

## Standardi Ndërkombëtar i Raportimit Financiar 3

# Kombinimet e Biznesit

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

SNK 22 *Kombinimet e Biznesit* u publikua nga Komiteti i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit në Tetor 1998. Ai ishte një rishikim i SNK 22 *Kombinimet e Biznesit* (publikuar në Dhjetor 1993), i cili kishte zëvendësuar SNK 22 *Kontabiliteti për Kombinimet e Biznesit* (publikuar në Nëntor 1983).

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

Në mars 2004, BSNK publikoi SNRF 3 *Kombinimet e Biznesit*. Ai zëvendësoi SNK 22 dhe tre Interpretime:

- KIS-9 *Kombinimet e Biznesit—Klasifikimi qoftë si Blerje ose qoftë si Bashkime të Interesave*
- KIS-22 *Kombinimet e Biznesit—Rregullimet e Mëpasme të Vlerave të Drejta dhe Emrit të Mirë të Raportuara Fillimisht*
- KIS-28 *Kombinimet e Biznesit—“Data e Këmbimit” dhe Vlera e Drejtë e Instrumentave të kapitalit neto.*

SNRF 3 u ndryshua nga SNRF 5 Aktivet Afatgjata që Mbahen për t’u Shitur dhe Operacionet jo të Vazhdueshme (publikuar në Mars 2004).

Interpretimet e mëposhtme i referohen SNRF 3:

- KIS-32 *Aktivitet Jo-materiale - Kostot e Faqes së Internetit* (publikuar në Mars 2002 dhe ndryshuar nga SNRF 3 në Mars 2004)
- KIRFN 9 *Rivlerësimi i Derivatëve të Përfshirë* (publikuar në Mars 2006).

**PËRMBAJTJA**

*paragrafët*  
**IN1–IN16**

**HYRJE**

**STANDARDI NDËRKOMBËTAR I RAPORTIMIT FINANCIAR 3**  
**KOMBINIMET E BIZNESIT**

<b>OBJEKTIVI</b>	<b>1</b>
<b>OBJEKTI</b>	<b>2–13</b>
Identifikimi i një kombinimi biznesi	4–9
Kombinimet e biznesit që përfshijnë njësi ekonomike nën kontroll të përbashkët	10–13
<b>METODA E KONTABILITETIT</b>	<b>14–15</b>
<b>ZBATIMI I METODËS SË BLERJES</b>	<b>16–65</b>
Identifikimi i blerësit	17–23
Kosto e një kombinimi biznesi	24–35
Regullimet e kostonë së një kombinimi biznesi të kushtëzuar nga ngjarje në të ardhmen	32–35
<b>Shpërndarja e kostonë së një kombinimi biznesi tek aktivet e blera dhe detyrimet e detyrimet me kusht të konstatuara</b>	<b>36–60</b>
Aktivitet dhe detyrimet e identifikueshme të të blerit	41–44
Aktivitet jo-materiale të të blerit	45–46
Detyrimet me kusht të të blerit	47–50
Emri i mirë	51–55
Tejkalimi i interesit të blerësit në vlerën e drejtë neto të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit mbi kosto	56–57
Kombinimi i biznesit që arrihet shkallë-shkallë	58–60
<b>Kontabilizimi fillestar që vendoset përkohësisht</b>	<b>61–65</b>
Regullimet mbasi plotësohet kontabilizimi fillestar	63–64
Njohja e aktiveve tatimore të shtyra mbasi plotësohet kontabilizimi fillestar	65
<b>DHËNIA E INFORMACIONEVE SHPJEGUESE</b>	<b>66–77</b>
<b>DISPOZITA KALIMTARE DHE DATA E HYRJES NË FUQI</b>	<b>78–85</b>
Emri i mirë i njohur më parë	79–80
Emri i mirë negativ i njohur më parë	81
Aktivitet jo-materiale të njohura më parë	82
Investimet e kontabilizuara në kapitalin neto	83–84
Zbatimi retrospektiv i kufizuar	85
<b>SHFUQIZIMI I DELARATAVE TË TJERA</b>	<b>86–87</b>
<b>SHTOJCAT</b>	
<b>A Termat e përkufizuara</b>	
<b>B Shtesë zbatimi</b>	
<b>C Ndryshime të SNRF-ve të tjera</b>	
<b>MIRATIMI I SNRF 3 NGA BORDI</b>	
<b>BAZAT PËR KONKLUSIONE</b>	
<b>OPINIONE KUNDËRSHTUESE PËR SNRF 3</b>	
<b>SHEMBUJ ILUSTRUES</b>	

Standardi Ndërkombëtar i Raportimit Financiar 3 *Kombinimet e Biznesit* (SNRF 3) paraqitet në paragrafët 1–87 dhe Shtojcat A–C. Të gjithë paragrafët kanë fuqi të njëjtë. Paragrafët me të zezë të theksuar japin parimet kryesore. Termat e përkufizuara në Shtojcën A janë në *shkronja korsive* herën e parë që shfaqen në Standard. Përkufizimet e termave të tjera jepen në Fjalorin e Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar. SNRF 3 duhet të lexohet në kontekstin e objektivit të tij dhe të Bazave për Konkluzione, *Parathënies së Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar* dhe *Kuadrit për Përgatitjen dhe Paraqitjen e Pasqyrave Financiare*. SNK 8 *Politikat Kontabël, Ndryshimet në Vlerësimet Kontabël dhe Gabimet* jep nje bazë për zgjedhjen dhe zbatimin e politikave kontabël në rastet e mungesës së udhëzimeve specifike.

## Hyrje

IN1 Standardi Ndërkombëtar i Raportimit Financiar 3 *Kombinimet e Biznesit* (SNRF 3) zëvendëson SNK 22 *Kombinimet e Biznesit*. SNRF gjithashtu zëvendëson Interpretimet e mëposhtme:

- KIS-9 *Kombinimet e Biznesit—Klasifikimi qoftë si Blerje ose qoftë si Bashkime të Interesave*
- KIS-22 *Kombinimet e Biznesit—Rregullimet e Mëpasme të Vlerave të Drejta dhe Emrit të Mirë të Raportuara Fillimisht*
- KIS-28 *Kombinimet e Biznesit—“Data e Këmbimit” dhe Vlera e Drejtë e Instrumentave të kapitalit neto.*

## Arsyet për publikimin e SNRF

IN2 SNK 22 lejonte që kombinimet e biznesit të kontabilizoheshin duke përdorur njërin nga dy metodat: metodën e grupimit të interesave ose metodën e blerjes. Megjithatë SNK 22 kufizonte përdorimin e metodës së grupimit të interesave për kombinimet e biznesit të klasifikuara si bashkuese të interesave, analistët dhe përdorues të tjerë të pasqyrave financiare treguan se lejimi i dy metodave të kontabilizimit për transaksione thelbësisht të ngjashme dëmtonte krahasueshmërinë e pasqyrave financiare. Të tjerë argumentuan se duke kërkuar më shumë se një metodë të kontabilizimit për këto transaksione krijonte nxitës për strukturimin e këtyre transaksioneve për të arritur rezultatin kontabël të dëshiruar, kryesisht sepse dy metodat japin rezultate krejt të ndryshme.

IN3 Këta faktorë, kombinuar me ndalimin e metodës së grupimit të interesave në Australi, Kanada dhe Shtetet e Bashkuara, bëri që Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit të ekzaminonte nëse, duke patur parasysh se vetëm pak kombinime mund të kontabilizoheshin në përputhje me SNK 22 duke përdorur metodën e grupimit të interesave, do të ishte me avantazh për standardet ndërkombëtare që të konvergjonin me ato në Australi dhe Amerikën e Veriut duke ndaluar gjithashtu këtë metodë.

IN4 Kontabilizimi i kombinimeve të biznesit ndryshon nëpër juridiksione edhe në aspekte të tjera. Këto përfshijnë kontabilizimin e emrit të mirë dhe aktiveve jo-materiale të blera në një kombinim biznesi, trajtimi i çdo tejkalimi të interesit të blerësit në vlerën e drejtë të aktiveve të blera neto të identifikueshme mbi koston e kombinimit të biznesit dhe njohjen e detyrimeve për mbylljen ose reduktimin e veprimtarive e një të bleri.

IN5 Më tej, SNK 22 përmbante një opsion në lidhje me se si mund të zbatohet metoda e blerjes: aktivet e blera të identifikueshme dhe detyrimet e konstatuara mund të maten fillimisht duke përdorur qoftë trajtimin bazë ose qoftë një trajtim alternativ të lejuar. Trajtimi bazë rezultonte në aktive të blera të identifikueshme dhe detyrime të konstatuara të matura fillimisht me një kombinim të vlerave të drejta (për aq sa është interesi i pronësisë së blerësit) dhe vlerave kontabël neto para-blerjes (për aq sa është interesi i çdo pakice). Trajtimi alternativ i lejuar rezultonte në aktivet e blera të identifikueshme dhe detyrimet e konstatuara të matura fillimisht me vlerat e tyre të drejta në datën e blerjes. Bordi beson se lejimi që transaksione të ngjashme të kontabilizohen në mënyra të ndryshme dëmton dobinë e informacionit të dhënë për përdoruesit e pasqyrave financiare, sepse zvogëlohet edhe krahasueshmëria edhe besueshmëria.

IN6 Për këtë, ky SNRF është publikuar për të përmirësuar cilësinë dhe të kërkojë konvergencë ndërkombëtare të kontabilizimit të kombinimeve të biznesit, përfshirë:

- (a) metodën e kontabilitetit për kombinimet e biznesit;
- (b) matjen fillestare të aktiveve të identifikueshme të blera dhe detyrimeve e detyrimeve me kusht të konstatuara në një kombinim biznesi;
- (c) njohja e detyrimeve për mbylljen apo reduktimin e veprimtarive të një të bleri;
- (d) trajtimi i çdo tejkalimi të interesit të blerësit në vlerat e drejta të aktiveve neto të identifikueshme të blera në një kombinim biznesi mbi koston e kombinimit; dhe
- (e) kontabilizimi i emrit të mirë dhe aktiveve jo-materiale të blera në një kombinim biznesi.

## Tiparet kryesore të SNRF

IN7 Ky SNRF:

- (a) kërkon që të gjitha kombinimet e biznesit brenda objektit të tij të kontabilizohen duke zbatuar metodën e blerjes.

- (b) kërkon që të identifikohet blerësi për secilin kombinim biznesi brenda objektit të tij. Blerësi është njësisë ekonomike kombinuese që merr kontrollin e njësisë ekonomike ose biznesit kombinues tjetër.
- (c) kërkon që blerësi të masë koston e një kombinimi biznesi si bashkim të: vlerave të drejta, në datën e këmbimit, të aktiveve të dhëna, detyrimeve të pësura ose konstatuara, dhe instrumentave të kapitalit neto të emetuara nga blerësi, në këmbim të kontrollit të të blerit; plus çdo kosto që i ngarkohet drejtpërdrejt kombinimit.
- (d) kërkon që blerësi të njohë veças, në datën e blerjes, aktivet e identifikueshme të të blerit, detyrimet e detyrimet me kusht që kënaqin kriteret e mëposhtëme të njohjes në atë datë, pavarësisht nëse ato janë njohur mëparë apo jo në pasqyrat financiare të të blerit:
  - (i) në rastin e një aktivi të ndryshëm nga një aktiv jo-material, është e mundur që çdo përfitim ekonomike në të ardhmen që e shoqëron do të rrjedhë tek blerësi dhe vlera e tij e drejtë mund të matet me besueshmëri;
  - (ii) në rastin e një detyrimi të ndryshëm nga një detyrim me kusht, është e mundur që një dalje e burimeve me përmbajtje nga përfitimet ekonomike do të kërkohej për të shlyer detyrimin dhe vlera e tij e drejtë mund të matet me besueshmëri; dhe
  - (iii) në rastin e një aktivi jo-material ose një detyrimi me kusht, vlera e tij e drejtë mund të matet me besueshmëri.
- (e) kërkon që aktivet, detyrimet e detyrimet me kusht të identifikueshme që kënaqin kriteret e mësipërme të njohjes të maten fillimisht nga blerësi me vlerën e tyre të drejtë në datën e blerjes, pavarësisht nga shtrirja e çdo interesi të pakicës.
- (f) kërkon që emri i mirë i blerë në një kombinim biznesi të njihet nga blerësi si një aktiv nga data e blerjes, fillimisht i matur si një tejkalim i koston së kombinimit të biznesit mbi interesin e blerësit në vlerën neto të drejtë të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit të njohura në përputhje me (d) mësipër.
- (g) ndalon amortizimin e emrit të mirë të blerë në një kombinim biznesi dhe në vend të kësaj kërkon që emri i mirë të testohet çdo vit për çvlerësime, ose më shpesh nëqoftëse ngjarje ose ndryshime në rrethanat tregojnë se aktivi mund të jetë çvlerësuar, në përputhje me SNK 36 *Çvlerësimi i Aktiveve*.
- (h) kërkon që blerësi të rivlerësojë identifikimin dhe matjen e aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit dhe të masë koston e kombinimit të biznesit nëqoftëse interesi i blerësit në vlerën neto të drejtë të elementëve të njohur në përputhje me (d) mësipër tejkalon koston e kombinimit. Çdo tejkalim që mbetet mbas këtij rivlerësimi duhet të njihet nga blerësi menjëherë në fitim ose humbje.
- (i) kërkon dhënien e informacionit shpjegues që mundëson përdoruesit e pasqyrave financiare të njësisë ekonomike të vlerësojnë natyrën dhe efektin financiar të:
  - (i) kombinimeve të biznesit që janë kryer gjatë periudhës;
  - (ii) kombinimeve të biznesit që janë kryer mbas datës së bilancit por përpara se të jenë miratuar për publikim pasqyrat financiare; dhe
  - (iii) disa kombinime biznesi që janë kryer në periudhat e mëparshme.
- (j) kërkon dhënien e informacionit shpjegues që mundëson përdoruesit e pasqyrave financiare të njësisë ekonomike të vlerësojnë ndryshimet në vlerën kontabël të emrit të mirë gjatë periudhës.

## Ndryshimet nga kërkesat e mëparëshme

IN8 Mëposhtë përshkruhen ndryshimet kryesore nga SNK 22.

### Metoda e kontabilitetit

IN9 Ky SNRF kërkon që të gjitha kombinimet e biznesit brenda objektit të tij të kontabilizohen duke zbatuar metodën e blerjes. SNK 22 lejonte që kombinimet e biznesit të kontabilizoheshin duke përdorur njërin nga dy metodat: metodën e grupimit të interesave për kombinimet e klasifikuara si bashkuese të interesave dhe metodën e blerjes për kombinimet e klasifikuara si blerje.

## Njohja e aktiveve të blera dhe detyrimeve e detyrimeve me kusht të konstatuara të identifikueshme

- IN10 Ky SNRF ndryshon kërkesat e SNK 22 për njohjen veças si pjesë e shpërndarjes së kostos së një kombinimi biznesi:
- (a) detyrimet për mbylljen ose reduktimin e veprimtarive të të blerit; dhe
  - (b) detyrimet me kusht të të blerit.
- Ky SNRF gjithashtu sqaron kriteret për njohjen veças të aktiveve jo-materiale të të blerit si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit.
- IN11 Ky SNRF kërkon që një blerës të njohë detyrimet e mbylljes ose reduktimit të veprimtarive të të blerit si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit vetëm kur i bleri ka, në datën e blerjes, një detyrim ekzistues për ristrukturimin të njohur në përputhje me SNK 37 *Provizionet, Detyrimet me Kusht dhe Aktivitet me Kusht*. SNK 22 kërkonte që një blerës të njihte si pjesë të shpërndarjes së kostos të një kombinimi biznesi provizionin për mbylljen ose reduktimin e veprimtarive të të blerit që nuk ishte një detyrim i të blerit në datën e blerjes, me kusht që blerësi të kënaqte kriteret e specifikuar.
- IN12 Ky SNRF kërkon që një blerës të njohë veças detyrimet me kusht të të blerit (siç përkufizohet në SNK 37) në datën e blerjes si pjesë e shpërndarjes së kostos së një kombinimi biznesi, me kusht që vlerat e tyre të drejta të mund të maten me besueshmëri. Këto detyrime me kusht ishin, në përputhje me SNK 22, të mbledhëshme brenda shumës të njohur si emri i mirë ose emri i mirë negativ.
- IN13 SNK 22 kërkonte që të njihej aktivi jo-material nëqoftëse, e vetëm nëqoftëse, ishte e mundshme që përfitimet e pritshme ekonomike në të ardhmen që i atribuohen aktivitetit do të rrjedhin tek njësia ekonomike dhe kosto e tij të mund të matet me besueshmëri. Kriteri i njohjes me probabilitet nuk është përfshirë në këtë SNRF sepse ai konsiderohet se gjithnjë kënaqet për aktivet jo-materiale të blera në kombinimet e biznesit. Veç kësaj, ky SNRF përfshin udhëzime që sqarojnë se vlera e drejtë e një aktivi jo-material të blerë në një kombinim biznesi normalisht mund të matet me besueshmëri të mjaftueshme për t'u njohur veças nga emri i mirë. Nëqoftëse një aktiv jo-material që blihet në një kombinim biznesi ka një jetë të dobishme të fundme, ka një hipotezë të kundërshtueshme se vlera e tij e drejtë mund të matet me besueshmëri.

## Matja e aktiveve të blera dhe detyrimeve e detyrimeve me kusht të konstatuara të identifikueshme

- IN14 SNK 22 përfshinte një trajtim bazë dhe një trajtim alternativ të lejuar për matjen fillestare për aktivet neto të blera të identifikueshme në një kombinim biznesi dhe për këtë matjen fillestare të çdo interesi të pakicës. Ky SNRF kërkon që aktivet, detyrimet e detyrimet me kusht të identifikueshme të të blerit të njihen si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit që maten fillimisht nga blerësi me vlerën e tyre të drejtë në datën e blerjes. Për këtë, çdo interes i pakicës në të blerin deklarohet me proporcionin e pakicës në vlerën e drejtë neto të këtyre elementëve. Kjo është e qëndrueshme me trajtimin alternativ të lejuar të SNK 22.

## Kontabilizimi i mëpasëm për emrin e mirë

- IN15 Ky SNRF kërkon që emri i mirë i blerë në një kombinim biznesi të matet mbas njohjes fillestare me kosto minus çdo humbje nga çvlerësimi i akumuluar. Për këtë, emri i mirë nuk amortizohet, por në vend të kësaj duhet të testohet për çvlerësime çdo vit, ose më shpesh nëse ngjarje ose ndryshime në rrethanat tregojnë se ai mund të jetë çvlerësuar. SNK 22 kërkonte që emri i mirë i blerë të amortizohej sistematikisht gjatë jetës së tij të dobishme dhe përfshinte një hipotezë të kundërshtueshme që jeta e tij e dobishme nuk mund të tejkalojë njëzet vjet nga njohja fillestare.

## Tejkalimi i interesit të blerësit në vlerën e drejtë neto të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit mbi kosto

- IN16 Ky SNRF kërkon që blerësi të rivlerësojë identifikimin dhe matjen e aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit dhe matjen e kostos së kombinimit nëqoftëse, në datën e blerjes, interesi i blerësit në vlerën e drejtë neto të këtyre elementëve tejkalon koston e kombinimit. Çdo tejkalim që mbetet mbas këtij rivlerësimi duhet të njihet nga blerësi menjëherë në fitim ose humbje. Në përputhje me SNK 22, çdo tejkalim i interesit të blerësit në vlerën e drejtë neto të aktiveve dhe detyrimeve të blera të identifikueshme mbi koston e blerjes kontabilizohet si emri i mirë negativ si mëposhtë:

- (a) për aq sa ai lidhej me pritshmërinë e humbjeve dhe shpenzimeve në të ardhmen të identifikuar në planin e blerjes të blerësit, kërkohej që të mbartej dhe njihej si e ardhur në të njëjtën periudhë në të cilën njiheshin humbjet dhe shpenzimet e ardhshme.
- (b) për aq sa ato nuk lidheshin me pritshmërinë e humbjeve dhe shpenzimeve në të ardhmen të identifikuar në planin e blerjes së blerësit, kërkohej të njiheshin si e ardhur si mëposhtë:
  - (i) për shumën e emrit të mirë negativ që nuk tejkalon vlerën e drejtë të bashkuar të aktiveve jo-monetare të blera të identifikueshme, mbi një bazë sistematike gjatë jetës së mbetur të dobishme mesatare të ponderuar të aktiveve të amortizueshme të identifikueshme.
  - (ii) për çdo tejkalim të mbetur, menjëherë.

# Standardi Ndërkombëtar i Raportimit Financiar 3

## *Kombinimet e Biznesit*

### Objektivi

- 1 Objektivi i këtij Standardi është të specifikojë raportimin financiar nga njësia ekonomike kur ajo ndërmerr një *kombinim biznesi*. Veçanërisht, ai specifikon që të gjitha kombinimet e biznesit duhet të kontabilizohen duke zbatuar metodën e blerjes. Për këtë, blerësi njihet aktivet, detyrimet dhe *detyrimet me kusht* të identifikueshme të të blerit me *vlerën e tyre të drejtë në datën e blerjes* dhe gjithashtu njihet *emrin e mirë*, i cili mëpas testohet për çvlerësim dhe nuk amortizohet.

### Objekti

- 2 Përveç rastit të përshkruar në paragrafin 3, njësitë ekonomike zbatojnë këtë SNRF kur kontabilizojnë kombinimet e biznesit.
- 3 Ky SNRF nuk zbatohet për:
  - (a) kombinimet e biznesit në të cilat njësitë ekonomike ose *bizneset* e veçanta bashkohen për të formuar një *sipërmarrje të përbashkët*.
  - (b) *kombinimet e biznesit që përfshijnë njësi ekonomike ose biznese nën kontroll të përbashkët*.
  - (c) kombinimet e biznesit që përfshijnë dy ose më shumë *njësia ekonomike të përbashkëta*.
  - (d) kombinimet e biznesit në të cilat njësitë ekonomike ose bizneset e veçanta bashkohen për të formuar një *njësia ekonomike raportuese* vetëm mbi bazën e kontratës pa marrë interesa pronësie (për shembull, kombinimet në të cilat njësitë ekonomike të veçanta bashkohen vetëm sipas kontratës për të formuar shoqëri tregtare me listim të dyfishtë në bursë).

### Identifikimi i një kombinimi biznesi

- 4 Një kombinim biznesi është bashkimi i njësive ekonomike ose bizneseve të veçanta në një njësia ekonomike raportuese. Rezultati i pothuaj të gjitha kombinimeve të biznesit është që një njësia ekonomike, blerësi, merr *kontrollin* e një ose më shumë bizneseve të tjera, i bleri. Nëqoftëse njësia ekonomike merr kontrollin e një ose më shumë njësive të tjera ekonomike që nuk janë biznese, bashkimi i këtyre njësive ekonomike nuk është një kombinim biznesi. Kur njësia ekonomike blen një grup aktivesh ose aktive neto që nuk përbëjnë një biznes, ajo duhet të shpërndajë koston e grupit mes aktiveve dhe detyrimeve të identifikueshme individuale në grup bazuar në vlerat e tyre të drejta përkatëse në datën e blerjes.
- 5 Një kombinim biznesi mund të strukturohet në mënyra të ndryshme për arsye ligjore, tatimore ose arsye të tjera. Ai mund të përfshijë blerjen nga një njësia ekonomike të kapitalit neto të një njësie tjetër ekonomike, blerjen e totalit të aktivitetit neto të njësie tjetër ekonomike, supozimin e detyrimeve të një njësie tjetër ekonomike, ose blerjen e disa aktiveve neto të një njësie tjetër ekonomike që sëbashku formojnë një ose më shumë biznese. Ai mund të krijohet nga emetimi i instrumentave të kapitalit neto, transferimi i mjeteve monetare, ekuivalentëve të mjeteve monetare ose aktiveve të tjera, ose një kombinim i tyre. Transaksioni mund të bëhet mes aksionerëve të njësive ekonomike të kombinuara ose mes një njësie ekonomike dhe aksionerëve të një njësie tjetër ekonomike. Ai mund të përfshijë themelimin e një njësie të re ekonomike për të kontrolluar njësitë ekonomike të kombinuara ose aktivet neto të transferuara, ose ristrukturimin e një ose më shumë njësive ekonomike të kombinuara.
- 6 Një kombinim biznesi mund të rezultojë në një marrëdhënie shoqëri mëmë – filial në të cilin blerësi është *shoqëria mëmë* dhe i bleri një *filial* i blerësit. Në këto rrethana, blerësi zbaton këtë SNRF në pasqyrat e tij financiare të konsoliduara. Ai përfshin interesin e tij në të blerin në çdo pasqyrë financiare individuale që ai publikon për investimin në filial (shih SNK 27 *Pasqyrat Financiare të Konsoliduara dhe Individuale*).
- 7 Një kombinim biznesi mund të përfshijë blerjen e aktiveve neto, përfshirë çdo emër të mirë, të një njësie tjetër ekonomike pa blerjen e kapitalit neto të njësies tjetër ekonomike. Një kombinim i tillë nuk rezulton në një marrëdhënie shoqëri mëmë – filial.
- 8 Përfshirë brenda përkufizimit të një kombinimi biznesi dhe për këtë objektit të këtij SNRF, janë kombinimet e biznesit në të cilat një njësia ekonomike merr kontrollin e një njësie tjetër ekonomike por për të cilën data e marrjes së kontrollit (dmth data e blerjes) nuk përkon me datën ose datat e blerjes së interesit të pronësisë (dmth



*datën ose datat e këmbimit*). Kjo situatë mund të ndodhë, për shembull, kur një i investuar hyn në marrëveshje të riblerjes të aksioneve të veta me disa nga investitorët e tij dhe, si rezultat, kontrolli i të investuarit ndryshon.

- 9 Ky SNRF nuk specifikon kontabilizimin nga sipërmarrësit të interesave në sipërmarrjet e përbashkëta (shih SNK 31 *Interesat në Sipërmarrjet e Përbashkëta*).

## Kombinimet e biznesit që përfshijnë njësi ekonomike nën kontroll të përbashkët

- 10 Një kombinim biznesi që përfshin njësi ekonomike ose biznese nën kontroll të përbashkët është një kombinim biznesi në të cilin të gjitha njësitë ekonomike ose bizneset e kombinuara në fund të fundit janë të kontrolluara nga e njëjta palë ose të njëjtat palë para dhe mbas kombinimit të biznesit dhe ky kontroll nuk është kalimtar.
- 11 Një grup individësh konsiderohen se kontrollojnë një njësi ekonomike kur, si rezultat i marrëveshjeve kontraktuale, ata bashkërisht kanë pushtetin për të qeverisur politikën e tij operacionale dhe financiare për të marrë përfitime nga veprimtaritë e tij. Për këtë, një kombinim biznesi është jashtë objektit të këtij SNRF kur i njëjti grup individësh ka, si rezultat i marrëveshjeve kontraktuale, pushtetin e përbashkët absolut për të qeverisur politikën operacionale dhe financiare të secilës njësi ekonomike të kombinuar për të marrë përfitime nga veprimtaritë e tyre dhe ky pushtet i përbashkët absolut nuk është kalimtar.
- 12 Një njësi ekonomike mund të kontrollohet nga një individ, ose nga një grup individësh që veprojnë sëbashku sipas një marrëveshjeje kontraktuale dhe që individit ose grupit individëve mund të mos jenë subjekt i kërkesave të raportimit financiar të SNRF-ve. Për këtë, nuk është e nevojshme për njësitë ekonomike të kombinuara që të përfshihen si pjesë e të njëjtave pasqyra financiare të konsoliduara për një kombinim biznesi që konsiderohet si një që përfshin njësi ekonomike nën kontroll të përbashkët.
- 13 Shtrirja e *interesave të pakicës* në secilën njësi ekonomike të kombinuar para dhe mbas kombinimit të biznesit nuk janë të rëndësishme për të përcaktuar nëse kombinimi përfshin njësi ekonomike nën kontroll të përbashkët apo jo. Në mënyrë të ngjashme, fakti që një nga njësitë ekonomike të kombinuara është një filial që ka qënë përjashtuar nga pasqyrat financiare të konsoliduara të grupit në përputhje me SNK 27 nuk është i rëndësishëm për të përcaktuar nëse kombinimi përfshin njësi ekonomike nën kontroll të përbashkët apo jo.

## Metoda e kontabilitetit

- 14 **Të gjitha kombinimet e biznesit kontabilizohen duke zbatuar metodën e blerjes.**
- 15 Metoda e blerjes trajton një kombinim biznesi nga këndvështrimi i njësisë ekonomike të kombinuar që është identifikuar si blerësi. Blerësi blen aktivet neto dhe njeh aktivet e blera dhe detyrimet e detyrimet me kusht të konstatuara, përfshirë ato që nuk janë njohur mëparë nga i bleri. Matja e aktiveve dhe detyrimeve të blerësit nuk ndikohet nga transaksioni, as nuk njihen aktive ose detyrime shtesë të blerësit si rezultat i transaksionit, për arsye se ato nuk janë subjekt i transaksionit.

## Zbatimi i metodës së blerjes

- 16 Zbatimi i metodës së blerjes bëhet sipas hapave të mëposhtme:
- (a) identifikimi i një blerësi;
  - (b) matja e kostos së kombinimit të biznesit; dhe
  - (c) shpërndarja, në datën e blerjes, e kostos së kombinimit të biznesit tek aktivet e blera dhe detyrimet e detyrimet me kusht të konstatuara.

## Identifikimi i blerësit

- 17 **Në të gjitha kombinimet e biznesit duhet të identifikohet një blerës. Blerësi është njësi ekonomike kombinuare që merr kontrollin e njësisë ekonomike ose biznesit kombinues tjetër.**
- 18 Për arsyen se metoda e blerjes trajton një kombinim biznesi nga këndvështrimi i blerësit, ajo supozon se njëra nga palët në transaksion mund të identifikohet si blerësi.
- 19 Kontrolli është pushteti për të qeverisur politikën operacionale dhe financiare të një njësie ekonomike ose biznesi për të marrë përfitime nga veprimtaria e tij. Një njësi ekonomike kombinuare supozohet se ka marrë kontrollin e një njësie tjetër ekonomike kombinuare kur ajo blen më shumë se një të dytën e të drejtave të votës të njësisë ekonomike tjetër, përndryshe mund të provohet se kjo pronësi nuk përbën kontrollin. Edhe nëqoftëse njëra nga

- njësitë ekonomike kombinuere nuk blen më shumë se një të dytën e të drejtave të votës të njësisë tjetër ekonomike kombinuere, mundet që ajo të ketë marrë kontrollin e njësisë tjetër ekonomike nëqoftëse, ajo merr:
- (a) pushtetin mbi më shumë se një të dytën e të drejtave të votës të njësisë ekonomike tjetër në sajë të një marrëveshje me investitorët e tjerë; ose
  - (b) pushtetin për të qeverisur politikat operacionale dhe financiare të njësisë tjetër ekonomike sipas statutit ose një marrëveshje; ose
  - (c) pushtetin për të emëruar ose larguar shumicën e antarëve të bordit të drejtorëve ose organit qeverisës equivalent me të, të njësisë tjetër ekonomike; ose
  - (d) pushtetin për të vendosur me shumicën e votave në mbledhjet e bordit të drejtorëve ose organin qeverisës equivalent me të, të njësisë tjetër ekonomike.
- 20 Megjithëse ndonjëherë është e vështirë të identifikohet blerësi, zakonisht ka tregues që një i tillë ekziston. Për shembull:
- (a) nëqoftëse vlera e drejtë e njëres nga njësitë ekonomike kombinuere është shumë më e madhe se e njësisë tjetër ekonomike kombinuere, njësia ekonomike me vlerën më të madhe ka të ngjarë të jetë blerësi;
  - (b) nëqoftëse kombinimi i biznesit kryhet nëpërmjet një këmbimi të instrumentave të kapitalit neto të zakonshëm votues për mjete monetare ose aktive të tjera, njësia ekonomike që jep mjete monetare ose aktive të tjera ka të ngjarë të jetë blerësi; dhe
  - (c) nëqoftëse kombinimi i biznesit rezulton në drejtimin e njëres nga njësitë ekonomike kombinuere që ka mundësi të mbizotërojë në zgjedhjen e ekipit drejtues të njësisë ekonomike të kombinuar që rezulton, njësia ekonomike drejtimi i së cilës ka mundësi të mbizotërojë tjetrën ka të ngjarë të jetë blerësi.
- 21 Në një kombinim biznesi që kryhet nëpërmjet një këmbimi të interesave në kapitalin neto, njësia ekonomike që emeton interesat e kapitalit neto normalisht është blerësi. Megjithatë, të gjitha faktet dhe rrethanat përkatëse duhet të merren në konsideratë për të përcaktuar se cila nga njësitë ekonomike kombinuere ka pushtetin për të qeverisur politikat operacionale dhe financiare të njësisë (ose njërive) tjetër ekonomike në mënyrë që të marrë përfitimet nga veprimtaritë e saj (ose tyre). Në disa kombinime biznesi, që zakonisht u referohemi si blerje kthimi, blerësi është njësia ekonomike të cilës i janë blerë interesat e kapitalit neto dhe njësia ekonomike emetuese është i bleri. Ky mund të jetë rasti kur, për shembull, një njësi ekonomike private bie dakord të 'blihet' vetë nga një njësi ekonomike publike më e vogël si një mënyrë për të fituar listimin në bursë. Prandaj ligjërisht njësia ekonomike publike emetuese konsiderohet si shoqëria mëmë dhe njësia ekonomike private konsiderohet si filial, filiali ligjor është blerësi nëqoftëse ai ka pushtetin për të qeverisur politikat operacionale dhe financiare të shoqërisë mëmë ligjore dhe kështu të marrë përfitimet nga veprimtaritë e saj. Zakonisht blerësi është njësia ekonomike më e madhe; megjithatë, faktet dhe rrethanat që shoqërojnë një kombinim ndonjëherë tregojnë se një njësi ekonomike më e vogël blen një njësi ekonomike më të madhe. Udhëzime për kontabilizimin e blerjeve të kthimit jepen në paragrafët B1-B15 të Shtojcë B.
- 22 Kur formohet një njësi ekonomike e re për të emetuar instrumenta të kapitalit neto për të kryer një kombinim biznesi, njëra nga njësitë ekonomike kombinuere që ekzistonte para kombinimit duhet të identifikohet si blerësi mbi bazën e evidencës së disponueshme.
- 23 Në mënyrë të ngjashme, kur një kombinim biznesi përfshin më shumë se dy njësi ekonomike kombinuere, njëra nga njësitë ekonomike kombinuere që ekzistonte para kombinimit duhet të identifikohet si blerësi mbi bazën e evidencës së disponueshme. Për të përcaktuar blerësin në këto raste duhet të merret parasysh, mes gjërave të tjera, se cila nga njësitë ekonomike kombinuere ka nisur kombinimin dhe nëse aktivet ose të ardhurat e njëres nga njësitë ekonomike kombinuere tejkalojnë shumë ato të të tjerave.

## Kosto e një kombinimi biznesi

- 24 **Blerësi mat koston e një kombinimi biznesi si bashkim të:**
- (a) **vlerave të drejta, në datën e këmbimit, të aktiveve të dhëna, detyrimeve të pësura ose të konstatuara, dhe instrumentave të kapitalit neto të emetuara nga blerësi, në këmbim të kontrollit të të blerit; plus**
  - (b) **çdo kosto që i ngarkohet drejtpërdrejt kombinimit të biznesit.**
- 25 Data e blerjes është data në të cilën blerësi merr efektivisht kontrollin e të blerit. Kur kjo arrihet nëpërmjet një transaksioni këmbimi të vetëm, data e këmbimit përkon me datën e blerjes. Megjithatë, një kombinim biznesi mund të përfshijë më shumë se një transaksion këmbimi, për shembull kur ai arrihet shkallë-shkallë me blerje aksionesh të një-pas-njëshme. Kur ndodh kjo:
- (a) kosto e kombinimit është shuma e kostove të transaksioneve individualë; dhe

- (b) data e këmbimit është data e secilit transaksion këmbimi (dmth data që secili investim individual njihet në pasqyrat financiare të blerësit), ndërsa data e blerjes është data në të cilën blerësi merr kontrollin e të blerit.
- 26 Aktivitetet e dhëna dhe detyrimet e pësuar ose konstatuara nga blerësi në këmbim të kontrollit ndaj të blerit kërkohej të maten sipas paragrafit 24 me vlerën e tyre të drejtë në datën e këmbimit. Prandaj, kur shtyhet shlyerja e të gjithë ose një pjesë të kostos së kombinimit të biznesit, vlera e drejtë e përbërësit të shtyrë përcaktohet duke skontuar shumat e pagueshme me vlerën e tyre aktuale në datën e këmbimit, duke marrë parasysh çdo prim ose skonto që ka të ngjarë të konstatohet në shlyerje.
- 27 Çmimi i publikuar në datën e këmbimit të instrumentit të kapitalit neto të kuotuar në bursë jep evidencën më të mirë të vlerës së drejtë të instrumentit dhe duhet të përdoret, përveç se në rrethana të rralla. Metoda të tjera vlerësimi dhe evidence duhet të merren parasysh vetëm në rrethana të rralla kur blerësi mund të provojë se çmimi i publikuar në datën e këmbimit është një tregues jo i besueshëm i vlerës së drejtë dhe se metodat e tjera të vlerësimit dhe evidencës japin një matje më të besueshme të vlerës së drejtë të instrumentit të kapitalit neto. Çmimi i publikuar në datën e këmbimit është një tregues jo i besueshëm vetëm kur ai ka pësuar ndikime nga dobësia e tregut. Nëqoftëse çmimi i publikuar në datën e këmbimit është jo i besueshëm ose nëse çmimi i publikuar nuk ekziston për instrumentat e kapitalit neto të emetuar nga blerësi, vlera e drejtë e këtyre instrumentave mundet që, për shembull, të vlerësohet duke ju referuar interesit të tyre proporcional në vlerën e drejtë të blerësit ose duke ju referuar interesit proporcional në vlerën e drejtë të blerjes së përfutur, cilado është më qartësisht evidente. Vlera e drejtë në datën e këmbimit e aktiveve monetare që u jepet zotëruesve të kapitalit neto, të blerjes si një alternativë e instrumentave të gjithashtu mundet të japë evidencë të vlerës së drejtë gjithsej të dhënë nga blerësi në këmbim të kontrollit ndaj të blerit. Në çdo rast, duhet të merren parasysh të gjitha aspektet e kombinimit, përfshirë faktorët e rëndësishëm që influencojnë negociimet. Udhëzime të mëtejshme për përcaktimin e vlerës së drejtë të instrumentave të kapitalit neto parashikohen në SNK 39 *Instrumentat Financiarë: Njohja dhe Matja*.
- 28 Kosto e një kombinimi biznesi përfshin detyrimet e pësuar ose konstatuara nga blerësi në këmbim të kontrollit të të blerit. Humbjet në të ardhmen ose kostot e tjera që priten të pësohen si rezultat i një kombinimi nuk janë detyrime të pësuar ose konstatuara nga blerësi në këmbim të kontrollit të të blerit dhe për këtë arsye nuk përfshihen si pjesë e kostos së kombinimit.
- 29 Kosto e një kombinimi biznesi përfshin çdo kosto që i ngarkohet drejtpërdrejt kombinimit, të tilla si shpërblimet profesionale të paguara për kontabilistët, këshilltarët ligjorë, vlerësuesit dhe këshilltarë të tjerë për të kryer kombinimin. Shpenzimet administrative të përgjithshme, përfshirë kostot e mbajtjes së një zyre të blerjeve dhe kosto të tjera që nuk mund t'i atribuohen drejtpërdrejt një kombinimi të veçantë të kontabilizuar nuk përfshihen në koston e kombinimit: ato njihen si shpenzim kur konstatohen.
- 30 Kostot e përgatitjes dhe emetimit të pasiveve financiare janë pjesë përbërëse e transaksionit të emetimit të pasivit, edhe kur detyrimet emetohen për të kryer një kombinim biznesi ato nuk janë kosto që i atribuohen drejtpërdrejt kombinimit. Prandaj, njësitë ekonomike nuk i përfshijnë të tilla kosto në koston e një kombinimi biznesi. Në përputhje me SNK 39, të tilla kosto përfshihen në matjen fillestare të detyrimit.
- 31 Në mënyrë të ngjashme, kostot e emetimit të instrumentave të kapitalit neto janë pjesë përbërëse e transaksionit të emetimit të , edhe kur instrumentat e emetohen për të kryer një kombinim biznesi ato nuk janë kosto që i atribuohen drejtpërdrejt kombinimit. Prandaj, njësitë ekonomike nuk i përfshijnë të tilla kosto në koston e një kombinimi biznesi. Në përputhje me SNK 32 *Instrumentat Financiarë: Paraqitja*, të tilla kosto ulin të ardhurat nga emetimi i kapitalit neto .

### **Rregullimet e kostos së një kombinimi biznesi të kushtëzuar nga ngjarje në të ardhmen**

- 32 **Kur një marrëveshje kombinimi biznesi parashikon një rregullim të kostos së kombinimit të kushtëzuar nga ngjarje në të ardhmen, blerësi përfshin shumën e këtij rregullimi në koston e kombinimit në datën e blerjes nëqoftëse rregullimi është i mundur dhe ai mund të matet me besueshmëri.**
- 33 Një marrëveshje kombinimi biznesi mund të lejojë rregullimet e kostos së kombinimit të cilat janë të kushtëzuara nga një ose më shumë ngjarje në të ardhmen. Rregullimi mundet që, për shembull, të jetë i kushtëzuar me një nivel të caktuar të fitimit që duhet të mbahet ose arrihet në periudhat e ardhshme, ose me çmimin e tregut të instrumentave të emetuar që duhet të mbahet. Zakonisht është e mundur të vlerësohet shuma e çdo rregullimi të tillë në kohën e kontabilizimit fillestar të kombinimit pa çvlerësuar besueshmërinë e informacionit, edhe kur ekzistojnë disa paqartësi. Nëqoftëse ngjarjet në të ardhmen nuk ndodhin ose vlerësimi ka nevojë të rishikohet, përkatësisht duhet të rregullohet kosto e kombinimit të biznesit.
- 34 Megjithatë, kur një marrëveshje kombinimi biznesi parashikon për të tillë rregullim, ky rregullim nuk përfshihet në koston e kombinimit në kohën e kontabilizimit fillestar të kombinimit nëqoftëse ai ose nuk është i mundur ose

ai nuk mund të matet me besueshmëri. Nëqoftëse ky rregullim mëpas bëhet i mundur dhe mund të matet me besueshmëri, shuma shtesë duhet të trajtohet si një rregullim i kostos së kombinimit.

- 35 Në disa rrethana, blerësi mund të kërkojë të bëjë pagesa vijuese për shitësin si kompensim të një ulje në vlerën e aktiveve të dhëna, instrumentave të kapitalit neto të emetuara ose detyrimeve të pësuar ose konstatuara nga blerësi në këmbim të kontrollit ndaj të blerit. Ky është rasti, për shembull, kur blerësi garanton çmimin e tregut të instrumentave të kapitalit neto ose të borxhit të emetuara si pjesë e kostos së kombinimit të biznesit dhe ai kërkohej të emetojë instrumenta borxhi ose të shtesë për të rivendosur koston e përcaktuar fillimisht. Në këto raste, nuk njihet asnjë rritje në koston e kombinimit të biznesit. Në rastin e instrumentave të kapitalit neto, vlera e drejtë e pagesave shtesë kompensohet me një ulje të njëjtë në vlerën që i ngarkohet instrumentave të emetuar fillimisht. Në rastin e instrumentave të borxhit, pagesa shtesë trajtohet si një ulje në primin ose një rritje në skonton e emetimit fillestar.

## Shpërndarja e kostos së një kombinimi biznesi tek aktivet e blera dhe detyrimet e detyrimet me kusht të konstatuara

- 36 Blerësi shpërndan, në datën e blerjes, koston e një kombinimi biznesi duke njohur aktivet e identifikueshme të blera, detyrimet dhe detyrimet me kusht që kënaqin kriteret e njohjes në paragrafin 37 me vlerën e tyre të drejtë në atë datë, përveç aktiveve afatgjata (ose grupet për t'u nxjerrë jashtë përdorimit) që janë klasifikuar si të mbajtura për shitje në përputhje me SNRF 5 *Aktivet Afatgjata që Mbahen për t'u Shitur dhe Operacionet jo të Vazhdueshme*, të cilat duhet të njihen me vlerën e drejtë minus koston për t'i shitur. Çdo diferencë mes kostos së kombinimit të biznesit dhe interesit të blerësit në vlerën e drejtë neto të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme kështu të njohura duhet të kontabilizohen në përputhje me paragrafët 51-57.
- 37 Blerësi njeh veças aktivet, detyrimet e detyrimet me kusht të identifikueshme të të blerit në datën e blerjes vetëm nëqoftëse ato kënaqin kriteret e mëposhtëme në atë datë:
- (a) në rastin e një aktivi të ndryshëm nga një *aktiv jo-material*, është e mundur që çdo përfitim ekonomik në të ardhmen që e shoqëron do të rrjedhë tek blerësi dhe vlera e tij e drejtë mund të matet me besueshmëri;
  - (b) në rastin e një detyrimi të ndryshëm nga një detyrim me kusht, është e mundur që një dalje e burimeve me përmbajtje nga përfitimet ekonomike do të kërkohej për të shlyer detyrimin dhe vlera e tij e drejtë mund të matet me besueshmëri;
  - (c) në rastin e një aktivi jo-material ose një detyrimi me kusht, vlera e tij e drejtë mund të matet me besueshmëri.
- 38 Pasqyra e të ardhurave e blerësit përfshin fitimet dhe humbjet e të blerit mbas datës së blerjes duke përfshirë të ardhurat dhe shpenzimet e të blerit bazuar në koston e kombinimit të biznesit të blerësit. Për shembull, shpenzimi për amortizimin i përfshirë mbas datës së blerjes në pasqyrën e të ardhurave të blerësit që lidhet me aktivet e amortizueshme të të blerit duhet të bazohet në vlerat e drejta të këtyre aktiveve të amortizueshme në datën e blerjes, dmth koston e tyre për blerësin.
- 39 Zbatimi i metodës së blerjes fillon nga data e blerjes, që është data në të cilën blerësi merr efektivisht kontrollin e të blerit. Për arsye se kontrolli është pushteti për të qeverisur politikat operacionale dhe financiare të njësisë ekonomike ose biznesit për të marrë përfitimet nga veprimtaritë e tij, nuk është e nevojshme që transaksioni të mbyllet ose përfundohet si rregull përpara se blerësi merr kontrollin. Në vlerësimin se kur blerësi ka marrë kontrollin merren parasysh të gjitha faktet dhe rrethanat përkatëse që shoqërojnë një kombinim biznesi.
- 40 Për arsye se blerësi njeh aktivet, detyrimet e detyrimet me kusht të identifikueshme të të blerit që kënaqin kriteret e njohjes në paragrafin 37 me vlerën e tyre të drejtë në datën e blerjes, çdo interes i pakicës në të blerin paraqitet në proporcionin e pakicës të vlerës së drejtë neto të këtyre elementëve. Paragrafët B16 dhe B17 të Shtojcës B japin udhëzime për përcaktimin e vlerave të drejta të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit për qëllimin e shpërndarjes së kostos së një kombinimi biznesi.

## Aktivet dhe detyrimet e identifikueshme të të blerit

- 41 Në përputhje me paragrafin 36, blerësi njeh veças si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit vetëm aktivet, detyrimet e detyrimet me kusht të identifikueshme të të blerit që kanë ekzistuar në datën e blerjes dhe kënaqin kriteret e njohjes në paragrafin 37. Prandaj:
- (a) blerësi njeh detyrimet e mbylljes ose reduktimit të veprimtarive të të blerit si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit vetëm kur i bleri ka, në datën e blerjes, një detyrim ekzistues për ristrukturimin të njohur në përputhje me SNK 37 *Provizionet, Detyrimet me Kusht dhe Aktivet me Kusht*. dhe

- (b) blerësi, kur shpërndan koston e kombinimit, nuk njeh detyrimet për humbje në të ardhmen ose kosto të tjera që priten të pësohen si rezultat i kombinimit të biznesit.
- 42 Një pagesë që kërkohet të bëhet sipas kontratës nga njësia ekonomike, për shembull, për punonjësit e saj ose furnitorët në rastin që ajo blihet në një kombinim biznesi është një detyrim aktual i njësisë ekonomike që trajtohet si detyrim me kusht derisa të bëhet e mundëshme që do të kryhet një kombinim biznesi. Detyrimi kontraktual njihet si një detyrim nga kjo njësi ekonomike në përputhje me SNK 37 kur një kombinim biznesi bëhet i mundur dhe detyrimi mund të matet me besueshmëri. Prandaj, kur kryhet kombinimi i biznesit, ky detyrim i të blerit njihet nga blerësi si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit.
- 43 Megjithatë, një plan ristrukturimi i të blerit ekzekutimi i të cilit kushtëzohet nga blerja e tij në një kombinim biznesi, menjëherë para kombinimit të biznesit, nuk është një detyrim aktual i të blerit. Ai nuk është as edhe një detyrim me kusht i të blerit menjëherë para kombinimit sepse nuk është një detyrim i mundur që vjen nga një ngjarje e shkuar ekzistenca e të cilës do të konfirmohet vetëm nga ndodhja ose mos-ndodhja e një ose më shumë ngjarjeve të pasigurta në të ardhmen jo plotësisht nën kontrollin e të blerit. Prandaj, një blerës nuk njeh një detyrim për një plan të tillë ristrukturimi si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit.
- 44 Aktivitet dhe detyrimet e identifikueshme që janë njohur në përputhje me paragrafin 36 përfshijnë të gjitha aktivitet dhe detyrimet e të blerit që blerësi blen ose konstaton, duke përfshirë të gjitha aktivitetet financiare dhe detyrimet financiare të tij. Ato gjithashtu mund të përfshijnë aktivitet dhe detyrimet që nuk janë njohur më parë në pasqyrat financiare të të blerit, psh sepse ato nuk kualifikoheshin për njohje para blerjes. Për shembull, një përfitim tatimor që vjen nga humbjet tatimore të të blerit që nuk ishte njohur nga i bleri para kombinimit të biznesit kualifikohet për t'u njohur si një aktiv i identifikueshëm në përputhje me paragrafin 36 nëqoftëse është e mundur që blerësi do të ketë fitime tatimore në të ardhmen kundrejt të cilave mund të kompensohet përfitimi tatimor i panjohur.

### Aktivitet jo-materiale të të blerit

- 45 Në përputhje me paragrafin 37, blerësi njeh veças një aktiv jo-material të të blerit në datën e blerjes vetëm nëqoftëse ai plotëson përkufizimin e një aktivi jo-material në SNK 38 *Aktivitet Jo-materiale* dhe vlera e tij e drejtë mund të matet me besueshmëri. Kjo kuptohet që blerësi njeh një aktiv veças nga emri i mirë në një projekt kërkimi dhe zhvillimi në proces të të blerit nëqoftëse projekti plotëson përkufizimin e një aktivi jo-material dhe vlera e tij e drejtë mund të matet me besueshmëri. SNK 38 jep udhëzime për të përcaktuar nëse vlera e drejtë e një aktivi jo-material të blerë në një kombinim biznesi mund të matet me besueshmëri.
- 46 Një aktiv jo-monetar pa lëndë fizike duhet të jetë i identifikueshëm për të plotësuar përkufizimin e një aktivi jo-material. Në përputhje me SNK 38, një aktiv plotëson kriterin e të qenit i identifikueshëm në përkufizimin e një aktivi jo-material vetëm nëqoftëse ai:
- (a) është i ndashëm, dmth ka mundësi të ndahet apo të veçohet nga njësia ekonomike dhe të shitet, transferohet, liçensohet, jepet me qira dhe këmbëhet, qoftë individualisht apo sëbashku me një kontratë, aktiv ose detyrim të lidhur; ose
  - (b) vjen nga të drejtat kontraktuale apo të drejta të tjera ligjore, pavarësisht nëse këto të drejta janë të transferueshme apo të ndashme nga njësia ekonomike ose nga të drejta apo detyrime të tjera.

### Detyrimet me kusht të të blerit

- 47 Paragrafi 37 përcakton se blerësi njeh veças një detyrim me kusht të të blerit si pjesë e shpërndarjes së kostos së një kombinimi biznesi vetëm kur vlera e tij e drejtë mund të matet me besueshmëri. Nëqoftëse vlera e tij e drejtë nuk mund të matet me besueshmëri:
- (a) ka një efekt që rezulton në shumën e njohur si emri i mirë ose që kontabilizohet në përputhje me paragrafin 56; dhe
  - (b) blerësi jep informacione shpjeguese rreth këtij detyrimi me kusht që kërkohet të jepen sipas SNK 37.
- Paragrafi B16(1) i Shtojcës B jep udhëzime për përcaktimin e vlerës së drejtë të një detyrimi me kusht.
- 48 Mbas njohjes së tyre fillestare, blerësi mat detyrimet me kusht që janë njohur veças në përputhje me paragrafin 36 me më të lartën mes:
- (a) shumës që duhej të njihej në përputhje me SNK 37, dhe
  - (b) shumës së njohur fillimisht minus, kur është rasti, amortizimin e akumuluar të njohur në përputhje me SNK 18 *Të Ardhurat*.
- 49 Kërkesa në paragrafin 48 nuk zbatohet për kontratat e kontabilizuara në përputhje me SNK 39. Megjithatë, angazhimet për hua të përjashtuara nga objekti i SNK 39 të cilat janë angazhime për të dhënë hua me përqindje interesi më të ulët se tregu kontabilizohen si detyrime me kusht të të blerit nëqoftëse, në datën e blerjes, nuk

është e mundur të ketë një dalje të burimeve në përbërje të përfitimeve ekonomike që do të kërkohet për të shlyer detyrimin ose nëqoftëse detyrimi nuk mund të matet me besueshmëri të mjaftueshme. Ky angazhim për hua, në përputhje me paragrafin 37, njihet veças si pjesë e shpërndarjes së kostos së një kombinim biznesi vetëm nëqoftëse vlera e tij e drejtë mund të matet me besueshmëri.

- 50 Detyrimet me kusht të njohura veças si pjesë e shpërndarjes së një kombinimi biznesi përjashtohen nga objekti i SNK 37. Megjithatë, blerësi jep informacione shpjeguese për këto detyrime me kusht dhe informacioni shpjegues sipas SNK 37 kërkohet të jepet për secilën klasë të provizionit.

## Emri i mirë

- 51 **Në datën e blerjes, blerësi duhet:**

- (a) të njohë emrin e mirë të blerë në një kombinim biznesi si një aktiv; dhe
- (b) të masë fillimisht këtë emër të mirë me koston e tij, që është tejkalimi i kostos së kombinimit të biznesit mbi interesin e blerësit në vlerën neto të drejtë të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të njohura në përputhje me paragrafin 36.

- 52 Emri i mirë i blerë në një kombinim biznesi përfaqëson pagesën e bërë nga blerësi për t'u paraprirë përfitimeve ekonomike në të ardhmen prej aktiveve që nuk mund të identifikohen individualisht dhe të njihen veças.

- 53 Për aq sa aktivet, detyrimet ose detyrimet me kusht të identifikueshme të të blerit nuk kënaqin kriteret në paragrafin 37 për njohje veças në datën e blerjes, kjo ka një efekt që rezulton në shumën e njohur si emri i mirë (ose e kontabilizuar në përputhje me paragrafin 56). Kjo ndodh për arsye se emri i mirë matet me koston e mbetur të kombinimit të biznesit mbasi njihen aktivet, detyrimet e detyrimet me kusht të identifikueshme të të blerit.

- 54 **Mbas njohjes fillestare, blerësi mat emrin e mirë të blerë në një kombinim biznesi me kosto minus çdo humbje të çvlerësimit të akumuluar.**

- 55 Emri i mirë i blerë në një kombinim biznesi nuk amortizohet. Por në vend të kësaj, blerësi teston atë çdo vit për çvlerësim, ose më shpesh nëqoftëse ngjarje ose ndryshime në rrethanat tregojnë se ai mund të jetë çvlerësuar, në përputhje me SNK 36 *Çvlerësimi i Aktiveve*.

## Tejkalimi i interesit të blerësit në vlerën e drejtë neto të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit mbi kosto

- 56 **Nëqoftëse interesi i blerësit në vlerën e drejtë neto të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të njohura në përputhje me paragrafin 36 tejkalon koston e kombinimit të biznesit, blerësi duhet:**

- (a) rivlerësojë identifikimin dhe matjen e aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit dhe matjen e kostos së kombinimit; dhe
- (b) të njohë menjëherë në fitim ose humbje çdo tejkalim që mbetet mbas këtij rivlerësimi.

- 57 Një fitim i njohur në përputhje me paragrafin 56 mund të përfshijë një ose më shumë nga elementët e mëposhtëm:

- (a) gabimet në matjen e vlerës së drejtë qoftë të kostos së kombinimit ose qoftë të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit. Kostot e mundshme në të ardhmen që vijnë në lidhje me të blerit të cilat nuk janë pasqyruar saktë në vlerën e drejtë të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit janë një shkak i mundshëm për të tilla gabime.
- (b) një kërkesë në një standard kontabiliteti për të matur aktivet neto të blera të identifikueshme me një shumë që nuk është vlera e drejtë, por trajtohen sikur të ishte vlera e drejtë për qëllimin e shpërndarjes së kostos së kombinimit. Për shembull, udhëzimi në Shtojcën B për përcaktimin e vlerave të drejta të aktiveve dhe detyrimeve të identifikueshme të të blerit kërkon që shumën e caktuar për aktivet dhe detyrimet tatimore të mos skontohej.
- (c) një blerje me okazion.

## Kombinimi i biznesit që arrihet shkallë-shkallë

- 58 Një kombinim biznesi mund të përfshijë më shumë se një transaksion këmbimi, për shembull kur ai kryhet shkallë-shkallë me blerje aksionesh të një-pas-njëshme. Nëse është kështu, secili transaksion këmbimi trajtohet veças nga blerësi, duke përdorur koston e transaksionit dhe informacionin për vlerën e drejtë në datën e secilit transaksion këmbimi, për të përcaktuar shumën e secilit emër të mirë që shoqëron atë transaksion. Kjo rezulton

- nga krahasimi hap-pas-hapi i kostos së investimeve individuale me interesin e blerësit në vlerën e drejtë të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit në secilin hap.
- 59 Kur një kombinim biznesi përfshin më shumë se një transaksion këmbimi, vlerat e drejta të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve të identifikueshme të të blerit mund të jenë të ndryshme në datën e secilit transaksion këmbimi. Për arsye se:
- (a) aktivet, detyrimet e detyrimet me kusht të identifikueshme të të blerit janë riparaqitur në mënyrë spekulative me vlerat e tyre të drejta në datën e secilit transaksion këmbimi për të përcaktuar shumën e emrit të mirë që shoqëron secilin transaksion; dhe
  - (b) aktivet, detyrimet e detyrimet me kusht të identifikueshme të të blerit duhet atëhere të njihen nga blerësi me vlerat e tyre të drejta në datën e blerjes,
- çdo rregullim i këtyre vlerave të drejta që lidhet me interesat e mbajtura më parë të blerësit është një rivlerësim dhe duhet të kontabilizohet si i tillë. Prandaj, për arsyen se ky rivlerësim vjen nga njohja fillestare prej blerësit të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit, ai nuk tregon që blerësi ka zgjedhur të zbatojë një politikë kontabël për rivlerësimin e këtyre elementëve mbas njohjes fillestare në përputhje me, për shembull, SNK 16 *Aktivet Afatgjata Materiale*.
- 60 Përpara se të cilësohet si një kombinim biznesi, një transaksion mund të cilësohet si një investim në një pjesëmarrje dhe duhet të kontabilizohet në përputhje me SNK 28 *Investimet në Pjesëmarrje* duke përdorur metodën e kapitalit neto . Nëqoftëse është kështu, vlerat e drejta të aktiveve neto të identifikueshme të të investuarit në datën e secilit transaksion këmbimi më të parë duhet të ishin përcaktuar paraprakisht duke zbatuar metodën e kapitalit neto për investimin.

## Kontabilizimi fillestar që vendoset përkohësisht

- 61 Kontabilizimi fillestar i një kombinimi biznesi përfshin identifikimin dhe përcaktimin e vlerave të drejta që do t'u jepen aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit dhe koston e kombinimit.
- 62 Nëqoftëse kontabilizimi fillestar i një kombinimi biznesi mund të vendoset vetëm përkohësisht në fund të periudhës në të cilën është kryer kombinimi për arsyen se qoftë vlerat e drejta që u jepen aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit ose qoftë kosto e kombinimit mund të vendosen vetëm përkohësisht, blerësi kontabilizon kombinimin duke përdorur këto vlera të provizionuara. Blerësi njihet çdo rregullim të këtyre vlerave të provizionuara si rezultat i plotësimit të kontabilizimit fillestar:
- (a) brenda dymbëdhjet muajve nga data e blerjes; dhe
  - (b) nga data e blerjes. Prandaj:
    - (i) vlerën kontabël neto të aktivitetit, detyrimit e detyrimit me kusht të identifikueshëm që është njohur ose rregulluar si rezultat i plotësimit të kontabilizimit fillestar që duhet të llogaritet sikur vlera e tij e drejtë në datën e blerjes ka qënë njohur nga ajo datë.
    - (ii) emri i mirë ose çdo fitim i njohur në përputhje me paragrafin 56 duhet të rregullohet nga data e blerjes me një shumë të barabartë me rregullimin e vlerës së drejtë në datën e blerjes së aktivitetit, detyrimit e detyrimit me kusht të identifikueshëm që është njohur ose rregulluar.
    - (iii) plotësohet informacioni krahasues i paraqitur për periudhat para kontabilizimit fillestar të kombinimit që duhet të paraqitet sikur kontabilizimi fillestar ka qënë plotësuar nga data e blerjes. Kjo përfshin edhe çdo amortizim shtesë, efekte të konsumit ose fitime ose humbje të tjera të njohura si rezultat i plotësimit të kontabilizimit fillestar.

## Rregullimet mbasi plotësohet kontabilizimi fillestar

- 63 Përveç rasteve të parashikuara në paragrafët 33, 34 dhe 65, rregullimet e kontabilizimit fillestar të një kombinimi biznesi mbasi kontabilizimi fillestar njihen vetëm për të korrigjuar një gabim në përputhje me SNK 8 *Politikat Kontabël, Ndryshimet në Vlerësimet Kontabël dhe Gabimet*. Rregullimet në kontabilizimin fillestar të një kombinimi biznesi mbasi plotësohet ky kontabilizim nuk njihen për efekt të ndryshimeve në vlerësimet. Në përputhje me SNK 8, efekti i një ndryshimi në vlerësimet njihet në periudhën aktuale dhe periudhat e ardhshme.
- 64 SNK 8 kërkon që një njësi ekonomike të kontabilizojë një korrigjim gabimi retrospektivisht dhe në pasqyrat financiare aktuale sikur gabimi nuk ka ndodhur duke riparaqitur informacionin krahasues për periudhën (at) e mëparshme në të cilat ka ndodhur gabimi. Prandaj, vlera kontabël neto e aktivitetit, detyrimit e detyrimit me kusht të identifikueshëm të të blerit që njihet ose rregullohet si rezultat i korrigjimit të gabimit duhet të llogaritet sikur vlera e tij e drejtë ose vlera e drejtë e rregulluar në datën e blerjes ka qënë njohur nga ajo datë. Emri i mirë ose çdo fitim i njohur në një periudhë të mëparshme në përputhje me paragrafin 56 duhet të rregullohet

retrospektivisht me një shumë të barabartë me vlerën e drejtë në datën e blerjes (ose rregullimit të vlerës së drejtë në datën e blerjes) të aktivit, detyrimit e detyrimit me kusht të identifikueshëm që është njohur (ose rregulluar).

### **Njohja e aktiveve tatimore të shtyra mbasi plotësohet kontabilizimi fillestar**

- 65 Nëqoftëse përfitime të mundëshme nga mbartja e humbjes në tatimin mbi të ardhurat e të blerit ose aktive të tjera tatimore të shtyra nuk kënaqin kriteret në paragrafin 37 për njohje veças kur një kombinim biznesi kontabilizohet fillimisht por realizohet mëpas, blerësi njeh këtë përfitim si të ardhur në përputhje me SNK 12 *Tatimet mbi të Ardhurat*. Veç kësaj, blerësi duhet:

- (a) të ulë vlerën kontabël të emrit të mirë me shumën që do të ishte njohur nëqoftëse aktivi tatimor i shtyrë ishte njohur si një aktiv i identifikueshëm nga data e blerjes; dhe
- (b) të njohë uljen në vlerën kontabël të emrit të mirë si një shpenzim.

Megjithatë, kjo procedurë nuk rezulton në krijimin e një tejkalimi siç përshkruhet në paragrafin 56, as që nuk rrit shumën e ndonjë fitimi të njohur më parë në përputhje me paragrafin 56.

## **Dhënia e informacioneve shpjeguese**

- 66 Një blerës jep informacione shpjeguese që mundësojnë përdoruesit e pasqyrave të tij financiare për të vlerësuar natyrën dhe efektin financiar të kombinimeve të biznesit që janë kryer:

- (a) gjatë periudhës.
- (b) mbas datës së bilancit por për përpara se të jenë miratuar për publikim pasqyrat financiare.

- 67 Për të bërë efektiv parimin në paragrafin 66(a), blerësi jep informacione shpjeguese si më poshtë për secilin kombinim biznesi që është kryer gjatë periudhës:

- (a) emrat dhe përshkrimin e njësive ekonomike ose bizneseve kombinuese.
- (b) datën e blerjes.
- (c) përqindjen votuese të blerë të instrumentave të kapitalit neto.
- (d) koston e kombinimit dhe një përshkrim të përbërësve të kësaj kostoje, përfshirë çdo kosto që i ngarkohet drejtpërdrejt kombinimit. Kur emetohen ose janë të emetueshme instrumentat e kapitalit neto si pjesë e koston, gjithashtu jepen edhe informacionet e mëposhtëme shpjeguese:
  - (i) numrin e emtuar ose të emetueshëm të instrumentave të kapitalit neto; dhe
  - (ii) vlerën e drejtë të këtyre instrumentave dhe bazat për përcaktimin e kësaj vlere të drejtë. Nëqoftëse nuk ekziston çmimi i publikuar për instrumentat në datën e këmbimit, duhet të jepen informacione shpjeguese për hipotezat e rëndësishme të përdorura për përcaktimin e vlerës së drejtë. Nëqoftëse ekziston çmimi i publikuar në datën e këmbimit por nuk është përdorur si bazë për përcaktimin e koston së kombinimit, ky fakt jepet në informacionet shpjeguese sëbashku me: arsytet se përse nuk është përdorur çmimi i publikuar; metodat dhe hipotezat e rëndësishme të përdorura për të caktuar një vlerë për instrumentat e kapitalit neto; dhe shumën e mbledhur të diferencës mes vlerës së caktuar dhe çmimit të publikuar të instrumentave të kapitalit neto.
- (e) detaje të çdo operacioni që njësia ekonomike ka vendosur të shesë si rezultat i kombinimit.
- (f) shumat e njohura në datën e blerjes për secilën klasë të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit dhe, përveç rastit kur kjo nuk është mundur, vlerat kontabël neto të secilës prej këtyre klasave, përcaktuar në përputhje me SNRF-të, menjëherë para kombinimit. Nëqoftëse këto dhënie informacionesh shpjeguese janë të pamundura, ky fakt jepet në informacionet shpjeguese, sëbashku me sqarimet se përse ka ndodhur kështu.
- (g) shumën e çdo tejkalimi të njohur në fitim ose humbje në përputhje me paragrafin 56 dhe zërin në pasqyrën e të ardhurave në të cilin është njohur tejkalimi.
- (h) një përshkrim të faktorëve që kanë kontribuar në një kosto që rezulton në njohjen e emrit të mirë – një përshkrim të secilit aktiv jo-material që nuk është njohur veças nga emri i mirë dhe një shpjegim se përse vlera e drejtë e aktivit jo-material nuk mund të matet me besueshmëri – ose një përshkrim të natyrës së çdo tejkalimi të njohur në fitim ose humbje në përputhje me paragrafin 56.
- (i) shumën e fitimit ose humbjes së të blerit deri në datën e blerjes të përfshirë në fitimin ose humbjen e blerësit, përveç rastit që dhënia e informacionit shpjegues është e pamundur. Nëqoftëse këto dhënie



informacionesh shpjeguese janë të pamundura, ky fakt jepet në informacionet shpjeguese, sëbashku me sqarimet se përse ka ndodhur kështu.

- 68 Informacioni shpjegues i kërkuar që të jepet nga paragrafi 67 duhet të paraqitet i mbledhur për kombinimet e biznesit të kryera gjatë periudhës raportuese të cilat individualisht janë jo materiale.
- 69 Nëqoftëse kontabilizimi fillestar i një kombinimi biznesi që është kryer gjatë periudhës është vendosur vetëm përkohësisht siç përshkruhet në paragrafin 62, ky fakt gjithashtu duhet të jepet në informacionet shpjeguese sëbashku me një shpjegim se përse ka ndodhur kështu.
- 70 Për të bërë efektiv parimin në paragrafin 66(a), blerësi jep informacione shpjeguese si mëposhtë, përveç rastit kur kjo dhënie e informacionit shpjegues është e pamundur:
- (a) të ardhurat e njësisë ekonomike të kombinuar për periudhën sikur data e blerjes për të gjithë kombinimet e biznesit të kryera gjatë periudhës ka qënë fillimi i kësaj periudhe.
  - (b) fitimin ose humbjen e njësisë ekonomike të kombinuar për periudhën sikur data e blerjes për të gjithë kombinimet e biznesit të kryera gjatë periudhës ka qënë fillimi i kësaj periudhe.
- Nëqoftëse këto dhënie informacionesh shpjeguese janë të pamundura, ky fakt jepet në informacionet shpjeguese, sëbashku me sqarimet se përse ka ndodhur kështu.
- 71 Për të bërë efektiv parimin në paragrafin 66(b), blerësi jep informacione shpjeguese të kërkuara nga paragrafi 67 për secilin kombinim biznesi të kryer mbas datës së bilancit por përpara se të miratohen për publikim pasqyrat financiare, përveç rastit kur kjo dhënie informacioni shpjegues është e pamundur. Nëqoftëse ndonjë nga këto dhënie informacionesh shpjeguese është e pamundur, ky fakt jepet në informacionet shpjeguese, sëbashku me sqarimet se përse ka ndodhur kështu.
- 72 **Një blerës jep informacione shpjeguese që u mundësojnë përdoruesve të pasqyrave të tij financiare të vlerësojnë efektet financiare të fitimeve, humbjeve, korigjimit e gabimit dhe rregullimet e tjera të njohura në periudhën aktuale që lidhen me kombinimet e biznesit që janë kryer në periudhën aktuale ose të mëparshme.**
- 73 Për të bërë efektiv parimin në paragrafin 72, blerësi jep informacionet shpjeguese të mëposhtëme:
- (a) shumën dhe një sqarim për secilin fitim ose humbje të njohur në periudhën aktuale që:
    - (i) lidhet me aktivet e identifikueshme të blera ose detyrimet ose detyrimet me kusht të konstatuara në një kombinim biznesi që është kryer në periudhën aktuale ose të mëparshme; dhe
    - (ii) është i madhësisë, natyrës ose peshës specifike të tillë që dhënia e informacionit shpjegues është e përshtatshme për të kuptuar performancën financiare të njësisë ekonomike të kombinuar.
  - (b) nëqoftëse kontabilizimi fillestar i një kombinimi biznesi që është kryer në periudhën menjëherë paraardhëse ka qënë vendosur vetëm përkohësisht në fund të asaj periudhe, shumat dhe sqarimet e rregullimeve të vlerave të provizuara të njohura gjatë periudhës aktuale.
  - (c) informacioni rreth korigjimeve të gabimit që kërkohet të jepet nga SNK 8 për secilin aktiv, detyrim ose detyrim me kusht të identifikueshëm të të blerit, ose ndryshime në vlerat e caktuara të këtyre elementëve, që blerësi i ka njohur gjatë periudhës aktuale në përputhje me paragrafët 63 dhe 64.
- 74 **Njësia ekonomike jep informacione shpjeguese që u mundëson përdoruesve të pasqyrave të tij financiare të vlerësojnë ndryshimet në vlerën kontabël të emrit të mirë gjatë periudhës.**
- 75 Për të bërë efektiv parimin në paragrafin 74, njësia ekonomike jep informacione shpjeguese për rakordimin e vlerës kontabël neto të emrit të mirë në fillim dhe në fund të periudhës, duke treguar veças:
- (a) shumën bruto dhe humbjet e çvlerësimit të akumuluar në fillim të periudhës;
  - (b) emrin e mirë shtesë të njohur gjatë periudhës përveç emrit të mirë të përfshirë në një grup për t'u shitur, në datën e blerjes, që plotëson kriteret për t'u klasifikuar si i mbajtur për shitje në përputhje me SNRF 5;
  - (c) rregullimet që rezultojnë nga njohja e mëpasme e aktiveve tatimore të shtyra gjatë periudhës në përputhje me paragrafin 65;
  - (d) emrin e mirë të përfshirë në një grup për t'u shitur i klasifikuar si i mbajtur për shitje në përputhje me SNRF 5 dhe emrin e mirë të anuluar gjatë periudhës pa qënë më parë i përfshirë në një grup për t'u shitur i klasifikuar si i mbajtur për shitje;
  - (e) humbjet e çvlerësimit të njohura gjatë periudhës në përputhje me SNK 36;
  - (f) diferencat e këmbimit neto që krijohen gjatë periudhës në përputhje me SNK 21 *Efektet e Ndryshimit në Kurset e Këmbimit në Monedhë të Huaj*;

- (g) çdo ndryshim tjetër në vlerën kontabël neto gjatë periudhës. dhe
  - (h) shumën bruto dhe humbjet e çvlerësimit të akumuluar në fund të periudhës.
- 76 Njësia ekonomike jep informacione shpjeguese rreth shumës së rikuperueshme dhe çvlerësimit të emrit të mirë në përputhje me SNK 36 si shtesë e informacionit shpjegues të kërkuar për t'u dhënë nga paragrafi 75(e).
- 77 Nëqoftëse në ndonjë situatë informacioni shpjegues i kërkuar për t'u dhënë nga ky SNRF nuk kënaq objektivat e parashikuara në paragrafët 66, 72 dhe 74, njësia ekonomike jep informacione shpjeguese shtesë siç është e nevojshme për të plotësuar këto objektiva.

## Dispozita kalimtare dhe data e hyrjes në fuqi

- 78 Përveç rastit të parashikuar në paragrafin 85, ky SNRF zbatohet për kontabilizimin e kombinimeve të biznesit për të cilat data e marrëveshjes është më ose mbas 31 mars 2004. Ky SNRF gjithashtu zbatohet për kontabilizimin e:
- (a) emrit të mirë që krijohet nga një kombinim biznesi për të cilin data e marrëveshjes është më ose mbas 31 mars 2004; ose
  - (b) çdo tejkalimi të interesit të blerësit në vlerën e drejtë neto të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit mbi koston e një kombinimi biznesi për të cilin data e marrëveshjes është më ose mbas 31 mars 2004.

### Emri i mirë i njohur më parë

- 79 Një njësi ekonomike zbaton këtë SNRF prospektivisht, nga fillimi i periudhës së parë vjetore që fillon më ose mbas 31 mars 2004, për emrin e mirë të blerë në një kombinim biznesi për të cilin data e marrëveshjes ishte përpara 31 mars 2004 dhe për emrin e mirë që krijohet nga një interes në një njësi ekonomike të kontrolluar bashkarisht të marrë përpara 31 mars 2004 dhe të kontabilizuar duke zbatuar konsolidimin proporcional. Prandaj, njësia ekonomike duhet:
- (a) nga fillimi i periudhës së parë vjetore që fillon më ose mbas 31 mars 2004, të mos vazhdojë të amortizojë këtë emër të mirë;
  - (b) në fillimin e periudhës së parë vjetore që fillon më ose pas 31 mars 2004, të eliminojë vlerën kontabël të amortizimit të akumuluar përkatës me një ulje korresponduese në emrin e mirë; dhe
  - (c) nga fillimi i periudhës së parë vjetore që fillon më ose mbas 31 mars 2004, të testojë emrin e mirë për çvlerësim në përputhje me SNK 36 (siç është rishikuar në 2004).
- 80 Nëqoftëse një njësi ekonomike njeh emrin e mirë si një zbritje nga kapitali neto, ajo nuk njeh këtë emër të mirë në fitimin ose humbjen kur ajo e shet të gjithë ose një pjesë të biznesit me të cilin lidhet ky emër i mirë ose kur çvlerësohet një njësi gjeneruese e mjeteve monetare me të cilën lidhet emri i mirë.

### Emri i mirë negativ i njohur më parë

- 81 Vlera kontabël e emrit të mirë negativ në fillim të periudhës së parë vjetore që fillon më ose mbas 31 mars 2004 që krijohet ose nga
- (a) një kombinim biznesi për të cilin data e marrëveshjes është më ose mbas 31 mars 2004 ose nga
  - (b) një interes në një njësi ekonomike që kontrollohet bashkarisht të marrë përpara 31 mars 2004 dhe të kontabilizuar duke zbatuar konsolidimin proporcional
- duhet të anulohet në fillim të kësaj periudhe, me rregullimin korrespondues në tepricën e çeljes të fitimeve të pashpërndara.

### Aktivet jo-materiale të njohura më parë

- 82 Vlera kontabël e një elementi të klasifikuar si një aktiv jo-material që ose
- (a) është blerë në një kombinim biznesi për të cilin data e marrëveshjes është përpara 31 mars 2004 ose
  - (b) krijohet nga një interes në një njësi ekonomike që kontrollohet bashkarisht të marrë përpara 31 mars 2004 dhe të kontabilizuar duke zbatuar konsolidimin proporcional

duhet të riklasifikohet si emër i mirë në fillim të periudhës së parë vjetore që fillon më ose mbas 31 mars 2004, nëqoftëse ky aktiv jo-material nuk plotëson në atë datë kriterin e të qenit i identifikueshëm në SNK 38 (siç është rishikuar në 2004).

## Investimet e kontabilizuara në kapitalin neto

- 83 Për investimet e kontabilizuara duke zbatuar metodën e kapitalit neto dhe të blera më ose mbas 31 mars 2004, njësia ekonomike zbaton këtë SNRF për kontabilizimin e:
- (a) çdo emër të mirë të blerë e të përfshirë në vlerën kontabël të këtij investimi. Prandaj, amortizimi i këtij emri të mirë spekulativ nuk duhet të përfshihet në përcaktimin e pjesës së njësies ekonomike në fitimet ose humbjet e të investuarit.
  - (b) çdo tejkalim i përfshirë në vlerën kontabël të investimit të interesit të njësies ekonomike në vlerën e drejtë neto të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të investuarit mbi koston e investimit. Prandaj, njësia ekonomike përfshin këtë tejkalim si të ardhur në përcaktimin e pjesës së njësies ekonomike në fitimet ose humbjet e të investuarit në periudhën në të cilën është blerë investimi.
- 84 Për investimet e kontabilizuara duke zbatuar metodën e kapitalit neto dhe të blera përpara 31 mars 2004:
- (a) një njësi ekonomike zbaton këtë SNRF mbi bazën prospektive, nga fillimi i periudhës së parë vjetore që fillon më ose mbas 31 mars 2004, për çdo emër të mirë të blerë të përfshirë në vlerën kontabël të këtij investimi. Për këtë, njësia ekonomike, nga kjo datë, nuk vazhdon të përfshijë amortizimin e këtij emri të mirë në përcaktimin e pjesës së njësies ekonomike në fitimet ose humbjet e të investuarit.
  - (b) një njësi ekonomike anulon çdo emër të mirë negativ të përfshirë në vlerën kontabël të këtij investimi në fillimin e periudhës së parë vjetore që fillon më ose mbas 31 mars 2004, duke bërë rregullimet korresponduese në tepricën e çeljes së fitimeve të pashpërndara.

## Zbatimi retrospektiv i kufizuar

- 85 Një njësi ekonomike lejohet të zbatojë kërkesat e këtij SNRF për emrin e mirë që ekziston më ose të blerë mbas dhe, për kombinimet e biznesit që kanë ndodhur nga, çdo datë përpara datave të hyrjes në fuqi të parashikuara në paragrafët 78-84, me kusht që:
- (a) vlerësimet dhe informacionet e tjera të nevojshme për të zbatuar SNRF për kombinimet e biznesit të shkuara janë marrë në kohën kur këto kombinime janë kontabilizuar fillimisht; dhe
  - (b) njësia ekonomike gjithashtu zbaton SNK 36 (siç është rishikuar në 2004) dhe SNK 38 (siç është rishikuar në 2005) prospektivisht nga e njëjta datë dhe vlerësimet dhe informacionet e tjera të nevojshme për të zbatuar këto Standarde nga kjo datë janë marrë më parë nga njësia ekonomike dhe kështu nuk ka nevojë për të bërë vlerësime që do të ishin të nevojshme të bëheshin në një datë të mëparshme.

## Shfuqizimi i deklaratave të tjera

- 86 Ky SNRF zëvendëson SNK 22 *Kombinimet e Biznesit* (siç është publikuar në 1998).
- 87 Ky SNRF zëvendëson Interpretimet e mëposhtëme:
- (a) KIS-9 *Kombinimet e Biznesit—Klasifikimi qoftë si Blerje ose qoftë si Bashkime të Interesave*;
  - (b) KIS-22 *Kombinimet e Biznesit—Rregullimet e Mëpasme të Vlerave të Drejta dhe Emrit të Mirë të Raportuara Fillimisht*; dhe
  - (c) KIS-28 *Kombinimet e Biznesit—“Data e Këmbimit” dhe Vlera e Drejtë e Instrumentave të kapitalit neto*.

## Shtojcë A

### Termat e përkufizuara

*Kjo Shtojcë është pjesë integrale e SNRF.*

<b>data e blerjes</b>	Data në të cilën blerësi merr efektivisht kontrollin e të blerit.
<b>data e marrëveshjes</b>	Data në të cilën është arritur marrëveshja thelbësore mes palëve në kombinim, në rastin e njësisë ekonomike të listuara publikisht, është data e njoftimit për publikun. Në rastin e një bashkimi me përthithje të kundërshtuar, data më e herëshme që është arritur një marrëveshje thelbësore mes palëve në kombinim është data që një numër i mjaftueshëm i pronarëve në blerje kanë pranuar ofertën e bleresve që blerësi të marrë kontrollin e të blerit.
<b>biznes</b>	<p>Një komplet veprimtarish dhe aktivesh të bashkuara të shfrytëzuara dhe drejtuar me qëllim që të japin:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) një shpërblim për investitorët; ose</li> <li>(b) kosto më të ulta ose përfitime të tjera ekonomike drejtpërdrejt dhe proporcionalisht për zotëruesit e politikës ose pjesëmarrësit.</li> </ul> <p>Një biznes në përgjithësi përbëhet nga lëndët e para, proceset e zbatuara ndaj këtyre lëndëve të para dhe produktet e prodhuara që janë përdorur, ose do të përdoren, për të gjeneruar të ardhura. Nëqoftëse <b>emri i mirë</b> është i pranishëm në kompletin e veprimtarive dhe aktiveve të transferuara, kompleti i transferuar supozohet të jetë një biznes.</p>
<b>kombinimi i biznesit</b>	Bashkimi i njësisë ekonomike ose <b>bizneseve</b> të veçanta në një <b>njësi ekonomike raportuese</b> .
<b>kombinimi i biznesit që përfshin njësi ekonomike ose biznese nën kontroll të përbashkët</b>	<b>Kombinimi i biznesit</b> në të cilin të gjitha njësitë ekonomike ose <b>bizneset</b> kombinuese përfundimisht <b>kontrollohen</b> nga e njëjta palë ose të njëjtat palë edhe përpara edhe mbas kombinimit dhe ky <b>kontroll</b> nuk është kalimtar.
<b>detyrim me kusht</b>	<p>Detyrimi me kusht ka kuptimin e dhënë për të në SNK 37 <i>Provizionet, Detyrimet me Kusht dhe Aktivitet me Kusht</i>, dmth:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) një detyrim i mundshëm që vjen nga ngjarje të shkuara dhe ekzistenca e të cilave do të konfirmohet vetëm nga ndodhja ose mos ndodhja e një ose më shumë ngjarjeve të pasigurta në të ardhmen të cilat nuk janë plotësisht brenda kontrollit të njësisë ekonomike; ose</li> <li>(b) një detyrim aktual që vjen nga ngjarje të shkuara por nuk është njohur sepse: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) nuk është e <b>mundur</b> që do të kërkohej një dalje e burimeve që trupëzohen në përfitimet ekonomike për të shlyer detyrimin; ose</li> <li>(ii) shuma e detyrimit nuk mund të matet me besueshmëri të mjaftueshme.</li> </ul> </li> </ul>
<b>kontroll</b>	Pushteti për të qeverisur politikat operacionale dhe financiare të një njësie ekonomike ose biznesi për të marrë përfitime nga veprimtaritë e tij.
<b>data e këmbimit</b>	Kur <b>kombinimi i biznesit</b> arrihet nëpërmjet një transaksioni këmbimi të vetëm, data e këmbimit përkon me <b>datën e blerjes</b> . Kur <b>kombinimi i biznesit</b> përfshin më shumë se një transaksion këmbimi, për shembull, kur ai arrihet shkallë-shkallë nëpërmjet blerjeve të aksionit të njëpasnjëshme, data e këmbimit është data në të cilën secili investim individual njihet në pasqyrat financiare të blerësit.
<b>vlera e drejtë</b>	Shuma me të cilën mund të shkëmbehet një aktiv, ose mund të shlyhet një detyrim, midis palëve të vullnetëshme, të mirëinformuara dhe të palidhura me njëra-tjetrën në transaksion.
<b>emri i mirë</b>	Përfitimet ekonomike në të ardhmen që vijnë nga aktivet të cilat nuk mund të

	identifikohen individualisht dhe të njihen veças.
<b>aktivi jo-material</b>	Aktivi jo-material ka kuptimin e dhënë për të në SNK 38 <i>Aktivet Jo-materiale</i> , dmth një aktiv jo monetar i identifikueshëm pa lëndë fizike.
<b>sipërmarrje e përbashkët</b>	Sipërmarrja e përbashkët ka kuptimin e dhënë për të në SNK 31 <i>Interesat në Spërmarrjet e Përbashkëta</i> , dmth një marrëveshje kontraktuale nga ku dy ose më shumë palë ndërmarrin një veprimtari ekonomike që është subjekt i kontrollit të përbashkët.
<b>interesi i pakicës</b>	Ajo pjesë e fitimit ose humbjes dhe e aktiveve neto të një <b>filiali</b> që i ngarkohet interesave të kapitalit neto që nuk zotërohet, drejtpërdrejt ose tërthorazi nëpërmjet <b>filialeve</b> , nga <b>shoqëria mëmë</b> .
<b>njësi ekonomike e përbashkët</b>	Një njësi ekonomike përveç njësisë ekonomike në pronësi të investitorit, e tillë si një shoqëri sigurimesh e përbashkët ose një njësi ekonomike e përbashkët tip kooperative, e cila u jep zotëruesve të politikës ose pjesëmarrësve të saj kostot më të ulta ose përfitime të tjera ekonomike drejtpërdrejt dhe proporcionalisht.
<b>shoqëri mëmë</b>	Një njësi ekonomike që ka një ose më shumë <b>filiale</b> .
<b>i, e mundur</b>	Më shumë ka të ngjarë se sa nuk ka të ngjarë.
<b>njësi raportuese</b>	Një njësi ekonomike për të cilën ka përdorues të cilët mbështeten në informacionet e pasqyrave financiare për qëllim të përgjithshëm të njësisë ekonomike që do të jetë i dobishëm për ta për të marrë vendime rreth shpërndarjes së burimeve. Një njësi raportuese mund të jetë një njësi ekonomike e vetme ose një grup që përfshin një <b>shoqëri mëmë</b> dhe të gjitha <b>filialet</b> e saj.
<b>filial</b>	Një njësi ekonomike, përfshirë një njësi ekonomike të pa themeluar e tillë si ortakëria, që <b>kontrollohet</b> nga një tjetër njësi ekonomike (e njohur si <b>shoqëria mëmë</b> ).

## Shtojcë B

### Shtesë për zbatimin

*Kjo Shtojcë është pjesë integrale e SNRF.*

#### Blerjet e kthimit

- B1 Siç vërehet në paragrafin 21, në disa kombinime biznesi, që zakonisht u referohemi si blerje kthimi, blerësi është njësia ekonomike të cilës i janë blerë interesat e kapitalit neto dhe njësia ekonomike emetuese është i bleri. Ky mund të jetë rasti kur, për shembull, një njësi ekonomike private bie dakord të 'blihet' vetë nga një njësi ekonomike publike më e vogël si një mënyrë për të fituar listimin në bursë. Prandaj ligjërisht njësia ekonomike publike emetuese konsiderohet si shoqëria mëmë dhe njësia ekonomike private konsiderohet si filial, filiali ligjor është blerësi nëqoftëse ai ka pushtetin për të qeverisur politikat operacionale dhe financiare të shoqërisë mëmë ligjore dhe kështu të marrë përfitimet nga veprimtaritë e saj.
- B2 Një njësi ekonomike zbaton udhëzimet në paragrafët B3-B15 kur kontabilizon një blerje kthimi.
- B3 Kontabilizimi i blerjes së kthimit përcakton shpërndarjen e kostos së kombinimit të biznesit në datën e blerjes dhe nuk zbatohet për transaksionet mbas kombinimit.

#### Kosto e kombinimit të biznesit

- B4 Kur emetohen instrumentat e kapitalit neto si pjesë e kostos së kombinimit të biznesit, paragrafi 24 kërkon që kosto e kombinimit të përfshijë vlerën e drejtë të këtyre instrumentave të në datën e këmbimit. Paragrafi 27 vëren se, në mungesë të një çmimi të publikuar të besueshëm, vlera e drejtë e instrumentave të kapitalit neto mund të vlerësohet duke ju referuar vlerës së drejtë të blerësit ose vlerës së drejtë të të blerit, cilësdo prej tyre që është më dukshëm e qartë.
- B5 Në një blerje kthimi, kosto e kombinimit të biznesit gjykohet se është marrë nga filiali ligjor (dmth blerësi për qëllimet kontabël) në formën e instrumentave të kapitalit neto të emetuara për pronarët e shoqërisë mëmë ligjore (dmth i bleri për qëllimet kontabël). Nëqoftëse përdoret çmimi i publikuar i instrumentave të kapitalit neto të filialit ligjor për të përcaktuar koston e kombinimit, duhet të bëhet një llogaritje për të përcaktuar numrin e instrumentave të që do të duhej të emetonte filiali ligjor për të dhënë të njëjtën përqindje interesi të pronësisë në njësinë ekonomike kombinuëse për pronarët e shoqërisë mëmë ligjore siç ata i kanë në njësinë ekonomike kombinuëse si rezultat i blerjes së kthimit. Vlera e drejtë e numrit të instrumentave të kapitalit neto e llogaritur kështu duhet të përdoret si kosto e kombinimit.
- B6 Nëqoftëse vlera e drejtë e instrumentave të kapitalit neto të filialit ligjor nuk është e dallueshme qartë, duhet të përdoret vlera e drejtë gjithsej e të gjitha instrumentave të të emetuara të shoqërisë mëmë ligjore përpara kombinimit të biznesit si bazë për përcaktimin e kostos së kombinimit.

#### Përgatitja dhe paraqitja e pasqyrave financiare të konsoliduara

- B7 Pasqyrat financiare të konsoliduara të përgatitura për përfshirjen e një blerje kthimi publikohen me emrin e shoqërisë mëmë ligjore, por duke u përshkruar në shënimet shpjeguese si një vazhdim i pasqyrave financiare të filialit ligjor (dmth blerësi për qëllimet kontabël). Për arsye se këto pasqyra financiare të konsoliduara paraqesin një vazhdim të pasqyrave financiare të filialit ligjor:
- (a) aktivet dhe detyrimet e filialit ligjor duhet të njihen dhe maten në këto pasqyra financiare të konsoliduara me vlerat e tyre kontabël neto para kombinimit.
  - (b) fitimet e pashpërndara dhe tepricat e llogarive të tjera të në këto pasqyra financiare të konsoliduara duhet të jenë fitimet e pashpërndara dhe tepricat e llogarive të tjera të kapitalit neto të filialit ligjor menjëherë përpara kombinimit të biznesit.
  - (c) shuma e njohur si instrumenta të kapitalit neto të emetuara në këto pasqyra financiare të konsoliduara duhet të përcaktohet duke mbledhur kapitalin neto të emetuar të filialit ligjor menjëherë përpara kombinimit të biznesit me koston e kombinimit të përcaktuar siç përshkruhet në paragrafët B4-B6. Megjithatë, struktura e e shfaqur në këto pasqyra financiare të konsoliduara (dmth numri dhe lloji i instrumentave të kapitalit neto të emetuar) pasqyron strukturën e të shoqërisë mëmë ligjore, përfshirë instrumentat e të emetuara nga shoqëria mëmë ligjore për të kryer kombinimin.

- (d) informacioni krahasues i paraqitur në këto pasqyra financiare të konsoliduara duhet të jetë ai i filialit ligjor.
- B8 Kontabilizimi i blerjes së kthimit zbatohet vetëm në pasqyrat financiare të konsoliduara. Prandaj, në pasqyrat financiare të veçanta të shoqërisë mëmë ligjore, nëse ka të tilla, investimi në filialin ligjor kontabilizohet në përputhje me kërkesat në SNK 27 për kontabilizimin e investimeve në pasqyrat financiare të veçanta të një investitori.
- B9 Pasqyrat financiare të konsoliduara të përgatitura për të paraqitur një blerje kthimi pasqyrojnë vlerat e drejta të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të shoqërisë mëmë ligjore (dmth i bleri për qëllimet kontabël). Prandaj, kosto e kombinimit të biznesit duhet të shpërndahet duke matur aktivet, detyrimet e detyrimet me kusht të identifikueshme të shoqërisë mëmë ligjore që kënaqin kriteret e njohjes të paragrafit 37 me vlerat e tyre të drejta në datën e blerjes. Çdo tejkalim i koston së kombinimit mbi interesin e blerësit në vlerën neto të drejtë të këtyre elementëve duhet të kontabilizohet në përputhje me paragrafët 51-55. Çdo tejkalim i interesit të blerësit në vlerën neto të drejtë të këtyre elementëve mbi koston e kombinimit kontabilizohet në përputhje me paragrafin 56.

### Interesi i pakicës

- B10 Në disa blerje kthimi, disa nga pronarët e filialit ligjor nuk këmbëjnë instrumentat e kapitalit neto të tyre me instrumentat e kapitalit neto të shoqërisë mëmë ligjore. Megjithatë njësia ekonomike në të cilën këta pronarë zotërojnë instrumenta të kapitalit neto (filiali ligjor) ka blerë një njësi ekonomike tjetër (shoqëria mëmë ligjore), këta pronarë trajtohen si një interes i pakicës në pasqyrat financiare të konsoliduara të përgatitura mbas blerjes së kthimit. Kjo për arsye se pronarët e filialit ligjor që nuk këmbëjnë instrumentat e tyre të kapitalit neto me instrumentat e kapitalit neto të shoqërisë mëmë ligjore kanë një interes vetëm në rezultatet dhe aktivet neto të filialit ligjor dhe jo në rezultatet dhe aktivet neto të njësive ekonomike kombinuere. Anasjelltas, të gjithë pronarët e shoqërisë mëmë ligjore, pavarësisht se shoqëria mëmë ligjore konsiderohet si e blerë, kanë një interes në rezultatet dhe aktivet neto të njësive ekonomike kombinuere.
- B11 Për arsye se aktivet dhe detyrimet e filialit ligjor njihen dhe maten në pasqyrat financiare të konsoliduara me vlerën e tyre kontabël neto para kombinimit, interesi i pakicës pasqyron interesin proporcional të aksionerëve të pakicës në vlerat kontabël para kombinimit të aktiveve neto të filialit ligjor.

### Fitimet për aksion

- B12 Siç vërehet në paragrafin B7(c), struktura e në pasqyrat financiare të konsoliduara të përgatitura për të paraqitur një blerje kthimi pasqyron strukturën e të shoqërisë mëmë ligjore, përfshirë instrumentat e kapitalit neto të emetuara nga shoqëria mëmë ligjore për të kryer kombinimin e biznesit.
- B13 Për qëllimin e llogaritjes së numrit mesatar të ponderuar të aksioneve të zakonshme në qarkullim (emëruesi) gjatë periudhës në të cilën ka ndodhur blerja e kthimit:
- (a) numri i aksioneve të zakonshme në qarkullim nga fillimi i asaj periudhe deri në datën e blerjes gjykohet të jetë numri i aksioneve të zakonshme të emetuara nga shoqëria mëmë ligjore për pronarët e filialit ligjor; dhe
- (b) numri i aksioneve të zakonshme në qarkullim nga data e blerjes deri në fund të asaj periudhe duhet të jetë numri aktual i aksioneve të zakonshme në qarkullim të shoqërisë mëmë ligjore gjatë asaj periudhe.
- B14 Fitimet bazë për aksion të deklaruar për secilën periudhë krahasuese përpara datës së blerjes që paraqiten në pasqyrat financiare të konsoliduara që paraqesin një blerje kthimi duhet të llogariten duke pjestuar fitimin ose humbjen e filialit ligjor që i ngarkohet aksionerëve të zakonshëm në secilën nga këto periudha me numrin e aksioneve të zakonshme të emetuara nga shoqëria mëmë ligjore për pronarët e filialit ligjor në blerjen e kthimit.
- B15 Llogaritjet e paraqitura në paragrafët B13 dhe B14 supozojnë se nuk ka pasur ndryshime në numrin e aksioneve të zakonshme të emetuara të filialit ligjor gjatë periudhave krahasuese dhe gjatë periudhës nga fillimi i periudhës në të cilën ka ndodhur blerja e kthimit deri në datën e blerjes. Llogaritja e fitimeve për aksion duhet të rregullohet përkatësisht për të marrë parasysh efektin e një ndryshimi në numrin e aksioneve të zakonshme të emetuara të filialit ligjor gjatë këtyre periudhave.

### Shpërndarja e koston së një kombinimi biznesi

- B16 Ky SNRF kërkon që një blerës të njohë aktivet, detyrimet e detyrimet me kusht të identifikueshme të të blerit që kënaqin kriteret përkatëse të njohjes me vlerat e tyre të drejta në datën e blerjes. Për qëllimin e shpërndarjes së koston së një kombinimi biznesi, blerësi trajton masat e mëposhtme si vlera të drejta:
- (a) për instrumentat financiarë të tregtuar në një treg aktiv blerësi duhet të përdorë vlerat aktuale të tregut.

- (b) për instrumentat financiarë që nuk tregtohen në një treg aktiv blerësi duhet të përdorë vlera të vlerësuar që marrin parasysh tregues të tillë si raportet çmim të ardhura, normat e dividendit dhe raportet e pritëshme të rritjes së instrumentave të krahasueshëm të njësive ekonomike me karakteristika të ngjashme.
  - (c) për llogaritë e arkëtueshme, kontratat e përfitimit dhe aktive të tjera të identifikueshme blerësi duhet të përdorë vlerat aktuale të shumave që do të arkëtohen, të përcaktuara me përqindjet aktuale të interesit përkatës, minus zbritjet për pambledhshmërinë dhe kostot e mbledhjes, nëqoftëse është e nevojshme. Megjithatë, zbritja nuk kërkohet për llogaritë e arkëtueshme, kontratat e përfitimit dhe aktivet e tjera të identifikueshme afatshkurtër kur diferenca mes shumave nominale dhe të skontuara nuk është materiale.
  - (d) për gjëndjet e inventarit të:
    - (i) produkteve të gatshme dhe mallrave blerësi duhet të përdorë çmimin e shitjes minus shumën e (1) kostove të shitjes dhe (2) një zbritje të fitimit të arsyeshme për përpjekjet e shitjes të blerësit bazuar në fitimin e produkteve të gatshme dhe mallrave të ngjashme;
    - (ii) prodhimit në proces blerësi duhet të përdorë çmimin e shitjes së produkteve të gatshme minus shumën e (1) kostove të përfundimit, (2) kostove të shitjes dhe (2) një zbritje të fitimit të arsyeshme për përpjekjet e përfundimit dhe shitjes të bazuar në fitimin e produkteve të gatshme të ngjashme; dhe
    - (iii) lëndëve të para blerësi duhet të përdorë kostot aktuale të zëvendësimit.
  - (e) për tokën dhe ndërtesat blerësi duhet të përdorë vlerat e tregut.
  - (f) për instalimet dhe makineritë blerësi duhet të përdorë vlerat e tregut, zakonisht të përcaktuara duke i vlerësuar. Nëqoftëse nuk ka evidencë të bazuar në tregun për vlerën e drejtë për arsye të natyrës së specializuar të elementit të instalimit dhe makinerisë dhe se elementi shitet rrallë, përveç rastit kur janë pjesë e një biznesi në vazhdimësi, blerësit mund t'i duhet të vlerësojë vlerën e drejtë duke përdorur metodën e të ardhurave ose kostos së zëvendësimit të aktivit të amortizuar.
  - (g) për aktivet jo-materiale blerësi përcakton vlerën e drejtë:
    - (i) duke ju referuar një tregu aktiv siç përcaktohet në SNK 38; ose
    - (ii) nëqoftëse nuk ekziston tregu aktiv, mbi bazën që pasqyron shumat të cilat blerësi do të duhej të paguante për aktivet në një transaksion mes palëve të vullnetëshme dhe të mirëinformuara që nuk janë të lidhura mes tyre, bazuar në informacionin më të mirë të disponueshëm (shih SNK 38 për më shumë udhëzime për përcaktimin e vlerave të drejta të aktiveve jo-materiale të blera në kombinimet e biznesit).
  - (h) për aktivet ose detyrimet e përfitimeve neto të punonjësve lidhur me planet e përfitimeve të përcaktuara blerësi duhet të përdorë vlerën aktuale të detyrimit të përcaktuar të përfitimit minus vlerën e drejtë të çdo aktivi të planit. Megjithatë, një aktiv njihet vetëm për aq sa ai është e mundur të jetë i disponueshëm për blerësin në formën e rimbursimeve nga plani ose një ulje në kontributet e ardhëshme.
  - (i) për aktivet dhe detyrimet tatimore blerësi duhet të përdorë shumën e përfitimit tatimor që vjen nga humbjet tatimore ose tatimet e pagueshme në lidhje me fitimin ose humbjen në përputhje me SNK 12, të vlerësuar nga këndvështrimi i njësive ekonomike të kombinuara. Aktivit ose detyrimi tatimor përcaktohet mbasi është lejuar që efekti tatimor të riparaqitet për aktivet, detyrimet e detyrimet me kusht të identifikueshme me vlerat e tyre të drejta dhe nuk është skontuar.
  - (j) për llogaritë dhe dëftesat e pagueshme, borxhin afatgjatë, detyrimet, angazhimet dhe kërkesa të tjera të pagueshme blerësi duhet të përdorë vlerat aktuale të shumave për t'u disbursuar për shlyerjen e detyrimeve të përcaktuara me përqindjen e interesit aktual përkatës. Megjithatë, zbritja nuk kërkohet për detyrimet afatshkurtër kur diferenca mes shumave nominale dhe të skontuara nuk është materiale.
  - (k) për kontratat me kushte rënduese dhe detyrime të tjera të identifikueshme të të blerit blerësi duhet të përdorë vlerat aktuale të shumave për t'u disbursuar për shlyerjen e detyrimeve të përcaktuara me përqindjet e interesit aktual përkatës.
  - (l) për detyrimet me kusht të të blerit blerësi duhet të përdorë shumat që do të zbatonte një palë e tretë për të konstatuar këto detyrime me kusht. Kjo shumë pasqyron të gjitha pritshmëritë rreth flukseve monetare të mundshme dhe jo vetëm një fluks monetar më të mundshëm ose më të pritshëm në maksimum ose minimum.
- B17 Disa nga udhëzimet e mësipërme kërkojnë që vlerat e drejta të vlerësohen duke përdorur teknikat e vlerës aktuale. Nëqoftëse udhëzimi për një element të veçantë nuk i referohet përdorimit të teknikave të vlerës aktuale, këto teknika mund të përdoren në vlerësimin e vlerës së drejtë të këtij elementi.



## Shtojcë C

### Amendimet e SNRF-ve të tjera

*Amendimet në këtë shtojcë zbatohen për kontabilizimin e kombinimeve të biznesit për të cilat data e marrëveshjes është më ose mbas 31 mars 2004 dhe për kontabilizimin e çdo emri të mirë dhe aktiveve jo-materiale të blera në këto kombinime biznesi. Në të gjitha aspektet e tjera, këto amendime zbatohen për periudhat vjetore që fillojnë më ose mbas 31 mars 2004.*

*Megjithatë, nëqoftëse një njësi ekonomike zgjedh në përputhje me paragrafin 85 të zbatojë SNRF 3 nga ndonjë datë përpara datave të hyrjes në fuqi të përcaktuara në paragrafët 78-84, ajo duhet që gjithashtu të zbatojë këto amendime prospektivisht nga kjo e njëjta datë.*

\* \* \* \* \*

*Amendimet që përmban kjo shtojcë, kur ky SNRF u rishikua në vitin 2004, u përfshinë në deklaratat përkatëse të publikuara në këtë vëllim.*

## Miratimi i SNRF 3 nga Bordi

---

Standardi Ndërkombtar i Raportimit Financiar 3 *Kombinimet e Biznesit* u miratua për publikim nga dymbëdhjetë anëtarë, nga katërmëdhjetë antarë të Bordit të Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit. Profesori Whittington dhe Z. Yamada nuk ishin dakord. Opinionet e tyre kundërshtuese jepen mbas Bazave për Konkluzione për SNRF 3.

Z. David Tweedie

Kryetar

Thomas E Jones

Nën-Kryetar

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

Harry K Schmid

John T Smith

Geoffrey Whittington

Tatsumi Yamada

**PËRMBAJTJA***paragrafët***BAZAT PËR KONKLUSIONE****SNRF 3 KOMBINIMET E BIZNESIT****HYRJE****BC1–BC5****PËRKUFIZIMI I NJË KOMBINIM BIZNESI****BC6–BC15****Përkufizimi i një biznesi****BC10–BC15**

Zëvendësimi i 'operacioneve' me 'bizneset'

BC11

Përkufizimi i biznesit

BC12–BC15

**OBJEKTI****BC16–BC36****Përfshirjet nga objekti****BC16–BC34**

Kombinimet e biznesit që përfshijnë formimin e një sipërmarrje të përbashkët

BC17–BC23

Kombinimet e biznesit që përfshijnë njësi ekonomike nën kontroll të përbashkët

BC24–BC28

Kombinimet e biznesit që përfshijnë njësi ekonomike të përbashkëta ose bashkimi i njësisë ekonomike të veçanta për të formuar një njësi raportuese vetëm me kontratë

BC29–BC34

**Përfshirjet në objekt****BC35–BC36****METODA E KONTABILITETIT****BC37–BC55****Kombinimet e biznesit në të cilat njëra nga njësitë ekonomike të kombinuara merr kontrollin****BC44–BC46****Kombinimet e biznesit në të cilat asnjëra nga njësitë ekonomike të kombinuara nuk merr kontrollin****BC47–BC53**

Arsyet për refuzimin e metodës së grupimit të interesave

BC50–BC53

**Kombinimet e biznesit në të cilat është e vështirë të identifikohet blerësi****BC54–BC55****ZBATIMI I METODËS SË BLERJES****BC56–BC169****Identifikimi i blerësit****BC56–BC66**

Identifikimi i blerësit në një kombinim biznesi të kryer nëpërmjet këmbimit të interesave në kapitalin neto

BC57–BC61

Identifikimi i blerësit kur formohet një njësi e re ekonomike për të kryer kombinimin e biznesit

BC62–BC66

**Kosto e një kombinimi biznesi****BC67–BC73**

Kostot që i atribuohen drejtpërdrejt kombinimit të biznesit

BC71–BC73

**Shpërndarja e kostos së një kombinimi biznesi****BC74–BC158**

Njohja e aktiveve të blera dhe detyrimeve e detyrimeve me kusht të konstatuara të identifikueshme

BC74–BC120

*Provizionet për mbylljen ose reduktimin e veprimtarive të të blerit*

BC76–BC87

*Aktivet jo-materiale*

BC88–BC106

*Detyrimet me kusht*

BC107–BC117

*Detyrimet kontraktuale të të blerit për të cilat pagesa nxitet nga kombinimi i biznesit*

BC118–BC120

Matja e aktiveve të blera dhe detyrimeve e detyrimeve me kusht të marra ose të konstatuara të identifikueshme

BC121–BC128

Emri i mirë

BC129–BC142

*Njohja fillestare e emrit të mirë si një aktiv*

BC129–BC135

*Kontabilizimi i mëpasëm për emrin e mirë*

BC136–BC142

Tejkalimi i interesit të blerësit në vlerën e drejtë neto të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit mbi kosto

BC143–BC156

*Njohja e tejkalimit si një ulje në vlerat që i atribuohen disa aktiveve neto*

BC151–BC153

*Njohja e tejkalimit si një detyrim i veçantë*

BC154

*Njohja e tejkalimit menjëherë në fitim ose humbje*

BC155–BC156

Kombinimi i biznesit që arrihet shkallë-shkallë

BC157–BC158

**Kontabilizimi fillestar që vendoset përkohësisht****BC159–BC169**

Rregullimet mbasi plotësohet kontabilizimi fillestar	BC164–BC169
<i>Rregullimet e kostos së një kombinim biznesi mbas plotësimit të kontabilizimit fillestar</i>	BC166–BC167
<i>Njohja e aktiveve tatimore të shtyra mbasi plotësohet kontabilizimi fillestar</i>	BC168–BC169
<b>DHËNIA E INFORMACIONEVE SHPJEGUESE</b>	<b>BC170–BC178</b>
<b>DISPOZITA KALIMTARE DHE DATA E HYRJES NË FUQI</b>	<b>BC179–BC204</b>
<b>Zbatimi retrospektiv i kufizuar</b>	<b>BC181–BC184</b>
<b>Emri i mirë i njohur më parë</b>	<b>BC185–BC188</b>
<b>Emri i mirë negativ i njohur më parë</b>	<b>BC189–BC195</b>
<b>Aktivet jo-materiale të njohura më parë</b>	<b>BC196–BC199</b>
<b>Investimet e kontabilizuara në kapitalin neto</b>	<b>BC200–BC204</b>
<b>OPINIONE KUNDËRSHTUESE PËR SNRF 3</b>	

# Bazat për Konkluzione për SNRF 3 *Kombinimet e Biznesit*

*Kjo Bazat për Konkluzione shoqëron, por nuk është pjesë e, SNRF 3.*

## Hyrje

- BC1 Kjo Bazat për Konkluzione përmbledh konsideratat e Bordit në arritjen e konkluzioneve në SNRF 3 *Kombinimet e Biznesit*. Antarët e veçantë të Bordit i dhanë më shumë rëndësi disa faktorëve se sa të tjerëve.
- BC2 SNK 22 *Kombinimet e Biznesit* (rishikuar në 1998) specifikonte kontabilizimin për kombinimet e biznesit. Në 2001, Bordi filloi një projekt për të rishikuar SNK 22 si pjesë të kalendarit të tij, me objektivin e përmirësimit të cilësisë dhe konvergencës ndërkombëtare për kontabilizimin e kombinimeve të biznesit. Projekti i Bordit për kombinimet e biznesit kishte dy faza. Si pjesë e fazës së parë, Bordi publikoi në Dhjetor 2002 PP 3 *Kombinimet e Biznesit*, sëbashku me një Projekt Paraqitje me amendimet e propozuara përkatëse për SNK 38 *Aktivet Jo-materiale* dhe SNK 36 *Çylerësimi i Aktiveve*, me afatin për komente deri në 4 prill 2003. Bordi mori 136 letra me komente.
- BC3 Faza e parë rezultoi në publikimin njëkohësisht nga Bordi të SNRF dhe versioneve të rishikuara të SNK 36 dhe SNK 38. Synimi i Bordit në përpunimin e SNRF si pjesë të fazës së parë të projektit nuk ishte të rimerte në konsideratë të gjitha kërkesat e SNK 22. Por përqëndrimi kryesor i Bordit ishte në:
- (a) metodën e kontabilitetit për kombinimet e biznesit;
  - (b) matjen fillestare të aktiveve të identifikueshme të blera dhe detyrimeve e detyrimeve me kusht të konstatuara në një kombinim biznesi;
  - (c) njohja e detyrimeve për mbylljen apo reduktimin e veprimtarive të një të bleri;
  - (d) trajtimi i çdo tejkalimi të interesit të blerësit në vlerën e drejtë të aktiveve neto të identifikueshme të blera në një kombinim biznesi mbi koston e kombinimit; dhe
  - (e) kontabilizimi i emrit të mirë dhe aktiveve jo-materiale të blera në një kombinim biznesi.
- BC4 Prandaj, një numër kërkesash në SNRF u mbartën nga SNK 22 pa u ritrajtuar nga Bordi. Kjo Bazat për Konkluzione identifikon këto kërkesa por nuk i diskuton ato me hollësi.
- BC5 Faza e dytë e projektit të Kombinimeve të Biznesit përfshin konsideratat për:
- (a) çështjet që vijnë në lidhje me zbatimin e metodës së blerjes, përfshirë zbatimin e saj për:
    - (i) kombinimet e biznesit që përfshijnë dy ose më shumë njësi ekonomike të për bashkëta. dhe
    - (ii) kombinimet e biznesit në të cilat njësi ekonomike të veçanta bashkohen për të formuar një njësi raportuese vetëm me kontratë pa marrë interesa në pronësi. Kjo përfshin kombinimet në të cilat njësitë ekonomike të veçanta bashkohen vetëm me kontratë për të formuar një shoqëri me listim të dyfishtë në bursë.
  - (b) kontabilizimi i kombinimeve të biznesit në të cilat njësitë ekonomike të veçanta bashkohen për të formuar një sipërmarrje të përbashkët, përfshirë zbatimin e mundshëm të kontabilitetit ‘fillimi nga e para’.
  - (c) kontabilizimin e kombinimeve të biznesit që përfshijnë njësi ekonomike nën kontroll të përbashkët.

## Përkufizimi i një kombinim biznesi

- BC6 Një kombinim biznesi përkufizohet në SNRF si ‘bashkimi i njësive ekonomike ose bizneseve të veçanta në një njësi ekonomike raportuese’.
- BC7 Bordi arriti në përfundimin se përkufizimi i një kombinimi biznesi duhet të jetë mjaftueshëm i gjerë për të përfshirë të gjitha transaksionet që plotësojnë përkufizimin e kombinimit të biznesit në SNK 22, dmth të gjitha transaksionet ose ngjarjet e tjera në të cilat njësitë ekonomike ose bizneset e veçanta bashkohen në një njësi ekonomike, pavarësisht nga forma e transaksionit. Në përpunimin e PP 3 dhe publikimin e SNRF, Bordi mori në konsideratë përshtatjet në mëposhtëm në përmbajtje të Deklaratës së Standardeve të Kontabilitetit Financiar Nr. 141 *Kombinimet e Biznesit* (SFAS 141) të Bordit të Standardeve të Kontabilitetit Financiar të ShBA-së:

një kombinim biznesi ndodh kur një njësi ekonomike blen aktive neto që përbëjnë një biznes ose blen interesa të kapitalit neto të një ose më shumë njësive të tjera ekonomike dhe merr kontrollin mbi këtë njësi ose këtyre njësive ekonomike. (paragrafi 9)

- BC8 Bordi ishte i shqetësuar nëse përshkrimi i mësipërm, në fakt, do të përfshinte të gjitha transaksionet ose ngjarjet e tjera në të cilat njësitë ekonomike ose bizneset e veçanta bashkohen në një njësi ekonomike. Ky shqetësim vinte nga përdorimi i termit 'blej' në përshkrimin e mësipërm dhe përzierjen e tij me faktin që kombinimi i biznesit është gjithnjë rezultat i blerjes i një njësie ekonomike të kontrollit të një ose më shumë njësive të tjera ekonomike ose bizneseve, dmth se të gjitha kombinimet e bizneseve janë blerje. Bordi arriti në përfundimin që ai nuk duhej të përjashtonte mundësinë e disa transaksioneve ose ngjarjeve të tjera që ndodhin ose që strukturohen në të cilat njësi ekonomike ose biznese të veçanta bashkohen në një njësi ekonomike, por që asnjë nga njësitë ekonomike të kombinuara nuk blen kontrollin e njësive ekonomike ose bizneseve të tjera të kombinuara. Prandaj, Bordi vendosi të zhvillojë një përkufizim më të përgjithshëm.
- BC9 Duke patur parasysh dëshirën e Bordit për një përkufizim që të përfshijë të gjithë transaksionet ose ngjarjet e tjera që janë, në thelb, kombinime biznesi, pavarësisht nga forma, Bordi vendosi të mbajë përkufizimin e SNK 22, por me dy modifikime. I pari ishte të hiqte referencën në këtë përkufizim të SNK 22 që pohonte formën që mund të marrë një kombinim biznesi (dmth bashkimi i interesave ose një blerje). I dyti ishte të zëvendësonte referencën për 'njësinë ekonomike' me 'njësinë raportuese' për të qënë në përputhje me *Kuadrin për Përgatitjen dhe Paraqitjen e Pasqyrave Financiare* të BSNK-së. Paragrafi 8 i *Kuadrin* parashikon që ai lidhet me pasqyrat financiare të ndërmarrjeve raportuese dhe që një ndërmarrje raportuese është 'një ndërmarrje për të cilën ka përdorues të cilët mbështeten në pasqyrat financiare si burimi i tyre kryesor i informacioneve financiare për ndërmarrjen.' Përkufizimi i njësive raportuese në SNRF gjithashtu sqaron se një njësi raportuese mund të jetë një njësi ekonomike e vetme ose një grup që ka një shoqëri mëmë dhe të gjitha filialet e saj.

## Përkufizimi i një biznesi

- BC10 PP 3 propozonte që të përkufizohej kombinimi i biznesit si 'bashkimi i njësive ekonomike ose operacioneve të njësive ekonomike të veçanta në një njësi raportuese'. Shumë komentues të PP 3 pyetën për udhëzime shtesë për identifikimin se kur një njësi ekonomike ose grup i aktiveve ose aktiveve neto përfshinte një operacion dhe se kur, në këtë rast, duhet të kontabilizohet blerja e një njësie ekonomike ose grupi të aktiveve ose aktiveve neto në përputhje me SNRF. Si rrjedhim:
- (a) referenca në PP 3 për 'operacionet' u zëvendësua në SNRF me 'bizneset'.
  - (b) 'biznesi' u përkufizua në SNRF (Shtojcë A) si mëposhtë:
 

Një komplet veprimtarish dhe aktivesh të bashkuara të shfrytëzuara dhe drejtuara me qëllim që të japin:

    - (a) një shpërblim për investitorët; ose
    - (b) kosto më të ulta ose përfitime të tjera ekonomike drejtpërdrejt dhe proporcionalisht për zotëruesit e politikës ose pjesëmarrësit.

Një biznes në përgjithësi përbëhet nga lëndët e para, proceset e zbatuara ndaj këtyre lëndëve të para dhe produktet e prodhuara që janë përdorur, ose do të përdoren, për të gjeneruar të ardhura. Nëqoftëse emri i mirë është i pranishëm në kompletin e veprimtarive dhe aktiveve të transferuara, kompleti i transferuar supozohet të jetë një biznes.
  - (c) udhëzime shtesë u përfshinë në SNRF për të qartësuar që nëqoftëse njësi ekonomike merr kontrollin e një ose më shumë njësive të tjera ekonomike që nuk janë biznese, bashkimi i këtyre njësive ekonomike nuk është një kombinim biznesi. Kur blihet një grup aktivesh që nuk përbën një biznes, kosto e grupit të aktiveve duhet të shpërndahet mes aktiveve individuale të identifikueshme në grup bazuar mbi vlerat e tyre të drejta përkatëse.

## Zëvendësimi i 'operacioneve' me 'bizneset'

- BC11 Siç përmendet më sipër, PP 3 propozonte që të përkufizohej kombinimi i biznesit si 'bashkimi i njësive ekonomike ose operacioneve të njësive ekonomike të veçanta në një njësi raportuese'. Bordi vërejti se përkufizimi i operacionit jo të vazhdueshëm në SNK 35 *Operacionet jo të Vazhdueshme* përfshinte një përkufizim të një operacioni për qëllimin e zbatimit të kërkesave të SNK 35. Në mënyrë të ngjashme, SNRF e ardhur nga PP 4 *Shtija e Aktiveve Afatgjata dhe Paraqitja e Operacioneve jo të Vazhdueshme* do të përfshijë një përkufizim të një operacioni për të siguruar zbatimin e tij të qëndrueshëm. Bordi vendosi se ai do të eliminonte çdo lidhje të mundshme mes SNRF dhe nocionit të një operacioni të përfshirë në secilin Standard aktual apo të ardhshëm për operacionet jo të vazhdueshme. Prandaj, Bordi vendosi të zëvendësojë referencën për operacionet në PP 3 me bizneset dhe të përfshijë në SNRF udhëzime për identifikimin se kur një njësi ekonomike ose një grup aktivesh ose aktivesh neto përbën një biznes.

## Përkufizimi i biznesit

- BC12 Duke patur parasysh objektivin e tij për të kërkuar konvergjencën ndërkombëtare për kontabilizimin e kombinimeve të biznesit, Bordi mori në konsideratë si pikënisjen e tij përkufizimin e një biznesi dhe udhëzimet përkatëse të Njesisë Operative për Çështjet e Dala (EIFT) në ShBA, Konsensus 98-3 *Përcaktimi Nëse një Transaksion Jomonetar Përfshin Përfitim të Aktiveve Prodhuese ose të një Biznesi*. Për arsyet e diskutuara në paragrafët BC13-BC15, Bordi vendosi të procedojë me një përkufizim të biznesit që ndryshon nga përkufizimi i EIFT-së si mëposhtë:
- (a) përkufizimi i SNRF nuk kërkon që biznesi të jetë i vetmjaftueshëm;
  - (b) përkufizimi i SNRF nuk përfshin supozimin se një komplet i transferuar i veprimtarive dhe aktiveve në fazën e zhvillimit që nuk ka filluar operacionet kryesore të planifikuara nuk mund të jetë një biznes;
  - (c) përkufizimi i SNRF përfshin një supozim se një komplet i transferuar i veprimtarive dhe aktiveve është një biznes kur ky komplet i transferuar përfshin emrin e mirë; dhe
  - (d) përkufizimi i SNRF gjithashtu mund të zbatohet në vlerësimin nëse një komplet i integruar i veprimtarive dhe aktiveve të një njësie ekonomike të përbashkët është një biznes apo jo.
- BC13 Një komplet i transferuar i veprimtarive dhe aktiveve duhet të jetë i vetmjaftueshëm për të plotësuar përkufizimin e një biznesi sipas EITF-së. Bordi arriti në përfundimin se kjo kërkesë është shumë e ngushtë për arsyen se ajo përjashton disa komplete të transferuara të veprimtarive dhe aktiveve që përfshijnë emrin e mirë (dmth përfitimet ekonomike në të ardhmen që vijnë nga aktivet që nuk janë të mundura që të identifikohen individualisht dhe të njihen veças) dhe janë në thelb biznese. Për shembull, përkufizimi i EITF-së përjashton nga kombinimet e biznesit kontabilizimin e transaksioneve në të cilat njëra njësi ekonomike (blerësi) blen një biznes (i bleri) me synimin që ta integrojë plotësisht të blerin në operacionet e tij ekzistuese, por pa përthithur sistemet e të blerit dhe drejtimin e lartë. Është e qartë që mos përthithja e sistemeve ekzistuese dhe drejtimin të lartë mund të jetë një pjesë e rëndësishme në kursimin e kostos që blerësi përpiqet të arrijë nëpërmjet kombinimit të biznesit. Bordi arriti në përfundimin që vendimi i blerësit për të mos mbajtur të gjithë punonjësit në punë dhe të mos blejë sistemet nuk nënkupton që aktivet neto që ai blen nuk janë një biznes.
- BC14 EITF 98-3 përfshin supozimin se nëqoftëse një komplet i transferuar i veprimtarive dhe aktiveve është në fazën e zhvillimit dhe nuk ka filluar operacionet kryesore të planifikuara, atëherë kompleti nuk mund të jetë një biznes. Bordi vërejti se një njësi ekonomike në fazën e zhvillimit shpesh mund të ketë burime të konsiderueshme të natyrës së emrit të mirë. Këto burime mund të vijnë, për shembull, nga kontratat e punës me inxhinierët zhvillues, përafrimi i një teknologjie të re në fazën përfundimtare të zhvillimit, puna e kryer për të zhvilluar tregjet dhe klientët ose protokollet dhe sistemet. Bordi konkludoi që do të ishte më shumë besnikërisht e paraqitëshme të kontabilizohesh blerja e këtyre kompleteve të transferuara si një kombinim biznesi, e si rrjedhim të njëjti çdo emër i mirë si një aktiv i veçantë se sa këtë vlerë të emrit të mirë ta mbledhësh në vlerat kontabël neto të aktiveve të tjera në kompletin e transferuar. Prandaj, Bordi vendosi që të mos përfshijë një supozim të ngjashëm në SNRF. Veç kësaj Bordi konkludoi se që të jetë më besnikërisht e paraqitur, *çdo* komplet i transferuar që përfshin emrin e mirë duhet të kontabilizohet si një kombinim biznesi. Prandaj, Bordi vendosi që përkufizimi i një biznesi duhet të përfshijë një supozim që nëqoftëse një komplet i transferuar i veprimtarive dhe aktiveve përfshin emrin e mirë, atëherë kompleti i transferuara duhet të supozohet se është një biznes.
- BC15 Përkufizimi i EITF-së parashikon që një komplet i aktiveve duhet të administrohet me qëllimin 'për të dhënë shpërblim për investitorët'. Bordi ra dakord që kjo do të përjashtojë kompletet e veprimtarive dhe aktiveve të njësive ekonomike të përbashkëta që të konsiderohen si biznese kur këto komplete, në thelb, janë biznese. Kjo për arsyen se një njësi ekonomike e përbashkët përkufizohet në SNRF si 'një njësi ekonomike përveç njësive ekonomike në pronësi të investitorit, e tillë si një shoqëri sigurimesh e përbashkët ose një njësi ekonomike e përbashkët tip kooperative, e cila u jep zotëruesve të politikës ose pjesëmarrësve të saj kostot më të ulta ose përfitime të tjera ekonomike drejtpërdrejt dhe proporcionalisht.' Bordi vendosi që:
- (a) përkufizimi i një biznesi duhet të ketë mundësi të zbatohet në vlerësimin nëse një komplet i integruar i veprimtarive dhe aktiveve të njësive ekonomike të përbashkët është një biznes apo jo; dhe
  - (b) prandaj, një biznes duhet të përkufizohet në SNRF si një komplet i integruar i veprimtarive dhe aktiveve i zhvilluar dhe drejtuar për qëllimin e dhënies së shpërblimit për investitorët *ose* kosto më të ulta ose përfitime ekonomike të tjera për zotëruesit e politikës ose pjesëmarrësit drejtpërdrejt dhe proporcionalisht.

## Objekti

### Përrjashtimet nga objekti (paragrafët 2 dhe 3)

BC16 SNRF nuk zbatohet për:

- (a) kombinimet e biznesit në të cilat njësitë ekonomike ose bizneset e veçanta bashkohen për të formuar një sipërmarrje të përbashkët.
- (b) kombinimet e biznesit që përfshijnë njësi ekonomike ose biznese nën kontroll të përbashkët.
- (c) kombinimet e biznesit që përfshijnë dy ose më shumë njësi ekonomike të përbashkëta.
- (d) kombinimet e biznesit në të cilat njësitë ekonomike ose bizneset e veçanta bashkohen për të formuar një njësi ekonomike raportuese vetëm mbi bazën e kontratës pa marrë interesa pronësie (për shembull, kombinimet në të cilat njësitë ekonomike të veçanta bashkohen vetëm sipas kontratës për të formuar shoqëri tregtare me listim të dyfishtë në bursë).

SNK 22 në mënyrë të ngjashme nuk trajtonte formimin e sipërmarrjeve të përbashkëta ose transaksioneve mes ndërmarrjeve nën kontroll të përbashkët. Megjithatë, SNK 22 përfshinte në objektin e tij kombinimet që përfshinin dy ose më shumë njësi ekonomike të përbashkëta dhe kombinimet në të cilat njësitë ekonomike ose bizneset e veçanta bashkohen për të formuar një njësi raportuese vetëm me kontratë pa marrë ndonjë interes në pronësi.

### Kombinimet e biznesit që përfshijnë formimin e një sipërmarrje të përbashkët

BC17 Megjithëse trajtimi nga sipërmarrësit i interesave në sipërmarrjet e përbashkëta është bërë në SNK 31 *Interesat në Sipërmarrjet e Përbashkëta*, Bordi akoma nuk ka marrë parasysh kontabilizimin nga një sipërmarrje e përbashkët në kohën e formimit të saj. Çështjet e përfshira lidhen me një 'bazë të re' më të gjërë çështjesh që Bordi synon të trajtojë si pjesë e fazës së dytë të projektit të tij për Kombinimet e Biznesit.

BC18 Megjithatë, në përpunimin e PP 3 dhe të SNRF, Bordi mori në konsideratë nëse ai duhej të amendonte përkufizimin e kontrollit të përbashkët në SNK 31. Bordi vendosi ta marrë parasysh këtë çështje sepse ai ishte i shqetësuar se vendimi i tij për të eliminuar metodën e grupimit të interesave (shih paragrafët BC37-BC55) do të krijonte nxitës për kombinimet e biznesit që të strukturohen për të plotësuar përkufizimin e një sipërmarrje të përbashkët. Sipërmarrja e përbashkët përkufizohet në SNK 31 si 'një marrëveshje kontraktuale nga ku dy ose më shumë palë ndërmarrin një veprimtari ekonomike që është subjekt i kontrollit të përbashkët.' Kontrolli i përbashkët ishte përkufizuar si 'ndarje e kontrollit mbi një veprimtari ekonomike e rënë dakord me kontratë.'

BC19 Bordi mori në konsideratë si pikënisje përkufizimin e mëposhtëm të propozuar në vitin 1999 të G4+1 në materialin e diskutimit *Interesat e Raportimit në Sipërmarrjet e Përbashkëta dhe Marrëveshje të Ngjashme*:

K Kontrolli i përbashkët mbi një ndërmarrje ekziston kur asnjë nga palët e vetme nuk ka pushtet për të kontrolluar vendimet e saj strategjike operacionale, investuese dhe financiare, por dy ose më shumë palë sëbashku mund ta bëjnë këtë dhe secila palë që ndan kontrollin (sipërmarrësit e përbashkët) duhet të bien dakord.

BC20 Në përpunimin e PP 3, Bordi vendosi që përkufizimi i kontrollit të përbashkët duhet të jetë sa më afër me përkufizimin e propozuar nga G4+1. PP 3 propozonte ta amendonte përkufizimin e kontrollit të përbashkët si mëposhtë:

**kontrolli i përbashkët është ndarje e kontrollit të rënë dakord me kontratë mbi një veprimtari ekonomike që ekziston vetëm kur vendimet financiare dhe operative që lidhen me veprimtarinë kërkojnë mirëkuptim unanim të palëve që ndajnë kontrollin (sipërmarrësve).**

BC21 Shumë komentues të PP 3 sygjerman që, ndryshe nga përkufizimi i propozuar nga G4+1, përkufizimi i mësipërm do të rezultonte në një sipërmarrje të përbashkët që ekziston vetëm kur mirëkuptimi unanim kërkohej për të gjitha vendimet financiare dhe operacionale, dhe jo vetëm për ato strategjike. Ata rekomandonin që Bordi të mbante përkufizimin e mëparshëm të kontrollit të përbashkët në SNK 31, në pritje të një rishikimi gjithëpërfshirës të këtij Standardi.

BC22 Bordi ra dakord me shqetësimet e komentuesve që të kërkohej mirëkuptim unanim për të gjitha vendimet financiare dhe operacionale do të ngushtonte shumë llojet e marrëveshjeve që plotësojnë përkufizimin e një sipërmarrje të përbashkët. Megjithatë, Bordi mbetej i shqetësuar që përkufizimi i mëparshëm i kontrollit të përbashkët mund të rezultonte që kërkesa për të zbatuar metodën e blerjes do të anashkalohej kur një kombinim biznesi përfshin pronarë të shumë bizneseve (për shembull, praktika mjeksore të shumëfishta) bien dakord të kombinojnë bizneset e tyre në një njësi ekonomike (ndonjëherë referuar si transaksione rrethuese). Në të tilla rrethana, pronarët e bizneseve kombinuese mund t'i shmangen kërkesës për të zbatuar metodën e blerjes duke rënë dakord me kontratë që të gjitha vendimet operacionale, investuese dhe financiare kërkojnë miratimin e një shumice të pronarëve. Bordi konkludoi që në mungesë të një marrëveshje kontraktuale që kërkon mirëkuptimin



unanim për vendimet strategjike operacionale, investuese dhe financiare të palëve që ndajnë kontrollin, këto transaksione duhet të kontabilizohen duke zbatuar metodën e blerjes.

BC23 Si rezultat, Bordi vendosi të amendojë përkufizimin e kontrollit të përbashkët si mëposhtë:

kontrolli i përbashkët është ndarja e kontrollit mbi një veprimtari ekonomike e rënë dakord me kontratë, dhe ekziston vetëm kur vendimet strategjike financiare dhe operative që lidhen me veprimtarinë kërkojnë miratim unanim të palëve që ndajnë kontrollin (sipërmarrëse).

### **Kombinimet e biznesit që përfshijnë njësi ekonomike ose biznese nën kontroll të përbashkët (paragrafët 10-13)**

BC24 Për arsyen se faza e parë e projektit trajtonte kryesisht çështjet e identifikuar në paragrafin BC3, Bordi vendosi gjithashtu të shtynte deri në fazën e dytë të projektit marrjen në konsideratë të kontabilizimit të kombinimeve të biznesit që përfshijnë njësi ekonomike ose biznese nën kontroll të përbashkët.

BC25 Komiteti Interpretimit të Standardeve (KIS) i mëparshëm mori kërkesa të shumta për të sqaruar llojet e transaksioneve që ishin brenda përjashtimeve nga objekti i SNK 22 për transaksionet mes ndërmarrjeve nën kontroll të përbashkët. KIS konkludoi që, në mungesë të udhëzimeve të qarta, identifikimi i transaksioneve brenda përjashtimeve nga objekti kishte të ngjarë të merrte trajtime të ndryshme ose të papranueshme. Prandaj, KIS ra dakord në Dhjetor 2000 të shtonte këtë çështje në kalendarin e tij. Megjithatë, KIS nuk mundi të plotësonte vendimet e tij deri në kohën kur Bordi filloi fazën e parë të projektit të tij Kombinimet e Biznesit. Në përpunimin e PP 3 dhe SNRF, Bordi arriti të njëjtën pikëpamje me KIS dhe ra dakord që SNRF që do të zëvendësonte SNK 22 duhej të përfshinte edhe udhëzime të qarta për këtë çështje.

BC26 Për arsyen se SNRF trajton kontabilizimin e kombinimeve të biznesit dhe jo të transaksioneve të tjera, Bordi konkludoi që natyra dhe përjashtimi nga objekti do të shprehej më mirë si 'kombinime biznesi që përfshijnë njësi ekonomike ose biznese nën kontroll të përbashkët'.

BC27 SNRF përkufizon një kombinim biznesi që përfshin njësi ekonomike ose biznese nën kontroll të përbashkët si një kombinim biznesi në të cilin të gjitha njësitë ekonomike ose bizneset e kombinuara në fund të fundit janë të kontrolluara nga e njëjta palë ose të njëjtat palë para dhe mbas kombinimit të biznesit dhe ky kontroll nuk është kalimtar. Për të arritur në këtë përkufizim dhe udhëzimet përkatëse në paragrafët 10-13, Bordi fillimisht mori në konsideratë kuptimin e kontrollit të përbashkët. Bordi vërejti se kontrolli është përkufizuar në SNRF-të si pushteti për të qeverisur politikën financiare dhe operacionale të një njësie ekonomike ose biznesi për të marrë përfitime nga veprimtaritë e saj. Ky përkufizim kërkon marrjen në konsideratë të marrëdhënieve të drejtpërdrejta dhe të tërthorta dhe nuk kufizohet vetëm me kontrollin nga një njësi ekonomike tjetër; kontrolli, për shembull, mund të mbetet tek një individ ose një grup individësh që veprojnë bashkarisht sipas marrëveshjeve kontraktuale. Veç kësaj, përkufizimi i kontrollit nënkupton që kontrolli i një njësie ekonomike mund të ekzistojë pavarësisht nga shtrirja e interesave të pakicës në këtë njësi ekonomike. Bordi gjithashtu vërejti se kuptimi i zakonshëm i 'përbashkët' është një ngjashmëri mes dy ose më shumë gjërave. Prandaj, Bordi konkludoi se njësitë ekonomike ose bizneset janë nën kontroll të përbashkët kur e njëjta palë ose palët kanë pushtetin të qeverisin politikën financiare dhe operacionale të këtyre njërive ekonomike ose bizneseve në mënyrë që të marrin përfitime nga veprimtaria e tyre. Bordi më tej konkludoi se një kombinim biznesi që të përfshijë njësi ekonomike ose biznese nën kontroll të përbashkët, njësitë ekonomike ose bizneset e kombinuara kanë nevojë të kontrollohen nga e njëjta palë ose palët edhe përpara edhe mbas kombinimit.

BC28 Bordi vërejti shqetësimin e shprehur nga disa se kombinimet e biznesit mes palëve që veprojnë si të lidhura mund të strukturohen nëpërmjet përdorimit të transaksioneve 'të zbkuruar' në atë mënyrë që, për një periudhë të shkurtër menjëherë para kombinimit, njësitë ekonomike ose bizneset të duken si nën kontroll të përbashkët. Në këtë mënyrë, mund të jetë e mundur që kombinimet që do të kontabilizoheshin në përputhje me SNRF duke përdorur metodën e blerjes të kontabilizohen duke përdorur ndonjë metodë tjetër. Kështu, Bordi vendosi që një kombinim biznesi të përjashtohet nga objekti i SNRF si një i tillë që përfshin njësi ekonomike ose biznese nën kontroll të përbashkët, njësitë ekonomike ose bizneset e kombinuara duhet të kontrollohen nga e njëjta ose të njëjtat palë edhe përpara edhe mbas kombinimit dhe ky kontroll të mos jetë kalimtar.

### **Kombinimet e biznesit që përfshijnë njësi ekonomike të përbashkëta ose bashkimi i njërive ekonomike të veçanta për të formuar një njësi raportuese vetëm me kontratë**

BC29 Bordi vendosi të përjashtojë nga objekti i SNRF kombinimet e biznesit të mëposhtëme:

- (a) kombinimet që përfshijnë dy ose më shumë njësi ekonomike të përbashkëta.
- (b) kombinimet në të cilat njësi ekonomike të veçanta bashkohen për të formuar një njësi raportuese vetëm me kontratë pa marrë interesa në pronësi. Kjo përfshin kombinimet në të cilat njësitë ekonomike të veçanta bashkohen vetëm me kontratë për të formuar një shoqëri me listim të dyfishtë në bursë.

- BC30 PP 3 nuk propozonte të përjashtonte këto transaksione nga objekti i SNRF, por në vend të kësaj propozonte të shtynte zbatimin e SNRF për kontabilizimin e këtyre transaksioneve deri sa Bordi të publikonte udhëzime për zbatimin e metodës së blerjes për këto transaksione. Në përpunimin e PP 3, Bordi vërejti se ndryshimet mes strukturës së pronësisë së njësive ekonomike të përbashkëta (të tilla si shoqëritë e përbashkëta të sigurimeve ose njësitë ekonomike koperative të përbashkëta) dhe ato njësi ekonomike me investitor pronar sjellin komplikacione për zbatimin e metodës së blerjes për kombinimet e biznesit që përfshijnë dy ose më shumë njësi ekonomike të përbashkëta. Në mënyrë të ngjashme, Bordi vërejti se krijohen komplikacione në zbatimin e metodës së blerjes për kombinimet që përfshijnë formimin e një njësie raportuese vetëm me kontratë pa marrë interes në pronësi. Bordi vendosi të propozonte në PP 3 që derisa këto çështje të zgjidhen si pjesë e fazës së dytë të projektit Kombinimet e Biznesit, kontabilizimi i këtyre transaksioneve të vazhdojë të bëhet sipas SNK 22.
- BC31 Gjatë diskutimeve të tij, Bordi vërejti se të vazhdohej të zbatohet SNK 22 për këto transaksione do të rezultonte në atë që ato të klasifikohen ose si bashkim i interesave ose si blerje. Nëqoftëse një transaksion i tillë klasifikohet si një bashkim i interesave, atëherë do të kërkohej sipas SNK 22 që ato të kontabilizohen duke zbatuar metodën e grupimit të interesave. Bordi vendosi që kjo nuk ishte e qëndrueshme me konkluzionin e tij se nuk ka rrethana në të cilat metoda e grupimit të interesave të japë informacion më të mirë se sa ai i dhënë nga metoda e blerjes (shih paragrafët BC50-BC53). Bordi gjithashtu vërejti se nëqoftëse një transaksion klasifikohet si një blerje, ai do të kërkohej nga SNK 22 të kontabilizohet duke përdorur metodën e blerjes, por një version i ndryshëm i metodës së blerjes nga ky që përmban SNRF. Bordi e konsideroi si shqetësues faktin që dy versionet e metodës së blerjes të bashkëjetonin për një periudhë kohe, veçanërisht duke patyr parasysh se të dy versionet japin rezultate shumë të ndryshme. Për shembull, ndryshe nga SNRF, SNK 22 mund të kërkonte që emri i mirë të amortizohej dhe lejonte planet e ristrukturimit që nuk plotësonin përkufizimin e një detyrimi të njiheshin si një provizion si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit.
- BC32 Bordi atëherë mori në konsideratë nëse njësive ekonomike duhej t'u kërkohej të zbatonin SNRF për këto transaksione, duke përqëndruar diskutimin e tij në dy çështje që mund të dalin nga zbatimi i metodës së blerjes për këto transaksione. E para ishte premisa që mund të jetë e vështirë që të identifikohet blerësi. E dyta ishte shqetësimi se këto transaksione normalisht nuk përfshijnë pagesën e ndonjë shume menjëherë të matëshme. Kështu, që mund të krijohen vështirësi në vlerësimin e kostos së kombinimit të biznesit dhe çdo emri të mirë të blerë në kombinim.
- BC33 Për çështjen e parë, Bordi rikonfirmoi konkluzionin e tij të përcaktuar në paragrafët BC54 dhe BC55.
- BC34 Për çështjen e dytë, Bordi vendosi që deri sa ai të zhvillojë udhëzime si pjesë të fazës së dytë të projektit të tij Kombinimet e Biznesit për zbatimin e metodës së blerjes për këto transaksione, SNRF duhet të përfshijë këto transaksione brenda objektit të tij. Megjithatë, SNRF duhet të kërkojë vlerën e drejtë të mbledhur të aktiveve të identifikueshme, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit që të trajtohet si kosto e gjykuar e kombinimit të biznesit. Prandaj, deri sa të zhvillohen udhëzimet si pjesë e fazës së dytë të projektit Kombinimet e Biznesit për vlerësimin e vlerës së drejtë të një të bleri kur kombinimi nuk përfshin shumën menjëherë të matëshme, nuk do të krijohet asnjë emër i mirë në kontabilizimin e këtyre transaksioneve. Megjithatë, Bordi vendosi që nuk do të ishte e përshtatshme ta përfshinte këtë zgjidhje të përkohëshme në SNRF pa e ekspozuar më parë atë për komente publike. Prandaj, duke patur parasysh dëshirën e Bordit që të publikonte SNRF përpara fundit të Marsit 2004, Bordi vendosi:
- (a) të procedonte me publikimin e SNRF përpara fundit të Marsit 2004, për të përjashtonte këto transaksione nga objekti i tij.
  - (b) të publikonte pothuaj në të njëjtën kohë me SNRF një projekt paraqitje duke propozuar amendime të kufizuara për SNRF nga ku këto transaksione do të përfshiheshon brenda objektit të SNRF, por me vlerën e drejtë të mbledhur të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit si kosto e gjykuar e kombinimit.

## Përfshirjet në objekt (paragrafi 8)

- BC35 Bordi konkludoi që, për arsye se faza e parë e projektit trajtoi kryesisht çështjet e identifikuar në paragrafin BC3, SNRF duhet të zbatohet për të njëjtat transaksione si SNK 22. Bordi vërejti që përkufizimi i një kombinimi biznesi në SNK 22, dhe për këtë objekt i SNK 22, përfshin kombinimet në të cilat një njësie ekonomike merr kontrollin e një tjetre, por për të cilën data e marrjes së kontrollit (data e blerjes) nuk përkon me datën e marrjes së interesit në pronësi (data e këmbimit). Kjo mund të ndodhë, për shembull, kur një i investuar hyn në marrëveshje të riblerjes të aksioneve të veta me disa nga investitorët e tij dhe, si rezultat i këtyre marrëveshjeve, kontrolli i të investuarit ndryshon.
- BC36 Megjithatë, Bordi vërejti se disa antarë mund të mos e kenë pëlqyer këtë implikim të objektit të SNK 22. Përkatësisht, Bordi vendosi që SNRF duhet të përcaktojë qartë që këto transaksione janë brenda objektit të tij.

## Metoda e kontabilitetit (paragrafi 14)

- BC39 PP 3 e propozuar dhe SNRF kërkojnë që, të gjitha kombinimet e biznesit brenda objektit të tij të kontabilizohen duke zbatuar metodën e blerjes. SNK 22 lejon që kombinimet e biznesit të kontabilizoheshin duke përdorur njërin nga dy metodat: metodën e grupimit të interesave për kombinimet e klasifikuara si bashkuese të interesave dhe metodën e blerjes për kombinimet e klasifikuara si blerje.
- BC38 Megjithëse SNK 22 kufizonte shumë objektin e kombinimeve të biznesit që mund të kontabilizoheshin duke përdorur metodën e grupimit të interesave, analistët dhe përdorues të tjerë të pasqyrave financiare treguan se lejimi i dy metodave të kontabilizimit për kombinimet e biznesit dëmtonte krahasueshmërinë e pasqyrave financiare. Të tjerë treguan se duke kërkuar më shumë se një metodë të kontabilizimit për transaksione në thelb të ngjashme krijonte nxitës për strukturimin e këtyre transaksioneve për të arritur rezultatin kontabël të dëshiruar, kryesisht sepse dy metodat japin rrezultate krejt të ndryshme. Këta faktorë, kombinuar me ndalimin e metodës së grupimit të interesave në Australi, Kanada dhe Shtetet e Bashkuara, bëri që Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit të ekzaminonte nëse, duke patur parasysh se vetëm pak kombinime mund të kontabilizoheshin në përputhje me SNK 22 duke përdorur metodën e grupimit të interesave, do të ishte me avantazh për standardet ndërkombëtare që të konvergjonin me ato në Australi dhe Amerikën e Veriut duke ndaluar gjithashtu këtë metodë.
- BC39 Mbasi mori në konsideratë të gjithë informacionin dhe argumentat e paraqitura, përfshirë rastet studimore nga situatat e ndeshura në praktikë, Bordi konkludoi që shumica e kombinimeve të biznesit rezultojnë në atë që një njësi ekonomike merr kontrollin e njësie (njësive) tjetër ekonomike ose biznesi (eve) dhe prandaj blerësi mund të identifikohet për shumicën e kombinimeve. Megjithatë, Bordi vendosi që ai, në fazën e parë të projektit të tij, nuk do të përjashtonte mundësinë e ndodhjes së një kombinimi biznesi (përveç një kombinimi që përfshin formimin e një sipërmarrje të përbashkët) në të cilën njëra nga njësitë ekonomike të kombinuara nuk merr kontrollin e njësisë ose njësive të tjera ekonomike të kombinuara (që shpesh u referohemi si ‘bashkim i vërtetë’ ose ‘bashkim i të barabartëve’).
- BC40 Prandaj, Bordi u përqëndrua së pari në metodën e përshtatshme të kontabilitetit për kombinimet e biznesit në të cilat njëra njësi ekonomike merr kontrollin e një njësie ekonomike ose biznesi tjetër. Me tej ai mori në konsideratë metodën e kontabilitetit që duhet të zbatohet për këto kombinime biznesi brenda objektit të SNRF për të cilat njëra nga njësitë ekonomike të kombinuara nuk merr kontrollin e njësisë (njësive) tjetër ekonomike të kombinuara, duke patur parasysh se këto transaksione ekzistojnë.
- BC41 Për arsyet e diskutuara në paragrafët BC44-BC46, Bordi arriti në përfundimin që metoda e blerjes është metoda më e përshtatshme për kontabilizimin e kombinimeve të biznesit në të cilat një njësi ekonomike merr kontrollin e njësisë (njësive) ekonomike ose biznesit (eve) tjetër.
- BC42 Siç diskutohet në paragrafët BC47-BC49, Bordi arriti në përfundimin që SNRF e përgatitur në fazën e parë të projektit gjithashtu duhet të kërkojë zbatimin e metodës së blerjes për ato kombinime biznesi brenda objektit të tij për të cilat asnjëra nga njësitë ekonomike të kombinuara nuk merr kontrollin e njësisë tjetër ekonomike të kombinuara. Bordi pranoi, megjithatë, se mund të jetë rasti që të përdoret metoda ‘fillimi nga e para’ për të kontabilizuar këto kombinime biznesi. Metoda fillimi nga e para vjen nga këndvështrimi se del një njësi e re ekonomike si rezultat i këtij kombinimi biznesi. Prandaj, është e mundur që aktivet dhe detyrimet e secilës njësi ekonomike të kombinuara, përfshirë aktivet dhe detyrimet të cilat nuk janë njohur mëparë, mund të njihen nga njësia ekonomike e re me vlerat e tyre të drejta. Megjithatë, Bordi vërejti se sipas njohurive të tij më të mira metoda e fillimit nga e para aktualisht nuk zbatohet në asnjë juridiksion për kontabilizimin e kombinimeve të biznesit dhe se njëri nga qëllimet kryesore të fazës së parë të projektit është për të kërkuar konvergjencën ndërkombëtare mbi metodën (at) e kontabilitetit të kombinimeve. Prandaj, Bordi e angazhoi veten për të gjetur në një fazë të ardhëshme të projektit të tij Kombinimet e Biznesit nëse metoda e fillimit nga e para mund të zbatohet për disa kombinime. Bordi vërejti, megjithatë, se kombinimet e biznesit për të cilat mund të zbatohet metoda e fillimit nga e para jo domosdoshmërisht mund të zbatohet për të gjitha ato që klasifikohen nga SNK 22 si bashkuese të interesave dhe kontabilizohen duke zbatuar metodën e grupimit të interesave. Si rrjedhim, metoda e grupimit të interesave në SNK 22 nuk mund të zëvendësohet thjesht me metodën e fillimit nga e para.
- BC43 Shumica e komentuesve të PP 3 mbështetën propozimin për të eliminuar metodën e grupimit të interesave dhe që kërkon që të gjitha kombinimet e biznesit të kontabilizohen duke zbatuar metodën e blerjes, në pritje të marrjes në konsideratë nga Bordi në të ardhmen nëse metoda e fillimit nga e para mund të zbatohet ndaj disa kombinimeve apo jo.

## Kombinimet e biznesit në të cilat njëra nga njësitë ekonomike të kombinuara merr kontrollin

- BC44 Bordi arriti në përfundimin se metoda e blerjes është metoda e vetme e përshtatshme për kontabilizimin e kombinimeve të biznesit në të cilat njëra njësi ekonomike merr kontrollin e një ose më shumë njësive ekonomike

ose bizneseve të tjera. Metoda e blerjes e trajton një kombinim nga këndvështrimi i njësisë ekonomike të kombinuar që është blerësi (dmth njësi ekonomike e kombinuar që merr kontrollin e njësisë ekonomike ose bizneseve të tjera të kombinuara). Blerësi blen aktivet neto dhe një në pasqyrat e tij financiare aktivet e blera dhe detyrimet e detyrimet me kusht të konstatuara, përfshirë ato që nuk janë njohur më parë nga i bleri. Natyra e shumës së këmbyer nuk ndikon në njohjen ose matjen e aktiveve të blera dhe detyrimeve e detyrimeve me kusht të konstatuara. Për arsye se transaksioni i këmbimit supozohet se rezultojnë nga tregtimi mes palëve të pavaruara e të palidhura, vlerat e këmbyer supozohet të jenë të barabarta. Matja e aktiveve dhe detyrimeve të blerësit nuk ndikohet nga transaksioni, as nuk njihen aktive ose detyrime shtesë të blerësit si rezultat i transaksionit, për arsye se ato nuk janë subjekt i transaksionit. Prandaj, metoda e blerjes paraqet besnikërisht në themel anën ekonomike të kombinimeve të biznesit në të cilat një njësi ekonomike merr kontrollin e njësisë ekonomike ose biznesit tjetër.

BC46 *Kuadri* vëren se një nga objektivat e pasqyrave financiare është të tregojë përgjegjshmërinë e drejtimit ndaj burimeve që i janë besuar. Për arsye se metoda e blerjes njeh vlerat e këmbyer në një kombinim biznesi, ajo u jep përdoruesve të pasqyrave financiare të njësisë ekonomike informacion më shumë të dobishëm për vlerësimin e investimit të bërë nga drejtimi dhe performancën vijuese të këtij investimi. Veç kësaj, duke njohur me vlerën e tyre të drejtë të gjitha aktivet e blera dhe detyrimet e detyrimet me kusht të konstatuara, metoda e blerjes përshtat informacionin nga transaksioni aktual për flukset monetare të pritshme në të ardhmen me aktivet e blera dhe detyrimet e detyrimet me kusht të konstatuara, duke dhënë kështu vlerë më të lartë parashikuese.

BC46 Bordi mori në konsideratë pohimin se identifikimi i vlerave të drejta të aktiveve të blera dhe detyrimeve e detyrimeve me kusht të konstatuara në këto kombinime biznesi është me kosto të lartë ose shumë e vështirë, veçanërisht kur aktivet dhe detyrimet nuk tregtohen rregullisht. Bordi konkludoi se përfitimet për marrjen e më shumë informacioneve financiare të dobishme nga zbatimi i metodës së blerjes ballancojnë kostot për të marrë vlerat e drejta dhe se të mësuarit nga blerësi të vlerave të drejta të aktiveve të blera dhe detyrimeve e detyrimeve me kusht të konstatuara do të jetë e nevojshme për të arritur në një vlerë këmbimi të pranueshme për kombinimin. Prandaj, çdo kosto shtesë ose vështirësi që shoqëron njohjen e këtyre aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht me vlerat e tyre të drejta nuk ka të ngjarë që të jenë të rëndësishme.

## Kombinimet e biznesit në të cilat asnjëra nga njësitë ekonomike të kombinuara nuk merr kontrollin

BC47 Siç vërehet më sipër, Bordi vendosi që ai, në fazën e parë të projektit të tij Kombinimet e Biznesit, nuk do të përjashtonte mundësinë e ndodhjes së një kombinimi biznesi (përveç një kombinimi që përfshin formimin e një sipërmarrje të përbashkët) në të cilin njëra nga njësitë ekonomike të kombinuara nuk merr kontrollin e njësisë ose njësisë të tjera ekonomike të kombinuara. Të tilla kombinime ndonjëherë u referohemi si ‘bashkime të vërteta’ ose ‘bashkime të të barabartëve’.

BC48 Bordi konkludoi që edhe nëqoftëse ekziston ‘bashkimi i vërtetë’ dhe duhet të kontabilizohet duke përdorur një metodë të ndryshme nga metoda e blerjes, do të nevojiteshin kritere të përshtatshme jo arbitrare dhe të qarta për të dalluar ato transaksione nga kombinimet e biznesit në të cilat një njësi ekonomike merr kontrollin e njësisë (njësive) tjetër ekonomike. Bordi vërejti se këto kritere nuk ekzistojnë aktualisht dhe, bazuar në historinë e metodës së grupimit të interesave, ka të ngjarë që zhvillimi i tyre të marrë shumë kohë dhe të jetë shumë i vështirë. Bordi gjithashtu vërejti se:

- (a) një ndër qëllimet e tij kryesore në fazën e parë të projektit është të kërkojë konvergjencën ndërkombëtare mbi metodën (at) e kontabilizimit të kombinimeve të biznesit.
- (b) lejimi i më shumë se një metode të kontabilizimit të kombinimeve do të krijonte nxitës për strukturimin e transaksioneve për të arritur një rezultat kontabël të dëshiruar, veçanërisht duke patur parasysh se metodat e ndryshme (dmth metoda e blerjes dhe metoda e grupimit të interesave) japin rezultate kontabël krejt të ndryshme.
- (c) bashkimet e vërteta, duke supozuar se ato ekzistojnë, ka të ngjarë të jenë të rralla.
- (d) nuk është e vërtetë që metoda e grupimit të interesave është metoda e përshtatshme për kontabilizimin e bashkimeve të vërteta, duke supozuar se ato ekzistojnë. Për arsyet e dhëna në paragrafët BC50-BC53, Bordi konkludoi se në asnjë rrethanë metoda e grupimit të interesave nuk jep informacion më të mirë nga ai i dhënë prej metodës së blerjes, dhe nëqoftëse bashkimet e vërteta do të kontabilizoheshin duke përdorur një metodë të ndryshme nga metoda e blerjes, metoda e ‘fillimit nga e para’ ka të ngjarë që të jetë më e përshtatshme se metoda e grupimit të interesave.

BC49 Prandaj, Bordi konkludoi se SNRF e përpunuar në fazën e aprë të projektit duhet të kërkojë që të gjitha kombinimet e biznesit të kontabilizohen duke zbatuar metodën e blerjes. Megjithatë, siç diskutohet në paragrafin BC42, Bordi e angazhoi veten për të gjetur në një fazë të ardhshme të projektit të tij Kombinimet e Biznesit nëse metoda e ‘fillimit nga e para’ mund të zbatohet për disa kombinime.

## Arsyet për refuzimin e metodës së grupimit të interesave

- BC50 SNK 22 lejonte që kombinimet e biznesit të kontabilizoheshin duke përdorur njërin nga dy metodat: metodën e grupimit të interesave ose metodën e blerjes. Këto metoda nuk konsideroheshin si alternative për të njëjtën formë të kombinimit të biznesit as në SNK 22 ose as në standardet e kontabilitetit ekuivalente në juridiksione të tjera që lejojnë përdorimin e dy metodave. Në të kundërt, secila metodë zbatohet për një formë të veçantë të kombinimit të biznesit: metoda e blerjes për ato që ishin blerje (dmth kombinimet e biznesit në të cilat një njësi ekonomike merr kontrollin e një njësie ekonomike ose biznesi tjetër), dhe metoda e grupimit të interesave për ato që ishin ‘bashkime të vërteta’ ose ‘bashkime të interesave’. Përcaktuesit e standardeve nuk binin dakord rreth kuptimit të saktë të termit ‘bashkim i vërtetë’. Megjithatë, diskutimet e Bordit për zbatimin e metodës së grupimit të interesave për bashkimet e vërteta u përqëndrua në kombinimet në të cilat njëra nga njësitë ekonomike të kombinuara nuk merr kontrollin e njësisë ose njësie ekonomike të tjera. Bordi konkludoi se metoda e grupimit të interesave nuk duhet të zbatohet për këto transaksione sepse në asnjë rrethanë ajo nuk jep informacion më të mirë se sa ai i dhënë nga metoda e blerjes.
- BC51 Përdorimi i metodës së grupimit të interesave ishte i kufizuar për kombinimet e biznesit në të cilat kapitali neto ishte forma mbizotëruese e shlyerjes. Aktivitetet dhe detyrimet e njësie ekonomike të kombinuara mbarteshin me vlerat e tyre kontabël para kombinimit dhe nuk njiheshin aktive ose detyrime shtesë si rezultat i kombinimit. Bordi mori në konsideratë pohimin se metoda e grupimit të interesave është e përshtatshme për bashkimet e vërteta për arsye se, interesat e pronësisë vazhdojnë plotësisht ose thelbësisht, nuk investohet asnjë kapital neto i ri dhe nuk shpërndahen aktive, interesat e pronësisë pas kombinimit janë proporcionale me ato para kombinimit, si dhe synimi është për të pasur një unifikim të strategjive tregëtare. Bordi i refuzoi këto argumenta, duke vërejtur se megjithëse një kombinim i kryer me një këmbim të instrumentave të kapitalit neto rezultoi në vazhdimin e interesave të pronësisë, këto interesa *ndryshojnë* si rezultat i kombinimit. Pronarët e njësie ekonomike të kombinuara, si rezultat i kombinimit, kanë një vlerë të mbetur në aktivet neto të njësisë së kombinuar. Informacioni i dhënë duke zbatuar metodën e grupimit të interesave nuk arrin të pasqyrojë këtë dhe për këtë arsye do t’i mungojë përshtatshmëria. Për arsye se aktivitetet dhe detyrimet e të gjitha njësie ekonomike të kombinuara do të njihen me vlerat e tyre kontabël para kombinimit dhe jo me vlerat e tyre të drejta në datën e kombinimit, përdoruesit e pasqyrave financiare të njësive ekonomike të kombinuara nuk kanë mundësi të vlerësojnë arsyeshëm natyrën, afatet dhe shtrirjen e flukseve monetare të pritshme në të ardhmen që vijnë nga njësia ekonomike e kombinuar si rezultat i kombinimit. Veç kësaj, Bordi nuk pranon që natyra e shlyerjes (interesat e kapitalit neto në rastin e bashkimeve të vërteta) duhet të diktojë se si njihen aktivitetet dhe detyrimet e njësie ekonomike të kombinuara.
- BC52 Bordi gjithashtu mori në konsideratë pohimin se metoda e grupimit të interesave portretizon përshtatshëm bashkimet e vërteta si një transaksion mes pronarëve të njësive ekonomike të kombinuara dhe jo si mes njësive ekonomike të kombinuara. Bordi refuzoi këtë pohim, duke vërejtur se kombinimet e biznesit fillohen nga, si dhe marrin formë si rezultat i, një transaksioni mes vetë njësive ekonomike. Janë njësitë ekonomike dhe jo pronarët e tyre që angazhohen në negociimet e nevojshme për të kryer kombinimin, megjithëse dukshëm pronarët duhet të marrin pjesë dhe të miratojnë transaksionin.
- BC53 *Kuadri* vëren se një nga objektivat e pasqyrave financiare është të tregojë përgjegjshmërinë e drejtimit ndaj burimeve që i janë besuar. Bordi vëren se metoda e grupimit të interesave është një përjashtim nga parimi i përgjithshëm se transaksionet e këmbimit kontabilizohen me vlerat e drejta të elementëve të këmbyer. Për arsye se ai injoron vlerat e këmbyerat në kombinimin e biznesit, informacioni i dhënë duke zbatuar metodën e grupimit të interesave nuk e mban drejtimin të përgjigjshëm për investimin e bërë dhe performancën e tij në vijim.

## Kombinimet e biznesit në të cilat është e vështirë të identifikohet blerësi

- BC54 Bordi vërejtë se në disa kombinime biznesi, faktorët e legjislacionit vendas, tatimorë ose ekonomike mund ta bëjnë tepër të vështirë identifikimin e një blerësi. Kjo mund të ndodhë, për shembull, kur njësitë ekonomike të madhësive të ngjashme ose kapitalizimet bashkohen nëpërmjet ristrukturimeve në sektorin ekonomik, me mbajtjen dhe integrimin e drejtimit dhe personelit ekzistues. Bordi mori në konsideratë argumentat që nëse këta faktorë mund ta bëjnë të pamundur identifikimin e një blerësi në një kombinim biznesi dhe, nëse ky është rasti, nëse metoda e grupimit të interesave duhet apo jo të lejohet në këto rrethana. Bordi gjithashtu mori në konsideratë nëse duke zbatuar metodën e blerjes për kombinimet në të cilat identifikimi i blerësit është i vështirë mund të rezultojë ose jo në zgjedhjen arbitrare të një blerësi dhe për këtë të jetë përkeqësuese e krahasueshmërisë së informacionit kontabël. Si pjesë e diskutimeve të tij, Bordi mori në konsideratë rastet studimore që lidhen me situatat e ndeshura në praktikë.
- BC55 Ndërsa duke pranuar se mund të jetë e vështirë të identifikohet një blerës në disa rrethana të rralla, Bordi nuk ra dakord që nuk duhet të lejohen përjashtime në zbatimin e metodës së blerjes. Bordi arriti në përfundimin se në asnjë rrethanë metoda e grupimit të interesave nuk jep informacion më të mirë se sa ai i dhënë nga metoda e blerjes, edhe kur identifikimi i blerësit është problematik.

## Zbatimi i metodës së blerjes

### Identifikimi i blerësit (paragrafët 17-23)

- BC56 Siç u propozua në PP 3, SNRF mbart nga SNK 22 parimin që, në një kombinim biznesi të kontabilizuar duke përdorur metodën e blerjes, blerësi është njësia ekonomike e kombinuar që merr kontrollin e njësive ekonomike ose bizneseve të tjera të kombinuara. Në përpunimin e PP 3 dhe SNRF, Bordi vërejtë se përdorimi i konceptit të kontrollit si bazë për të identifikuar blerësin është i njëjtë me përdorimin e konceptit të kontrollit në SNK 27 *Pasqyrat Financiare të Konsoliduara dhe Individuale* për të përkufizuar kufijtë e njësisë raportuese dhe për të dhënë bazat për përcaktimin e ekzistencës së një marrëdhënie shoqëri mëmë-filial. SNRF gjithashtu mbart udhëzimet në paragrafët 10 dhe 11 të SNK 22 mbi kontrollin dhe identifikimin e një blerësi.

### Identifikimi i blerësit në një kombinim biznesi të kryer nëpërmjet këmbimit të interesave në kapitalin neto (paragrafi 21)

- BC57 Në përpunimin e PP 3 dhe të SNRF, Bordi vendosi që të mos mbartë paragrafin 12 të SNK 22, i cili jepte udhëzime për identifikimin se cila nga njësitë ekonomike të kombinuara është blerësi kur njëra njësi ekonomike (të themi njësia A) merr pronësi të instrumentave të kapitalit neto në njësinë tjetër ekonomike (njësia B) por, si pjesë e transaksionit të këmbimit, emeton aq instrumenta të sa të blejë shumën e duhur për kontrollin e njësisë ekonomike të kombinuar për t'ja kaluar pronarëve të njësisë ekonomike B. SNK 22 përshkruante këtë situatë si një blerje kthimi dhe kërkonte që njësia ekonomike pronarët e të cilës kontrollojnë njësinë ekonomike të kombinuar të trajtohej si blerësi. Bordi vërejtë se kjo metodë për identifikimin e blerësit supozonte që për çdo kombinim biznesi të kryer nëpërmjet një këmbimi të interesave në kapitalin neto, njësia ekonomike pronarët e së cilës kontrollojnë njësinë ekonomike të kombinuar është gjithnjë njësia ekonomike me pushtetin për të qeverisur politikën operacionale dhe financiare të njësisë tjetër ekonomike për të marrë përfitime nga veprimtaritë e saj. Bordi vërejtë se ky nuk është gjithnjë rasti dhe që mbartja e këtij supozimi në SNRF në fakt do t'i mbivendosej konceptit të kontrollit për identifikimin e blerësit.
- BC58 Bordi vërejtë se koncepti i kontrollit përqendrohet në marrëdhënien me dy njësive ekonomike, veçanërisht, nëse njësia ekonomike ka pushtetin për të qeverisur politikën financiare dhe operacionale të tjetrës dhe kështu të marrë përfitime nga veprimtaritë e saj. Prandaj, Bordi arriti në përfundimin se themelore për identifikimin e blerësit në një kombinim biznesi është një shqyrtim i marrëdhënies mes njësive ekonomike të kombinuara për të përcaktuar se cila prej tyre, si pasojë e kombinimit, ka pushtetin për të qeverisur politikën financiare dhe operacionale të tjetrës dhe kështu të marrë përfitime nga veprimtaritë e saj. Bordi arriti në përfundimin se ky duhet të jetë rasti pavarësisht nga forma e shlyerjes së blerjes.
- BC59 Bordi gjithashtu vërejtë se mund të ketë raste në të cilat blerësi është një njësi ekonomike interesat e kapitalit neto të së cilës janë blerë dhe njësia ekonomike emetuese është i bleri. Kjo mund të ndodhë, për shembull, kur një njësi ekonomike private rregullon që ajo vetë 'të blihet' nga një njësi ekonomike publike më e vogël nëpërmjet një këmbimi të interesave në kapitalin neto si mjet për të përfutur listimin në bursë dhe, si pjesë e marrëveshjes, drejtorët e njësisë ekonomike publike japin dorëheqjen dhe zëvendësohen me drejtorët e emëruar nga njësia ekonomike private dhe pronarët e saj të mëparshëm. Bordi vërejtë se në këto rrethana, njësia ekonomike private (dmth filiali ligjor) ka pushtetin për të qeverisur politikën financiare dhe operacionale të njësisë ekonomike të kombinuar për të marrë përfitime nga veprimtaritë e saj. Prandaj, trajtimi i filialit ligjor si blerës në këto rrethana është i njëjtë me zbatimin e konceptit të kontrollit për identifikimin e blerësit.
- BC60 Si rezultat, Bordi konkludoi se SNRF duhet të kërkojë që blerësi në një kombinim biznesi të kryer nëpërmjet një emetimi të interesave të kapitalit neto të identifikohet mbi bazën e një shqyrtimi e të gjitha fakteve dhe rrethanave përkatëse, përfshirë por i pakufizuar me interesat e pronësisë përkatëse të pronarëve të njësive ekonomike të kombinuara, për të përcaktuar se cila nga këto njësi ekonomike ka pushtetin për të qeverisur politikën financiare dhe operacionale të tjetrës për të marrë përfitime nga veprimtaritë e saj. Komentuesit e PP 3 përgjithësisht mbështetën këtë konkluzion.
- BC61 Bordi gjithashtu mori në konsideratë pohimin që, megjithëse i njëjtë me konceptin e kontrollit, trajtimi i filialit ligjor si blerësi në rrethanat e përshkruara në paragrafin BC59 jep një rezultat kontabël që:
- (a) është i vështirë për t'u kuptuar nga përdoruesit; dhe
  - (b) jep më pak informacione përkatëse se sa mund të jepeshin sikur shoqëria mëmë ligjore (dmth njësia ekonomike që jep shumën) të trajtohej si blerësi.
- Bordi konkludoi që trajtimi i shoqërisë mëmë ligjore si blerësi në këto rrethana vendos formën e transaksionit mbi thelbin e tij, nga kjo jep më pak informacion të dobishëm se sa jepet duke përdorur konceptin e kontrollit për të identifikuar blerësin. Prandaj, Bordi konkludoi se SNRF nuk duhet të përfshijë asnjë shmangie nga koncepti i kontrollit për të identifikuar një blerës.

## Identifikimi i blerësit kur formohet një njësi e re ekonomike për të kryer kombinimin e biznesit (paragrafët 22 dhe 23)

- BC62 PP 3 propozoi dhe SNRF kërkon, që kur formohet një njësi ekonomike e re për të emetuar instrumenta të kapitalit neto për të kryer një kombinim biznesi, mbi bazën e evidencës së disponueshme njëra nga njësitë ekonomike kombinuere që ekzistonte para kombinimit duhet të identifikohet si blerësi. Për të vendosur që të përfshihet kjo kërkesë në SNRF, Bordi identifikoi dy zgjidhje të metodës së blerjes që janë zbatuar në juridiksione të ndryshme. Zgjidhja e parë i trajton kombinimet e biznesit nga këndvështrimi i njëres njësi ekonomike të kombinuara që ekzistonte përpara kombinimit, dmth blerësi duhet të jetë njëra nga njësitë ekonomike të kombinuara që ekzistonte përpara kombinimit dhe për këtë nuk mund të jetë një njësi ekonomike e re e formuar për të emetuar instrumentat e kapitalit neto për të kryer kombinimin. Zgjidhja e dytë trajton kombinimet e biznesit nga këndvështrimi i njësisë ekonomike, e cila mund të jetë njësi ekonomike e formuar rishtas, që jep shumën, dmth blerësi duhet të jetë njësi ekonomike që jep shumën. Bordi vërejtë se ndërsa në disa juridiksione SNK 22 interpretohej sikur kërkohej që blerësi të identifikohet si njëra nga njësitë ekonomike të kombinuara që ekzistonte përpara kombinimit, juridiksione të tjera interpretonin SNK 22 sikur kërkohej që njësi ekonomike, e cila mund të jetë një njësi ekonomike e formuar rishtas, që jep shumën për blerjen të trajtohet si blerësi.
- BC63 Bordi vërejtë që nëqoftëse formohet një njësi e re ekonomike për të emetuar instrumentat e kapitalit neto për të kryer një kombinim biznesi, për shembull, mes dy njësisë të tjera ekonomike, trajtimi i kombinimit nga këndvështrimi i njësisë ekonomike që jep shumën do të rezultojë në atë që njësi ekonomike e formuar rishtas të zbatohet metodën e blerjes ndaj secilës prej dy njësisë të tjera ekonomike të kombinuara. Kjo në fakt, do të japë një kombinim biznesi të kontabilizuar si një fillim nga e para. Bordi vërejtë se kjo do të kishte mundësi t'u jepte përdoruesve të pasqyrave financiare më shumë informacion përkatës se sa një zgjidhje në të cilën njëra nga njësitë ekonomike të kombinuara që ekzistonte përpara të trajtohej si blerësi.
- BC64 Bordi gjithashtu vërejtë se disa nga çështjet që dalin nga një zgjidhje në të cilën njëra nga njësitë ekonomike të kombinuara që ekzistonte përpara të trajtohej si blerësi nuk dalin sikur njësi ekonomike që jep shumën për blerjen të trajtohet si blerësi. Për shembull, trajtimi i njëres prej disa njësisë ekonomike të kombinuara si blerësi kur këto njësi ekonomike të veçanta bashkohen për të formuar një grup të ri të konsoliduar mund të kërkojë që njëra nga këto njësi ekonomike para ekzistuese të zgjidhet arbitrarisht si blerësi. Bordi ra dakord që dobishmëria e informacionit të dhënë në këto rrethana është e dyshimtë. Nëqoftëse njësi ekonomike që jep shumën e blerjes trajtohet si blerësi, kjo njësi ekonomike konsiderohet si ajo që ka marrë kontrollin e secilës prej njësisë ekonomike të kombinuara para ekzistuese dhe për këtë do të zbatohet metodën e blerjes për secilën nga njësitë ekonomike të kombinuara.
- BC65 Bordi gjithashtu mori në konsideratë pohimin që trajtimi si blerësi i njësisë së re ekonomike të formuar për të emetuar instrumentat e kapitalit neto për të kryer një kombinim biznesi vendos formën e transaksionit mbi thelbin e tij, për arsye se njësi e re ekonomike mund të mos ketë thelb ekonomik. Formimi i këtyre njësisë ekonomike shpesh lidhet me konsideratë biznesi ligjore, tatimore ose të tjera që nuk ndikojnë në identifikimin e blerësit. Për shembull, një kombinim mes dy njësisë ekonomike që strukturohet në atë mënyrë që njëra njësi ekonomike drejton formimin e një njësie të re ekonomike për të emetuar instrumenta të kapitalit neto për pronarët e të dyja njësisë ekonomike të kombinuara, në thelb, nuk është i ndryshëm nga një transaksion në të cilin njëra nga njësitë ekonomike të kombinuara drejtpërdrejt blen tjetrën. Prandaj, transaksioni duhet të kontabilizohet në të njëjtën mënyrë si një transaksion në të cilin njëra nga njësitë ekonomike të kombinuara drejtpërdrejt blen tjetrën. Ata që mbështesin këtë zgjidhje argumentojnë se të bësh ndryshe do të dëmtonte dobishmërinë e informacionit të dhënë për përdoruesit rreth kombinimit, sepse të dyja edhe krahasueshmëria edhe besueshmëria zvogëlohen (që mbështetet në nocionin e kontabilizimit të thelbit të transaksioneve dhe paraqitjen me besueshmëri, dmth që transaksione të ngjashëm kontabilizohen në të njëjtën mënyrë).
- BC66 Në përpunimin e PP 3 dhe të SNRF, Bordi konkludoi se përdoruesve të pasqyrave financiare të një entiteti u jepet më shumë informacion i dobishëm rreth një kombinimi biznesi kur ky informacion paraqet me besnikëri transaksionin që ai synon të paraqesë. Prandaj, Bordi konkludoi se SNRF duhet të zbatohet zgjidhjen në të cilën një kombinim biznesi trajtohet nga këndvështrimi i njëres prej njësisë ekonomike që ka ekzistuar përpara kombinimit. Me fjalë të tjera, blerësi duhet të jetë njëra nga njësitë ekonomike të kombinuara që ka ekzistuar përpara kombinimit dhe për këtë nuk mund të jetë një njësi e re ekonomike e formuar për të emetuar instrumentat e kapitalit neto për të kryer kombinimin.

## Kosto e një kombinimi biznesi (paragrafët 24–35)

- BC67 Siç propozohet në PP 3, SNRF mbarti nga SNK 22, pa e rishqyrtuar, parimin që kosto e një kombinimi biznesi duhet të matet nga blerësi si bashkim i: vlerave të drejta, në datën e këmbimit, të aktiveve të dhëna, detyrimeve të pësuar ose konstatuara, dhe instrumentave të kapitalit neto të emetuara nga blerësi, në këmbim të kontrollit të të blerit; plus çdo kosto që i ngarkohet drejtpërdrejt kombinimit të biznesit. SNRF gjithashtu përfshin, pa rishqyrtuar:

- (a) kërkesat e KIS-28 *Kombinimet e Biznesit* – “Data e Këmbimit” dhe *Vlera e Drejtë e Instrumentave të kapitalit neto* me dallimin mes datës së këmbimit dhe datës së blerjes, me një amendim (shih paragrafin BC69), duke matur vlerën e drejtë të instrumentave të emetuara si pjesë e kostos së një kombinimi biznesi;
- (b) kërkesën e mëparshme në paragrafin 23 të SNK 22 për trajtimin e kostos së një kombinimi biznesi kur shtyhet shlyerja e të gjithë ose një pjesë të kësaj kostoje; dhe
- (c) kërkesat e mëparshme në paragrafët 65-70 të SNK 22 për rregullimet e kostos së një kombinimi biznesi.

Bordi rishqyrtoi këto kërkesa si pjesë e fazës së dytë të projektit të tij.

- BC68 Bazat për Konkluzione të KIS-28 jepnin informacion se si arriti Komiteti Interpretimit të Standardeve konsensusin e tij për çështjet në (a) mësipër (dmth dallimin mes datës së këmbimit dhe datës së blerjes dhe matjen me vlerën e drejtë të instrumentave të kapitalit neto të emetuara si pjesë e kostos së një kombinimi). Këto Baza për Konkluzione parashikonin si mëposhtë:

...kur një blerje arrihet shkallë-shkallë, dallimi mes datës së blerjes dhe datës së transaksionit të këmbimit është i rëndësishëm. Kur një blerje arrihet me një transaksion këmbimi nuk ka dallim mes datës së këmbimit dhe datës së blerjes. Nën-paragrafi 100(a) i *Kuadrit* tregon që kur aktivet regjistrohen me koston e tyre historike, aktivet regjistrohen me vlerën e tyre të drejtë të shumës së dhënë për të blerë ato në kohën e blerjes së tyre. Prandaj, kur një biznes blihet me një transaksion këmbimi (dmth jo shkallë-shkallë), vlera e drejtë e blerjes për shumën e dhënë përcaktohet kur kontrolli . . . i aktiveve neto dhe operacioneve të të blerit transferohet efektivisht tek blerësi. Kur një biznes blihet shkallë-shkallë (psh blerje aksionesh të njëpasnjëshme), vlera e drejtë e blerjes për shumën e dhënë në secilën shkallë përcaktohet kur secili investim i veçantë njihet në pasqyrat financiare të blerësit.

...letrat me vlerë të tregueshme të emetuara nga blerësi maten me vlerën e tyre të drejtë, e cila është çmimi i tyre i tregut në datën e transaksionit të këmbimit, me kusht që luhatjet ose boshllëqet e pajustificuara të tregut nuk e bëjnë çmimin e tregut një tregues të pabesueshëm. Sipas SNK 39, një investim në një instrument të kapitalit neto matet me vlerën e tij të drejtë, përveç rrethanave të veçanta. Instrumentat e kapitalit neto kanë vetëm një vlerë të drejtë në një treg. SNK 39 . . . tregon se ekzistenca e kuotimeve të çmimit të publikuar në një treg aktiv normalisht është evidenca më e mirë e vlerës së drejtë. Prandaj, vlerësimet e primeve për blloqet e mëdha dhe zbritjet për blloqet e vogla të instrumentave të kapitalit neto të emetuara në krahasim me ato të këmbyerat në transaksionet e vëzhgueshme nuk merret në konsideratë. Kur çmimi i publikuar i një instrumenti të kapitalit neto të kuotuar në datën e një këmbimi përcaktohet se është një tregues i pabesueshëm i vlerës së tij të drejtë, informacioni i nevojshëm për të vlerësuar me besueshmëri efektin e luhatjeve ose boshllëqeve të tregut të pajustificuara në atë datë është vështirë të disponohen për arsyen se ka shumë faktorë që ndikojnë çmimet. Si rrjedhim, metodat e tjera të vlerësimit dhe evidenca për përcaktimin e vlerës së drejtë duhet të merren parasysh vetëm në rrethana të rralla kur blerësi mund të provojë se çmimi i publikuar në datën e këmbimit është një tregues jo i besueshëm i vlerës së drejtë dhe se metodat e tjera të vlerësimit dhe evidencës japin një vlerësim më të besueshëm të vlerës së drejtë të instrumentit të kapitalit neto në datën e këmbimit.

- BC69 KIS-28 përcaktonte që çmimi i publikuar i një instrumenti të kapitalit neto si pjesë e kostos së një kombinimi biznesi është një tregues jo i besueshëm i vlerës së drejtë vetëm kur ai është ndikuar nga luhatje ose boshllëqe të pajustificuara të tregut. Bordi është i mendimit që vetëm në rrethana në të cilat çmimi i publikuar i një instrumenti të kapitalit neto është një tregues jo i besueshëm i vlerës së tij të drejtë është kur çmimi i publikuar është ndikuar nga dobësia e tregut. Prandaj, Bordi vendosi të amendojë përkatësisht kërkesat e KIS-28 të përfshira në SNRF.
- BC70 Siç propozohej në PP 3, SNRF përfshin udhëzime shtesë që sqarojnë se humbjet në të ardhmen ose kosto të tjera të pritshme që do të pësohen si rezultat i një kombinimi biznesi nuk mund të përfshihen si pjesë e kostos së kombinimit. Bordi vërejt se këto humbje në të ardhmen ose kosto të tjera nuk kënaqin përkufizimin e një detyrimi dhe për këtë nuk janë detyrime të pësuara nga blerësi në këmbim të kontrollit mbi të blerin, as nuk janë detyrime të të blerit të konstatuara nga blerësi. Sipas mendimit të Bordit, humbjet në të ardhmen ose kostot e tjera të pritshme se do të ndodhin si rezultat i një kombinimi biznesi nuk duhet të përfshihen si pjesë e ‘kostos së blerjes’ në përputhje me SNK 22, por Bordi vërejt se kjo nuk ishte shprehur qartë në SNK 22. SNRF paraqet qartë se ky është rasti për të siguruar që humbjet në të ardhmen ose kostot e tjera të pritshme se do të ndodhin si rezultat i një kombinimi biznesi të trajtohen në mënyrë të njëjtë nga të gjitha njësitë ekonomike.

### Kostot që i atribuohen drejtpërdrejt kombinimit të biznesit (paragrafët 29-31)

- BC71 Paragrafi 25 i SNK 22 tregonte se kostot e drejtpërdrejta që lidhen me një blerje përfshijnë kostot e regjistrimit dhe emetimit të instrumentave të kapitalit neto dhe shpërblyet profesionale për kontabilistët, këshilltarët ligjorë, vlerësuesit dhe këshilltarë të tjerë për të kryer blerjen. Bordi vërejt se trajtimi i kostove të regjistrimit dhe emetimit të instrumentave të kapitalit neto si kosto që i atribuohen drejtpërdrejt një kombinimi biznesi nuk është i njëjtë me trajtimin e këtyre kostove në juridiksionet e përcaktuesve të standardeve bashkëpunëtor të tij. Ai është gjithashtu jo i njëjtë me konkluzionin e arritur nga grupi G4+1 i përcaktuesve të standardeve në mbledhjen e tij në Gusht 1998, përkatësisht që kostot e transaksioneve që vijnë nga emetimi i instrumentave të kapitalit neto janë një pjesë integrale e transaksionit të emetimit të dhe duhet të njihen drejtpërdrejt në kapitalin neto si një zbritje nga të ardhurat e instrumentave të . Bordi vërejt se trajtimi i kostove të transaksionit si një zbritje nga të ardhurat e emetimit të instrumentave të kapitalit neto është e njëjtë me trajtimin e këtyre kostove në përputhje me SNK



32 *Instrumentat Financiarë: Dhënia Informacioneve Shpjeguese dhe Paraqitja*\* në rrethanat që përfshijnë emetimin e instrumentave të kapitalit neto të ndryshme nga ato për të kryer një kombinim biznesi.

- BC72 Prandaj, Bordi konkludoi se SNRF nuk duhet të mbartë kërkesën e SNK 22 për kostot e regjistrimit dhe emetimit të instrumentave të kapitalit neto që të trajtohen si kosto që i atribuohen drejtpërdrejt një kombinimi biznesi.
- BC73 Si pjesë e fazës së parë të projektit, Bordi shqyrtoi çështjet e ndritura nga antarët si pjesë e projektit të Përmirësimeve që lidhen me SNK 22. Njëra nga çështjet e ngritura ishte nëse kostot e sistemit të detyrimeve financiare për qëllimin e financimit të blerjes janë apo jo kosto që i atribuohen drejtpërdrejt blerjes dhe për këtë pjesë e kostos së blerjes. Në mënyrë të njëjtë me konkluzionet e tij rreth kostove të regjistrimit dhe emetimit të instrumentave të kapitalit neto, Bordi konkludoi se kostot e sistemit dhe emetimit të detyrimeve financiare janë një pjesë përbërëse e detyrimit dhe, në përputhje me SNK 39 *Instrumentat Financiarë: Njohja dhe Matja*, duhet të përfshihen në matjen fillestare të detyrimit dhe jo si pjesë e kostove të atribueshme drejtpërdrejt në kombinimin e biznesit.

## Shpërndarja e kostos së një kombinimi biznesi (paragrafët 36-60)

### Njohja e aktiveve të identifikueshme të blera dhe detyrimeve të detyrimeve me kusht të konstatuara (paragrafët 36-50)

- BC74 Me përjashtim të njohjes së veçantë të aktiveve jo-materiale të të blerit, SNRF mbart parimin e përgjithshëm në paragrafët 19 dhe 26-28 të SNK 22. Ky parim kërkon që një blerës të njohë veças, nga data e blerjes, aktivet e identifikueshme dhe pasivet e të blerit në atë datë që mund të maten me besueshmëri dhe për të cilat është e mundur që përfitimet ekonomike të ardhshme që e shoqërojnë të rrjedhin tek blerësi, ose burime të trupëzuara në përfitimet ekonomike do të dalin nga blerësi. SNRF gjithashtu mbart:
- (a) kërkesën e mëparshme në paragrafin 19 të SNK 22 që pasqyra e të ardhurave e blerësit përfshin fitimet ose humbjet e të blerit nga data e blerjes;
  - (b) udhëzimin e mëparshëm në paragrafin 20 të SNK 22 për përcaktimin e datës së blerjes; dhe
  - (c) ndalimin e mëparshëm në paragrafin 29 të SNK 22 për njohjen si pjesë të shpërndarjes së kostos të një kombinimi biznesi provizionet për humbjet në të ardhmen ose kosto të tjera të pritshme për t'u pësuar si rezultat i kombinimit.
- BC75 Megjithatë, SNRF ndryshon kërkesat e mëparshme në SNK 22 për njohjen veças të elementëve të mëposhtëm si pjesë e shpërndarjes së kostos së një kombinimi:
- (a) provizionet për mbylljen ose reduktimin e veprimtarive të të blerit; dhe
  - (b) detyrimet me kusht të të blerit.

SNRF gjithashtu sqaron kriteret për njohjen veças të aktiveve jo-materiale të të blerit si pjesë e shpërndarjes së kostos së një kombinimi dhe përfshin udhëzime për trajtimin e pagesave që njësia ekonomike kërkohet të bëjë me kontratë nëqoftëse blihen në një kombinim biznesi.

### Provizionet për mbylljen ose reduktimin e veprimtarive të të blerit

- BC76 SNK 22 përmbante një përjashtim nga parimi i përgjithshëm që një blerës duhet të njohë veças, nga data e blerjes, vetëm ato detyrime të të blerit që kanë ekzistuar në datën e blerjes dhe kënaqin kriteret e njohjes. Përjashtimi lidhej me provizionet për mbylljen ose reduktimin e veprimtarive të të blerit që nuk ishin detyrime të të blerit në datën e blerjes. Paragrafi 31 i SNK 22 kërkonte që blerësi të njihte si pjesë të shpërndarjes së kostos të një kombinimi biznesi provizionin për mbylljen ose reduktimin e veprimtarive të të blerit (një 'provizion rishikimi') që nuk ishte një detyrim i të blerit në datën e blerjes, me kusht që blerësi të kënaqte kriteret e specifikuar mëposhtë:
- (a) në ose përpara datës së blerjes ai kishte zhvilluar tiparet kryesore të një plani që përfshinte mbylljen ose reduktimin e veprimtarive të të blerit dhe të lidhura me:
    - (i) kompensimin e punonjësve të të blerit për përfundimin e punësimit të tyre;
    - (ii) mbylljen e mjediseve të të blerit;
    - (iii) eliminimin e linjave të produkteve të të blerit; ose

\* Në Gusht 2005 SNK 32 u amendua si SNK 32 *Instrumentat Financiarë: Paraqitja*

- (iv) përfundimin e kontratave të të blerit që ishin bërë rënduese për arsye se blerësi kishte komunikuar palëve të tjera, në ose para datës së blerjes, që kontratat do të përfundonin;
  - (b) krijimin e pritshmërisë së vlefshme ndaj atyre që ndikoheshin nga plani se plani do të vihej në zbatim me njoftimin, në ose para datës së blerjes, e tipareve kryesore të planit; dhe
  - (c) më përpara se tre muaj mbas datës së blerjes dhe datës kur autorizohen për publikim pasqyrat financiare vjetore, kushdo që ndodh përpara, të kishte zhvilluar këto tipare kryesore në një plan të detajuar zyrtar.
- BC77 Kriteret e përgjithshme për identifikimin dhe njohjen e provizioneve të ristrukturimit janë në SNK 37 *Provizionet, Detyrimet me Kusht dhe Aktivitet me Kusht*. SNK 37 përcakton se një detyrim konstruktiv për të ristrukturuar (dhe për këtë një detyrim) krijohet vetëm kur njësitia ekonomike ka zhvilluar një plan të detajuar zyrtar për ristrukturimin dhe ose ka krijuar pritshmëri të vlefshme për ata që ndikohen se ajo do të kryejë ristrukturimin duke njoftuar publikisht detajet e planit ose ka filluar vënien në zbatim të planit. Ky detyrim kërkohej që të njihet në përputhje me SNK 37 kur është e mundur që një dalje e burimeve të trupëzuara në përfitimet ekonomike do të kërkohej për të shlyer detyrimin dhe mund të bëhet një vlerësim i besueshëm i shumës së detyrimit.
- BC78 Bordi vërejtë se kërkesa në SNK 22 për blerësin që të njohë provizionin e ristrukturimit që nuk kishte qënë një detyrim i të blerit në datën e blerjes me kusht që të plotësoheshin kriteret e veçanta të çon në kontabilizim të ndryshëm, në varësi të asaj që nëse kombinimi i biznesit ose ka një plan ristrukturimi në lidhje me të ose në mungesë të tij. Bordi ra dakord që ai, si pjesë e projektit të tij Kombinimet e Biznesit, nuk duhet të rishqyrtojë kërkesat e përgjithshme të SNK 37 për identifikimin dhe matjen e provizioneve të ristrukturimit, por që ai duhet të shqyrtojë nëse ndryshimet në kontabilitet duhet të mbarten apo jo në SNRF që dalin nga faza e parë e këtij projekti.
- BC79 Në përpunimin e PP 3 dhe të SNRF, Bordi shqyrtoi pikëpamjen se provizioni i ristrukturimit që nuk ka qënë një detyrim i të blerit në datën e blerjes gjithashtu nuk duhet të njihet nga blerësi si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit nëqoftëse vendimi për të mbyllur ose reduktuar veprimtaritë e të blerit është komunikuar në ose përpara datës së blerjes atyre që mund të ndikohen dhe, brenda një kohe të kufizuar mbas datës së blerjes, për ristrukturimin është zhvilluar një plan i detajuar zyrtar. Ata që mbështetën këtë pikëpamje, përfshirë disa komentues të PP 3, argumentonin që:
- (a) kosto e vlerësuar e mbylljes ose reduktimit të veprimtarive të të blerit mund të ketë ndikuar në çmimin e paguar nga blerësi për të blerin dhe për këtë duhet të merret parasysh në matjen e emrit të mirë; dhe
  - (b) blerësi është i angazhuar ndaj kostove për mbylljen ose reduktimin e veprimtarive të të blerit si rezultat i kombinimit të biznesit: me fjalë të tjera, kombinimi është ngjarja e shkuar që krijon një detyrim aktual për të mbyllur ose reduktuar veprimtaritë e të blerit.
- BC80 Bordi refuzoi këto argumenta, duke vërejtur se çmimi i paguar nga blerësi gjithashtu mund të influencohet nga humbjet në të ardhmen dhe kosto të tjera të 'pashmangëshme' që lidhen me kryerjen e biznesit në të ardhmen, të tilla si kostot e investimit në sistemet e reja. Këto kosto nuk njihen si detyrime si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit të biznesit sepse ato nuk paraqesin detyrime ose detyrime me kusht të të blerit në datën e blerjes, megjithëse daljet e pritshme në të ardhmen mund të ndikojnë në vlerën e aktiveve të njohura ekzistuese. Bordi gjithashtu ra dakord që nuk është e ndryshme të argumentosh se kur një kombinim biznesi krijon kosto ristrukturimi të 'pashmangëshme', kombinimi është një ngjarje e shkuar për një detyrim aktual, por ndalon njohjen e një detyrimi për kosto të tjera të 'pashmangëshme' që të merren si rezultat i kombinimit si pjesë e shpërndarjes së kostos.
- BC81 Bordi gjithashtu vërejtë pohimin se kushtet e nevojshme për ekzistencën e detyrimit konstruktiv për ristrukturimin është krijimi i një pritshmërie të vlefshme për ata që ndikohen se ai do të kryejë ristrukturimin duke filluar zbatimin ose duke bërë një njoftim të veçantë të mjaftueshëm. Si rrjedhim, disa argumentuan se kënaqja e kriterëve në paragrafin 31 të SNK 22 është i mjaftueshëm për të caktuar ekzistencën, në datën e blerjes, të një detyrimi për mbylljen ose reduktimin e veprimtarive të të blerit. Bazuar në *Kuadrin*, një detyrim për mbylljen ose reduktimin e veprimtarive të të blerit nuk ekziston në datën e blerjes përveçse kur në atë datë ka një detyrim aktual (ligjor ose konstruktiv) për kostot e mbylljes ose reduktimit të veprimtarive të të blerit që vijnë nga ngjarje të shkuara, shlyerja e të cilave rezultojnë në një dalje të burimeve të trupëzuara në përfitimet ekonomike nga njësitia ekonomike. Bazuar në konkluzionet e arritura në SNK 37, ky do të ishte rasti kur, përpara datës së blerjes, janë bërë kontrata të qëndrueshme për ristrukturimin, ose janë zhvilluar plane të detajuara zurtare për ristrukturimin dhe është krijuar pritshmëria e vlefshme për ata që ndikohen (qoftë me një njoftim publik të tipareve kryesore të planit ose qoftë me fillimin e zbatimit të tij) që ristrukturimi do të kryhet. Bordi vendosi që çdo rishqyrtim i kushteve të nevojshme që duhet të kënaqen për detyrimin konstruktiv të ristrukturimit të ekzistojnë duhet të jenë pjesë e projektit të ardhshëm për SNK 37 dhe jo pjesë e projektit për Kombinimet e Biznesit, sepse ai lidhet me çështje më të gjera që shoqërojnë ekzistencën e detyrimeve për ristrukturimet në përgjithësi.
- BC82 Bordi konkludoi se nëqoftëse do të mbarten kriteret e mëparshme në paragrafin 31 të SNK 22 për njohjen e një provizioni ristrukturimi, elementë të ngjashëm do të kontabilizohen ndryshe sepse afatet e njohjes së

- provizioneve të ristrukturimit janë të ndryshme, në varësi të asaj që nëse një kombinim biznesi ka një plan të ristrukturimit në lidhje me të ose rastit në mungesën e tij. Bordi ra dakord se kjo do të çvlerësonte dobinë e informacionit të dhënë për përdoruesit rreth planeve për ristrukturim të njësisë ekonomike, sepse do të binin që edhe krahasueshmëria edhe besueshmëria të zvogëlohen.
- BC83 Bordi shqyrtoi shqetësimin e shprehur nga disa se heqja e përjashtimit në SNK 22 thjesht do të hapë shtigje për kontabilizimin që arrin të njëjtin rezultat duke përdorur mjete të ndryshme. Për shembull, i bleri, sipas udhëzimeve të blerësit, mundet fillojë detyrimet e ristrukturimit të biznesit përpara transferimit zyrtar të kontrollit. Bordi shqyrtoi sygjerimet që për të kapërcyer mundësitë që njësitë ekonomike të strukturojnë kombinimet e biznesit në mënyrë që të arrijnë rezultatin e dëshiruar, SNRF duhet të kërkojë njërën nga kushtet e mëposhtme:
- (a) të ndalojë që provizionet e ristrukturimit që janë njohur si detyrime të të blerit në datën e blerjes që të njihen si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit (dhe për këtë nga përcaktimi i emrit të mirë ose çdo tejkalimi të interesit të blerësit në vlerën neto të drejtë të aktiveve neto të identifikueshme të të blerit mbi koston e kombinimit). Sipas kësaj zgjidhje, detyrimi ekzistues i të blerit do të përjashtohet nga aktivet neto para kombinimit të të blerit dhe të trajtohet sikur krijohet mbas kombinimit.
  - (b) të vazhdohet të lejohet njohja e provizioneve të ristrukturimit që nuk janë detyrime të të blerit në datën e blerjes si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit me kusht që, brenda një kohe të kufizuar mbas kombinimit, vendimi për të mbyllur ose reduktuar veprimtaritë e të blerit të komunikohet atyre që mund të ndikohen dhe të zhvillohet një plan i detajuar zyrtar për ristrukturimin.
- BC84 Bordi vërejti se që blerësi të ketë në fakt mundësi që 'lirisht të zgjedhë' për të njohur një detyrim si pjesë të shpërndarjes së kostos së kombinimit të biznesit kërkon një nivel të atillë bashkëpunimi mes blerësit dhe të blerit që i bleri, me udhëzimet e blerësit, të hyjë në detyrime për të ristrukturuar biznesin përpara transferimit zyrtar të kontrollit. Bordi konkludoi se bashkëpunimi i mundshëm mes palëve në një kombinim nuk justifikon mjaftueshëm për të ndryshuar *Kuadrin* dhe për të trajtuar detyrimet pas kombinimit sikur janë krijuar përpara kombinimit ose detyrimet para kombinimit sikur janë krijuar mbas kombinimit.
- BC85 Veç kësaj, nëqoftëse blerësi mund të detyrojë të blerin të marrë detyrime, atëherë ka mundësi që blerësi ka marrë tashmë kontrollin e të blerit, duke patur parasysh që kontrolli është pushteti për të qeverisur politikat financiare dhe operacionale të një njësie ekonomike për të marrë përfitime nga veprimtaritë e saj. Nëqoftëse ndryshe, blerësi sygjeron që negociimet nuk mund të vazhdojnë deri sa i bleri të sistemojë, për shembull, ristrukturimin e fuqisë puntore, dhe i bleri ndërmerr hapat e nevojshme për të kënaqur kriteret e njohjes për provizionet e ristrukturimit në SNK 37, atëherë këto detyrime janë detyrime para kombinimit të të blerit dhe, sipas mendimit të Bordit, duhet të njihen si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit.
- BC86 Bordi shqyrtoi pohimin se një mënyrë tjetër në të cilën një blerës mund të arrijë të njëjtin rezultat si ai i arritur më parë për provizionet e ristrukturimit sipas SNK 22 mund të ishte për blerësin të njëjtte provizionin e ristrukturimit ose si pjesë të kostos së kombinimit të biznesit, dmth si një detyrim të marrë nga blerësi në këmbim të kontrollit të të blerit, ose so një detyrim me kusht të të blerit.<sup>\*</sup> Bordi vërejti se një provizion për ristrukturimin e të blerit mund të njihet nga blerësi dhe për këtë të përfshihet si pjesë e kostos së kombinimit, vetëm nëqoftëse kënaqen kriteret në SNK 37 për njohjen e provizionit të ristrukturimit. Me fjalë të tjera, blerësi, në ose përpara datës së blerjes, duhet të ketë zhvilluar një plan të detajuar zyrtar për ristrukturimin dhe ka paraqitur pritshmëri të vlefshme tek ata që ndikohen se ai do të kryejë ristrukturimin duke njoftuar publikisht tiparet kryesore të planit ose ka filluar zbatimin e tij. Këto kriteret nuk janë të njëjta me kriteret e mëparshme në SNK 22 për njohjen e provizioneve të ristrukturimit si pjesë e shpërndarjes së kostos së një kombinimi. Prandaj, Bordi nuk ra dakord që një blerës të mund të njohë një provizion për ristrukturimin e të blerit si pjesë e kostos së kombinimit për të arritur pothuaj të njëjtin rezultat si ai që ishte i disponueshëm më parë sipas SNK 22.
- BC87 Si rrjedhim, Bordi konkludoi se detyrimet për mbylljen ose reduktimin e veprimtarive të të blerit duhet të njihen nga blerësi si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit të biznesit vetëm kur i bleri, në datën e blerjes, ka një detyrim ekzistues për ristrukturimin të njohur në përputhje me SNK 37. Shumica e komentuesve të PP 3 mbështetën këtë konkluzion.

### *Aktivitet jo-material*

- BC88 SNRF kërkon që blerësi të njohë veças në datën e blerjes një aktiv jo-material të të blerit, por vetëm kur ai plotëson përkufizimin e një aktivi jo-material në SNK 38 *Aktivitet Jo-material* dhe vlera e tij e drejtë mund të matet me besueshmëri. Një aktiv jo-monetar pa lëndë fizike duhet të jetë i identifikueshëm për të plotësuar përkufizimin e një aktivi jo-material. Në përputhje me SNK 38, një aktiv plotëson kriterin e të qenit i identifikueshëm në përkufizimin e një aktivi jo-material vetëm nëqoftëse ai vjen nga të drejtat kontraktuale ose të drejta të tjera ose është i ndashëm. Më parë SNK 22 kërkonte që një blerës të njëjtte çdo aktiv të identifikueshëm të të blerit veças nga emri i mirë në datën e blerjes nëqoftëse ishte e mundur që çdo përfitim ekonomik në të

<sup>\*</sup> Shih paragrafët BC107-BC110 për një diskutim të çështjes së fundit.

ardhmen që e shoqëronte do të rridhte tek blerësi dhe që vlera e drejtë e aktivit mund të matej me besueshmëri. Versioni i mëparshëm i SNK 38 sqaronte që përkufizimi i një aktivi jo-material kërkonte që një aktiv jo-material të ishte i identifikueshëm për ta dalluar nga emri i mirë. Megjithatë, ai nuk përkufizonte 'i identifikueshëm', por parashtronte se aktivi jo-material mund të dallohet nga emri i mirë nëqoftëse aktivi ishte i ndashëm, por kjo ndashmëri nuk ishte një kusht i nevojshëm për të qënë i identifikueshëm. Prandaj, më parë sipas standardeve ndërkombëtare, që të njëjshë veças nga emri i mirë një aktiv jo-material duhej të ishte i identifikueshëm dhe i matshëm me besueshmëri dhe se duhej të ishte e mundur që çdo përfitim ekonomik në të ardhmen që e shoqëron atë do të rrjedhë tek blerësi.

- BC89 Ndryshimet gjatë vitit 2001 në kërkesat e standardeve Kanadeze dhe të Shteteve të Bashkuara mbi njohjen e veçantë të aktiveve jo-materialë të blerë në kombinime biznesi shtynë menjëherë Bordin të merrte në konsideratë nëse edhe ai duhet ta shqyrtonte këtë çështje si pjesë të fazës së parë të projektit të tij Kombinimet e Biznesit. Bordi vuri re se aktivet jo-materiale përfshijnë një pjesë në rritje të aktiveve në shumë njësi ekonomike dhe, që aktivet jo-materiale të blera në kombinime biznesi shpesh janë përfshirë në shumën e njohur si emri i mirë, pavarësisht nga kërkesat në SNK 22 dhe versionit të mëparshëm të SNK 38 se ato duhet të njihen veças nga emri i mirë. Bordi gjithashtu ra dakort me konkluzionet e arritura në SNK 22 dhe nga hartuesit e standardeve Kanadezë dhe Amerikanë se do të përmirësohet dobishmëria e pasqyrave financiare nëse aktivet jo-materiale të blera në kombinime biznesi të dalloheshin nga emri i mirë. Prandaj, Bordi konkludoi se SNK 38 dhe SNRF të përpunuara në fazën e parë të projektit duhet të jepnin baza përfundimtare për identifikimin dhe njohjen e aktiveve jo-materialë të blerë në kombinime biznesi veças nga emri i mirë.
- BC90 Bordi i përqëndroi diskutimet e tij së pari mbi aktivet jo-materiale, përveç projekteve të kërkimit dhe zhvillimit në proces, të blera në një kombinim biznesi. Paragrafët BC91-BC103 paraqesin këto diskutime. Bordi pastaj shqyrtoi nëse kriteret për njohjen veças të këtyre aktiveve jo-materiale nga emri i mirë duhet që gjithashtu të zbatohen për projektet e kërkimit dhe zhvillimit në proces të blera në një kombinim biznesi dhe konkludoi që edhe ato duhet. Arsyet e Bordit që arriti këtë konkluzion paraqiten në paragrafët BC104-BC106.
- BC91 Duke rishikuar SNK 38 dhe përpunuar SNRF, Bordi konfirmoi pikëpamjen në përmbajtjen e versionit të mëparshëm të SNK 38 se identifikueshmëria është karakteristikë që dallon konceptualisht aktivet jo-materiale të tjera nga emri i mirë. Bordi konkludoi se për të dhënë baza përfundimtare për identifikimin dhe njohjen e aktiveve jo-materialë veças nga emri i mirë, koncepti i identifikueshmërisë kishte nevojë të shprehej më qartë.
- BC92 Në mënyrë të qëndrueshme me udhëzimet në versionin e mëparshëm të SNK 38, Bordi konkludoi se një aktiv jo-material mund të dallohet nga emri i mirë nëqoftëse ai është i ndashëm, dmth i aftë për të qënë veças ose i ndarë nga njësi ekonomike dhe të shitet, transferohet, liçensohet, jepet me qira apo këmbëhet. Për këtë, në kontekstin e aktiveve jo-materialë, ndashmëria do të thotë identifikueshmëri dhe aktivet jo-materiale me këtë karakteristikë që blihen në një kombinim biznesi duhet të njihen si aktive veças nga emri i mirë.
- BC93 Megjithatë, përsëri në mënyrë të qëndrueshme me udhëzimet në versionin e mëparshëm të SNK 38, Bordi konkludoi se ndashmëria nuk është treguesi i vetëm i identifikueshmërisë. Bordi vuri re se, në kontrast me emrin e mirë, vlerat e shumë aktiveve jo-materialë vijnë nga të drejtat e përcaktuara ligjërish me kontratë ose statut. Në rastin e emrit të mirë të blerë, vlera e tij vjen nga koleksioni i aktiveve të bashkuara që përbëjnë një njësi ekonomike të blerë ose vlera të krijuara nga bashkimi i koleksionit të aktiveve nëpërmjet një kombinimi biznesi, të tilla si bashkëveprimet që priten të vijnë nga kombinimi i dy ose më shumë njësi ekonomike ose bizneseve. Bordi gjithashtu vuri re se, megjithëse shumë aktive jo-materiale janë edhe të ndashëm edhe vijnë nga të drejtat kontraktuale-ligjore, disa të drejta kontraktuale-ligjore caktojnë interesa pronësie që nuk janë menjëherë të ndashme nga njësi ekonomike si e tërë. Për shembull, sipas ligjeve të disa juridiksioneve disa liçensa të dhëna një njësi ekonomike nuk mund të transferohen përveçse duke shitur njësinë ekonomike si një të tërë. Bordi konkludoi se fakti që një aktiv jo-material vjen nga të drejtat kontraktuale apo të drejta të tjera ligjore është një karakteristikë që dallon atë nga emri i mirë. Për këtë, aktivet jo-materialë me këtë karakteristikë që janë blerë në një kombinim biznesi njihen si aktive veças nga emri i mirë.
- BC94 Siç paraqitet në paragrafin BC88, Standardet e mëparshme kërkonin që një aktiv jo-material i blerë në një kombinim biznesi dhe i përcaktuar si i identifikueshëm gjithashtu kërkohej të kënaqë kriteret e njohjes të mëposhtme që të njihet si një aktiv veças nga emri i mirë:
- (a) duhet të jetë e mundur që çdo përfitim ekonomik në të ardhmen që e shoqëron do të rrjedhë tek blerësi; dhe
  - (b) duhet të jetë i matshëm me besueshmëri.
- BC95 PP 3 dhe Projekt Paraqitja për Amendimet e Propozuara të SNK 38 propozonte që kriteret e njohjes të mësipërme, me përjashtim të një fuqie puntore të bashkuar, mundet që gjithnjë të plotësohen për një aktiv jo-material të blerë në një kombinim biznesi. Prandaj, këto kritere nuk u përfshinë në PP 3. PP 3 propozonte duke kërkuar që një blerës të njihet veças në datën e blerjes të gjitha aktivet jo-materiale të të blerit siç përkufizohet në SNK 38, përveç rastit të fuqisë puntore të bashkuar. Pasi mori në konsideratë komentet, Bordi vendosi:
- (a) të procedojë me propozimin që kriteri i njohjes me probabilitet të konsiderohet se gjithnjë kënaqet për aktivet jo-materiale në një kombinim biznesi;

- (b) të mos procedojë me propozimin që, me përjashtim të fuqisë puntore të mbledhur, duhet të ekzistojë gjithnjë informacion i mjaftueshëm për të matur me besueshmëri vlerën e drejtë të një aktivi jo-material të blerë në një kombinim biznesi.
- BC96 Gjatë rishikimit të PP 3 dhe SNRF, Bordi vuri re se vlera e drejtë e një aktivi jo-material pasqyron pritshmërinë e tregut rreth mundësisë (probabilitetit) që përfitimet ekonomike në të ardhmen që shoqërojnë aktivin jo-material do të rrjedhin tek blerësi. Me fjalë të tjera, efekti i mundësisë pasqyrohet në matjen e vlerës së drejtë të aktivit jo-material. Bordi konkludoi se, duke patur parasysh vendimin e tij për të kërkuar që blerësi të njohë aktivet jo-materiale të të blerit që kënaqin kriteret përkatëse me vlerat e tyre të drejta si pjesë e shpërndarjes së kostos së një kombinimi biznesi, kriteri i njohjes me probabilitet nuk ka nevojë të përfshihet në SNRF. Bordi vuri re se kjo vë në dukje një mosqëndrueshmëri të përgjithshme mes kriterëve të njohjes për aktivet dhe detyrimet në *Kuadër* (që parashikon se një element që plotëson përkufizimin e një elementi njihet vetëm nëqoftëse ai ka mundësi që qdo përfitim ekonomik në të ardhmen që shoqëron këtë element do të rrjedhë tek apo nga njësia ekonomike dhe elementi mund të matet me besueshmëri) dhe matjes së vlerës së drejtë të kërkuar në, për shembull, një kombinim biznesi. Megjithatë, Bordi konkludoi se roli i mundësisë si një kriter për njohjen në *Kuadër* duhet të merret në konsideratë më gjerësisht si pjesë e projektit të ardhshëm Konceptet.
- BC97 Në përpunimin e PP 3 dhe të Projekt Paraqitjes të SNK 38, Bordi konkludoi që, përveç rastit të fuqisë puntore të bashkuar, duhet të ekzistojë informacion i mjaftueshëm për të matur me besueshmëri vlerën e drejtë të një aktivi që ka një bazë të dhënë kontraktuale apo ligjore ose mundet të ndahet nga njësia ekonomike. Komentuesit përgjithësisht nuk ishin dakort me këtë konkluzion, duke argumentuar që:
- (a) nuk është e mundur që gjithnjë të matet me besueshmëri vlera e drejtë e një aktivi që ka një bazë të dhënë kontraktuale apo ligjore ose mundet të jetë i ndashëm nga njësia ekonomike.
- (b) një supozim i ngjashëm nuk ekziston në SNRF-të për aktivet materiale të identifikueshme të blera në një kombinim biznesi. Natyrisht, Bordi vendosi kur përpunoi SNRF të mbartë nga SNK 22 parimin e përgjithshëm që një blerës duhet të njohë veças nga emri i mirë aktivet materiale të identifikueshme të të blerit, por vetëm me kushtin që ato të jenë të matshme me besueshmëri.
- BC98 Më tej, si pjesë e procesit të tij të konsultimeve, Bordi vizitoi në vend dhe diskutoi në tavolina të rrumbullakta gjatë periudhës së komenteve për Projekt Paraqitjen\*. Pjesëmarrësve në vizitat në vend dhe në tavolinat e rrumbullakta ju bënë një seri pyetjesh që synonin të përmirësonin kuptimin nga Bordi nëse mund të ekzistojnë aktivet jo-monetare pa lëndë fizike që janë të ndashme ose vijnë nga të drejtat kontraktuale apo të drejta të tjera ligjore, por për të cilat mund të mos ketë informacion të mjaftueshëm për të matur vlerën e drejtë me besueshmëri.
- BC99 Pjesëmarrësit në vizitat në vend dhe tavolinat e rrumbullakta dhanë shembuj të shumtë të aktiveve jo-materiale që kishin blerë në kombinimet më të fundit të biznesit të cilave nuk mund t'u matej me besueshmëri vlera e drejtë. Për shembull, një pjesëmarrës kishte blerë të drejtat e blerjes së ujit si pjesë të një kombinimi biznesi. Të drejtat janë shumë të vlefshme për shumë prodhues që veprojnë në të njëjtin juridiksion si pjesëmarrësi – prodhuesit nuk mund të blejnë ujë dhe, në shumë raste, fabrikat e tyre nuk mund të funksionojnë pa të. Autoritetet vendore japin të drejtat me kosto të ulët ose falas, por në numër të kufizuar, për periudha fikse (normalisht dhjetë vjet), dhe rinovimi është i sigurtë me kosto të ulët ose falas. Të drejtat nuk mund të shiten përveçse si pjesë e shitjes së biznesit si i tërë, për këtë atje nuk ekziston tregu dytësor për të drejtat. Nëqoftëse prodhuesi ua kthen të drejtat autoriteteve vendore, atij i ndalohet të kërkojë përsëri atë. Pjesëmarrësi argumentoi që ai nuk mund t'i vlerësonte këto të drejta veças nga biznesi i tij (dhe kështu edhe nga emri i mirë), sepse biznesi nuk mund të ekzistonte pa të drejtat.
- BC100 Pasi mori në konsideratë përgjigjet dhe eksperiencën e komentuesve në vizitat në vend dhe tavolinat e rrumbullakta, Bordi konkludoi se, në disa raste, mund të mos ketë informacione të mjaftueshme për të matur me besueshmëri vlerën e drejtë të një aktivi jo-material veças nga emri i mirë, pavarësisht se aktivi është i 'identifikueshëm'. Bordi vuri re që aktivet jo-materiale vlera e drejtë e të cilave nuk mund të matet me besueshmëri nga komentuesit dhe pjesëmarrësit në vizitat në vend dhe tavolinat e rrumbullakta vjen ose:
- (a) nga të drejtat kontraktuale dhe të drejtat e tjera ligjore dhe nuk janë të ndashme (dmth mund të transferohen vetëm si pjesë e shitjes së biznesit si i tërë); ose
- (b) nga të drejta kontraktuale dhe të drejta të tjera ligjore dhe janë të ndashme (dmth të mundshme që të veçohen apo të ndahen nga njësia ekonomike dhe shiten, transferohen, liçensohen, jepen me qira ose të këmbehen, qoftë individualisht ose sëbashku me një kontratë, aktiv apo detyrim të lidhur, por nuk

\* Vizitat në vend u kryen nga Dhjetori 2002 deri në fillim të Prillit 2003 dhe përfshinin antarët e BSNK dhe personel teknik në takimet me 41 shoqëri në Australi, Francë, Gjermani, Japoni, Afrikën e Jugut, Zvicër dhe Mbretërinë e Bashkuar. Antarët e BSNK dhe personeli gjithashtu morën pjesë në disa diskutime në tavolina të rrumbullakta me auditues, hartues, standard-përcaktues të kontabilitetit dhe rregullatorë në Kanada dhe Shtetet e Bashkuara për çështjet e vënies në zbatim të ndeshura nga shoqëritë në Amerikën e Veriut gjatë zbatimit për herë të parë të ShB Pasqyrat e Standardeve të Kontabilitetit Financiar 141 Kombinime Biznesi and 142 Emri i mirë dhe Aktive të Tjera Jo-materiale, dhe Seksionet përkatëse të Manualit Kanadez, të cilat ishin publikuar në Qershor 2001.

histori ose evidencë të transaksioneve të këmbimit për aktive të njëjta apo të ngjashme dhe ndryshe vlerësimi i vlerës së drejtë do të varej nga ndryshesa të pamatshme efekti i të cilave është i pamatshëm.

- BC101 Pavarësisht, Bordi mbeti i mendimit që dobishmëria e pasqyrave financiare do të përmirësohej nëse aktivet jo-materiale të blera në një kombinim biznesi të dallohen nga emri i mirë, veçanërisht duke patur parasysh vendimin e Bordit që ta konsiderojë emrin e mirë si një aktiv me jetë të pafundme që nuk amortizohet. Bordi gjithashtu mbeti i shqetësuar që mos zbatimi i kriterit të njohjes së matjes me besueshmëri mund të keqpërdoret nga njësitë ekonomike si bazë për të mos njohur aktivet jo-materiale veças nga emri i mirë. Për shembull, SNK 22 dhe versionin mëparshëm i SNK 38 kërkonin që një blerës të njihte një aktiv jo-material të të blerit veças nga emri i mirë në datën e blerjes nëqoftëse ishte e mundur që çdo përfitim ekonomik në të ardhmen që e shoqëronte do të rridhte tek blerësi dhe që vlera e drejtë e aktivit mund të matej me besueshmëri. Bordi vuri re kur përpunoi PP 3 se megjithëse aktivet jo-materiale përbëjnë një pjesë në rritje të aktiveve të shumë njësisë ekonomike, ato të blera në kombinime biznesi shpesh ishin përfshirë në shumën e njohur si emri i mirë, pavarësisht se kërkesat në SNK 22 dhe në versionin e mëparshëm të SNK 38 ishin se ato duhet të njiheshin veças nga emri i mirë.
- BC102 Për këtë, megjithëse Bordi vendosi të mos procedojë me propozimin që, me përjashtim të fuqisë puntore të mbledhur, duhet të ekzistojë gjithnjë informacion i mjaftueshëm për të matur me besueshmëri vlerën e drejtë të një aktivi jo-material të blerë në një kombinim biznesi, Bordi gjithashtu vendosi:
- (a) të qartësojë në SNK 38 që vlera e drejtë e një aktivi jo-material të blerë në një kombinim biznesi normalisht mund të matet me besueshmëri të mjaftueshme për t'u njohur veças nga emri i mirë. Kur, për vlerësimet e përdorura për të matur vlerën e drejtë të aktivit jo-material, ka një gamë zgjidhjes të mundshme me probabilitet të ndryshëm, kjo paqartësi futet në matjen e vlerës së drejtë të aktivit dhe nuk demonstroi pamundësinë e matjes me besueshmëri të vlerës së drejtë.
  - (b) të përfshijë në SNK 38 një hipotezë të kundërshtueshme se vlera e drejtë e një aktivi jo-material me jetë të fundme blerë në një kombinim biznesi mund të matet me besueshmëri.
  - (c) të qartësojë në SNK 38 që rrethanat e vetme në të cilat nuk është e mundur të matet me besueshmëri vlera e drejtë e një aktivi jo-material të blerë në një kombinim biznesi janë kur aktivi jo-material vjen nga të drejtat kontraktuale dhe të drejtat e tjera ligjore dhe ai ose (i) nuk është i ndashëm ose (ii) është i ndashëm por nuk ka histori apo evidencë të transaksioneve të këmbimit për aktive të njëjta apo të ngjashme dhe për këtë arsye vlerësimi i vlerës së drejtë do të varej nga ndryshesa të pamatshme efekti i të cilave nuk është i matshëm.
  - (d) të përfshijë në SNRF një kërkesë për njësitë ekonomike të japin informacione shpjeguese për çdo aktiv që plotëson përkufizimin e një aktivi jo-material dhe ka qenë blerë në një kombinim biznesi gjatë periudhës por nuk është njohur veças nga emri i mirë dhe një sqarim se pse vlera e tij e drejtë nuk mund të matet me besueshmëri.
- BC103 Disa komentues dhe pjesëmarrës në vizitat në vend sygjerman që gjithashtu mund të mos jetë e mundur të matet me besueshmëri vlera e drejtë e një aktivi jo-material kur ai është i ndashëm, por vetëm bashkë me një kontratë, aktiv apo detyrim të lidhur (dmth nuk është individualisht i ndashëm), nuk ka histori të transaksioneve të këmbimit për aktive të njëjta apo të ngjashme më vehte dhe, për arsye se elementët e lidhur prodhojnë bashkarisht të njëjtin fluks monetar, vlera e drejtë e secilit mund të vlerësohet vetëm me ndarjen arbitrare të këtyre flukseve monetare mes dy elementëve. Bordi nuk ra dakort që të tilla rrethana japin baza për mbledhjen e vlerës së aktivit jo-material brenda vlerës kontabël të emrit të mirë. Megjithëse disa aktive jo-materiale janë shumë afër aktiveve të identifikueshme apo detyrimeve të tjera që ato zakonisht shiten si një 'paketë', përsëri mund të jetë e mundur të matet me besueshmëri vlera e drejtë e kësaj 'pakete'. Prandaj, Bordi vendosi të përfshijë sqarimet e mëposhtëme në SNK 38:
- (a) kur një aktiv jo-material i blerë në një kombinim biznesi është i ndashëm por vetëm sëbashku me një aktiv të lidhur material apo jo-material, blerësi njeh grupin e aktiveve si një aktiv të vetëm veças nga emri i mirë nëqoftëse vlerat individuale të drejta të aktiveve në grup nuk maten me besueshmëri.
  - (b) në mënyrë të ngjashme, një blerës njeh si një aktiv të vetëm një grup aktivesh jo-materiale plotësues që përbëjnë një emër tregtar nëqoftëse vlerat individuale të drejta të aktiveve plotësuese nuk maten me besueshmëri. Nëqoftëse vlerat individuale të drejta të aktiveve plotësuese janë të matëshme me besueshmëri, një blerës mund t'i njohë ato si një aktiv të vetëm veças nga emri i mirë, me kushtin që aktivet individuale kanë jetë të dobishme të ngjashme.
- BC104 Siç vërehet në paragrafin BC90, Bordi gjithashtu shqyrtoi nëse kriteret për njohjen veças të këtyre aktiveve jo-materiale nga emri i mirë duhet që gjithashtu të zbatohen për projektet e kërkimit dhe zhvillimit në proces të blera në një kombinim biznesi dhe konkludoi që edhe ato duhet. Për arritjen e këtij konkluzioni, Bordi vërejti se kriteret në SNK 22 dhe versionin e mëparshëm i SNK 38 për njohjen e një aktivi jo-material në një kombinim biznesi veças nga emri i mirë zbatohet ndaj të gjitha aktiveve jo-materiale, përfshirë projektet e kërkimit dhe zhvillimit në proces. Për këtë, efekti i këtyre Standardeve ishte që çdo aktiv jo-material i blerë në një kombinim biznesi të njihet si aktiv veças nga emri i mirë kur ai është i identifikueshëm dhe mund të matej me besueshmëri, si dhe ishte e mundur që çdo përfitim shoqëruar ekonomik në të ardhmen do të rridhte tek blerësi. Nëqoftëse këto

kritere nuk kënaqen, shpenzimi për atë element, i cili ka qënë përfshirë në koston e kombinimit, i ngarkohet emrit të mirë.

- BC105 Bordi nuk sheh ndonjë justifikim konceptual për ta ndryshuar metodën në SNK 22 dhe në versionin e mëparshëm të SNK 38 në përdorimin e të njëjtave kritere për të gjitha aktivet jo-materiale të blera në një kombinim biznesi kur vlerësohet nëse këto aktive duhet të njihen veças nga emri i mirë. Bordi konkludoi se zbatimi i kritereve të ndryshme do të çvlerësonte dobinë e informacionit të dhënë për përdoruesit rreth aktiveve jo-materiale të blera në një kombinim biznesi, sepse do të binin edhe krahasueshmëria edhe besueshmëria.
- BC106 Disa komentues të PP 3 dhe Projekt Paraqitjes për SNK 38 shprehën shqetësimin që zbatimi i të njëjtave kritere për të gjitha aktivet jo-materiale të blera në një kombinim biznesi për të vlerësuar nëse ato duhet të njihen veças nga emri i mirë rezultoi në trajtimin e disa projekteve të kërkimit dhe zhvillimit në proces të blerë në kombinime biznesi ndryshe nga projekte të ngjashme të nisura brenda (vetë). Bordi mori dijeni për këtë pikëpamje. Megjithatë, ai konkludoi se kjo nuk jep një bazë për të mbledhur këto aktive jo-materiale të blera brenda emrit të mirë. Në të kundërt, ai nënvizoi nevojën për të rimarrë në konsideratë në SNK 38 që një aktiv jo-material kurrë nuk mund të ekzistojë në lidhje me një projekt kërkimi në proces dhe mund të ekzistojë në lidhje me një projekt zhvillimi në proces vetëm pasi janë kënaqur më parë të gjitha kriteret për shtyrjen në SNK 38. Bordi konkludoi që kjo rimarrje në konsideratë është jashtë objektivit të projektit të tij Kombinimit e Biznesit.

### *Detyrimet me kusht*

- BC107 PP 3 propozonte dhe SNRF kërkon që, një blerës të njohë veças detyrimet me kusht të të blerit (siç përkufizohet në SNK 37) në datën e blerjes si pjesë e shpërndarjes së koston së një kombinimi biznesi, me kusht që vlerat e tyre të drejta të mund të maten me besueshmëri. Për arritjen e vendimit të tij për të përfshirë këtë kërkesë në SNRF, Bordi vërejti se provizionet për mbylljen ose reduktimin e veprimtarive të të blerit që më parë njiheshin në përputhje me paragrafin 31 të SNK 22 si pjesë e shpërndarjes së koston së kombinimit (por të cilat sipas SNRF ndalohet të njihen kështu; shih paragrafët BC76-BC87) nuk janë detyrime me kusht të të blerit. Një detyrim me kusht përkufizohet në SNK 37 si (a) një detyrim i mundshëm që vjen nga ngjarje të shkuara dhe ekzistenca e të cilave do të konfirmohet vetëm nga ndodhja ose mos ndodhja e një ose më shumë ngjarjeve të pasigurta në të ardhmen jo plotësisht nën kontrollin e njësisë ekonomike, ose (b) një detyrim aktual që vjen nga ngjarje të shkuara por që nuk është njohur qoftë se nuk është e mundur që të ketë një dalje të burimeve të trupëzuara në përfitimet ekonomike për të shlyer detyrimin ose qoftë se shuma e detyrimit nuk mund të matet me besueshmëri të mjaftueshme. Në rastin e provizioneve për mbylljen ose reduktimin e veprimtarive të të blerit që më parë ishin njohur në përputhje me paragrafin 31 të SNK 22, nuk ka një detyrim aktual, as nuk ka një detyrim të mundshëm që vjen nga ngjarje të shkuara ekzistenca e të cilave do të konfirmohet vetëm nga ndodhja ose mos ndodhja e një ose më shumë ngjarjeve të pasigurta në të ardhmen jo plotësisht nën kontrollin e njësisë ekonomike.
- BC108 Megjithatë, disa komentues të PP 3 sygjëruan që i bleri dhe blerësi mund të merren vesh që i bleri të ndërmarrë hapat e nevojshme për të kënaqur kriteret e njohjes për provizionet e ristrukturimit në SNK 37, por ta bëjë ekzekutimin e planit të kushtëzuar nga blerja e të blerit në një kombinim biznesi. Kjo mund të anashkalojë ndalimin në SNRF për njohjen e provizioneve të ristrukturimit si pjesë e shpërndarjes së koston së një kombinimi. Pavarësisht nga rrethanat kundërshtuese të paraqitura nga Bordi në paragrafin BC85, që nëqoftëse kombinimi i biznesit nuk kryhet i bleri nuk ka më ndonjë detyrim të procedojë me planin. Komentuesit sygjëruan që, në këto rrethana, është e mundur të argumentohet se plani i ristrukturimit, para kombinimit të biznesit, është një nga rastet e mëposhtme:
- (a) një detyrim i mundshëm i të blerit që vjen nga ngjarje të shkuara dhe ekzistenca e të cilave do të konfirmohet vetëm nga ndodhja ose mos ndodhja e një ose më shumë ngjarjeve të pasigurta në të ardhmen të. Prandaj, blerësi mund të njohë atë si një detyrim me kusht të të blerit kur shpërndan koston e kombinimit.
  - (b) një detyrim aktual i të blerit që trajtohet si një detyrim me kusht kur ai bëhet i mundur se do të ndodhë një kombinim biznesi. Ky detyrim mundet që më vonë të njihet si një detyrim nga i bleri, në përputhje me SNK 37, kur një kombinim biznesi bëhet i mundur dhe detyrimi mund të matet me besueshmëri. Komentuesit sygjëruan se kjo do të ishte e qëndrueshme me paragrafin 41 të PP 3 (me rishikimin e lehtë në formulim, që tani është paragrafi 42 i SNRF), që përcaktonte se 'Një pagesë që kërkohet të bëhet sipas kontratës nga njësi ekonomike, për shembull, për punonjësit e saj ose furnitorët në rastin që ajo blihet në një kombinim biznesi është një detyrim aktual i njësisë ekonomike që trajtohet si detyrim me kusht derisa të bëhet e mundshme që do të kryhet një kombinim biznesi. Detyrimi kontraktual njihet si një detyrim nga kjo njësi ekonomike në përputhje me SNK 37 kur një kombinim biznesi bëhet i mundur dhe detyrimi mund të matet me besueshmëri. Prandaj, kur kryhet kombinimi i biznesit, ky detyrim i të blerit njihet nga blerësi si pjesë e shpërndarjes së koston së kombinimit.'
- BC109 Bordi nuk ra dakord që një plan ristrukturimi ekzekutimi i të cilit kushtëzohet nga një kombinim biznesi ose është (a) një detyrim i mundshëm i të blerit që, para kombinimit të biznesit, plotëson pjesën (a) të përkufizimit të

detyrimet me kusht, ose është (b) një detyrim aktual i të blerit që trajtohet si një detyrim me kusht derisa të bëhet i mundur që të kryhet kombinimi i biznesit. Kjo për arsye se:

- (a) një detyrim i mundur plotëson përkufizimin e një detyrimi me kusht vetëm kur ai kënaq të gjitha kriteret e mëposhtëme:
  - (i) ai vjen nga ngjarje të shkuara;
  - (ii) ekzistenca e tij do të konfirmohet vetëm nga ndodhja ose mos ndodhja e një ose më shumë ngjarjeve të pasigurta në të ardhmen; dhe
  - (iii) ngjarja (et) e pasigurtë në të ardhmen nuk është (janë) plotësisht nën kontrollin e njësisë ekonomike.

Bordi konkludoi që një plan ristrukturimi ekzekutimi i të cilit kushtëzohet nga një kombinim biznesi, megjithëse plotëson kriteret në (i) dhe (ii) mësipër, nuk plotëson kriterin në (iii). Kjo për arsye se ngjarja e pasigurtë në të ardhmen (dmth që të blihet në një kombinim biznesi) është përgjithësisht nën kontrollin e të blerit.

- (b) i bleri nuk ka përcaktuar, përpara kombinimit të biznesit, një detyrim aktual. Në përputhje me paragrafin 72 të SNK 37, një detyrim konstruktiv për të ristrukturuar vjen vetëm kur një njësi ekonomike ka:

- (i) një plan të detajuar zyrtar për ristrukturimin; dhe
- (ii) ka paraqitur një pritshmëri të vlefshme në ata që ndikohen se ajo do të kryejë ristrukturimin duke filluar ta zbatojë këtë plan ose duke njoftuar tiparet e tij kryesore atyre që ndikohen prej tij.

Bordi konkludoi që nëqoftëse ekzekutimi i planit kushtëzohet nga fakti që i bleri të blihet në një kombinim biznesi, atëherë nuk është kënaqur kriteri në (ii). Edhe nëqoftëse tiparet kryesore të planit janë njoftuar atyre që mund të ndikohen prej tij, 'pritshmëria e vlefshme' do të kushtëzohet nga njësi ekonomike që dë të blihet në një kombinim biznesi – një mundësi që nuk parashikohet në formulimin e paragrafit 72 të SNK 37.

- BC110 Prandaj, për të shmangur çdo konfuzion ose mundësi për të anashkaluar synimin e Bordit në lidhje me trajtimin e provizioneve të ristrukturimit, Bordi vendosi të qartësojë në paragrafin 43 të SNRF që një plan ristrukturimi i të blerit ekzekutimi i të cilit kushtëzohet nga fakti që ai blihet në një kombinim biznesi nuk është, menjëherë përpara kombinimit të biznesit, një detyrim aktual i të blerit, as nuk është një detyrim me kusht i të blerit. Prandaj, një blerës nuk njuh një plan të tillë ristrukturimi si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit.
- BC111 Në përpunimin e PP 3 dhe të SNRF, Bordi vërejti se megjithëse një detyrim me kusht i të blerit nuk njihet nga i bleri përpara kombinimit të biznesit, ky detyrim me kusht ka një vlerë të drejtë, shumën të cilën pasqyron pritshmërinë e tregut rreth çdo pasigurie që rrethon mundësinë që një dalje e burimeve e trupëzuar në përfitimet ekonomike do të kërkohej për të shlyer detyrimin aktual ose të mundshëm. Si rrjedhim, ekzistenca e detyrimit me kusht të të blerit ka efekt në uljen e çmimit që një blerës është i përgatitur të paguajë për të blerin, dmth blerësi në fakt është paguar për të marrë një detyrim në formën e një çmimi blerje të reduktuar për të blerin.
- BC112 Bordi vërejti se kjo thekson një paqëndrueshmëri mes kriterëve të njohjes që zbatohen për detyrimet dhe detyrimet me kusht në SNK 37 dhe *Kuadrin* (të dyja ato lejojnë njohjen e detyrimit vetëm kur është e mundur që një dalje e burimeve të trupëzuara në përfitimet ekonomike do të kërkohej për të shlyer detyrimin aktual) dhe matjes së vlerës së drejtë të kostos së një kombinimi biznesi. Natyrisht, kriteri i njohjes me probabilitet që zbatohet për detyrimet në SNK 37 dhe në *Kuadër* është thelbësisht i paqëndrueshëm me çdo bazë vlerësimi të vlerës së drejtë ose vlerës së pritshme sepse pritshmëritë rreth mundësisë që një dalje e burimeve të trupëzuara në përfitimet ekonomike do të kërkohej për të shlyer një detyrim aktual ose të mundshëm do të pasqyrohen në matjen e këtij detyrimi aktual ose të mundshëm. Megjithatë, Bordi ra dakord se roli i mundësisë si një kriter për njohjen në *Kuadër* duhet të merret në konsideratë më gjerësisht si pjesë e projektit të ardhshëm Konceptet.
- BC113 Bordi gjithashtu vërejti se parimet në SNK 37 janë zhvilluar kryesisht për provizionet që gjenerohen nga brenda, jo për detyrimet që njësi ekonomike është paguar për të marrë. Kjo nuk është e ndryshme nga situatat në të cilat aktivet njihen si rezultat i kombinimit të biznesit, edhe pse ato nuk mund të njihen kur ato janë gjeneruar nga brenda. Për shembull, disa aktive jo-materiale që janë gjeneruar nga brenda nuk lejohet të njihen nga njësi ekonomike, por duhet të njihen nga blerësi si pjesë e shpërndarjes së kostos për blerjen e kësaj njësie ekonomike.
- BC114 Në përpunimin e PP 3 Bordi propozoi që një detyrim me kusht i njohur si pjesë e shpërndarjes së kostos së një kombinim biznesi duhet të përjashtohet nga objekti i SNK 37 dhe të matet mbas njohjes fillestare me vlerën e drejtë me ndryshimet në vlerën e drejtë të njohura në fitimin ose humbjen derisa të shlyhet ose të zgjidhet ngjarja e pasigurtë në të ardhmen e përshkruar në përkufizimin e një detyrimi me kusht. Ndërsa shqyrtonte komentet e komentuesve për këtë çështje, Bordi vërejti se matja e të tilla detyrimeve me kusht mbas njohjes fillestare me vlerën e drejtë do të ishte e paqëndrueshme me konkluzionet që ai arriti për kontabilizimin e garancive dhe angazhimeve financiare për të dhënë hua poshtë përqindjeve të interesit të tregut kur rishikoi SNK 39.



BC115 Bordi vendosi të amendojë propozimin në PP 3 për qëndrueshmëri me SNK 39. Prandaj, SNRF kërkon që detyrimet me kusht të njohura si pjesë e shpërndarjes së kostos së një kombinimi të maten mbas njohjes së tyre fillestare me më të lartën mes:

- (a) shumës që duhej të njëhej në përputhje me SNK 37, dhe
- (b) shumës së njohur fillimisht minus, kur është rasti, amortizimin e akumuluar të njohur në përputhje me SNK 18 *Të Ardhurat*.

Bordi vërejtë që mos specifikimi i kontabilizimit të mëpasëm mund të rezultojë në disa ose të gjitha këto detyrime me kusht që të anulohen padrejtësisht menjëherë mbas kombinimit.

BC116 Për të shmangur çdo konfuzion mbi ndërthurjen mes SNK 39 dhe kërkesës së mësipërme, Bordi gjithashtu vendosi të sqarojë në SNRF që:

- (a) kërkesa e mësipërme nuk zbatohet për kontratat e kontabilizuara në përputhje me SNK 39.
- (b) angazhimet për hua të përjashtuara nga objekti i SNK 39 të cilat janë angazhime për të dhënë hua me përqindje interesi më të ulët se tregu kontabilizohen si detyrime me kusht të të blerit nëqoftëse, në datën e blerjes, nuk është e mundur të ketë një dalje të burimeve në përbërje të përfitimeve ekonomike që do të kërkohej për të shlyer detyrimin ose nëqoftëse detyrimi nuk mund të matet me besueshmëri të njaftueshme. Ky angazhim për hua njihet veças si pjesë e shpërndarjes së kostos së një kombinimi biznesi vetëm nëqoftëse vlera e tij e drejtë mund të matet me besueshmëri.

BC117 Bordi shqyrtoi si pjesë të fazës së dytë të projektit të tij Kombinimet e Biznesit nëse elementët që plotësojnë përkufizimin në SNK 37 të aktiveve me kusht gjithashtu duhet të njihen veças si pjesë e shpërndarjes së kostos së një kombinimi biznesi. Megjithatë, Bordi vendosi se ishte e nevojshme të trajtoheshin detyrimet me kusht të të blerit në fazën e parë të projektit të tij, duke patur parasysh se ai kishte rënë dakord të rishqyronte kërkesat në SNK 22 për trajtimin e emrit të mirë negativ si pjesë të kësaj faze të parë. Bordi vërejtë se emri i mirë negativ siç përcaktohej në përputhje me SNK 22 mund të krijohej si rezultat, mes të tjerash, i mos njohjes së detyrimeve me kusht të të blerit që blerësi ishte paguar për të marrë mbi vete në formën e një çmimi blerje të ulur.

### *Detyrimet kontraktuale të të blerit për të cilat pagesa nxitet nga kombinimi i biznesit*

BC118 SNRF sqaron që një pagesë që kërkohej të bëhet me kontratë nga i bleri, për shembull, për punonjësit ose furnitorët e tij në rastin kur ai blihet në një kombinim biznesi, duhet të njihet nga blerësi si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit. Bordi ra dakord që përpara kombinimit të biznesit, këto marrëveshje kontraktuale sjellin një detyrim aktual të të blerit. Që detyrimi aktual i të blerit plotëson përkufizimin e SNK 37 të detyrimit me kusht derisa ai bëhet e mundur se do të ndodhë një kombinim biznesi. Sapo bëhet e mundur që një kombinim biznesi do të ndodhë, detyrimi duhet, në përputhje me SNK 37, të njihet si një detyrim nga i bleri, me kusht që ai të mund të matet me besueshmëri. Prandaj, kur kryhet kombinimi i biznesit, detyrimi njihet nga blerësi si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit.

BC119 Bordi konkludoi se trajtimi në SNK 22 i këtyre detyrimeve ishte i paqartë dhe që SNRF duhej për këtë të sqaronte trajtimin e tyre.

BC120 Megjithatë, siç parashikohet në BC108-BC110, Bordi sqaroi që një plan ristrukturimi i të blerit ekzekutimi i të cilit kushtëzohet nga blerja e tij në një kombinim biznesi, menjëherë përpara kombinimit të biznesit, nuk është një detyrim aktual i të blerit.

### **Matja e aktiveve të identifikueshme të blera dhe detyrimeve të detyrimeve me kusht të marra ose të konstatuara (paragrafët 36 dhe 40)**

BC114 SNK 22 përfshinte një trajtim bazë dhe një trajtim alternativ të lejuar për matjen fillestare për aktivet neto të blera të identifikueshme në një kombinim biznesi dhe për këtë matjen fillestare të çdo interesi të pakicës. Bordi ra dakord se lejimi që transaksione të ngjashme të kontabilizohen në mënyra të ndryshme dëmton dobësinë e informacionit të dhënë për përdoruesit e pasqyrave financiare, sepse zvogëlohet edhe krahasueshmëria edhe besueshmëria. Bordi konkludoi se cilësia e Standardeve do të përmirësohet duke hequr opsionin që ekzistonte në SNK 22 nga SNRF e përgatitur në fazën e parë të projektit të tij Kombinimet e Biznesit. PP 3 propozonte dhe SNRF kërkon që aktivet e identifikueshme, detyrimet e detyrimet me kusht të të blerit të njihen si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit të biznesit që maten fillimisht nga blerësi me vlerën e tyre të drejtë në datën e blerjes. Për këtë, çdo interes i pakicës në të blerin do të deklarohet me proporcionin e pakicës në vlerën e drejtë neto të këtyre elementëve. Pothuaj të gjithë komentuesit e PP 3 mbështetën propozimin, i cili ishte i qëndrueshëm me trajtimin alternativ të lejuar në SNK 22.

BC122 Duke zbatuar trajtimin bazë të SNK 22, blerësi duhej që fillimisht të kishte matur secilin nga aktivet e identifikueshme dhe pasivet e të blerit me shumën e:

- (a) vlerës së tij të drejtë në datën e transaksionit të këmbimit, por vetëm për aq sa intersi i marrë nga pronësia prej blerësit në transaksionin e këmbimit; dhe
- (b) proporcionit të pakicës të vlerës së tij kontabël neto para kombinimit.
- BC123 Duke vlerësuar trajtimin bazë të SNK 22, Bordi vërejtë se kërkesa në SNK 27 për të përgatitur pasqyra financiare të konsoliduara drejtohet nga ekzistenca e një grupi. Objektivi i pasqyrave financiare të konsoliduara është të japë informacion financiar të besueshëm dhe përkatës rreth burimeve nën kontrollin e shoqërisë mëmë e kështu për të pasqyruar që njësitë ekonomike të lidhura funksionojnë si një njësi ekonomike e vetme. Prandaj, sipas SNK 27 pasqyrat financiare të konsoliduara të grupit synojnë të pasqyrojnë performancën e këtij grupi dhe burimet nën kontrollin e shoqërisë mëmë, pavarësisht nga shtrirja e interesit të mbajtur të pronësisë. Si rezultat, SNK 27 kërkon konsolidimin e të gjitha aktiveve të identifikueshme dhe detyrimeve të kontrolluara nga njësia ekonomike; nuk lejohet metoda proporcionale për përgatitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara. Përkatësisht, me përjashtim të emrit të mirë që vjen nga blerja e një filiali, 100 përqind e aktiveve dhe detyrimeve të filialit janë përfshirë në pasqyrat financiare të konsoliduara nga data në të cilën shoqëria mëmë merr kontrollin e këtij filiali, pavarësisht nga interesi i mbajtur në pronësinë e filialit.
- BC124 Bordi konkludoi se matja e përzier e raportuar në përputhje me trajtimin bazë të SNK 22 ishte e paqëndrueshme me metodën e konsolidimit në SNK 27 dhe me objektivin për t'u dhënë përdoruesve informacion financiar të besueshëm dhe përkatës rreth burimeve nën kontrollin e shoqërisë mëmë.
- BC125 Bordi vërejtë se trajtimi alternativ i lejuar u jep përdoruesve informacion rreth vlerave të drejta në datën e blerjes të aktiveve të identifikueshme dhe detyrimeve të të blerit, së bashku me çdo interes të pakicës në këto vlera të drejta. Bordi konkludoi se ky trajtim është i qëndrueshëm me metodën e konsolidimit të zbatuar në SNK 27 dhe objektivin e pasqyrave financiare të konsoliduara sepse informacioni që ai jep u mundëson përdoruesve të vlerësojnë më mirë aftësitë e gjenerimit të mjeteve monetare të aktiveve neto të identifikueshme të blera në një kombinim biznesi. Bordi gjithashtu vërejtë se trajtimi alternativ i lejuar u jep përdoruesve të pasqyrave financiare të konsoliduara të grupit informacion më të dobishëm për vlerësimin e përgjegjshmërisë së drejtimit për burimet që u janë besuar atyre.
- BC126 Bordi shqyrtoi pikëpamjen që, pavarësisht nga përdorimi i kontrollit në SNK 27 për të përkufizuar kufijtë e grupit, vëmendja e pasqyrave financiare të konsoliduara mbetet tek pronarët e shoqërisë mëmë. Mbi këtë bazë, edhe për arsyen se një kombinim biznesi lidhet vetëm me përqindjen e aktiveve neto të identifikueshme të blera nga shoqëria mëmë, këto aktive neto të identifikueshme duhet të maten me vlerat e tyre të drejta vetëm për aq sa shtrihet interesi i marrë nga shoqëria mëmë në transaksionin e këmbimit. Me fjalë të tjera, interesi proporcional i pakicës në aktivet neto të identifikueshme të blera nga shoqëria mëmë nuk është pjesë e transaksionit të këmbimit dhe për këtë duhet të deklarohet mbi bazën e vlerave kontabël neto para kombinimit. Ata që mbështetën këtë metodë argumentuan që ajo është e qëndrueshme me kërkesën në SNK 22 për të njohur vetëm shumën e emrit të mirë të blerë nga shoqëria mëmë bazuar në interesin e mëmës në pronësi, dhe jo shumën e emrit të mirë të kontrolluar nga shoqëria mëmë si rezultat i kombinimit.
- BC127 Megjithatë, Bordi konkludoi se përdorimi i kontrollit në SNK 27 për të përkufizuar kufijtë e një grupi mbetet themelor për identifikimin e objektivit të pasqyrave financiare të konsoliduara, edhe nëqoftëse vëmendja e synuar e këtyre pasqyrave janë pronarët e shoqërisë mëmë. Në modelin e konsolidimit vëmendja e synuar e të cilit janë pronarët e shoqërisë mëmë por që përdor kontrollin për të përkufizuar kufijtë e grupit, objektivi i pasqyrave financiare të konsoliduara të atij grupi duhet të jetë të japë informacion për pronarët e shoqërisë mëmë rreth burimeve nën kontrollin e tyre, pavarësisht nga shtrirja e interesit të pronësisë të mbajtur nga shoqëria mëmë në këto burime. Bordi konkludoi se informacioni rreth vlerave të drejta në datën e blerjes së aktiveve të identifikueshme, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit u jep pronarëve të shoqërisë mëmë informacion më të dobishëm rreth burimeve nën kontrollin e tyre se sa matja e përzier e raportuar sipas trajtimit bazë.
- BC128 Bordi megjithatë vërejtë se kërkesa në SNK 22 për të njohur vetëm shumën e emrit të mirë të blerë nga shoqëria mëmë bazuar në interesin e mëmës në pronësi, dhe jo shumën e emrit të mirë të kontrolluar nga shoqëria mëmë si rezultat i kombinimit është problematike. Bordi e pa këtë si një çarje në mënyrën që SNK 22 ndërvepronte me SNK 27 dhe jo si një tregues që pasqyrat financiare të konsoliduara të përgatitura në përputhje me SNK 27 synojnë të pasqyrojnë vetëm burimet që i atribuohen pronarëve të shoqërisë mëmë mbi bazën e interesit në pronësi të mbajtur nga shoqëria mëmë. Bordi konkludoi se nëqoftëse ku ishte me të vërtetë objektivi i pasqyrave financiare të konsoliduara, atëherë metoda proporcionale e konsolidimit për të gjitha aktivet e blera dhe detyrimet e marra në një kombinim biznesi duhet të jetë e vetmja metodë që kënaq këtë objektivi. Bordi është duke rishqyrtuar kërkesën për të njohur vetëm shumën e emrit të mirë të blerë nga shoqëria mëmë mbi bazën e interesit në pronësi të shoqërisë mëmë si pjesë e fazës së dytë të projektit të tij Kombinimet e Biznesit.

## Emri i mirë (paragrafët 51–55)

### *Njohja fillestare e emrit të mirë si një aktiv*

- BC129 PP 3 e propozuar dhe SNRF kërkon që, emri i mirë i blerë në një kombinim biznesi të njihet nga blerësi si një aktiv dhe fillimisht të matet si tejkalim i kostos së kombinimit mbi interesin e blerësit në vlerën e drejtë neto të aktiveve të identifikueshme, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit. Pothuaj të gjithë komentuesit e PP 3 mbështetën këtë propozim. Përveç se për efektin nga matja e emrit të mirë të blerë për njohjen e detyrimeve me kusht të të blerit (shih paragrafët BC107-BC117), këto kërkesa janë të njëjta me kërkesat e mëparshme në SNK 22. Megjithatë, Bordi vendosi që SNRF nuk duhet të konfuzojë teknikat e matjes me konceptet dhe për këtë, ndryshe nga SNK 22, SNRF përkufizon emrin e mirë në aspektin e natyrës së tij dhe jo në aspektin e matjes së tij. Veçanërisht, SNRF përkufizon emrin e mirë si përfitimet ekonomike në të ardhmen që vijnë nga aktivet të cilat nuk mund të identifikohen individualisht dhe të njihen veças.
- BC130 Në përpunimin e PP 3 dhe të SNRF, Bordi vërejti se kur emri i mirë matet si një mbetje, ai mund të përfshijë përbërësit e mëposhtëm:
- (a) vlerën e drejtë të elementit të ‘vijmësisë’ të të blerit. Elementi i vijmësisë paraqet aftësinë e të blerit për të fituar një normë më të lartë kthimi nga një koleksion i bashkuar i aktiveve neto se sa mund të pritëshin nga këto aktive neto sikur ato të funksiononin veças. Kjo vlerë qëndron tek ndërveprimet e aktiveve neto të të blerit, si edhe tek përfitimet e tjera të tilla si faktorët që lidhen me të metat e tregut, përfshirë aftësinë për të marrë fitime monopol dhe pengesat për të hyrë në treg.
  - (b) vlera e drejtë e ndërveprimeve të pritshme dhe përfitimet të tjera nga kombinimi i aktiveve neto të të blerit me ato të blerësit. Këto ndërveprime dhe përfitime të tjera janë unike për çdo kombinim biznesi dhe kombinime të ndryshme prodhojnë ndërveprime të ndryshme dhe kështu vlera të ndryshme.
  - (c) mbipagesat nga blerësi.
  - (d) gabimet në matje dhe njohje të vlerës së drejtë qoftë të kostos së kombinimit të biznesit ose qoftë të aktiveve të identifikueshme, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit, ose qoftë të një kërkesë në një standard kontabiliteti për të matur këto elementë të identifikueshëm me një shumë që nuk është vlera e drejtë.
- BC131 Bordi vërejti se përbërësit e tretë dhe të katërt nga pikëpamja konceptuale nuk janë pjesë e emrit të mirë dhe nuk janë aktive, ndërsa përbërësi i parë dhe i dyti nga pikëpamja konceptuale janë pjesë e emrit të mirë. Bordi i përshkroi këta përbërës të parë e të dytë si ‘emri i mirë bazë’ dhe përqëndroi analizat e tij së pari se kur emri i mirë bazë duhet të njihet si një aktiv.
- BC132 Një aktiv përkufizohet në *Kuadër* si një burim i kontrolluar nga njësi ekonomike si rezultat i ngjarjeve të shkuara nga të cilat priten përfitime ekonomike në të ardhmen që të rrjedhin tek njësi ekonomike. Paragrafi 53 i *Kuadrit* parashikon që ‘Përfitimi ekonomik në të ardhmen i trupëzuar në një aktiv është një mundësi për të kontribuar, drejtpërdrejt ose tërthorazi, në fluksin mjeteve monetare dhe ekuivalentëve të mjeteve monetare për ndërmarrjen.’ Bordi konkludoi se emri i mirë bazë paraqet burimet prej të cilave priten përfitime ekonomike në të ardhmen të rrjedhin tek njësi ekonomike. Duke shqyrtuar nëse emri i mirë bazë paraqet një burim të kontrolluar nga njësi ekonomike, Bordi mori në konsideratë pohimin se emri i mirë bazë vjen, të paktën pjesërisht, nëpërmjet faktorëve të tillë si fuqia puntore e mirë kualifikuar, klientë besnikë etj, dhe se këta faktorë nuk mund të trajtohen si të kontrolluar nga njësi ekonomike sepse fuqia puntore mund të largohet dhe klientët mund të shkojnë gjetkë. Megjithatë, Bordi konkludoi se në rastin e emrit të mirë bazë, kontrolli sigurohet nëpërmjet pushtetit të blerësit për të drejtuar politikën dhe administrimin e të blerit. Prandaj, Bordi konkludoi se emri i mirë bazë plotëson përkufizimin e një aktivi në *Kuadër*.
- BC133 Bordi pastaj shqyrtoi nëse përfshirja e përbërësve të tretë dhe të katërt të identifikuar në paragrafin BC130 për matjen e emrit të mirë të blerë duhet të ndalojë emrin e mirë që të njihet prej blerësit si një aktiv. Për aq sa emri i mirë i blerë përfshin këta përbërës, ai përfshin elementë që nuk janë aktive. Kështu, duke përfshirë ato në aktivin e përshkruar si emri i mirë nuk do të ishte paraqitje me besnikëri.
- BC134 Bordi vërejti se nuk do të ishte e mundur të përcaktohej shuma që i ngarkohet secilit përbërës të emrit të mirë të blerë. Megjithëse mund të ketë probleme me paraqitjen me besueshmeri në njohjen e të gjithë përbërësve si një aktiv të etiketuar emri i mirë, ka probleme korresponduese me alternativën e njohjes e të gjithë përbërësve menjëherë si një shpenzim. Me fjalë të tjera, për aq sa matja e emrit të mirë të blerë përfshin emrin e mirë bazë, njohja e këtij aktivi si një shpenzim gjithashtu nuk është paraqitje me besueshmeri.
- BC135 Bordi konkludoi se emri i mirë i blerë në një kombinim biznesi dhe i matur si një mbetje ka të ngjarë të përbëjë kryesisht emrin e mirë bazë në datën e blerjes dhe që njohja e tij si një aktiv është më shumë paraqitje me besnikëri se sa njohja e tij si një shpenzim.

*Kontabilizimi i mëpasëm për emrin e mirë*

- BC136 PP 3 propozonte dhe SNRF kërkon që, emri i mirë i blerë në një kombinim biznesi të mbartet mbas njohjes fillestare me kosto minus çdo humbje nga çvlerësimi të akumuluar. Për këtë, emri i mirë nuk lejohet të amortizohet dhe në vend të kësaj duhet të testohet për çvlerësime çdo vit, ose më shpesh nëse ngjarje ose ndryshime në rrethanat tregojnë se ai mund të jetë çvlerësuar, në përputhje me SNK 36 *Çvlerësimi i Aktiveve*. SNK 22 kërkonte që emri i mirë i blerë të amortizohej mbi një bazë sistematike gjatë jetës së tij të dobishme me vlerësimin më të mirë. Kishte një hipotezë të kundërshtueshme që jeta e tij e dobishme të mos kalonte njëzet vjet nga njohja fillestare. Nëqoftëse kjo hipotezë ishte hedhur poshtë, emri i mirë i blerë kërkohej të testohej për çvlerësime në përputhje me versionin e mëparshëm të SNK 36 të paktën çdo fund të vitit financiar, edhe nëqoftëse nuk kishte tregues se ai ishte çvlerësuar.
- BC137 Duke shqyrtuar kontabilizimin e përshtatshëm për emrin e mirë të blerë mbas njohjes së tij fillestare, Bordi ekzaminoi tre metodat e mëposhtme:
- (a) amortizimin me metodën lineare por me një test të çvlerësimit kurdo që do të kishte një tregues se emri i mirë mund të ishte çvlerësuar;
  - (b) mos amortizimin por me një test të çvlerësimit çdo vit ose më shpesh nëqoftëse ngjarje ose ndryshime në rrethanat tregojnë se emri i mirë mund të jetë çvlerësuar; dhe
  - (c) lejimin njësisë ekonomike për të zgjedhur mes metodës (a) dhe (b).
- BC138 Bordi konkludoi, dhe komentuesit e PP 3 që shprehën një pikëpamje të qartë për këtë çështje në përgjithësi ranë dakord, se njësisë ekonomike nuk duhej t'u lejohej të zgjidhnin mes metodës (a) dhe (b). Lejimi i kësaj zgjedhjeje dëmton dobishmërinë e informacionit të dhënë për përdoruesit e pasqyrave financiare sepse zvogëlon edhe krahasueshmërinë edhe besueshmërinë.
- BC139 Komentuesit e PP 3 që shprehën një pikëpamje të qartë për këtë çështje mbështetën metodën (a). Ata paraqitën argumentat e mëposhtme në mbështetje të kësaj metode:
- (a) emri i mirë i blerë është një aktiv që konsumohet dhe zëvendësohet me emrin e mirë të gjeneruar nga vetë njësisë ekonomike. Prandaj amortizimi siguron që emri i mirë i blerë të njihet në fitimin ose humbjen dhe jo që në vend të tij të njihet emri i mirë i gjeneruar nga vetë, qëndrueshëm me ndalimin e përgjithshëm në SNK 38 për njohjen e emrit të mirë të gjeneruar vetë.
  - (b) nga ana konceptuale, amortizimi është një metodë e shpërndarjes so koston së emrit të mirë të blerë gjatë periudhave që ai konsumohet dhe është i qëndrueshëm me metodën e marrë për aktivet e tjera materiale dhe jo-materiale afatgjata që nuk kanë jetë të dobishme të pafundme. Natyrisht, njësisë ekonomike u kërkohej të përcaktojnë jetën e dobishme të këtyre elementeve materialë afatgjatë dhe të shpërndajnë shumën e tyre të amortizueshme mbi baza sistematike gjatë këtyre jetëve të dobishme. Nuk ka arsye konceptuale për trajtimin ndryshe të emrit të mirë të blerë.
  - (c) jeta e dobishme e emrit të mirë të blerë nuk mund të parashikohet me një nivel të kënaqshëm të besueshmërisë, as nuk mundet që të dihet modeli me të cilin zvogëlohet ky emër i mirë. Megjithatë, amortizimi sistematik gjatë një periudhe ndoshta arbitrare jep një ballancim të përshtatshëm mes qëndrueshmërisë konceptuale dhe funksionimit me një kosto të pranueshme: kjo është zgjidhja e vetme praktike për një problem të vështirë.
- BC140 Duke shqyrtuar këto komente, Bordi ra dakord që për të arritur një nivel të besueshmërisë në formën e paraqitjes me besnikëri, ndërsa në të njëjtën kohë të vendoset disi një ballancim mes asaj se çfarë është praktike, ishte sfida kryesore që ai përballoi në diskutimin e kontabilizimit të mëpasëm të emrit të mirë. Bordi vërejti se jeta e dobishme e emrit të mirë të blerë dhe modeli me të cilin ai pakësohet në përgjithësi nuk është i mundur të parashikohet, megjithëse amortizimi i tij varet nga këto parashikime. Si rezultat, shumën e amortizuar në çdo periudhë të dhënë mundet që të përshkruhet në rastin më të mirë si një vlerësim arbitrar i konsumit të emrit të mirë të blerë gjatë asaj periudhe. Bordi pranoi që nëqoftëse emri i mirë është një aktiv, në një farë mënyre ka kuptim që emri i mirë i blerë në një kombinim biznesi konsumohet dhe zëvendësohet nga emri i mirë i gjeneruar vetë, me kusht që një njësi ekonomike është e aftë të mbajë vlerën e përgjithëshme të emrit të mirë (për shembull, duke shpenzuar burime për reklama dhe shërbimin ndaj klientëve). Megjithatë, në mënyrë të njëjtë me pikëpamjen që ai arriti në përpunimin e PP 3, Bordi mbeti dyshues rreth dobishmërisë së një shpenzimi për amortizimin që pasqyron konsumin e emrit të mirë të blerë, ndërsa nuk njihet emri i mirë e gjeneruar vetë që e zëvendëson atë. Prandaj, Bordi rikofirmoi konkluzionin e arritur në përpunimin e PP 3 që metoda lineare e amortizimit për emrin e mirë gjatë një periudhe arbitrare nuk jep informacion të dobishëm. Bordi vërejti se edhe evidenca kërkimore edhe treguese mbështesin këtë pikëpamje.
- BC141 Duke shqyrtuar komentet e komentuesëve të përmbledhura në paragrafin BC139(b), Bordi vërejti se megjithëse jetët e dobishme edhe të emrit të mirë edhe të aktiveve afatgjata materiale lidhen drejtpërdrejt me periudhën gjatë së cilës ato priten të gjenerojnë hyrje neto të mjeteve monetare për njësinë ekonomike, dobishmëria fizike e pritshme për njësinë ekonomike e një aktivi material afatgjatë vendos një kufi më të lartë për jetën e dobishme të

aktivit. Me fjalë të tjera, ndryshe nga emri i mirë, jeta e dobishme e një aktivi material afatgjatë kurrë nuk mund të zgjatet përtej dobisë fizike të pritshme të aktivit për njësinë ekonomike.

- BC142 Bordi rikonfirmoi pikëpamjen e tij të arritur në përpunimin e PP 3 që nëqoftëse do të përgatitej një test për çvlerësimin rigoroz dhe funksional, do t'u jepej përdoruesve të pasqyrave financiare të njësisë ekonomike më shumë informacion i dobishëm sipas një metode në të cilën emri i mirë nuk amortizohet, por në vend të kësaj të testehej për çvlerësim çdo vit ose më shpesh nëqoftëse ngjarje ose ndryshime në rrethana tregojnë se emri i mirë mund të jetë çvlerësuar. Mbasi shqyrtoi komentet për Projekt Paraqitjen e Amendimeve të Propozuara për SNK 36 për formën që duhet të marrë një testim i tillë për çvlerësimin, Bordi konkludoi se duhet të përgatitet një test i çvlerësimit mjaftueshëm rigoroz dhe funksional. Vendimet e tij për formën që duhet të marrë testi i çvlerësimit përfshihen në Bazat për Konkluzione të SNK 36.

**Tejkalimi i interesit të blerësit në vlerën e drejtë neto të aktiveve të identifikueshme, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit mbi kosto (paragrafët 56 dhe 57)**

- BC143 Në disa kombinime biznesi, interesi i blerësit në vlerën e drejtë neto të aktiveve të identifikueshme, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit tejkalon koston e kombinimit. Ky tejkalim, zakonisht i referuar si emri i mirë negativ, përmendet më poshtë si tejkalimi.
- BC144 PP 3 propozonte dhe SNRF kërkon që, nëqoftëse ekziston një tejkalim, blerësi duhet:
- (a) së pari të rivlerësojë identifikimin dhe matjen e aktiveve të identifikueshme, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit dhe matjen e koston së kombinimit; dhe
  - (b) të njohë menjëherë në fitim ose humbje çdo tejkalim që mbetet mbas këtij rivlerësimi.
- BC145 Komentuesit e PP 3 në përgjithësi nuk e mbështetën propozimin për të njohur menjëherë në fitim ose humbje çdo tejkalim që mbetet mbas rivlerësimit. Kundërshtimi i tyre bazohej në pikëpamjet e mëposhtme:
- (a) çdo tejkalim i tillë ka të ngjarë të vijë për arsye të pritshmërisë së humbjeve dhe shpenzimeve në të ardhmen.
  - (b) duke njohur tejkalimin menjëherë në fitim ose humbje nuk do të ishte paraqitje me besnikëri kur ato vijnë për arsye të gabimeve në matje ose për arsye të një kërkesë në një standard kontabiliteti për të matur aktivet neto të blera të identifikueshme me një shumë që nuk është vlera e drejtë, por trajtohet sikur të ishte vlera e drejtë për qëllimin e shpërndarjes së koston së kombinimit.
  - (c) propozimi nuk është i qëndrueshëm me kontabilitetin e koston historike.
- BC146 Duke shqyrtuar komentet, Bordi ra dakord që shumica e kombinimeve të biznesit janë transaksione këmbimi në të cilat secila palë merr dhe sakrifikon vlerë të barabartë. Si rezultat, ekzistenca e një tejkalimi mund të tregojë që:
- (a) vlerat që i atribuohen aktiveve të identifikueshme të të blerit kanë qënë mbivlerësuar;
  - (b) detyrimet dhe/ose detyrimet me kusht të identifikueshme të të blerit kanë qënë lënë jashtë ose vlerat që i atribuohen këtyre elementëve kanë qënë nënvlerësuar; ose
  - (c) vlerat që u janë dhënë elementëve që përbëjnë koston e kombinimit të biznesit kanë qënë nënvlerësuar.
- BC147 Bordi rikonfirmoi konkluzionin e tij të mëparshëm se një tejkalim rrallë duhet të mbetet nëqoftëse janë kryer përkatësisht vlerësimet e vetvetishme të kontabilizimit për një kombinim biznesi dhe kur të gjitha detyrimet e detyrimet me kusht të identifikueshme të të blerit janë identifikuar dhe njohur përkatësisht. Prandaj, kur ekziston një tejkalim i tillë, blerësi fillimisht duhet të rivlerësojë identifikimin dhe matjen e aktiveve të identifikueshme, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit dhe matjen e koston së kombinimit të biznesit.
- BC148 Bordi më tej vërejtë se çdo tejkalim i mbetur mbas rivlerësimit mund të përfshijë një ose më shumë prej përbërësve të mëposhtëm:
- (a) gabimet që mbeten, pavarësisht rivlerësimit, në njohjen ose matjen e vlerës së drejtë qoftë të koston së kombinimit ose qoftë aktiveve të identifikueshme, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit.
  - (b) një kërkesë në një standard kontabiliteti për të matur aktivet neto të blera të identifikueshme me një shumë që nuk është vlera e drejtë, por trajtohen sikur të ishte vlera e drejtë për qëllimin e shpërndarjes së koston së kombinimit.
  - (c) një blerje me okazion. Kjo mund të ndodhë, për shembull, kur shitësi i një biznesi dëshiron të dalë nga ky biznes për arsye të tjera nga ato ekonomike dhe është i përgatitur të pranojë një shumë më të ulët se vlera e tij e drejtë.
- BC149 Bordi nuk ra dakord me pikëpamjen se pritshmëritë për humbjet dhe shpenzimet në të ardhmen mund të sjellin një tejkalim. Megjithatë pritshmëritë e humbjeve dhe shpenzimeve në të ardhmen kanë efekt në uljen e çmimit

që një blerës është i përgatitur të paguajë për të blerin, vlera e drejtë neto e aktiveve të identifikueshme, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit do të ndikohet në mënyrë të ngjashme. Për shembull, supozojmë se vlera aktuale e flukseve monetare të pritshme në të ardhmen e një biznesi është 100 me kusht që 20 të shpenzohet për ristrukturimin e biznesit, por vetëm 30 nëqoftëse nuk bëhet asnjë ristrukturim. Supozojmë gjithashtu se nuk ka emër të mirë të biznesit. Çdo blerës do të ishte për këtë i përgatitur të paguante 80 për të blerë biznesin, me kusht që ai gjithashtu të mund të gjenerojë flukset monetare shtesë si rezultat i ristrukturimit. Vlera e drejtë e biznesit për këtë është 80. Kjo shumë krahasohet me vlerën e drejtë neto të aktiveve të identifikueshme, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit. Vlera e drejtë neto e këtyre elementëve është gjithashtu 80 dhe jo 100, sepse kostot për 20 që nevojiten për gjeneruar vlerë për 100 akoma nuk janë kryer. Me fjalë të tjera, pritshmëritë e humbjeve dhe shpenzimeve në të ardhmen pasqyrohen në vlerën e drejtë të aktiveve të identifikueshme, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit. Bordi vërejtë se një shkak i mundshëm i gabimeve që i referohet paragrafi BC148(a) është mos pasqyrimi i saktë i vlerës së drejtë të aktiveve të identifikueshme, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit në vendndodhjen dhe kushtet e tyre aktuale, që pasqyrojnë nivel aktual të performancës së tyre.

BC150 Në përpunimin e PP 3 dhe të SNRF, Bordi shqyrtoi trajtimin e përshtatshëm për një tejkallim që përfshin përbërësit e identifikuar në paragrafin BC148 duke vlerësuar nëse ato duhen të njihen:

- (a) si një zbritje në vlerat që i atribuohen disa prej aktiveve neto të identifikueshme të të blerit (për shembull, duke ulur proporcionalisht vlerat që i atribuohen aktiveve të identifikueshme të të blerit të cilat nuk kanë çmime tregu menjëherë të disponueshme);
- (b) si një detyrim të veçantë; ose
- (c) menjëherë në fitim ose humbje.

### *Njohja e tejkallimit si një ulje në vlerat që i atribuohen disa aktiveve neto*

BC151 Bordi mori në konsideratë pikëpamjen që njohja e një tejkallimi duke ulur vlerat që i atribuohen aktiveve neto të identifikueshme të të blerit është e përshtatshme sepse ajo është e qëndrueshme me metodën e kontabilitetit të kostos historike, për këtë ajo nuk njeh totalin e aktiveve neto të blera mbi koston totale të këtyre aktiveve. Bordi hodhi poshtë këtë pikëpamje, duke vërejtur që, për aq sa tejkallimi përmban përbërësit e parë dhe të tretë të paragrafit BC148, ulja në vlerat e caktuara për secilin prej aktiveve neto të identifikueshme të të blerit do të ishte në mënyrë të pashmangshme arbitrare dhe, për këtë, jo paraqitje me besnikëri. Shuma rezultuese e njohur për secilin element nuk do të ishte kosto, as nuk do të ishte vlera e tij e drejtë. Kjo metodë nxjerr çështje të tjera në lidhje me matjen e mëpasme të këtyre elementëve. Për shembull, nëqoftëse blerësi ul proporcionalisht vlerat e drejta që i atribuohen aktiveve të identifikueshme të të blerit pa çmime tregu menjëherë të disponueshme, kjo ulje do të rimerrej menjëherë për çdo njërin prej këtyre aktiveve që maten mbas njohjes fillestare mbi bazën e një vlere të drejtë.

BC152 Për aq sa tejkallimi përmban një përbërës të dytë në paragrafin BC148, ulja e vlerave të caktuara për aktivet neto të identifikueshme të të blerit që kërkohet të maten fillimisht prej blerësit me vlerat e tyre të drejta gjithashtu nuk do të ishte paraqitje me besnikëri.

BC153 Bordi vërejtë se megjithëse nga ana konceptuale çdo udhëzim për përcaktimin e vlerave që ju caktohen prej blerësit aktiveve neto të identifikueshme të të blerit është e qëndrueshme me objektivin e matjes së një vlere të drejtë, aktualisht ky nuk është rasti sipas SNRF-ve. Për të shpërndarë një tejkallim që përmban një përbërës të dytë në paragrafin BC148 për këto elementë nuk maten fillimisht nga blerësi me vlerat e tyre të drejta gjithashtu nuk do të rezultonte në këto elementë që maten fillimisht nga blerësi me vlerat e tyre të drejta në datën e blerjes. Megjithatë, Bordi vendosi që një metodë e tillë nuk do të ishte e përshtatshme në këtë kohë sepse:

- (a) ai po rishqyrton si pjesë të fazës së dytë të projektit të tij Kombinimet e Biznesit këto kërkesa në SNRF-të që rezultojnë në njohjen fillestare të blerësit të aktiveve neto të identifikueshme të blera me shumën që nuk janë vlerat e drejta por trajtohen sikur ato janë vlera të drejta për qëllimin e shpërndarjes së kostos së kombinimit.
- (b) ai do të ngrejë çështje të tjera në lidhje me matjen e mëpasme të këtyre elementëve të ngjashme me ato të identifikuar në paragrafin BC151. Për shembull, për të matur aktivet tatimore të shtyra të të blerit me vlerat e tyre të drejta në datën e blerjes do të përfshinte skontimin e përfitimit tatimor nominal me vlerat e tyre aktuale. Kjo është e ndryshme me SNK 12 *Tatimet mbi të Ardhurat*, që kërkon se aktivet tatimore të shtyra të maten me shumën nominale. Prandaj, efekti i skontimit do të anulohet menjëherë sipas SNK 12.

### *Njohja e tejkallimit si një detyrim i veçantë*

BC154 Bordi vërejtë se një tejkallim që përmban ndonjë prej përbërësve të identifikuar në paragrafin BC148 nuk plotëson përkufizimin e një detyrimi dhe që njohja e tij si i tillë nuk do të ishte paraqitje me besnikëri. Bordi gjithashtu

vërejtje se njohja e një detyrimi gjithashtu ngre çështjen se kur duhet të ulet teprica kreditore, nëqoftëse duhet bërë kështu.

### *Njohja e tejkalimit menjëherë në fitim ose humbje*

- BC155 Bordi konkludoi se trajtimi më i mirë për paraqitjen me besnikëri i kësaj pjese të një tejkalimi që vjen nga një blerje me okazion njihet menjëherë në fitim ose humbje. Bordi më tej konkludoi se identifikimi veças i shumës së një tejkalimi që i ngarkohet secilit prej përbërësve të parë dhe të dytë të identifikuar në paragrafin BC148 nuk është e mundur.
- BC156 Si rrjedhim, Bordi konkludoi që:
- (a) trajtimi më i përshtatshëm për çdo tejkalim që mbetet mbasi blerësi kryen rivlerësimin e nevojshëm është njohja menjëherë në fitim ose humbje; dhe
  - (b) për secilin kombinim biznes që ndodh gjatë periudhës raportuese, blerësit duhet t'i kërkohej të japë informacione për shumën dhe një përshkrim shpjegues për natyrën e secilit tejkalim të tillë.

### **Kombinimi i biznesit që arrihet shkallë-shkallë**

#### **(paragrafi 58-60)**

- BC157 SNRF mbarti kërkesat në paragrafët 36-38 të SNK 22 për kontabilizimin e kombinimeve të biznesit të arritura shkallë-shkallë, për shembull, blerje aksionesh të njëpasnjëshme. Bordi do t'i rishqyrtojë këto kërkesa si pjesë e fazës së dytë të projektit të tij Kombinimet e Biznesit.
- BC158 Megjithatë, Bordi mori një numër të madh kërkesash nga antarët e tij për udhëzime mbi zbatimin praktik të paragrafit 36-38 të SNK 22, Si rrjedhim Bordi:
- (a) sqaroi në SNRF që kontabilizimi për rregullimet e vlerave të drejta të aktiveve të identifikueshme, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit si rivlerësime për aq sa ato lidhen me interesin e mbajtur në pronësi të mëparshëm të blerësit nuk nënkupton që blerësi ka zgjedhur të zbatojë një politikë kontabël për rivlerësimin e këtyre elementëve mbas njohjes fillestare.
  - (b) përpunoi një shembull që ilustron zbatimin e kërkesave në paragrafët 58-60 të SNRF. Ky shembull është përfshirë në Shembujt Ilustrues që shoqërojnë SNRF.

### **Kontabilizimi fillestar që vendoset përkohësisht (paragrafët 61-65)**

- BC159 SNRF ndryshon kërkesat në paragrafët 71-74 të SNK 22 për njohjen e mëpasme të, ose ndryshimeve në vlerat e caktuara për, aktivet e identifikueshme dhe detyrimet e të blerit. Kur kontabilizimi fillestar i një kombinimi biznesi mund të përcaktohet vetëm përkohësisht në fund të periudhës raportuese në të cilën ka ndodhur kombinimi, PP 3 propozonte dhe SNRF kërkon që, blerësi të kontabilizojë kombinimin duke përdorur këto vlera të provizuara. Ky do të ishte rasti kur nëqoftëse ose vlerat e drejta për t'u caktuar për aktivet e identifikueshme, detyrimet e detyrimet me kusht të të blerit ose kosto e kombinimit mund të përcaktohen vetëm përkohësisht nga blerësi në fund të periudhës raportuese në të cilën ka ndodhur kombinimi. SNRF gjithashtu kërkon që:
- (a) çdo rregullim i këtyre vlerave të provizuara si rezultat i plotësimit të kontabilizimit fillestar të njihen nga data e blerjes dhe brenda dymbëdhjet muajve nga data e blerjes.
  - (b) përveç pak përjashtimeve të parashikuara, rregullimet e kontabilizimit fillestar të një kombinimi biznesi mbas këtij kontabilizimi fillestar njihen vetëm për të korrigjuar një gabim në përputhje me SNK 8 *Politikat Kontabël, Ndryshimet në Vlerësimet Kontabël dhe Gabimet*. Prandaj, kontabilizimi fillestar për kombinimin nuk mund të ndryshohet për efektet e ndryshimeve në vlerësimet kontabël mbas kombinimit.
- BC160 Në të kundërt, SNK 22 kërkonte që:
- (a) aktivet e identifikueshme dhe detyrimet të të blerit që nuk kënaqnin kriteret për njohje të veçantë në kohën e kontabilizimit fillestar të një kombinimi biznesi të njëjti mëpas nga blerësi kur ato të kënaqnin këto kritere; dhe
  - (b) vlerat e caktuara për aktivet e identifikueshme dhe detyrimet të të blerit të rregulloheshin nga blerësi kur bëhej e disponueshme evidencë shtesë për të ndihmuar në vlerësimin e këtyre elementëve në datën e blerjes.

Në përputhje me SNK 22, blerësi njihje çdo rregullim të tillë duke rregulluar shumën e caktuar për emrin e mirë ose emrin e mirë negativ, por vetëm me kushtin që rregullimi të bëhet në fund të periudhës raportuese vjetore të parë që fillonte mbas kombinimit të biznesit dhe vetëm për atë që rregullimi nuk rriste vlerën kontabël neto të emrit të mirë mbi shumën e tij të rikuperueshme. Për ndryshe, rregullimi kërkohej të njihje në fitim ose humbje.

- BC161 Në përpunimin e PP 3 dhe të SNRF, Bordi vërejtë se një nga objektivat e kontabilizimit të një kombinimi biznesi është që blerësi të njohë të gjitha aktivet e identifikueshme, detyrimet e detyrimet me kusht të të blerit që kanë ekzistuar dhe kënaqin kriteret për njohjen e veçantë në datën e blerjes me vlerat e tyre të drejta në atë datë. Bordi konkludoi se kërkesat në SNK 22 për njohjen e mëpasme të aktiveve e identifikueshme dhe detyrimeve të të blerit mundet, në disa raste, të kenë rezultuar në një kombinim biznesi që janë kontabilizuar në një mënyrë të ndryshme nga ky objektivi. Ky do të ishte rasti nëqoftëse, për shembull, një aktiv i të blerit që nuk kënaq kriteret për t'u njohur veças nga emri i mirë në kohën e kontabilizimit fillestar të kombinimit mëpas të kënaqë këto kriteret për arsye se ka ndodhur një ngjarje mbas datës së blerjes por përpara fundit të vitit të periudhës raportuese të parë që fillon mbas kombinimit.
- BC162 Megjithatë, Bordi gjithashtu vërejtë se normalisht nuk është e mundur për blerësin që të marrë përpara datës së blerjes të gjithë informacionin e nevojshëm për të arritur, menjëherë mbas datës së blerjes, objektivin e përshkruar në paragrafin BC161. Si rrjedhim, shpesh nuk është e mundur për një blerës të përfundojë kontabilizimin e kombinimit për ca kohë mbas tij. Prandaj Bordi konkludoi që SNRF, pa ndryshuar objektivin e përshkruar në paragrafin BC161, duhet t'i japë një blerësi një periudhë kohe mbas datës së blerjes për të përfunduar kontabilizimin e një kombinimi biznesi. Bordi gjithashtu konkludoi se një periudhë kohe maksimale në të cilën të përfundohet ky kontabilizim, megjithëse arbitrare, është e nevojshme për të parandaluar rastet që rregullimi i kontabilizimit të shtyhet pafundsisht. Bordi konkludoi se një periudhë maksimale prej 12 muajsh është e arsyeshme.
- BC163 Komentuesit e PP 3 në përgjithësi mbështetën zgjidhjen e mësipërme. Pakica që nuk ra dakord kishin dyshime nëse periudha 12 muaj për plotësimin e kontabilizimit fillestar do të ishte e mjaftueshme apo jo. Megjithatë, nuk kishte një konsensus të qartë mes komentuesve se cila do të ishte një periudhë alternative e përshatshme, komentuesit as nuk sqaronin pse alternativa e tyre mund të ishte më pak arbitrare se sa ajo që propozonte Bordi në PP 3.

### **Rregullimet mbasi plotësohet kontabilizimi fillestar (paragrafët 63-65)**

- BC164 Bordi filloi diskutimet e tij mbi atë se kur rregullimet për kontabilizimin fillestar të një kombinimi biznesi mbasi ai kontabilizim është plotësuar duhet të kërkohej së pari duke marrë në konsideratë rrethanat e tjera në të cilat SNRF-të kërkojnë ose lejojnë kontabilizimin e një transaksioni të rregullohet retrospektivisht. Në përputhje me SNK 8, në mungesë të një ndryshimi në një politikë kontabël, një njësi ekonomike kërkohej të rregullojë pasqyrat e saj financiare retrospektivisht vetëm për të korrigjuar një gabim. Bordi konkludoi se do të ishte jo e qëndrueshme për SNRF të kërkojë ose lejojë rregullime retrospektive për kontabilizimin e një kombinimi biznesi përveç rastit për të korrigjuar një gabim. Prandaj, Bordi vendosi që, me tre përjashtimet e diskutuara në paragrafët BC165-BC169, SNRF duhet të kërkojë që një blerës të rregullojë kontabilizimin fillestar të një kombinimi biznesi mbasi është plotësuar kontabilizimi vetëm për të korrigjuar një gabim në përputhje me SNK 8. Pothuaj të gjithë komentuesit e PP 3 mbështetën këtë kërkesë.
- BC165 Dy nga tre përjashtimet e kësaj kërkesë lidhen me rregullimet e kostos së një kombinimi biznesi mbasi është plotësuar kontabilizimi fillestar i kombinimit. Këto përjashtime diskutohen në paragrafët BC166 dhe BC167. I treti lidhet me njehjen e mëpasme nga blerësi të aktiveve tatimore të shtyra të të blerit që nuk kënaqin kriteret për njohje të veçantë kur bëhet kontabilizimi fillestar i kombinimit të biznesit. Ky përjashtim diskutohet në paragrafët BC168 dhe BC169.

### ***Rregullimet e kostos së një kombinimi biznesi mbas plotësimit të kontabilizimit fillestar***

- BC166 Kur marrëveshja e një kombinimi biznesi parashikon një rregullim të kostos së kombinimit të kushtëzuar nga ngjarje në të ardhmen, paragrafi 32 i SNRF kërkon që shumën e rregullimit të përfshihet në koston e kombinimit në datën e blerjes nëqoftëse rregullimi është i mundur dhe mund të matet me besueshmëri. Në përputhje me paragrafin 33, nëqoftëse shumën e rregullimit përfshihet në koston e kombinimit në kohën e kontabilizimit fillestar të kombinimit por nuk ndodhin ngjarje në të ardhmen ose vlerësimi ka nevojë të rishikohet, kosto e kombinimit duhet të rregullohet përkatësisht. Në përputhje me paragrafin 34, nëqoftëse shumën e rregullimit nuk përfshihet në koston e kombinimit në kohën e kontabilizimit fillestar të kombinimit dhe rregullimi më pas bëhet i mundur dhe mund të matet me besueshmëri, kosto e kombinimit gjithashtu duhet të rregullohet përkatësisht. Kërkesat në paragrafët 33 dhe 34 të SNRF janë dy përjashtime nga parimi i zbatuar nga Bordi që kontabilizimi fillestar i kombinimit të biznesit duhet të rregullohet mbasi është plotësuar ky kontabilizim vetëm për të korrigjuar një gabim.



- BC167 Siç vërehet në BC67, SNRF mbart nga SNK 22, pa u rishqyrtuar, kërkesat mbi rregullimet e kostos së një kombinimi biznesi që varen nga ngjarje në të ardhmen. Bordi po i rishqyrton këto kërkesa, dhe për këtë këto dy përjashtime që lidhen me parimin se kontabilizimi fillestar i një kombinimi biznesi mund të rregullohet vetëm për të korrigjuar një gabim, si pjesë të fazës së dytë të projektit të tij Kombinimet e Biznesit.

*Njohja e aktiveve tatimore të shtyra mbasi plotësohet kontabilizimi fillestar (paragrafi 65)*

- BC168 SNK 22 përmbante një përjashtim nga kërkesat e paraqitura në paragrafin BC160 për njohjen e mëpasme të aktiveve e identifikueshme dhe detyrimeve të të blerit. Ky përjashtim erdhi sepse kontabilizimi i kërkuar nga SNK 22 kur përfitimi i mundshëm prej humbjes në tatimin mbi të ardhurat të të blerit e mbartur ose aktive të tjera tatimore të shtyra nuk kënaqnin kriteret për njohje të veçantë kur kontabilizohet fillimisht kombinimi i biznesit por realizohet mëpas.
- BC169 Paragrafi 65 i SNRF mbart nga SNK 22, pa u rishqyrtuar, kërkesat për kontabilizimin e realizimit të mëpasëm të këtyre përfitimeve tatimore të mundëshme. Këto kërkesa:
- (a) janë gjithashtu një përjashtim nga parimi i zbatuar nga Bordi që kontabilizimi fillestar i kombinimit të biznesit duhet të rregullohet mbasi është plotësuar ky kontabilizim vetëm për të korrigjuar një gabim; dhe
  - (b) Bordi do t'i rishqyrtojë këto kërkesa si pjesë e fazës së dytë të projektit të tij Kombinimet e Biznesit.

## **Dhënia e informacioneve shpjeguese (paragrafët 66–77)**

- BC170 Në linjë me qëllimin e Bordit që të shprehej në SNRF-të parimet e përgjithshme që mbështesin një kërkesë për trajtim kontabël, Bordi vendosi që SNRF duhet të shprehë qartë objektivat që duhet të plotësojnë kërkesat e ndryshme për dhënien e informacioneve shpjeguese. Me këtë synim, Bordi identifikoi tre objektivat e mëposhtme për dhënien e informacioneve shpjeguese:
- (a) për t'u dhënë përdoruesve të pasqyrave financiare të blerësit informacion që u mundëson atyre të vlerësojnë natyrën dhe efektet financiare të kombinimit të biznesit që është kryer gjatë periudhës raportuese ose mbas datës së bilancit por përpara se pasqyrat financiare të autorizohen për publikim.
  - (b) për t'u dhënë përdoruesve të pasqyrave financiare të blerësit informacione që u mundësojnë atyre të vlerësojnë efektet financiare të fitimeve, humbjeve, korrigjimet e gabimit dhe rregullimet e tjera të njohura në periudhën aktuale që lidhen me kombinimet e biznesit që janë kryer në periudhën aktuale ose të mëparshme.
  - (c) për t'u dhënë përdoruesve të pasqyrave financiare të blerësit informacione që u mundësojnë atyre të vlerësojnë ndryshimet në vlerat kontabël neto të emrit të mirë gjatë periudhës.
- BC171 Bordi filloi diskutimin e tij me kërkesat për dhënie informacioni shpjegues të nevojshëm për të plotësuar këto objektiva duke vlerësuar kërkesat në KIS-28 *Kombinimet e Biznesit-“Data e Këmbimit” dhe Vlera e Drejtë e Instrumentave të* dhe SNK 22. Bordi konkludoi se informacioni i dhënë në përputhje me KIS-28 rreth instrumentave të kapitalit neto të emetuar si pjesë e kostos së një kombinimi biznesi ndihmon për të plotësuar të parin nga tre objektivat e mësipërm. Prandaj, Bordi vendosi të mbartë në SNRF kërkesat për dhënien e informacioneve shpjeguese të KIS-28.
- BC172 Bordi gjithashtu konkludoi se informacioni i dhënë më parë në përputhje me SNK 22 rreth kombinimeve të biznesit të klasifikuar si blerje dhe emri i mirë ndihmon për të plotësuar objektivat e paraqitura më sipër. Prandaj, Bordi vendosi të mbartë në SNRF kërkesat përkatëse për dhënien e informacioneve shpjeguese të SNK 22, të amenduar sipas nevojës për të pasqyruar vendimet e tjera të Bordit në këtë projekt. Për shembull, SNK 22 kërkonte dhënien e informacioneve shpjeguese për shumën e çdo rregullim gjatë periudhës për emrin e mirë që vjen nga identifikimi i mëpasëm ose ndryshime në vlerën e aktiveve e identifikueshme dhe detyrimeve të të blerit. Në linjë me vendimin e Bordit që një blerës, me përjashtime të veçanta, duhet të rregullojë kontabilizimin fillestar të një kombinimi mbasi ka plotësuar kontabilizimin vetëm për të korrigjuar një gabim (shih paragrafët BC164-BC169), kërkesa për dhënie informacioni shpjegues në SNK 22 është amenduar për të kërkuar dhënie informacioni rreth korrigjimeve të gabimeve që kërkohen për t'u dhënë nga SNK 8.
- BC173 Bordi pastaj vlerësoi nëse kërkesat për dhënien e informacioneve shtesë duhet të përfshihen në SNRF për të siguruar që plotësohen tre objektivat e dhënies së informacionit shpjegues të paraqitura në paragrafin BC170. Të bindur mbi qëllimin për të kërkuar konvergencë ndërkombëtare për kontabilizimin e kombinimeve të biznesit, Bordi duke bërë vlerësimin e tij, shqyrtoi kërkesat për dhënie informacioni shpjegues në standardet korresponuese vendase për secilin nga përcaktuesit e standardeve partnerë të tij.

BC174 Si rrjedhim, dhe pasi shqyrtoi komentet për PP 3, Bordi identifikoi dhe vendosi të përfshijë në SNRF kërkesat shtesë të mëposhtëme për dhënien e informacioneve shpjeguese për të cilat ai konkludoi se ndihmojnë për të plotësuar të parin nga tre objektivat e dhënies së informacioneve të paraqitur në BC170:

- (a) për çdo kombinim biznesi që është kryer gjatë periudhës:
  - (i) shumat e njohura në datën e blerjes për secilën klasë të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit dhe, përveç rastit kur kjo nuk është mundur, vlerat kontabël neto të secilës prej këtyre klasave, përcaktuar në përputhje me SNRF-të, menjëherë para kombinimit. Nëqoftëse këto dhënie informacionesh shpjeguese janë të pamundura, ky fakt jepet në informacionet shpjeguese, sëbashku me sqarimet se përse ka ndodhur kështu.
  - (ii) një përshkrim të faktorëve që kanë kontribuar në një kosto që rezulton në njohjen e emrit të mirë – përfshirë edhe një përshkrim të secilit aktiv jo-material që nuk është njohur veças nga emri i mirë dhe një shpjegim se përse nuk mund të matet me besueshmëri vlera e drejtë e aktivitet jo-material – ose një përshkrim të natyrës së një tejkalimi dmth një tejkalim i vlerës së drejtë neto të interesit të blerësit në aktivet e identifikueshme, detyrimet e detyrimet me kusht të të blerit mbi koston).
  - (iii) shumën e fitimit ose humbjes së të blerit deri në datën e blerjes të përfshirë në fitimin ose humbjen e blerësit, përveç rastit që dhënia e informacionit shpjegues është e pamundur. Nëqoftëse këto dhënie informacionesh shpjeguese janë të pamundura, ky fakt jepet në informacionet shpjeguese, sëbashku me sqarimet se përse ka ndodhur kështu.
- (b) informacioni që kërkohet të jepet për secilin kombinim biznesi që janë kryer të bashkuar gjatë periudhës në rastin e kombinimeve të biznesit që janë individualisht jo materialë.
- (c) të ardhurat dhe fitimi ose humbja e njësisë ekonomike të kombinuar për periudhën sikur data e blerjes për të gjithë kombinimet e biznesit të kryera gjatë periudhës ka qënë fillimi i kësaj periudhe, përveç rasteve kur dhënia e këtyre informacioneve shpjeguese është e pamundur.

BC175 Bordi më tej vendosi, për të ndihmuar plotësimin e objektivit të dytë të dhënies së informacioneve shpjeguese të oaraqitur në paragrafin BC170, që SNRF gjithashtu duhet të kërkojë dhënien e informacioneve shpjeguese nga blerësi të shumës dhe të një shpjegimi për çdo fitim ose humbje të njohur në periudhën aktuale që:

- (a) lidhet me aktivet e identifikueshme të blera ose detyrimet ose detyrimet me kusht të konstatuara në një kombinim biznesi që është kryer në periudhën aktuale ose të mëparshme; dhe
- (b) është i madhësisë, natyrës ose peshës specifike të tillë që dhënia e informacionit shpjegues është e përshtatshme për të kuptuar performancën financiare të njësisë ekonomike të kombinuar.

BC176 Në lidhje me objektivin e tretë të dhënies së informacioneve shpjeguese të paraqitur në paragrafin BC170, Bordi konkludoi se kërkesa për të dhënë informacione shpjeguese për vlerën kontabël të emrit të mirë në fillim dhe në fund të periudhës duhet të amendohet për të kërkuar dhënie të veçantë informacionesh shpjeguese për diferencat neto të këmbimit që vijnë gjatë periudhës.

BC177 Mbasi vendosi për këto kërkesa shtesë për dhënien e informacioneve shpjeguese, Bordi vërejti se mund të ketë situata në të cilat informacioni i dhënë sipas kërkesave të veçanta nuk kënaq plotësisht tre objektivat e dhënies së informacioneve shpjeguese të paraqitura në paragrafin BC170. Prandaj Bordi ra dakord që SNRF duhet të kërkojë dhënien e informacioneve shpjeguese në këto situata të atij informacioni shtesë siç është e nevojshme për të plotësuar këto objektiva.

BC178 Paragrafi 67 i SNRF gjithashtu kërkon që kur emetohen ose janë të emetueshme instrumentat e kapitalit neto si pjesë koston së një kombinimi biznesi, blerësi duhet të japë informacione shpjeguese për numrin e instrumentave të të emetuara ose të emetueshme, vlerat e drejta të këtyre instrumentave dhe bazat për përcaktimin e këtyre vlerave të drejta. Bordi konkludoi që, meqënëse SNK 22 nuk kërkonte qartë dhënien e këtij informacioni shpjegues, ai nuk do të jepej nga blerësi si pjesë e dhënies së informacionit të koston së blerjes dhe një përshkrim të shumës së blerjes të paguar ose të kushtëzuar për t'u paguar në përputhje me paragrafin 87(b) të SNK 22. Bordi vendosi që të shmangë zbatimin e ndryshëm në SNRF, për këtë SNRF duhet të kërkojë qartë dhënien e këtij informacioni shpjegues.

## **Dispozita kalimtare dhe data e hyrjes në fuqi (paragrafët 78-85)**

BC179 Përveç rasteve të diskutuara në paragrafët BC181-BC184, SNRF zbatohet për kontabilizimin e kombinimeve të biznesit për të cilat data e marrëveshjes është më ose mbas 31 mars 2004 (dmth data e publikimit të SNRF), dhe për kontabilizimin e çdo emri të mirë ose tejkalimi që vjen nga një kombinim biznesi të tillë.

BC180 Bordi vërejtë se duke kërkuar që SNRF të zbatohet retrospektivisht për të gjitha kombinimet e biznesit për të cilat data e marrëveshjes është përpara datës së publikimit të SNRF mund të përmirësojë krahasueshmërinë e informacionit financiar. Megjithatë, kjo zgjidhje mund të ishte problematike për arsyet e mëposhtme:

- (a) ka shumë mundësi të jetë e pamundur për shumë kombinime biznesi për arsye se informacioni i nevojshëm mund të mos ekzistojë ose të mos jetë akoma i disponueshëm.
- (b) ai kërkon që njësia ekonomike të bëjë vlerësime që duhej të ishin bërë në një datë të mëparshme, dhe për këtë dalin probleme në lidhje me rolin prapaveprues – veçanërisht, nëse përfitimi i prapaveprimit duhet të përfshihet ose përjashtohet nga këto vlerësime dhe, nëse përjashtohet, si do të mund të ndahet efekti i prapaveprimit nga faktorët e tjerë ekzistues në datën në të cilën kërkohen vlerësimet.

Bordi konkludoi se problemet që shoqërojnë zbatimin e SNRF retrospektivisht, të krahasuara me përfitimet nga përmirësimi i krahasueshmërisë së informacionit financiar, janë më të pakta.

## Zbatimi retrospektiv i kufizuar (paragrafi 85)

BC181 Bordi pastaj shqyrtoi nëse zbatimi retrospektiv i SNRF për kombinimet e biznesit për të cilat data e marrëveshjes është përpara datës së publikimit të SNRF prapë se prapë duhet të lejohet. Në përpunimin e PP 3, Bordi konkludoi që kjo do kishte efekt për t'u dhënë përgatitësve të pasqyrave financiare një mundësi në lidhje me dispozitat kalimtare, kështu të pengonte edhe krahasueshmërinë e informacionit financiar edhe përpjekjet e Bordit për të eliminuar alternativat nga SNRF-të. Prandaj, PP 3 propozonte ndalimin e zbatimit retrospektiv të SNRF për kombinimet për të cilat data e marrëveshjes është përpara datës së publikimit të SNRF.

BC182 Disa komentues të PP 3 ishin të shqetësuar që ndalimi i zbatimit retrospektiv i SNRF për kombinimet për të cilat data e marrëveshjes është përpara datës së publikimit të SNRF nuk do të ishte e qëndrueshme me alternativën e dhënë për zbatuesit për herën e parë në SNRF 1 *Zbatimi për Herën e Parë të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar*. SNRF 1 u lejon zbatuesve për herën e parë të riparaqisin një kombinim biznesi të shkuar për të përmbushur SNRF-të, gjithashtu me kusht që të riparaqiten të gjitha kombinimet më të fundit të biznesit. Në shqyrtimin e kësaj çështje, Bordi vërejtë si mëposhtë:

- (a) kërkesa që SNRF të zbatohet retrospektivisht për të gjitha kombinimet e biznesit të shkuara do të ishte problematike për arsyet e përshkruara në paragrafin BC180.
- (b) hartuesit e SNRF që gjithashtu janë të regjistruar në SHBA duhet të kenë informacionin e nevojshëm për të zbatuar Deklaratat e Standardeve të Kontabilitetit Financiar 141 *Kombinimet e Biznesit* dhe 142 *Emri i Mirë dhe Aktiviteti i Tjera Jo-materiale* të SHBA-së, nga data e hyrjes në fuqi të këtyre Standardeve. Disponimi i këtij informacioni do ta bënte zbatimin e SNRF dhe të versionit të rishikuar të SNK 36 dhe SNK 38 praktikisht të paktën nga e njëjta datë.

BC183 Bordi vërejtë se dhënia e alternativës njësive ekonomike për zbatimin e SNRF për kombinimet e shkuara të biznesit nga ndonjë datë përpara datës së hyrjes në fuqi të SNRF do të dëmtonte krahasueshmërinë e informacionit financiar. Megjithatë, Bordi gjithashtu vërejtë se publikimi i çdo SNRF të ri ose të rishikuar pasqyron opinionin e tij se zbatimi i SNRF do të rezultojë në informacione më të dobishme që u jepen përdoruesve rreth gjendjes financiare, rezultatit financiar apo flukseve monetare të njësive ekonomike. Mbi këtë bazë, ekziston mundësia për të lejuar, e natyrisht inkurajuar, njësitë ekonomike që të zbatojnë SNRF e ri ose të rishikuar para datës së hyrjes në fuqi të tij. Bordi konkludoi se nëqoftëse është e mundur që një njësi ekonomike të zbatojë SNRF nga ndonjë datë përpara datës së hyrjes në fuqi të SNRF, përdoruesve të pasqyrave financiare të njësive ekonomike do t'u jepet informacion më i dobishëm se sa jepej më parë sipas SNK 22. Bordi konkludoi se përfitimi nga dhënia përdoruesve më shumë informacione të dobishme rreth gjendjes financiare dhe rezultatit financiar të një njësie ekonomike duke i lejuar zbatimin retrospektiv të kufizuar të këtij SNRF është më i madh se dizavantazhet nga dobësimi i krahasueshmërisë.

BC184 Prandaj, ndryshe nga propozimi në PP 3, SNRF lejon njësitë ekonomike të zbatojnë kërkesat e SNRF nga ndonjë datë përpara datës së hyrjes në fuqi të parashikuar në paragrafët 78-84 të SNRF, me kusht që:

- (a) vlerësimet dhe informacionet e tjera të nevojshme për të zbatuar SNRF për kombinimet e biznesit të shkuara janë marrë në kohën kur këto kombinime janë kontabilizuar fillimisht; dhe
- (b) njësia ekonomike gjithashtu zbaton SNK 36 dhe SNK 38 prospektivisht nga e njëjta datë dhe vlerësimet dhe informacionet e tjera të nevojshme për të zbatuar këto Standarde nga kjo datë janë marrë më parë nga njësia ekonomike dhe kështu nuk ka nevojë për të bërë vlerësime që do të ishin të nevojshme të bëheshin në një datë të mëparshme.

## Emri i mirë i njohur mëparë (paragrafët 79 dhe 80)

BC185 Kërkesa për të zbatuar SNRF për kontabilizimin e kombinimeve të biznesit për të cilat data e marrëveshjes është më ose mbas datës së publikimit të SNRF (ose në një datë më të hershme nëqoftëse njësia ekonomike zgjedh për

të zbatuar paragrafin 85 të SNRF) sjell një numër çështjesh shtesë. Njëra është nëse emri i mirë i blerë në një kombinim biznesi për të cilin data e marrëveshjes ka qënë përpara datës së zbatimit për herë të parë të SNRF duhet të vazhdojë të kontabilizohet mbas kësaj date në përputhje me kërkesat e SNK 22 (dmth të amortizohet dhe testohet për çvlerësim), ose në përputhje me kërkesat e SNRF (dmth vetëm testimin për çvlerësim). Një çështje e ngjashme ekziston për emrin e mirë negativ që vjen nga një kombinim biznesi për të cilin data e marrëveshjes ka qënë përpara datës së zbatimit për herën e parë të SNRF. Kjo çështje e fundit diskutohet në paragrafët BC189-BC195.

- BC186 Në mënyrë të njëjtë me vendimin e tij rreth kontabilizimit të emrit të mirë mbas njohjes fillestare (shih paragrafët BC136-BC142), Bordi konkludoi se mos amortizimi i emrit të mirë i lidhur me testimin për çvlerësim është metoda më e mirë për paraqitjen me besnikëri për kontabilizimin e emrit të mirë dhe prandaj duhet të zbatohet në të gjitha rrethanat, përfshirë emrin e mirë të blerë në një kombinim biznesi për të cilin data e marrëveshjes ka qënë përpara datës së zbatimit për herën e parë të SNRF. Bordi gjithashtu konkludoi se nëqoftëse amortizimi i këtij emri të mirë vazhdohet mbas datës së zbatimit për herën e parë të SNRF, pasqyrat financiare do të vuanin mungesën e krahasueshmërisë që e bëri Bordin të hidhte poshtë metodën e përzierë të kontabilizimit të emrit të mirë, dmth që të lejohen njësitë ekonomike të zgjedhin mes amortizimit dhe testimit për çvlerësim.
- BC187 Si rrjedhim, Bordi konkludoi se SNRF duhet të zbatohet prospektivisht, nga fillimi i periudhës së parë vjetore që fillon më ose mbas datës së publikimit të SNRF (ose nga një datë më e hershme nëqoftëse njësia ekonomike zgjedh të zbatojë paragrafin 85 të SNRF), për:
- (a) emrin e mirë të blerë në një kombinim biznesi për të cilin data e marrëveshjes ka qënë përpara datës së zbatimit për herën e parë të SNRF; dhe
  - (b) emrin e mirë që vjen nga një interes në një njësi ekonomike të kontrolluar bashkarisht të përfutur përpara datës së zbatimit për herën e parë të SNRF dhe të kontabilizuar duke përdorur konsolidimin proporcional.
- BC188 Në përgjigje të komenteve të marra për PP 3, SNRF gjithashtu sqaron që nëqoftëse një njësi ekonomike ka njohur më parë emrin e mirë si një zbritje nga kapitali neto, ajo nuk duhet të njohë këtë emër të mirë në fitimin ose humbjen kur ajo e shet të gjithë ose një pjesë të biznesit me të cilin lidhet ky emër i mirë ose kur çvlerësohet një njësi gjeneruese e mjeteve monetare me të cilën lidhet emri i mirë.

## Emri i mirë negativ i njohur mëparë (paragrafi 81)

- BC189 Bordi shqyrtoi nëse vlera kontabël e emrit të mirë negativ që vjen nga një kombinim biznesi për të cilin data e marrëveshjes ka qënë përpara datës së publikimit të SNRF (ose nga një datë më e hershme nëqoftëse njësia ekonomike zgjedh të zbatuar paragrafin 85 të SNRF) duhet:
- (a) të vazhdojë të kontabilizojë mbas datës së zbatimit për herën e parë të SNRF në përputhje me kërkesat në SNK 22, dmth të shtyrë dhe të njohur në fitim ose humbje në periudhat e ardhshme duke rakorduar tejkalimin kundrejt humbjeve në të ardhmen dhe/ose shpenzimet e lidhura me të; ose
  - (b) ta anullojë në datën e zbatimit për herën e parë të SNRF me një rregullim korrespondues në tepicën e çeljes të fitimeve të pashpërndara.
- BC190 Kur shqyrtoi këtë çështje, Bordi vërejti se SNK 22 nuk lejonte një blerës të njihte detyrimet me kusht të të blerit në datën e blerjes si pjesë të shpërndarjes së kostos së një kombinimi biznesi. Bordi gjithashtu vërejti se zbatimi i SNK 22 në praktikë mundet të rezultonte në detyrime që krijoheshin si rrjedhim i kombinimit që nuk ishin detyrime të të blerit menjëherë përpara kombinimit dhe të njiheshin padrejtësisht si pjesë e shpërndarjes së kostos së kombinimit. Prandaj, vlera kontabël e emrit të mirë negativ që vjen nga një kombinim për të cilin data e marrëveshjes ka qënë përpara datës së zbatimit për herën e parë të SNRF ka mundësi të përmbajë një ose më shumë nga përbërësit e mëposhtëm:
- (a) detyrime me kusht të panjohura nga i bleri në datën e blerjes.
  - (b) gabime në matjen e vlerës së drejtë qoftë të shumës së paguar ose të aktiveve neto të identifikueshme të blera. Këto gabime në matje, për shembull, mund të lidhen me mos pasqyrimin siç duhet të humbjeve dhe shpenzimeve në të ardhmen në vlerën e tregut të aktiveve neto të identifikueshme të të blerit.
  - (c) një kërkesë në një standard të kontabilitetit për të matur aktivet neto të identifikueshme të blera me një shumë që nuk është vlera e drejtë.
  - (d) një blerje me okazion.
- BC191 Bordi konkludoi se me përjashtimin e detyrimeve me kusht të të blerit, përbërësit e mësipërm nuk kënaqin përkufizimin e një detyrimi. Prandaj, ato nuk duhet të vazhdohet të njihen so kreditime të shtyra në bilanc mbas datës së zbatimit për herën e parë të SNRF.
- BC192 Bordi vërejti që, për aq sa vlera kontabël e emrit të mirë negativ në datën e zbatimit për herën e parë të SNRF përmban detyrime me kusht të të blerit në datën e blerjes, këto detyrime me kusht mundet ose mund të mos jenë

zgjidhur. Nëqoftëse detyrimi me kusht ka qënë zgjidhur, shpenzimet përkatëse (nëse ka të tilla) do të duhej të njihen nga njësia ekonomike kombinuëse në fitim ose në humbje. Bordi për këtë konkludoi se çdo përbërës i vlerës kontabël të emrit të mirë negativ që lidhet me detyrimet me kusht të të blerit që kanë qënë zgjidhur duhet të anulohen në datën e zbatimit për herën e parë të SNRF.

- BC193 Bordi vërejtë se nëqoftëse një detyrim me kusht i përfshirë brenda vlerës kontabël të emrit të mirë negativ në datën e zbatimit për herën e parë të SNRF nuk ka qënë zgjidhur, pjesa përkatëse e vlerës kontabël që i ngarkohet këtij detyrimi me kusht mundet, teorikisht, që të izolohet dhe të mbartet përpara si një detyrim mbas datës së zbatimit për herën e parë të SNRF. Megjithatë, Bordi ra dakord që izolimi i detyrimit me kusht ka mundësi të jetë tepër i vështirë në praktikë: informacioni i nevojshëm mund të mos ekzistojë më ose të mos jetë më i disponueshëm. Veç kësaj, ai kërkon përcaktimin e vlerësimeve që mund të jenë bërë në një datë të mëparshme dhe për këtë dalin probleme në lidhje me rolin e prapaveprimit.
- BC194 Më tej, SNK 22 kërkonte që emri i mirë negativ të shtyhej dhe të njihej si e ardhur në periudhat e ardhëshme duke rakorduar tejkalimin kundrejt humbjeve dhe/ose shpenzimeve të ardhëshme përkatëse që kanë qënë identifikuar në planin e të blerit për blerjen dhe mund të maten me besueshmëri. Për aq sa emri i mirë negativ nuk lidhet me pritshmërinë e humbjeve dhe shpenzimeve në të ardhmen që janë identifikuar në planin e të blerit dhe mund të maten me besueshmëri, një shumë që nuk tejkalon vlerat e drejta të mbledhura të aktiveve jo-monetare të identifikueshme të blera është njohur si e ardhur mbi një bazë sistematike gjatë mesatares së ponderuar të jetës së dobishme të mbetur të aktiveve të amortizueshme të identifikueshme të blera. Çdo emër i mirë negativ i mbetur njihej menjëherë si e ardhur. Prandaj, nëqoftëse detyrimi me kusht i pazgjidhur i të blerit nuk është identifikuar në planin e blerësit për blerjen, një pjesë ose i gjithë ky detyrim me kusht duhej të njihej si e ardhur përpara datës së zbatimit për herën e parë të SNRF, duke shtuar shtresa të tjera të kompleksitetit për përpjekjet për të izoluar proporcionin e vlerës kontabël që i ngarkohet detyrimit me kusht të pazgjidhur.
- BC195 Mbi bazën e këtyre argumentave, Bordi konkludoi se SNRF duhet të kërkojë anulimin e vlerës së plotë kontabël të emrit të mirë negativ në fillim të periudhës së parë vjetore që fillon më ose mbas datës së publikimit të SNRF (ose në një datë më të hershme nëqoftëse njësia ekonomike zgjedh të zbatojë paragrafin 85 të SNRF), me një rregullim korrespondues në tepicën e çeljes së fitimeve të pashpërndara.

## Aktivet jo-materiale të njohura mëparë (paragrafi 82)

- BC196 SNRF sqaron kriteret për njohjen e aktiveve jo-materialë veças nga emri i mirë. Bordi për këtë shqyrtoi nëse njësive ekonomike duhet t'u kërkohej të zbatojnë këto kriteret për të rivlerësuar:
- (a) vlerën kontabël të aktiveve jo-materiale në kombinimet e biznesit për të cilat data e marrëveshjes ka qënë përpara datës së publikimit të SNRF (ose në një datë tjetër më të hershme nëqoftëse njësia ekonomike zgjedh të zbatojë paragrafin 85 të SNRF) dhe të riklasifikojë si emër i mirë secilin që nuk plotëson kriteret për njohje të veçantë. dhe
  - (b) vlerën kontabël të emrit të mirë të blerë në kombinimet e biznesit për të cilat data e marrëveshjes ka qënë përpara datës së publikimit të SNRF (ose në një datë tjetër më të hershme nëqoftëse njësia ekonomike zgjedh të zbatojë paragrafin 85 të SNRF) dhe të riklasifikojë si aktiv jo-material secilin përbërës që plotëson kriteret për njohje të veçantë.
- BC197 Bordi vërejtë se në përcaktimin nëse një aktiv jo-material i njohur plotëson kriteret për t'u njohur veças nga emri i mirë duhet të jetë me të vërtetë i drejtpërdrejtë dhe që kërkesa për riklasifikimin si emër i mirë nëqoftëse nuk plotësohen kriteret do të përmirësonte krahasueshmërinë e pasqyrave financiare. Megjithatë, identifikimi dhe riklasifikimi i aktiveve jo-materiale që plotësojnë këto kriteret por më parë ishin mbledhur në emrin e mirë do të ishte problematik për të njëjtat arsye që ishte problematike të kërkohej zbatimi retrospektiv i kërkesave të SNRF për të gjitha kombinimet e biznesit të shkuara.
- BC198 Si rrjedhim, Bordi konkludoi se SNRF duhet të kërkojë të zbatohen kriteret për njohjen e aktiveve jo-materiale veças nga emri i mirë vetëm për të rivlerësuar vlerat kontabël neto të aktiveve jo-materiale të njohura të blera në kombinimet e biznesit për të cilat data e marrëveshjes ka qënë përpara datës së publikimit të SNRF (ose në një datë tjetër më të hershme nëqoftëse njësia ekonomike zgjedh të zbatojë paragrafin 85 të SNRF). SNRF nuk duhet të kërkojë që kriteret të zbatohen për të rivlerësuar vlerën kontabël të emrit të mirë të blerë përpara datës së zbatimit për herën e parë të SNRF.
- BC199 Bordi vërejtë se dispozitat kalimtare në versionin e mëparshëm të SNK 38 *Aktivet Jo-materiale* lejonin, por nuk kërkonin, riklasifikimin retrospektiv të një aktivi jo-material të blerë në një kombinim biznesi që ishte një blerje dhe e mbledhur brenda emrit të mirë por që kënaqte kriteret në SNK 22 dhe të versionit të mëparshëm të SNK 38 për njohjen veças nga emri i mirë. Megjithatë, Bordi vërejtë se zbatimi i kësaj metode në SNRF do kishte efekt për t'u dhënë përgatitësve të pasqyrave financiare një mundësi në lidhje me dispozitat kalimtare, kështu të pengonte edhe krahasueshmërinë e informacionit financiar edhe përpjekjet e Bordit për të eliminuar alternativat nga SNRF-të. Më tej, Bordi vërejtë se kjo alternativë kishte mundësi të vepronte si një nxitës për të riparaqitur pasqyrat financiare vetëm nëqoftëse kjo riparaqitje shërben për përfitime të njësive ekonomike në një farë

mënyre. Prandaj, Bordi vendosi që SNRF gjithashtu të mos lejojë alternativën për zbatimin e kritereve për njohjen e aktiveve jo-materiale veças nga emri i mirë për emrin emirë të blerë përpara datës së zbatimit për herën e parë të SNRF.

## Investimet e kontabilizuar në kapitalin neto (paragrafët 83 dhe 84)

- BC200 Në mënyrë të njëjtë me vendimin e tij se SNRF duhet të zbatohet për kontabilizimin e kombinimeve të biznesit për të cilat data e marrëveshjes është më ose mbas datës së publikimit të SNRF dhe çdo emër i mirë ose tejkalim që vjen nga këto kombinime (ose në një datë tjetër më të hershme nëqoftëse njësia ekonomike zgjedh të zbatojë paragrafin 85 të SNRF), Bordi ra dakord që SNRF gjithashtu të zbatohet për çdo emër të mirë ose tejkalim të vlerës kontabël të investimit të kontabilizuar në kapitalin neto të blerë më ose mbas datës së zbatimit për herën e parë të SNRF. Prandaj, nëqoftëse vlera kontabël e investimit përfshin emrin e mirë, amortizimi i këtij emri të mirë imagjinari nuk duhet të përfshihet në përcaktimin e pjesës së investitorit në fitimin ose humbjen e të investuarit. Nëqoftëse vlera kontabël e investimit përfshin një tejkalim, shuma e këtij tejkalimi duhet të përfshihet si e ardhur në përcaktimin e pjesës së investitorit në fitimin ose humbjen e të investuarit në periudhën në të cilën është blerë investimi.
- BC201 Megjithatë, siç parashikohet në paragrafin BC185, kërkesa për të zbatuar SNRF për kontabilizimin e emrit të mirë ose çdo tejkalim që vjen nga kombinime biznesi për të cilat data e marrëveshjes është më ose mbas datës së publikimit të SNRF (ose në një datë më të hershme nëqoftëse njësia ekonomike zgjedh për të zbatuar paragrafin 85 të SNRF) sjell një numër çështjesh shtesë. Njëra është nëse emri i mirë i blerë në një kombinim biznesi për të cilin data e marrëveshjes ishte përpara datës së zbatimit për herën e parë të SNRF duhet të kontabilizohet mbas kësaj date në përputhje me SNK 22 ose me SNRF. Tjetër është nëse vlera kontabël e emrit të mirë negativ që vjen nga një kombinim për të cilin data e marrëveshjes ishte përpara datës së zbatimit për herën e parë të SNRF duhet të kontabilizohet mbas kësaj date si një kreditim i shtyrë në përputhje me SNK 22 apo të anulohet.
- BC202 Në lidhje me këto çështje janë pyetjet nëse, për investimet e kontabilizuar në kapitalin neto të blerë përpara datës së zbatimit për herën e parë, një investitor duhet të llogarisë pjesën e tij në fitimin ose humbjen e të investuarit mbas kësaj date duke:
- (a) në rastin e një investimi që përfshin emrin e mirë imagjinari brenda vlerës së tij kontabël, duke vazhduar të përfshihet një rregullim për amortizimin e këtij emri të mirë; ose
  - (b) në rastin e një investimi që në mënyrë imagjinare përfshin emrin e mirë negativ në vlerën e tij kontabël, duke vazhduar të pasqyrohet metoda e shtyrjes dhe kuadrimit që kërkohet nga SNK 22 për këtë emër të mirë negativ.
- BC203 Për të njëjtat arsye që Bordi arriti në përfundimin që emri i mirë i njohur më parë duhet të kontabilizohet mbas datës së zbatimit për herën e parë të SNRF duke zbatuar kërkesat në SNRF (shih paragrafët BC186 dhe BC187), Bordi gjithashtu arriti në përfundimin se çdo emër i mirë i përfshirë në vlerën kontabël të një investimi të kontabilizuar në kapitalin neto përpara datës së zbatimit për herën e parë të SNRF duhet të kontabilizohet mbas kësaj date duke zbatuar kërkesat në SNRF. Prandaj, amortizimi i këtij emri të mirë imagjinari nuk duhet të përfshihet në përcaktimin e pjesës së investitorit në fitimin ose humbjen e të investuarit.
- BC204 Në mënyrë të ngjashme, për arsyet që Bordi konkludoi se emri i mirë negativ i njohur më parë duhet të anulohet (shih paragrafët BC189-BC195), Bordi gjithashtu konkludoi se çdo emër i mirë negativ i përfshirë në vlerën kontabël të një investimi të kontabilizuar në kapitalin neto i blerë përpara datës së zbatimit për herën e parë të SNRF duhet të anulohet në datën e zbatimit për herën e parë të SNRF, me rregullimin korresponues në tepriçën e çeljes të fitimeve të pashpërndara.

# Opinione kundërshtuese për SNRF 3

## Kundërshtimi i Geoffrey Whittington dhe Tatsumi Yamada

- DO1 Profesori Whittington dhe Z. Yamada kundërshtuan publikimin e këtij Standardi.
- DO2 Profesori Whittington kundërshtoi mbi këto baza: Së pari, vendimi i Bordit për të shtyrë shqyrtimin e kontabilizimit 'fillimi nga e para' dhe jo zbatimin e tij menjëherë për kontabilizimin e interesave të grupuara; së dyti, kriteret e njohjes për aktivet jo-materiale të blera dhe detyrimet me kusht të konstatuara në një kombinim biznesi; dhe së treti, heqjen e amortizimit për emrin e mirë.
- DO3 Z. Yamada kundërshtoi për arsye se ai ishte kundër heqjes së amortizimit për emrin e mirë.

### Kontabilizimi fillimi nga e para

- DO4 Profesori Whittington vërejtë se kontabilizimi fillimi nga e para trajton kombinimin e biznesit si krijimin e një njësie ekonomike të re. Për këtë ai kërkon rivlerësimin e të gjitha aktiveve të njësisë ekonomike të kombinuara (përfshirë, kur metoda përdoret në formën e saj më të pastër, emrin e mirë) me vlerën aktuale në datën e kombinimit. Në fakt, ai zbaton metodën e blerjes për të dyja palët në kombinim. Kjo jep, sipas pikëpamjes së Profesor Whittington, një paraqitje të përshtatshme të realitetit ekonomik të një 'bashkimi të vërtetë' ose 'bashkimit të interesave' në të cilat të gjitha palët në kombinim janë ndikuar radikalisht nga transaksioni. Metoda e fillimit nga e para ka kohë që është vendosur në literaturën e kontabilitetit dhe një version i saj (metoda e njësisë ekonomike të re) ishte sygjëruar në E22 (1981) *Kontabilizimi i Kombinimeve të Biznesit*, projekt paraqitja që parapriu SNK 22 (1983) *Kontabilizimi i Kombinimeve të Biznesit*. Profesori Whittington beson se shqyrtimi i mëtejshëm i kësaj metode nuk duhej të ishte shtyrë.
- DO5 Profesori Whittington gjithashtu beson se ndërsa SNRF 3 merr parasysh me korrektësi që bashkimet e vërteta mund të ekzistojnë (shih paragrafët BC40-BC42 dhe BC47), ai mund të nënvlerësojë gamën e kombinimeve të biznesit që mund të përfshihen në këtë kategori. Sipas pikëpamjes së Profesor Whittington, një 'blerje e vërtetë' mund të karakterizohet si e ngjashme me një investim nga biznesi blerës, i cili mund të zgjerohet biznesin por nuk ndryshon radikalisht veprimtaritë ekzistuese të blerësit. Një 'bashkim i vërtetë' në anën tjetër të çon në një ndryshim radikal në funksionimin e të gjitha veprimtarive ekzistuese. Mes këtyre dy ekstremeve është një gamë e kombinimeve të biznesit që shkon lehtësisht në njërin kategori ose tjetrën. Kur metoda e grupimit të interesave ishte trajtim alternativ kontabël i mundshëm për bashkimet (si në SNK 22), diferencat radikale mes rezultatit të zbatimit të kësaj metode dhe metodës së blerjes çuan në mundësinë e arbitraritetit të kontabilizimit në kufijtë e bashkimeve/blerjeve (siç sygjërohet në paragrafin BC48(b)). Profesori Whittington beson që për arsye se metoda e fillimit nga e para, në fakt, është një vazhdim i metodës së blerjes, nxitësit për këtë arbitraritet mundet të jenë më pak kur metoda e fillimit nga e para të zëvendësojë metodën e grupimit të interesave si trajtimi i përshtatshëm për bashkimet.
- DO6 Profesor Whittington beson që SNRF 3 është i saktë në ndalimin e tij të metodës së grupimit të interesave, sepse kjo metodë nuk merr parasysh vlerat që vijnë nga transaksioni i kombinimit të biznesit. Megjithatë, SNRF 3 është gabim që të zëvendësojë me metodën e blerjes metodën e grupimit të interesave, duke detyruar identifikimin e një blerësi edhe kur kjo pranohet se është shumë e vështirë dhe mund të mos arrijë të kapë thelbin ekonomik të transaksionit, si në rastin e 'transaksioneve të maskuara' të përshkruara në paragrafin BC22. Në këto rrethana, metoda e fillimit nga e para duhet të lejohet.

### Kriteret e njohjes për aktivet jo-materiale të blera dhe detyrimet me kusht të konstatuara në një kombinim biznesi

- DO7 Profesori Whittington kundërshtoi kriteret e njohjes në paragrafin 37 për atë që ato përjashtojnë aktivet jo-materiale të blera dhe detyrimet me kusht të konstatuara në një kombinim biznesi nga kërkesa që hyrjet dhe daljet e përfitimeve ka mundësi të rrjedhin tek blerësi. Bordi pranon në paragrafët BC96 dhe BC112 se kjo nuk është e qëndrueshme me *Kuadrin* dhe, në rastin e detyrimeve me kusht, me SNK 37 *Provizionet, Detyrimet me Kusht dhe Aktivet me Kusht*. Profesori Whittington beson që një hap i tillë nuk duhej të hidhej përpara një rishikimi të plotë të kriterëve të njohjes në *Kuadrin*.

## Heqja e amortizimit të emrit të mirë

- DO8 Profesori Whittington dhe Z. Yamada vërejnë se amortizimi i emrit të mirë është një praktikë e mirë vendosur dhe e mirë kuptuar. Kërkesat në SNK 22, përfshirë hipotezën e kundërshtueshme të një jete të dobishme për 20 vjet dhe një test çvlerësimi, nuk kanë krijuar vështirësi të dukshme.
- DO9 Profesori Whittington dhe Z. Yamada besojnë se përfitimet nga amortizimi janë nga thjeshtësia e tij, transparenca e tij dhe synimi i qartë i tij për emrin e mirë të blerë, në kundërshtim me emrin e mirë të prodhuar vetë të njësisë ekonomike blerëse ose emrin e mirë të prodhuar vetë më pas. Rezultati është që drejtimi është bërë më i përgjegjshëm për shpenzimet e tij në emrin e mirë.
- DO10 Profesori Whittington dhe Z. Yamada pranojnë se janë bërë dy kritika të vlefshme për amortizimin: ai është arbitrar, megjithëse jo më shumë arbitrar se sa amortizimi i aktiveve të tjera dhe se ka pak evidencë se ai ka një vlerë të rëndësishme për përdoruesit, siç tregohet nga studimet empirike për indikimin e tij në çmimet e aksionit. Megjithatë, Profesori Whittington dhe Z. Yamada besojnë se arbitrariteti mund të kapërcehet në një masë të konsiderueshme nga përdorimi shtesë i testeve të çvlerësimit (siç kërkohej nga SNK 22) dhe që mungesa e indikimit të menjëhershëm të amortizimit në çmimet e aksionit nuk mohon përfitimet nga përgjegjshmëria. Natyrisht, me arsye mund të argumentohet që matja e emrit të mirë është në vetvete i pabesueshëm dhe që një metodë transparente ndoshta edhe disi arbitrare, e tillë si amortizimi, është më pak çorientuese për tregun se sa metoda vetëm me çvlerësimin e kërkuar në SNRF 3, e cila, sipas pikëpamjes së Profesor Whittington dhe Z. Yamada, tenton të kapë realitetin ekonomik por nuk arrin ta bëjë këtë.
- DO11 Profesori Whittington dhe Z. Yamada gjithashtu besojnë se heqja e amortizimit të emrit të mirë në favor të metodës vetëm me çvlerësimin është e paqëndrueshme me parimin e përgjithshëm që emri i mirë i prodhuar vetë nuk duhet të njihet. Ata bien dakord me analizën e Bordit në paragrafët BC130 dhe BC131 në lidhje me përbërësit e ‘emrit të mirë bazë’ dhe vërejnë se Bordi pranon me korrektësi në paragrafin BC140 që emri i mirë bazë i blerë në një kombinim biznesi konsumohet gjatë kohës dhe zëvendësohet nga emri i mirë i gjeneruar vetë, me kusht që një njësi ekonomike është e aftë të mbajë vlerën e përgjithshme të emrit të mirë. Me fjalë të tjera, emri i mirë bazë i blerë ka një jetë të dobishme të kufizuar, pavarësisht se mund të jetë e vështirë që të përcaktohet kjo jetë e dobishme në ndonjë mënyrë tjetër të ndryshme nga mënyra arbitrare. Profesori Whittington dhe Z. Yamada për këtë besojnë se amortizimi i emrit të mirë të blerë gjatë jetës së tij të dobishme për të pasqyruar konsumin e tij gjatë kësaj jete është më shumë paraqitje me besnikëri se sa metoda vetëm me çvlerësimin që kërkohej nga SNRF 3, edhe kur jeta e dobishme dhe modeli i konsumit mund të përcaktohen vetëm arbitrarisht. Mundësia e arbitraritetit nuk jep baza të mjaftueshme për të injoruar faktin se vlera e emrit të mirë të blerë zvogëlohet gjatë jetës së tij të dobishme siç ai konsumohet. Kështu, Profesor Whittington dhe Z. Yamada kanë pikëpamjen se amortizimi me testimin e rregullt për çvlerësim duhet të jetë metoda kontabël që kërkohej për emrin e mirë mbas njohjes fillestare të tij. Profesori Whittington dhe Z. Yamada vërejnë se komentuesit e PP 3 që kanë shprehur një pikëpamje të qartë për këtë çështje në përgjithësi kanë mbështetur amortizimin me metodën lineare (me kusht që nuk ka evidencë se një model alternativ i amortizimit do të ishte më shumë paraqitje me besnikëri) çiftëzuar me një testim çvlerësimi kurdoherë që ka tregues se emri i mirë mund të jetë çvlerësuar (shih paragrafin BC139). Profesori Whittington dhe Z. Yamada bien dakord me këta komentues dhe nuk bien dakord me analizën e Bordit të këtyre komenteve (siç paraqiten në paragrafët BC140 dhe BC141).
- DO12 Profesori Whittington më tej është shqetësuar se heqja e amortizimit, SNRF 3 e vendos besimin e tij në një test çvlerësimi potencialisht jo të besueshëm që në mënyrë të pashmagëshme nuk mund të ndajë emrin e mirë të gjeneruar vetë më pas dhe që ka dobësi të tjera që kërkojnë vëmendje. Derisa të akumulohet eksperiencë më e madhe për këto teste, nuk mund të përcaktohet se ato e kalojnë testin e kosto/përfitime për shumicën e njësisë ekonomike të ndikuara. Kostot e testeve të çvlerësimit ka mundësi të jenë të larta dhe përfitimet mund të zvogëlohen nga mos-besueshmëria potenciale e tyre. Kështu, amortizimi i plotësuar nga një test çvlerësimi (siç kërkohej nga SNK 22) duhet mbajtur si metoda e kërkuar e kontabilizimit të emrit të mirë. Profesori Whittington ka pikëpamjen se testet e çvlerësimit vjetore pa amortizimin mund të lejohen si një trajtim alternativ kur ka mundësi të kundërshtohet hipoteza që emri i mirë ka një jetë të përcaktueshme. Në këto raste, testimi i çvlerësimit mund të trajtohet si një teknikë alternative për të arritur një objektiv të ngjashëm me amortizimin (matjen e konsumit të emrit të mirë) dhe jo duke qënë në konflikt të drejtpërdrejtë me metodën e kërkuar më parë nga SNK 22. Ky trajtim i emrit të mirë gjithashtu do të ishte i njëjtë me trajtimin e aktiveve jo-materiale. Asnjëra metodë nuk arrin objektivin e matjes perfekte së konsumit të emrit të mirë: kontabilizimi i emrit të mirë është një ndër problemet më të vështira në raportimin financiar dhe vështirësitë rriten nga natyra e emrit të mirë.
- DO13 Z. Yamada ka të njëjtin shqetësim me Profesor Whittington, për heqjen e amortizimit, që SNRF 3 e vendos besimin e tij në një test çvlerësimi potencialisht jo të besueshëm që në mënyrë të pashmagëshme nuk mund të ndajë emrin e mirë të gjeneruar vetë më pas dhe që ka dobësi të tjera që kërkojnë vëmendje. Z. Yamada konsideron metodën vetëm me çvlerësimin e emrit të mirë si praktikisht të pakënaqshme për arsye se ajo nuk arrin që testi i çvlerësimit në SNK 36 *Çvlerësimi i Aktiveve* të eliminojë emrin e mirë të gjeneruar vetë të njësisë ekonomike blerëse në datën e blerjes kundrejt emrit të mirë të gjeneruar vetë që konstatohet mbas një kombinimi biznesi. Ai beson se përfshirja e këtyre elementëve në matjen e emrit të mirë do të krijojë në mënyrë të



- parështatëshme ‘mbrojtje’ kundrejt njohjes së humbjeve nga çvlerësimi që në fakt kanë ndodhur në lidhje me emrin e mirë të blerë. Këta ‘mbrojtës’, të kombinuar me heqjen e amortizimit të emrit të mirë të blerë, padrejtësisht do të rezultojnë që një njësi ekonomike ta njohë emrin e mirë të gjeneruar vetë si një aktiv, deri në shumën e njohur fillimisht të emrit të mirë të blerë. Z. Yamada pranon se shumë nga problemet e ‘boshllëqeve’ kanë ekzistuar, sipas metodës së mëparshme në SNK 22 dhe SNK 36 *Çvlerësimi i Aktiveve* të amortizimit të emrit të mirë sëbashku me testimin e rregullt për çvlerësime duke përdorur testin e çvlerësimit ‘një-hap’ në versionin e mëparshëm të SNK 36. Megjithatë, ai beson se metoda e mëparshme jepte më shumë informacione të përshtatshme sepse siguronte që vlerat kontabël të emrit të mirë të blerë uleshin deri në zero në fund të jetës së tij të dobishme, edhe kur kishte një shkallë arbitrariteti në përcaktimin e kësaj jete të dobishme dhe në modelin e konsumimit të emrit të mirë të blerë. Metoda e mëparshme gjithashtu siguronte, në fund të fundit, që mos të njihej asnjë emër i mirë i gjeneruar vetë. Sipas SNRF 3, nëqoftëse një kombinim biznesi është aq i suksesshëm sa që shuma e rikuperueshme e një njësie gjeneruese të mjeteve monetare për të cilën është caktuar emri i mirë vazhdon të tejkalojë vlerën e tij kontabël, emri i mirë i caktuar për këtë njësi do të vazhdojë të njihet pafundësisht me vlerën e tij të drejtë në datën e blerjes. Z. Yamada nuk bie dakord se kjo është një metodë kontabël me paraqitje me besnikëri të një aktivi që konsumohet me kalimin e kohës dhe zëvendësohet nga emri i mirë i gjeneruar vetë. Ai beson se metoda e mëparshme jepte një metodë kontabël më transparente dhe me paraqitje më besnike për emrin e mirë të blerë se sa metoda vetëm me çvlerësimin që kërkohet nga SNRF 3.
- DO14 Z. Yamada vëren konkluzionin e Bordit, siç paraqitet në paragrafin BC142, që nëqoftëse do të përgatitej një test për çvlerësimin rigoroz dhe funksional, do t’u jepej përdoruesve të pasqyrave financiare të njësisë ekonomike më shumë informacion i dobishëm sipas një metode në të cilën emri i mirë nuk amortizohet, por në vend të kësaj të testohet për çvlerësim çdo vit ose më shpesh nëqoftëse ngjarje ose ndryshime në rrethana tregojnë se emri i mirë mund të jetë çvlerësuar. Z. Yamada ka pikëpamjen se vendimi i Bordit për të shfuqizuar testin e çvlerësimit ‘dy-hapa’ për emrin e mirë të propozuar në Projekt Paraqitjen e Amendimeve të Propozuara për SNK 36, në favor të mbajtjes së metodës ‘një-hap’ për matjen e çvlerësimeve të emrit të mirë në versionin e mëparshëm të SNK 36 nuk plotëson kërkesën e ‘një testi të çvlerësimit rigoroz dhe funksional’. Ai gjithashtu ka pikëpamjen se kërkesa në paragrafin 104(a) të SNK 36 që humbjet nga çvlerësimi të shpërndahen së pari për të ulur vlerën kontabël të çdo emri të mirë të shpërndarë për njësitë gjeneruese të mjeteve monetare është e paqëndrueshme me pikëpamjen e përcaktuar në paragrafin BC132 që ‘emri i mirë bazë’ paraqet burime nga të cilat priten përfitime ekonomike në të ardhmen që të rrjedhin tek njësi ekonomike. Kjo paqëndrueshmëri përforcon pikëpamjen Z. Yamada se metoda vetëm me çvlerësimin nuk është një metodë transparente dhe me paraqitje me besnikëri për kontabilizimin e emrit të mirë. Pavarësisht nga kjo ai mirëpret vendimin e Bordit për të mbajtur metodën ‘një-hap’ për të matur çvlerësimet e emrit të mirë sepse beson që kërkesat e propozura në Projekt Paraqitjen e Amendimeve të Propozuara për SNK 36 për matjen e vlerës së nënkuptuar të emrit të mirë janë shumë komplekse, shumë të ngarkuara, dhe duhet të kishin rezultuar në një masë hipotetike që nuk lidhet me emrin e mirë të blerë të testuar për çvlerësim.
- DO15 Në lidhje me aktivet jo-materiale të ndryshme nga emri i mirë, Z. Yamada bie dakord me konkluzionin e Bordit, siç parashikohet në paragrafët BC74 të Bazave për Konkluzione të SNK 38 *Aktivet Jo-materiale*, se ka disa aktive të tilla që kanë jetë të dobishme të pafundme dhe për këtë nuk duhet të amortizohen. Z. Yamada beson që aktivet jo-materiale me jetë të dobishme të pafundme janë themelisht të ndryshme nga natyra prej emrit të mirë. Prandaj, megjithëse ai nuk bie dakord me heqjen e amortizimit të emrit të mirë, ai bie dakord me heqjen e amortizimit të aktiveve jo-materiale me jetë të dobishme të pafundme.
- DO16 Z. Yamada vëren se shqetësimi i shprehur nga disa se amortizimi i emrit të mirë por jo amortizimi i aktiveve jo-materiale me jetë të dobishme të pafundme rrit mundësinë që aktivet jo-materiale të keq klasifikohen në datën e blerjes. Megjithatë, Z. Yamada bie dakord me konkluzionin e Bordit, siç parashikohet në paragrafin BC49 të Bazave për Konkluzione të SNK 38, se zbatimi i kreterave të ndarshmërisë dhe të drejtave kontraktuale ose të drejtave të tjera ligjore japin një bazë të arsyeshme përfundimtare për identifikimin dhe njohjen veças të aktiveve jo-materiale të blera në një kombinim biznesi. Prandaj, diferencat mes trajtimit të mëpasëm të emrit të mirë dhe aktiveve jo-materiale me jetë të dobishme të pafundme, sipas mendimit të tij, nuk do të rrisin mundësinë që aktivet jo-materiale të keq klasifikohen në datën e blerjes.

## **PËRMBAJTJA**

### **SNRF 3 *KOMBINIMI I BIZNESEVE***

#### **SHEMBUJ ILUSTRUES**

**SHEMBUJ TË ELEMENTËVE TË BLERË NË NJË KOMBINIM BIZNESI QË  
PLOTËSOJNË PËRKUFIZIMIN E NJË AKTIVI JO-MATERIAL**

**AKTIVET JO-MATERIALË MARRËDHËNIET ME KLIENTË TË BLERA NË NJË  
KOMBINIM BIZNESI**

**BLERJET E KTHIMIT**

**KOMBINIMI I BIZNESIT QË ARRIHET SHKALLË-SHKALLË**

**NDRYSHIMET NË VLERAT E CAKTUARA PËR AKTIVET E IDENTIFIKUESHME TË TË  
BLERIT**

## SNRF 3 *Kombinimet e Biznesit* *Shembuj Ilustrues*

*Këta shembuj shoqërojnë, por nuk janë pjesë e, SNRF 3.*

### **Shembuj të elementëve të blerë në një kombinim biznesi që plotësojnë përkufizimin e një aktivi jo-material**

Udhëzuesi i mëposhtëm jep shembuj të elementëve të blerë në një kombinim biznesi që plotësojnë përkufizimin e një aktivi jo-material dhe për këtë njihen sipas SNRF 3 *Kombinimet e Biznesit* veças nga emri i mirë, me kusht që vlerat e tyre të drejta të mund të maten me besueshmëri. Për të plotësuar përkufizimin e një aktivi jo-material një aktiv jo-monetar pa lëndë fizike duhet të jetë i identifikueshëm, dmth ai të vijë nga të drejta kontraktuale ose të drejta të tjera ligjore ose të jetë i ndashëm.

Shembujt e dhënë mëposhtë nuk synojnë të jenë listë shteruese e elementëve të blerë në një kombinim biznesi që plotësojnë përkufizimin e një aktivi jo-material. Një aktiv jo-monetar pa lëndë fizike i blerë në një kombinim biznesi mund të plotësojë kriterin e të qenit i identifikueshëm për t'u identifikuar si një aktiv jo-material por mund të mos jetë përfshirë në këtë udhëzues.

Aktivet e shënuara me simbolin # janë ato që plotësojnë përkufizimin e një aktivi jo-material sepse ato vijnë nga të drejta kontraktuale dhe të drejta të tjera ligjore. Aktivët e shënuara me simbolin \* nuk vijnë nga të drejta kontraktuale dhe të drejta të tjera ligjore, por plotësojnë përkufizimin e një aktivi jo-material sepse ato janë të ndashëm. Aktivët e shënuara me simbolin # gjithashtu mund të jenë të ndashëm; megjithatë, ndashmëria nuk është një kusht i nevojshëm për një aktiv që të plotësojë kriterin kontraktual-ligjor.

### **A Aktivët jo-materiale të lidhura me marketingun**

- 1 Markat tregtare, emrat tregtarë, markat e shërbimit, markat kolektive dhe markat e certifikimit #

Markat tregtare janë fjalë, emra, simbole ose mjete të tjera që përdoren për të treguar burimin e një produkti dhe për t'a daluar atë nga produktet e të tjerëve. Një markë shërbimi identifikon dhe dallon burimin e një shërbimi dhe jo një produkt. Markat kolektive përdoren për të identifikuar mallrat ose shërbimet e anëtarëve të një grupi. Markat e certifikimit përdoren për të certifikuar origjinën gjeografike ose karakteristika të tjera të një malli ose shërbimi.

Markat tregtare, emrat tregtar, markat e shërbimit, markat kolektive dhe markat e certifikimit mund të jenë të mbrojtura ligjërisht nëpërmjet rregjistrimit në organet shtetërore, përdorimit vijues në tregëti, ose me mjete të tjera. Me kushtin që ajo të jetë e mbrojtur ligjërisht nëpërmjet rregjistrimit ose mjeteve të tjera, një markë tregtare e blerë në një kombinim biznesi është një aktiv jo-material që plotëson kriterin kontraktual-ligjor. Për ndryshe, një markë tregtare ose markë tjetër e blerë në një kombinim biznesi mund të plotësojë përkufizimin e një aktivi jo-material me kushtin që të plotësojë kriterin e ndashmërisë, që normalisht është kështu.

Termat 'emri' dhe 'emri tregtar' shpesh përdoren si sinonime për markat tregtare dhe markat e tjera. Megjithatë, këto të fundit janë terma të përgjithshëm marketingu që përdoren në mënyrë tipike për t'ju referuar një grupi aktivesh plotësuese të tilla si një markë tregtare (ose markë shërbimi) dhe emrave të tij të lidhur tregtarë, receta dhe ekspertizave teknologjike.

- 2 Emrat e fushave në internet #

Emri i fushes në internet është një emër unik alfanumerik që përdoret për të identifikuar një adresë numerike interneti. Rregjistrimi i një emri fushe krijon një shoqërim mes këtij emri dhe një kompjuteri të caktuar në Internet për periudhën e rregjistrimit. Këto rregjistrime janë rinovueshme. Një emër i rregjistruar fushe i blerë në një kombinim biznesi është një aktiv jo-material që plotëson kriterin kontraktual-ligjor.

- 3 Veshje tregtare (ngjyrë, formë ose stilim kompleti e veçantë) #
- 4 Tituj gazete #
- 5 Marrëveshje mos-konkurrence #

### **B Aktivët jo-materiale të lidhura me klientët**

- 1 Lista klientësh \*

Një listë klientësh konsiston në informacionet rreth klientëve, të tilla si emri i tyre dhe informacioni i kontaktimit. Një listë klientësh gjithashtu mund të jetë në formën e një baze të dhënash që përfshin informacione të tjera rreth klientëve të tilla si historia e porosive të tyre dhe informacion demografik. Lista e klientëve në përgjithësi nuk vjen nga të drejtat kontraktuale ose të drejta të tjera ligjore. Megjithatë, listat e klientëve janë të vlefshme dhe shpesh jepen me qira ose këmbehen. Prandaj, lista e klientëve e blerë në një kombinim biznesi normalisht plotëson kriterin e ndashmërisë për identifikimin si një aktiv jo-material. Megjithatë, lista e klientëve e blerë në një kombinim biznesi nuk mund të plotësojë këtë kriter nëqoftëse kushtet e konfidencialitetit ose marrëveshje të tjera ndalojnë njësinë ekonomike ta shesë, japë me qira ose ndryshe të shkëmbejë informacione rreth klientëve të tij.

2 Rregjistri i porosive ose prodhimit #

Një rregjistër porosish ose prodhimi krijohet nga kontrata të tilla si porositë e blerjeve ose shitjeve. Një rregjistër i porosive ose prodhimit i blerë në një kombinim biznesi plotëson kriterin kontraktual-ligjor për identifikimin si një aktiv jo-material, edhe nëqoftëse porositë e blerjeve ose shitjeve janë të anulueshme.

3 Kontratat me klientët dhe marrëdhëniet përkatëse me klientin #

Nëqoftëse njësia ekonomike vendos marrëdhënie me klientët e saj nëpërmjet kontratave, këto marrëdhënie me klientët krijohen nga të drejtat kontraktuale. Prandaj, kontratat me klientët dhe marrëdhëniet përkatëse me klientët të blera në një kombinim biznesi plotësojnë kriterin kontraktual-ligjor për identifikimin si aktive jo-materiale. Kjo është kështu edhe nëqoftëse kushtet e konfidencialitetit ose kushtet kontraktore të tjera ndalojnë shitjen ose transferimin e një kontrate veças nga njësia ekonomike ose biznesi i blerë.

Marrëdhëniet me klientët gjithashtu plotësojnë kriterin kontraktual-ligjor për identifikimin si aktive jo-materiale kur njësia ekonomike ka një praktikë për përfundimin e kontratave, pavarësisht nëse kontrata ekziston apo jo në datën e blerjes.

Siç vërehet në B2, një rregjistër porosish ose prodhimi që vjen nga kontratat të tilla si porositë e blerjeve ose shitjeve dhe për këtë gjithashtu ai konsiderohet një e drejtë kontraktuale. Si rrjedhim, nëqoftëse njësia ekonomike ka marrëdhënie me klientët e tij nëpërmjet këtyre lloj kontratash, marrëdhëniet me klientët gjithashtu vijnë nga të drejtat kontraktuale dhe për këtë plotësojnë kriterin kontraktual-ligjor për identifikimin si aktive jo-materiale.

4 Marrëdhëniet jo-kontraktuale me klientët \*

Nëqoftëse një marrëdhënie me klientë e blerë në një kombinim biznesi nuk vjen nga kontrata, marrëdhënia është një aktiv jo-material nëqoftëse ajo plotëson kriterin e ndashmërisë. Transaksionet e këmbimit për aktive të njëjta ose të ngjashme jep evidencë të ndashmërisë të një marrëdhënie jo-kontraktuale me klientët dhe mundet gjithashtu të japë informacione rreth çmimeve të këmbimit që merren në konsideratë kur vlerësohet vlera e drejtë.

## C Aktivet jo-materiale të lidhura me artin

Aktivët e lidhura me artin të blera në një kombinim biznesi plotësojnë kriteret e identifikimit si aktive jo-materiale nëqoftëse ato vijnë nga të drejta kontraktuale ose të drejta të tjera ligjore të tilla si ato të parashikuara për të drejtat e autorit. Të drejtat e autorit mund të transferohen qoftë tërësisht nëpërmjet emërimeve ose pjesërisht nëpërmjet marrëveshjeve të licencimit. Njësia ekonomike nuk parandalohet të njohë një aktiv jo-material të drejtë autori dhe çdo emërim ose marrëveshje license si një aktiv të vetëm, me kusht që ato të kenë jetë të dobishme të ngjashme.

1 Shfaqjet, operat dhe baletet #

2 Librat, revistat, gazetat dhe veprat e tjera letrare #

3 Veprat muzikore të tilla si kompozimet, këngët lirike dhe siglat e reklamave #

4 Filmimet dhe fotografitë #

5 Materialet me figurë dhe figurë e zë, përfshirë filmat, vidiot muzikore dhe programet televizive #

## D Aktivet jo-materiale bazuar në kontratë

1 Licënsimi, honorari dhe marrëveshjet e mos-ndryshimit #

2 Kontratat e reklamës, ndërtimit, drejtimit, shërbimit ose furnizimit #

3 Marrëveshjet e qirasë #

4 Lejet e ndërtimit #

- 5 Marrëveshjet e françizës #
- 6 Të drejtat e transmetimit e shfrytëzimit #
- 7 Të drejtat e përdorimit të tilla si shpimit, ujit, ajrit, mineraleve, dru-prerjes dhe organet e qarkullimit rrugor #
- 8 Kontratat e shërbimit të tilla si kontratat e shërbimit hipotekar #  
 Kontratat për të shërbyer aktivet financiare janë një lloj i veçantë i aktivitet jo-material të bazuar në kontratë. Ndërsa shërbimi është i vetvetishëm në të gjitha aktivet financiare, ai bëhet një aktiv (ose detyrim) i dalluar:
  - (a) kur është i ndashëm me kontratë nga aktivi financiar themelor në shitjen ose garantimin e aktiveve me shërbim të përfshirë; ose
  - (b) nëpërmjet blerjes veças dhe marrjen përsipër të shërbimit.
 Nëqoftëse huatë hipotekare, llogaritë e arkëtueshme të kartave të kreditit ose aktive të tjera financiare blihen në një kombinim biznesi me shërbimin përfshirë, të drejtat e vetvetishme të shërbimit nuk janë një aktiv jo-material i ndashëm sepse vlera e drejtë e këtyre të drejtave të shërbimit përfshihet në matjen e vlerës së drejtë të aktivitet financiar të blerë.
- 9 Kontratat e punës që janë kontrata përfitimi nga këndvështrimi i punëdhënësit sepse çmimi i këtyre kontratave është më i ulët se vlera e tyre aktuale e tregut #

## E Aktivet jo-materiale bazuar në teknologjitë

- 1 Teknologjia e regjistruar si patentë #
- 2 Programi i kompjuterit dhe punët e maskuara #  
 Nëqoftëse programi kompjuterik dhe formatimet e programit të blera në një kombinim biznesi mbrohen ligjërisht, të tilla si nga patenta ose e drejta e autorit, ato plotësojnë kriterin kontraktual-ligjor për identifikimin si aktive jo-materiale.  
 Punët e maskuara janë programe të depozituara përgjithmonë në kujtesën vetëm-lexohet të mikroqarkut të integruar si një seri riprodhimesh shabllon ose skeme të integruara. Punët e maskuara mund të kenë mbrojtje ligjore. Punët e maskuara me mbrojtje ligjore që blihen në një kombinim biznesi gjithashtu plotësojnë kriterin kontraktual-ligjor për identifikimin si aktive jo-materiale.
- 3 Teknologjia e parregjistruar si patentë \*
- 4 Bazat e të dhënave \*  
 Bazat e të dhënave janë koleksione të informacionit, shpesh të ruajtura në formë elektronike (të tilla si në disqe ose skedarë kompjuterikë). Baza e të dhënave që përfshijnë punë origjinale me autorsitet mund të kenë të drejtë për mbrojtje të të drejtave të autorit. Nëqoftëse baza e të dhënave që blihet në një kombinim biznesi mbrohet nga të drejtat e autorit, ajo plotëson kriterin kontraktual-ligjor si një aktiv jo-material. Megjithatë, baza e të dhënave në mënyrë tipike përfshin informacion të krijuar si rrjedhim të operacioneve normale të njësisë ekonomike, të tilla si listat e klientëve, ose informacione të specializuara të tilla si të dhëna shkencore ose informacione të kredisë. Bazat e të dhënave që nuk janë të mbrojtura nga të drejtat e autorit mund të jenë, dhe shpesh janë, këmbyer, liçensuar ose dhënë me qira të tretëve në tërësinë e tyre ose pjesërisht. Prandaj, edhe nëqoftëse përfitimet ekonomike në të ardhmen nga baza e të dhënave nuk vijnë nga të drejtat ligjore, baza e të dhënave e blerë në një kombinim biznesi plotëson kriterin e ndashmërisë për identifikimin si një aktiv jo-material.
- 5 Sekretet tregtare të tilla si formulat, proceset ose recetat sekrete #  
 Nëqoftëse përfitimet ekonomike në të ardhmen nga sekretet tregtare blihen në një kombinim biznesi janë të mbrojtura ligjërisht, ky aktiv plotëson kriterin kontraktual-ligjor për identifikimin si aktiv jo-material. Për ndryshe, sekretet tregtare të blera në një kombinim biznesi plotësojnë përkufizimin e aktivitet jo-material vetëm nëqoftëse plotësohet kriteri i ndashmërisë, që shpesh ka mundësi të plotësohet.

## Aktivitet jo-materiale marrëdhëniet me klientët të blera në një kombinim biznesi

Shembujt e mëposhtëm ilustrojnë njohjen në përputhje me SNRF 3 *Kombinimet e Biznesit* të aktiveve jo-materiale marrëdhëniet me klientët të blera në një kombinim biznesi.

## Shembull 1

### Prejardhje

Shoqëria mëmë mori kontrollin e Furnitorit në një kombinim biznesi më 31 dhjetor 20X4. Furnitori ka një marrëveshje pesë-vjeçare për t'i furnizuar mallra Blerësit. Edhe Furnitori edhe Shoqëria mëmë besojnë që Blerësi do të rinovojë marrëveshjen e furnizimit në fund të kontratës aktuale. Marrëveshja e furnizimit nuk është e ndashme.

### Analizë

Marrëveshja e furnizimit (qoftë e anulleshme ose jo) plotëson kriterin kontraktual-ligjor për identifikimin si aktiv jo-material dhe për këtë njihet veças nga emri i mirë, me kusht që vlera e tij e drejtë të mund të matet me besueshmëri. Veç kësaj, për arsye se Furnitori ka vendosur marrëdhënien e tij me Blerësin nëpërmjet kontratës, marrëdhënia me klientin me Blerësin plotëson kriterin kontraktual-ligjor për identifikimin si aktiv jo-material. Prandaj, aktivi jo-material marrëdhënia me klientin gjithashtu njihet veças nga emri i mirë me kusht që vlera e tij e drejtë të mund të matet me besueshmëri. Për të përcaktuar vlerën e drejtë të marrëdhënies me klientin, Shoqëria mëmë merr parasysh supozime të tilla si rinovimi i pritshëm i marrëveshjes së furnizimit.

## Shembull 2

### Prejardhje

Shoqëria mëmë mori kontrollin e Filialit në një kombinim biznesi më 31 dhjetor 20X4. Filiali prodhon mallra në dy linja të veçanta të biznesit-mallra sportivë dhe elektronikë. Klientët blejnë nga Filiali edhe mallra sportivë edhe elektronikë. Filiali ka një kontratë me Klientin që të jetë furnitori i tij ekskluziv i mallrave sportivë. Megjithatë, nuk ka kontratë për furnizimin e mallrave elektronikë me Klientin. Edhe Filiali edhe Shoqëria mëmë besojnë se ka vetëm një marrëdhënie të përgjithshme me klientë mes Filialit dhe Klientit.

### Analizë

Kontrata për të qënë furnitori ekskluziv i Klientit për mallra sportivë (qoftë e anulleshme ose jo) plotëson kriterin kontraktual-ligjor për identifikimin si aktiv jo-material dhe për këtë njihet veças nga emri i mirë, me kusht që vlera e tij e drejtë të mund të matet me besueshmëri. Veç kësaj, për arsye se Filiali ka vendosur marrëdhënien e tij me Klientin nëpërmjet kontratës, marrëdhënia me Klientin plotëson kriterin kontraktual-ligjor për identifikimin si aktiv jo-material. Prandaj, aktivi jo-material marrëdhënia me klientin gjithashtu njihet veças nga emri i mirë me kusht që vlera e tij e drejtë të mund të matet me besueshmëri. Për arsye se ka vetëm një marrëdhënie me Klientin, vlera e drejtë e kësaj marrëdhënie përmban hipotezat në lidhje me marrëdhënien e Filialit me Klientin që i përkasin edhe mallrave sportivë edhe atyre elektronikë.

Megjithatë, nëqoftëse edhe Shoqëria mëmë edhe Filiali besojnë se ka marrëdhënie të veçanta me Klientin – një për mallrat sportivë dhe një tjetër për ato elektronikë – marrëdhënia me klientin në lidhje me mallrat elektronike duhet të vlerësohet nga Shoqëria mëmë për të përcaktuar nëse ajo plotëson kriterin e ndashmërisë për identifikimin si një aktiv jo-material.

## Shembull 3

### Prejardhje

Njësia ekonomike A mori kontrollin e Njesisë ekonomike B në një kombinim biznesi më 31 dhjetor 20X4. Njësia ekonomike B bën biznes me klientët e saj vetëm nëpërmjet porosive të blerjes dhe shitjes. Më 31 dhjetor 20X4, Njësia ekonomike B ka një rregjistrë të porosive për blerje të klientëve me 60 përqind të klientëve të saj, prej të cilëve që të gjithë janë klientë të përsëritur. 40 përqind klientët e tjerë të Njesisë ekonomike B janë gjithashtu klientë të përsëritur. Megjithatë, më 31 dhjetor 20X4, Njësia ekonomike B nuk ka ndonjë porosi për blerje ose kontratë tjetër të parealizuar (të hapur) me këta klientë.

### Analizë

Porositë për blerje nga 60 përqind e klientëve të Njesisë ekonomike B (qoftë të anulleshme ose jo) plotësojnë kriterin kontraktual-ligjor për identifikim si aktive jo-materiale dhe prandaj njihen veças nga emri i mirë, me

kusht që vlerat e tyre të drejta të mund të maten me besueshmëri. Veç kësaj, për arsye se Njësia ekonomike B ka vendosur marrëdhëniet e saj me 60 përqind të klientëve të saj nëpërmjet kontratave, këto marrëdhënie me klientë plotësojnë kriterin kontraktual-ligjor për identifikim si një aktiv jo-material. Prandaj, aktivi jo-material marrëdhënia me klientin gjithashtu njihet veças nga emri i mirë me kusht që vlera e tij e drejtë të mund të matet me besueshmëri.

Për arsye se Njësia ekonomike B ka një praktikë për të bërë kontrata me 40 përqind të klientëve të saj të mbetur, marrëdhënia e saj me këta klientë gjithashtu vjen nëpërmjet të drejtave kontraktuale dhe prandaj plotëson kriterin kontraktual-ligjor për identifikim si një aktiv jo-material. Njësia ekonomike A njihet veças nga emri i mirë, me kusht që vlera e tij e drejtë të mund të matet me besueshmëri, edhe nëse Njësia ekonomike B nuk ka kontrata me këta klientë më 31 dhjetor 20X4.

## Shembull 4

### Prejardhje

Shoqëria mëmë mori kontrollin e Shoqërisë së Sigurimeve në një kombinim biznesi më 31 dhjetor 20X4. Shoqëria e Sigurimeve ka një portofol kontratash një-vjeçare sigurimi automjetesh që janë të anulueshme nga zotëruesi i policës së sigurimit. Një numër i parashikueshëm me arsyeshmëri i zotëruesve të policave rinovojnë kontratat e tyre të sigurimit çdo vit.

### Analizë

Për arsye se Shoqëria e Sigurimeve ka vendosur marrëdhëniet e saj me zotëruesit e policave nëpërmjet kontratave të sigurimit, marrëdhënia me klientë e zotëruesve të policave plotëson kriterin kontraktual-ligjor për identifikim si një aktiv jo-material. Prandaj, aktivi jo-material marrëdhënia me klientin njihet veças nga emri i mirë, me kusht që vlera e tij e drejtë të mund të matet me besueshmëri. Për të përcaktuar vlerën e drejtë të aktivit jo-material marrëdhënia me klientë, Shoqëria mëmë vlerëson rinovimet dhe shitjet e kryqëzuara. SNK 36 *Çvlerësimi i Aktiveve* dhe SNK 38 *Aktivet Jo-materiale* zbatohen për aktivin jo-material marrëdhënia me klientë.

Për të përcaktuar vlerën e drejtë të detyrimit që lidhet me portofolin e kontratave të sigurimit, Shoqëria mëmë shqyrton vlerësimet e anulimeve nga zotëruesit e policave. SNRF 4 *Kontratat e Sigurimeve* lejon, por nuk kërkon, një paraqitje të zgjeruar që e ndan vlerën e drejtë të kontratave të sigurimit të blera në dy përbërës:

- (a) një detyrim i matur në përputhje me politikat kontabël të shoqërisë së sigurimeve për kontratat e sigurimit që ajo lëshon; dhe
- (b) një aktiv jo-material, që paraqet vlerën e drejtë të të drejtave kontraktuale dhe detyrimeve të blera, për aq sa ky detyrim nuk pasqyron këtë vlerë të drejtë. Ky aktiv jo-material përjashtohet nga objekti i SNK 36 dhe SNK 38. Mbas kombinimit të biznesit, Shoqëria mëmë kërkohej të masë këtë aktiv jo-material mbi një bazë të njëjtë me matjen e detyrimit të sigurimit përkatës.

## Blerjet e kthimit

Shembulli i mëposhtëm ilustron zbatimin e udhëzuesit për kontabilizimin e blerjes së kthimit i dhënë si një shtesë për zbatimin në paragrafët B1-B15 të Shtojcës B të SNRF 3 *Kombinimet e Biznesit*.

## Shembull 5

Ky shembull ilustron kontabilizimin e një blerje kthimi në të cilën Njësia ekonomike A, njësi ekonomike që emeton instrumentat e kapitalit neto dhe për këtë shoqëria mëmë ligjore, blihet në një blerje kthimi nga Njësia ekonomike B, filiali ligjor, më 30 shtator 20X1. Kontabilizimi i çdo efekti të tatimit mbi të ardhurat në këtë shembull injorohet:

### Bilancet e A dhe B menjëherë përpara kombinimit të biznesit

	A	B
	NjM	NjM
Aktivet afatshkurtër	500	700

**Bilancet e A dhe B menjëherë përpara kombinimit të biznesit**

Aktivitet afatgjatë	1,300	3,000
	1,800	3,700
Detyrimet afatshkurtër	300	600
Detyrimet afatgjatë	400	1,100
	700	1,700
Kapitali neto i pronarëve		
Fitimet e pashpërndara	800	1,400
Kapitali neto i emetuar		
100 aksione të zakonshme	300	
60 aksione të zakonshme		600
	1,100	2,000
	1,800	3,700

**Informacione të tjera**

- (a) Më 30 shtator 20X1, A emeton  $2\frac{1}{2}$  aksione në këmbim të çdo aksioni të zakonshëm të B. Të gjithë aksionerët e B këmbajnë aksionet e tyre në B. Prandaj, A emeton 150 aksione të zakonshme në këmbim të gjithë 60 aksioneve të zakonshëm të B.
- (b) Vlera e drejtë e secilit aksion të zakonshëm të B më 30 shtator 20X1 është 40NjM. Çmimi i kuotuar i tregut i aksioneve të zakonshme të A në atë datë është 12NjM.
- (c) Vlerat e drejta të aktiveve e identifikueshme dhe detyrimeve të A më 30 shtator 20X1 janë të njëjta me vlerat e tyre kontabël neto, me përjashtim të aktiveve afatgjatë. Vlera e drejtë e aktiveve afatgjatë të A më 30 shtator 20X1 është 1,500NjM.

**Llogaritja e kostonë së kombinimit të biznesit**

Si rezultat i emetimit të 150 aksioneve të zakonshme nga A, aksionerët e B zotërojnë 60 përqind të aksioneve të emetuara të njësisë ekonomike të kombinuar (dmth 150 aksione nga 250 aksione të emetuara). Mbetja prej 40 përqind zotërohet nga aksionerët e A. Nëqoftëse kombinimi i biznesit do të kryhej në formën e emetimit të aksioneve shtesë nga B për aksionerët e A në këmbim të aksioneve të tyre të zakonshme në A, B do të duhej të kishte emetuar 40 aksione që raporti interesit në pronësi të njësisë ekonomike të kombinuar të ishte i njëjtë. Aksionerët e B do të zotëronin 60 nga 100 aksionet e emetuara nga B dhe për këtë 60 përqind të njësisë ekonomike të kombinuar.

Si rezultat, kosto e kombinimit të biznesit është 1,600NjM (dmth 40 aksione secili me vlerën e drejtë 40NjM).

**Matja e emrit të mirë**

Emri i mirë matet si tejkalim i kostonë së kombinimit të biznesit mbi vlerën e drejtë neto të aktiveve dhe detyrimeve të identifikueshme të A. Prandaj, emri i mirë matet si mëposhtë:

	NjM	NjM
Kosto e kombinimit të biznesit		
		1,600



Vlera e drejtë neto e aktiveve dhe detyrimeve të identifikueshme të A Vlera e drejtë neto e

Aktivët afatshkurtër	500	
Aktivët afatgjatë	1,500	
Detyrime afatshkurtër	(300)	
Detyrime afatgjatë	(400)	1,300
Emri i mirë		300

#### Bilanci i konsoliduar më 30 shtator 20X1

	NjM
Aktivët afatshkurtër [700NjM + 500NjM]	1,200
Aktivët afatgjatë (3,000 + 1,500NjM)	4,500
Emri i mirë	300
	6,000
Detyrimet afatshkurtër (600NjM + 300NjM)	900
Detyrimet afatgjatë (1,100NjM + 400NjM)	1,500
	2,400
Kapitali neto i pronarëve	
Fitimet e pashpërndara	1,400
Kapitali neto i emetuar	
250 aksione të zakonshme(600NjM + 1,600NjM)	2,200
	3,600
	6,000

- (a) Në përputhje me paragrafin B7(c) të SNRF 3, shuma e njohur si instrumentat e kapitalit neto të emetuara në pasqyrat financiare të konsoliduara përcaktohet duke mbledhur kapitalin neto të emetuar të filialit ligjor menjëherë përpara kombinimit të biznesit [600NjM] me koston e kombinimit [1,600NjM]. Megjithatë, struktura e e shfaqur në këto pasqyra financiare të konsoliduara (dmth numri dhe lloji i instrumentave të kapitalit neto të emetuar) duhet të pasqyrojë strukturën e të shoqërisë mëmë ligjore, përfshirë instrumentat e të emetuara nga shoqëria mëmë ligjore për të kryer kombinimin.

#### Fitimet për aksion

Supozojmë që fitimi i B për periudhën vjetore të mbyllur më 31 dhjetor 20X0 ishte 600NjM dhe që fitimi i konsoliduar për periudhën vjetore të mbyllur më 31 dhjetor 20X1 është 800NjM. Supozojmë gjithashtu që nuk kishte ndryshime në numrin e aksioneve të zakonshme të emetuara nga B gjatë periudhës vjetore të mbyllur më 31 dhjetor 20X0 dhe gjatë periudhës nga 1 janar 20X1 deri në momentin aktual të blerjes së kthimit (30 shtator 20X1).

Fitimet për aksion për periudhën vjetore të mbyllur më 31 dhjetor 20X1 llogariten si mëposhtë:

Numri i aksioneve që gjykohet se janë në qarkullim për periudhën nga 1 janar 20X1 derin në datën e blerjes (dmth numri i aksioneve të zakonshme të emetuara nga në blerjen e kthimit)	150
Numri i aksioneve në qarkullim nga data e blerjes deri më 31 dhjetor 20X1	250
Mesatarja e ponderuar e numrit të aksioneve të zakonshme në qarkullim $[(150 \times \frac{9}{12}) + (250 \times \frac{3}{12})]$	175
Fitimet për aksion [800/175]	4.57NjM

Riparaqitja e fitimeve për aksion për periudhën vjetore të mbyllur më 31 dhjetor 20X0 është 4.00 (dmth fitimi i B për 600 i pjestuar me numrin e aksioneve të zakonshme të emetuara nga A në blerjen e kthimit).

### Interesi i pakicës

Në shembullin e mësipërm, supozojmë që vetëm 56 aksione të zakonshme të B janë tregtuar për t'u këmbyer dhe jo të gjitha 60. Për arsye se A emeton  $2\frac{1}{2}$  aksione në këmbim të secilit aksion të zakonshëm të B, A emeton vetëm 140 (dhe jo 150) aksione. Si rezultat, aksionerët e B zotërojnë 58.3 përqind të aksioneve të emetuara të njësisë ekonomike të kombinuar (dmth 140 aksione nga 240 aksione të emetuara).

Kosto e kombinimit të biznesit llogaritet duke supozuar se kombinimi është kryer në formën e emetimit shtesë të aksioneve të zakonshme të B për aksionerët e A në këmbim të aksioneve të tyre të zakonshme në A. Për llogaritjen e numrit të aksioneve që do duhej të emetoheshin nga B, interesi i pakicës injorohet. Shumica e aksionerëve zotërojnë 56 aksione të B. Që këta të përfaqësojnë 58.3 përqind të interesit të pronësisë, B do të duhej të emetonte 40 aksione shtesë. Shumica e aksionerëve pastaj do të zotëronte 56 nga 96 aksione të emetuara të B dhe për këtë 58.3 përqind të njësisë ekonomike të kombinuar.

Si rezultat, kosto e kombinimit të biznesit është 1,600NjM (dmth 40 aksione secili me vlerën e drejtë 40NjM). Kjo është e njëjta shumë si kur të gjitha 60 aksionet e zakonshme të B u tregtuan për t'u këmbyer. Kosto e kombinimit nuk ndryshon thjesht për arsye se disa nga aksionerët e B nuk marrin pjesë në këmbim.

Interesi i pakicës përfaqësohet nga 4 aksione prej 60 aksioneve gjithsej të B që nuk janë këmbyer me aksione të A. Prandaj, interesi i pakicës është 6.7 përqind. Interesi i pakicës pasqyron interesin proporcional të aksionerëve të pakicës në vlerën kontabël para kombinimit të aktiveve neto të filialit ligjor. Prandaj, bilanci i konsoliduar rregullohet për të treguar interesin e pakicës prej 6.7 përqind të vlerave kontabël para kombinimit të aktiveve neto të B (dmth 134NjM ose 6.7 përqind e 2,000NjM).

Bilanci i konsoliduar më 30 shtator 20X1 që pasqyron interesin e pakicës është si mëposhtë:

	NjM
Aktivët afatshkurtër [700NjM + 500NjM]	1,200
Aktivët afatgjatë (3,000 + 1,500NjM)	4,500
Emri i mirë	300
	6,000
Detyrimet afatshkurtër (600NjM + 300NjM)	900
Detyrimet afatgjatë (1,100NjM + 400NjM)	1,500
	2,400
Kapitali neto i pronarëve	
Fitimet e pashpërndara (1,400 x 93.3%)	1,306

Kapitali neto i emetuar	2,160
240 aksione të zakonshme (560NjM + 1,600NjM)	
Interesi i pakicës	134
	3,600
	6,000

## Kombinimi i biznesit që arrihet shkallë-shkallë

Shembulli i mëposhtëm ilustron zbatimin e udhëzuesit për kombinimet e biznesit që arrihen shkallë-shkallë në paragrafët 58-60 të SNRF 3 *Kombinimet e Biznesit*. Veçanërisht ai trajton blerjet e njëpasnjëshme të aksionit që rezultojnë në një të investuar të kontabilizuar më parë me vlerën e drejtë të përfshira në pasqyrat financiare të konsoliduara si një filial.

Menjëherë pas shembullit ka një diskutim të rezultatit të zbatimit të udhëzuesit në paragrafët 58-60 të SNRF 3 me shembullin që supozohet se i investuari ka kontabilizuar më parë me kosto ose duke përdorur metodën e kapitalit neto, jo me vlerën e drejtë.

### Shembull 6

Investitori blen një interes pronësie 20 përqind në të Investuarin (një shoqëri shërbimesh) më 1 janar 20X1 për 3,500,000NjM me mjete monetare. Në këtë datë, vlera e drejtë e aktiveve të identifikueshme të të Investuarit është 10,000,000 dhe vlera kontabël neto e këtyre aktiveve është 8,000,000NjM. I Investuari nuk ka detyrime ose detyrime me kusht në këtë datë. Mëposhtë paraqitet bilanci i të Investuarit më 1 janar 20X1 sëbashku me vlerat e drejta të aktiveve të identifikueshme:

	Vlerat kontabël neto	Vlerat e drejta
	NjM	NjM
Mjete monetare dhe llogari të arkëtueshme	2,000,000	2,000,000
Toka	6,000,000	8,000,000
	8,000,000	10,000,000
Kapitali neto i emetuar: 1,000,000 aksione të zakonshme	5,000,000	
Fitime të pashpërndara	3,000,000	
	8,000,000	

Gjatë vitit të mbyllur më 31 dhjetor 20X1, i Investuari raporton një fitim për 6,000,000NjM por nuk paguan ndonjë dividend. Veç kësaj, vlera e drejtë e tokës e të Investuarit rritet me 3,000,000NjM dhe arrin 11,000,000NjM. Megjithatë, shuma e njohur nga i Investuari në lidhje me tokën mbetet e pandryshuar për 6,000,000. Mëposhtë paraqitet bilanci i të Investuarit më 31 dhjetor 20X1 sëbashku me vlerat e drejta të aktiveve të identifikueshme:

Vlerat kontabël neto	Vlerat e drejta
----------------------	-----------------

	NjM	NjM
Mjete monetare dhe llogari të arkëtueshme	8,000,000	8,000,000
Toka	6,000,000	11,000,000
	<hr/> 14,000,000	<hr/> 19,000,000
Kapitali neto i emetuar: 1,000,000 aksione të zakonshme	5,000,000	
Fitime të pashpërndara	9,000,000	
	<hr/> 14,000,000	

Më 1 janar 20X2, Investitori blen një interes tjetër në pronësi 60 përqind të të Investuarit për 22,000,000NjM me mjete monetare, kështu merr kontrollin. Përpara se të marrë kontrollin, Investitori nuk kishte ndonjë influencë të rëndësishme mbi të Investuarin dhe kontabilizon investimin fillestar prej 20 përqind me vlerën e drejtë me ndryshimet në vlerë të përfshira në fitim ose humbje. Aksionet e zakonshme të të Investuarit kanë një çmim të kuotuar në treg më 31 dhjetor 20X1 prej 30NjM për aksion.\*

Gjatë periudhës 1 janar 20X1 deri në 1 janar 20X2, kapitali neto i emetuar i të Investuarit ishte 30,000,000NjM. I vetmi aktiv i Investitorit përveç investimit të tij në të Investuarin janë mjetet monetare.

### Kontabilizimi i investimit fillestar përpara marrjes së kontrollit

Investimi fillestar i Investitorit 20 përqind në të Investuarin matet për 3,500,000NjM. Megjithatë, 1,000,000 aksionet e zakonshme të të Investuarit kanë një çmim të kuotuar në treg më 31 dhjetor 20X1 prej 30NjM për aksion. Prandaj, vlera kontabël e 20 përqind të investimit fillestar të Investitorit rimatet në pasqyrat financiare të Investitorit për 6,000,000NjM më 31 dhjetor 20X1, me një rritje prej 2,500,000NjM të njohur në fitimin ose humbjen e periudhës. Prandaj, bilanci i Investitorit më 31 dhjetor 20X1, përpara blerjes së 60 përqind të interesit në pronësi shtesë, është si mëposhtë:

	NjM
Mjete monetare	26,500,000
Investimi në të Investuarin	6,000,000
	<hr/> 32,500,000
Kapitali neto i emetuar	30,000,000
Fitime të pashpërndara	2,500,000
	<hr/> 32,500,000

\* Prandaj, kapitalizimi tregut i të Investuarit më 31 dhjetor 20X1 është 30,000,000 NjM. Megjithatë, Investitori ka paguar 22,000,000 NjM për 60 përqind shtesë të aksioneve të emetuara dhe kontrollin e të Investuarit më 1 Janar 20X2. Kjo tregon se Investitori ka paguar një prim të rëndësishëm për kontrollin e të Investuarit.

## Kontabilizimi i kombinimit të biznesit

Paragrafi 25 i SNRF 3 parashikon që kur një kombinim biznesi përfshin më shumë se një transaksion këmbimi, kosto e kombinimit është mbledhja e kostove të transaksioneve individuale, me koston e secilit transaksion individual të përcaktuar në datën e secilit transaksion këmbimi (dmth data në të cilën është njohur secili investim individual në pasqyrat financiare të blerësit). Kjo kuptohet që për këtë shembull, kosto për Investitorin e kombinimit të biznesit është mbledhja e koston së interesit fillestar në pronësi 20 përqind (3,500,000NjM) plus koston e intersit të mëpasëm në pronësi 60 përqind (22,000,000NjM), pavarësisht prej faktit që vlera kontabël e interesit fillestar në pronësi 20 përqind ka ndryshuar.

Më tej, dhe në përputhje me paragrafin 58 të SNRF 3, secili transaksion duhet të trajtohet veças për të përcaktuar emrin e mirë për këtë transaksion, duke përdorur informacionin për koston dhe vlerën e drejtë në datën e secilit transaksion këmbimi. Prandaj, Investitori njihet shumat e mëposhtëme për emrin e mirë në pasqyrat e tij financiare të konsoliduara:

Për 20% interes të pronësisë që e ka koston 3,500,000NjM:

$$\text{emri i mirë} = 3,500,000 - [20\% \times 10,000,000] = 1,500,000\text{NjM}$$

Për 60% interes të pronësisë që e ka koston 22,000,000NjM:

$$\text{emri i mirë} = 22,000,000 - [60\% \times 19,000,000] = 10,600,000\text{NjM}$$

Mëposhtë tregohet fleta e punës e konsolidimit të Investitorit (të gjitha shumat në NjM) menjëherë mbas blerjes së 60 përqind interes shtesë të pronësisë në të Investuarin, së bashku me rregullimet e konsolidimit dhe shpjegimet që i shoqërojnë:

	Investi tori	I Investu ari	Rregullimet e Konsolidimit		Konsolidua r	
			D	K		
<b>Aktivët Neto</b>						
Mjete	4,500	8,000			12,500	
Investimi në të Investuari n	28,000			2,500 (2)		
				3,500 (3)		
		—		22,000 (	—	
Toka	—	6,000	5,000 (1)		11,000	Shih shënimin
Emri i mirë	—	—	1,500 (3)		12,100	Shih shënimin
			10,600 (			
	<u>32,500</u>	<u>14,000</u>			<u>35,600</u>	
Kapitali neto i emetuar	30,000	5,000	1,000 (3)		30,000	Shih shënimin (c)
			3,000 (4)			
			1,000 (5)			
Mbivlera e rivlerësimi t të aktiveve	—	—	400 (3)	5,000 (1)	600	Shih shënimin (d)
			3,000 (4)			
			1,000 (5)			

Fitime të pashpërnd ara	2,500	9,000	2,500 (2 )	1,200	Shih shënimin (e)
			600 (3)		
			5,400 (4 )		
			1,800 (5 )		
Interesi i pakicës	—	—	3,800 (5 )	3,800	Shih shënimin (a)
	<u>32,500</u>	<u>14,000</u>		<u>35,600</u>	

**Rregullimet e Konsolidimit**

	<b>D</b>	<b>K</b>
(1) Toka	5,000	
Asset revaluation surplus		5,000
<i>Për të njohur aktivet e identifikueshme të të investuarit me vlerën e drejtë në datën e blerjes</i>		
(2) Fitime të pashpërndara	2,500	
Investment in Investee		2,500
<i>Për të riparaqitur 20 përqind të investimit fillestar në të Investuarin me kosto</i>		
(3) Kapitali neto i emetuar[20% × 5,000]	1,000	
Mbivlera e rivlerësimit të aktiveve	400	
Fitime të pashpërndara [20% × 3,000]	600	
Emri i mirë	1,500	
Investment in Investee		3,500
<i>Për të njohur emrin e mirë për 20 përqind investim mfillestar në të Investuarin dhe regjistruar eliminimin e këtij investimi kundrejt tepricave në kapitalin neto që i shoqërojnë</i>		
(4) Kapitali neto i emetuar[60% × 5,000]	3,000	
Mbivlera e rivlerësimit të aktiveve	3,000	
Retained earnings [60% × 9,000]	5,400	
Emri i mirë	10,600	
Investment in Investee		22,000
<i>Për të njohur emrin e mirë për 60 përqind investim mfillestar në të Investuarin dhe regjistruar eliminimin e këtij investimi kundrejt tepricave në kapitalin neto që i shoqërojnë</i>		
(5) Kapitali neto i emetuar[20% × 5,000]	1,000	
Mbivlera e rivlerësimit të aktiveve	1,000	
Fitime të pashpërndara [20% × 9,000]	1,800	
Minority interest (in issued equity)		1,000
Minority interest (in asset revaluation surplus)		1,000
Minority interest (in retained earnings)		1,800



**Rregullimet e Konsolidimit****D****K***Për të njohur interesin e pakicës në të Investuarin*

- (a) Mbivlera nga rivlerësimi i aktiveve për 2,000,000NjM paraqet shumën me të cilën vlera e drejtë e tokës së të Investuarit në datën e transaksionit të parë të këmbimit tejkalon vlerën e tij kontabël (neto); vlera kontabël e tokës në datën që Investitori bleu fillimisht 20 përqind të interesit ishte 6,000,000NjM, por vlera e tij e drejtë ishte 8,000,000NjM. Në përputhje me paragrafin 58 të SNRF 3, secili transaksion duhet të trajtohet veças për qëllimin për të përcaktuar shumën e emrit të mirë për këtë transaksion, duke përdorur informacionin për koston dhe vlerën e drejtë në datën e secilit transaksion këmbimi.

**Shënimet shpjeguese**

Rregullimet e konsolidimit të mësipërme rezultojnë në:

- (a) Aktivet neto të identifikueshme të të Investuarit të paraqitura me vlerat e tyre të plota të drejta në datën që Investitori merr kontrollin e të Investuarit. Kjo kuptohet që 20 përqind e interesit të pakicës në të Investuarin është paraqitur me pjesën e pakicës 20 përqind të vlerave të drejta të aktiveve neto të identifikueshme të të Investuarit.
- (b) emri i mirë i njohur nga data e blerjes me një shumë të bazuar duke trajtuar secilin transaksion këmbimi veças dhe duke përdorur informacionin e koston dhe vlerës së drejtë në datën e secilit transaksion këmbimi.
- (c) kapitali neto i emetuar për 30,000,000 NjM përmban kapitalin neto të emetuar të Investitorit për 30,000,000 NjM.
- (d) një mbivlerë nga rivlerësimi i aktivitetit për 600,000 NjM. Kjo shumë pasqyron që një pjesë e rritjes në vlerën e drejtë të aktiveve neto të identifikueshme të të Investuarit mbas blerjes së parë 20 përqind të interesit është e atrubueshme për këtë 20 përqind fillestar të interesit [ $20\% \times 3,000,000$  NjM].
- (e) një teprice në fitimet e pashpërndara për 1,200,000 NjM. Kjo shumë pasqyron ndryshimet në fitimet e pashpërndara të të Investuarit mbasi Investitori bleu interesin fillestar 20 përqind që i ngarkohet këtij 20 përqind interes [ $20\% \times 6,000,000$  NjM].

Prandaj, efekti i zbatimit të kërkesave të SNRF 3 për kombinimet e biznesit që përfshijnë blerje të njëpasnjëshme aksionesh për të cilat investimi ka qënë më parë i kontabilizuar me vlerat e drejta me ndryshimet në vlerë të përfshira në fitimin ose humbjen shkakton:

- ndryshime në vlerën e drejtë të interesave të pronësisë të mbajtura më parë që janë për t'u rimarrë (kështu që vlerat kontabël të këtyre interesave të pronësisë të riparaqiten me kosto).
- ndryshime në fitimet e pashpërndara të të investuarit dhe tepricave të tjera në kapitalin neto mbas secilit transaksion këmbimi për t'u përfshirë në pasqyrat financiare të konsoliduara mbas konsolidimit për aq sa ato lidhen me interesat e pronësisë të mbajtura më parë.

**Zbatimi i SNRF 3 nëqoftëse i investuari ka qënë më parë i kontabilizuar me kosto ose duke përdorur metodën e kapitalit neto**

Siç diskutohet më sipër, paragrafi 25 i SNRF 3 kërkon që kur kosto e një kombinim biznesi që përfshin më shumë se një transaksion këmbimi të matet si shuma e kostove të transaksioneve individuale, me koston e secilit transaksion individual të përcaktuar në datën e secilit transaksion këmbimi (dmth data në të cilën është njohur secili investim individual në pasqyrat financiare të blerësit). Prandaj, pavarësisht nëse interesi fillestar në pronësi 20 përqind është kontabilizuar me kosto, duke zbatuar metodën e kapitalit neto ose me vlerën e drejtë, kosto për Investitorin e kombinimit të biznesit është mbledhja e koston së interesit fillestar në pronësi 20 përqind (3,500,000NjM) plus koston e intersit të mëpasëm në pronësi 60 përqind (22,000,000NjM).

Më tej, dhe përsëri pavarësisht nëse 20 përqind i investimit fillestar në të Investuarin është kontabilizuar me kosto, duke zbatuar metodën e kapitalit neto ose me vlerën e drejtë, secili transaksion duhet të trajtohet veças për qëllimin e përcaktimit të shumës së emrit të mirë në këtë transaksion, duke përdorur informacionin e koston dhe vlerës së drejtë në datën e secilit transaksion këmbimi.

Prandaj, efekti i zbatimit të SNRF 3 për çdo kombinim biznesi që përfshin blerje të njëpasnjëshme aksionesh shkakton:

- ndryshime në vlerën kontabël të interesave të pronësisë të mbajtura më parë që janë për t'u rimarrë (kështu që vlerat kontabël të këtyre interesave të pronësisë të riparaqiten me kosto).
- ndryshime në fitimet e pashpërndara të të investuarit dhe tepricave të tjera në kapitalin neto mbas secilit transaksion këmbimi për t'u përfshirë në pasqyrat financiare të konsoliduara mbas konsolidimit për aq sa ato lidhen me interesat e pronësisë të mbajtura më parë.

Si rrjedhim, pasqyrat financiare të konsoliduara menjëherë mbasi Investitori blen interesin shtesë të pronësisë 60 përqind dhe merr kontrollin e të Investuarit do të jenë të njëjta pavarësisht nga metoda e përdorur për të kontabilizuar investimin fillestar 20 përqind në të Investuarin përpara marrjes së kontrollit.

## **Ndryshimet në vlerat e caktuara për aktivet e identifikueshme të të blerit**

### **Plotësimi i kontabilizimit fillestar të një kombinimi biznesi**

Shembulli i mëposhtëm ilustron zbatimin e udhëzimeve në paragrafin 62 të SNRF 3 *Kombinimet e Biznesit* për plotësimin e kontabilizimit fillestar të një kombinimi biznesi kur blerësi, në fund të periudhës së parë mbas kombinimit, ka kontabilizuar kombinimin duke përdorur vlera të provizionuara. Ky shembull nuk trajton kontabilizimin e ndonjë efekti të tatimit mbi të ardhurat që vjen nga rregullimet.

SNRF 3 kërkon që blerësi të kontabilizojë një kombinimi biznesi duke përdorur vlera të provisionuara nëqoftëse kontabilizimi fillestar i një kombinimi biznesi mund të përcaktohet vetëm përkohësisht në fund të periudhës raportuese në të cilën është kryer kombinimi. Blerësit i kërkohet të njohë çdo rregullim të këtyre vlerave të provisionuara si rezultat i plotësimit të kontabilizimit fillestar:

- (a) brenda dymbëdhjet muajve nga data e blerjes; dhe
- (b) nga data e blerjes. Prandaj:
  - (i) vlera kontabël neto e aktivit, detyrimit e detyrimit me kusht të identifikueshëm që është njohur ose rregulluar si rezultat i plotësimit të kontabilizimit fillestar duhet të llogaritet sikur vlera e tij e drejtë në datën e blerjes ka qënë njohur nga ajo datë.
  - (ii) emri i mirë ose çdo fitim i njohur në përputhje me paragrafin 56 duhet të rregullohet nga data e blerjes me një shumë të barabartë me rregullimin e vlerës së drejtë në datën e blerjes së aktivit, detyrimit e detyrimit me kusht të identifikueshëm që është njohur ose rregulluar.
  - (iii) informacioni krahasues i paraqitur është i plotësuar për periudhat para kontabilizimit fillestar të kombinimit që paraqitet sikur kontabilizimi fillestar ka qënë plotësuar nga data e blerjes. Kjo përfshin çdo amortizim shtesë, efekte të konsumit ose fitime ose humbje të tjera të njohura si rezultat i plotësimit të kontabilizimit fillestar.

### **Shembull 7**

Një njësi ekonomike përgatit pasqyrat financiare për periudhën vjetore të mbyllur më 31 dhjetor dhe nuk përgatit pasqyra financiare të ndërmjetme. Njësia ekonomike ishte blerësi në një kombinim biznesi më 30 shtator 20X4. Njësia ekonomike kërkoi një vlerësim të pavarur për një element të aktiveve afatgjata materiale të blera në kombinim. Megjithatë, vlerësimi nuk ishte përfunduar në kohën kur njësia ekonomike përfundoi pasqyrat e saj financiare vjetore të 20X4. Njësia ekonomike njohu në pasqyrat e saj financiare vjetore të 20X4 një vlerë të drejtë të përkohëshme për aktivin për 30,000 NjM dhe një vlerë të provizionuar për emrin e mirë të blerë për 100,000 NjM. Elementi i aktiveve afatgjata materiale kishte një jetë të dobishme të mbetur në datën e blerjes për pesë vjet.

Katër muaj mbas datës së blerjes, njësia ekonomike mori vlerësimin e pavarur, i cili vlerësonte vlerën e drejtë të aktivit në datën e blerjes për 40,000 NjM.

Siç parashikohet në paragrafin 62 të SNRF 3, blerësit i kërkohet të njohë çdo rregullim të vlerave të provizionuara si rezultat të plotësimit të kontabilizimit fillestar nga data e blerjes.

Prandaj, në pasqyrat financiare të 20X5, është bërë një rregullim në vlerat kontabël të çeljes të elementit të aktiveve afatgjatë materiale. Ky rregullim matet me vlerën e drejtë të rregullimit në datën e blerjes për 10,000 NjM, minus amortizimin shtesë që do të duhet të ishte njohur nëse vlera e drejtë e aktivit në datën e blerjes do të ishte njohur nga kjo datë (500 NjM për tre muaj amortizim më 31 dhjetor 20X4). Gjithashtu rregullohet edhe vlera kontabël e emrit të mirë për uljen në vlerën në datën e blerjes për 10,000 NjM dhe informacioni krahasues i 20X4 riparaqitet për të pasqyruar këtë rregullim dhe për të përfshirë amortizimin shtesë për 500 NjM në lidhje me fundin e vitit më 31 dhjetor 20X4.

Në përputhje me paragrafin 69 të SNRF 3, njësia ekonomike jep informacion shpjegues në pasqyrat e saj financiare të 20X4 që kontabilizimi fillestar i kombinimit të biznesit është përcaktuar vetëm për kohësisht dhe sqaron pse ka ndodhur kështu. Në përputhje me paragrafin 73(b) të SNRF 3, njësia ekonomike jep informacion shpjegues në pasqyrat e saj financiare të 20X5 për shumat dhe sqarimet për rregullimet e vlerave të provizuara të njohura gjatë periudhës aktuale raportuese. Prandaj, njësia ekonomike jep informacione shpjeguese që:

- vlera e drejtë e elementit të aktiveve afatgjata materiale në datën e blerjes është rritur me 10,000 NjM me uljen korresponduese në emrin e mirë; dhe
- informacioni krahasues i 20X4 është riparaqitur për të pasqyruar këtë rregullim dhe për të përfshirë amortizimin shtesë për 500 NjM që lidhet me fundin e vitit më 31 dhjetor 20X4.

## Korrigjimet e gabimit

Shembujt e mëposhtëm ilustrojnë zbatimin e udhëzimeve në paragrafët 63 dhe 64 të SNRF 3 për kontabilizimin e korrigjimeve të gabimit që lidhen me kontabilizimin fillestar të një kombinimi biznesi. Këta shembuj nuk trajtojnë kontabilizimin e ndonjë efekti të tatimit mbi të ardhurat që vjen nga rregullimet.

Me tre përjashtime, SNRF 3 kërkon që rregullimet që u bëhen kontabilizimit fillestar të një kombinimi biznesi mbasi është plotësuar kontabilizimi fillestar vetëm për të korrigjuar një gabim në përputhje me SNK 8 *Politikat Kontabël, Ndryshimet në Vlerësimet Kontabël dhe Gabimet*. Mbasi ky kontabilizim është plotësuar, rregullimet nuk mund të njihen për efekt të ndryshimeve në vlerësimet kontabël. Nëpërputhje me SNK 8, efekti i një ndryshimi në një vlerësim kontabël njihet prospektivisht. SNK 8 jep udhëzime për të dalluar korrigjimet e gabimeve nga ndryshimet në vlerësimet kontabël.

## Shembull 8

Një njësi ekonomike përgatit pasqyrat financiare për periudhën vjetore të mbyllur më 31 dhjetor dhe nuk përgatit pasqyra financiare të ndërmjetme. Njësia ekonomike ishte blerësi në një kombinim biznesi më 30 shtator 20X1. Si pjesë e kontabilizimit fillestar për këtë kombinim, njësia ekonomike njeh emrin e mirë për 100,000 NjM. Vlera kontabël (neto) e emrit të mirë më 31 dhjetor 20X1 ishte 100,000 NjM.

Gjatë 20X2, njësia ekonomike merr dijeni për një gabim që lidhet me shumën që fillimisht u caktua për aktivet afatgjata materiale të blera në kombinimin e biznesit. Veçanërisht, 20,000 NjM nga 100,000 NjM që fillimisht u caktuan për emrin e mirë duhet të kalohet për aktivet afatgjata materiale që kishin një jetë të dobishme të mbetur në datën e blerjes për pesë vjet.

Siç parashikohet në paragrafin 64 të SNRF 3, SNK 8 kërkon që korrigjimi i gabimit të kontabilizohet retrospektivisht dhe në pasqyrat financiare të paraqitet sikur gabimi nuk ka ndodhur kurrë duke korrigjuar gabimin në informacionin krahasues për periudhën (at) e mëparshme në të cilat ai ka ndodhur.

Prandaj, në pasqyrat financiare të 20X2, është bërë një rregullim në vlerat kontabël të çeljes të elementit të aktiveve afatgjatë materiale. Ky rregullim matet me vlerën e drejtë të rregullimit në datën e blerjes për 20,000 NjM, minus amortizimin shtesë që do të duhet të ishte njohur me vlerën e drejtë të rregullimit (1,000 NjM për tre muaj amortizim deri më 31 dhjetor 20X1). Gjithashtu rregullohet edhe vlera kontabël e emrit të mirë për uljen në vlerë në datën e blerjes për 20,000 NjM dhe informacioni krahasues i 20X1 riparaqitet për të pasqyruar këtë rregullim dhe për të përfshirë amortizimin shtesë për 1,000 NjM në lidhje me fundin e vitit më 31 dhjetor 20X1.

Në përputhje me SNK 8, njësia ekonomike jep informacion në pasqyrat e saj financiare të 20X2 për natyrën e gabimit dhe që, si rezultat i korrigjimit të gabimit, është bërë një rregullim në vlerën kontabël të aktiveve afatgjata materiale. Njësia ekonomike gjithashtu jep informacione shpjeguese që:

- vlera e drejtë e elementit të aktiveve afatgjata materiale në datën e blerjes është rritur me 20,000 NjM me uljen korresponduese në emrin e mirë; dhe
- informacioni krahasues i 20X1 është riparaqitur për të pasqyruar këtë rregullim dhe për të përfshirë amortizimin shtesë për 1,000 NjM që lidhet me fundin e vitit më 31 dhjetor 20X1.

\* Dy nga tre përjashtimet e kësaj kërkesë lidhen me rregullimet e kostos së një kombinimi biznesi mbasi është plotësuar kontabilizimi fillestar i kombinimit. I treti lidhet me njohjen e mëpasme nga blerësi të aktiveve tatimore të shtyra të të blerit që nuk kënaqin kriteret për njohje të veçantë kur bëhet kontabilizimi fillestar i kombinimit të biznesit.

## Shembull 9

Ky shembull supozon të njëjtat fakte si në Shembullin 8, përveç se shuma që fillimisht është kaluar tek aktivet afatgjata materiale është ulur me 20,000 NjM për të korrigjuar gabimin, jo për ta rritur me 20,000 NjM. Ky shembull gjithashtu supozon se njësia ekonomike përcakton që shuma e rikuperueshme e emrit të mirë shtesë është vetëm 17,000 NjM më 31 dhjetor 20X1.

Në pasqyrat financiare të 20X2, vlera kontabël në çelje e aktiveve afatgjata materiale ulet me 19,000 NjM, që është vlera e drejtë e rregullimit në datën e blerjes për 20,000 NjM minus 1,000 NjM të shpenzimit për amortizimin të njohur për periudhën tre mujore deri më 31 dhjetor 20X1. Vlera kontabël e emrit të mirë rritet me 17,000 NjM, që është rritja në vlerë në datën e blerjes për 20,000 NjM minus 3,000 NjM humbje nga çvlerësimi për të pasqyruar atë që vlera kontabël e rregullimit tejkalon shumën e saj të rikuperueshme. Informacioni krahasues i 20X1 riparaqitet për të pasqyruar këtë rregullim dhe për të hequr 1,000 NjM amortizim dhe për të përfshirë 3,000 NjM humbjen nga Çvlerësimi.

Në përputhje me SNK 8, njësia ekonomike jep informacion në pasqyrat e saj financiare të 20X2 për natyrën e gabimit dhe që, si rezultat i korrigjimit të gabimit, është bërë një rregullim në vlerën kontabël të aktiveve afatgjata materiale. Njësia ekonomike gjithashtu jep informacione shpjeguese që:

- vlera e drejtë e aktiveve afatgjata materiale në datën e blerjes është ulur me 20,000 NjM me rritjen korresponduese në emrin e mirë; dhe
- informacioni krahasues i 20X1 është riparaqitur për të pasqyruar këtë rregullim dhe për të hequr 1,000 NjM amortizim të njohur në fund të vitit më 31 dhjetor 20X1 dhe për të përfshirë 3,000 NjM humbje nga çvlerësimi të emrit të mirë që lidhet me fundin e vitit më 31 dhjetor 20X1.

