Standardi Ndërkombëtar i Raportimit Financiar 3
Kombinimet e Biznesit

Objektivi

1 Objektivi i këtij Standardi është të përmirësojë përshtatshmërinë, besueshmërinë dhe krahasueshmërinë e informacionit që një njësi raportuese ofron në pasqyrat e saj financiare në lidhje me një *kombinim biznesi* dhe efektet e tij. Për të arritur këtë, ky SNRF përcakton parimet dhe kërkesat për mënyrën se si *blerësi*:

(a) njeh dhe mat në pasqyrat e tij financiare aktivet e *identifikueshme* të blera, detyrimet e marra përsipër dhe çdo *interes jo-kontrollues* në të *blerin*;

(b) njeh dhe mat *emrin e mirë* të fituar në kombinim biznesi ose një fitim nga një blerje e volitshme; dhe

(c) përcakton se çfarë informacioni të paraqesë në shënimet shpjeguese për ti mundësuar përdoruesve të pasqyrave financiare të vlerësojnë efektet e natyrës dhe financiare të kombinimit të biznesit.

Objekti

2 Ky SNRF zbatohet për një transaksion ose ngjarje tjetër që plotëson përkufizimin e një kombinimi biznesi. Ky SNRF nuk do të zbatohet për:

(a) kontabilizimin e krijimit të një sipërmarrjeje të përbashkët marrëveshjeje të përbashkët në pasqyrat financiare të vetë marrëveshjes së përbashkët.

(b) blerja e një aktivi ose një grupi aktivesh që nuk përbëjnë një *biznes*. Në raste të tilla blerësi do të identifikojë dhe do të njohë aktivet individuale të identifikueshme të blera (duke përfshirë edhe ato aktive që plotësojnë përkufizimin e, dhe kriteret e njohjes për *aktivet jo-materiale* në SNK 38 *Aktivet Jo-materiale*) dhe detyrimet e supozuara. Kostoja e grupit do të shpërndahet në aktivet individuale të identifikueshme dhe në detyrimet në bazë të *vlerave* të *drejta* relativet të tyre në datën e blerjes. Një transaksion ose ngjarje e tillë nuk sjell emër të mirë.

(c) një kombinim i njësive ekonomike ose bizneseve nën kontroll të përbashkët (paragrafët B1-B4 japin udhëzime përkatëse për aplikimin).

2A Kërkesat e këtij standardi nuk aplikohen për blerjen nga një njësi ekonomike investuese, siç përcaktohet ne SNRF 10, *Pasqyrat financiare të konsoliduara*, e një investimi në një filial që i kërkohet të matet me vlerën e drejtë nëpërmjet fitimit ose humbjes.

Identifikimi i një kombinimi biznesi

3 Një njësi ekonomike do të përcaktojë nëse një transaksion ose ngjarje tjetër është një kombinim biznesi duke zbatuar përkufizimin në këtë SNRF, i cili kërkon që aktivet e blera dhe detyrimet e supozuara përbëjnë një biznes. Nëse aktivet e fituara nuk janë një biznes, njësia ekonomike raportuese do të trajtojë transaksionin apo ngjarje të tjera si një blerje aktivesh. Paragrafët B5-B12 japin udhëzime për identifikimin e një kombinim biznesi dhe përkufizimin e një biznesi.

Metoda e blerjes

4 Një njësi ekonomike duhet të marrë parasysh çdo kombinim biznesi duke zbatuar metodën e blerjes.

5 Zbatimi i metodës së blerjes kërkon:

(a) identifikimin e blerësit;

(b) përcaktimin e *datës se blerjes*;

(c) njohjen dhe matjen e aktiveve të identifikueshme të fituara, detyrimet e supozuara dhe çdo interes jo-kontrollues tek i bleri; dhe

(d) njohjen dhe matjen e emrit të mirë ose të një fitimi nga një blerje e volitshme.

Identifikimi i blerësit

6 Për çdo kombinim biznesi, një prej subjekteve të kombinuara duhet të identifikohet si blerësi.

7 Udhëzimi në SNRF 10 Pasqyrat Financiare të Konsoliduara do të përdoret për të identifikuar blerësin—njësia ekonomiken që merr *kontrollin* e një njësie tjetër ekonomike, d.m.th. i bleri. Nëse një kombinim biznesi ka ndodhur, por zbatimi i udhëzimeve në SNRF 10 nuk tregojnë qartë se cila nga njësitë kombinuara është blerësi, faktorët në paragrafët B14-B18 do të merren parasysh në përcaktimin e tij.

Përcaktimi i datës së blerjes

8 Blerësi duhet të identifikojë datën e blerjes, e cila është data në të cilën ajo merr kontrollin e të blerit.

9 Datën në të cilën blerësi merr kontrollin e të blerit në përgjithësi është data në të cilën blerësi ligjërisht transferon mjetet monetare, blen aktivet dhe merr përsipër detyrimet e të blerit në datën e mbylljes. Megjithatë, blerësi mund të marrë kontrollin në një datë që është ose më herët ose më vonë se data e mbylljes. Për shembull, data e blerjes i paraprin datës së mbylljes, nëse ka marrëveshje të shkruar që parashikon që blerësi merr kontrollin e të blerit në një datë para datës së mbylljes. Një blerës do të marrë parasysh të gjitha faktet dhe rrethanat përkatëse në identifikimin datën e blerjes.

Njohja dhe matja e aktiveve të identifikueshme të blera, detyrimet e marra përsipër dhe çdo interes jo-kontrollues tek i bleri

Parimi i njohjes

10 Që nga data e blerjes, blerësi do të njohë, veçmas nga emri i mirë, aktivet e identifikueshme të blera, detyrimet dhe çdo interes jo-kontrollues tek i bleri. Njohja e aktiveve të identifikueshme të blera dhe detyrimeve të supozuara është subjekt i kushteve të përcaktuara në paragrafët 11 dhe 12.

Kushtet e njohjes

11 Për t'u kualifikuar për njohje si pjesë e zbatimit të metodës se blerjes, aktivet e identifikueshme të blera dhe detyrimet e marra përsipër duhet të plotësojnë përkufizimet e aktiveve dhe detyrimeve në *Kuadrin*[1] *për Përgatitjen dhe Paraqitjen e Pasqyrave Financiar* në datën e blerjes. Për shembull, kostot që blerësi pret, por nuk është i detyruar që të bëjë në të ardhmen për të kryer planin e tij për të dalë nga një aktivitet të një të bleri, ose ta ndërpresë punësimin e punonjësve ose të zhvendosin punonjësit e një biznesi të blerë nuk janë detyrime në datën e blerjes. Prandaj, blerësi nuk i njeh këto kosto si pjesë e aplikimit të metodës së blerjes. Në vend të kësaj, blerësi njeh ato shpenzime në pasqyrat financiare pas kombinimit të saj në përputhje me SNRF-të e tjera.

12 Përveç kësaj, që të kualifikohen për njohje si pjesë e zbatimit të metodës se blerjes, aktivet e identifikueshme të blera dhe detyrimet e marra përsipër duhet të jenë pjesë e asaj që blerësi dhe i bleri (apo ish-*pronarët* e saj) kanë shkëmbyer në transaksion e kombinimit të biznesit në vend të rezultateve të transaksioneve të ndara. Blerësi duhet të zbatojë udhëzimet në paragrafët 51-53 për të përcaktuar se cilat aktive të blera ose detyrimet e marra përsipër janë pjesë e shkëmbimit të të blerit dhe i cili, nëse ka ndonjë, është rezultat i transaksioneve të veçanta që do të kontabilizohet në përputhje me natyrën e tyre dhe SNRF së aplikueshme.

13 Aplikimi nga ana e blerësit të parimit dhe kushteve të njohjes mund të rezultojë në njohjen e disa aktiveve dhe detyrimeve që nuk kanë qenë njohur më parë në pasqyrat financiare të të blerit. Për shembull, blerësi njeh aktivet afatgjata jo-materiale, të tilla si një markë, një patentë ose një marrëdhënie me konsumatorët, që i bleri nuk e njeh si aktive në pasqyrat financiare të tij, sepse këto aktive janë gjeneruar nga vetë njësia ekonomike dhe i ka njohur kostot në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve.

---

1 Në 2001 *Kuadri rregullator për përgatitjen dhe paraqitjen e pasqyrave financiare* i KSNK-se është adaptuar nga BSNK. Në Shtator 2010, BSNK zëvendësoi *Kuadrin me Kuadrin Konceptual për Raportimin Financiar.*

© IFRS Foundation

14 Paragrafët B28–B40B31–B40 japin udhëzime për njohjen e qirave operative dhe aktiveve jo-materiale. Paragrafët 22-28 specifikojnë llojet e aktiveve të identifikueshme dhe detyrimeve që përfshijnë sende për të cilat ky SNRF ofron përjashtime të kufizuara për parimin e njohjes dhe kushtet.

Klasifikimi ose përcaktimi i aktiveve të identifikueshme të blera dhe detyrimeve të marra përsipër në një kombinim biznesi

15 Në datën e blerjes, blerësi do të klasifikojë apo të përcaktojë aktivet e identifikueshme të blera dhe detyrimet të marra përsipër ashtu si duhet për të aplikuar SNRF të tjera në periudhën e mëpasshme. Blerësi do të bëjë ato klasifikime apo emërtime në bazë të kushteve kontraktuale, kushteve ekonomike, të politikave ekonomike dhe kontabël dhe kushteve të tjera përkatëse që ekzistojnë në datën e blerjes.

16 Në disa situata, SNRF-të sigurojnë informacion të ndryshëm kontabël në varësi se si një njësi ekonomike klasifikon ose përcakton një aktiv ose detyrim të veçantë. Shembuj të klasifikimeve apo përcaktimeve që blerësi do të bëjë në bazë të kushteve përkatëse ashtu si ekzistojnë në datën e blerjes përfshijnë, por nuk kufizohen vetëm në:

(a) klasifikimin i aktiveve dhe detyrimeve financiare si të matura me vlerën e drejtë nëpërmjet fitimit ose humbjes ose me koston e amortizuar, ose si një aktiv financiar të matur me vlerën e drejtë nëpërmjet të ardhurave të tjera të përgjithshme në përputhje me SNRF 9 *Instrumentet Financiarë*;

(b) përcaktimin e një instrumenti derivativ si një instrument mbulues në përputhje me SNRF 9; dhe

(c) vlerësimin nëse një derivativ i përfshirë duhet ndarë nga një kontratë bazë në përputhje me SNRF 9 (e cila është një çështje e 'klasifikimit' në bazë të termit të përdorur nga SNRF).

17 Ky SNRF ofron dy përjashtime për parimin në paragrafin 15:

(a) klasifikimi i një kontratë qiraje si një qira operative ose një qira financiare në përputhje me SNK 16 *Qiratë*;

(b) [fshirë]

Blerësi do të klasifikojë ato kontrata në bazë të kushteve kontraktuale dhe faktorë të tjerë në fillimin e kontratës (ose, nëse kushtet e kontratës janë ndryshuar në një mënyrë që do të ndryshojë klasifikimin e tij, në datën e atij ndryshimi, e cila mund të jetë data e blerjes).

Parimi i matjes

18 Blerësi duhet të masë aktivet e identifikueshme të blera dhe detyrimet e marra përsipër me vlerën e drejtë në datën e blerjes.

19 Për çdo kombinim biznesi, blerësi do të matë në datën e blerjes komponentët e interesave jo-kontrollues të të blerit që janë interesa të pranishëm të pronësisë dhe që i japin të drejtën mbajtësit e tyre për një pjesë proporcionale të aktiveve neto të njësisë ekonomike në rast të likuidimit me:

(a) vlerën e drejtë; ose

(b) pjesën përpjesëtimore të instrumentit aktual të pronësisë në shumat e njohura të aktiveve neto të identifikueshëm të të blerit.

Të gjitha komponentët e tjerë të interesave jo-kontrolluese do të maten me vlerën e drejtë në datën e blerjes, përveç nëse ekziston një bazë matjeje tjetër e kërkuar nga SNRF.

20 Paragrafët 24-31 specifikojnë llojet e aktiveve të identifikueshme dhe detyrimeve që përfshijnë elementë për të cilat ky SNRF ofron përjashtime të kufizuara për parimin e matjes.

Përjashtime nga parimi i njohjes dhe i matjes

21 Ky SNRF jep përjashtime të kufizuara për parimin e njohjes dhe të matjes. Paragrafët 22-31 specifikojnë dy pikat e veçanta për të cilat janë dhënë përjashtime dhe natyrën e këtyre përjashtimeve. Blerësi duhet të ketë parasysh këto elementë duke aplikuar kërkesat në paragrafët 22-31 të cilat do të rezultojë në disa elementë:

(a) të njohur duke zbatuar kushtet e njohjes përveç atyre në paragrafët 11 dhe 12, ose duke zbatuar kërkesat e SNRF-ve të tjera, me rezultate që dallojnë nga zbatimi i parimit të njohjes dhe kushtet.

(b) të matur me një vlerë tjetër të ndryshme nga vlera e drejtë në datën e blerjes.

Përjashtime nga parimi i njohjes

Detyrimet e kushtëzuara

22 SNK 37 *Provizionet, Detyrimet dhe Aktivet e Kushtëzuara* përkufizon një detyrim të kushtëzuar si:

(a) një detyrim i mundshëm që rrjedh 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 ardhshme të pasigurta jo tërësisht nën kontrollin e njësisë ekonomike; ose

(b) një detyrim aktual që lind nga ngjarjet e shkuara por nuk është njohur sepse:

(i) nuk ka mundësi që për të shlyer detyrimet të kërkohet një dalje burimesh që përfshin përfitime ekonomike; ose

(ii) shuma e detyrimit nuk mund të matet me besueshmëri të mjaftueshme.

23 Kërkesat e SNK 37 nuk aplikohen në përcaktimin se cilat detyrime të kushtëzuara do të njihen në datën e blerjes. Në vend të kësaj, blerësi do të njohë që nga data e blerjes një detyrim të kushtëzuar të supozuar në një kombinim biznesi nëse ai është një detyrim aktual që rrjedh nga ngjarje të shkuara dhe vlera e tij e drejtë mund të matet me besueshmëri. Prandaj, në kundërshtim me SNK 37, blerësi njeh një detyrim të kushtëzuar të supozuar në një kombinim biznesi në datën e blerjes, edhe nëse nuk është e mundur që një dalje e burimeve mbartëse e përfitimeve ekonomike do të kërkohet për të shlyer detyrimin. Paragrafi 56 jep udhëzime për kontabilizimin e mëpasshëm të detyrimeve të kushtëzuara.

Përjashtime nga parimi i njohjes dhe i matjes

Tatimi mbi fitimin

24 Blerësi do të njohë dhe të matë një aktiv tatimor të shtyrë apo detyrim që rrjedh nga aktivet dhe detyrimet e marra përsipër në një kombinim biznesi, në përputhje me SNK 12 *Tatimet mbi të Ardhura*t.

25 Blerësi do të llogaritë efektet tatimore të mundshme të diferencave të përkohshme dhe do ia mbartë atë shoqërisë së blerë që ekziston në datën e blerjes ose që lindin si rezultat i blerjes në përputhje me SNK 12.

Përfitimet e punonjësve

26 Blerësi do të njohë dhe matë një detyrim (ose aktiv, nëse ka ndonjë) në lidhje me marrëveshjet e përfitimit të punonjësve të shoqërisë së blerë në përputhje me SNK 19 *Përfitimet e Punonjësve*.

Aktive dëmshpërblimi

27 Shitësi në një kombinim biznesi mund të sigurojë blerësin për një detyrim të kushtëzuar ose të pasigurtë lidhur me një ose një pjesë të një aktivi ose detyrimi. Për shembull, shitësi mund të sigurojë blerësin kundrejt humbjeve mbi një sasi të caktuar në një detyrim që lind nga një rast i veçantë i paparashikuar; me fjalë të tjera, shitësi do të garantojë që detyrimi i blerësit nuk do të kalojë një sasi të caktuar. Si rezultat i kësaj, blerësi merr një aktiv dëmshpërblim. Blerësi do të njohë një aktiv dëmshpërblimi në të njëjtën kohë që njeh një element dëmshpërblimi të matur me të njëjtën bazë, i cili është subjekt i nevojës së krijimit të një fondi zhvlerësimi për shumat e pambledhshme. Prandaj, nëse dëmshpërblimi lidhet me një aktiv ose detyrim i cili është njohur dhe matur në datën e blerjes me vlerë të drejtë, blerësi duhet të njohë aktivin e dëmshpërblimit në datën e blerjes me vlerë të drejtë. Për një aktiv dëmshpërblimi të matur me vlerë të drejtë, efektet e pasigurisë në lidhje flukset monetare të ardhshme për shkak të mbledhshmërisë së një shume monetare janë të përfshira në matjen e vlerës se drejtë dhe një fond i veçantë vlerësimi nuk është i nevojshëm. (paragrafi B41 jep udhëzime lidhur me aplikimin).

28 Në disa rrethana, dëmshpërblimi mund të lidhet me një aktiv ose një detyrim që është një përjashtim për parimin e njohjes dhe të matjes. Për shembull, një dëmshpërblim mund të lidhet me një detyrim me kusht që nuk është njohur në datën e blerjes, sepse vlera e tij e drejtë nuk matet me besueshmëri në atë datë. Përndryshe, një dëmshpërblim mund të lidhen me një aktiv ose një detyrim, për shembull, një të tillë që rezulton nga një përfitim i punonjësve, që matet në një bazë tjetër përveç vlerës se drejtë në datën e blerjes. Në këto rrethana, aktivi dëm shpërblyes duhet të njihet dhe matet duke përdorur supozimet në përputhje me

© IFRS Foundation

ato të përdorura për të matur pika dëmshpërblehen subjekt vlerësim të menaxhimit-së për mbledhshmërinë të aktivit dëmit dhe çfarëdo kufizimi mbi shumën kontraktuale zhdëmtohet. Paragrafi 57 jep udhëzime për kontabilizimin e mëpasshëm të një aktivi dëmit.

Qiratë në të cilën blerësi është qiramarrësi

28A Blerësi duhet të njohë aktivet me të drejtë përdorimi dhe detyrimet e qirasë për qiratë e identifikuara në përputhje me SNRF 16 në të cilat i bleri është qiramarrësi. Nuk kërkohet që blerësi të njohë aktivet me të drejtë përdorimi dhe detyrimet e qirasë për:

(a) qiratë për të cilat afati i qirasë (siç përkufizohet në SNRF 16) përfundon brenda 12 muajve nga data e blerjes; ose

(b) qiratë për të cilin aktivi bazë është me vlerë të ulët (siç përshkruhet në paragrafët B3-B8 i SNRF 16).

28B Blerësi do të masë detyrimin e qirasë me vlerën aktuale të pagesave të mbetura të qirasë (siç përshkruhet në SNRF 16) sikur qiraja e blerë të ishte një qira e re në datën e blerjes. Blerësi do të masë aktivin me të drejtë përdorimi me të njëjtën shumë si detyrimin e qirasë, të rregulluar për të reflektuar kushtet e favorshme ose jo të favorshme të qirasë kur krahasohet me kushtet e tregut.

Përjashtime nga parimi i matjes

Të drejtat e riblerjes

29 Blerësi do të matë vlerën e një të drejtë të ri blerë të njohur si një aktiv jo-material në bazë të afatit të mbetur kontraktual të kontratës përkatëse, pavarësisht nga fakti nëse pjesëmarrësit e tregut do të merrnin parasysh rinovime potenciale kontraktuale në matjen e vlerës së drejtë. Paragrafët B35 dhe B36 japin udhëzime lidhur me aplikimin.

Transaksione me pagesa në bazë të aksioneve

30 Blerësi do të masë një detyrim ose një instrument kapitali lidhur me transaksionet me pagesa në bazë të aksioneve të shoqërisë së blerë ose zëvendësimi i transaksioneve me pagesa në bazë të aksioneve të shoqërisë së blerë me transaksione me pagesa në bazë të aksioneve të blerësit në përputhje me metodën në SNRF 2*Pagesat në Bazë të Aksioneve* në datën e blerjes. (Ky SNRF i referohet rezultatit të metodës "matja në bazë të tregut" të transaksioneve me pagesa në bazë të aksioneve.)

Aktivet të mbajtura për shitje

31 Blerësi do të masë një aktiv afatgjatë të blerë (ose grup të nxjerrë jashtë përdorimit) që është klasifikuar si i mbajtur për shitje në datën e blerjes në përputhje me SNRF 5*Aktivet Afatgjata që Mbahen për t'u Shitur dhe Operacionet Jo të Vijueshme* me vlerën e drejtë minus kostot për shitje në përputhje me paragrafët 15-18 të këtij SNRF.

Kontratat e sigurimit

31A Blerësi duhet të masë një grup kontratash brenda objektit të SNRF 17 *Kontratat e Sigurimit* të blera në një kombinim biznesi si një detyrim ose aktiv në përputhje me paragrafët 39 dhe B93–B95 të SNRF 17, në datën e blerjes.

Njohja dhe matja e emrit të mirë ose e një fitimi nga një blerje me leverdi

32 Blerësi duhet të njohë emrin e mirë në datën e blerjes të matur si tejkalimin i (a) me (b) si më poshtë:

(a) totali i:

(i) shumave të transferuara në përputhje me këtë SNRF i cili përgjithësisht kërkon vlerën e drejtë në datën e blerjes (paragrafi 37);

(ii) shumë e interesave jo-kontrollues tek shoqëria e blerë të matur në përputhje me këtë standarde; dhe

(iii) në një kombinim biznesi të arrirë me faza (paragrafi 41 dhe 42) vlera e drejtë në datën e blerjes të interesave të mëparshme të kapitalit tek shoqëria e blerë.

(b) vlera neto në datën e blerjes të aktiveve të identifikueshme dhe të detyrimeve të marra përsipër të matura në përputhje me këtë SNRF.

33 Në një kombinim biznesi në të cilën shoqëria blerëse dhe shoqëria e blerë (ose ish pronarët) shkëmbejnë vetëm interesa kapitali, vlera e drejtë në datën e blerjes e interesave të kapitalit në shoqërinë e blerë mund të jenë të matshme me më shumë besueshmëri sesa vlera e drejtë në datën e blerjes e interesave të kapitalit të shoqërisë blerëse. N.q.s. është kështu, blerësi duhet të përcaktojë vlerën e emrit të mirë duke përdorur vlerën e drejtë në datën e blerjes të interesave të kapitalit të shoqërisë së blerë në vend të vlerës së drejtë në datën e blerjes së interesave të kapitalit të transferuar. Për të përcaktuar vlerën e emrit të mirë në një kombinim biznesi në të cilin nuk kemi transferim mjetesh monetare, blerësi duhet të përdorë vlerën e drejtë në datën e blerjes të interesave tek shoqëria e blerë në vend të vlerës së drejtë në datën e blerjes të shumave të transferuara.(paragrafi 32(a)(i). Paragrafët B85A-B85M japin udhëzimet përkatëse të zbatimit.

Blerje me leverdi

34 Me raste, një blerës mund të bëjë një blerje me leverdi e cila është kombinim biznesi në të cilin shuma në paragrafin 32(b) tejkalon totalin e shumave të specifikuara në paragrafin 32(a). Nëse tejkalimi mbetet edhe pas aplikimit të kërkesave të paragrafit 36, blerësi duhet të njohë fitimin në fitim ose humbje në datën e blerjes. Fitimi i atribuohet blerësit.

35 Një blerje me leverdi mund të ndodhë, për shembull, në një kombinim biznesi që është një shitje e detyruar në të cilën shitësi është duke vepruar nën shtrëngim. Megjithatë, përjashtimet e njohjes apo matjes për elementë të veçantë të diskutuar në paragrafët 22-31 mund edhe të rezultojë në njohjen e një fitimi (ose të ndryshojë shumën e një fitim të njohur) në një blerje me leverdi.

36 Para njohjes së një fitimi për një blerje me leverdi, blerësi do të rivlerësojë nëse ka identifikuar saktë të gjitha aktivet e blera dhe të gjitha detyrimet e marra përsipër dhe do të njohë të gjitha aktivet dhe detyrimet shtesë që janë të identifikuara në këtë shqyrtim. Blerësi pastaj do të rishikojë procedurat e përdorura për të matur shumën që ky SNRF kërkon që të njihen në datën e blerjes për të gjithë si më poshtë:

(a) aktivet e blera të identifikueshme dhe detyrimet e marra përsipër;

(b) interesat jo-kontrolluese tek shoqëria e blerë;

(c) për një kombinim biznesi të arrirë me faza interesat e kapitalit të mbajtura më përpara tek shoqëria e blerë; dhe

(d) shumat e transferuara.

Objektivi i rishikimit është të sigurojë që matja reflekton në mënyrën e duhur të gjithë informacionin e marrë në konsideratë në datën e blerjes.

Shumat e transferuara

37 Shumat e transferuara në një kombinim biznesi duhet të maten me vlerën e drejtë e cila duhet të llogaritet si shumës vlerës së drejtë në datën e blerjes të aktiveve të transferuara nga blerësi, detyrimet e ndodhura nga blerësi me ish-pronarët e shoqërisë së blerë si dhe interesat e kapitalit të emetuara nga blerësi. (Megjithatë, çdo pjesë e shpërblimeve me pagesa të bazuara në aksione të blerësit të shkëmbyera për shpërblime të mbajtura nga punonjësit e të blerit që është përfshirë në shumën e transferuar në një kombinim biznesi duhet të matet në përputhje me paragrafin 30 dhe jo me vlerën e drejtë.) Shembuj të formave të ndryshme të shumave të transferuara janë mjetet monetare, aktive të tjera, një biznes ose një filial i shoqërisë blerëse, një *shumë e kushtëzuar*, instrumente kapitali të zakonshme ose preferenciale, opsione, garanci ose interesa anëtarësie në *njësitë e përbashkëta*.

38 Shumat e transferuara mund të përfshijnë aktive dhe detyrime që kanë shuma të mbartura që ndryshojnë nga vlera e tyre e drejtë në datën e blerjes (për shembull, aktivet jo-monetare ose një biznes i blerësit). Nëse është kështu, blerësi do të rimarrë aktivet e transferuara ose detyrimet për vlerat e tyre të drejta në datën e blerjes dhe të njohë fitimet ose humbjet që rezultojnë, nëse ka, në fitim ose humbje. Megjithatë, nganjëherë aktivet dhe detyrimet e transferuara mbeten brenda njësia ekonomiket të kombinuar pas kombinimit të biznesit (për shembull, sepse aktivet ose detyrimet janë transferuar tek të blerit sesa tek ish pronarëve), dhe blerësi pra ruan kontrollin e tyre. Në këtë situatë, blerësi do të matë këto aktive dhe detyrime me shumat e

© IFRS Foundation

tyre kontabël menjëherë para datës së blerjes dhe nuk do të njohë një fitim ose humbje në fitim ose humbje për aktivet ose detyrimet ajo kontrollon si para ashtu dhe pas kombinimit të biznesit.

Shuma të kushtëzuara

39 Shumat e transferuara nga blerësi tek shoqëria e blerë përfshin çdo aktiv ose detyrim që rezulton nga marrëveshje për shuma të kushtëzuara(shiko paragrafin 37). Blerësi duhet të njohë vlerën e drejtë në datën e blerjes të shumës së kushtëzuar si pjesë e shumës së transferuar në shkëmbim të shoqërisë së blerës.

40 Blerësi do të klasifikojnë një detyrim për të paguar një shumë të kushtëzuar që plotëson përkufizimin e një instrumenti financiarsi një detyrimfinanciar ose si kapital në bazë të përcaktimeve të një instrumenti kapitali dhe një detyrim financiar në paragrafin 11 të SNK 32 *Instrumentet Financiarë*:*Paraqitja*, apo SNRF të tjera të aplikueshme. Blerësi do të klasifikoje si një aktiv të drejtën për kthimin e shumës transferuar parë nëse kushtet e specifikuara janë plotësuar. Paragrafi 58 jep udhëzime mbi kontabilizimin e mëvonshëm të shumës së kushtëzuar.

Udhëzime shtesë për aplikimin e metodës së blerjes për tipe të veçanta të kombinimit të biznesit

Kombinimi i biznesit që arrihet shkallë-shkallë

41 Ndonjëherë një blerës mund të ketë kontroll mbi shoqërinë e blerë në të cilin ai ka një interes në kapital menjëherë para datës së blerjes. Për shembull, më 31 dhjetor 20X1 shoqëria A zotëron 35% interesa jo-kontrollues në shoqërinë B. Në këtë datë, shoqëria A blen 40% interesa në shoqërinë B, i cili i jep A kontroll mbi shoqërinë B. Ky SNRF i referohet një transaksioni të tillë si një kombinim biznesi arritur në faza, nganjëherë referuar edhe si një hap i blerjes.

42 Në një kombinim biznesi të arritur në faza, blerësi duhet të rimatë interesat e kapitalit neto të mbajtura më përpara tek shoqëria e blerë me vlerën e drejtë në datën e blerjes dhe të njohë fitimin apo humbjes që rezulton, nëse ka, në fitim ose humbje apo në të ardhura të tjera përmbledhëse, sipas nevojës. Në periudhat raportuese të mëparshme, blerësi mund të ketë njohur ndryshime në vlerën e interesave të kapitalit neto tek shoqëria e blerë në të ardhura të tjera përmbledhëse. Nëse është kështu, shuma që është njohur në të ardhura të tjera përmbledhëse do të njihet në të njëjtën bazë siç do të ishte kërkuar në qoftë se blerësi do të kishte hequr direkt interesat e kapitalit neto të mbajtura më parë.

42A Kur një palë në një marrëveshje të përbashkët (siç përcaktohet në SNRF 11 *Marrëveshjet e Përbashkëta*) merr kontrollin e një biznesi që është një operacion i përbashkët (siç është përcaktuar në SNRF 11) dhe kishte të drejta mbi aktivet dhe obligime për detyrimet që lidhen me atë veprim të përbashkët menjëherë para datës së blerjes, transaksioni është një kombinim biznesi i arritur në faza. Për këtë arsye, blerësi do të zbatojë kërkesat për një kombinim biznesi të arritur në faza, duke përfshirë rivlerësimin e interesit të zotëruar më parë në operacionin e përbashkët në mënyrën e përshkruar në paragrafin 42. Duke vepruar kështu, blerësi do të rivlerësojë të gjithë interesin e tij të mbajtur më parë në operacionin e përbashkët.

Një kombinim biznesi i arritur pa transferimin e shumave monetare

43 Ndonjëherë një blerës merr kontrollin e shoqërisë së blerë pa transferimin e shumave. Për të tilla kombinime do të aplikohet metoda kontabël e blerjes për një kombinim biznesi. Këto rrethana përfshijnë:

(a) Shoqëria e blerë ri blen një numër të mjaftueshëm të aksioneve të veta për një investitor ekzistues (shoqëria blerëse) për të marrë kontrollin.

(b) Skadojnë të drejtat e vetos së pakicës të cilat më parë e kufizonin blerësin nga kontrolli i të blerit në të cilin blerësi ka shumicën e të drejtave të votës.

(c) Shoqëria blerëse dhe e blerë bien dakord të bashkojnë bizneset e tyre në bazë të një kontrate. Shoqëria blerëse nuk transferon shuma monetare në këmbim të kontrollit të shoqërisë së blerë dhe nuk mban interesa kapitali në shoqërinë e blerë ose në datën e blerjes ose me pare. Shembuj të kombinimit të bizneseve te arritur me një kontratë të vetme përfshijnë bashkimin e dy bizneseve së bashku me një marrëveshje të përbashkët ose me formimin e një korporate të listuar në mënyrë të dyfishtë.

44 Në një kombinim biznesi të arritur me kontratë të vetme, blerësi do të atribuojnë për pronarët e të blerit shumën e aktiveve neto të të blerit të njohura në përputhje me këtë SNRF. Me fjalë të tjera, interesat e

kapitalit tek shoqëria e blerë nga palë të tjera të ndryshme nga shoqëria blerëse janë interesa jo-kontrolluese në pasqyrat financiare pas kombinimit edhe në qoftë se rezultati është që të gjithë interesat e kapitalit tek shoqëria e blerë i atribuohet interesave jo-kontrolluese.

Periudha e matjes

45 **Nëse kontabilizimi fillestar i një kombinimi biznesi është jo i plotë deri në fund të periudhës raportuese në të cilën ndodh kombinimi, blerësi do të raportojë në pasqyrat e tij financiare shumat e përkohshme për zërat për të cilat kontabilitetit është jo i plotë. Gjatë periudhës së matjes, blerësi duhet të rregullojë në mënyrë retrospektive shumat e përkohshme të njohura në datën e blerjes për të reflektuar informacionin e ri të marrë në lidhje me faktet dhe rrethanat që ekzistonin në datën e blerjes dhe që do ndikonin matjen e shumave të njohura në këtë datë. Gjatë periudhës së matjes, blerësi duhet gjithashtu të njohë aktive të tjera shtesë ose detyrime n.q.s. informacioni i ri është marrë në lidhje me faktet dhe rrethanat që ekzistojnë në datën e blerjes dhe do të rezultonte në njohjen e këtyre aktiveve dhe detyrimeve në këtë datë. Periudha e matjes përfundon në momentin që blerësi merr informacionin e kërkuar që kërkonte rreth fakteve dhe rrethanave që ekzistonin në datën e blerjes ose mëson se nuk mundet të merren më shumë informata. Gjithsesi, periudha e matjes nuk duhet të tejkalojë një vit nga data e blerjes.**

46 Periudha e matjes është periudha pas datës së blerjes gjatë të cilës blerësi mund të korrigjojë shumat e përkohshme të njohura për një kombinim biznesi. Periudha e matjes i jep blerësit një kohë të arsyeshme për të marrë informacionin e nevojshëm për të identifikuar dhe matur elementet e mëposhtëm në datën e blerjes në përputhje me kërkesat në këtë SNRF:

(a) aktivet e identifikueshme të blera, detyrimet e marra përsipër dhe interesat jo-kontrollues tek shoqëria e blerë;

(b) shumat e transferuara tek shoqëria e blerë (ose ndonjë shumë tjetër të përdorur në matjen e emrit të mirë);

(c) në një kombinim biznesi të realizuar me faza, interesat e kapitalit tek shoqëria e blerë të mbajtura më parë nga blerësi; dhe

(d) emri i mirë ose fitimi në një blerje me leverdi.

47 Blerësi do të marrë parasysh të gjithë faktorët përkatës në përcaktimin nëse informacioni i marrë pas datës së blerjes duhet të rezultojë në një rregullim në shumat e përkohshme apo nëse informacioni rezulton nga ngjarje që kanë ndodhur pas datës së blerjes. Faktorët përkatës përfshijë datën kur informacionet shtesë janë marrë dhe nëse blerësi mund të identifikojë një arsye për një ndryshim në shumat e përkohshme. Informacioni që është marrë menjëherë pas datës së blerjes ka më shumë mundësi të reflektojë rrethanat që ekzistojnë në datën e blerjes sesa informacioni që është marrë disa muaj më vonë. Për shembull, vetëm në qoftë se identifikohet një ngjarje ndikuese që mund të ndryshojë vlerën e drejtë, shitja e një aktivi një palë të tretë menjëherë pas datës së blerjes për një shumë që ndryshon në mënyrë të konsiderueshme nga vlera e drejtë e përkohshme matur në atë datë mund të tregojë një gabim në shumën e përkohshme.

48 Blerësi njeh një rritje (ulje) në shumën e përkohshme të njohur për një aktiv (detyrim) të identifikueshëm me anë të një rënie(rritje) në emrin e mirë. Gjithsesi, informacioni i ri i siguruar përgjatë periudhës së matjes mund të çojë ndonjëherë në një rregullim të shumës së përkohshme të më shumë se një aktivi ose detyrimi. Për shembull, blerësi mund të ketë marrë përsipër një detyrim për të paguar dëmet në lidhje me një aksident në një nga objektet e të blerit, një pjesë ose të gjitha, të cilat janë të mbuluara nga polica e sigurimit të përgjegjësisë të shoqërisë së blerë. Në qoftë se shoqëria blerëse siguron informacion të ri përgjatë periudhës së matjes në lidhje me vlerën e drejtë në datën e blerjes të detyrimit, rregullimi i emrit të mirë që vjen si rezultat i shumës së përkohshme të njohur për detyrimin duhet të zvogëlohet (tërësisht ose një pjesë) me një rregullim korrespondues të emrit të mirë që vjen si rezultat i një ndryshimi të shumës së përkohshme të njohur si të arkëtueshme në lidhje me dëmin nga siguruesi.

49 Gjatë periudhës së matjes, blerësi do të njohë ndryshime në shumat e përkohshme sikur kontabilizimi i kombinimit të biznesit të kishte përfunduar në datën e blerjes. Kështu, blerësi do të rishikojë informacionin krahasues për periudhat e mëparshme të paraqitura në pasqyrat financiare sipas nevojës, duke përfshirë edhe ndryshimin e amortizimit, ose efektet e tjera të të ardhurave të njohura në plotësimin e kontabilizimit fillestar.

50 Pasi përfundon periudha e matjes, blerësi do të rishikojë kontabilizimin për një kombinim biznesi vetëm për të korrigjuar një gabim në përputhje me SNK 8*Politikat Kontabël, Ndryshimet në Vlerësimet Kontabël dhe Gabimet.*

© IFRS Foundation

Përcaktimi se çfarë bën pjesë në një transaksion të kombinimit të biznesit

51 **Blerësi dhe i bleri mund të ketë një marrëdhënie para-ekzistuese ose ndonjë marrëveshje tjetër para se negociatat për kombinim të biznesit të fillojnë, ose ata mund të hyjnë në një marrëveshje gjatë bisedimeve që është e ndarë nga kombinimi i biznesit. Në secilin situatë, blerësi do të identifikojë çdo shume që nuk është pjesë e asaj që blerësi dhe i bleri (apo ish-pronarët e tij) shkëmbyen në kombinimin e biznesit, d.m.th. shumat që nuk janë pjesë e shkëmbimit të shoqërisë se blere. Blerësi do të njohë si pjesë të zbatimit të metodës së blerjes vetëm shumat e transferuara për shoqërinë e blerë dhe aktivet e blera e detyrimet e marra përsipër në këmbim të shoqërisë blerëse. Transaksionet e veçanta do të kontabilizohen në përputhje me SNRF-të përkatëse.**

52 Një transaksion i nisur nga ose në emër të blerësit ose kryesisht për të mirën e blerësit ose të njësisë ekonomike të kombinuar, jo kryesisht për të mirën e të blerit (apo ish-pronarët e tij) para kombinimit, ka të ngjarë të jetë një transaksion i veçantë. Në vijim janë disa shembuj të transaksioneve të veçanta që nuk janë të përfshira në aplikimin e metodës së blerjes:

(a) një transaksion që zgjidh marrëdhëniet para-ekzistuese midis blerësit dhe të blerit;

(b) një transaksion që paguan punonjësit ose ish-pronarët e shoqërisë së blerë për shërbime të ofruara në të ardhmen; dhe

(c) një transaksion që rimburson shoqërinë e blerë ose ish-pronarët e saj për pagimin e kostove të lidhura me blerjen nga blerësit.

Paragrafët B85A-B85M japin udhëzimet përkatëse të zbatimit.

Kosto të lidhura me blerjen

53 Kostot e lidhura me blerjen janë kosto që blerësi përballon si rezultat i një kombinimi biznesi. Këto kosto përfshijnë tarifat e ndërmjetësit; kostot e konsulencës ligjore, të kontabilitetit, tarifa vlerësimi ose të konsulencave të tjera profesionale; kostot e përgjithshme administrative, përfshirë këtu edhe kostot e mirëmbajtjes të një departamenti të brendshëm për blerjet; si dhe kostot për regjistrimin dhe emetimin e letrave me vlerë të borxhit dhe të kapitalit neto. Blerësi duhet të kontabilizojë kostot e lidhura me blerjen si shpenzime në periudhat në të cilat shpenzimi ka ndodhur dhe shërbimet janë marrë, përveçse me një përjashtim. Kostoja për të emetuar letra me vlerë të borxhit dhe kapitalit neto duhet të njihen në përputhje me SNK 32 dhe SNRF 9.

Matja dhe kontabilizimi i mëpasshëm

54 **Në përgjithësi, një blerës duhet të masë më pas aktivet e blera, detyrimet e marra përsipër dhe instrumentet e kapitalit të emetuara në një kombinim biznesi në përputhje me SNRF të tjera të aplikueshme për ato elementë duke u bazuar në natyrën e tyre. Megjithatë, ky SNRF jep udhëzime për matjen dhe kontabilizimin e aktiveve e mëposhtme të blera, detyrimet e supozuara apo të krijuara dhe instrumentet e kapitalit të emetuara në një kombinim biznesi:**

(a) të drejta të ri blera;

(b) detyrime të kushtëzuara të njohura në datën e blerjes;

(c) aktive dëmshpërblimi; dhe

(d) shumat të kushtëzuara.

Paragrafi B63 jep udhëzime lidhur me aplikimin.

Të drejtat e riblerjes

55 Një e drejtë e ri blerë e njohur si një aktiv jo-material duhet të amortizohet përgjatë periudhës së mbetur kontraktuale të kontratës në të cilën e drejta u dha. Një blerës që më pas shet një të drejtë të ri blerë tek një palë e tretë duhet të përfshijë vlerën e mbartur të aktivit jo-material në përcaktimin e fitimit ose humbjes nga shitja.

Detyrimet e kushtëzuara

56 Pas njohjes fillestare dhe deri kur detyrimi të shlyhet, anullohet ose skadon, blerësi do të matë një detyrim të kushtëzuar të njohur në një kombinim biznesi në vlerën më të lartë midis:

(a) shumës që do të ishte njohur në përputhje me SNK 37; dhe

(b) shumës së njohur fillimisht minus, nëse është e përshtatshme, shumën e të ardhurave të akumuluara të njohura në përputhje me parimet e SNRF 15 *Të ardhurat nga Kontratat me Klientët.*

Kjo kërkesë nuk zbatohet për kontratat e kontabilizuara në përputhje me SNRF 9.

Aktive dëmshpërblimi

57 Në fund të çdo periudhe raportuese pasuese, blerësi do të masë një aktiv dëmshpërblimi që është njohur në datën e blerjes në të njëjtën bazë si aktivi apo detyrimi i dëmshpërblimit, subjekt i ndonjë kufizimi kontraktual mbi shumën e tij dhe, për një aktiv dëmshpërblimi që nuk është njohur më pas me vlerë të drejtë, me vlerësimin e drejtimit për mbledhshmërinë e aktivit të dëmshpërblimit. Blerësi do të çregjistroje nga librat kontabël aktivin e dëmshpërblimit vetëm ai kur mbledh aktivin, e shet atë apo ndryshe humb të drejtën mbi të.

Shuma të kushtëzuara

58 Disa ndryshime në vlerën e drejtë të shumës së kushtëzuar që blerësi njeh pas datës së blerjes mund të jenë rezultat i informacionit shtesë që blerësi ka siguruar pas asaj date në lidhje me fakte dhe rrethana që kanë ekzistuar në datën e blerjes. Ndryshime të tilla janë rregullime të periudhës së matjes në përputhje me paragrafët 45-49. Gjithsesi, ndryshime që rezultojnë nga ngjarje pas datës së blerjes, si arritja e një pikësynimi në lidhje me fitimin, arritja e një çmimi të specifikuar për aksionet ose arritja e një përfundimi në një projekt kërkimi dhe zhvillimi, nuk janë rregullime të periudhës së matjes. Blerësi duhet të marrë në konsideratë ndryshimet në vlerën e drejtë të shumave të kushtëzuara të cilat nuk janë rregullime të periudhës së matjes si më poshtë:

(a) Shuma e kushtëzuar e klasifikuar si kapital nuk duhet të ri matet dhe shlyerja e mëvonshme e kësaj shume duhet të përfshihet brenda kapitalit.

(b) Shuma e kushtëzuar e klasifikuar

(i) është një instrument financiar dhe është brenda objektit të SNRF 9 ose SNK 39 duhet të matet me vlerë të drejtë me çdo fitim ose humbje të njohur në fitim ose humbje apo në të ardhurat e tjera gjithëpërfshirëse në përputhje me SNRF 9.

(ii) matet me vlerën e drejtë në çdo datë raportuese dhe ndryshimet në vlerën e drejtë duhet të njihen në pasqyrën e fitimit ose humbjes.

Dhënia e informacioneve shpjeguese

59 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 raportuese; ose

(b) pas mbylljes së periudhës raportuese por përpara se të jenë miratuar për publikim pasqyrat financiare.

60 Për të përmbushur objektivin në paragrafin 59, blerësi duhet të japë informacionin e specifikuar në paragrafin B64- B66.

61 Blerësi duhet të japë informacion shpjegues që u mundëson përdoruesve të pasqyrave financiare për të vlerësuar efektet financiare të rregullimeve të njohura në periudhën raportuese që kanë të bëjnë me kombinimet e biznesit që kanë ndodhur në periudhën ose periudhat e mëparshme raportuese.

62 Për të përmbushur objektivin në paragrafin 61, blerësi duhet të japë informacionin e specifikuar në paragrafin B67.

© IFRS Foundation

63 Nëse dhënia e informacioneve shpjeguese të kërkuara nga ky standard dhe nga standarde të tjera nuk përmbush objektivat në paragrafët 59 dhe 61, blerësi do të japë çfarëdo informacioni shtesë të nevojshëm për të plotësuar këto objektiva.

Data e hyrjes në fuqi dhe dispozita kalimtare

Data e hyrjes në fuqi

64 Ky SNRF do të zbatohet në mënyrë prospektive për kombinimet e biznesit për të cilat data e blerjes është më ose pas fillimit të periudhës së parë të raportimit që fillon më ose pas 1 korrik 2009. Lejohet zbatimi përpara kësaj date. Megjithatë, ky SNRF do të zbatohet vetëm në fillim të periudhës raportuese që fillon më ose pas datës 30 qershor 2007. Nëse një njësi ekonomike zbaton këtë SNRF përpara 1 korrik 2009, ajo duhet të japë informacione shpjeguese për këtë fakt dhe të zbatojë SNK 27 (i ndryshuar në vitin 2008), në të njëjtën kohë.

64A [Fshirë]

64B *Përmirësimet në SNRF të emetuara n*ë maj 2010 ndryshuan paragrafët 19, 30 dhe B56 dhe shtuan paragrafët B62A dhe B62B. Një njësi ekonomike duhet të zbatojë këto ndryshime për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 korrik 2010. Lejohet zbatimi përpara kësaj date. Nëse një njësi ekonomike zbaton ndryshimet për një periudhë më të hershme ajo duhet të japë informacione shpjeguese për këtë fakt. Aplikimi duhet të jetë prospektiv nga data kur njësia ekonomike për herë të parë ka aplikuar këtë SNRF.

64C Paragrafët 65A-65E janë shtuar nga *Përmirësimet në SNRF-të* të publikuara në maj 2010. Një njësi ekonomike duhet të zbatojë këto ndryshime për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 korrik 2010. Lejohet zbatimi përpara kësaj date. Nëse një njësi ekonomike zbaton ndryshimet për një periudhë më të hershme ajo duhet të japë informacione shpjeguese për këtë fakt. Ndryshimet do të aplikohen për tepricat e shumave të kushtëzuara që vijnë si rezultat i kombinimit të biznesit me një datë blerje më të hershme se aplikimi i këtij SNRF në 2008.

64D [Fshirë]

64E SNRF 10, emetuar në maj 2011, i ka ndryshuar paragrafët 7, B13, B63 (e) dhe Shtojca A. Një njësi ekonomike duhet të zbatojë këto ndryshime, kur ai zbaton SNRF 10.

64F SNRF 13 *Matja e Vlerës së Drejtë*,publikuar në maj 2011, ka ndryshuar paragrafët 20, 29, 33, 47, ka ndryshuar përkufizimin e vlerës së drejtë në Shtojcën A dhe ka ndryshuar paragrafët B22, B40, B43-B46, B49 dhe B64. Njësia ekonomike duhet t'i zbatojë këto ndryshime, kur zbaton SNRF 13.

64G *Njësitë Ekonomike Investuese (*ndryshimet për SNRF 10, SNRF 12 dhe SNK 27), botuar në Tetor 2012, ka amenduar paragrafin 7dhe ka shtuar një titull dhe paragrafin 2A.Një njësi ekonomike duhet të aplikojë këto ndryshime për periudhat vjetore që fillojnë në ose pas datës 1 Janar 2014. Aplikimi më i hershëm i *Njësive Ekonomike Investuese*është i lejuar. Në qoftë se një njësi ekonomike aplikon më herët këto ndryshime, ajo duhet të aplikojë të gjitha ndryshimet e përfshira në *Njësitë Ekonomike Investuese në të njëjtën kohë.*

64H [Fshirë]

64I *Përmirësime vjetore të SNRF-ve Cikli 2010-2012*, të publikuara në Dhjetor 2013,paragrafët 40 dhe 58 janë ndryshuar dhe është shtuar paragrafi 64A dhe titulli përkatës.Një njësi ekonomike duhet të aplikojë në mënyrë retrospektive këto ndryshime të kombinimit të bizneseve për të cilat data e blerjes është më 1 Korrik 2014 ose më pas. Lejohet zbatimi përpara kësaj date. Një njësi ekonomike mund të aplikojë më herët këtë ndryshim me kusht që të aplikohen dhe SNRF 9 dhe SNK 37 (të dy këto të ndryshuar nga *Përmirësimet Vjetore të SNRF-ve Cikli 2010-2012*).Nëse një njësi ekonomike i zbaton këto ndryshime më herët ajo duhet ta sqarojë këtë fakt në shënimet shpjeguese.

64J *Përmirësimet vjetore për periudhën 2011–2013* publikuar në dhjetor ndryshoi paragrafin 2(a). Një njësi ekonomike do të zbatojë këtë ndryshim në mënyrë prospektive për periudhat vjetore që fillojnë më 1 korrik 2014 e në vijim. Lejohet zbatimi përpara kësaj date. Nëse një njësi ekonomike zbaton ndryshimin për një periudhë më të hershme, ajo duhet të japë informacione shpjeguese për këtë fakt.

64K SNRF 15 *Të ardhurat nga Kontratat me Klientët*, i publikuar në Maj 2014, ndryshoi paragrafin 56. Një njësi ekonomike do të zbatoj këtë ndryshim kur ajo zbaton SNRF 15.

64L SNRF 9, i botuar në Korrik 2014, ka ndryshuar paragrafët 16, 42, 53, 56, 58 dhe B41 dhe janë fshirë paragrafët 64A, 64D dhe 64H. Njësia ekonomike duhet t'i zbatojë këto ndryshime, kur zbaton SNRF 9.

64M SNRF 16 i publikuar në Janar 2016 ndryshoi paragrafët 14, 17, B32 dhe B42, fshiu paragrafët B28–B30 dhe titujt përkatës dhe shtoi paragrafët 28A–28B dhe titujt e tyre. Njësia ekonomike do të zbatojë këto ndryshime, kur zbaton SNRF 16.

64N SNRF 17, i publikuar në Maj 2017, ndryshoi paragrafët 17, 20, 21, 35 dhe B63, si dhe pas paragrafit 31 shtoi një titull dhe paragrafin 31A. Njësia ekonomike duhet t'i zbatojë këto ndryshime, kur zbaton SNRF 17.

64O *Përmirësime vjetore të SNRF-ve për Ciklin 2015-2017*, të publikuara në Dhjetor 2017,ka shtuar paragrafin 42A.Një njësi ekonomike do të zbatojë këto ndryshime në kombinimin e biznesit për të cilat data e blerjes është datën e fillimit të periudhës së parë të raportimit vjetor që fillon në 1 janar 2019 ose më pas. Lejohet zbatimi përpara kësaj date. Nëse një njësi ekonomike i zbaton këto ndryshime për një periudhë më të hershme, ajo duhet të japë informacione shpjeguese për këtë fakt.

Periudha kalimtare

65 Aktivet dhe detyrimet që lindin nga kombinimet e biznesit data e blerjes e të cilëve paraprin aplikimin e këtij SNRF nuk duhet të rregullohen me kërkesë të këtij SNRF.

65A Tepricat e shumave të kushtëzuara që rrjedhin nga kombinimi i bizneseve, data e blerjes e të cilit paraprin datën kur shoqëria ka aplikuar për herë të parë këtë SNRF siç është publikuar në 2008 nuk duhet të rregullohen në aplikimin e parë të këtij standardi. Paragrafët 65B-65E do të zbatohen në kontabilizimin e mëvonshëm për këto teprica. Paragrafët 65B-65E nuk do të zbatohen për kontabilizimin e tepricave se shumave të kushtëzuara që rrjedhin nga kombinimet e biznesit me datë të blerjes në ose pas datës kur njësia e parë zbaton këtë SNRF si është publikuar në vitin 2008. Në paragrafët 65B-65E kombinim biznesi i referohet ekskluzivisht për kombinimet e biznesit, data e blerjes e të cilëve paraprin zbatimin e këtij SNRF të publikuar në vitin 2008.

65B Nëse një marrëveshje për kombinim biznesi parashikon një rregullim në koston e kombinimit të kushtëzuar të ngjarjeve të ardhshme, blerësi duhet të përfshijë shumën e këtij rregullimi në koston e kombinimit në datën e blerjes, nëse përshtatja është e mundshme dhe mund të matet me besueshmëri.

65C Një marrëveshje për kombinim biznesi mund të lejojë rregullime për koston e kombinimit që varen nga një ose disa ngjarje në të ardhmen. Rregullimi mund, për shembull, të jetë i kushtëzuar nga një nivel i caktuar i fitimit aktual apo atij të periudhave të mëvonshme ose në çmimin e tregut të instrumenteve të emetuar. Zakonisht është e mundur të vlerësohen shumën e rregullimeve të tilla në momentin e kontabilizimit fillestar të kombinimit pa zvogëluar besueshmërinë e informacionit edhe pse disa pasiguri ekzistojnë. Nëse ngjarjet në të ardhmen nuk do të ndodhin ose vlerësimi ka nevojë të rishikohet, kostoja e kombinimit të biznesit duhet të rregullohet në përputhje me rrethanat.

65D Megjithatë, kur një marrëveshje për kombinim biznesi parashikon një rregullim të tillë, ky rregullim nuk është përfshirë në koston e kombinimit në kohën e kontabilizimit fillestar të kombinimit ose sepse nuk është e mundur ose nuk mund të matet me besueshmëri. Në qoftë se rregullimi më pas bëhet i mundur dhe mund të matet me besueshmëri, shuma shtesë duhet të trajtohet si një rregullim në koston e kombinimit.

65E Në disa rrethana, blerësit mund t'i kërkohet të bëjë një pagesë të mëvonshme për shitësin si kompensim për një reduktim në vlerën e aktiveve të dhëna, instrumentet e kapitalit neto të lëshuar ose detyrime e marra përsipër nga blerësi në këmbim të kontrollit të të blerit. Ky është rasti, për shembull, kur blerësi garanton çmimin e tregut të kapitalit apo të instrumenteve të borxhit të emetuar, si pjesë e kostos së kombinimit të biznesit dhe është e nevojshme për të emetuar kapital shtesë ose instrumenteve të borxhit për të rivendosur koston e përcaktuar fillimisht. Në raste të tilla, nuk njihet asnjë rritje në koston e kombinimit të biznesit. Në rastin e instrumenteve të kapitalit neto, vlera e drejtë e pagesës shtesë kompensohet nga një ulje e barabartë në vlerën që i atribuohet instrumenteve të emetuara fillimisht. Në rastin e instrumenteve të borxhit, pagesa shtesë konsiderohet si një ulje në primin ose një rritje në zbritjen mbi emetimin fillestar.

66 Një njësi ekonomike, si për shembull një njësi ekonomike e përbashkët, që nuk ka aplikuar SNRF 3 dhe që ka një ose më shumë kombinime biznesi që janë kontabilizuar duke përdorur metodën e blerjes duhet të zbatojë parashikimet kalimtare në paragrafët B68 dhe B69.

Tatimi mbi fitimin

67 Për kombinimet e biznesit në të cilin data e blerjes ishte para se ky SNRF të zbatohet, blerësi do të zbatoje kërkesat e paragrafit 68 të SNK 12, të ndryshuar me këtë SNRF, në mënyrë prospektive. Kjo do të thotë, blerësi nuk do të rregullojë kontabilizimin për kombinime të mëparshme biznesi për ndryshime të njohura më parë në tatimin e shtyrë për aktivet. Gjithsesi, nga data në të cilën ky SNRF aplikohet, blerësi duhet të njohë si një rregullim në fitim ose humbje (ose nëse kërkohet nga SNK 12 jashtë fitimit ose humbjes), ndryshime në aktivet për tatimin e shtyrë.

 © IFRS Foundation

Referenca në SNRF 9

67A Nëse një njësi ekonomike e zbaton këtë Standard, por ende nuk zbaton SNRF 9, çdo referencë për SNRF 9 do të lexohet si një referencë për SNK 39.

Tërheqja e SNRF 3 (2004)

68 Ky SNRF zëvendëson SNRF 3 *Kombinimet e Biznesit*(publikuar në 2004).

Shtojca A
Termat e përkufizuara

Kjo shtojcë është pjesë përbërëse e këtij SNRF.

shoqëria e blerë	Biznes apo bizneset në të cilat **blerësi** merr kontrollin në një **kombinim biznesi**.
blerësi	Shoqëria që ka kontroll mbi **shoqërinë e blerë**.
data e blerjes	Data në të cilën **blerësi** merr efektivisht kontrollin e **të blerit**.
biznesi	Një grup i integruar i veprimtarive dhe aktiveve që është i aftë për tu kryer dhe për tu menaxhuar me qëllim të sigurimit të një kthimi në formën e dividendëve, kostove më të ulëta ose përfitime të tjera ekonomike për investitorët direkt ose pronarët e tjerë, anëtarët ose pjesëmarrësit.
kombinim biznesi	Një transaksion ose ngjarje tjetër në të cilën **një blerës** merr kontrollin e një ose më shumë **bizneseve**. Transaksionet nganjëherë referohen si "bashkimet e vërteta 'ose' bashkimet e të barabartëve' janë gjithashtu **kombinime biznesesh** si termi që është përdorur në këtë SNRF.
shumë e kushtëzuar	Zakonisht, një detyrim i **blerësit** për të transferuar mjete plotësuese apo **interesat e kapitalit** neto për ish-pronarët e **shoqërisë së blerë**, si pjesë e shkëmbimit për kontrollin e të blerit nëse ngjarjet e caktuara në të ardhmen të ndodhin ose kushtet janë plotësuar. Megjithatë, *shumat e kushtëzuara* gjithashtu mund të japin *blerësit* të drejtën e kthimit të shumës së transferuar më parë nëse kushtet e specifikuara janë plotësuar.
interesa të kapitalit	Për qëllim të këtij SNRF, *interesat e kapitalit* janë përdorur gjerësisht në kuptimin e interesave të pronësisë të investitorëve që zotërojnë njësinë ekonomike, dhe pronarëve, anëtarë ose pjesëmarrës në interesat e **njësive ekonomike të përbashkëta**.
vlera e drejtë	*Vlera e drejtë* është çmimi që do të pranohej për të shitur një aktiv ose paguhej për të transferuar një detyrim në një transaksion të rregullt midis pjesëmarrësve të tregut në datën e matjes.(Shih SNRF 13.)
emri i mirë	Një aktiv që përfaqëson përfitimet ekonomike në të ardhmen që vijnë nga aktivet e tjera të blera në një **kombinim biznes**i të cilat nuk mund të identifikohen individualisht dhe të njihen veças.
i identifikueshëm	Një aktiv është i *identifikueshëm* nëse: (a) është i ndashëm, d.m.th. i aftë të ndahet apo të veçohet nga njësia ekonomike dhe të shitet, transferohet, licencohet, të jepet me qira ose të këmbehet, qoftë individualisht ose së bashku me një kontratë të lidhur, aktiv i identifikueshëm ose detyrim, pavarësisht nëse njësia ekonomike synon për ta bërë këtë; 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.
aktiv jo-material	Një aktiv i **identifikueshëm** jo-monetar pa përmbajtje fizike.
njësi ekonomike e përbashkët	Një njësi ekonomike, përveç një njësie ekonomike që zotërohet nga investitorët , që ofron dividentë, kosto më të ulëta ose përfitime të tjera ekonomike drejtpërdrejt me **pronarët**, anëtarët ose pjesëmarrësit. Për shembull, një kompani e sigurimit të përbashkët, një bashkim kreditimi dhe një njësi ekonomike kooperative janë të gjithë shembuj të njësive ekonomike të përbashkëta.
interes jo kontrollues	Pjesa e kapitalit në një filial që nuk i takon, në mënyrë direkte ose indirekte, shoqërisë mëmë.
pronarë	Për qëllim të këtij standardi, termi *pronar* është përdorur gjerësisht për të përfshirë mbajtësit e **interesave të kapitalit** të njësive ekonomike të zotëruara nga investitorët dhe pronarët ose anëtarët ose pjesëmarrësit në **njësitë ekonomike të përbashkëta**.

© IFRS Foundation

Shtojca B
Udhëzim për zbatim

Kjo shtojcë është pjesë përbërëse e këtij SNRF.

Kombinimi i bizneseve për njësitë ekonomike nën kontroll të përbashkët (aplikimi i paragrafit (2))

B1 Ky SNRF nuk aplikohet për një kombinim biznesi të njësive ekonomike apo biznese nën kontroll të përbashkët. 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.

B2 Një grup individësh konsiderohen se kontrollojnë një njësi ekonomike kur, si rezultat i marrëveshjeve kontraktuale, ata bashkërisht kanë pushtetin për të qeverisur politikat e tij operacionale dhe financiare për të marrë përfitime nga veprimtaritë e tij. Prandaj, 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 politikat 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.

B3 Një njësi ekonomike mund të kontrollohet nga një individ, ose nga një grup individësh që veprojnë së bashku sipas një marrëveshje kontraktuale dhe që individi ose grupi i 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.

B4 Shuma 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 qenë përjashtuar nga pasqyrat financiare të konsoliduara të grupit nuk është i rëndësishëm për të përcaktuar nëse kombinimi përfshin njësi ekonomike nën kontroll të përbashkët apo jo.

Identifikimin e një kombinim biznesi (zbatimi i paragrafit 3)

B5 Ky SNRF përkufizon një kombinim biznesi si një transaksion apo një ngjarje tjetër në të cilën blerësi ka kontroll mbi një ose më shumë biznese. Një blerës mund të ketë kontroll mbi shoqërinë e blerë në mënyra të ndryshme, për shembull:

(a) duke transferuar mjete monetare dhe ekuivalente të tyre apo aktive të tjera (përfshirë këtu edhe aktive neto që përbëjnë një biznes);

(b) duke marrë përsipër detyrime;

(c) duke emetuar instrumente kapitali;

(d) duke ofruar më shumë se një lloj shume; ose

(e) pa transferimin e një shume, por duke përfshirë një kontratë të vetme (shih paragrafin 43).

B6 Një kombinim biznesi mund të strukturohet në një shumëllojshmëri të mënyrave për arsye ligjore, tatimore ose të tjera, të cilat përfshijnë, por nuk kufizohen vetëm në:

(a) një ose më shumë biznese bëhen filiale të blerësit ose aktivet neto të një ose më shumë biznesesh bashkohen ligjërisht me blerësin;

(b) Një njësi ekonomike e kombinuar transferon aktivet neto ose pronarët e tij transferojnë interesat e kapitalit tek një njësi ekonomike tjetër e kombinuar ose tek pronarët e tij;

(c) Të gjitha njësitë ekonomike të kombinuara transferojnë aktivet e tyre neto apo pronarët e këtyre njësive ekonomike transferojnë interesat e tyre të kapitalit tek një njësi ekonomike e formuar rishtazi (nganjëherë e referuar si një transaksion roll-up ose put-together); ose

© IFRS Foundation

(d) një grup ish pronarësh i një prej njësive ekonomike të kombinuara merr kontroll mbi njësinë ekonomike të kombinuar.

Përkufizimi i një biznesi (aplikimi i paragrafit 3)

B7 Një biznes përbëhet nga inputet dhe proceset që aplikohen mbi to të cilat kanë aftësinë të krijojnë produkte. Edhe pse zakonisht bizneset kanë outpute, outputet nuk janë të kërkuara për një set të integruar për tu kualifikuar si biznes. Tre elementet e një biznesi janë si më poshtë:

(a) **Input:**Çdo burim ekonomik që krijon, ose ka aftësinë për të krijuar, rezultate kur një ose më shumë procese janë aplikuar në të. Shembujt përfshijnë aktivet afatgjata (duke përfshirë aktivet jo-materiale ose të drejtat për të përdorur aktivet jo-qarkulluese), pronën intelektuale, aftësi për të pasur akses në materialet e nevojshme ose të të drejtave dhe të punësuarve.

(b) **Procese**: Çdo sistem, standard, protokoll, parim ose rregull që kur zbatohet në një input ose inpute, krijon ose ka aftësinë për të krijuar rezultate. Shembujt përfshijnë proceset strategjike të menaxhimit, proceseve operacionale dhe proceset e menaxhimit të burimeve. Këto procese zakonisht janë të dokumentuara, por një forcë punëtore e organizuar që ka aftësitë e nevojshme dhe përvojën për të ndjekur rregullat dhe parimet mund të ofrojnë proceset e nevojshme për tu aplikuar në inputet për të krijuar rezultate. (Kontabiliteti, faturimi, listën e pagave dhe sistemet e tjera administrative zakonisht nuk janë proceset që përdoren për të krijuar rezultate.)

(c) **Produkti final:** Rezultati i inputeve dhe proceseve të aplikuara për ato inpute që ofrojnë ose kanë aftësinë për të siguruar një kthim në formën e dividendëve, kostove më të ulëta ose përfitime të tjera ekonomike drejtpërdrejt për investitorët ose pronarët e tjerë, anëtarët ose pjesëmarrësit.

B8 Të jetë i aftë për tu zhvilluar dhe menaxhuar për qëllimet e përcaktuara, një grup i integruar i veprimtarive dhe aktiveve kërkon dy elementë thelbësore-inputet dhe proceset për tu aplikuar për këto inpute, të cilat së bashku janë ose do të përdoret për të krijuar rezultate. Megjithatë, një biznes nuk ka nevojë të përfshijë të gjitha inputet ose proceset që shitësi ka përdorur gjatë operimit të biznesit nëse pjesëmarrësit e tregut janë të aftë për të blerë biznesin dhe duke vazhduar për të prodhuar outpute, për shembull, duke integruar biznesin me inputet dhe proceset e tyre.

B9 Natyra e elementeve të një biznesi ndryshon në varësi të industrisë dhe nga struktura e operacioneve të njësisë ekonomike (aktivitetet), duke përfshirë edhe fazën e zhvillimit të njësisë ekonomike. Bizneset e krijuara shpesh kanë shumë lloje të ndryshme të inputeve, proceseve dhe rezultateve, ndërsa bizneset e reja shpesh kanë pak inpute dhe procese dhe nganjëherë vetëm një produkt të vetëm. Pothuajse të gjitha bizneset kanë detyrime por një biznes nuk ka nevojë të ketë detyrime.

B10 Një grup i integruar aktivitetesh dhe aktivesh në fazën e zhvillimit mund të mos kenë rezultate. N.q.s. jo, blerësi duhet të marrë në konsideratë faktorë të tjerë për të përcaktuar nëse grupi i aktiveve është një biznes. Këto faktorë përfshijnë por nuk kufizohen vetëm në, nëse:

(a) kanë filluar aktivitetet kryesore të planifikuara;

(b) Ka punonjës, pasuri intelektuale dhe inpute dhe procese të tjera që mund të aplikohen mbi këto inpute;

(c) Po ndjek një plan për të prodhuar një produkt; dhe

(d) do të ketë akses tek konsumatorët të cilët do të blejnë produktet.

Jo të gjithë këto faktorë duhet të jenë të pranishëm për një grup të veçantë të integruar të veprimtarive dhe aktiveve në fazën e zhvillimit që të kualifikohen si një biznes.

B11 Për të përcaktuar nëse një grup i veçantë i aktiveve dhe i aktiviteteve është një biznes duhet të bazohemi nëse grupi i integruar është i aftë të zhvillohet dhe të menaxhohet si një biznes nga pjesëmarrësit e tregut. Kështu, në vlerësimin nëse një grup i veçantë është një biznes, nuk është e rëndësishme nëse një shitës e drejton grupin e aktiveve si një biznes apo nëse blerësi ka për qëllim për të vepruar me grupin si një biznes.

B12 Në mungesë të provave për të kundërtën, një grup i veçantë aktivesh dhe veprimtarish në të cilat emri i mirë është i pranishëm, do të supozohet të jetë një biznes. Megjithatë, një biznes nuk ka nevojë të ketë emrin e mirë.

Identifikimi i blerësit (aplikimi i paragrafit 6 dhe 7)

B13 Udhëzime në SNRF 10*Pasqyrat Financiare të Konsoliduara* do të përdoret për të identifikuar blerësi-nj1sinë ekonomike që merr kontrollin e të blerit. Nëse një kombinim biznesi ka ndodhur, por zbatimi i udhëzimeve në SNRF 10 nuk tregojnë qartë se cila nga njësitë kombinuara është blerësi, faktorët në paragrafët B14-B18 do të merren parasysh në përcaktimin e tij.

B14 Në një kombinim biznesi të kryer kryesisht nga transferimi i mjeteve monetare ose aktiveve të tjera ose nga detyrimet e marra përsipër, blerësi është zakonisht njësia ekonomike që transferon mjetet monetare dhe aktivet e tjera ose merr përsipër detyrimet.

B15 Në një kombinim biznesi të kryer kryesisht duke shkëmbyer interesat e kapitalit, blerësi është zakonisht njësia ekonomike që emeton interesat e veta kapitalit. Megjithatë, në disa kombinime biznesi, i quajtur zakonisht "blerjet e kundërt", shoqëria emetuese është shoqëria e blerë. Paragrafët B19-B27 japin udhëzime mbi kontabilitetin për blerjet kundërt. Fakte të tjera përkatëse dhe rrethanat do të konsiderohen gjithashtu në identifikimin e blerësit në një kombinim biznesi të kryer nëpërmjet këmbimit të interesave të kapitalit, duke përfshirë:

(a) *të drejtat përkatëse të votimit në njësinë kombinuar pas kombinimit të biznesit* —Blerësi është zakonisht njësia ekonomike e kombinuar, pronarët e të cilit si një grup mbajnë ose marrin pjesën më të madhe të të drejtave të votimit në njësinë ekonomike të kombinuar. Në përcaktimin se cili grup i pronarëve mban ose merr pjesën më të madhe të të drejtave të votës, një njësi ekonomike duhet të merren në konsideratë ekzistenca e ndonjë marrëveshjeje për vota të veçanta apo speciale si dhe opsionet, garancitë dhe instrumentet e konvertueshëm.

(b) *ekzistenca e një numri të madh të votave të interesave të pakicës në njësinë e kombinuar qoftë se asnjë pronar tjetër ose grup i organizuar i pronarëve ka një interesa votimi të konsiderueshme* — Blerësi është zakonisht njësia ekonomike e kombinuar në të cilën një pronar i vetëm ose një grupi i organizuar i pronareve zotëron shumicën e votat të interesave të pakicës në njësinë e kombinuar.

(c) *përbërja e organit drejtues të njësisë së kombinuar* — Blerësi është zakonisht njësia e kombinuar pronarët e të cilës kanë aftësinë të zgjedhin ose të emërojnë ose të heqin pjesën më të madhe të anëtarëve të grupit drejtues të njësisë së kombinuar.

(d) *përbërja e menaxhimit të lartë të njësisë së kombinuar* — Blerësi është zakonisht njësia e kombinuar menaxhimi i së cilës dominon drejtimin e njësisë së kombinuar.

(e) *kushtet e shkëmbimit të interesave të kapitalit* — Blerësi është zakonisht njësia e kombinuar që paguan një prim mbi vlerën e drejtë para-kombinimit të interesave të kapitalit neto të njësisë ekonomike kombinuese apo subjekteve të tjera.

B16 Blerësi është zakonisht njësia e kombinuar madhësia e së cilës (të matur p.sh. në bazë të aktiveve, të ardhurave dhe fitimit) është në mënyrë të konsiderueshme më e madhe se sa njësia tjetër e kombinuar.

B17 Në një kombinim biznesi përfshin më shumë se dy njësi ekonomike, përcaktimi i blerësit, duhet të marrë në konsideratë ndër të tjera, se cili prej subjekteve të kombinuara ka iniciuar kombinim, si dhe madhësinë relative të subjekteve të kombinuara.

B18 Një njësi ekonomike e re e formuar për të realizuar një kombinim biznesi nuk është domosdoshmërisht blerësi. Nëse një njësi ekonomike e re është formuar për të emetuar interesat e kapitalit neto për të kryer një kombinim biznesi, një prej subjekteve të kombinuara që ekzistonte para kombinimit të biznesit duhet të identifikohet si blerësi duke zbatuar udhëzimet në paragrafët B13-B17. Në të kundërt, një njësi ekonomike e që transferon aktivet monetare apo tjetër ose krijon detyrime si konsideratë mund të jetë blerësi.

Blerje të kundërta

B19 Një blerje e kundërt ndodh kur njësia ekonomike që lëshon letra me vlerë (blerësi ligjor) është identifikuar si i bleri për qëllime të kontabilitetit mbi bazën e udhëzimeve në paragrafët B13-B18. Njësia ekonomike, interesat e kapitalit të të cilit janë blerë (i bleri ligjor) duhet të jetë blerësi për qëllime të kontabilitetit të transaksionit ne mënyrë që të konsiderohet si një blerje e kundërt. Për shembull, blerjet e kundërta ndonjëherë ndodhin kur një njësi ekonomike operuese privatë dëshiron të bëhet një njësi ekonomike publike, por nuk dëshiron të regjistrojë aksionet e saj të kapitalit. Për të arritur këtë, njësia ekonomike private do të organizojë për një njësi ekonomike publike për të blerë interesat e kapitalit të saj në këmbim të interesave të kapitalit neto të njësisë ekonomike publike. Në këtë shembull, njësia ekonomike publike është **blerësi ligjor**, sepse ajo emetoi interesat e veta të kapitalit, dhe njësia ekonomike private është i **bleri**

 © IFRS Foundation

ligjor, sepse interesat e kapitalit neto të saj janë blerë. Megjithatë, zbatimi i udhëzimeve në paragrafët B13-B18 rezulton në identifikimin:

(a) njësinë ekonomike publike si i **bleri** për qëllime kontabël (shoqëria e blerë sipas kontabilitetit); dhe

(b) njësinë ekonomike private si **blerësi** për qëllime kontabël (shoqëria blerëse sipas kontabilitetit).

I bleri kontabël duhet të plotësojë përkufizimin e një biznesi për transaksionin në mënyrë që të kontabilizohet si një blerje e kundërt, dhe aplikohen të gjitha parimet e njohjes dhe të matjes në këtë SNRF, duke përfshirë kërkesën për të njohur emrin e mirë.

Matja e shumës së transferuar

B20 Në një blerje kundërt, blerësi sipas kontabilitetit zakonisht nuk lëshon asnjë shume për të blerin. Në vend të kësaj, i bleri sipas kontabilitetit zakonisht emeton aksionet e tij të kapitalit për pronarët e blerësit sipas kontabilitetit. Prandaj, vlera e drejtë në datën e blerjes e shumës së transferuar nga blerësi sipas kontabilitetit për interesin e tij tek i bleri sipas kontabilitetit është bazuar në numrin e interesave të kapitalit që filiali ligjor duhet të kishte emetuar për ti dhënë pronarëve të shoqërisë mëmë ligjore të njëjtën përqindje interesi kapitali në njësinë e kombinuar që rezulton nga blerjen e kundërt. Vlera e drejtë e numrit të interesave të kapitalit e llogaritur në këtë mënyrë mund të përdoret si vlera e drejtë e shumës së transferuar në këmbim të të blerit.

Përgatitja dhe paraqitja e pasqyrave financiare të konsoliduara

B21 Pasqyrat financiare të konsoliduara të përgatitura pas një blerje të kundërt publikohen nën emrin e shoqërisë mëmë ligjore (i bleri sipas kontabiliteti), por përshkruhet në shënimet si një vazhdim i pasqyrave financiare të filialit ligjor (blerësi sipas kontabiliteti), me një rregullim, i cili është për të rregulluar në mënyrë retrospektive kapitalin ligjor të blerësit sipas kontabilitetit për të reflektuar kapitalin ligjor të të blerit sipas kontabilitetit. Ky rregullim është i nevojshëm për të pasqyruar kapitalin e shoqërisë mëmë ligjore (i bleri sipas kontabilitetit). Informacioni krahasues i paraqitur në këto pasqyra financiare të konsoliduara gjithashtu rregullohet në mënyrë retroaktive për të pasqyruar kapitalin ligjor të shoqërisë mëmë ligjore (i bleri sipas kontabilitetit).

B22 Për arsye se pasqyrat financiare të konsoliduara paraqesin vazhdimin e pasqyrave financiare të filialit ligjor, përveç strukturës së saj të kapitalit, pasqyrat financiare të konsoliduara pasqyrojnë:

(a) aktivet dhe detyrimet e filialit ligjor (blerësi sipas kontabilitetit) njihen dhe maten në vlerën kontabël para-kombinimit të tyre.

(b) aktivet dhe detyrimet e shoqërisë mëmë ligjor (shoqëria e blerë sipas kontabilitetit) njihen dhe maten në përputhje me këtë SNRF.

(c) fitimet e pashpërndara dhe tepricat e tjera të kapitalit të filialit ligjor (blerësi sipas kontabilitetit) **para** kombinimit të biznesit.

(d) shuma e njohur si interes i kapitalit të emetuar në pasqyrat financiare të konsoliduara i përcaktuar duke shtuar interesin e kapitalit të emetuar të filialit ligjor (blerësi sipas kontabilitetit) i përcaktuar menjëherë para kombinimit të biznesit me vlerën e drejtë e shoqërisë mëmë ligjore (blerësi sipas kontabilitetit). Megjithatë, struktura kapitalit (p.sh. numri dhe lloji i interesave të kapitalit të emetuara) reflekton strukturën e kapitalit të shoqërisë mëmë ligjore (shoqëria e blerë sipas kontabilitetit), duke përfshirë edhe interesat e kapitalit të shoqërisë mëmë ligjore të emetuara për të realizuar kombinimin e shoqërive. Rrjedhimisht, struktura e kapitalit të filialit ligjor (blerësi sipas kontabilitetit) ri paraqitet duke përdorur raportin e këmbimit të vendosur në marrëveshjen e blerjes për të reflektuar numrin e aksioneve të shoqërisë mëmë ligjore (shoqëria e blerë sipas kontabilitetit) të emetuara në blerjen e kundërt.

(e) pjesa proporcionale e pa-kontrolluar e interesit të filialit ligjor (blerësit sipas kontabilitetit) shumat e fitimeve të pashpërndara para-kombinimit dhe interesave e tjerë të kapitalit të emetuar si janë diskutuar në paragrafët B23 dhe B24.

Interesat jo-kontrollues

B23 Në një blerjeje të kundërt, disa nga pronarët e shoqërisë blerëse ligjore (blerësi sipas kontabilitetit) mund të mos këmbejnë interesat e tyre kapitalit për interesa të kapitalit të shoqërisë mëmë ligjore (shoqëria e blerë

sipas kontabilitetit). Këto pronarë trajtohen si një interes jo i kontrollues në pasqyrat financiare të konsoliduara pas blerjes së kundërt. Kjo është për shkak se pronarët e shoqërisë se blere ligjore që nuk këmbejnë interesat e tyre të kapitalit me interesat e kapitalit e blerësit ligjore, kanë interes vetëm në rezultatet dhe në aktivet neto të shoqërisë së blerë ligjor jo në rezultatet dhe aktivet neto të njësisë ekonomike të kombinuar. Në të kundërt, edhe pse blerësi ligjor është shoqëria e blerë për qëllime kontabël, pronarët e blerësit ligjor kanë interes në rezultatet dhe aktivet neto të njësisë ekonomike të kombinuar.

B24 Aktivet dhe detyrimet e shoqërisë së blerë ligjore maten dhe njihen në pasqyrat financiare të konsoliduara në vlerat e tyre kontabël që ato kanë mbartur para-kombinimit(shih paragrafin B22 (a)). Prandaj, në një blerje të kundërt, interesi jo kontrollues reflekton pjesën proporcionale që nuk kontrollohet nga aksionarët në shumat e mbartura të aktiveve neto të shoqërisë së blerë ligjore para-kombinimit edhe pse interesat jo kontrolluese në blerjet e tjera maten me vlerën e tyre të drejtë në data e blerjes.

Fitimet për aksion

B25 Siç është përmendur edhe në paragrafin B22 (d), struktura e kapitalit në pasqyrat financiare të konsoliduara pas një blerje të kundërt reflekton strukturën e kapitalit të blerësi ligjor (shoqëria e blerë kontabël), duke përfshirë interesat e kapitalit të nënshkruara të emetuara nga blerësi ligjor për të realizuar kombinimin e biznesit.

B26 Në llogaritjen e numrit mesatar të ponderuar të aksioneve të zakonshme në qarkullim (emëruesi i fitimeve për aksion të llogaritura) gjatë periudhës në të cilën ndodh blerja e kundërt:

(a) numri i aksioneve të zakonshme në qarkullim nga fillimi i periudhës deri në datën e blerjes do të llogaritet në bazë të numrit mesatar të ponderuar të aksioneve të zakonshme të shoqërisë së blerë ligjore (blerësi i kontabilitetit) i përcaktuar gjatë periudhës duke e shumëzuar me raportin e këmbimit i përcaktuar në marrëveshjen e bashkimit; dhe

(b) numri i aksioneve të zakonshme në qarkullim nga data e blerjes deri në fund të kësaj periudhe, do të jetë numri aktual i aksioneve të zakonshme të blerësit ligjor (shoqëria e blerë e kontabilitetit) të papaguara gjatë kësaj periudhe.

B27 Fitimet bazë për aksion në secilën periudhë krahasuese para datës së blerjes të paraqitura në pasqyrat financiare të konsoliduara të pasuara me një blerje të kundërt do të llogariten duke përpjesëtuar:

(a) fitimin ose humbjen e shoqërisë së blerë ligjore të atribueshme tek aksionarët e zakonshëm në secilën prej këtyre periudhave

(b) numri mesatar i ponderuar i aksioneve të zakonshme në qarkullim të shoqërisë së blerë ligjore e shumëzuar me raportin e këmbimit të përcaktuar në marrëveshjen e blerjes.

Njohja e aktiveve të veçanta të blera dhe detyrimet e marra përsipër (zbatimi i paragrafëve 10-13)

B28–B30 [Fshirë]

Aktivet Jo-materiale

B31 Blerësi duhet të veçojë nga emri i mirë, aktivet afatgjata jo-materiale të identifikueshme të blera në një kombinim biznesi. Një aktiv afatgjatë jo-material është e identifikueshme nëse ai plotëson kriterin e ndashmërisë ose kriterin kontraktual-ligjor.

B32 Një aktiv afatgjatë jo-material që plotëson kriterin kontraktual-ligjor është i identifikueshëm, edhe nëse aktivi nuk është i transferueshme apo i ndashëm nga shoqëria e blerë ose nga të drejta apo detyrime të tjera. Për shembull:

(a) [fshirë]

(b) një shoqëri e blerë zotëron dhe vepron në një central bërthamor. Licenca për të operuar termocentralin është një aktiv afatgjatë jo-material, i cili plotëson kriterin kontraktual-ligjor për njohjen veças nga emri i mirë, edhe nëse blerësi nuk mund të shesë ose transferojë atë veçmas nga termocentrali i blerë. Një blerës mund të njohin vlerën e drejtë të licencës operative dhe vlerën e drejtë të termocentralit, si një aktiv i vetëm për qëllime të raportimit financiar, nëse jetët e dobishme të këtyre aktiveve janë të ngjashme.

© IFRS Foundation

(c) një shoqëri e blerë që zotëron një patentë teknologjike. Ajo ka licencuar këtë patentë tek të tjerët për përdorimin e tyre ekskluzive jashtë tregut të brendshëm, në këmbim të një përqindje të specifikuara të të ardhurave të ardhshme të huaja. Të dy, si patenta e teknologjisë ashtu edhe marrëveshja e lidhur e licencës plotëson kriterin kontraktual-ligjor për njohjen veças nga emri i mirë edhe nëse shitja apo shkëmbimi i patentës me marrëveshjen e licencës së lidhur veçmas nga njëri-tjetri nuk do të ishte e mundur.

B33 Kriteri i ndashmërisë citon se një aktiv afatgjatë jo-material i blerë është i mundur të jetë i veçuar ose i ndarë nga shoqëria e blerë dhe mund të shitet, transferohet, licencohet, jepet me qira ose këmbehet në mënyrë individuale ose së bashku me një kontratë, aktiv apo detyrim të identifikueshëm. Një aktiv afatgjatë jo-material që blerësi do të jetë në gjendje të shesë, licencojë ose ta këmbejë me diçka tjetër me vlerë plotëson kriterin e ndashmërisë edhe nëse blerësi nuk ka ndërmend të shesë, licencoje apo ta këmbejnë atë. Një aktiv afatgjatë jo-material i blerë plotëson kriterin e ndashmërisë nëse ka evidencë të transaksioneve të këmbimit për atë lloj aktivi ose një aktivi tjetër të një lloji të ngjashëm edhe nëse ato transaksione janë të rralla dhe pavarësisht nëse blerësi është i përfshirë në to. Për shembull, lista e konsumatorëve dhe nënshkrueseve janë të shpeshherë të licencuara dhe kështu e plotësojnë kriterin e ndashmërisë. Edhe në qoftë se një shoqëri e blere beson që listat e saj të konsumatorëve kanë karakteristika të ndryshme nga listat e klientëve të tjera, fakti se listat e konsumatorëve janë shpeshherë të licencuara, në përgjithësi do të thotë se lista e blerë e klientit e plotëson kriterin e ndashmërisë. Megjithatë, një listë e blerë klientësh në një kombinim biznesi nuk do të plotësojnë kriterin e ndashmërisë nëse kushtet e konfidencialitetit ose marrëveshjeve të tjera ndalojnë një njësi ekonomike të shesë, japë me qira ose këmbejë informacionin në lidhje me klientët e saj.

B34 Një aktiv afatgjatë jo-material që nuk është individualisht i ndashëm nga shoqëria e blerë ose nga njësia ekonomike e kombinuar, plotëson kriterin e ndashmërisë, nëse ai është i ndashëm në kombinim me një kontratë, të aktiveve ose detyrimeve të identifikueshme. Për shembull:

(a) pjesëmarrjet në treg këmbejnë detyrimin e depozitave me aktivet afatgjata jo-materiale të lidhura me marrëdhëniet e depozituesit në transaksionet e shkëmbimit të vëzhgueshme. Prandaj, blerësi duhet të njohë aktivin afatgjatë jo-material të lidhur me marrëdhëniet e depozituesit veças nga emri i mirë.

(b) shoqëria e blerë zotëron një markë të regjistruar dhe të dokumentuar por nuk është e patentuar për ekspertizën teknike që përdoret për prodhimin e produktit të licencuar. Të transferojë pronësinë e një patentë, pronari është gjithashtu i detyruar të transferoje çdo gjë tjetër të nevojshme për pronarin e ri për të prodhuar një produkt ose shërbim i padallueshëm nga ajo e prodhuar nga pronari i mëparshëm. Sepse ekspertiza teknike të pa-patentuar duhet të ndahen nga shoqëria e blerë ose nga njësi ekonomike të e kombinuara ose të shitura në qoftë se patenta shitet, ajo plotëson kriterin e ndashmërisë.

Të drejtat e riblerjes

B35 Si pjesë e një kombinimi biznesi, një blerësi mund rifitojë një të drejtë që ajo e kishte dhënë më parë tek shoqëria e blerë për të përdorur një ose më shumë prej të aktiveve të njohura dhe të panjohura si të blera. Shembuj të këtyre të drejtave përfshijnë një të drejtë të përdorë patentën e blerësit me anë të një marrëveshjeje franshize apo një e drejtë për të përdorur teknologjinë e blerësit në bazë të një marrëveshjeje licencimi teknologjie. Një e drejtë që rifitohet është një aktiv i identifikueshëm afatgjatë jo-material që blerësi njeh veças nga emri i mirë. Paragrafi 29 jep udhëzime për matjen e një të drejtë që rifitohet dhe paragrafi 55 jep udhëzime për kontabilizimin e mëpasshëm të një të drejtë që rifitohet.

B36 Nëse kushtet e kontratës të cilat sjellin kushte për një të drejtë që të rifitohet janë relativisht të favorshme apo të pa-favorshme në aspektin e transaksioneve të tregut aktual për artikuj të njëjtë ose të ngjashëm, blerësi do të njohë një rregullim në fitim ose humbje. Paragrafi B52 jep udhëzime për matjen dhe rregullimin e fitimit ose humbjes.

Mbledhje e fuqisë punëtore dhe njësi të tjera të pa identifikuara

B37 Blerësi klasifikon në emër të mirë vlerën e një aktivi afatgjatë jo-material të blerë që nuk është i identifikueshëm nga data e blerjes. Për shembull, një blerës mund të atribuojë vlerën e ekzistencës të një fuqie punëtore të bashkuar, e cila është një mbledhje e punonjësve ekzistues që lejon blerësit të vazhdojë të operojë një biznes të fituar nga data e blerjes. Një mbledhje e fuqisë punëtore nuk përfaqëson kapitalin intelektual të klasës punëtore (shpeshherë të specializuar)të njohurisë dhe përvojës që punonjësit e një shoqërie të blerë sjellin në punët e tyre. Sepse fuqia punëtore nuk është një aktiv i identifikueshëm për t'u njohur veças nga emri i mirë, çdo vlerë që i atribuohet asaj është përfshirë në emrin e mirë.

B38 Blerësi gjithashtu klasifikon në emrin e mirë çdo vlerë që atribuohet tek artikujt që nuk kualifikohen si aktive në datën e blerjes. Për shembull, blerësi mund të atribuojë vlerës së kontratave të mundshme që shoqëria e blerë po negocion me klientët të rinj për të ardhshmen në datën e blerjes. Sepse ato kontrata potenciale nuk janë në vetvete aktive në datën e blerjes, blerësi nuk e njeh ato veçmas nga emri i mirë. Blerësi nuk duhet më pas të ri-klasifikojë vlerën e këtyre kontratave nga emri i mirë për ngjarjet që ndodhin pas datës së blerjes. Megjithatë, blerësi duhet të vlerësojë faktet dhe rrethanat që i rrethojnë ngjarjet që ndodhin menjëherë pas blerjes për të përcaktuar nëse një aktiv jo-material i njohur veçmas ka ekzistuar në datën e blerjes.

B39 Pas njohjes fillestare, një blerës përllogarit për aktivet afatgjata jo-materiale të blera në një kombinim biznesi, në përputhje me dispozitat e SNK 38 *Aktivet Afatgjata Jo-Materiale*. Megjithatë, siç është përshkruar në paragrafin 3 të SNK 38, të kontabilitetit disa aktive afatgjata jo-materiale të blera pas njohjes fillestare janë të përshkruara në SNRF-të e tjera.

B40 Kriteri i identifikueshmërisë përcakton nëse një aktiv afatgjatë jo-material njihet veçmas nga emri i mirë. Megjithatë, kriteret nuk japin udhëzime për matjen e vlerës së drejtë të një aktivi afatgjatë jo-material dhe as të kufizojë supozimet e përdorura në matjen e vlerës së drejtë të një aktivi afatgjatë jo-material. Për shembull, blerësi do të marrë parasysh supozimet që pjesëmarrësit në treg do të përdorin gjatë vlerësimit të aktiveve afatgjatë jo-materiale, si rinovimet e kontratës në të ardhmen, në matjen e vlerës së drejtë te tij. Nuk është e nevojshme për rinovimin në vetvete për të përmbushur kriteret identifikueshëm. (Megjithatë, shih paragrafin 29, i cili përcakton një përjashtim të parimit të matjes se vlerës së drejtë për të drejtat e rifituara të njohura në një kombinim biznesi.) Paragrafët 36 dhe 37 të SNK 38 japin udhëzime për të përcaktuar nëse aktivet afatgjata jo-materiale duhet të bashkohen në një njësi të vetme të llogarisë me aktive të tjera afatgjata jo-materiale ose të atyre materiale.

Matja e vlerës së drejtë të aktiveve të identifikueshme të veçanta dhe një interes jo-kontrolluese të një shoqërie të blerë(zbatimi i paragrafëve 18 dhe 19)

Aktive me fluks monetare të pasigurt (zbritje vlerësimi)

B41 Blerësi nuk do të njohë një zbritje vlerësimi të veçantë në datën e blerjes të aktiveve të blera në një kombinim biznesi që janë matur me vlerën e drejtë të datës së blerjes, sepse efektet e pasigurisë të flukseve monetare të ardhshme janë të përfshira në matjen e vlerës së drejtë. Për shembull, për shkak se kjo SNRF kërkon për blerësin që të masë të llogaritë e arkëtueshme të blera, duke përfshirë kreditë, me vlerat e tyre të drejta të datës së blerjes, blerësi nuk e njeh një zbritje vlerësimi të veçantë për flukset monetare kontraktuale të cilat mendohet të jenë të pambledhshme në atë datë ose një provizion humbje për humbjet e parashikuara të kredisë.

Aktivet që janë subjekt i qirave të zakonshme në të cilat shoqëria e blerë është qiradhënësi

B42 Në matjen e vlerës së drejtë në datën e blerjes së një aktivi të tillë si ndërtesë ose patentë, që është subjekt i një qiraje të zakonshme, në të cilën shoqëria e blerë është qiradhënësi, blerësi do të marrë parasysh kushtet e qirasë. Blerësi nuk njeh një aktiv ose detyrim të veçantë në qoftë se kushtet e një qiraje të zakonshme janë ose të favorshme ose të pafavorshme në krahasim me kushtet e tregut.

Aktivet që blerësi ka për qëllim të mos i përdorë ose ti përdorë në një mënyrë që është e ndryshme nga mënyra me të cilin mund ti përdornin pjesëmarrësit e tregut

B43 Për të mbrojtur pozicionin e saj konkurrues, ose për arsye të tjera, blerësi mund të synojë të mos përdori aktivisht një aktiv jo-financiar të blerë, ose ai nuk ka ndërmend të përdorë aktivin në bazë të përdorimit të tij më të lartë dhe më të mirë. Për shembull, mund të jetë rasti i një aktivi të blere afatgjatë jo-material për kërkim dhe zhvillim, të cilin blerësi ka në plan ta përdori në mbrojtje duke parandaluar të tjerët nga përdorimi i saj. Megjithatë, blerësi do të matë vlerën e drejtë të aktivit jo-financiar duke supozuar përdorimin e tij më të lartë dhe më të mirë nga pjesëmarrësit e tregut në përputhje me parimin e vlerësimit

 © IFRS Foundation

përkatës, si në fillim ashtu edhe në matjen e vlerës së drejtë minus kostot e nxjerrjes jashtë përdorimit për testimin për zhvlerësim e mëvonshëm.

Interesat jo-kontrolluese tek shoqëria e blerë

B44 Kjo SNRF lejon blerësin që të matë një interes të jo-kontrollues në shoqërinë e blerë me vlerën e drejtë në datën e blerjes. Ndonjëherë blerësi do të jetë në gjendje të matë vlerën e drejtë të datës së blerjes së një interesi të jo-kontrollues në bazë të një çmimi të kuotuar në një treg aktiv për aksionet e kapitalit (d.m.th. ata që nuk mbahen nga blerësi). Megjithatë ndodh që në situata të tjera, një çmim i kuotuar në një treg aktiv për aksionet e kapitalit të mos jetë i disponueshëm. Në këto situata, blerësi do të matë vlerën e drejtë të interesit të jo-kontrollues duke përdorur teknika të tjera vlerësimi.

B45 Vlerat e drejt e të interesit të blerësit në shoqërinë e blerë dhe interesi i jo-kontrollues në bazë të interesit për çdo aksion mund të ndryshojnë. Dallimi kryesor është ka gjasa të jetë përfshirja e një primi të kontrolluar në vlerën e drejtë për aksion të interesit të blerësit në shoqërinë e blerë ose, anasjelltas, përfshirja e një zbritje për shkak të mungesës së kontrollit (referuar edhe si një zbritje në interesa jo-kontrolluese) në vlerën e drejtë për aksion të interesit të jo-kontrollues në qoftë se pjesëmarrësit e tregut do të marrin në konsideratë të tilla prime ose zbritje, gjatë vlerësimit të interesave jo-kontrolluese.

Matja e emrit të mirë ose fitimit nga një blerje me leverdi

Matja e vlerës së drejtë në datën e blerjes të interesit të blerësit në shoqërinë e blerë duke përdorur teknika vlerësimi (zbatimi i paragrafit 33)

B46 Në një kombinim biznesi i arritur pa transferimin e shumës, blerësi duhet të zëvendësojë vlerën e drejtë të datës së blerjes së interesit të saj në shoqërinë e blerë me vlerën e drejtë të datës së blerjes së shumës së transferuar për të matur emrin e mirë apo një fitim nga një blerje me leverdi (shih paragrafët 32-34).

Konsiderata të veçanta në zbatimin e metodës së blerjes për kombinimet e njësive ekonomike të përbashkëta (zbatimi i paragrafit 33)

B47 Kur dy njësi të përbashkëta kombinohen, vlera e drejtë e kapitalit ose e interesave të anëtarëve në shoqërinë e blerë (ose vlera e drejtë e shoqërisë së blerë) mund të jetë më shumë e matshme me besueshmëri se sa vlera e drejtë e interesave të anëtareve të transferuara nga blerësi. Në këtë situatë, paragrafi 33 kërkon që blerësi të përcaktojë shumën e emrit të mirë duke përdorur vlerën e drejtë të datës së blerjes të interesave të kapitalit të shoqërisë së blerë në vend të vlerës së drejtë të datës së blerjes të interesave të kapitalit të blerësit të transferuara. Përveç kësaj, blerësi në një kombinim të njësive ekonomike të përbashkëta do të njohë aktivet neto të shoqërisë së blerë si një shtesë e drejtpërdrejtë në kapitalin e vet ose në kapitalin aksionar në pasqyrën e pozicionit financiar, jo si një shtesë në fitimet e pashpërndara, e cila është në përputhje me mënyrën në të cilën llojet tjera të njësive ekonomike aplikojnë metodën e blerjes.

B48 Edhe pse ata janë të ngjashëm në shumë mënyra për bizneset e tjera, subjekte të përbashkëta kanë karakteristika të veçanta që dalin kryesisht për shkak të anëtarëve të tyre që janë edhe klientë dhe pronarë. Anëtarët e njësive të përbashkëta në përgjithësi presin për të marrë përfitime nga anëtarësimi i tyre, shpesh në formën e tarifave të reduktuara që vendosen për mallrat dhe shërbimet apo dividentët të marrë në patronazh. Pjesa e dividendëve të marrë në patronazh e ndarë për secilin anëtar shpesh bazohet në sasinë e biznesit të cilin anëtari bën me njësinë ekonomike të përbashkët gjatë vitit.

B49 Një matje e vlerës së drejtë të një njësie ekonomike të përbashkët duhet të përfshijë supozimet që pjesëmarrësit e tregut do të bëjnë në lidhje me përfitimet e ardhshme të anëtareve, si dhe ndonjë supozim tjetër përkatës të pjesëmarrësve të tregut që do të bëjnë në lidhje me njësitë e përbashkëta. Për shembull, teknika e vlerës aktuale mund të përdoret për të matur vlerën e drejtë të një njësia ekonomike të përbashkët. Flukset e mjeteve monetare që përdoren si inpute të modelit duhet të bazohen në flukset e mjeteve monetare të pritshme të njësisë ekonomike të përbashkët, të cilat kanë gjasa që të pasqyrojnë reduktime për përfitimet e anëtarëve, të tilla si tarifat e reduktuara të ngarkuara në mallra dhe shërbime.

Përcaktimi çfarë është pjesë e transaksionit të kombinimit të biznesit (zbatimi i paragrafëve 51 dhe 52)

B50 Blerësi duhet të marrë parasysh faktorët e mëposhtëm, të cilat nuk janë as bashkërisht ekskluzive, as individualisht përfundimtare, për të përcaktuar nëse një transaksion është pjesë e shkëmbimit të shoqërisë së blerë ose nëse transaksioni është i ndarë nga kombinimi i biznesit:

(a) **arsyet për transaksionin** – Kuptimi i arsyeve pse palët në kombinim (blerësi dhe shoqëria e blerë dhe pronarët e tyre, drejtorët dhe menaxherët-dhe agjentët e tyre) kanë hyrë në një transaksion të caktuar apo marrëveshje mund të sigurojë informacion nëse kjo është pjesë e shumës së transferuar dhe aktivet ose detyrimet e blera janë të marra përsipër. Për shembull, nëse një transaksion është organizuar kryesisht për të mirën e blerësit ose të njësisë ekonomike të kombinuar më shumë sesa kryesisht për të mirën e shoqërisë së blerë ose ish pronarëve para kombinimit, ajo pjesë e çmimit të transaksionit të paguar (dhe të gjitha aktivet dhe detyrimet e lidhura) është më pak se sa pjesa e këmbimit të shoqërisë së blerë. Prandaj, blerësi do të gjykonte për atë pjesë në mënyrë të ndarë nga kombinimit i biznesit.

(b) **kush e fillon transaksionin** – kuptimi se kush e ka nisur transaksionin mund të sigurojë informacion nëse kjo është pjesë e shkëmbimit të shoqërisë së blerë. Për shembull, një transaksion ose ngjarje tjetër që është iniciuar nga blerësi mund të lidhet për qëllim që të sigurojë përfitime ekonomike në të ardhmen tek blerësi ose tek njësia ekonomike e kombinuar me pak ose aspak përfitime të marra nga shoqëria e blerë ose ish pronarëve përpara kombinimit. Nga ana tjetër, një transaksion ose rregullim i iniciuar nga shoqëria e blerë apo ish pronarët, ka më pak të ngjarë të jetë për të mirën e blerësit ose njësisë ekonomike të kombinuar dhe më shumë gjasa të jetë pjesë e transaksionit të kombinimit të biznesit.

(c) **koha e transaksionit** – koha e transaksionit mund të sigurojë informacion nëse kjo është pjesë e shkëmbimit të shoqërisë së blerë. Për shembull, një transaksion ndërmjet blerësit dhe shoqërisë së blerë që ndodh gjatë negociatave të termave të një kombinimi biznesi mund të ketë qenë lidhur me mendimin e kombinimit të biznesit për të siguruar përfitime ekonomike në të ardhmen tek blerësi ose njësia ekonomike kombinuar. Nëse është kështu, shoqëria e blerë apo pronarët e saj përpara kombinimit të biznesit ka të ngjarë të marrin pak ose aspak përfitim nga transaksioni, përveç përfitimeve që ata marrin si pjesë e shoqërisë së kombinuar.

Shlyerja efektive e një marrëdhënie para-ekzistuese ndërmjet blerësit dhe shoqërisë së blerë në një kombinim biznesi (aplikimi i paragrafin 52 (a))

B51 Blerësi dhe shoqëria e blerë mund të ketë një marrëdhënie që ka ekzistuar para kombinimit të biznesit, referuar këtu si një "marrëdhënie para-ekzistuese". Një marrëdhënie para-ekzistuese midis blerësit dhe shoqërisë së blerë mund të jetë kontraktuale (për shembull, shitësi dhe konsumatori ose licensëdhënësit dhe licencuari) ose jo-kontraktuale (për shembull, paditësi dhe i pandehuri).

B52 Nëse kombinimi i biznesit në fakt zgjidh një marrëdhënie para-ekzistuese, blerësi njeh një fitim ose humbje, të matur si më poshtë:

(a) për një marrëdhënie para-ekzistuese jo-kontraktuale (të tilla si një padi), vlera e drejtë.

(b) për një marrëdhënie kontraktuale para-ekzistuese , më i vogël i (i) dhe (ii):

(i) për shumat nga të cilat kontrata është e favorshme ose e pafavorshme nga pikëpamja e blerësit kur krahasohet me termat e transaksionet tregut aktual për artikuj të njëjtë ose të ngjashëm. (Një kontratë e pafavorshme është një kontratë që është e pafavorshme në aspektin e kushteve aktuale të tregut. Kjo nuk është domosdoshmërisht një kontratë me kushte rënduese në të cilën kostot e pashmangshme të përmbushjes së detyrimeve sipas kontratës tejkalojnë përfitimet ekonomike që pritet të pranohen në bazë të saj.)

(ii) shuma e çdo provizioni shlyerje të pasqyruar në kontratë të disponueshme për palën tjetër, për të cilët kontrata është e pafavorshme.

Nëse (ii) është më pak se (i), ndryshimi është i përfshirë si pjesë e kontabilitetit të kombinimit të biznesit.

Shuma e fitimit ose humbjes të njohur mund të varet pjesërisht nga fakti nëse blerësi ka njohur më parë një aktiv ose detyrim të lidhur, dhe fitimi ose humbja e raportuar për këtë arsye mund të ndryshojë nga shuma e llogaritur duke zbatuar kërkesat e mësipërme.

© IFRS Foundation

B53 Një marrëdhënie para-ekzistuese mund të jetë një kontratë që blerësi e njeh si një të drejtë të ri blerë. Në qoftë se kontrata përfshin terma që janë të favorshme apo të pafavorshme kur krahasohet me çmimin e transaksioneve aktuale të tregut për elementë të ngjashëm, blerësi njeh, veçmas nga kombinimi i biznesit, një fitim ose një humbje për shlyerjen efektive të kontratës, të matur në përputhje me paragrafin B52.

Marrëveshje për pagesa të kushtëzuara për punonjësit ose shitja e aksioneve (aplikimi i paragrafit 52 (b))

B54 Nëse marrëveshjet për pagesat e kushtëzuara tek punonjësit ose aksionarët shitës janë shuma të kushtëzuara në kombinim e biznesit ose janë transaksione të veçanta në vartësi nga natyra e marrëveshjes. Kuptimi i arsyeve pse marrëveshja e blerjes përfshin një provizion për pagesa të kushtëzuara, kush e filloi marrëveshjen dhe kur palët u bënë pjesë e marrëveshjes mund të ndihmojë në vlerësimin e natyrës së marrëveshjes.

B55 Në qoftë se nuk është e qartë nëse një marrëveshje për pagesat ndaj punonjësve apo aksionarëve shitës, është pjesë e shkëmbimit për blerjen ose është një transaksion i veçuar nga kombinimi i biznesit, blerësit duhet të marrin parasysh treguesit e mëposhtëm:

(a) *Vazhdueshmëria e punësimit* – Kushtet e punësimit të vazhdueshëm nga ana e aksionarëve të shitjes të cilët bëhen punonjës ky, mund të jetë një tregues i substancës për një marrëveshjeje me shumë të kushtëzuar. Kushtet e lidhura të punësimit të vazhdueshëm mund të përfshihen në një marrëveshje të punësimit, marrëveshje blerje apo ndonjë dokument tjetër. Në një marrëveshje me shumë të kushtëzuar në të cilën pagesat humbasin automatikisht nga përfundimi i punësimit, është shpërblim për shërbimet pas kombinimit. Marrëveshjet në të cilën pagesat e kushtëzuara nuk ndikohen nga ndërprerja e punësimit, mund të tregojë se pagesat e kushtëzuara janë pagesa shtesë ndryshe nga shpërblimi.

(b) *Kohëzgjatja e punësimit të vazhdueshëm* – Nëse periudha e kërkuar e punësimit përkon me apo është më shumë se sa periudha e pagesës së kushtëzuar, ky fakt mund të tregojë se pagesat e kushtëzuara janë në thelb shpërblim.

(c) *Niveli i shpërblimit* – Situatat në të cilat shpërblimet ndaj punonjësve të tjerë, ndryshe nga pagesat e kushtëzuara, janë në një nivel të arsyeshëm në krahasim me atë të punonjësve të tjerë kyç në njësinë e kombinuar, mund të tregojë se pagesat e kushtëzuara janë pagesa shtesë ndryshe nga shpërblimi.

(d) *Pagesa shtesë për punonjësit* – Nëse aksionarët shitës të cilët nuk behën punonjës, marrin pagesa më të ulëta të kushtëzuara bazuar në çmimin për aksion, sesa aksionarët shitës që bëhen punonjës të njësia ekonomiket të kombinuar, mund të tregojë se pagesa shtesë e pagesave të kushtëzuara për aksionarët shitës të cilët bëhen punonjës, është shpërblim.

(e) *Numri i aksioneve të zotëruara* – Numri përkatës i aksioneve të zotëruara nga aksionarët shitës të cilët mbeten si punonjës kyç, mund të jetë një tregues i thelbit të një marrëveshjeje me shumë të kushtëzuar. Për shembull, në qoftë se aksionarët shitës të cilët kishin në pronësi kryesisht të gjitha aksionet në momentin e blerjes dhe vazhdojnë të jenë punonjës kyç, mund të tregojë se marrëveshja është, në thelb, një marrëveshje për ndarje – fitimi që ka si qëllim të ofrojë shpërblim për shërbimet pas kombinimit. Përndryshe, në qoftë se aksionarët shitës që vazhdojnë si punonjës kyç kishin në pronësi vetëm një numër të vogël të aksioneve gjatë blerjes si dhe nëse të gjithë aksionarët shitës marrin të njëjtën sasi të shumës së kushtëzuar bazuar në çmimin për aksion, mund të tregojë se pagesat e kushtëzuara janë pagesa shtesë. Interesat pronësore përpara momentit të blerjes të mbajtura nga palët e lidhura me aksionarët shitës të cilët vazhdojnë si punonjës kyç, si anëtarët e familjes, duhet gjithashtu të merren parasysh.

(f) *Lidhja me vlerësimin* – Në qoftë se shuma fillestare e transferuar në datën e blerjes bazohet në vlerësimin më të ulët të një intervali, i përcaktuar gjatë vlerësimit të blerjes, dhe nëse formula e kushtëzuar lidhet me atë qasje të vlerësimit, mund të sugjerojnë se pagesat e kushtëzuara janë pagesa shtesë. Përndryshe, nëse formula e kushtëzuar e pagesës është në përputhje me marrëveshjen e mëparshme mbi ndarjen e fitimit, ky fakt mund të sugjerojnë se në thelb marrëveshja është për të siguruar shpërblim.

(g) *Formula për përcaktimin e shumës* – Formula e përdorur për të përcaktuar pagesën e kushtëzuar mund të jetë e dobishme në vlerësimin e thelbit të marrëveshjes. Për shembull, nëse një pagesë e kushtëzuar përcaktohet duke u bazuar në të ardhura të shumëfishta, që mund të sugjerojnë se detyrimi është shumë e kushtëzuar në biznesin e kombinuar dhe se formula ka për qëllim të krijojë ose të verifikojë vlerën e drejtë të blerjes. Në të kundërt, një pagesë e kushtëzuar që është një përqindje e caktuar e të ardhurave mund të sugjerojnë se detyrimi për të punësuarit është një marrëveshje për ndarjen e fitimit me qëllim shpërblimin e punonjësit për shërbimet e kryera.

(h) *Marrëveshje dhe çështje të tjera* – Termat e marrëveshjeve të tjera me aksionarët shitës (të tilla si marrëveshjet për mos – konkurrencën , kontratat përmbaruese, kontratat e konsulencës dhe marrëveshjet për pronat me qira) dhe trajtimi i tatimit mbi të ardhurat mbi pagesat e kushtëzuara mund të tregojë se pagesat e kushtëzuara janë të lidhura me diçka tjetër ndryshe nga shuma e blerjes. Për shembull, në lidhje me blerjen, blerësi mund të hyjë në një marrëveshje qiraje prone, me një aksionar të rëndësishëm shitës. Nëse pagesat e specifikuara të qirasë në një kontratë të tillë, janë dukshëm nën nivelin e tregut, disa ose të gjitha pagesat e kushtëzuara ndaj qiradhënësit (aksionarit shitës) të cilat kërkohen nga një marrëveshje e veçantë për pagesat e kushtëzuara, mund të jenë, në thelb, pagesat për përdorimin e pronës së dhënë me qira që blerësi duhet të njohë veçmas në pasqyrat e tij financiare pas kombinimit. Në të kundërt, nëse kontrata e qirasë specifikon se pagesat e qirasë janë në përputhje me kushtet e tregut për atë pronë me qira, marrëveshja për pagesat kushtëzuara ndaj aksionarit shitës mund të jenë pagesa të kushtëzuara në kombinimin biznesit.

Përfitimet e blerësit për pagesat me bazë aksioneve të shkëmbyera me përfitimet e mbajtura nga punonjësit e të blerit (aplikimi i paragrafin 52 (b))

B56 Një blerës mund të shkëmbejë shpërblimet e tij të bazuara në pagesa me aksion[2](zëvendësim i shpërblimeve) për shpërblime të mbajtura nga punonjësit e të blerit. Këmbimet e opsioneve ose shpërblime të tjera të bazuara në pagesa me aksione të lidhura me një kombinim biznesi llogariten si ndryshime të shpërblimeve me pagesë me aksione në përputhje me SNRF 2 *Pagesa të Bazuara në Aksione.*Nëse blerësi zëvendëson shpërblimet e të blerit, të gjitha ose një pjesë të masës së bazuar në tregun e shpërblimit të zëvendësimit të blerësit , do të përfshihet në matjen e shumës së transferuar në kombinimin e biznesit. Paragrafët B57-B62 japin udhëzime se si të caktohet masa e bazuar në treg. Megjithatë, në situata në të cilat do të shpërblimet e blerësit skadojnë si pasojë e një kombinimi biznesi dhe nëse blerësi zëvendëson ato shpërblime kur ai nuk është i detyruar ta bëjë këtë, e gjithë masa e bazuar në tregun e zëvendësimit të shpërblimeve, do të njihet si kosto shpërblimi në pasqyrat financiare pas – kombinimit në përputhje me SNRF 2. Kjo do të thotë, asnjë masë e bazuar në tregun e këtyre shpërblimeve nuk do të përfshihet në matjen e kostos së kombinimit të biznesit. Blerësi është i detyruar të zëvendësojë shpërblimet e të blerit në qoftë se blerësi ose punonjësit e tij kenë mundësinë për të zbatuar zëvendësim. Për shembull, për qëllime të zbatimit të këtij udhëzimi, blerësi është i detyruar që të zëvendësojë shpërblimet e të blerit, nëse zëvendësimi është kërkuar nga:

(a) termat e marrëveshjes së blerjes;

(b) termat e shpërblimeve të të blerit së; ose

(c) ligjet ose rregulloret në fuqi.

B57 Për të përcaktuar pjesën e shpërblimit zëvendësues që është pjesë e shumës së transferuar për blerjen dhe pjesa që është shpërblimi për shërbimet pas – kombinimit, blerësi do të matë të dyja si shpërblimet zëvendësuese ashtu edhe shpërblimet e dhëna nga blerësi në datën e blerjes në përputhje me SNRF 2. Pjesa e masës së bazuar në tregun e shpërblimeve zëvendësuese që është pjesë e shumës së transferuar në këmbim të blerjes është e barabartë me pjesën e çmimit të blerjes që i takon shërbimeve para – kombinimit.

B58 Pjesa e shpërblimit zëvendësues e cila i atribuohet shërbimeve para – kombinimit, është matja e bazuar në treg e shpërblimit të blerjes të shumëzuar me raportin e pjesës të periudhës së përfitimit të plotësuar ndaj më të madhes midis totalit të periudhës së përfitimit ose të periudhës së përfitimit fillestar të shpërblimit të blerjes. Periudha e përftimit, është periudha gjatë së cilës plotësohen të gjitha kushtet e përcaktuara për. Kushtet e përfitimit përcaktohen në SNRF 2.

B59 Pjesa e një shpërblimi zëvendësues jo të përfituar që i atribuohet shërbimeve pas - kombinimit, dhe për këtë arsye njihet si kosto shpërblimi në pasqyrat financiare pas – kombinimit, e barabartë me masën totale të bazuar në çmimit e tregut të shpërblimet të zëvendësimit minus shumën që i atribuohet shërbimeve para – kombinimit. Prandaj, blerësi ia atribuon çdo tejkalim të masës së bazuar në tregun e shpërblimet të zëvendësimit mbi masën e bazuar në tregun e çmimit të blerjes, shërbimeve pas – kombinimit dhe njeh tepricën si kosto shpërblimi në pasqyrat financiare pas – kombinimit. Blerësi duhet t'ia atribuojë një pjesë të shpërblimit të zëvendësimit shërbimeve pas – kombinimit nëse i kërkon këto shërbime, pavarësisht nga fakti nëse punonjësit kishin dhënë të gjithë shërbimin e kërkuar për të përfituar shpërblimet e tyre të blerjes përpara datës së blerjes.

2 Në paragrafët B56–B62 termi 'pagesa të bazuara në aksione' i referohet pagesave të bazuara në aksionar të kushtëzuara ose jo të kushtëzuara.

© IFRS Foundation

B60 Pjesa e një shpërblimi zëvendësimi jo të përfituar që i takon shërbimeve para – kombinimit, si dhe pjesa që i takon shërbimeve të pas – kombinimit, do të pasqyrojë vlerësimin më të mirë në dispozicion të numrit të shpërblimeve të zëvendësueshmit që pritet të përfitohen. Për shembull, në qoftë se masa e bazuar në treg e pjesës së një shpërblimi zëvendësimi i atribuohet shërbimeve të para – kombinimit është 100 NJM dhe blerësi pret që vetëm 95 për qind e shpërblimit të përfitohet, shuma e përfshirë në shumën e transferuar në kombinimin e biznesit do të jetë 95 NJM. Ndryshimet në numrin e vlerësuar të shpërblimeve të zëvendësimit që pritet të përfitohen janë pasqyruar në koston e shpërblimit për periudhat në të cilat ndryshimet ose humbjet ndodhin jo si rregullime të shumës së transferuar në kombinimin e biznesit. Në mënyrë të ngjashme, efektet e ngjarjeve të tjera, të tilla si modifikimet apo rezultati përfundimtar të shpërblimeve bazuar në performancë, që ndodhin pas datës së blerjes janë të kontabilizuara në përputhje me SNRF 2 në përcaktimin e kostos së shpërblimit për periudhën në të cilën ndodh një ngjarje.

B61 Të njëjtat kërkesa për përcaktimin e pjesës së një shpërblimi zëvendësimi që i atribuohen shërbimeve para dhe pas kombinimit zbatohen pavarësisht nëse një shpërblim zëvendësimi është klasifikuar si një detyrim ose si një instrument kapitali në përputhje me parashikimet e SNRF 2. Të gjitha ndryshimet në masën e bazuar në tregun e shpërblimeve të klasifikuara si detyrime pas datës së blerjes dhe efektet lidhura me tatimin mbi të ardhurat njihen në pasqyrat financiare në periudhën (at) të pas – kombinimit të blerësit në të cilën ndodhin ndryshimet.

B62 Efektet e tatimit mbi të ardhurat nga shpërblimet e zëvendësimit të bazuara me pagesa në aksione do të njihen në përputhje me parashikimet e SNK 12 *Tatimi mbi të Ardhurat.*

Transaksione blerje për shlyerjen e kapitalit bazuar në aksione

B62A I bleri mund të ketë pagesa të bazuara në aksione pezull që blerësi nuk i shkëmben me transaksionet e veta të bazuara në aksione. Nëse kryhen, ato transaksione të të blerit të pagesave të bazuara në aksione, janë pjesë e interesave jo kontrollues tek i bleri dhe maten me metodën e matjes bazuar në treg. Nëse nuk kryhen, ato maten bazuar në matjen bazuar në metodat e tregut sikur data e blerjes të ishte ajo e datës së grand-it në përputhje me paragrafët 19 dhe 30.

B62B Matja e bazuara në treg e transaksioneve të bazuara në aksione të cilat nuk kanë hyrë në fuqi janë alokohen të interesat jo-kontrollues në bazë të raportit të pjesës të periudhës së përfitimit të përfunduar ndaj më të madhes midis periudhës së përfitimit në total dhe periudhës fillestare të përfitimit të transaksionit të pagesave bazuar në aksion. Teprica alokohet të shërbimi pas – kombinimit.

SNRF–të e tjera që japin udhëzime për matjen dhe kontabilizimin e mëpasshëm (zbatimi i paragrafit 54)

B63 Shembuj të SNRF-ve të tjera që ofrojnë udhëzime për matjen dhe kontabilizimin e mëpasshëm të aktiveve të blera dhe detyrimet e supozuara apo të krijuara në një kombinim biznesi përfshin:

(a) SNK 38 përshkruan kontabilitetin për aktivet jo-materiale të identifikueshme të blera në një kombinim biznesi. Blerësi mat emrin e mirë në shumën e njohur në datën e blerjes minus çdo humbje të akumuluar nga zhvlerësimi. SNK 36 *Zhvlerësimi i Aktiveve* përshkruan kontabilitetin për humbjet nga zhvlerësimi.

(b) [fshirë]

(c) SNK 12 përshkruan kontabilizimin e mëtejshëm për aktiveve tatimore të shtyra (duke përfshirë aktivet tatimore të shtyra të panjohura) dhe detyrimeve të blera në një kombinim biznesi.

(d) SNRF 2 jep udhëzime për matjen e mëtejshme dhe të kontabilizimit për pjesën e pagesave të bazuara në shpërblimet e zëvendësimit të aksione të emetuara nga një blerës që i takon shërbimeve të ardhshme të punonjësve.

(e) SNRF 10 jep udhëzime për kontabilitetin për ndryshimet në interesin e pronësisë së mëmës ndaj një filiali pasi është marrë.

Dhënia e informacioneve shpjeguese (aplikimi i paragrafëve 59 dhe 61)

B64 Për të përmbushur objektivin në paragrafin 59, blerësi duhet të japë informacionin e mëposhtëm për çdo kombinim biznesi që ndodh gjatë periudhës raportuese:

(a) emri dhe një përshkrimi i të blerit.

(b) data blerjes.

(c) përqindja e interesave të kapitalit me të drejtë vote.

(d) arsyet kryesore për kombinimin e biznesit dhe një përshkrim se si blerësi ka marrë kontrollin e të blerit.

(e) një përshkrim cilësor të faktorëve që përbëjnë emrin e mirë të njohur, të tilla si energjitë e pritura nga operacionet e kombinuara e të blerit dhe blerësit, aktivet jo – materiale që nuk kualifikohen për t'u njohur veçmas apo faktorë të tjerë.

(f) vlera e drejtë e shumës së përgjithshme të transferuar në datën e blerjes dhe vlera e drejtë në datën e blerjes për çdo klasë të shumave të dhëna, të tilla si:

(i) mjetet monetare;

(ii) aktive të tjera materiale ose jo-materiale duke përfshirë një biznes ose filial të blerësit;

(iii) detyrime, për shembull, një detyrim për shumë të kushtëzuar; dhe

(iv) interesat e kapitalit neto të blerësit, duke përfshirë numrin e instrumenteve apo interesave të emetuara ose të emetueshme dhe mënyrën e matjes së vlerës së drejtë të këtyre instrumenteve ose interesat.

(g) për marrëveshje mbi shuma të kushtëzuara dhe aktive të zhdëmtuara:

(i) shuma e njohur në datën e blerjes;

(ii) një përshkrimi i marrëveshjes dhe bazave për përcaktimin e shumës së pagesës; dhe

(iii) një vlerësim i gamës së rezultateve (të paskontuara) ose, në qoftë se një gamë nuk mund të vlerësohet, ky fakt dhe arsyet pse një gamë nuk mund të vlerësohet. Nëse shuma maksimale e pagesës është e pakufizuar, blerësi jep informacione shpjeguese për këtë fakt.

(h) për të llogaritë e arkëtueshme të blera:

(i) vlera e drejtë e të arkëtueshmeve;

(ii) shumat bruto kontraktuale të arkëtueshme; dhe

(iii) vlerësimi më i mirë në datën e blerjes të flukseve monetare kontraktuale të cilat nuk pritet të mblidhen.

Dhënia e informacioneve shpjeguese duhet të ofrohet për klasat e mëdha të të arkëtueshmeve, të tilla si kreditë, qiratë direkte financiare dhe çdo klasë tjetër e të arkëtueshmeve.

(i) shumat e njohura në datën e blerjes për secilën klasë të madhe të aktiveve të blera dhe detyrimeve të supozuara.

(j) për çdo detyrim të kushtëzuar të njohur në përputhje me paragrafin 23, informacionin e kërkuar në paragrafin 85 të SNK 37*Provizionet, Detyrimet e Kushtëzuara. dhe Aktivet e Kushtëzuara.*Nëse një detyrim i kushtëzuar nuk është njohur për shkak se vlera e tij e drejtë nuk mund të matet me besueshmëri, blerësi duhet të paraqesë:

(i) informacionin që kërkohet nga paragrafi 86 të SNK 37; dhe

(ii) arsyet pse detyrimi nuk mund të matet me besueshmëri.

(k) shuma e përgjithshme e emrit të mirë që pritet të jetë e zbritshme për qëllime tatimore.

(l) për transaksionet që janë të njohura veçmas nga blerja e aktiveve dhe supozimet për detyrimet në kombinimin e biznesit në përputhje me paragrafin 51:

(i) një përshkrim i secilit transaksion;

(ii) si blerësi kontabël për secilin transaksion;

(iii) shumat e njohura për çdo transaksion dhe zë në pasqyrat financiare në të cilën çdo shumë është e njohur; dhe

(iv) nëse transaksioni është shlyerja efektive e një marrëdhënie para-ekzistuese, duhet vendosur metoda e përdorur për të përcaktuar shumën.

(m) shfaqja e transaksioneve të njohura veçmas të kërkuara nga (l) do të përfshijnë shumën e kostove të lidhura me blerjen dhe, veçmas, shuma e këtyre shpenzimeve të njohura si shpenzim dhe zërin ose zërat të elementëve në pasqyrën e të ardhurave gjithëpërfshirëse, në të cilën ato shpenzime njihen. Shuma e çdo kostoje fillestare e panjohur si një shpenzim dhe mënyra se si ata u njihen gjithashtu duhet të shfaqen.

© IFRS Foundation

(n) në një blerje me leverdi (shih paragrafët 34-36):

(i) shuma e çdo fitimi të njohur në përputhje me paragrafin 34 dhe zëri në pasqyrën e të ardhurave në të cilin fitimi është i njohur; dhe

(ii) një përshkrim të arsyeve pse transaksioni ka rezultuar me një fitim.

(o) për çdo kombinim biznesi në të cilën blerësi mban më pak se 100 përqind të interesave kapitalit në blerit në datën blerjes:

(i) shuma e interesave jo-kontrollues të njohura në datën e blerjes dhe baza e matjes për atë shumë; dhe

(ii) për çdo interes jo-kontrollues matur me vlerën e drejtë, teknikë/at e vlerësimit dhe të dhënat thelbësore të përdorura për të matur atë vlerë.

(p) në një kombinim biznesi të arritur në faza:

(i) vlera e drejtë në datën e blerjes e interesave aksionare gjatë blerjes të cilat mbahen nga blerësi menjëherë para datës së blerjes; dhe

(ii) shuma e çdo fitimi ose humbje e njohur si një rezultat i ri matjes me vlerën e drejtë të interesave të aksionarit në blerje, mbajtur nga blerësi para kombinimit të biznesit (shih paragrafin 42) dhe zërin në pasqyrën e të ardhurave gjithëpërfshirëse, në të cilën njihet fitimi ose humbja neto.

(q) informacionin e mëposhtëm:

(i) shumat e të ardhurave dhe fitimit ose humbjes të të blerit që në datën e blerjes janë përfshirë në pasqyrën e konsoliduar të të ardhurave për periudhën raportuese; dhe

(ii) të ardhurat dhe fitimin ose humbjen e njësisë ekonomike të kombinuar për periudhën raportuese sikur data e blerjes për të gjitha kombinimet e biznesit që ketë ndodhur gjatë vitit të kishte qenë që nga fillimi i periudhës raportuese vjetore.

Nëse shpjegimi i ndonjë informacioni të kërkuar nga ky nën paragrafi është i pazbatueshëm, blerësi jep informacione shpjeguese për këtë fakt dhe të shpjegojnë pse dhënia e informacionet shpjegues është i pazbatueshëm. Kjo SNRF përdor termin "jopraktik" me të njëjtin kuptim si në SNK 8 *Politikat Kontabël, Ndryshimet në Vlerësimet Kontabël dhe Gabimet.*

B65 Për kombinimet e biznesit individualisht jo-materiale të cilat ndodhin gjatë periudhës raportuese por janë materiale kolektivisht, blerësi jep informacione shpjeguese në total si kërkohet nga paragrafi B64 (e) - (q).

B66 Nëse data e blerjes së një kombinimi biznesi është pas përfundimit të periudhës raportuese, por para se pasqyrat financiare të janë autorizuar për publikim, blerësi duhet të japë informacionin e kërkuar në paragrafin B64, përveç se kur kontabilizimi fillestar i kombinimit të biznesit është i paplotë në kohën kur pasqyrat financiare janë autorizuar për këtë çështje. Në këtë situatë, blerësi do të përshkruajë se cilat informacione shpjeguese nuk mund të jepen dhe arsyet pse ata nuk mund të jepen.

B67 Për të përmbushur objektivin në paragrafin 61, blerësi duhet të japë informacionin e mëposhtëm për çdo kombinim biznesi material ose në total për kombinime biznesi individualisht jo-materiale por që janë kolektivisht materiale:

(a) nëse kontabilizimi fillestar i një kombinimi biznesi është i paplotë (shih paragrafin 45) për aktive të veçanta, detyrimet, interesat jo-kontrolluese ose elementë të shumave të dhëna dhe shumat e njohura në pasqyrat financiare për kombinimet e biznesit dhe që prandaj janë përcaktuar vetëm përkohësisht:

(i) arsyet pse kontabilizimi fillestar i kombinimit të biznesit është i paplotë;

(ii) aktivet, detyrimet, interesat e kapitalit neto ose zëra të shumave të dhëna për të cilat kontabilizimi fillestar është i paplotë; dhe

(iii) natyrën dhe shumën e çdo rregullimi gjatë periudhës së matur të njohura gjatë periudhës raportuese në përputhje me paragrafin 49.

(b) për secilën periudhë raportuese pas datës së blerjes deri kur shoqëria mbledh, shet ose përndryshe humbet të drejtën e një aktivi të kushtëzuar, ose deri te shlyerja e një detyrimi të kushtëzuar ose detyrim është anuluar ose skadon:

(i) çdo ndryshim në shumat e njohura, duke përfshirë edhe ndonjë diferencë që del gjatë shlyerjes;

(ii) çdo ndryshim në gamën e rezultateve (të paskontuara) dhe arsyet për këto ndryshime; dhe

(iii) teknikat e vlerësimit dhe modelin kryesor të të dhënave i përdorur për të matur shumën e kushtëzuar.

(c) për detyrimet e kushtëzuara të njohura në një kombinim biznesi, blerësi duhet të japë informacionin e kërkuar nga paragrafët 84 dhe 85 të SNK 37 për secilën klasë të provizionit.

(d) një rakordim të vlerës kontabël neto të emrit të mirë në fillim dhe në fund të periudhës raportuese duke treguar veçmas:

(i) shuma bruto dhe humbjet e akumuluara, zhvlerësimi në fillim të periudhës raportuese.

(ii) emrin e mirë shtesë të njohur gjatë periudhës së raportimit, me përjashtim të emrit të mirë të përfshirë në një grup të nxjerrë jashtë përdorimit që, në blerjen, plotëson kriteret për t'u klasifikuar si të mbajtura për shitje në përputhje me SNRF 5 *Aktivet Jo-afatgjata që Mbahen për t'u Shitur dhe Operacionet Jo të Vijueshme.*

(iii) rregullimet që rezultojnë nga njohja e mëvonshëm e aktiveve tatimore të shtyra gjatë periudhës raportuese në përputhje me paragrafin 67.

(iv) emrin e mirë të përfshire në një grup të veçuar të klasifikuar si i mbajtur për shitje në përputhje me SNRF 5 dhe emri i mirë i çregjistruar gjatë periudhës raportuese pa u përfshirë më parë në një grup të nxjerrë jashtë përdorimit të klasifikuar si i mbajtur për shitje.

(v) humbjet nga zhvlerësimi të njohura gjatë periudhës raportuese në përputhje me SNK 36. (SNK 36 kërkon dhënien e informacionit në lidhje me shumën e rikuperueshme të emrit të mirë dhe dëmtim përveç kësaj kërkese.)

(vi) diferencat neto të kursit të këmbimit që rrjedhin gjatë periudhës së raportimit, në përputhje me SNK 21*Efektet e Ndryshimit në Kurset e Këmbimit.*

(vii) çdo ndryshim tjetër në vlerën kontabël gjatë periudhës raportuese.

(viii) shumën bruto dhe humbjet e akumuluara nga zhvlerësimi në fund të periudhës raportuese.

(e) shumën dhe një shpjegim i çdo fitim ose humbje të njohur në periudhën raportuese të cilat që të dyja:

(i) lidhet me aktivet të identifikueshme të blera ose detyrimeve të marra në një kombinim biznesi që është kryer në periudhën raportuese ose të mëparshëm; dhe

(ii) është kjo në sasi, natyra ose ndikim shënimit shpjegues i rëndësishëm për të kuptuar pasqyrat financiare të njësisë së kombinuar.

Dispozitat kalimtare për kombinimet e biznesit që përfshijnë vetëm subjekte të përbashkëta ose me kontratë vetëm zbatimi i paragrafit (66)

B68 Paragrafi 64 parashikon që kjo SNRF të zbatohet në mënyrë prospektive për kombinime biznesi për të cilat data e blerjes është para ose pas fillimit të periudhës së parë të raportimit vjetor që fillon para ose pas 1 korrik 2009. Lejohet zbatimi përpara kësaj date. Megjithatë, një njësi ekonomike duhet të zbatojë këtë SNRF vetëm në fillim të një periudhe raportuese vjetore që fillon më ose pas datës 30 qershor 2007. Nëse një njësi ekonomike zbaton këtë SNRF përpara datës efektive të saj, njësia ekonomike jep informacione shpjeguese për këtë fakt dhe do të zbatojë SNK 27 (i ndryshuar në vitin 2008) në të njëjtën kohë.

B69 Kërkesa për të zbatuar këtë SNRF në mënyrë prospektive ka efektin e mëposhtëm për një kombinim biznesi i cili përfshin vetëm subjekte të përbashkëta ose me kontratë vetëm nëse data e blerjes për këtë kombinim biznesi është para zbatimit të këtij SNRF-je:

(a) *Klasifikimi* – Një njësi ekonomike duhet të vazhdojë të klasifikojë kombinim te më përparshme të biznesit në përputhje me politikat kontabël të njësisë ekonomike të mëparshme për kombinime të tilla.

(b) *Emri i mire i njohur me përpara* – Në fillim të periudhës së parë vjetore në të cilën ky SNRF zbatohet, vlera kontabël neto e emrit të mirë që vjen nga kombinimi i më përparshëm i bizneseve do të jetë vlera kontabël neto e tij në atë datë, në përputhje me njësia ekonomiken e politikave kontabël të mëparshme. Në përcaktimin e asaj shume , njësia ekonomike duhet të eliminojë vlerën e mbartur kontabël të çdo amortizim të akumuluar të atij emri të mirë dhe çdo ulje korresponduese të emrit te mirë. Asnjë rregullim tjetër, nuk do të bëhet në vlerën e mbartur kontabël të emrit të mirë.

© IFRS Foundation

(c) *Emri i mire i njohurmë parë si një zbritje nga kapitali* – Politikat e mëparshme kontabël të njësisë ekonomike mund të ketë rezultuar në emrin e mirë që dalin nga kombinimi i më përparshëm i biznesit duke u njohur si një zbritje nga kapitali neto. Në këtë situatë njësia ekonomike nuk do të njohë emrin e mirë se si një aktiv në fillim të periudhës së parë vjetore në të cilën ky SNRF zbatohet. Për më tepër, njësia ekonomike nuk do të njohë në fitim ose humbje ndonjë pjesë e emrit të mirë që kur ajo nxjerr jashtë përdorimit të gjithë ose një pjesë të biznesit me të cilin ka të bëjë emri i mirë, ose kur një njësi gjeneruese e mjeteve monetare me të cilën lidhet emri i mirë bëhet i pa zhvlerësuar.

(d) *Kontabilizimi i mëpasshëm i emrit të mire* – Nga fillimi i periudhës së parë vjetore në të cilën ky SNRF zbatohet, një njësi ekonomike do të ndërpresë zhvlerësimin e emrit të mirë të ardhur nga kombinimi i më përparshëm i biznesit dhe do të testojë për zhvlerësim emrin e mirë në përputhje me SNK 36.

(e) *Emri i mire i njohur më përpara si negative* – Një njësi ekonomike që llogaritet për kombinim të më përparshëm të biznesit duke zbatuar metodën e blerjes mund të ketë njohur një kredi shtyrë për një tejkalim të interesave të tij në vlerën e drejtë neto të aktiveve dhe detyrimeve të identifikueshme të shoqërisë së blerë dhe mbi koston e interesit (që nganjëherë quhet emri i mirë negativ). Nëse është kështu, njësia ekonomike nuk do të njohë vlerën e mbartur të kësaj kredie të shtyrë në fillim të periudhës së parë vjetore në të cilën ky SNRF zbatohet me një rregullim korrespondues në tepricën e hapjes së fitimeve të pashpërndara në atë datë.