

Standardi Ndërkombëtar i Raportimit Financiar 3

Kombinimet e Biznesit

Objektivi

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

Objekti

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

Identifikimi i një kombinimi biznesi

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

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

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

Kombinimet e biznesit që përfshijnë njësi ekonomike nën kontroll të përbashkët

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

Metoda e kontabilitetit

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

Zbatimi i metodës së blerjes

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

Identifikimi i blerësit

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

njësitë ekonomike kombinuere nuk blen më shumë se një të dytën e të drejtave të votës të njësisë tjetër ekonomike kombinuere, mundet që ajo të ketë marrë kontrollin e njësisë tjetër ekonomike nëqoftëse, ajo merr:

- (a) pushtetin mbi më shumë se një të dytën e të drejtave të votës të njësisë ekonomike tjetër në sajë të një marrëveshje me investitorët e tjerë; ose
- (b) pushtetin për të qeverisur politikat operacionale dhe financiare të njësisë tjetër ekonomike sipas statutit ose një marrëveshje; ose
- (c) pushtetin për të emëruar ose larguar shumicën e antarëve të bordit të drejtorëve ose organit qeverisës equivalent me të, të njësisë tjetër ekonomike; ose
- (d) pushtetin për të vendosur me shumicën e votave në mbledhjet e bordit të drejtorëve ose organit qeverisës equivalent me të, të njësisë tjetër ekonomike.

20 Megjithëse ndonjëherë është e vështirë të identifikohet blerësi, zakonisht ka tregues që një i tillë ekziston. Për shembull:

- (a) nëqoftëse vlera e drejtë e njëres nga njësitë ekonomike kombinuere është shumë më e madhe se e njësisë tjetër ekonomike kombinuere, njësia ekonomike me vlerën më të madhe ka të ngjarë të jetë blerësi;
- (b) nëqoftëse kombinimi i biznesit kryhet nëpërmjet një këmbimi të instrumentave të kapitalit neto të zakonshëm votues për mjete monetare ose aktive të tjera, njësia ekonomike që jep mjete monetare ose aktive të tjera ka të ngjarë të jetë blerësi; dhe
- (c) nëqoftëse kombinimi i biznesit rezulton në drejtimin e njëres nga njësitë ekonomike kombinuere që ka mundësi të mbizotërojë në zgjedhjen e ekipit drejtues të njësisë ekonomike të kombinuar që rezulton, njësia ekonomike drejtimi i së cilës ka mundësi të mbizotërojë tjetrën ka të ngjarë të jetë blerësi.

21 Në një kombinim biznesi që kryhet nëpërmjet një këmbimi të interesave në kapitalin neto, njësia ekonomike që emeton interesat e kapitalit neto normalisht është blerësi. Megjithatë, të gjitha faktet dhe rrethanat përkatëse duhet të merren në konsideratë për të përcaktuar se cila nga njësitë ekonomike kombinuere ka pushtetin për të qeverisur politikat operacionale dhe financiare të njësisë (ose njërive) tjetër ekonomike në mënyrë që të marrë përfitimet nga veprimtaritë e saj (ose tyre). Në disa kombinime biznesi, që zakonisht u referohemi si blerje kthimi, blerësi është njësia ekonomike të cilës i janë blerë interesat e kapitalit neto dhe njësia ekonomike emetuese është i bleri. Ky mund të jetë rasti kur, për shembull, një njësi ekonomike private bie dakord të 'blihet' vetë nga një njësi ekonomike publike më e vogël si një mënyrë për të fituar listimin në bursë. Prandaj ligjërisht njësia ekonomike publike emetuese konsiderohet si shoqëria mëmë dhe njësia ekonomike private konsiderohet si filial, filiali ligjor është blerësi nëqoftëse ai ka pushtetin për të qeverisur politikat operacionale dhe financiare të shoqërisë mëmë ligjore dhe kështu të marrë përfitimet nga veprimtaritë e saj. Zakonisht blerësi është njësia ekonomike më e madhe; megjithatë, faktet dhe rrethanat që shoqërojnë një kombinim ndonjëherë tregojnë se një njësi ekonomike më e vogël blen një njësi ekonomike më të madhe. Udhëzime për kontabilizimin e blerjeve të kthimit jepen në paragrafët B1-B15 të Shtojcë B.

22 Kur formohet një njësi ekonomike e re për të emetuar instrumenta të kapitalit neto për të kryer një kombinim biznesi, njëra nga njësitë ekonomike kombinuere që ekzistonte para kombinimit duhet të identifikohet si blerësi mbi bazën e evidencës së disponueshme.

23 Në mënyrë të ngjashme, kur një kombinim biznesi përfshin më shumë se dy njësi ekonomike kombinuere, njëra nga njësitë ekonomike kombinuere që ekzistonte para kombinimit duhet të identifikohet si blerësi mbi bazën e evidencës së disponueshme. Për të përcaktuar blerësin në këto raste duhet të merret parasysh, mes gjërave të tjera, se cila nga njësitë ekonomike kombinuere ka nisur kombinimin dhe nëse aktivet ose të ardhurat e njëres nga njësitë ekonomike kombinuere tejkalojnë shumë ato të të tjerave.

Kosto e një kombinimi biznesi

24 **Blerësi mat koston e një kombinimi biznesi si bashkim të:**

- (a) **vlerave të drejta, në datën e këmbimit, të aktiveve të dhëna, detyrimeve të pësuarra ose të konstatuara, dhe instrumentave të kapitalit neto të emetuara nga blerësi, në këmbim të kontrollit të të blerit; plus**
- (b) **çdo kosto që i ngarkohet drejtpërdrejt kombinimit të biznesit.**

25 Data e blerjes është data në të cilën blerësi merr efektivisht kontrollin e të blerit. Kur kjo arrihet nëpërmjet një transaksioni këmbimi të vetëm, data e këmbimit përkon me datën e blerjes. Megjithatë, një kombinim biznesi mund të përfshijë më shumë se një transaksion këmbimi, për shembull kur ai arrihet shkallë-shkallë me blerje aksionesh të një-pas-njëshme. Kur ndodh kjo:

- (a) kosto e kombinimit është shuma e kostove të transaksioneve individuale; dhe

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

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

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

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

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

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

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

Aktivt dhe detyrimet e identifikueshme të të blerit

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

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

Aktivitetet jo-materiale të të blerit

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

Detyrimet me kusht të të blerit

- 47 Paragrafi 37 përcakton se blerësi njihet veças një detyrim me kusht të të blerit si pjesë e shpërndarjes së koston së një kombinimi biznesi vetëm kur vlera e tij e drejtë mund të matet me besueshmëri. Nëqoftëse vlera e tij e drejtë nuk mund të matet me besueshmëri:
- (a) ka një efekt që rezulton në shumën e njohur si emri i mirë ose që kontabilizohet në përputhje me paragrafin 56; dhe
- (b) blerësi jep informacione shpjeguese rreth këtij detyrimi me kusht që kërkohet të jepen sipas SNK 37.
- Paragrafi B16(1) i Shtojcës B jep udhëzime për përcaktimin e vlerës së drejtë të një detyrimi me kusht.
- 48 **Mbas njohjes së tyre fillestare, blerësi mat detyrimet me kusht që janë njohur veças në përputhje me paragrafin 36 me më të lartën mes:**
- (a) **shumës që duhej të njihej në përputhje me SNK 37, dhe**
- (b) **shumës së njohur fillimisht minus, kur është rasti, amortizimin e akumuluar të njohur në përputhje me SNK 18 *Të Ardhurat*.**

- 49 Kërkesa në paragrafin 48 nuk zbatohet për kontratat e kontabilizuara në përputhje me SNK 39. Megjithatë, angazhimet për hua të përjashtuara nga objekti i SNK 39 të cilat janë angazhime për të dhënë hua me përqindje interesi më të ulët se tregu kontabilizohen si detyrime me kusht të të blerit nëqoftëse, në datën e blerjes, nuk

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

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

Emri i mirë

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Kombinimi i biznesit që arrihet shkallë-shkallë

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

nga krahasimi hap-pas-hapi i kostos së investimeve individuale me interesin e blerësit në vlerën e drejtë të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit në secilin hap.

59 Kur një kombinim biznesi përfshin më shumë se një transaksion këmbimi, vlerat e drejta të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve të identifikueshme të të blerit mund të jenë të ndryshme në datën e secilit transaksion këmbimi. Për arsye se:

- (a) aktivet, detyrimet e detyrimet me kusht të identifikueshme të të blerit janë riparaqitur në mënyrë spekulative me vlerat e tyre të drejta në datën e secilit transaksion këmbimi për të përcaktuar shumën e emrit të mirë që shoqëron secilin transaksion; dhe
- (b) aktivet, detyrimet e detyrimet me kusht të identifikueshme të të blerit duhet atëhere të njihen nga blerësi me vlerat e tyre të drejta në datën e blerjes,

çdo rregullim i këtyre vlerave të drejta që lidhet me interesat e mbajtura më parë të blerësit është një rivlerësim dhe duhet të kontabilizohet si i tillë. Prandaj, për arsyen se ky rivlerësim vjen nga njohja fillestare prej blerësit të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit, ai nuk tregon që blerësi ka zgjedhur të zbatojë një politikë kontabël për rivlerësimin e këtyre elementëve mbas njohjes fillestare në përputhje me, për shembull, SNK 16 *Aktivet Afatgjata Materiale*.

60 Përpara se të cilësohet si një kombinim biznesi, një transaksion mund të cilësohet si një investim në një pjesëmarrje dhe duhet të kontabilizohet në përputhje me SNK 28 *Investimet në Pjesëmarrje* duke përdorur metodën e kapitalit neto . Nëqoftëse është kështu, vlerat e drejta të aktiveve neto të identifikueshme të të investuarit në datën e secilit transaksion këmbimi më të parë duhet të ishin përcaktuar paraprakisht duke zbatuar metodën e kapitalit neto për investimin.

Kontabilizimi fillestar që vendoset përkohësisht

61 Kontabilizimi fillestar i një kombinimi biznesi përfshin identifikimin dhe përcaktimin e vlerave të drejta që do t'u jepen aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit dhe koston e kombinimit.

62 Nëqoftëse kontabilizimi fillestar i një kombinimi biznesi mund të vendoset vetëm përkohësisht në fund të periudhës në të cilën është kryer kombinimi për arsyen se qoftë vlerat e drejta që u jepen aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të identifikueshme të të blerit ose qoftë kosto e kombinimit mund të vendosen vetëm përkohësisht, blerësi kontabilizon kombinimin duke përdorur këto vlera të provizionuara. Blerësi njej çdo rregullim të këtyre vlerave të provizionuara si rezultat i plotësimit të kontabilizimit fillestar:

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

Rregullimet mbasi plotësohet kontabilizimi fillestar

63 Përveç rasteve të parashikuara në paragrafët 33, 34 dhe 65, rregullimet e kontabilizimit fillestar të një kombinimi biznesi mbas këtij kontabilizimi fillestar njihen vetëm për të korrigjuar një gabim në përputhje me SNK 8 *Politikat Kontabël, Ndryshimet në Vlerësimet Kontabël dhe Gabimet*. Rregullimet në kontabilizimin fillestar të një kombinimi biznesi mbasi plotësohet ky kontabilizim nuk njihen për efekt të ndryshimeve në vlerësimet. Në përputhje me SNK 8, efekti i një ndryshimi në vlerësimet njihet në periudhën aktuale dhe periudhat e ardhëshme.

64 SNK 8 kërkon që një njësi ekonomike të kontabilizojë një korrigjim gabimi retrospektivisht dhe në pasqyrat financiare aktuale sikur gabimi nuk ka ndodhur duke riparaqitur informacionin krahasues për periudhën (at) e mëparshme në të cilat ka ndodhur gabimi. Prandaj, vlera kontabël neto e aktivitetit, detyrimit e detyrimit me kusht të identifikueshëm të të blerit që njihet ose rregullohet si rezultat i korrigjimit të gabimit duhet të llogaritet sikur vlera e tij e drejtë ose vlera e drejtë e rregulluar në datën e blerjes ka qënë njohur nga ajo datë. Emri i mirë ose çdo fitim i njohur në një periudhë të mëparshme në përputhje me paragrafin 56 duhet të rregullohet

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

Njohja e aktiveve tatimore të shtyra mbasi plotësohet kontabilizimi fillestar

- 65 Nëqoftëse përfitime të mundëshme nga mbartja e humbjes në tatimin mbi të ardhurat e të blerit ose aktive të tjera tatimore të shtyra nuk kënaqin kriteret në paragrafin 37 për njohje veças kur një kombinim biznesi kontabilizohet fillimisht por realizohet mëpas, blerësi njeh këtë përfitim si të ardhur në përputhje me SNK 12 *Tatimet mbi të Ardhurat*. Veç kësaj, blerësi duhet:
- (a) të ulë vlerën kontabël të emrit të mirë me shumën që do të ishte njohur nëqoftëse aktivi tatimor i shtyrë ishte njohur si një aktiv i identifikueshëm nga data e blerjes; dhe
 - (b) të njohë uljen në vlerën kontabël të emrit të mirë si një shpenzim.
- Megjithatë, kjo procedurë nuk rezulton në krijimin e një tejkalimi siç përshkruhet në paragrafin 56, as që nuk rrit shumën e ndonjë fitimi të njohur më parë në përputhje me paragrafin 56.

Dhënia e informacioneve shpjeguese

- 66 **Një blerës jep informacione shpjeguese që mundësojnë përdoruesit e pasqyrave të tij financiare për të vlerësuar natyrën dhe efektin financiar të kombinimeve të biznesit që janë kryer:**
- (a) **gjatë periudhës.**
 - (b) **mbas datës së bilancit por për përpara se të jenë miratuar për publikim pasqyrat financiare.**
- 67 Për të bërë efektiv parimin në paragrafin 66(a), blerësi jep informacione shpjeguese si më poshtë për secilin kombinim biznesi që është kryer gjatë periudhës:
- (a) emrat dhe përshkrimin e njësive ekonomike ose bizneseve kombinuere.
 - (b) datën e blerjes.
 - (c) përqindjen votuese të blerë të instrumentave të kapitalit neto.
 - (d) koston e kombinimit dhe një përshkrim të përbërësve të kësaj kostoje, përfshirë çdo kosto që i ngarkohet drejtpërdrejt kombinimit. Kur emetohen ose janë të emetueshme instrumentat e kapitalit neto si pjesë e koston, gjithashtu jepen edhe informacionet e mëposhtëme shpjeguese:
 - (i) numrin e emtuar ose të emetueshëm të instrumentave të kapitalit neto; dhe
 - (ii) vlerën e drejtë të këtyre instrumentave dhe bazat për përcaktimin e kësaj vlere të drejtë. Nëqoftëse nuk ekziston çmimi i publikuar për instrumentat në datën e këmbimit, duhet të jepen informacione shpjeguese për hipotezat e rëndësishme të përdorura për përcaktimin e vlerës së drejtë. Nëqoftëse ekziston çmimi i publikuar në datën e këmbimit por nuk është përdorur si bazë për përcaktimin e koston së kombinimit, ky fakt jepet në informacionet shpjeguese sëbashku me: arsyet se përse nuk është përdorur çmimi i publikuar; metodat dhe hipotezat e rëndësishme të përdorura për të caktuar një vlerë për instrumentat e kapitalit neto; dhe shumën e mbledhur të diferencës mes vlerës së caktuar dhe çmimit të publikuar të instrumentave të kapitalit neto.
 - (e) detaje të çdo operacioni që njësia ekonomike ka vendosur të shesë si rezultat i kombinimit.
 - (f) shumat e njohura në datën e blerjes për secilën klasë të aktiveve, detyrimeve e detyrimeve me kusht të të blerit dhe, përveç rastit kur kjo nuk është mundur, vlerat kontabël neto të secilës prej këtyre klasave, përcaktuar në përputhje me SNRF-të, menjëherë para kombinimit. Nëqoftëse këto dhënie informacionesh shpjeguese janë të pamundura, ky fakt jepet në informacionet shpjeguese, sëbashku me sqarimet se përse ka ndodhur kështu.
 - (g) shumën e çdo tejkalimi të njohur në fitim ose humbje në përputhje me paragrafin 56 dhe zërin në pasqyrën e të ardhurave në të cilin është njohur tejkalimi.
 - (h) një përshkrim të faktorëve që kanë kontribuar në një kosto që rezulton në njohjen e emrit të mirë – një përshkrim të secilit aktiv jo-material që nuk është njohur veças nga emri i mirë dhe një shpjegim se përse vlera e drejtë e aktivitetit jo-material nuk mund të matet me besueshmëri – ose një përshkrim të natyrës së çdo tejkalimi të njohur në fitim ose humbje në përputhje me paragrafin 56.
 - (i) shumën e fitimit ose humbjes së të blerit deri në datën e blerjes të përfshirë në fitimin ose humbjen e blerësit, përveç rastit që dhënia e informacionit shpjegues është e pamundur. Nëqoftëse këto dhënie

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

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

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

Dispozita kalimtare dhe data e hyrjes në fuqi

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

Emri i mirë i njohur më parë

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

Emri i mirë negativ i njohur më parë

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

Aktivet jo-materiale të njohura më parë

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

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

Investimet e kontabilizuara në kapitalin neto

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

Zbatimi retrospektiv i kufizuar

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

Shfuqizimi i deklaratave të tjera

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

Shtojcë A

Termit e përkufizuara

Kjo Shtojcë është pjesë integrale e SNRF.

data e blerjes	Data në të cilën blerësi merr efektimisht kontrollin e të blerit.
data e marrëveshjes	Data në të cilën është arritur marrëveshja thelbësore mes palëve në kombinim, në rastin e njësisive ekonomike të listuara publikisht, është data e njoftimit për publikun. Në rastin e një bashkimi me përthithje të kundërshtuar, data më e herëshme që është arritur një marrëveshje thelbësore mes palëve në kombinim është data që një numër i mjaftueshëm i pronarëve në blerje kanë pranuar ofertën e blerësve që blerësi të marrë kontrollin e të blerit.
biznes	Një komplet veprimtarish dhe aktivesh të bashkuara të shfrytëzuara dhe drejtuara me qëllim që të japin: <ul style="list-style-type: none"> (a) një shpërblim për investitorët; ose (b) kosto më të ulta ose përfitime të tjera ekonomike drejtpërdrejt dhe proporcionalisht për zotëruesit e politikës ose pjesëmarrësit. <p>Një biznes në përgjithësi përbëhet nga lëndët e para, proceset e zbatuara ndaj këtyre lëndëve të para dhe produktet e prodhuara që janë përdorur, ose do të përdoren, për të gjeneruar të ardhura. Nëqoftëse emri i mirë është i pranishëm në kompletin e veprimtarive dhe aktiveve të transferuara, kompleti i transferuar supozohet të jetë një biznes.</p>
kombinimi i biznesit	Bashkimi i njësisive ekonomike ose bizneseve të veçanta në një njësi ekonomike raportuese .
kombinimi i biznesit që përfshin njësi ekonomike ose biznese nën kontroll të përbashkët	Kombinimi i biznesit në të cilin të gjitha njësitë ekonomike ose bizneset kombinuese përfundimisht kontrollohen nga e njëjta palë ose të njëjtat palë edhe përpara edhe mbas kombinimit dhe ky kontroll nuk është kalimtar.
detyrim me kusht	Detyrimi me kusht ka kuptimin e dhënë për të në SNK 37 <i>Provizionet, Detyrimet me Kusht dhe Aktivet me Kusht</i> , dmth: <ul style="list-style-type: none"> (a) një detyrim i mundshëm që vjen nga ngjarje të shkuara dhe ekzistenca e të cilave do të konfirmohet vetëm nga ndodhja ose mos ndodhja e një ose më shumë ngjarjeve të pasigurta në të ardhmen të cilat nuk janë plotësisht brenda kontrollit të njësisë ekonomike; ose (b) një detyrim aktual që vjen nga ngjarje të shkuara por nuk është njohur sepse: <ul style="list-style-type: none"> (i) nuk është e mundur që do të kërkohet një dalje e burimeve që trupëzohen në përfitimet ekonomike për të shlyer detyrimin; ose (ii) shuma e detyrimit nuk mund të matet me besueshmëri të mjaftueshme.
kontroll	Pushteti për të qeverisur politikat operacionale dhe financiare të një njësie ekonomike ose biznesi për të marrë përfitime nga veprimtaritë e tij.
data e këmbimit	Kur kombinimi i biznesit arrihet nëpërmjet një transaksioni këmbimi të vetëm, data e këmbimit përkon me datën e blerjes . Kur kombinimi i biznesit përfshin më shumë se një transaksion këmbimi, për shembull, kur ai arrihet shkallë-shkallë nëpërmjet blerjeve të aksionit të njëpasnjëshme, data e këmbimit është data në të cilën secili investim individual njihet në pasqyrat financiare të blerësit.
vlera e drejtë	Shuma me të cilën mund të shkëmbehet një aktiv, ose mund të shlyhet një detyrim, midis palëve të vullnetëshme, të mirëinformuara dhe të palidhura me njëra-tjetrën në transaksion.
emri i mirë	Përfitimet ekonomike në të ardhmen që vijnë nga aktivet të cilat nuk mund të identifikohen individualisht dhe të njihen veças.
aktivi jo-material	Aktivi jo-material ka kuptimin e dhënë për të në SNK 38 <i>Aktivitet Jo-materiale</i> , dmth një

aktiv jo monetar i identifikueshëm pa lëndë fizike.

sipërmarrje e përbashkët

Sipërmarrja e përbashkët ka kuptimin e dhënë për të në SNK 31 *Interesat në Spërmarrjet e Përbashkëta*, dmth një marrëveshje kontraktuale nga ku dy ose më shumë palë ndërmarin një veprimtari ekonomike që është subjekt i kontrollit të përbashkët.

interesi i pakicës

Ajo pjesë e fitimit ose humbjes dhe e aktiveve neto të një **filiali** që i ngarkohet interesave të kapitalit neto që nuk zotërohet, drejtpërdrejt ose tërthorazi nëpërmjet **filialeve**, nga **shoqëria mëmë**.

njësi ekonomike e përbashkët

Një njësi ekonomike përveç njësisë ekonomike në pronësi të investitorit, e tillë si një shoqëri sigurimesh e përbashkët ose një njësi ekonomike e përbashkët tip kooperative, e cila u jep zotëruesve të politikës ose pjesëmarrësve të saj kostot më të ulta ose përfitime të tjera ekonomike drejtpërdrejt dhe proporcionalisht.

shoqëri mëmë

Një njësi ekonomike që ka një ose më shumë **filiale**.

i, e mundur

Më shumë ka të ngjarë se sa nuk ka të ngjarë.

njësi raportuese

Një njësi ekonomike për të cilën ka përdorues të cilët mbështeten në informacionet e pasqyrave financiare për qëllim të përgjithshëm të njësisë ekonomike që do të jetë i dobishëm për ta për të marrë vendime rreth shpërndarjes së burimeve. Një njësi raportuese mund të jetë një njësi ekonomike e vetme ose një grup që përfshin një **shoqëri mëmë** dhe të gjitha **filialet** e saj.

filial

Një njësi ekonomike, përfshirë një njësi ekonomike të pa themeluar e tillë si ortakëria, që **kontrollohet** nga një tjetër njësi ekonomike (e njohur si **shoqëria mëmë**).

Shtojcë B

Shtesë për zbatimin

Kjo Shtojcë është pjesë integrale e SNRF.

Blerjet e kthimit

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

Kosto e kombinimit të biznesit

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

Përgatitja dhe paraqitja e pasqyrave financiare të konsoliduara

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

(d) informacioni krahasues i paraqitur në këto pasqyra financiare të konsoliduara duhet të jetë ai i filialit ligjor.

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

Interesi i pakicës

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

Fitimet për aksion

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

Shpërndarja e koston së një kombinimi biznesi

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

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

B17 Disa nga udhëzimet e mësipërme kërkojnë që vlerat e drejta të vlerësohen duke përdorur teknikat e vlerës aktuale. Nëqoftëse udhëzimi për një element të veçantë nuk i referohet përdorimit të teknikave të vlerës aktuale, këto teknika mund të përdoren në vlerësimin e vlerës së drejtë të këtij elementi.