

STANDARDI KOMBËTAR I KONTABILITETIT NR. 9

KOMBINIMET E BIZNESEVE

PËRMBAJTJA	Paragrafët
OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES	1-3
FUSHA E ZBATIMIT	4-5
PËRKUFIZIMET KRYESORE	6-9
POLITIKAT KONTABËL PËR KOMBINIMET E BIZNESEVE	10-14
METODA E BLERJES	15-46
Rregulla të përgjithshme të metodës së blerjes	15-22
Vlerësimi i kostos së një blerjeje	23-29
Aktivitet neto të blera dhe matja e vlerës së tyre të drejtë	30-39
Trajtimi kontabël i emrit të mirë	40-43
Trajtimi kontabël i emrit të mirë negativ	44-45
KOMBINIMET E BIZNESEVE NËN KONTROLL TË PËRBASHKËT- METODA E RREGULLUAR E BLERJES	46-52
BASHKIMI I SHOQËRISË MËMË ME NJËSITË E KONTROLLUARA PREJ SAJ	53-54
SHËNIMET SHPJEGUESE	55-56
DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE	57
KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE TË RAPORTIMIT FINANCIAR (SNK/SNRF)	58

OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES

1. Objektivi i Standardit Kombëtar të Kontabilitetit 9, *Kombinimet e biznesit* (SKK 9 ose Standardi), nxjerrë dhe miratuar nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit, si dhe shpallur nga Ministria e Financës, është të vendosë rregullat e kontabilizimit dhe shpjegimit për kombinimet e bizneseve në pasqyrat financiare, të përgatitura në përputhje me Standardet Kombëtare të Kontabilitetit të Shqipërisë. Këto standarde bazohen në parimet e kontabilitetit dhe raportimit, të pranuar në shkallë ndërkombëtare, kërkesat e përgjithshme të të cilave përshkruhen në Ligjin nr. 9 228, “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”, nxjerrë në prill 2004.
2. SKK 9 mbështetet në standardin ndërkombëtar të raportimit financiar SNRF 3, “Kombinimet e biznesit”. Një tabelë korresponduese e paragrafëve të standardit me paragrafë të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar është dhënë në paragrafin 59. Për rastet që nuk janë trajtuar në mënyrë të drejtpërdrejtë nga SKK 9 ose ndonjë SKK tjetër, drejtuesit e njësisë ekonomike raportuese duhet që, me miratimin e Këshillit Kombëtar të Kontabilitetit (KKK), të aplikojnë politika të tilla që sigurojnë një pasqyrim të vërtetë e të besueshëm të pozicionit financiar, performancës, ndryshimeve në pozicionin financiar dhe fluksit të parasë së njësisë ekonomike raportuese, siç kërkohet në nenin 9 të Ligjit nr. 9 228, “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”, nxjerrë në prill 2004.
3. Pasqyrat financiare do të përgatiten mbi bazën e konceptit të materialitetit. Standardet Kombëtare të Kontabilitetit nuk do të zbatohen për zërat jomaterialë. Parimi i materialitetit përkufizohet dhe sqarohet në paragrafët 34 deri 69 të SKK 1.

FUSHA E ZBATIMIT

4. Ky standard do të zbatohet për:
 - (a) trajtimin kontabël të kombinimeve të bizneseve;
 - (b) trajtimin kontabël dhe njohjen në kontabilitet të emrit të mirë, si dhe të emrit të mirë negativ;

(c) njohjen në kontabilitet të një bashkimi mes shoqërisë së kontrolluar dhe asaj mëmë.

5. Ky standard do të zbatohet, fillimisht dhe kryesisht, për blerjen e shoqërive të kontrolluara dhe pjesëmarrjeve.

PËRKUFIZIME KRYESORE

6. Më poshtë jepen përkufizimet e disa termave kryesore që përdoren në këtë standard:

Kombinimi i bizneseve është një veprim ekonomik, si rezultat i të cilit:

- (a) një njësi ekonomike fiton kontroll ose influencë të ndjeshme mbi një njësi tjetër ekonomike (për shembull, nëpërmjet blerjes së një numri të madh aksionesh të njësisë tjetër) ose rrit kontrollin e saj në këtë njësi;
- (b) një njësi ekonomike blen pjesën më të madhe të aktiveve dhe pasiveve (aktivet neto) të njësisë tjetër ekonomike, ose njësisë tregtare dhe, rrjedhimisht, fiton kontrollin e veprimtarisë së saj ekonomike.

Kontrolli është fuqia për të drejtuar politikën financiare dhe të shfrytëzimit të një njësie tjetër ekonomike, nëpërmjet ushtrimit të së cilit përfitohen përfitime ekonomike nga aktivitetet e kësaj njësie.

Një kombinim biznesesh, që prek njësi ekonomike ose biznese nën kontroll të përbashkët, është ai kombinim ku të gjitha njësitë që kombinohen kontrollohen nga e njëjta ose të njëjtat palë, si para ashtu edhe pas kombinimit; dhe ky kontroll nuk është kalimtar.

Influenca e ndjeshme është aftësia për të marrë pjesë në marrjen e vendimeve, në lidhje me politikën financiare e të shfrytëzimit të njësisë ku investohet, por jo kontrolli mbi këto vendime.

Pjesëmarrja është njësi, mbi të cilën një investitor ka një influencë të ndjeshme, por kjo njësi nuk është një shoqëri e kontrolluar nga investitori.

Shoqëria e kontrolluar është një njësi e kontrolluar nga një njësi tjetër (d.m.th. shoqëria mëmë).

Shoqëria mëmë është një njësi që zotëron një ose më shumë njësi të kontrolluara.

Grupi përbëhet nga një shoqëri mëmë dhe të gjitha njësitë e kontrolluara prej saj.

Vlera e drejtë është shuma, me të cilën mund të shkëmbehet një aktiv ose mund të shlyhet një pasiv, ndërmjet palëve të mirinformuara, të vullnetshme e të palidhura me njëra-tjetrën.

Vlera kontabël e mëparshme është vlera kontabël e një aktivi apo një pasivi në librat e kontabilitetit të njësisë të kontrolluara apo pjesëmarrjeve në datën e kombinimit të bizneseve, e rregulluar me qëllim që të reflektojë ndonjë ndryshim, që vjen si rezultat i politikave të ndryshme kontabël, të përdorura nga shoqëria mëmë dhe nga njësitë e kontrolluara prej saj dhe pjesëmarrjet.

Biznesi është një tërësi veprimtarish, të kryera dhe të drejtuara me qëllim përftimi të

- a) një kthimi/fitimi për investitorët;
- b) kostove më të ulëta ose përfitimeve të tjera ekonomike.

7. Sipas këtij standardi, njësi ekonomike të kontrolluara janë të gjitha njësitë e kontrolluara nga një njësi tjetër (shoqëria mëmë). Kontrolli mendohet se ekziston kur shoqëria mëmë, në mënyrë të drejtpërdrejtë ose të tërthortë, nëpërmjet njësisë të kontrolluara prej saj, zotëron më shumë se gjysmën e aksioneve me të drejta votuese të njësisë së kontrolluar, vetëm nëse, në raste përjashtimore, mund të tregohet qartë se një zotërim i tillë nuk përbën kontroll. Kontrolli ekziston gjithashtu kur shoqëria mëmë zotëron gjysmën ose më pak se gjysmën e aksioneve, me të drejta votuese të njësisë së kontrolluar, kur:

- (a) zotëron mbi më shumë se gjysmën e aksioneve me të drejta votuese, nëpërmjet një marrëveshje me investitorët e tjerë;
- (b) ka fuqinë për të drejtuar politikat financiare dhe të shfrytëzimit të njësisë ekonomike, e drejtë kjo e dhënë nga statuti ose nga një marrëveshje tjetër;
- (c) ka fuqinë për të emëruar ose shkarkuar shumicën e anëtarëve të stafit drejtues dhe të organit më të lartë

mbikëqyrës (për shembull bordin drejtues apo bordin mbikëqyrës të njësisë);

(d) ka fuqinë për të udhëhequr procesin e vendimmarrjes dhe organin më të lartë mbikëqyrës.

8. Sipas këtij standardi, pjesëmarrjet janë të gjitha ato njësi, mbi të cilat investitori ka një influencë të ndjeshme, por pa ushtruar kontroll mbi to. Influenca e ndjeshme mendohet se ekziston kur investitori zotëron në mënyrë të drejtpërdrejt ose të tërthortë, nëpërmjet njësive të kontrolluara, më shumë se 20% të aksioneve me të drejta votuese të pjesëmarrjes, vetëm nëse, në raste përjashtimore, mund të tregohet qartë se një zotërim i tillë nuk përbën influencë të ndjeshme. Në raste përjashtimore, inflenca e ndjeshme mund të ekzistojë, edhe nëse zotërohen më pak se 20% të aksioneve me të drejta votuese. Inflenca e ndjeshme karakterizohet nga faktorët e mëposhtëm:

(a)përfaqësimi në drejtimin e njësisë ose në organin më të lartë të mbikëqyrjes;

(b)pjesëmarrja në vendimet mbi hartimin e politikës së biznesit të njësisë, ku kryhet investimi;

(c)transaksione materiale mes shoqërisë që investon dhe palës ku kryhet investimi;

(d)shkëmbim i personelit drejtues mes shoqërisë që investon dhe palës ku kryhet investimi;

(e)shkëmbim i informacionit teknik mes shoqërisë që investon dhe palës ku kryhet investimi.

9. Ndonëse në shumicën e rasteve njësitë e kontrolluara dhe pjesëmarrjet janë njësi fitimprurëse, në rrethana të caktuara, edhe njësitë jofitimprurëse (për shembull, fondacionet dhe institucionet jofitimprurëse) mund të përkufizohen si njësi e kontrolluar ose pjesëmarrje. Përveç kriterëve të lartpërmendura, përcaktimi i kontrollit ose influencës së ndjeshme për njësitë jofitimprurëse mbështetet gjithashtu në faktin se cila njësi do t'i zotërojë aktivet e njësisë jofitimprurëse, pas likuidimit të saj.

POLITIKAT KONTABËL TË KOMBINIMVE TË BIZNESEVE

10. Kombinimet e bizneseve do të kontabilizohen duke zbatuar metodën e blerjes, përveç kombinimeve të bizneseve mes

njësive ekonomike nën kontroll të përbashkët, të cilat kontabilizohen duke përdorur metodën e rregulluar të blerjes.

11. Të gjithë kombinimet e bizneseve, që përbëjnë palë të pavarura, do të kontabilizohen sipas metodës së blerjes. Zbatimi i kësaj metode përshkruhet në paragrafët 15-46.
12. Nëse një kombinim biznesesh ka të bëjë me njësi, që janë nën kontrollin e përbashkët të një personi ose një grup personash të njëjtë, atëherë ky kombinim i biznesit mund të mos bëhet në kushtet e zakonshme të tregut dhe, si rezultat, zbatimi i metodës së blerjes së rregullt mund të mos e pasqyrojë në mënyrë objektive përmbajtjen e transaksionit. Kombinimi i njësive nën kontroll të përbashkët do të paraqitet sipas metodës së rregulluar të blerjes. Zbatimi i kësaj metode përshkruhet në paragrafët 47-53.
13. Në një kombinim biznesi mund të blihen aksionet e një njësie ekonomike tjetër, ose të gjitha, ose një pjesë e aktiveve dhe pasiveve të një njësie ekonomike tjetër, me supozimin se të gjitha këto bashkërisht formojnë një ose disa biznese. Fakti që aksionet ose aktivet dhe pasivet e një njësie ekonomike tjetër janë blerë në një kombinim biznesi, nuk ndikon as mbi politikën kontabël, as mbi parimet e regjistrimit të kombinimit të bizneseve në pasqyrat financiare të konsoliduara.
14. Sipas këtij standardi, bashkimi i shoqërisë mëmë me njësinë e kontrolluar plotësisht prej saj nuk është një kombinim biznesi, pasi shoqëria mëmë dhe njësia e kontrolluar prej saj përbënin një njësi të vetme ekonomike, edhe para se ato të bashkoheshin. Efekti i bashkimeve të tilla në pasqyrat financiare të shoqërisë mëmë trajtohet në paragrafët 54-55 të këtij standardi.

METODA E BLERJES

Rregulla të përgjithshme të metodës së blerjes

15. Me anë të metodës së blerjes, një blerje e një njësie apo biznesi tjetër do të kontabilizohet me koston e blerjes. Kostoja e blerjes do të krahasohet me vlerën e drejtë të aktiveve të blera, pasiveve të marra ekzistuese dhe pasiveve të kushtëzuara (pra,

aktiveve neto të blera); diferenca mes kostonë së blerjes dhe vlerës së drejtë të aktiveve neto të blera do të njihet si emër i mirë (pozitiv ose negativ).

16. Ekuacioni i mëposhtëm ilustron metodën e blerjes:

$$\begin{array}{l} \text{kostoja e blerjes} \\ \text{minus vlera e drejtë e aktiveve neto të blera/vlera} \\ \text{kontabël e mëparshme e aktiveve neto të blera} \\ \hline = \text{emri i mirë (pozitiv ose negativ)} \end{array}$$

17. Kontabilizimi i kostonë së blerjes trajtohet në paragrafët 23-29 të këtij standardi; vlerësimi i aktiveve të blera dhe i vlerës së tyre të drejtë në paragrafët 30-39, dhe kontabilizimi i emrit të mirë në paragrafët 40-46.

18. Metoda e blerjes do të zbatohet që në datën kur kryhet blerja. Në këtë datë do të vlerësohen kostoja e blerjes, vlera e drejtë e aktiveve neto të blera dhe emri i mirë (pozitiv ose negativ).

19. Data e blerjes është ajo datë kur kontrolli mbi aktivet neto dhe veprimtaritë e një njësie ekonomike i kalojnë efektivisht blerësit. Duke qenë se kontrolli është fuqia për të udhëhequr politikat financiare dhe të shfrytëzimit të një njësie ose biznesi tjetër, me qëllim që të mundësohet përfundimi i përfitimeve ekonomike nga kjo, nuk është e nevojshme që një transaksion të konsiderohet i përfunduar, kur ky është i finalizuar nga ana ligjore.

20. Në bazë të konceptit të materialitetit, në zbatimin e metodës së blerjes, mund të përdoret bilanci i muajit që është më afër datës së blerjes, nëse ky nuk ndryshon materialisht nga data e blerjes.

21. Duke filluar nga data e blerjes, blerësi do të njohë në bilancin e tij interesin e tij në aktivet, pasivet ekzistuese dhe pasivet e kushtëzuara, si dhe emrin e mirë të njësisë së blerë; në pasqyrën e tij të të ardhurave dhe shpenzimeve interesin e tij në të ardhurat dhe shpenzimet e njësisë së blerë.

22. Kur njësitë, që marrin pjesë në një kombinim biznesesh bashkohen në një njësi ligjore (ose kur në vend të aksioneve, blihen aktive dhe pasive të njësisë tjetër), blerësi në datën e blerjes do të njohë në bilancin e tij aktivet, pasivet ekzistuese, pasivet e kushtëzuara dhe emrin e mirë të njësisë së blerë; dhe në pasqyrën e tij të të ardhurave dhe shpenzimeve të ardhurat dhe shpenzimet e njësisë së blerë (shih më tej në paragrafët 54-55).

Vlerësimi i kostos së një blerjeje

23. Kostoja e një blerjeje është vlera e drejtë, në datën e shkëmbimit të aktiveve të dhëna, pasiveve të marra përsipër dhe instrumenteve të kapitalit, të emetuara nga blerësi për blerjen në fjalë, si dhe çdo kosto që lidhet drejtpërdrejt me këtë blerje.

24. Kur pagesa për blerjen shtyhet në kohë, si kosto e blerjes konsiderohet vlera aktuale e shumës për t'u paguar.

25. Kur blerja paguhet me aksionet e emetuara nga blerësi për këtë qëllim, si kosto e blerjes konsiderohet vlera e drejtë e aksioneve të emetuara. Treguesi më i mirë i vlerës së drejtë është çmimi i publikuar/shpallur i aksioneve. Nëse çmimi i shpallur i aksioneve nuk është i disponueshëm, atëherë për të vlerësuar koston e blerjes do të përdoret njëra nga dy mënyrat e mëposhtme, në varësi se cila prej tyre jep rezultat më të besueshëm:

(a) interesi përpjesëtimor i aksioneve, që do të emetohen me blerjen e njësisë në vlerën e drejtë të aktiveve neto të blerësit (për shembull, të vlerësuara sipas metodës së skontimit të fluksit të parasë);

(b) interesi përpjesëtimor i aksioneve, të blera në vlerën e drejtë të aktiveve neto të njësisë së blerë (për shembull, të vlerësuara sipas metodës së skontimit të fluksit të parasë).

26. Shembuj të shpenzimeve, që lidhen drejtpërdrejt me blerjen, janë tarifatat që u paguhen këshilltarëve (për shembull, për analiza diligjence të njësisë së blerë, noterizimet, tarifatat shtetërore). Kostot e marrjes së pasiveve financiare dhe të

emetimit të instrumenteve të kapitalit, me qëllim financimin e blerjes, nuk konsiderohen si shpenzime që lidhen drejtpërdrejt me blerjen. Kosto të tilla do të përfshihen në vlerësimin fillestar të pasiveve dhe instrumenteve të kapitalit, në përputhje me SKK 3, “Instrumentet e kapitalit”.

27. Kur shuma për t’u paguar për blerjen është e kushtëzuar, efekti i mundshëm i kushtëzimeve të tilla do të vlerësohet në datën e blerjes dhe do të matet me koston e blerjes. Rregullimet e mëposhtme të çmimit të blerjes do të kontabilizohen, si një rregullim i koston fillestare të blerjes.
28. Shembuj të kushtëzimeve, që ndikojnë mbi çmimin e blerjes, janë pagesa të kushtëzuara nga shitjet, fitimi, EBIDTA (fitimi para interesit, amortizimit dhe tatimit) ose disa tregues të tjerë, që duhen të plotësohen nga njësia e blerë gjatë një periudhe të caktuar kohe, pas datës së blerjes.
29. Gjatë vlerësimit të koston, një shtesë kostoje për kushtëzimet duhet të merret në konsideratë, përveç rasteve kur kjo koston shtesë nuk mund të vlerësohet me besueshmëri. Kur vlerësimi fillestar, i bërë në datën e blerjes, rezulton të jetë i pasaktë, kostoja e blerjes do të rregullohet menjëherë mbi bazën e informacioneve të reja.

Aktivet neto të blera dhe matja e vlerës së tyre të drejtë

30. Vlera e drejtë e aktiveve neto të blera është vlera e drejtë e aktiveve, pasiveve ekzistuese dhe pasiveve të kushtëzuara të njësisë së blerë, që plotësojnë kriteret e dhëna në paragrafin 33, minus vlerën e drejtë të aktiveve neto, që u përkasin aksionarëve të pakicës.
31. Në datën e blerjes, blerësi njihet në kontabilitet si zëra më vete aktivet, pasivet ekzistuese dhe pasivet e kushtëzuara të njësisë së blerë, që kanë ekzistuar në atë datë dhe që plotësojnë kriteret e mëposhtme:
- (a) aktivet, me përjashtim të aktiveve të qëndrueshme të patrupëzuara, për të cilat ekziston mundësia që blerësi të ketë përfitime të ardhshme ekonomike nga përdorimi i tyre, dhe vlera e tyre e drejtë mund të matet me besueshmëri;

- (b) pasivet, për të cilat ekziston mundësia që shlyerja e tyre të shoqërohet me daljen e burimeve ekonomike në të ardhmen dhe vlera e drejtë e tyre mund të vlerësohet me besueshmëri. Blerësi kontabilizon një provizion ristrukturimi, vetëm atëherë kur njëسيا e blerë e ka, në fakt, një pasiv të tillë, ashtu siç përshkruhet në SKK 6 "Provizionet, aktivet dhe pasivet e kushtëzuara;
 - (c) aktivet afatgjata jomateriale, të cilat janë të ndashme ose kanë ardhur nga të drejta kontraktuale, ose të drejta të tjera ligjore, dhe vlera e drejtë e këtyre aktiveve mund të vlerësohet me besueshmëri;
 - (d) pasivet e kushtëzuara, për të cilat vlera e drejtë mund të matet me besueshmëri.
32. Për shpërndarjen e kostos së blerjes, sipas vlerave të drejta të aktiveve të blera, si dhe pasiveve ekzistuese dhe pasiveve të kushtëzuara të pranuar, duhet të bëhet një analizë e çmimit të blerjes.
33. Analiza e çmimit të blerjes është një dokument-bazë që shërben për kontabilizimin e kombinimeve të bizneseve. Ky dokument duhet të përfshijë të dhënat e mëposhtme:
- (a) emrin e shoqërisë së blerë dhe datën e blerjes;
 - (b) vlerat kontabël të aktiveve të blera dhe pasiveve të pranuar;
 - (c) vlerat e drejta të aktiveve të blera, të pasiveve ekzistuese dhe pasiveve të kushtëzuara të pranuar, si dhe bazën për vlerësimin e tyre;
 - (d) pjesën që u përket aksionarëve të pakicës, në vlerën e drejtë të aktiveve të blera, të pasiveve ekzistuese dhe pasiveve të kushtëzuara të pranuar;
 - (e) vlerën e drejtë të aktiveve neto të blera;
 - (f) koston e blerjes;
 - (g) emrin e mirë pozitiv ose negativ rezultues.
34. Rregullat e përgjithshme, të dhëna më poshtë, do të përdoren si bazë për përlogaritjen e vlerës së drejtë të aktiveve, pasiveve ekzistuese dhe pasiveve të kushtëzuara të njësisë ekonomike:

- (a) letrat me vlerë do të vlerësohen me vlerën e tregut; nëse vlera e tregut nuk dihet, atëherë me vlerën e drejtë, sipas një metode tjetër vlerësimi (për shembull, me modelin e fluksit të parasë të skontuar);
- (b) kërkesat për t'u arkëtuar do të vlerësohen me vlerën e drejtë të shumës së pritshme për t'u arkëtuar (kërkesat për t'u arkëtuar afatshkurtra nuk kanë nevojë të skontohen; kërkesat për t'u arkëtuar afatgjata do të skontohen me normën e interesit të tregut);
- (c) inventari:
 - i) mallrat dhe produktet e gatshme do të përlllogariten me çmimin e tyre të shitjes minus koston e shitjeve, dhe një fitim të përlllogaritur të njëjtë me atë që përftohet në shitjen e mallrave të ngjashme;
 - ii) puna në proces do të vlerësohet me çmimin e shitjes së produkteve të gatshme minus kostot e përfundimit, koston e shitjes dhe një fitim të përlllogaritur, të njëjtë me atë që përftohet në shitjen e mallrave të ngjashme;
 - iii) lëndët e para do të përlllogariten me vlerën e zëvendësimit;
- (d) toka dhe ndërtesa do të përlllogaritet me vlerën e tregut;
- (e) aktive të tjera afatgjata, përveç aktiveve të mbajtura për shitje, do të përlllogariten me vlerën e tregut; nëse vlera e tregut nuk mund të përcaktohet me besueshmëri, atëherë me koston e amortizuar;
- (f) aktivet e disponueshme për shitje do të përlllogariten me vlerën e tyre të drejtë minus kostot e shitjes;
- (g) aktivet afatgjata jomateriale do të përlllogariten me vlerën e tregut, nëse ekziston një treg aktiv; nëse jo, atëherë me vlerën që njësia ekonomike do të jetë e gatshme të paguajë për këto aktive në një transaksion mes palëve të pavarura, në kushtet e një tregu të lirë.
- (h) pasivet, duke përfshirë dhe kontratat me kushte rënduese (shih përkufizimin në paragrafin 27 të SKK 6 "Provizionet,

aktivet dhe pasivet e kushtëzuara”) do të vlerësohen me vlerën aktuale të shumës për t’u paguar (pasivet afatshkurtra nuk kanë nevojë të skontoen; pasivet afatgjata duhet të skontoen me normën e interesit të tregut);

- (i) pasivet e kushtëzuara do të vlerësohen me shumën që një palë e tretë do të kishte dëshirën dhe vullnetin të paguante për pasivet e kushtëzuara. Në përcaktimin e kësaj shume duhet të merren në konsideratë të gjitha parashikimet, në lidhje me fluksin e parashikuar të parave, dhe jo vetëm shumën e mundshme maksimale apo minimale të fluksit të pritur të parasë. Në rastin e vlerësimit të mëposhtëm, blerësi do të njohë pasivin e kushtëzuar me shumën më të lartë prej vlerave të mëposhtme:

- i) vlerës, me të cilën do të ishte njohur pasivi, në përputhje me SKK 6;
- ii) vlerës, me të cilën pasivi i kushtëzuar ishte njohur fillimisht minus amortizimin e akumuluar që vjen nga skontimi, nëse është e nevojshme.

35. Ndonëse vlerat kontabël para blerjes të aktiveve dhe pranimit të pasiveve nuk kanë ndonjë rëndësi të veçantë për përlogaritjen e vlerës së drejtë të aktiveve neto të blera, në praktikë këto vlera kontabël shpesh përbëjnë bazën për përgatitjen e analizës së çmimit të blerjes, pasi vlerat kontabël të aktiveve dhe pasiveve mund të përafrohen me vlerat e tyre të drejta. Si rrjedhojë, vlera kontabël e aktiveve dhe pasiveve të njësisë së blerë do të përdoret shpesh si bazë për përgatitjen e analizës së çmimit të blerjes para se të bëhet kombinimi i bizneseve dhe të rregullohet, nëse është e nevojshme, me ndryshimet që vijnë nga krahasimi me vlerat e drejta.

36. Nëse në një kombinim biznesesh blihen aksione dhe jo aktive, si dhe njësia e kontrolluar e blerë do të vazhdojë të ekzistojë si një njësi ligjore më vete, atëherë rregullimet e bëra në analizën e çmimit të blerjes nuk do të përfshihen në pasqyrat financiare të njësisë ekonomike të blerë. Në pasqyrat financiare të konsoliduara të blerësit, aktivet dhe pasivet e njësisë së blerë do të njihen me vlerën tyre të drejtë “të re”, siç përcaktohet në analizën e çmimit të blerjes.

37. Interesi i pakicës në një njësi të blerë është pjesa e vlerës së drejtë / vlerës kontabël para blerjes të aktiveve neto të blerësit, që i përkasin aksionarëve të pakicës.
38. Në një kombinim biznesesh mund të krijohen situata të tilla, ku vlera e drejtë e aktiveve, pasiveve ekzistuese dhe pasiveve të kushtëzuara të njësisë së blerë ose kostoja e blerjes, vetëm mund të parashikohen. Në të tilla raste, blerësi duhet të përdorë vlera të parashikuara për kontabilizimin fillestar të kombinimit të bizneseve. Rregullimi i nevojshëm i këtyre vlerave duhet të njihet brenda 12 muajve nga data e blerjes, si më poshtë:
- (a) vlerat kontabël të aktiveve, pasiveve ekzistuese dhe pasiveve të kushtëzuara, të njohura ose të rregulluara, do të kontabilizohen sikur vlerat e drejta të rregulluara të ishin njohur që në datën e blerjes (për shembull, pas rregullimit të vlerës së drejtë të aktiveve afatgjata materiale, do të llogaritet gjithashtu amortizimi për vlerën e re të drejtë, për periudhën midis datës së blerjes dhe datës së rregullimit);
 - (b) emri i mirë ose emri i mirë negativ, i njohur si e ardhur, do të rregullohet për një shumë të barabartë me rregullimin e vlerës së drejtë të aktiveve, pasiveve ekzistuese dhe pasiveve të kushtëzuara.
39. Rregullimet e regjistrimit fillestar, përveç rregullimeve të përshkruara në paragrafin 27, do të bëhen vetëm për të korrigjuar një gabim, ashtu siç përshkruhet në SKK 1, “Parime të përgjithshme për përgatitjen e pasqyrave financiare”. Efekti i ndryshimeve në vlerësim nuk do të kontabilizohet si një rregullim i njohjes fillestare, por do të kontabilizohet si e ardhur ose shpenzim i periudhës, në të cilën është bërë vlerësimi, ose në periudhat e ardhshme, në përputhje me SKK 1.

Kontabilizimi i emrit të mirë

40. Emri i mirë është diferenca pozitive mes kostonë së blerjes dhe vlerës së drejtë /vlerës kontabël para blerjes së aktiveve neto të blera. Në datën e blerjes, blerësi do të kontabilizojë emrin e mirë me kostonë, si një aktiv afatgjatë material.

41. Pas regjistrimit fillestar, emri i mirë do të vlerësohet me kosto të amortizuar minus ndonjë humbje nga zhvlerësimi.
42. Emri i mirë, që vjen nga një kombinim biznesesh, nuk do të amortizohet. Blerësi duhet të bëjë testimin për zhvlerësimin e tij çdo vit, ose edhe me shpesh, nëse ngjarjet dhe ndryshimet në rrethanat tregojnë se ai mund të jetë zhvlerësuar, në përputhje me kërkesat e IAS 36, “Zhvlerësimi i aktiveve.
43. Nëse ekzistojnë të dhëna që vlera e emrit të mirë ka rënë, atëhere duhet të bëhet një testim zhvlerësimi dhe vlera duhet të zvogëlohet deri në shumën e rikuperueshme, nëse ajo është më e ulët se vlera kontabël. Për përcaktimin e shumës së rikuperueshme të emrit të mirë, testi i zhvlerësimit, si ai që përshkruhet në SKK 5, “Aktivet afatgjata materiale dhe aktivet afatgjata jomateriale”, do të përdoret si bazë. Humbja e kontabilizuar nga zhvlerësimi i emrit të mirë nuk do të rimerret.

Kontabilizimi i diferencës midis vlerës së interesave të blerësit në aktivet e pasivet e njësisë së blerë me koston e blerjes (emrit të mirë negativ)

44. Tejkalmimi i interesave të blerësit në vlerën e drejtë të aktiveve dhe pasiveve, të identifikueshme të blera me koston e blerjes, është një fitim dhe njihet në rezultat. Kjo diferencë nuk njihet në bilanc si një emër i mirë negativ. Por, para se të njihet ndo një fitim, si më sipër, njësi ekonomike blerëse duhet ta rivlerësojë koston e blerjes dhe vlerat e drejta të aktiveve, pasiveve dhe pasiveve rastësore të njësisë së blerë.
45. Emri i mirë negativ krijohet atëherë kur kostoja e blerjes është më e ulët se vlera e drejtë/vlera kontabël para blerjes e aktiveve neto. Situata të tilla krijohen relativisht rrallë në transaksione mes palëve të pavarura. Kështu që, para se të njihet në rezultatin e blerësit, duhet të tregohet kujdes që emri i mirë negativ nuk ka ardhur si rezultat i ndonjë prej rrethanave të mëposhtme:
 - (a) Kombinimet e bizneseve, që kanë të bëjnë me njësi ekonomike nën kontroll të përbashkët, si rezultat i së cilës çmimi i blerjes nuk pasqyron vlerën e drejtë të njësisë ekonomike të blerë. Në raste të tilla, do të përdoret

metoda e rregulluar e blerjes, në vend të metodës së blerjes (shih paragrafët 49-55).

- (b) Në analizën e çmimit të blerjes është bërë një gabim në matjen e vlerës së drejtë të aktiveve të blera ose pasiveve ekzistuese dhe pasiveve të kushtëzuara të pranuar, ose kostoja e kombinimit të bizneseve nuk është përcaktuar saktë, ose vlera kontabël para blerjes së aktiveve, ose pranimit të pasiveve është mbivlerësuar, ose nënvlerësuar. Në një rast të tillë, së pari, do të rregullohet ose analiza e çmimit të blerjes, ose vlerat kontabël para blerjes.

KOMBINIMET E BIZNESEVE QË PËRFSHIJNË NJËSI EKONOMIKE QË JANË NËN KONTROLL TË PËRBASHKËT-METODA E PËRSHTATUR E BLERJES

46. Sipas metodës së rregulluar të blerjes, kostoja e blerjes së një njësie do të njihet me vlerën kontabël para blerjes të aktiveve neto të blera (d.m.th. nëse aktivet e blera dhe pasivet e pranuar të ishin njohur në bilancin e njësisë ekonomike të blerë). Diferenca mes kostonë së blerjes dhe vlerës kontabël para blerjes të aktiveve neto të blera, do të njihet si një rritje ose pakësim i kapitalit të blerësit.

47. Ekuacioni i mëposhtëm ilustron metodën e rregulluar të blerjes:

$$\begin{aligned} & \text{kostoja e blerjes} \\ & \text{minus} \\ & \underline{\text{vlera kontabël e mëparshme e aktiveve neto të blera}} \\ & = \text{pakësim ose rritje e kapitalit} \end{aligned}$$

48. Metoda e rregulluar e blerjes do të përdoret për njohjen në kontabilitet të kombinimeve të bizneseve që janë nën kontroll të përbashkët. Kombinime të tilla mund të mos bëhen me kushtet e tregut, si rrjedhojë, zbatimi i metodës së rregullt të blerjes mund ta shtrembërojë përmbajtjen ekonomike të transaksionit. Për shembull, çmimi i blerjes së një njësie ekonomike nën kontroll të përbashkët mund të mos pasqyrojë vlerën aktuale të njësisë ekonomike. Si rezultat i kësaj, si emri i mirë ashtu edhe

emri i mirë negativ nuk pasqyrojnë kuptimin e tyre të vërtetë.

49. Përveç faktit që çmimi i blerjes është i ndryshëm nga çmimi i tregut, kombinimet e bizneseve, që kanë të bëjnë me njësi ekonomike nën kontroll të përbashkët, karakterizohen edhe nga fakti që pjesëmarrja e aksionarëve të pakicës, dhe që nuk i përkasin grupit që kontrollon njësitë ekonomike në një kombinim biznesesh, nuk influencohet nga transaksioni.
50. Ky standard bazohet në parimin, sipas të cilit diferenca mes koston së blerjes dhe vlerës kontabël të aktiveve neto, të blera në një kombinim njësisish nën kontroll të përbashkët është, në thelb, një kontribut shtesë në kapitalin aksionar të blerësit (nëse kostoja është me e ulët) ose një rimarrje nga kapitali aksionar i blerësit (nëse kostoja është më e lartë).
51. Metoda e rregulluar e blerjes është e ngjashme me metodën e rregullt të blerjes, përveçse në rastin e rrethanave të mëposhtme:
- (a) aktivet, pasivet ekzistuese dhe pasivet e kushtëzuara të njësisë së blerë nuk do të përlllogariten me vlerat e tyre të drejta, por në analizën e çmimit të blerjes ato do të merren në konsideratë me vlerat e tyre kontabël;
 - (b) diferenca mes koston së blerjes dhe vlerës kontabël të aktiveve neto të blera nuk do të njihet as si emër i mirë pozitiv, as si negativ, por si një pakësim ose zmadhim i kapitalit të blerësit.
52. Zmadhimi ose pakësimi i kapitalit të blerësit, me anë të metodës së rregulluar të blerjes, do të kontabilizohet si më poshtë:
- (a) zëri i bilancit “Fitime të pashpërndara” të njësisë ekonomike të blerë do të rritet (ose pakësohet) me shumën e fitimeve të pashpërndara (ose humbjes së pambuluar) të blerësit;
 - (b) shuma e vlerës, që rezulton nga diferenca midis koston së blerjes dhe aktiveve neto të blera minus fitimet e pashpërndara të njësisë së blerë (ose plus humbjen e pambuluar të njësisë së blerë) do të njihet në bilancin e

BASHKIMI I SHOQERISË MËMË ME NJËSITË E KONTROLLUARA PREJ SAJ

53. Bashkimi ligjor mes shoqërisë mëmë dhe njësive plotësisht të kontrolluara prej saj nuk përbën kombinim biznesesh, sipas këtij standardi, pasi shoqëria mëmë dhe njësitë e kontrolluara prej saj, që para së të bashkoheshin, ishin një njësi e vetme ekonomike.
54. Bashkimi ligjor i shoqërisë mëmë me njësitë e kontrolluara plotësisht prej saj nuk do të ndikojë në pasqyrat financiare të konsoliduara të shoqërisë mëmë. Që nga momenti kur ndodh bashkimi ligjor, shoqëria mëmë do t'i çregjistrojë nga pasqyrat e saj financiare aksionet e zotëruara në njësinë e kontrolluar prej saj, do të njohë në pasqyrat e saj aktivet dhe detyrimet e shoqërisë së kontrolluar, si dhe të ardhurat dhe shpenzimet zë për zë (në të njëjtën mënyrë, si në pasqyrat financiare të konsoliduara).

SHËNIMET SHPJEGUESE

55. Në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare duhet të paraqitet informacioni i mëposhtëm, në lidhje me kombinimet e bizneseve:
- (a) emri i blerësit dhe përqindja e zotërimit në shoqërinë e blerë;
 - (b) data e blerjes;
 - (c) shpjegim, nëse është një kombinim ku përfshihen palë të pavarura apo palë nën kontroll të përbashkët;
 - (d) kostoja e blerjes dhe përshkrimi i komponentëve të ndryshëm të saj, si dhe shpenzimet e lidhura direkt me blerjen;

- (e) vlera e drejtë e aktiveve neto të blera dhe emri i mirë rezultues (ose ndryshimi i njohur në kapital, nëse është një kombinim biznesesh që përfshin njësi nën kontroll të përbashkët);
- (f) shumën e emrit të mirë negativ që rezulton nga blerja dhe zërin e pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve, ku janë njohur të ardhurat prej tij;
- (g) provizionet-shtesë që ndikojnë në çmimin e blerjes, efekti i të cilave varet nga ngjarje të ardhshme të parashikuara.

56. Gjithashtu, në shënimet shpjeguese do të përshkruhen edhe rregullimet e bëra në lidhje me kombinimet e bizneseve të ndodhura në vitin aktual dhe në vitet e mëparshme (duke përfshirë rregullimet në lidhje me përfundimin e kontabilizimit fillestar, rregullimet e çmimit të blerjes, që rezultojnë nga provizionet shtesë, korrigjimin e gabimeve).

DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE

57. Ky standard do të zbatohet në pasqyrat financiare që mbulojnë periudha kontabël, që fillojnë më ose pas datës 1 janar 2008. Ky standard duhet të zbatohet në mënyrë prospektive nga data 1 janar 2008, d.m.th. pa ndryshuar pasqyrat financiare krahasuese të vitit 2007, të cilat janë përgatitur sipas kërkesave ekzistuese të kontabilitetit. Ky qëndrim do të zbatohet për të gjitha SKK-të. Nuk lejohet që disa SKK të zbatohen në mënyrë prospektive, dhe disa të tjerë në mënyrë retrospektive.

KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE TË RAPORTIMIT FINANCIAR (SNK/SNRF)¹

58. Tabela më poshtë tregon se si korrespondojnë përmbajtjet e këtij Standardi me SNK-të/SNRF-të përkatëse. Paragrafët janë trajtuar si korresponduese, nëse ato trajtojnë në përgjithësi të njëjtën çështje, pavarësisht nga fakti se standardet e referuara mund të kenë ndryshim.

¹Për shembull, referenca “SNK 1.15-22” u referohet paragrafëve 15-22 të Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit SNK 1.

Paragrafi në SKK 9	Paragrafi në SNK/SNRF, sipas versionit të datës 31 mars 2004
1.	Asnjë
2.	Asnjë
3.	Asnjë
4.	SNRF 3.2, SNK 27.1, SNK 28.1
5.	Asnjë
6.	SNRF 3 Shtojca A, SNK 27.4, SNK 28.2
7.	SNK 27.13
8.	SNK 28.6-7
9.	Asnjë
10.	SNRF 3.14
11.	Asnjë
12.	Asnjë
13.	SNRF 3.5-6
14.	Asnjë
15.	Asnjë
16.	Asnjë
17.	Asnjë
18.	SNRF 3.16, 3.39
19.	SNRF 3.39
20.	Asnjë
21.	Asnjë
22.	Asnjë
23.	SNRF 3.24
24.	SNRF 3.26
25.	SNRF 3.27
26.	SNRF 3.29, SNRF 3.30-31
27.	SNRF 3.32, 3.33-35
28.	Asnjë
29.	Asnjë
30.	SNRF 3.36
31.	SNRF 3.37, 41-47
32.	Asnjë
33.	Asnjë
34.	SNRF 3.36, Shtojca B.16
35.	Asnjë
36.	Asnjë
37.	SNRF 3.40
38.	SNRF 3.62
39.	SNRF 3.63

40.	SNRF 3.51
41.	Asnjë
42.	SNRF 3 54
43.	SNK 36.124
44.	SNRF 3.56
45.	Asnjë
46.	Asnjë
47.	Asnjë
48.	Asnjë
49.	Asnjë
50.	Asnjë
51.	Asnjë
52.	Asnjë
53.	Asnjë
54.	Asnjë
55.	Asnjë
56.	Asnjë
57.	Asnjë
58.	Asnjë