

URDHËR
Nr.4292, datë 15.6.2006

PËR SHPALLJEN E STANDARDEVE KONTABËL KOMBËTARE DHE ZBATIMIN E
DETYRUESHËM TË TYRE

Në mbështetje të nenit 4 të ligjit nr.9228, datë 29.4.2004 “Për kontabilietin dhe pasqyrat financiare”, të ndryshuar, me propozim të Këshillit Kombëtar të Kontabilitetit,

URDHËROJ:

1. Shpalljen e 14 standardeve kontabël kombëtare përfundimtare, sipas materialeve përkatëse bashkëngjitur.
2. Standardet kontabël kombëtare bëhen të detyrueshme për zbatim në datën 1 janar 2008.
3. Deri në datën e zbatimit, me përdoruesit e tyre të organizohen seminare dhe trajnime në nivel kombëtar dhe lokal.
4. Standardet kontabël kombëtare të publikohen në faqen e internetit të Ministrisë së Financave.
Shpallja e standardeve kontabël kombëtare hyn në fuqi me botimin e tyre në Fletoren Zyrtare.

MINISTRI I FINANCAVE
Ridvan Bode

STANDARDI KOMBËTAR I KONTABILITETIT NR. 1
KUADRI I PËRGJITHSHËM PËR PËRGATITJEN E PASQYRAVE FINANCIARE

Përmbajtja	Paragrafët
Objektivi dhe bazat e përgatitjes	1-3
Fusha e zbatimit	4
Objektivi i pasqyrave financiare	5-8
Përkufizimet kryesore	9-33
Supozime, konsiderata të përgjithshme, parimet Dhe karakteristikat e informacionit për përgatitjen E pasqyrave financiare	34-69
Supozime dhe konsiderata të përgjithshme	35-43
Konstatimi i të drejtave, detyrimeve dhe përputhshmëria	35-37
Njësia ekonomike raportuese	38-39
Vijimësia	40-41
Kompensimi	42-43
Karakteristikat cilësore të pasqyrave financiare	44-47
Kuptueshmëria	45-47
Rëndësia dhe materialiteti	48-54
Besueshmëria	55
-paraqitja me besnikëri	56
-përmbajtja ekonomike mbi formën ligjore	57-58
-paanshmëria	59
-maturia	59-60
-plotësia	62-63
Qëndrueshmëria dhe krahasueshmëria	64-69
Përzgjedhja dhe ndryshimet në politikat Kontabël	70-79
Përzgjedhja e politikave kontabël	70-74
Ndryshimet në politikat kontabël	75-79
Vlerësimet kontabël dhe ndryshimet e tyre	80-84
Zbatimi i vlerësimeve kontabël	79-82
Ndryshimet në vlerësimet kontabël	83-84
Korrigjimi i gabimeve	85-91
Ngjarjet pas datës së bilancit	92-96
Shënimet shpjeguese	97-102
Data dhe rregullat e hyrjes në zbatim Të standardeve	103
Krahasimi me standardet ndërkombëtare të Raportimit financiar (snk/snrf)	104

OBJEKTIVI

1. Objektivi i Standardit Kombëtar të Kontabilitetit 1, kuadri i përgjithshëm për përgatitjen e pasqyrave financiare (SKK 1), miratuar nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit dhe shpallur nga Ministria e Financës, është të japë konceptet dhe rregullat-bazë të përcaktuara në Ligjin nr. 9 228, datë 29.04.2004, “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”, si dhe të vendosë rregullat për zbatimin e politikave kontabël, të vlerësimeve, të korrigjimit të gabimeve dhe paraqitjen e ngjarjeve ekonomike, pas datës së mbylljes së ushtrimit (bilancit) në pasqyrat financiare, të përgatitura në bazë të Standardeve Kombëtare të Kontabilitetit. Standardet Kombëtare të Kontabilitetit bazohen në parimet e kontabilitetit dhe të raportimeve financiare të pranuar në shkallë ndërkombëtare, kërkesat e përgjithshme të të cilave përshkruhen në Ligjin nr. 9 228, datë 29.04.2004, “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”.

2. SKK 1 bazohet në kuadrin e Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar, “Kuadri për përgatitjen dhe paraqitjen e pasqyrave financiare”, si dhe Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar SKK 1, “Paraqitja e pasqyrave financiare”, SNK 8 “Politikat kontabël, ndryshimet në vlerësimet kontabël dhe

gabimet”, dhe SNK 10 “Ngjarjet pas datës së bilancit”. Kërkesat e standardit korrespondojnë me paragrafë të veçanta të SNRF-së. Krahasimi i SKK 1 me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar është dhënë në paragrafin 104. Për rastet që nuk janë trajtuar në mënyrë të drejtpërdrejtë nga SKK 1 ose ndonjë SKK tjetër, drejtuesit e njësive ekonomike raportuese duhet që, me miratimin e Këshillit Kombëtar të Kontabilitetit (KKK) të aplikojnë politika tilla që sigurojnë një pasqyrim të vërtetë e të besueshëm të pozicionit financiar, performancës, ndryshimeve në pozicionin financiar dhe fluksit të parasë së njësive ekonomike raportuese, siç kërkohej 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. Pasqyrat Financiare ndërtohen bazuar në supozimet-bazë, parimet dhe karakteristikat e informacionit kontabël.

FUSHA E ZBATIMIT

4. Kërkesat e SKK 1, “Kuadri dhe parime të përgjithshme për përgatitjen e pasqyrave financiare”, do të zbatohen në të gjitha pasqyrat financiare të përgatitura në përputhje me Standardet Kombëtare të Kontabilitetit.

OBJEKTIVI I PASQYRAVE FINCIARE

5. Objektivi i pasqyrave financiare është të japë një paraqitje të vërtetë e të drejtë të pozicionit financiar, performancës financiare dhe fluksit të parasë të njësive ekonomike raportuese.

6. Pasqyrat financiare japin një pamje të vërtetë e të drejtë të pozicionit financiar, performancës financiare dhe fluksit të parasë së njësive ekonomike raportuese, vetëm dhe vetëm nëse

a) ato janë të sakta e të plota në pasqyrimin e përmbajtjes së ngjarjeve ekonomike;

b) përgatitja e tyre bazohet në vlerësime të arsyeshme e të bazuara (në rastet kur vlerësimet janë të domosdoshme);

c) shënimet në pasqyrat financiare janë përgatitur me detaje të mjaftueshme për të dhënë një pamje të përgjithshme të pozicionit financiar, performancës financiare dhe fluksit të parasë të një njësie ekonomike raportuese, në mënyrë të tillë që lexuesit kompetentë të mund të nxjerrin konkluzione të arsyeshme.

7. Paraqitja e vërtetë dhe e besueshme nënkupton që

a) parimet-bazë dhe kërkesat e tjera, të paraqitura nga neni 9 deri në 12 të Ligjit nr. 9 228, “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”, si dhe paragrafët 34-69 të standardit, janë përdorur si bazë për përgatitjen e pasqyrave financiare;

b) aktivet, pasivet, kapitali, të ardhurat, shpenzimet dhe fitimi neto, të paraqitura në pasqyrat financiare, përmbushin kriteret e përkufizimeve të dhëna në këtë standard.

8. Zbatimi me korrektësi i të gjitha Standardeve Kombëtare të Kontabilitetit në përgatitjen e pasqyrave financiare, në përgjithësi jep një pamje të vërtetë e të besueshme të pozicionit financiar, performancës financiare dhe fluksit të parasë të njësive ekonomike raportuese. Në raste shumë të rralla, kur drejtuesit e njësive ekonomike raportuese mendojnë se zbatimi i SKK-ve të caktuara nuk bën të mundur dhënien e një pamjeje të vërtetë e të besueshme të pozicionit financiar, performancës financiare dhe fluksit të parasë të njësive, atëherë njësia ekonomike raportuese, në zbatim të nenit 9 të Ligjit 9 228, datë 29.04.2004, do të përgatisë pasqyrat financiare, sipas atyre parimeve që bëjnë të mundur një paraqitje të vërtetë e të besueshme. Në të njëjtën kohë njësia raportuese do të shpjegojë arsyet për moszbatimin e SKK-ve në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare.

PËRKUFIZIME KRYESORE PËR ELEMENTET E PASQYRAVE FINCIARE

9. Aktivet, pasivet, kapitali, të ardhurat, shpenzimet dhe fitimi të paraqitura në pasqyrat financiare duhet të përmbushin kriteret e përkufizimeve të dhëna në Standard. Kuptimet e këtyre përkufizimeve kryesore shpjegohen në paragrafët 9-33 të këtij Standardi.

10. Aktivit është një objekt ose e drejtë ekonomike e kontrolluar nga njësia ekonomike raportuese, i cili

a) ka ardhur si rezultat i ngjarjeve të shkuara dhe

b) nga përdorimi, i së cilës priten përfitime të ardhshme.

11. Njësia ekonomike raportuese mund të marrë përfitime ekonomike nga aktivit në disa forma. Një aktiv mund të

a) përdoret më vete ose i kombinuar me aktive të tjera për prodhimin e mallrave ose shërbimeve që shiten nga njësia ekonomike raportuese;

b) shkëmbehet me aktive të tjera;

c) përdoret për të shlyer/paguar një detyrim;

d) i shpërndahet pronarëve të njësive ekonomike raportuese.

12. Shumë aktive të tilla, si aktivet afatgjata materiale, kanë përmbajtje fizike. Megjithatë, të qenurit fizik nuk është thelbësorë për ekzistencën e tyre. Kështu, për shembull patentat dhe të drejtat e autorësisë janë aktive, nëse ato kontrollohen nga njësia ekonomike raportuese dhe prej tyre priten të merren përfitime ekonomike.

13. Bazë për raportimin e aktiveve në bilanc është ekzistenca e pronësisë ligjore ose ekzistenca e kontrollit efektiv. Ndonëse, në përgjithësi, kontrolli efektiv i aktiveve përputhet me pronësinë ligjore të tyre, kjo nuk mund të ndodhë gjithmonë. Për shembull, në rastin e një marrëveshjeje për qira financiare një aktiv mund t'i

përkasë ligjërisht qiradhënësit, por meqenëse ky aktiv është nën kontrollin e qiramarrësit për pjesën më të madhe të jetës së dobishme të tij, ai raportohet në bilancin e qiramarrësit.

14. Një aspekt me rëndësi të madhe në përcaktimin e ekzistencës së kontrollit efektiv është fakti se kush merr pjesën më të madhe të përfitimeve ekonomike që gjenerohen nga aktivi, dhe kush merr pjesën më të madhe të rreziqeve, të lidhura me këtë aktiv.

15. Mundësia për të gjeneruar përfitime ekonomike, zakonisht nënkupton aftësinë për të shtuar fluksin hyrës të parasë dhe ekuivalenteve të saj në njësinë ekonomike raportuese, ose për të pakësuar daljet e parasë nga njësia.

16. Aktivi regjistrohet në bilancin e njësisë ekonomike raportuese, vetëm nëse është e mundur që prej tij të gjenerohen përfitime ekonomike në të ardhmen. Nëse këto përfitime ekonomike janë të mundshme, por nuk ka siguri të mjaftueshme, ai aktiv nuk do të njihet në bilanc, por do të regjistrohet në llogari jashtë bilancit.

17. Vetëm ato aktive, kostoja e të cilëve mund të përcaktohet me besueshmëri, njihen në bilanc.

18. Pasivi është një detyrim aktual i njësisë ekonomike raportuese, i cili

a) ka lindur nga ngjarje të shkuara, dhe

b) shlyerja e të cilit pritët të shoqërohet me daljen e burimeve në të ardhmen.

19. Pasivi njihet në bilanc, nëse njësisë ekonomike raportuese, për të bërë shlyerjen e tij, do t'i duhet të veprojë në një mënyrë të tillë që do të shkaktoje dalje të përfitimeve ekonomike. Për shlyerjen e pasivit, njësisë ekonomike raportuese mund t'i duhet, për shembull të paguajë me parë ose ekuivalente të saj, të ofrojë një shërbim të caktuar, të japë një aktiv të caktuar, ta zëvendësojë atë pasiv me një pasiv tjetër ose ta shndërrojë pasivin në kapital.

20. Shumë nga pasivet vijnë nga marrëveshjet ligjore (të ashtuquajtura “pasive kontraktuale”). Në raste të caktuara, pasivet mund të lindin nga praktika ekonomike të njësisë ekonomike raportuese, si dhe një dëshirë për të mbajtur marrëdhënie të mira biznesi me klientët e saj, punonjësit dhe partnerët e tjerë (të ashtuquajtura “pasive ekonomike”). Për shembull, nëse praktika ekonomike e një njësie ekonomike raportuese kërkon të bëhet zëvendësimi i të gjitha produkteve me defekt, njësia ekonomike raportuese do të njohë në bilancin e saj pasivin ekonomik, që vjen nga kjo praktikë, pavarësisht nëse ekziston një detyrim ligjor ose jo.

21. Në bilanc njihen vetëm pasivet, shlyerja e të cilave mund të matet me besueshmëri.

22. Kapitali i vet (ose “aktivet neto”) është diferenca mes aktiveve dhe pasiveve të njësisë ekonomike raportuese në datën e bilancit.

23. Kapitali përfaqëson vlerën e aktiveve neto që u përkasin zotëruesve të një njësie ekonomike raportuese në datën e bilancit. Llogaritja e kapitalit varet nga politikat kontabël të përdorura për vlerësimin e aktiveve dhe pasiveve, ku disa prej tyre bazohen në vlerën e drejtë, ndërsa disa të tjera në kosto ose në metoda të tjera. Emri i mirë i krijuar brenda njësisë ekonomike raportuese nuk njihet në kapital. Rrjedhimisht, aktivet neto të njësisë ekonomike raportuese nuk janë domosdoshmërisht të barabarta me vlerën e drejtë të kapitalit neto të njësisë ekonomike raportuese.

24. Aktivet, pasivet dhe kapitali i njësisë ekonomike raportuese paraqiten në bilancin e kësaj njësie ekonomike raportuese në datën e raportimit.

25. Të ardhurat përfaqësojnë flukse hyrëse (rritjen e përfitimeve ekonomike) gjatë periudhës së raportimit, që çojnë në rritjen e aktiveve ose pakësimin e pasiveve, si dhe që rrisin kapitalin e njësisë ekonomike raportuese, duke përjashtuar këtu ato që lidhen me kontributet nga pjesëmarrësit në kapital.

26. Shpenzimet janë flukse dalëse (pakësimet e përfitimeve ekonomike) gjatë periudhës raportuese që rezultojnë në pakësimin e aktiveve apo rritjen e pasiveve, dhe që zvogëlojnë kapitalin e njësisë ekonomike raportuese, duke përjashtuar këtu ato që lidhen me shpërndarjet të pjesëmarrësit e kapitalit.

27. Karakteristikë kryesore e të ardhurave është fakti se ato rrisin aktivet neto të njësisë ekonomike raportuese, pa pasur kontribute shtesë nga aksionarët e saj. Karakteristikë kryesore e shpenzimeve është fakti se ato pakësojnë aktivet neto të njësisë ekonomike raportuese, pa pasur shpërndarje të aksionarët e njësisë ekonomike raportuese. Si të ardhurat ashtu edhe shpenzimet e njësisë ekonomike raportuese kontabilizohen sipas metodës së konstatimit të të drejtave dhe detyrimeve, që do të thotë se kontabilizimi bëhet në momentin kur transaksioni ekonomik ndikon mbi aktivet neto të njësisë ekonomike raportuese, dhe jo në momentin e hyrjes ose daljes së parave që shoqërojnë transaksionin.

28. Shpenzimet njihen në të njëjtën periudhë kontabël, si dhe të ardhurat e lidhura me to. Shpenzimet që lidhen me gjenerimin e përfitimeve ekonomike gjatë periudhave të ardhshme njihen në bilanc si aktiv kur ato ndodhin dhe ngarkohen në shpenzime gjatë periudhës (ave) raportuese, në të cilën (at) pritët që ato të gjenerojnë përfitime ekonomike (për shembull, shpenzimet e blerjes/prodhimit së aktiveve afatgjata, materiale dhe shpenzime përkatëse të amortizimit). Shpenzimet që lidhen me përfitime ekonomike, të cilat gjenerohen gjatë periudhës kontabël aktuale ose ato që nuk gjenerojnë përfitime ekonomike (të tilla si kostoja e shitjes së një investimi afatgjatë) njihen si shpenzim në periudhën kur ato ndodhin.

29. Të ardhurat dhe shpenzimet përfshijnë si të ardhurat dhe shpenzimet e realizuara ashtu edhe ato të porealizuara. Për shembull, të ardhurat e realizuara janë të ardhurat e njohura nga shitja e mallrave. Të ardhurat e

perealizuara janë të ardhurat e njohura nga konvertimi i aktiveve monetare ose pasiveve në monedhë të huaj.

30. Njësia ekonomike raportuese nuk duhet t'i paraqesë zërat e të ardhurave ose të shpenzimeve si zëra të jashtëzakonshëm, as në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve, dhe as në shënimet shpjeguese. Zërat e pazakontë ose që nuk përsëriten rregullisht, të cilët janë klasifikuar historikisht si të ardhura dhe shpenzime "të jashtëzakonshme", duhet ose të paraqiten brenda kategorisë përkatëse të pasqyrës së të ardhurave (p.sh. në "shpenzimet materiale", në rastin e materialeve të shkatërruara nga zjarri) ose veças, duke specifikuar natyrën e tyre (p.sh. "humbje për shkak të zjarrit" me shpjegimin përkatës në shënimet shpjeguese). Kjo e fundit konsiderohet si më e përshtatshme, kur shumat në lidhje me këto zëra janë shumë materiale.

31. Transaksionet e njësies ekonomike raportuese me aksionet e veta (të quajtura gjithashtu "aksione të thesarit") janë transaksione me aksionarët e njësies ekonomike raportuese për shpërndarje të bëra ose kontribute të marra nga aksionarët e njësies ekonomike raportuese dhe, si të tilla, ato nuk përbëjnë të ardhura e shpenzime. Rrjedhimisht, transaksione të tilla nuk do të regjistrohen as si të ardhura, as si shpenzime në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve, por si një veprim kapitali në pasqyrën e ndryshimeve të kapitalit.

32. Fitimi (humbja) është diferenca midis të ardhurave dhe shpenzimeve që lidhen me të gjitha ose me disa lloje të caktuara transaksionesh të njësies ekonomike raportuese, gjatë periudhës së raportimit.

33. Për shembull, një fitim (humbje) nga ndryshimet në normat e kursit të këmbimit është diferenca mes të ardhurave dhe shpenzimeve që krijohen si rezultat i normave të ndryshme të kursit të këmbimit. Fitimi (humbja) nga veprimtaritë e shfrytëzimit të një njësie ekonomike raportuese është diferenca mes të ardhurave dhe shpenzimeve që krijohen gjatë veprimtarisë së shfrytëzimit. Diferenca mes të gjitha të ardhurave dhe të gjitha shpenzimeve quhet fitim (humbje) neto për periudhën e raportimit.

SUPOZIME DHE KONSIDERATA TË PËRGJITHSHME, PARIMET DHE KARAKTERISTIKAT E INFORMACIONIT PËR PËRGATITJEN E PASQYRAVE FINANCIARE

34. Neni 10 i Ligjit nr. 9 228 "Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare" përcakton parimet-bazë për mbajtjen e kontabilitetit dhe përgatitjen e pasqyrave financiare, në përputhje me këtë ligj, si dhe me Standardet Kombëtare të Kontabilitetit, të nxjerra nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit. Paragrafët 34-69 përshkruajnë këto parime-bazë. Asnjë nga paragrafët e këtij seksioni (paragrafët 34 deri 69) nuk kanë përparësi ndaj ndonjë kërkesë specifike të paragrafëve të tjera të SKK 1 ose ndonjë SKK-je tjetër.

KONSTATIMI I TË DREJTAVE E DETYRIMEVE DHE PËRPUTHSHMËRIA

35. Me qëllim që të përmbushin objektivat e tyre, pasqyrat financiare përgatiten mbi bazën e të drejtave dhe detyrimeve të konstatuara. Sipas kësaj metode, efektet e transaksioneve dhe ngjarjeve të tjera njihen në pasqyrat financiare kur ato ndodhin (dhe jo kur paraja ose ekuivalentet e saj arkëtohen ose paguhën) dhe regjistrohen në kontabilitet e raportohen në pasqyrat financiare të periudhave kontabël, të cilave u përkasin. Pasqyrat financiare, të përgatitura në bazë të të drejtave dhe detyrimeve të konstatuara, i informojnë përdoruesit jo vetëm mbi transaksionet e shkuara të shoqëruara me arkëtime dhe pagesa, por edhe mbi detyrimet për t'u paguar në të ardhmen si dhe mbi aktive që do të sjellin arkëtime në të ardhmen. Në këtë mënyrë, ato paraqesin informacione mbi transaksionet dhe ngjarjet e shkuara të cilat u shërbejnë përdoruesve më së miri në marrjen e vendimeve ekonomike.

36. Shpenzimet që lidhen me të ardhurat e fituara gjatë periudhës raportuese njihen në të njëjtën periudhë kontabël si dhe të ardhurat përkatëse. Shpenzimet e kryera gjatë një periudhe raportuese, që ndryshon nga periudha kur ato i sjellin përfitime njësies ekonomike raportuese, regjistrohen si shpenzime pikërisht në periudhën kur merren përfitimet.

37. Shpenzimet njihen në të njëjtën periudhë kontabël si dhe të ardhurat që lidhen me to. Nëse të ardhurat që lidhen me shpenzime të caktuara nuk mund të përcaktohen në mënyrë të drejtpërdrejtë, atëherë për njohjen e tyre do të përdoren mënyra të tërthorta. Për shembull, shpenzimet që lidhen me blerjen e një mjeti afatgjatë material njihen si shpenzime gjatë jetës së dobishme të këtij aktivi (shpenzimet e amortizimit). Shpenzimet, që nuk priten të gjenerojnë të ardhura, njihen si shpenzime në momentin kur ato ndodhin.

NJËSIA EKONOMIKE RAPORTUESE

38. Njësia ekonomike raportuese mban llogari të veçanta të aktiveve, pasiveve dhe transaksioneve ekonomike të veta nga ato të aktiveve, pasiveve dhe transaksioneve ekonomike të aksionarëve, kreditorëve, punonjësve, klientëve të saj, si dhe personave të tjerë.

39. Vetëm aktivet, pasivet, kapitali, të ardhurat, shpenzimet dhe flukset e parasë të njësies ekonomike raportuese do të regjistrohen në pasqyrat financiare. Përveç transaksioneve të saj ekonomike, pasqyrat e konsoliduara të njësies ekonomike raportuese do të përfshijnë edhe transaksionet ekonomike të njësive që ajo kontrollon.

VIJIMËSIA

40. Pasqyrat financiare përgatiten sipas parimit të vijimësisë, që do të thotë se veprimtaria ekonomike e njësies ekonomike raportuese do të ketë vijimësi, dhe njësia ekonomike raportuese nuk ka në plan ose nuk do ta ketë të nevojshme ta ndërpresë aktivitetin e saj. Nëse pasqyrat financiare nuk përgatiten në përputhje me parimin

e vijimësisë, parimi tjetër kontabël, i përdorur për përgatitjen e tyre, duhet të sqarohet në shënimet shpjeguese.

41. Gjatë përgatitjes së pasqyrave financiare, drejtuesit duhet të vlerësojnë mundësinë e njësisë ekonomike raportuese për të vazhduar aktivitetin e saj për 12 muaj pas datës së bilancit. Nëse kjo vazhdimësi aktivitetesh të njësisë ekonomike raportuese nuk është e sigurt (për shembull, njësia ekonomike raportuese nuk i plotëson kërkesat ligjore), drejtuesit e njësisë ekonomike raportuese duhet të sqarojnë, në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare, kushtet dhe rrethanat që e shkaktojnë këtë pasiguri. Nëse njësia ekonomike raportuese ka filluar procesin e likuidimit ose është e mundur që brenda 12 muajve të ardhshëm njësia ekonomike raportuese do ta likuidojë ose do t'i duhet që ta likuidojë aktivitetin e saj, atëherë pasqyrat financiare duhet ta reflektojnë këtë fakt, si dhe bazën e vlerësimit të aktiveve dhe pasiveve.

KOMPENSIMI

42. Aktivitetet e pasivitetit dhe të ardhurat e shpenzimet nuk kompensohen me njëra-tjetrën, me përjashtim të rasteve kur një gjë e tillë kërkohet ose lejohet nga një standard kombëtar i kontabilitetit.

43. Është e rëndësishme që aktivitetet dhe pasivitetet, si dhe të ardhurat e shpenzimet të raportohen më vetë. Kompensimi në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve ose në bilanc, përveç rasteve kur ai e reflekton më mirë përmbajtjen e transaksionit ose ngjarjes, e pakëson aftësinë e lexuesit, si për të kuptuar transaksionet, ngjarjet dhe kushtet që kanë ndodhur ashtu edhe për të vlerësuar fluksin e ardhshëm të parasë. Vlerësimi i aktiveve me vlerën neto, pas zbritjes së provizioneve, si për shembull provizione për inventar të vjetruar apo provizione për borxhet e këqija në kërkesat e arkëtueshme, nuk është kompensim.

KARAKTERISTIKAT CILËSORE TË PASQYRAVE FINANCIARE

44. Karakteristikat cilësore janë ato që e bëjnë informacionin e pasqyrave financiare të dobishëm për përdoruesit. Karakteristikat cilësore kryesore janë katër: kuptueshmëria, rëndësia, besueshmëria dhe krahasueshmëria.

KUPTUESHMËRIA

45. Informacioni në pasqyrat financiare duhet të paraqitet në mënyrë të tillë që ai të jetë informues dhe pa ekuivok, për ata përdorues të pasqyrave financiare që kanë njohuri të mjaftueshme në fushën e financës, për të kuptuar pasqyrat financiare.

46. Pasqyrat financiare përgatiten për të informuar një grup të gjerë përdoruesish (përfshirë këtu aksionarët dhe kreditorët, punonjësit, partnerët në biznes, publikun në përgjithësi, institucionet shtetërore dhe të tjerët). Me qëllim që informacioni në pasqyrat financiare të jetë informues dhe sa më i kuptueshëm, terminologjia e përdorur duhet të jetë e njëjtë, përgjatë gjithë materialit. Në përgatitjen e pasqyrave financiare duhet mbajtur parasysh fakti se ato duhet të jenë të qarta e të kuptueshme edhe për përdorues të jashtëm, të cilët mund të mos jenë në dijeni të aktiviteteve të përditshme të njësisë ekonomike raportuese. Prandaj pasqyrat financiare duhet të përgatiten në mënyrë të tillë që ato ta shmangin përdorimin e një gjuhe ose terminologjie specifike të njësisë ekonomike raportuese, e cila mund të mos jetë e kuptueshme për lexuesit e jashtëm. Megjithatë, në përgatitjen e pasqyrave financiare mendohet që lexuesit e tyre duhet të kenë njohuri të përgjithshme të mjaftueshme në fushën e kontabilitetit; prandaj nuk është e nevojshme që pasqyrat financiare të shpjegojnë koncepte të përgjithshme financiare.

47. Nëse një informacion i të njëjtit transaksion shpjegohet në pjesë të veçanta të pasqyrave financiare, atëherë pasqyrat financiare duhet të përmbajnë referencat përkatëse. Për shembull, zërat e bilancit, të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve e të pasqyrës së fluksit të parasë duhet të përmbajnë referenca me shënimet shpjeguese, të cilat paraqesin një informacion më të hollësishëm, në lidhje me to. Nëse informacioni për të njëjtin transaksion ose informacion financiar sqarohet në dy shënime shpjeguese të veçanta, atëherë këto dy shënime duhet gjithashtu të kenë referencat përkatëse midis tyre.

RËNDËSIA DHE MATERIALITETI

48. Pasqyrat financiare paraqesin të gjithë informacionin material që ndikon në gjendjen financiare, performancën financiare dhe fluksin e parasë së njësisë ekonomike raportuese. Informacioni në këto pasqyra konsiderohet material, nëse mungesa ose pasaktësia në prezantimin e tij do të ndikonte në vendimet ekonomike të përdoruesve të pasqyrave financiare. Zërat jomateriale mund të kontabilizohen dhe regjistrohen në pasqyrat financiare, duke përdorur metoda më të thjeshtuara.

49. Në përgatitjen e pasqyrave financiare rëndësi u duhet vënë atyre aspekteve dhe të dhënave financiare të veprimtarive ekonomike që janë të rëndësishme për përdoruesit e pasqyrave financiare, e që mund të ndikojnë në vendimet ekonomike që ata marrin. Rëndimi i pasqyrave financiare me hollësi të tepruara dhe informacion jomaterial dëmton qartësinë dhe kuptueshmërinë e tyre.

50. Në përcaktimin e materialitetit duhet të merren parasysh aspektet cilësore dhe sasiore të informacionit. Për transaksione të caktuara mund të ndodhë që shumat e vogla mund të kenë një rëndësi kuptimore më të madhe për përdoruesit se sa transaksione të tjera të zakonshme. Shembuj të zërave, që shpesh klasifikohen si materiale, pavarësisht nga shumata e tyre, përfshijnë:

- a) transaksionet me palët e lidhura;
- b) një transaksion ose rregullim që ndryshon një fitim në humbje dhe anasjelltas;
- c) një transaksion ose rregullim që e bën njësinë ekonomike raportuese të kalojë nga një tepricë aktive neto afatshkurtër në një tepricë pasivesh neto afatshkurtër dhe anasjelltas;
- e) një transaksion ose rregullim që maskon një ndryshim në fitim, ose ndryshime të tjera;
- g) një transaksion ose rregullim që ndikon në paraqitjen e plotësimit, ose jo nga ana e njësisë ekonomike raportuese të kushteve të marrëveshjeve të huave, ose kërkesave të tjera kontraktuale;
- h) një transaksion ose rregullim që ndikon në rritjen e shpërblimeve për stafin drejtues, për shembull një transaksion ose rregullim që paraqet si të plotësuar kërkesat për dhënien e bonuseve;
- j) mospërputhja me ligjet dhe rregulloret;
- k) gjobot për njësinë ekonomike raportuese;
- l) çështjet ligjore.

51.Manipulimi i qëllimshëm i shumave jomateriale, për të arritur një rezultat të caktuar financiar, është i ndaluar.

52.Për kontabilizimin dhe raportimin e zërave jomaterialë në pasqyrat financiare mund të përdoren metoda të thjeshtuara kontabël, për aq kohë sa rezultati nuk do të ndryshojë ndjeshëm, nga rezultatet që do të ekzistonin po të ishin zbatuar politikat kontabël të përshkruara nga Standardet Kombëtare të Kontabilitetit.

53.Informacioni, në lidhje me zërat dhe transaksionet materiale, do të shpjegohet më vete. Zërat jomaterialë raportohen në pasqyrat financiare të grupuara me zëra të tjerë jomaterialë të ngjashëm.

54.Në bazë të konceptit të materialitetit dhe kuptueshmërisë, mund të jetë më e përshtatshme që pasqyrat financiare të përgatiten në mijë lekë se sa në shuma të plota. Kjo mundëson mënjanimin e detajeve të tepruara dhe përqendrimin në informacionin e duhur financiar.

BESUESHMËRIA

55.Për të qenë i dobishëm, informacioni duhet të jetë i besueshëm. Informacioni mbart cilësinë e besueshmërisë, kur ai është i paanshëm dhe nuk përmban gabime materiale, si dhe kur përdoruesit mbështeten mbi të, duke pasur besim që ky informacion është një prezantim besnik i asaj që ky informacion përpiket ose pritët në mënyrë të arsyeshme të prezantojë. Informacioni mund të jetë i vlefshëm të paraqitet, por në të njëjtën kohë ai mund të jetë aq i pabesueshëm për nga natyra ose nga mënyra e prezantimit saqë paraqitja e tij mund ta keqinformojë lexuesin. Për shembull, nëse baza ligjore apo shuma e një kërkesë për zhdëmtim në një proces gjyqësor është e diskutueshme, atëherë nuk do të ishte e drejtë që një njësi ekonomike raportuese ta njihte shumën e plotë të dëmit në bilanc, por, nga ana tjetër, do të ishte e drejtë që shuma dhe rrethanat, në lidhje me dëmin, të përshkruheshin në shënimet shpjeguese.

Parimi i paraqitjes me besnikëri

56.Që të jetë i besueshëm informacioni, duhet të paraqesë me besnikëri transaksionet dhe ngjarjet e tjera, të cilat ai mundohet ose pritët që t'i paraqesë. Kështu, për shembull bilanci duhet të paraqesë me besnikëri transaksionet dhe ngjarjet e tjera që rezultojnë në krijimin e aktiveve, pasiveve dhe kapitalit për njësinë ekonomike raportuese në datën e raportimit dhe që plotësojnë kriteret e njohjes dhe regjistrimit.

Parimi i përparësisë së përmbajtjes ekonomike mbi formën ligjore

57.Për regjistrimin e transaksioneve ekonomike në pasqyrat financiare merret në konsideratë përmbajtja e tyre ekonomike, e cila nuk është e thënë që të përputhet gjithmonë me formën e tyre ligjore.

58.Për regjistrimin e transaksioneve të biznesit nuk mbahet parasysh vetëm baza ligjore, mbi të cilën ato janë formuluar ose krijuar, por edhe përmbajtja e tyre ekonomike, e cila është e një rëndësie maksimale. Ndonëse në shumë raste përmbajtja ekonomike e transaksioneve të biznesit përputhet me formën e tyre ligjore, kjo nuk ndodh gjithmonë. Për shembull, marrëveshje të caktuara për qira financiare mund të quhen formalisht marrëveshje qiraje shfrytëzimi, por, nëse këto marrëveshje i plotësojnë kriteret e qirasë financiare të përshkruara në Standardin Kombëtar të Kontabilitetit 7 kontabilizimi i qirave, ato regjistrohen në pasqyrat financiare, si qira financiare.

Paanshmëria

59.Që të jetë i besueshëm informacioni i paraqitur në pasqyrat financiare, duhet të jetë i paanshëm, që do të thotë i painfluencuar. Pasqyrat financiare nuk konsiderohen të paanshme, nëse nga mënyra se si informacioni zgjidhet ose paraqitet ato influencojnë gjykimin apo marrjen e vendimit me qëllimin për të arritur një rezultat të paracaktuar.

Parimi i maturisë

60.Pasqyrat financiare duhet të përgatiten me maturi dhe kujdes, me qëllim që të shmangët mbivlerësimi i aktiveve dhe i të ardhurave ose nënvlerësimi i pasiveve dhe i shpenzimeve. Në të njëjtën kohë, nënvlerësimi i qëllimshëm i aktiveve dhe i të ardhurave, si dhe mbivlerësimi i qëllimshëm i pasiveve dhe shpenzimeve, sikurse edhe krijimi i rezervave të fshehura nga përdoruesit e pasqyrave financiare, nuk justifikohet.

61.Në vlerësimet kontabël, drejtuesit e njësisë duhet ta shmangin optimizmin e tepruar. Përkundrazi, ata duhet t'i marrin në konsideratë të gjithë faktorët që mund të ndikojnë në vlerën e aktiveve dhe pasiveve në

bilanc. Për shembull, për vlerësimin e provizionit për kërkesat e arkëtueshme të dyshimta, drejtuesit e njësive ekonomike raportuese duhet të marrin parasysh përvojën e mëparshme, në lidhje me kërkesat e paarkëtuara, nuk duhet të mendojnë me optimizëm se gjendja është përmirësuar dhe, rrjedhimisht, nuk është nevoja për ta zvogëluar vlerën kontabël të kërkesave të arkëtueshme për shkak të rënies së vlerës.

Parimi i plotësisë

62. Pasqyrat financiare duhet ta japin të gjithë informacionin e nevojshëm për të paraqitur një pamje të vërtetë e të drejtë të pozicionit financiar, performancës financiare dhe flukseve të parasë të njësive ekonomike raportuese.

63. Në pasqyrat financiare paraqitet një vështrim i përgjithshëm dhe i plotë mbi pozicionin financiar të njësive ekonomike raportuese, performancës së saj financiare dhe flukseve të parasë, si dhe faktorë të tjerë që kanë ndikuar mbi financat e njësive ekonomike raportuese në periudhën raportuese, ose që mund të ndikojnë në periudhat e mëvonshme. Një informacion është i rëndësishëm për përdoruesit e pasqyrave financiare duhet të paraqitet, edhe nëse nuk kërkohet shprehimisht nga standardet e nxjerra nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit.

QËNDRUESHMËRIA DHE KRAHASUESHMËRIA

64. Për përgatitjen e pasqyrave financiare duhet të përdoren vazhdimisht të njëjtat politika kontabël, e njëjta paraqitje dhe të njëjtat formate të pasqyrave financiare.

65. Qëndrueshmëria në politikat kontabël, paraqitja edhe në formatin e pasqyrave financiare është e nevojshme për një krahasim objektiv të treguesve të performancës financiare të njësive ekonomike raportuese në vite. Kërkesat standarde për politikat kontabël, formatet e paraqitjes së informacionit financiar, si dhe informacioni që duhet paraqitur në pasqyrat financiare përbëjnë bazën për krahasimin e të dhënave financiare të njësive të ndryshme ekonomike raportuese.

66. Ndryshimet në politikat kontabël shpjegohen në paragrafët 75-79 të këtij Standardi.

67. Paraqitja e informacionit (përfshirë këtu formatet e bilancit, pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve, pasqyrës së fluksit të parasë dhe pasqyrës së ndryshimeve në kapital) mund të ndryshojë, vetëm nëse:

a) ndryshimi kërkohet nga një standard i ri ose i rishikuar, i nxjerrë nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit ose nga ligji për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare, ose

b) formati i ri jep një paraqitje më objektive e më të plotë të pozicionit financiar, performancës financiare dhe fluksit të parasë të njësive ekonomike raportuese (për shembull, njësia ekonomike raportuese e ka ndryshuar veprimtarinë dhe, si rezultat i kësaj, janë bërë të nevojshme ndryshimet në paraqitjen e informacionit).

68. Informacioni krahasues për periudhën paraardhëse duhet të jepet për të gjitha shumat e raportuara në pasqyrat financiare. Informacioni krahasues do të jepet edhe për informacionin përshkruar (narrativ), kur ai ndihmon në kuptueshmërinë e pasqyrave financiare të periudhës kontabël aktuale.

69. Kur paraqitja e informacionit ndryshon, duhet të ndryshojë gjithashtu edhe paraqitja e informacionit krahasues të periudhave kontabël paraardhëse, të paraqitura në pasqyrat financiare, me qëllim që ato të korrespondojnë me paraqitjen e re, përveç rasteve kur efekti i paraqitjes së re, mbi periudhat kontabël të mëparshme, nuk mund të përcaktohet me besueshmëri.

PËRZGJEDHJA DHE NDRYSHIMI I POLITIKAVE KONTABËL

Përzgjedhja e politikave kontabël

70. Në përputhje me Standardet Kombëtare të Kontabilitetit të Shqipërisë, politikat kontabël, që zbatohen në përgatitjen e pasqyrave financiare, duhet të jenë në përputhje me parimet-bazë të përshkruara në Ligjin nr.9 228 “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”, nxjerrë në prill 2004, si dhe standardet e miratuara nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit.

71. Përdorimi i politikave të papërshtatshme të kontabilitetit nuk korrigjohet as nëpërmjet përshkrimit në pasqyrat financiare të politikave kontabël të përdorura, dhe as nga sqarimet e dhëna në shënimet shpjeguese.

72. Në rastet kur Standardet Kombëtare të Kontabilitetit lejojnë zgjedhjen mes një sërë alternativash të politikave kontabël (për shembull metodën hyrje e parë, dalje e parë apo metodën e kostos mesatare të ponderuar për kontabilizimin e inventarëve), politikat kontabël të zbatuara shpjegohen në shënimet e pasqyrave financiare.

73. Në rastet kur Standardet Kombëtare të Kontabilitetit nuk specifikojnë një politikë të caktuar kontabël, por kjo rregullohet nga një standard i SNRF-së, atëherë këshillohet që të përdoret si bazë politika e përshkruar në standardin e SNRF-së. Megjithatë, aplikimi me zgjedhje i standardeve të SKK-ve dhe SNRF-ve është i ndaluar.

74. Nëse në disa fusha specifike mungojnë politikat kontabël, si në SKK ashtu dhe në SNRF, atëherë njësia ekonomike raportuese adapton politika të përshtatshme për atë fushë, në bazë të

a) praktikës ndërkombëtare në atë fushë specifike, ose

b) përkufizimeve të aktiveve, pasiveve, kapitalit, të ardhurave dhe shpenzimeve.

Ndryshimet në politikat kontabël

75. Pasi përzgjidhet një politikë kontabël, ajo zbatohet në mënyrë të qëndrueshme vit pas viti. Politika kontabël mund të ndryshojë vetëm në rastet e mëposhtme:

a) ndryshimi i një politike kontabël kërkohet nga një SKK i ri ose i rishikuar, ose nga ligji “Për

kontabilitetin dhe pasqyrat financiare“, ose

b) politika e re kontabël mundëson një paraqitje më objektive të gjendjes financiare dhe performancës financiare të njësisë ekonomike raportuese (në përputhje me kërkesat e përshkruara në paragrafin 70).

76.Një ndryshim në politikat kontabël do të zbatohet në retrospektivë, duke u kthyer prapa deri në fillimin e periudhës më të hershme të paraqitur, përveç rasteve kur

a) një ndryshim në politikën kontabël ka ardhur nga një SKK i ri dhe aty janë përshkruar dispozita të ndryshme për metodën e kalimit në politikën e re, ose

b) efekti i ndryshimit të politikës kontabël, në periudhat kontabël të mëparshme, nuk mund të vlerësohet me besueshmëri.

77.Ndryshimi në politikat kontabël zakonisht zbatohet në retrospektivë, d.m.th. sikur politika e re të ishte zbatuar gjithnjë. Informacioni krahasues i periudhave kontabël të mëparshme rishihet në mënyrë të tillë që ai të jetë i paraqitur në përputhje me politikën e re kontabël. Teprica e çeljes së fitimeve të pashpërndara rregullohet me qëllim që ajo të reflektojë ndryshimet për një ose më shumë periudha kontabël të mëparshme.

Shembull: Ndryshimi i politikave kontabël

Si rezultat i hyrjes në zbatim të një standardi të ri, të nxjerrë nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit, kontabilizimi i shoqërive të kontrolluara në pasqyrat financiare të pakonsoliduara do të ndryshojë duke filluar nga 01.01.2005, sipas së cilës shoqëritë e kontrolluara të kontabilizuar deri në atë kohë me metodën e kapitalit do të kontabilizohen në bazë të kostos.

Meqenëse standardi i rishikuar nuk specifikon dispozita të veçanta për zbatimin e politikës së re, një ndryshim në politikën kontabël zbatohet në retrospektivë, siç kërkohet nga SKK 1. Kjo do të thotë se të dhënat krahasuese për vitin 2004, të paraqitura në pasqyrat financiare të vitit 2005 (investimet në shoqëritë e kontrolluara në bilanc, fitimi/humbja nga shoqëritë e kontrolluara në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve), rregullohen sikur shoqëritë e kontrolluara të ishin paraqitur gjithnjë me kosto.

Teprica e fitimeve të pashpërndara në pasqyrën e ndryshimeve të kapitalit rregullohet duke ndryshuar tepricën e çeljes së periudhës kontabël më të hershme, të paraqitur në pasqyrat financiare për ato ndryshime që i përkasin periudhave edhe më të hershme kontabël (d.m.th. periudhave që nuk paraqiten në pasqyrat financiare).

Si rezultat i rregullimit, informacioni krahasues për 2004-n, i paraqitur në pasqyrat financiare të 2005-s, ndryshon nga informacioni i paraqitur në pasqyrat financiare të 2004-s. Ndryshimi në politikat kontabël dhe rregullimet e tepricave fillestare do të shpjegohen në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare.

78.SKK të caktuara mund të lejojnë zbatimin e një politike të re kontabël në mënyrë prospektive, d.m.th. pa rregullimin e informacionit krahasues.

79.Kur është praktikisht e pamundur të përcaktohen me besueshmëri efektet e ndryshimit të një politike kontabël mbi informacionin krahasues të periudhave kontabël të mëparshme (përfshirë këtu ndikimet mbi tepricat e çeljes së periudhës së mëparshme), politika e re kontabël do të zbatohet në retrospektivë deri në fillimin e periudhës së raportimit (duke bërë kontabilizimin e efektit nga ushtrime të mëparshme, si një rregullim i tepricës së çeljes të fitimeve të pashpërndara).

VLERËSIMET KONTABËL DHE NDRYSHIMET E TYRE

Zbatimi i vlerësimeve kontabël

80.Disa të dhëna financiare, të paraqitura në pasqyrat financiare, bazohen në vlerësime të bëra nga drejtuesit e njësisë ekonomike raportuese, dhe jo në fakte të vëzhguara në mënyrë objektive. Shembuj të zbatimit të vlerësimeve kontabël janë:

a) vlerësimi i provizioneve për kërkesat e arkëtueshme dhe inventarëve;

b) vlerësimi i jetës së dobishme të aktiveve afatgjata materiale dhe aktiveve afatgjata jomateriale, si dhe përcaktimi i normave përkatëse të amortizimit;

c) krijimi i provizioneve për shitjet me garanci ose për mbulimin e kostove që lidhen me procedurat gjyqësore në proces.

81.Vlerësimet realiste luajnë një rol të rëndësishëm në përgatitjen e pasqyrave financiare. Në vlerësimet kontabël, drejtuesit e njësisë ekonomike raportuese duhet t'i marrin parasysh të gjitha faktet e njohura prej tyre, që mund të kenë ndikim mbi informacionin e raportuar në pasqyrat financiare, si rezultat i vlerësimeve. Për shembull, në njohjen e një provizioni që mbulon kostot e mundshme, në lidhje me procedurat gjyqësore në proces, drejtuesit e njësisë ekonomike raportuese duhet t'i marrin në konsideratë të gjitha faktet që lidhen me procesin (përfshirë këtu ato që shfaqen pas datës së mbylljes së periudhës kontabël) që mund të ndikojnë ecurinë e tij, si dhe shumat që lidhen me të.

82.Ndonëse pritet që disa vlerësime kontabël mund të rezultojnë si të pasakta, drejtuesit e njësive ekonomike raportuese duhet të bëjnë vlerësimet më të mira të mundshme, në bazë të njohurive që ata kanë. Kur shfaqen fakte të reja, vlerësimet e bëra më parë duhet të ndryshohen.

Ndryshimet në vlerësimet kontabël

83.Ndryshimet në vlerësimet kontabël do të njihen gjatë periudhës kontabël kur ato kanë ndodhur, dhe jo në retrospektivë.

Shembulli 1:

Në bilancin e njësive ekonomike raportuese paraqiten pajisje prodhimi me kosto prej 100 000 lekësh, jeta e dobishme e të cilave u vlerësua fillimisht si 20 vjet (amortizimi prej 5 000 lekësh në vit). Me kalimin e pesë viteve të para të përdorimit (vlera kontabël e pajisjes 75 000 lekë) pas vlerësimit të kushteve teknike të pajisjes dhe të hedhjeve të reja teknologjike në treg, u arrit në përfundimin se jeta e dobishme e mbetur e pajisjes është edhe 10 vjet të tjera.

Në momentin kur ndodh ndryshimi në vlerësimet kontabël (d.m.th. në lidhje me jetën e dobishme të mbetur të pajisjes), normat e amortizimit ndryshohen në mënyrë të tillë që vlera kontabël e pajisjes të amortizohet gjatë 10 vjetëve (amortizimi prej 7 500 lekësh në vit).

Meqenëse kanë ndryshuar vlerësimet kontabël, dhe jo politikat kontabël, shpenzimet e amortizimit të periudhës kontabël të mëparshme nuk do të rregullohen.

Shembulli 2:

Më 31.12.2003, një njësi ekonomike raportuese rezulton me një çështje ligjore të pambyllur. Gjatë këshillimit me avokatë, bëhet e ditur se kostot, në lidhje me çështjen ligjore, do të jenë mes 1-2 milionë lekësh. Drejtuesit e njësive ekonomike raportuese njohin një provizion në shumën prej 1,5 milionë lekësh:

Dr	- shpenzime të lidhura me provizionet	1,5
Kr	- provizioni	1,5

Më 31.12.2004, njësia ekonomike raportuese ende nuk e ka mbyllur çështjen ligjore, por në kohën e përgatitjes së pasqyrave financiare është vënë re se kostot aktuale do të jenë 1 milion lekë. Regjistrimi kontabël në përgatitjen e raportit të 2004-s do të jetë:

Dr	- provizioni	0,5
Kr	- shpenzimet, në lidhje me provizionin	0,5

Meqenëse vlerësimi i drejtuesve ka ndryshuar, të dhënat krahasuese nga periudha kontabël e mëparshme nuk do të rregullohen, pavarësisht nga fakti se vlerësimi, në lidhje me provizionin, rezultoi e pasaktë.

84.Në rrethana të caktuara mund të jetë e vështirë të dallohet nëse ndryshimi ka ndodhur në politikën kontabël apo në vlerësimin kontabël. Në raste të tilla, presupozohet që kemi të bëjmë me një ndryshim në vlerësimin kontabël, dhe efekti i ndryshimit njihet gjatë periudhës kontabël, kur bëhet raportimi (ose në perspektivë), por jo në retrospektivë.

KORRIGJIMI I GABIMEVE

85.Gabimet janë mosraportime ose deklarime të gabuara në pasqyrat financiare të një ose më shumë periudhave kontabël, të cilat vijnë nga mospërdorimi ose keqpërdorimi i informacionit të disponueshëm nga drejtuesit gjatë përgatitjes së pasqyrave financiare.

86.Për shembull, një gabim mund të shkaktohet nga një prishje e sistemit kompjuterik, zbatim i pasaktë i politikave kontabël, mashtrim, keqinterpretim ose pakujdesi e informacionit.

87.Gabimet ndryshojnë nga ndryshimet në vlerësimet kontabël. Ndryshimet në vlerësimet kontabël bazohen në informacion të mjaftueshëm dhe të besueshëm, si dhe në ndryshimin e tij me kalimin e kohës, dhe nuk ka të bëjë me keqpërdorimin e tij. Gabimi karakterizohet nga fakti që, ndonëse drejtuesit e njësive ekonomike raportuese kishin informacion të mjaftueshëm e të besueshëm për të përgatitur pasqyra financiare të sakta në kohën e përgatitjes së tyre, ky informacion nuk u përdor me saktësi.

88.Gabimet materiale të periudhave kontabël të mëparshme do të korrigjohen, sipas njërës prej dy mënyrave të mëposhtme:

a) në retrospektivë, që do të thotë se shuma e korrigjimit të një gabimi material, që lidhet me periudhat kontabël të mëparshme, do të raportohet duke e rregulluar tepricën e çeljes së fitimeve të pashpërndara. Informacioni krahasues duhet të rideklarohet, nëse është praktikisht e mundshme, ose

b) korrigjimi i gabimit material përfshihet në përcaktimin e fitimit dhe humbjes neto për periudhën kontabël aktuale. Megjithatë, informacion shtesë duhet të jepet për të treguar fitimin ose humbjen neto të ushtrimit aktual, si dhe të ndonjë prej periudhave të mëparshme të paraqitura, sikur gabimi material të ishte korrigjuar në periudhën kontabël, kur ai ka ndodhur.

89.Gabimet jomateriale duhet të korrigjohen në periudhën kontabël aktuale. Korrigjimi i gabimeve jomateriale në retrospektivë nuk lejohet. Koncepti i materialitetit përshtrohet në paragrafët 48-54 të Standardit.

90.Kur gabimet materiale të periudhave kontabël të mëparshme korrigjohen në retrospektivë, efekti

është sikur gabimi të mos kishte ndodhur kurrë. Informacioni krahasues i periudhave kontabël të mëparshme korrigjohet për efektin e gabimit. Nëse një gabim është bërë gjatë një periudhe kontabël para periudhës krahasuese ose gjatë periudhave kontabël, edhe më të hershme, tepricat e çeljes së aktiveve, pasiveve dhe fitimeve të pashpërndara të periudhës aktuale dhe asaj krahasuese korrigjohen.

91. Nëse efekti i një gabimi material mbi informacionin krahasues të periudhave kontabël të mëparshme (përfshirë këtu tepricat e çeljes së periudhave të mëparshme) nuk mund të përcaktohen me besueshmëri, tepricat e çeljes së aktiveve, pasiveve dhe fitimeve të pashpërndara të periudhës kontabël, për të cilën raportohet, korrigjohen për të reflektuar efektin e gabimit nga periudha kontabël të mëparshme. Kur është praktikisht e pamundur të përcaktohet me besueshmëri efekti i akumuluar i një gabimi mbi tepricat e çeljes së periudhës kontabël, për të cilën raportohet, gabimi do të korrigjohet në perspektivë, që nga data më e hershme e mundshme.

Shembulli 1:

Pas autorizimit dhe nënshkrimit të pasqyrave financiare të 2004-s, drejtuesit e një njësie ekonomike raportuese zbulojnë se, para mbylljes së vitit janë vjedhur nga depo mallrash që kapin shumën 10 000 lekë. Pasqyrat financiare të vitit 2004 nuk e kishin raportuar këtë fakt. Nga këndvështrimi i pasqyrave financiare, ky është një gabim jomaterial, kështu që informacioni krahasues për 2004-n nuk do të ndryshojë në retrospektivë në pasqyrat financiare të 2005-s, por efekti i vjedhjes njihet si shpenzim për 2005-n.

Shembulli 2:

Në vjeshtën e 2005-s mësohet se një anëtar i ekipit drejtues ka nënshkruar në mënyrë të fshehtë një marrëveshje, e cila i ka shkaktuar njësisë ekonomike raportuese një humbje prej 10 milionë lekësh. Anëtarët e tjerë të ekipit drejtues, si dhe audituesi, nuk kishin dijeni për këtë marrëveshje, kështu që efekti i saj nuk u raportua në raportin vjetor të 2004-s. Meqenëse ky ishte një gabim material, nga këndvështrimi i kësaj njësie ekonomike raportuese, informacioni krahasues për 2004-n do të korrigjohet në retrospektivë në pasqyrat financiare të 2005-s; dhe arsyet për këtë korrigjim do të shpjegohen në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare.

NGJARJET PAS DATËS SË BILANCIT

92. Kontabilizimi i ngjarjeve që ndodhin pas datës së bilancit, por para datës kur pasqyrat financiare autorizohen për t'u publikuar, varet nga fakti nëse këto ngjarje janë të tilla që kërkojnë rregullim ose jo.

93. Ngjarja pas datës së bilancit, për të cilën duhet të bëhen rregullime, është një ngjarje që evidenton kushte që kanë ekzistuar në datën e bilancit (SNK 10.3). Efekti i ngjarjeve, për të cilat bëhen rregullime, do të regjistrohet në bilanc, në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve të vitin ushtrimor që mbyllet.

94. Shembulli i një ngjarjeje rregulluese është shitja e inventarit, pas datës së bilancit, me një çmim më të ulët se kostoja e tij, duke dhënë informacion mbi faktin se vlera e realizueshme neto ishte në të vërtetë më e ulët se vlera e tij kontabël në datën e bilancit dhe, rrjedhimisht, inventari duhet të zvogëlohet në vlerë.

95. Ngjarjet, për të cilat nuk bëhen rregullime, janë ngjarjet që nuk evidentojnë kushtet që kanë ekzistuar në datën e bilancit. Efekti i ngjarjeve, për të cilat nuk bëhen rregullime, nuk do të regjistrohet në bilanc apo në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve për vitin ushtrimor që mbyllet, por, nëse ato janë materiale, do të përshkruhen në shënimet shpjeguese.

96. Një ngjarje, për të cilën nuk bëhen rregullime, është një zjarr që ka rënë pas datës së bilancit, si rezultat i të cilit janë shkatërruar pajisjet e prodhimit. Ndonëse në datën e përgatitjes së pasqyrave financiare dihej që pajisjet e prodhimit ishin shkatërruar, ato nuk zvogëlohen në vlerë, por efekti i zjarrit mbi ta do të shpjegohet në shënimet shpjeguese.

Shembulli:

Në janar u hap një proces gjyqësor ndaj një njësie ekonomike raportuese, në lidhje me një shkelje të ligjit në dhjetor, si rezultat i së cilës njësisë ekonomike raportuese duhet të paguajë një gjobë (viti financiar i njësisë ekonomike raportuese mbyllet më 31.12). Meqenëse shkelja e ligjit, që çoi në hapjen e procesit gjyqësor, ka ndodhur para datës së bilancit, kjo është një ngjarje për të cilën duhet të bëhen rregullime; dhe një provizion për gjobën duhet të njihet në bilancin e vitit që mbyllet, pavarësisht nga fakti që procesi gjyqësor ka filluar pas datës së bilancit.

Nëse shkelja e ligjit do të kishte ndodhur në janar, do të kishim të bënim me një ngjarje, për të cilën nuk duhet të bëheshin rregullime dhe pasivi i mundshëm nuk do të ishte regjistruar. Në këtë rast do të mjaftonte vetëm një shpjegim në shënimet a pasqyrave financiare të procedurave gjyqësore, si një ngjarje e ndodhur pas datës së bilancit; natyrisht, nëse efekti i tij është material.

SHËNIMET SHPJEGUESE

97.Njësia ekonomike raportuese duhet të paraqesë në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare një përmbledhje të politikave kryesore kontabël, të përdorura në përgatitjen e pasqyrave financiare.

98.Nëse mënyra e paraqitjes së politikave kontabël dhe/ose informacionit kontabël ka ndryshuar, atëherë në shënimet shpjeguese do të shpjegohet:

- a) përshkrimi i ndryshimit dhe arsyeja e ndryshimit;
- b) efekti i tij mbi zërat e bilancit dhe pasqyrat e të ardhurave;
- c) nëse ndryshimi nuk është njohur në retrospektivë, do të jepet shpjegimi i situatës, përshkrimi i efektit të politikës së re, si dhe ushtrimet e mëparshme të ndikuara nga ndryshimi.

99.Në ato raste kur, për hir të një paraqitje sa më të vërtetë e të besueshme, dispozitat e disa Standardeve Kombëtare të Kontabilitetit nuk janë zbatuar, atëherë në shënimet shpjeguese do të shpjegohet:

- a) dispozita e SKK-së që nuk është ndjekur;
- b) arsyeja për mosndjekjen e saj;
- c) efekti mbi zërat e bilancit dhe të pasqyrës së të ardhurave.

100.Në ato raste, kur zbulohen gabime materiale nga ushtrime të mëparshme, në shënimet shpjeguese do të paraqitet:

- a) përshkrimi i gabimit material;
- b) efekti i korigjimit të gabimit mbi zërat e bilancit dhe të pasqyrës së të ardhurave e shpenzimeve.

101.Në shënimet shpjeguese duhet të përshkruhen ngjarjet materiale pas datës së bilancit, si dhe efekti i tyre i mundshëm mbi shifrat financiare të periudhave kontabël të mëpasshme.

102.Nëse ka pasiguri, në lidhje me vazhdimësinë e veprimtarisë së njësies ekonomike raportuese, në shënimet shpjeguese duhet të jepen faktorët që shkaktojnë këtë pasiguri. Nëse pasqyrat financiare janë përgatitur mbi bazën e likuidimit të operacioneve të njësies ekonomike raportuese, atëherë do të shpjegohet arsyeja dhe baza e përgatitjes.

DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE

103.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 tjera në mënyrë retrospektive.

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

104.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 që përshkrimet në standardet e referuara mund të kenë ndryshim.

Paragrafi në SKK 1	Paragrafi në SNK / SNRF, sipas versionit të datës 31 mars 2004
1	Asnjë
2	Asnjë
3	Asnjë
3	Asnjë
5	F.12
6	F.46, SNK 1.13
7	Asnjë
8	SNK 1.15-22
9	Asnjë
10	F.49
11	F.55
12	F.56
13	F.57
14	Asnjë
15	Asnjë
16	F.89, F.83
17	F.89-90
18	F.49
19	F.91, F.83

¹ Për shembull, referenca “SNK 1.15-22” i referohet paragrafeve 15-22 të Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit SNK 1. Një referencë P.49 i referohet paragrafit 49 të kuadrit të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (“Kuadri për përgatitjen dhe paraqitjen e pasqyrave financiare”)

20	F.60
21	F.43
22	F.67
23	Asnjë
24	Asnjë
25	F.74-77
26	F.78-80
27	F.74-77
28	F.78-80
29	Asnjë
30	SNK 1.85
31	Asnjë
32	Asnjë
33	Asnjë
34	Asnjë
35	F.22
36	F.94
37	F.95
38	Asnjë
39	Asnjë
40	SNK 1.23-24
41	SNK 1.23-24
42	SNK 1.32
43	SNK 1.33
44	F.24
45	F.25
46	F.25
47	Asnjë
48	F.29
49	F.30
50	Asnjë
51	Asnjë
52	Asnjë
53	Asnjë
54	Asnjë
55	F.31-32
56	F.33
57	F.35
58	F.35
59	F.36
60	F.37; SNK 8.10biv
61	Asnjë
62	F.38; SNK 1.103c
63	Asnjë
64	F.35
65	Asnjë
66	Asnjë
67	Asnjë
68	SNK 1.36
69	SNK 1.37
70	Asnjë
71	Asnjë
72	Asnjë
73	Asnjë
74	Asnjë
75	SNK 8.14
76	Asnjë
77	SNK 8.22
78	Asnjë
79	SNK 8.27
80	SNK 8.32
81	Asnjë
82	Asnjë
83	Asnjë

84	SNK 8.35
85	SNK 8.41
86	Asnjë
87	Asnjë
88	Asnjë
89	Asnjë
90	SNK 8.42
91	SNK 8.43-45
92	SNK 10.3
93	SNK 10.3
94	SNK 10.9
95	SNK 10.3
96	SNK 10.11
97	Asnjë
98	SNK 8.28-29
99	Asnjë
100	SNK 8.49
101	Asnjë
102	Asnjë
103	Asnjë

STANDARDI KOMBËTAR I KONTABILITETIT NR. 2 PARAQITJA E PASQYRAVE FINANCIARE

Përmbajtja	Paragrafët
Objektivi dhe bazat e përgatitjes	1-3
Fusha e zbatimit	4
Përkufizimet kryesore	5
Përbërësit e pasqyrave financiare	
Dhe kërkesa të përgjithshme për	
Përgatitjen e tyre	6-11
Bilanci	12-23
Rregulla të përgjithshme	12-14
Formate të veçanta të bilancit	15-16
Dallimi mes zërave afatshkurtër dhe afatgjatë të aktiveve dhe pasiveve	17-22
Kompensimi i aktiveve dhe pasiveve (njohja në shumën neto)	23
PASQYRA E TË ARDHURAVE DHE SHPENZIMEVE	24-33
Rregulla të përgjithshme	24-29
Formate të veçanta të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve	30-31
Kompensimi i të ardhurave dhe shpenzimeve (njohja në shumën neto)	32-33
PASQYRA E FLUKSIT TË PARASË	34-44
Fluksi i parasë nga veprimtaritë e shfrytëzimit	38-40
Fluksi i parasë nga veprimtaritë investuese	41
Fluksi i parasë nga veprimtaritë financiare	42
Transaksionet jomonetare	43-44
PASQYRA E NDRYSHIMEVE NË KAPITAL	45-48
SHËNIMET SHPJEGUESE	49-55
Kërkesa të përgjithshme	49-50
Shpjegime mbi palët e lidhura	51-55
Data dhe rregullat e hyrjes në zbatim	
Të standardeve	56
Krahasimi me standardet ndërkombëtare të kontabilitetit dhe të raportimit financiar (snk/snrf)	57

Shtojca 1- zërat e bilancit
Shtojca 2 – pasqyra e të ardhurave dhe shpenzimeve
Shtojca 3 – pasqyra fluksit të parasë
Shtojca 4 – pasqyra e ndryshimeve në kapital

OBJEKTIVI

1.Objektivi i Standardit Kombëtar të Kontabilitetit 2, “Paraqitja e Pasqyrave Financiare” (SKK 2), miratuar nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit dhe shpallur nga Ministria e Financës, është të japë konceptet dhe rregullat-bazë të përcaktuara në Ligjin nr. 9 228, datë 29.04.2004, “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”, si dhe të vendosë rregullat për zbatimin e politikave kontabël, të vlerësimeve, te korigjimit të gabimeve dhe paraqitjen e ngjarjeve ekonomike, pas datës së mbylljes së ushtrimit (bilancit) në pasqyrat financiare të përgatitura në bazë të Standardeve Kombëtare të Kontabilitetit. Standardet Kombëtare të Kontabilitetit bazohen në parimet e kontabilitetit dhe të raportimeve financiare të pranuar në shkallë ndërkombëtare, kërkesat e përgjithshme të të cilave përshkruhen në Ligjin nr. 9 228, datë 29.04.2004, “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”.

2.SKK 2 bazohet në Standardin Ndërkombëtar të Kontabilitetit nr. 1 SNK 1, “Paraqitja e pasqyrave financiare” SNK 7, “Pasqyrat e fluksit të parasë” dhe SNK 24 “Shpjegimet mbi palët e lidhura”. Kërkesat e Standardit korrespondojnë me paragrafë të veçanta të SNRF. Një krahasim i SKK 2 me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar është dhënë në paragrafin 57. Për rastet që nuk janë trajtuar në mënyrë të drejtpërdrejtë nga SKK 2 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 jomateriale. Parimi i materialitetit përkufizohet dhe sqarohet në paragrafët 34 deri 69 të SKK 1. Pasqyrat financiare ndërtohen bazuar në supozimet-bazë, parimet dhe karakteristikat e informacionit kontabël.

FUSHA E ZBATIMIT

4.Kërkesat e SKK 2, Paraqitja e pasqyrave financiare, do të zbatohen në të gjitha pasqyrat financiare të përgatitura në përputhje me Standardet Kombëtare të Kontabilitetit të Shqipërisë.

PËRKUFIZIMET KRYESORE

Më poshtë jepen përkufizimet e disa termave kryesore të përdorura në këtë standard.

Bilanci është një nga pasqyrat financiare që tregon pozicionin financiar (aktivet, pasivet dhe kapitalin) e një njësie ekonomike raportuese në një datë të caktuar.

Pasqyra e të ardhurave dhe shpenzimeve është një nga pasqyrat financiare që tregon performancën ekonomike (të ardhurat, shpenzimet dhe fitimin/humbjen) të një njësie ekonomike raportuese gjatë një periudhe kontabël.

Pasqyra e fluksit monetar është një nga pasqyrat financiare që tregon fluksin e parave (arkëtimet dhe pagesat në parë dhe ekuivalentet e saj) të një njësie ekonomike raportuese gjatë një periudhe kontabël.

Pasqyra e ndryshimeve në kapitalin neto është një nga pasqyrat financiare që tregon ndryshimet në kapitalin e një njësie ekonomike raportuese gjatë një periudhe kontabël.

Shënimet shpjeguese përmbajnë informacion-shtesë, përveç atij që jepet në bilanc, pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e fluksit të parasë. Shënimet shpjeguese japin një përshkrim ose zbërthim të mëtejshëm të zërave të paraqitur në këto pasqyra, si dhe informacion mbi zërat që nuk plotësojnë kriteret për një paraqitje të veçantë në pasqyrat financiare.

Paraja përbëhet nga paraja në dorë (aktivet likuide) dhe llogaritë rrjedhëse.

Ekuivalentet e parasë janë investimet afatshkurtra, shumë likuide, të cilat janë të konvertueshme menjëherë në shuma monetare që njihen me siguri e që janë nën një rrezik minimal, përsa i përket ndryshimit të vlerës.

Flukset e parasë janë hyrje dhe dalje të parasë dhe ekuivalenteve të saj.

Veprimtaritë e shfrytëzimit janë veprimtaritë kryesore që gjenerojnë të ardhura për njësinë ekonomike raportuese, si dhe veprimtari të tjera të njësisë, me përjashtim të veprimtarive investuese ose financiare.

Veprimtaritë investuese janë blerja dhe nxjerrja nga përdorimi (përfshirë shitjen) e aktiveve afatgjata dhe investimeve të tjera që nuk bëjnë pjesë në ekuivalentet e parasë.

Veprimtaritë financiare janë veprimtari që çojnë në ndryshimin e madhësisë dhe përbërjes së kapitalit të kontribuar dhe të huamarrjeve të njësisë ekonomike raportuese.

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

Influenca e ndjeshme është aftësia për të marrë pjesë në marrjen e vendimeve, në lidhje me politikat financiare dhe të shfrytëzimit të palës ku investohet, por jo kontrolli mbi këto vendime. Influenca e ndjeshme mund të fitohet nëpërmjet zotërimit të aksioneve, statutit ose marrëveshjeve.

Palët e lidhura konsiderohen si të tilla në rast se njëra palë e ka mundësinë ta kontrollojë palën tjetër ose të ushtrojë një influencë të ndjeshme mbi këtë palë, në marrjen e vendimeve financiare dhe të shfrytëzimit.

PËRBËRËSIT E PASQYRAVE FINCIARE DHE KËRKESAT E PËRGJITHSHME PËR PËRGATITJEN E TYRE

6. Pasqyrat financiare përbëhen nga katër pasqyra kryesore (bilanci, pasqyra e të ardhurave dhe shpenzimeve, pasqyra e fluksit të parasë dhe pasqyra e ndryshimeve në kapital), si dhe shënimet shpjeguese.

7. Ky standard përshkruan kërkesa të përgjithshme, në lidhje me paraqitjen e pasqyrave financiare parësore, si dhe natyrën e informacionit që duhet të jepet në shënimet shpjeguese të tyre. Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit mund të vendosë kërkesa-shtesë, përsa u përket informacioneve që duhet të jepet në këto shënime.

8. Pasqyrat financiare duhet të dallohen qartë nga informacioni tjetër i dhënë në të njëjtin dokument (për shembull, raportin vjetor). Pasqyrat financiare duhet ta tregojnë qartë periudhën kontabël, për të cilën ato janë përgatitur.

9. Në përputhje me kërkesat e Ligjit nr. 9 228, “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”, pasqyrat financiare përgatiten dhe paraqiten në lekë, duke treguar shkallën e rumbullakimit të shifrave

10. Çdo përbërës i pasqyrave financiare duhet të paraqitet qartë dhe veçmas. Përveç kësaj, të dhënat e mëposhtme duhet të jepen të qarta dhe, kur është e nevojshme, në mënyrë të përsëritur, për ta kuptuar sa më mirë informacionin e paraqitur në pasqyra:

(a) emri i njësisë ekonomike raportuese dhe të dhëna të tjera identifikuese, si dhe ndonjë ndryshim në këto të dhëna nga bilanci i mëparshëm;

(b) nëse pasqyrat financiare mbulojnë një njësi ekonomike raportuese individuale apo një grup njësisish ekonomike;

(c) datën e bilancit ose periudhën kontabël të mbuluar nga pasqyrat financiare, në varësi se cila nga këto është më e përshtatshme për atë përbërës të pasqyrave financiare që paraqitet;

(d) monedhën e paraqitjes së pasqyrave financiare (lekë);

(e) shkallën e rumbullakimit të shumave të paraqitura në pasqyrat financiare.

11. Pasqyrat financiare duhet të paraqiten, të paktën çdo vit, siç kërkohet nga neni 14 i Ligjit nr. 9 228, “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”. Kur data e bilancit të një njësie ekonomike raportuese ndryshon dhe pasqyrat financiare vjetore paraqiten për një periudhë më të gjatë ose më të shkurtër se një vit, njësia ekonomike raportuese do të paraqesë, përveç periudhës që mbulojnë pasqyrat financiare, edhe informacionin e mëposhtëm:

(a) arsyen për përdorimin e një periudhe më të shkurtër ose më të gjatë;

(b) faktin që shumat krahasuese për pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve, pasqyrën e ndryshimeve në kapital, pasqyrën e fluksit të parasë dhe shënimet shpjeguese përkatëse nuk janë krejtësisht të krahasueshme me periudhat e tjera.

BILANCI

Rregulla të përgjithshme

12. Bilanci paraqet informacion mbi pozicionin financiar të njësisë ekonomike raportuese në fund të periudhës kontabël. Bilanci ka tre përbërës kryesorë:

(a) aktivet që kontrollojnë njësi ekonomike raportuese;

(b) pasivet që duhet të përmbushë njësi ekonomike raportuese;

(c) kapitalin e pronarëve të njësisë ekonomike raportuese.

13. Njësitë ekonomike raportuese (përveç njësisë të përmendura në paragrafin 15) do të përdorin formatin e bilancit të dhënë në Shtojcën 1 të këtij Standardi. Emërtimet e zërave të bilancit duhet të respektohen, megjithëse mund të shtohen zëra shtesë ose nënkategori të zërave, nëse ato ndikojnë në përmirësimin e qartësisë dhe lexueshmërisë së bilancit. Nënkategoritë e bilancit mund të paraqiten në shënimet shpjeguese në vend që të paraqiten në bilanc. Duke u bazuar në konceptin e materialitetit, zërat jomaterialë mund të paraqiten të grupuar.

14. Shtojca 1 e këtij standardi përmban një tabelë ku jepen shpjegime të zërave të bilancit, një përshkrim të përgjithshëm të politikave të ndryshme kontabël për zërat e paraqitur në bilanc, si dhe referenca të tjera në SKK, ku paraqitja e zërave të përmendur trajtohet hollësisht.

Formate të veçanta të bilancit

15. Një njësi ekonomike raportuese mund të përdorë një format bilanci të ndryshëm nga ai që është dhënë në Shtojcën 1 të këtij Standardi, nëse ai format është i përshtatshëm për natyrën e veprimtarive të shfrytëzimit të kësaj njësie (për shembull, njësitë e lizingut, organizatat jofitimprurëse dhe institucionet shtetërore).

16. Nëse njësi ekonomike raportuese zgjedh një format tjetër bilanci nga ai i dhënë në Shtojcën 1 të këtij Standardi, drejtuesit e kësaj njësie duhet të zgjedhin një format, i cili jep një pamje të vërtetë e të besueshme, referuar në nenin 9 të Ligjit nr. 9 228, “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”. Institucionet shtetërore duhet të zbatojnë kërkesat e rregullave të përgjithshme të kontabilitetit publik.

Dallimi mes zërave afatshkurtër dhe afatgjatë të aktiveve dhe pasiveve

17. Në bilanc, aktivet dhe pasivet ndahen në aktive afatshkurtra e afatgjata dhe pasive afatshkurtra e afatgjata.

18. Në zgjedhjen e një formati të bilancit, të ndryshëm nga ai i përshkruar në Shtojcën 1 të Standardit, një njësi ekonomike raportuese mund ta quajë me vend mosklasifikimin e aktiveve dhe pasiveve të saj si afatgjata dhe afatshkurtra (për shembull, në rastin e institucioneve financiare ku, në përputhje me praktikën ndërkombëtare nuk bëhen në bilanc dallime të tilla). Në këtë rast, njësi ekonomike raportuese duhet t'i paraqesë aktivet dhe pasivet e saj në bilanc, sipas kriterit të likuiditetit.

19. Aktivet e mëposhtme njihen si aktive afatshkurtra:

(a) paraja dhe ekuivalentet e saj, përveç rasteve kur ato nuk mund të përdoren brenda, të paktën 12 muajve pas datës së bilancit;

(b) aktivet që parashikohen të realizohen brenda ciklit normal të biznesit (koha nga blerja e materialeve që hyjnë në proces dhe konvertimi i tyre në parë ose në një instrument tjetër, që është gati për t'u shndërruar në parë) të njësisë ekonomike raportuese (edhe nëse është më e gjatë se 12 muaj, për shembull inventarët dhe disa kërkesa të arkëtueshme nga aktiviteti);

(c) aktivet e mbajtura kryesisht për qëllime tregtie (për shembull investimet financiare të mbajtura për tregtim);

(d) aktivet që priten të realizohen brenda 12 muajve pas datës së bilancit (për shembull investimet financiare që priten të shiten, dhe ndoshta do të shiten brenda 12 muajve të ardhshëm).

Të gjitha aktivet e tjera paraqiten si aktive afatgjata.

20. Pasivet e mëposhtme njihen si pasive afatshkurtra:

(a) pasivet që do të shlyhen brenda 12 muajve pas datës së bilancit (për shembull huat afatshkurtra).

Të gjitha pasivet e tjera paraqiten si pasive afatgjata.

21. Një hua me datë maturimi prej 12 muajsh, pas datës së bilancit, do të paraqitet si një pasiv afatshkurtër, përveçse kur në datën e bilancit njësi ekonomike raportuese ka mundësi ta shtyjë ose ta rifinancojë huanë (për shembull kur është lidhur një marrëveshje përkatëse me bankën ose kreditorin) dhe ka në plan ta përdorë këtë mundësi. Megjithatë, nëse njësi ekonomike raportuese planifikon ta shtyjë ose rifinancojë huan, por nuk ka siguri mbi realizimin e këtij plani (për shembull nuk ka ndonjë marrëveshje për të shtyrë ose rifinancuar huan), kjo hua do të regjistrohet si afatshkurtër, edhe nëse pas datës së bilancit huaja shtyhet ose rifinancohet.

22. Kur një njësi ekonomike raportuese i ka shkelur kushtet e një marrëveshje të një huaje afatgjatë dhe, si rezultat i kësaj huadhënësi ka të drejtë ta kërkojë menjëherë pagesën, atëherë kjo hua do të klasifikohet në bilanc si afatshkurtër, edhe pse huadhënësi ka pranuar të mos e përdorë këtë të drejtë.

Kompensimi i aktiveve dhe pasiveve (njohja në shumën neto)

23. Në përputhje me parimin e kompensimit të përshkruar në paragrafët 42 dhe 43 të SKK 1, Parimet e përgjithshme për përgatitjen e pasqyrave financiare, aktivet dhe pasivet do të kompensohen në bilanc, nëse njësi ekonomike raportuese ka të drejtë ligjore t'i kompensojë aktivet dhe pasivet, si dhe ekziston mundësia që ajo do ta përdorë këtë të drejtë.

Shembulli 1.

Një njësi ekonomike raportuese ka lidhur një marrëveshje me një palë tjetër, sipas së cilës kërkesat e arkëtueshme dhe detyrimet për t'u paguar reciproke nuk do paguhen sa herë që ato të krijohen, por vetëm një herë në vit.

Në bazë të marrëveshjes së lartpërmendur, njësi ekonomike raportuese mund të njohë në bilancin e saj kërkesat e arkëtueshme dhe detyrimet për t'u paguar me palën tjetër në shumën neto.

Shembulli 2.

Njësi ekonomike raportuese planifikon t'i kompensojë kërkesat e arkëtueshme dhe detyrimet ekzistuese për t'u paguar me palën tjetër, si dhe ka mundësi që pala tjetër ta pranojë këtë. Në datën e bilancit nuk është arritur akoma një marrëveshje e tillë kompensimi.

Meqenëse njësi ekonomike raportuese nuk ka bazë ligjore për kompensimin e kërkesave të arkëtueshme dhe detyrimeve për t'u paguar, ato nuk mund të njihen në bilanc në shumën e tyre neto.

PASQYRA E TË ARDHURAVE DHE SHPENZIMEVE

Rregulla të përgjithshme

24. Pasqyra e të ardhurave dhe shpenzimeve paraqet performancën e njësisë ekonomike raportuese gjatë periudhës kontabël aktuale. Pasqyra e të ardhurave dhe shpenzimeve është ndërtuar në mënyrë të tillë që të japë informacionin e duhur për përbërës të ndryshëm të rezultatit neto.

25. Një njësi ekonomike raportuese (përveç njësisë të përmendura në paragrafin 30) do të përdorë një nga formatet e pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve të dhëna në Shtojcën 1 të këtij Standardi. Emërtimet e zërave të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve duhet të respektohen, megjithëse mund të shtohen zëra

shtesë ose nënkategori të zërave, nëse ato ndikojnë në përmirësimin e qartësisë dhe lexueshmërisë së pasqyrës së të ardhurave. Nënkategoritë e pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve mund të paraqiten në shënimet shpjeguese, në vend që ato të paraqiten në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve.

26. Në formatin 1 të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve shpenzimet e shfrytëzimit (shpenzimet operative) klasifikohen në bazë të natyrës/llojit të shpenzimeve (për shembull shpenzimet për lëndët e para, shpenzimet për personelin, shpenzimet e amortizimit).

27. Në formatin 2 të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve, shpenzimet e shfrytëzimit klasifikohen sipas funksionit të shpenzimeve të njësisë ekonomike raportuese (për shembull kostoja e mallrave të shitura, shpenzimet e marketingut, shpenzimet e përgjithshme dhe administrative). Megjithatë, shpërndarja e shpenzimeve sipas funksioneve është fakultative.

28. Zgjedhja e formatit të duhur të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve varet nga fakti se cili klasifikim jep një pamje më të mirë të veprimtarisë ekonomike të njësisë ekonomike raportuese për lexuesit, duke marrë parasysh praktikën ndërkombëtare në fushën ku kjo njësi operon. Në fazën e kalimit, nga një format i pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve në një tjetër, informacioni krahasues i periudhës kontabël të mëparshme duhet të rregullohet në mënyrë retrospektive (në përputhje me paraqitjen e re).

29. Shtojca 2 e këtij standardi paraqet një tabelë ku jepen përshkrime të zërave të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve. Përbërja e saktë e zërave të kësaj pasqyre varet nga veprimtaria e njësisë ekonomike raportuese dhe praktikës ndërkombëtare në fushën ku kjo njësi operon. Çdo njësi ekonomike raportuese duhet të japë në politikat dhe procedurat e saj kontabël përshkrime të hollësishme, se cilat të ardhura dhe shpenzime janë përfshirë në zërat përkatës të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve. Njësia ekonomike raportuese duhet t'i përmbahet këtij klasifikimi në mënyrë të vazhdueshme.

Formate të veçanta të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve

30. Në varësi të natyrës së veprimtarisë ekonomike (për shembull, shoqëritë e lizingut, organizatat jofitimprurëse dhe institucionet shtetërore), njësia ekonomike raportuese mund të përdorë një format pasqyre të ardhurash dhe shpenzimesh të ndryshëm nga ai i dhënë në shtojcën 2 të këtij standardi.

31. Zgjedhja e formatit të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve, të ndryshme nga ato të dhëna në shtojcën 2 të këtij standardi, do të bëhet në përputhje me udhëzimet e Këshillit Kombëtar të Kontabilitetit që rregullon këto fusha, si dhe me praktikën ndërkombëtare në këtë fushë. Institucionet shtetërore duhet të përdorin kërkesat e rregullave të përgjithshme për kontabilitetin e sektorit publik.

Kompensimi i të ardhurave dhe shpenzimeve (njohja në shumën neto)

32. Të ardhurat dhe shpenzimet nuk do të kompensohen në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve, me përjashtim të atyre të ardhurave dhe shpenzimeve që vijnë nga veprimtari dytësore, apo që kanë ardhur nga një ose disa veprime të ngjashme, apo, të marra veças, nuk janë materiale.

33. Në përgjithësi, të ardhurat dhe shpenzimet regjistrohen të ndara në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve, pa i kompensuar me njëra-tjetrën. Të ardhurat dhe shpenzimet, që lidhen me veprimtari dytësore, mund të kompensohen në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve, nëse kështu jepet një pamje më e vërtetë e natyrës së transaksioneve. Më poshtë jepen shembuj të situatave të kompensimit të të ardhurave me shpenzimet, ku rezultati njihet në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve në shumën neto:

(a) fitimet/humbjet, që vijnë nga shitja e aktiveve afatgjata materiale, raportohen në shumën neto (të ardhurat nga shitja e aktiveve afatgjata materiale minus vlerën kontabël neto të aktivitetit);

(b) shpenzimet e qirasë të qiramarrësit kompensohen me të ardhurat nga qiraja që gjenerohen nga dhënia e mëtejshme me qira e të njëjtit aktiv (duke supozuar që qiraja nuk është veprimtari parësore e njësisë ekonomike raportuese);

(c) fitimet/humbjet që vijnë nga ndryshimet e kursit të këmbimit raportohen neto në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve;

(d) fitimet/humbjet nga zbatimi i metodës së kapitalit raportohen neto në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve;

(e) fitimet/humbjet nga shitja dhe rivlerësimi i investimeve financiare raportohen neto në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve.

PASQYRA E FLUKSIT TË PARASË

34. Pasqyra e fluksit të parasë tregon hyrjet dhe daljet e parasë në një njësi ekonomike raportuese gjatë periudhës kontabël, të cilat raportohen të klasifikuara sipas qëllimit si, për shembull fluksi i parasë nga veprimtari shfrytëzimi, investimi ose financimi.

35. Objektivi i pasqyrës së fluksit të parasë është të përshkruajë parandë e gjeneruar e të përdorur nga njësia ekonomike raportuese, burimet e financimit dhe ndryshimet në pozicionin e parasë, si dhe ekuivalenteve të saj në njësinë ekonomike raportuese. Informacioni mbi fluksin e parasë përbën bazën për vlerësimin e mundësisë së njësisë ekonomike raportuese për të gjeneruar dhe përdorur parandë. Shtojca 3 e Standardit jep shembuj të pasqyrave të fluksit të parasë, të përgatitura sipas metodës direkt dhe indirekt.

36. Ekuivalentet e parasë janë investime afatshkurta (zakonisht deri në 3 muaj), shumë likuide, të cilat janë të konvertueshme menjëherë në parë dhe që janë nën një rrezik minimal, përsa i përket ndryshimit të vlerës

(për shembull depozitat afatshkurtra).

37. Fluksi i parasë në monedhë të huaj duhet të përkthehet në monedhën raportuese me kursin e këmbimit në datën e kryerjes së transaksionit, i cili është i njëjtë me kursin e përdorur kur transaksioni regjistrohet në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve.

Fluksi i parasë nga veprimtaritë e shfrytëzimit

38. Për regjistrimin e fluksit të parasë nga aktivitetet e shfrytëzimit mund të përdoret metoda direkt ose indirekt.

39. Sipas metodës direkt, të gjitha klasat kryesore të arkëtimeve të parasë dhe pagesave paraqiten si shuma bruto, për shembull:

- (a) arkëtime nga shitja e mallrave dhe kryerja e shërbimeve;
- (b) pagesa për blerjen e mallrave, lëndëve të para dhe shërbimeve;
- (c) paga dhe shpërblime të paguara;
- (d) tatimi mbi të ardhurat i paguar;
- (e) interesi i paguar.

40. Sipas metodës indirekte, fitimi i periudhës kontabël rregullohet me:

- a) efektin e transaksioneve jomonetare (për shembull, amortizimi, provizioni);
- b) ndryshimet në tepricën e aktiveve që rrjedhin nga veprimtaritë e shfrytëzimit;
- c) të ardhurat dhe shpenzimet që lidhen me veprimtaritë investuese ose financiare (për shembull, fitimit nga shitja e aktiveve afatgjata i zbritet fitimit pasi shumat e arkëtuara nga shitja tregohen në pjesën e pasqyrës, të titulluar “Fluksi i parasë nga veprimtaritë investuese”)

Fluksi i parasë nga veprimtaritë investuese

41. Fluksi i parasë nga veprimtaritë investuese raportohet sipas metodës direkt. Të gjitha klasat kryesore të arkëtimeve dhe pagesave raportohen ose bruto (pagesat e bëra për blerjet do të raportohen të ndara nga arkëtimet nga shitja), ose neto (pagesat jepen neto pasi zbriten arkëtimet). Paraqitja bruto jep një informacion më të plotë. Flukset kryesore të parasë nga veprimtaritë investuese përfshijnë:

- (a) blerjet dhe shitjet e aktiveve afatgjata materiale dhe jomateriale;
- b) blerjet dhe shitjet e njësive të kontrolluara dhe pjesëmarrjeve;
- c) blerjet dhe shitjet e investimeve të tjera financiare (institucionet financiare regjistrojnë blerjet dhe shitjet e investimeve afatshkurtra në veprimtaritë e shfrytëzimit);
- d) huat e dhëna palëve të tjera (përveç institucioneve financiare, për të cilat huadhënia është veprimtaria kryesore);
- e) arkëtimet e kthimit të huave (përveç institucioneve financiare, për të cilat huadhënia është veprimtaria kryesore);
- f) interesi dhe dividendët e arkëtuara (përveç institucioneve financiare, për të cilat këto arkëtime janë një pjesë e fluksit të parasë nga veprimtaritë e shfrytëzimit; megjithatë, ekziston alternativa që edhe njësitë e tjera mund ta regjistrojnë interesin dhe dividendët e arkëtuara në veprimtaritë e shfrytëzimit).

Fluksi i parasë nga veprimtaritë financiare

42. Fluksi i parasë nga veprimtaritë financiare raportohet sipas metodës indirekt. Të gjitha klasat kryesore të arkëtimeve dhe pagesave (secila më vete), që lidhen me veprimtaritë financiare, paraqiten si shuma bruto, duke përfshirë:

- a) arkëtimin e huave të dhëna;
- b) kthimin e huave të marra;
- c) ripagesat e qirasë financiare;
- d) emetimin e aksioneve;
- e) blerjet dhe shitjet e aksioneve të thesarit;
- f) pagesën e dividendëve.

Transaksionet jomonetare

43. Transaksionet investuese dhe financiare, të cilat kryhen pa përdorim të parasë ose ekuivalenteve të saj, nuk do të përfshihen në pasqyrën e fluksit të parasë. Transaksione të tilla do të jepen në shënimet e pasqyrave financiare, në mënyrë që t'i jepet lexuesit i gjithë informacioni i duhur mbi këto transaksione.

44. Shumë veprimtari investimi dhe financimi nuk kanë ndikim të drejtpërdrejtë në fluksin e parasë, ndonëse ato ndikojnë në strukturën e kapitalit dhe aktivitetin e njësive ekonomike raportuese. Përjashtimi i transaksioneve jomonetare nga pasqyra e fluksit të parasë është në përputhje me objektivin e kësaj pasqyre, pasi këto transaksione nuk shoqërohen me fluks parash (hyrje apo dalje). Shembuj të veprimeve jomonetare janë, për shembull blerja e aktiveve nëpërmjet një qiraje financiare, si dhe konvertimi i një borxhi në kapital.

PASQYRA E NDRYSHIMEVE NË KAPITAL

45. Të gjitha ndryshimet në zërat e kapitalit, që kanë ndodhur në njësinë ekonomike raportuese gjatë një periudhe kontabël, do të regjistrohen në pasqyrën e ndryshimit të kapitalit.

46. Pasqyra e ndryshimeve në kapital paraqet veças:

- a) fitimin ose humbjen neto për periudhën kontabël, siç regjistrohet në pasqyrën e të ardhurave;

b) të ardhurat dhe shpenzimet që janë regjistruar direkt në rezervat e kapitalit, në përputhje me politikat kontabël të kërkuara apo të lejuara në SKK të tjera (për shembull, ndryshimet në rezervat e konvertimit të njësive të kontrolluara të huaja);

c) efektin e ndryshimit të politikave kontabël në zërat e kapitalit (për shembull, rregullimi retrospektiv i fitimeve të pashpërndara, si rezultat i zbatimit të një SKK-je të re);

d) efektin e rregullimit të gabimeve në zërat e kapitalit;

e) kontributet nga aksionarët në kapital (për shembull, rritja e kapitalit aksionar);

f) shpërndarjet e kapitalit tek aksionarët (për shembull, pagesat e dividendëve);

g) veprimet me aksionet e thesarit;

h) rritja dhe pakësimi i rezervave (duke përfshirë ndryshimet në rezervën ligjore, statusore dhe rezerva të tjera);

i) veprime të tjera ekonomike, me efekt në zërat e kapitalit.

47. Format i dhënë në shtojcën 4 të këtij standardi rekomandohet për përgatitjen e pasqyrës së ndryshimeve në kapital.

48. Ndryshimet në kapitalin aksionar të njësisë ekonomike, si dhe ndryshimet e tjera të rëndësishme në zërat e kapitalit duhet të shpjegohen më tej në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare.

SHËNIMET SHPJEGUESE

Kërkesa të përgjithshme

49. Në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare, një njësi ekonomike raportuese do të japë informacionin e mëposhtëm:

(a) kuadrin kontabël të aplikuar, d.m.th. Standardet Kombëtare të Kontabilitetit të Shqipërisë;

(b) përshkrimin e politikave kryesore kontabël, të përdorura për përgatitjen e pasqyrave financiare;

(c) informacion-shtesë mbi zërat materialë, të paraqitur në pasqyrat parësore dhe ndryshimet e tyre gjatë periudhës kontabël (pasqyrat parësore do të përmbajnë referenca që të drejtojnë në shënimet e bashkëngjitura, të cilat shpjegojnë më hollësisht informacionin e paraqitur në pasqyrat parësore);

(d) informacion tjetër të nevojshëm për një paraqitje të vërtetë e të besueshme të pozicionit financiar, performancës financiare dhe fluksit të parasë së njësisë ekonomike raportuese (për shembull, pasivet e mundshme, transaksionet me palët e lidhura, ngjarjet që kanë ndodhur pas datës së bilancit).

50. Shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare do të paraqiten në mënyrë sistematike, për shembull sipas renditjes së mëposhtme:

(a) politikat kontabël;

(b) shënimet që shpjegojnë zërat e pasqyrave kryesore (preferohet në të njëjtin rend, si rendi i zërave në pasqyrat kryesore);

(c) shënime të tjera shpjeguese.

Shpjegime mbi palët e lidhura

51. Njësitë konsiderohen si të lidhura, nëse njëra palë ose kontrollon palën tjetër, ose ka një influencë të ndjeshme mbi palën tjetër. Influenca e ndjeshme ekziston kur ajo lidhet me vendimet financiare dhe ato të shfrytëzimit. Palët janë të lidhura edhe kur ato janë nën kontrollin e përbashkët të një njësie tjetër. Ekzistenca e kontrollit, kontrollit të përbashkët ose influencës mund të ndikojnë mbi mënyrën se si të dyja palët hyjnë në aktivitete biznesi me njëra-tjetrën. Prandaj, për t'i kuptuar sa më mirë pasqyrat financiare të një njësie ekonomike raportuese duhet të kuptohen mire marrëdhëniet dhe kushtet, në të cilat palët e lidhura hyjnë në aktivitete biznesi me njëra-tjetrën. Shembuj të palëve të lidhura përfshijnë:

(a) shoqëria mëmë (dhe personat që kontrollojnë ose kanë influencë mbi shoqërinë mëmë);

(b) njësitë e kontrolluara;

(c) pjesëmarrjet;

(d) sipërmarrje të tjera të të njëjtit grup konsolidimi (për shembull, njësitë e kontrolluara simotra);

(e) drejtuesit, anëtarët e organit mbikëqyrës, si dhe aksionarët që zotërojnë një pjesë të konsiderueshme të aksioneve, me përjashtim të atyre rasteve kur këta persona nuk e kanë mundësinë praktike të ushtrojnë influencë të ndjeshme mbi vendimet ekonomike të njësisë ekonomike raportuese;

(f) të afërmit e ngushtë të personave të përmendur në pikën (e) (përfshirë këtu personat e afërt dhe fëmijët), si dhe njësitë ekonomike që janë nën kontrollin ose influencën e tyre.

52. Në shënimet e pasqyrave financiare duhet të paraqitet informacioni i mëposhtëm mbi palët e lidhura dhe veprimet me to:

(a) emri i njësisë (për shembull, shoqëria mëmë ose një person që zotëron shumicën e aksioneve) që kontrollon njësinë ekonomike raportuese, si dhe emri i shoqërisë mëmë që kontrollon të gjithë grupin;

(b) llojin dhe volumin e transaksioneve me palët e lidhura gjatë vitit, si dhe shpërblimin total të dhënë stafit drejtues dhe anëtarëve të organit mbikëqyrës;

(c) tepërcën e transaksioneve me palët e lidhura në datën e bilancit;

(d) politikat e çmimeve të aplikuara në transaksionet me palët e lidhura.

53. Informacion mbi transaksione të veçanta me palët e lidhura duhet të jepet, të paktën për grupet e palëve të lidhura, të përmendura në paragrafin 51.

54. Transaksionet me njësitë e kontrolluara, që eliminohen gjatë konsolidimit, nuk duhet të shpjegohen në pasqyrat financiare të konsoliduara.

55. Në pasqyrat financiare të qeverisë, të njësive ekonomike raportuese shtetërore, të pushtetit vendor dhe të një personi të së drejtës publike nuk kërkohet të shpjegohen transaksionet me njësi të tjera ekonomike shtetërore, pushteti vendor apo një personi tjetër të së drejtës publike, përveç rasteve, nëse kjo kërkohet nga ligjet në fuqi apo nga rregullat që rregullojnë veprimtarinë e njësive ekonomike raportuese.

DATA DHE RREGULLAT E ZBATIMIT TË STANDARDEVE

56. 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 tjera në mënyrë retrospektive.

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

57. 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 që përshkrimet në standardet e referuara mund të kenë ndryshim.

Paragrafi në SKK 2	Paragrafi në SNK / SNRF, sipas versionit të datës 31 mars 2004
1.	Asnjë
2.	Asnjë
3.	Asnjë
4.	Asnjë
5.	SNK 1.11, SNK 7.6, SNK 24.9
6	SNK 1.8
7	Asnjë
8	SNK 1.44, 46
9	SNK 1.46
10	SNK 1.46
11	SNK 1.49
12	Asnjë
13	Asnjë
14	Asnjë
15	Asnjë
16	Asnjë
17	SNK 1.51
18	SNK 1.51
19	SNK 1.57
20	SNK 1.60
21	SNK 1.63-64
22	SNK 1.65-66
23	SNK 1.32, SNK 32.42, SNK 12.71
24	Asnjë
25	Asnjë
26	Asnjë
27	Asnjë
28	Asnjë
29	Asnjë
30	Asnjë
31	Asnjë
32	SNK 1.32, SNK 1.34-35
33	SNK 1.34-35

34	Asnjë
35	Asnjë
36	SNK 7.6-7
37	SNK 7.25
38	SNK 7.18
39	SNK 7.18 (a), SNK 7.14, SNK 7.33
40	SNK 7.18(b), SNK 7.20
41	SNK 7.33, SNK 7.21, SNK 7.16
42	SNK 7.17
43	SNK 7.43
44	SNK 7.44
45	Asnjë
46	SNK 1.96-97
47	Asnjë
48	Asnjë
49	SNK 1.103
50	SNK 1.104-106
51	SNK 24.9-11
52	Asnjë
53	Asnjë
54	SNK 24.4
55	Asnjë
56	Asnjë
57	Asnjë

SHTOJCA 1 – ZËRAT E BILANCIT

Tabela e mëposhtme paraqet formatin e detyrueshëm të bilancit. Ajo përfshin zërat përkatës të bilancit dhe politikat kontabël të zërave të paraqitur në të, si dhe u referohet SKK-ve të tjera, ku paraqitja e këtyre zërave trajtohet më hollësisht. Në varësi të veprimtarisë së një njësie ekonomike raportuese mund të jetë me vend të ndryshohet përmbajtja e këtyre zërave ose të shtohen zëra të tjerë, duke zbatuar detyrimet e përcaktuara në këtë standard.

Meqenëse tabela jep vetëm një përshkrim të shkurtër të politikave kontabël të përdorura për zërat përkatës të bilancit, për një kontabilizim dhe raportim të saktë, njohja me SKK-të e referuara në tabelë është detyrues dhe e nevojshme.

Nënkategoritë e zërave të bilancit (d.m.th. zërat e dhëna me germa të pjerrëta në tabelë) mund të jepen në shënime shpjeguese, dhe jo në bilanc.

Zëri i bilancit	Përmbajtja e zërit	Politika kontabël	Referenca në SKK
AKTIVET			
Aktivët afatshkurtra			
Mjete monetare	Mjete monetare në arkë dhe bankë, llogari rrjedhëse, investime në tregun e parasë dhe tregje të tjera shumë likuide	Vlera e drejtë	SKK 3
Derivativë dhe aktive financiare të mbajtura për tregtim	Derivativë dhe letra me vlerë, të mbajtura për tregtim (aksione, bono, bono korporative, zotërime në fonde investimesh etj.)	Derivativët me vlerë të drejtë. Aktive të mbajtura për tregtim me vlerë të drejtë ose me koston e amortizuar, në varësi të politikës kontabël të zgjedhur nga njësia ekonomike raportuese	SKK 3
Derivativët			
Aktivët e mbajtura për tregtim			
Totali			

Aktive të tjera financiare afatshkurtra	Llogari/Kërkesa të arkëtueshme afatshkurtra, letra me vlerë dhe investime të tjera financiare, të mbajtura jo për tregtim. Shënimet japin informacion- shtesë mbi kërkesat e arkëtueshme nga aksionarët, njësi të tjera të grupit dhe palë të tjera të lidhura	Kostoja e amortizuar (në përgjithësi është e barabartë me vlerën nominale të kërkesës për arkëtim minus zhvlerësimin, nëse ka)	SKK 3
Llogari/Kërkesa të arkëtueshme			
Llogari/Kërkesa të tjera të arkëtueshme			
Instrumente të tjera borxhi			
Investime të tjera financiare			
Totali			
Inventari	Inventari, sipas përkufizimit të SKK 4, i klasifikuar sipas grupeve kryesore	Me shumën më të ulët, mes kostos dhe vlerës neto të realizueshme. Kostoja mund të llogaritet për çdo zë më vete, ose duke përdorur metodën FIFO, ose metodën e mesatares së ponderuar	SKK 4
Lëndët e para			
Prodhim në proces			
Produkte të gatshme			
Mallra për rishitje			
Parapagesat për furnizime			
Totali			
Aktivitet biologjike afatshkurtra	Aktivitet biologjike afatshkurtra, sipas përkufizimit të SNK 13		
Aktivitet afatshkurtra të mbajtura për shitje	Aktivitet e afatgjata materiale ose aktivitet jomateriale, që ka shumë mundësi të shiten brenda 12 muajve të ardhshëm	Më e ulëta midis vlerës kontabël të mbartur dhe vlerës së drejtë minus kostot e shitjes.	SKK 5
Parapagimet dhe shpenzimet e shtyra		Kosto minus zhvlerësimin, nëse ka	SKK 1
Aktivitet totale afatshkurtra			
Aktivitet afatgjata			
Investimet financiare afatgjata	Aktivitet financiare, që nuk mund të realizohen brenda 12 muajve të ardhshëm		SKK 3; SKK 9
Aksione dhe pjesëmarrje të tjera në njësi të kontrolluara (ky zë përdoret vetëm në pasqyrat financiare të pakonsoliduara)	Aksionet në njësitë e kontrolluara, përveç aksioneve dhe njërive që blihen për rishitje brenda 12 muajve të ardhshëm dhe regjistrohen në aktivitet afatshkurtra	Kostoja e blerjes në pasqyrat financiare të pakonsoliduara minus zhvlerësimin, nëse ka	SKK 9
Aksione dhe investime të tjera në pjesëmarrje	Aksionet dhe investime të tjera në pjesëmarrje, përveç atyre që blihen për rishitje brenda 12 muajve të	Metoda e kapitalit në pasqyrat financiare të konsoliduara; kostoja e	SKK 9

	ardhshëm dhe regjistrohen në aktivet afatshkurtra	blerjes në pasqyrat financiare të pakonsoliduara minus zhvlerësimin, nëse ka	
Aksione dhe letra të tjera me vlerë	Letrat me vlerë (aksionet, bono, bono korporative, zotërimet në fonde investimesh etj.) që nuk ka gjasa të shiten brenda 12 muajve të ardhshëm (përveç investimeve në njësitë e kontrolluara dhe pjesëmarrje), si dhe letrat me vlerë me maturim të caktuar me një datë maturimi më shumë se 12 muaj, pas datës së bilancit	Letrat me vlerë njihen me koston e amortizuar dhe pjesëmarrje të tjera - me kosto minus zhvlerësimin	SKK 3
Llogari/Kërkesa të arkëtueshme afatgjata	Huat dhe llogari të tjera të arkëtueshme afatgjata. Në shënimet shpjeguese do të jepet informacion-shtesë mbi llogaritë/kërkesat e arkëtueshme nga pronarët, njësitë e tjera të grupit dhe palë të tjera	Kosto e amortizuar minus zhvlerësimi, nëse ka	SKK 3
Totali			
Aktive afatgjata materiale	Aktive afatgjata materiale, sipas përkufizimit të SKK 5	Kosto ose shuma e rivlerësuar minus amortizimin e akumuluar dhe zhvlerësimin, nëse ka	SKK 5
Toka	Toka		
Ndërtesa	Ndërtesa, struktura, rrugë dhe investime në objekte me qira		
Makineri dhe pajisje	Pajisje prodhimi, mjete transporti dhe makineri e pajisje të tjera		
Aktive të tjera afatgjata materiale (me vlerë kontabël)	Mobiliet dhe pajisjet e zyrave		
Totali			
Aktivitet biologjike afatgjata	Aktivitet biologjike afatgjata, sipas përkufizimit të SKK 13	Kostoja minus amortizimin e akumuluar dhe zhvlerësimin, siç përshkruhet në SKK 4	SKK 4
Aktivitet afatgjata jomateriale	Aktivitet afatgjata jomateriale, sipas përkufizimit të SKK 5	Kostoja e emrit të mirë dhe aktiveve të tjera afatgjata jomateriale minus amortizimin e akumuluar dhe	Emri i mirë – SNK 9; pjesa tjetër e aktiveve afatgjata
Emri i mirë	Emri i mirë, që vjen nga kombinimet e bizneseve sipas SKK 9		

Shpenzimet e zhvillimit	Aktive afatgjata jomateriale të gjeneruara/krijuara brenda njësisë, në përputhje me përkufizimin e shpenzimeve të zhvillimit në SKK 5, si dhe kriteret për kapitalizimin e tyre	zhvlerësimin, nëse ka	jomateriale SKK 5
Aktive të tjera afatgjata jomateriale	Aktive afatgjata jomateriale, të marra nga jashtë (duke përfshirë licencat për programe kompjuterike)		
Totali			
Kapital aksionar i papaguar	Llogari/kërkesa të arkëtueshme afatgjata për kapitalin aksionar të autorizuar e të emetuar, por të papaguar	I regjistruar me vlerën e kapitalit për t'u paguar	
Aktive të tjera afatgjata			
Totali i aktiveve afatgjata			
TOTALi i Aktiveve			

pasivet dhe kapitali			
Derivativët		Vlera e drejtë	SKK 3
Huamarrjet			SKK 3; pasivet e qirasë financiare - SKK 7
Huat dhe obligacionet afatshkurtra	Hua, bono, mbitërheqje dhe hua të tjera afatshkurtra (deri në 12 muaj,) të marra për qëllime financimi (në shumën e marrë, dhe jo në shumën e një kufiri të përcaktuar)	Kostoja e amortizuar	SKK 3
Kthimet/ripagesat e huave afatgjata	Pjesa e huave afatgjata dhe detyrimeve të qirasë financiare që do të paguhet brenda 12 muajve të ardhshëm	Kostoja e amortizuar; për detyrime të qirasë financiare të përdoret SKK 7	SKK 3; pasivet e qirasë financiare- SKK 7
Bono të konvertueshme	Bono të konvertueshme afatshkurtra ose aksionet e preferuara, që mund të konvertohen në aksione të njësisë ekonomike raportuese.	Kostoja e amortizuar, nëse nevojitet, duke e hequr komponentin e kapitalit nga detyrimi	SKK 3
Totali			

Huat dhe parapagimet	Huat afatshkurtra dhe parapagimet e arkëtuara, të klasifikuara sipas grupeve kryesore. Në shënimet shpjeguese jepet informacion shtesë mbi detyrimet ndaj aksionarave, njësisë të tjera të grupit dhe palëve të lidhura	Kostoja e amortizuar	SKK 3
Të pagueshme ndaj furnitorëve			
Të pagueshme ndaj punonjësve			
Detyrime tatimore			
Hua të tjera			
Parapagimet e arkëtuara			
Totali			
Grandet dhe të ardhurat e shtyra	Asistencë në formën e grandeve, që nuk është njohur akoma si e ardhur	Grandet për shpenzimet kontabilizohen sipas parimit të përputhshmërisë të të ardhurave dhe shpenzimeve	SKK 10
Provizionet afatshkurtra	Detyrimet, për të cilat koha dhe shuma e realizimit të tyre është e pasigurt; mund të realizohen brenda 12 muajve të ardhshëm ose gjatë ciklit normal të biznesit të njësisë ekonomike raportuese (për shembull, provizionet e garancisë, provizionet e ristrukturimit, provizionet për shpenzimet e mundshme, që lidhen me procese gjyqësore etj.)	Vlerësimi i shumës së mundshme të nevojshme për shlyerjen e detyrimit bëhet nga drejtuesit e njësisë	SKK 6
Totali i pasiveve afatshkurtra			
Pasivet afatgjata			
Huat afatgjata			
Hua, bono dhe detyrime nga qiraja financiare	Një pjesë e pasiveve afatgjata (hua, bono, dhe qira financiare etj.) që duhen paguar në një periudhë jo më herët se 12 muaj (pjesa afatshkurtra e të njëjtës huamarrje regjistohet në zërin “kthimi/pagesa e huamarrjeve afatgjata gjatë periudhës kontabël të ardhshme”)	Kostoja e amortizuar; Për kontabilizimin e detyrimeve të qirasë financiare të përdoret SKK 7	SKK 3; detyrimet e qirasë financiare – SKK 7
Bonot e konvertueshme	Bono të konvertueshme afatgjata ose aksionet e preferuara që mund të konvertohen në aksione të shoqërisë	Kosto e amortizuar, duke hequr komponentin e kapitalit nga pasivi	SKK 3
Totali			

Huamarrje të tjera afatgjata	Në shënimet shpjeguese do të jepet informacion-shtesë mbi detyrimet ndaj aksionarëve, njësive të tjera të grupit dhe palëve të lidhura	Kosto e amortizuar	SKK 3
Provizionet afatgjata	Pasivet, koha dhe shuma e realizimit të të cilave nuk është e sigurt; mund të realizohen më vonë se 12 muaj nga data e mbylljes së bilancit (për shembull, provizionet për skemat e pensione, provizionet për shpenzimet e mundshme, që lidhen me procese gjyqësore etj.)	Vlerësimi i shumës më të mundshme (të skontuar, nëse efekti është material), që është e nevojshme për shlyerjen e detyrimit që lidhet me një provizion, bëhet nga drejtuesit. Në rastin e provizioneve për pensionet vlerësimi i vlerës aktuale të detyrimit për pension bëhet nga një aktuar ose një specialist	SKK 8
Grandet dhe të ardhurat e shtyra	Asistencë në formën e graveve që nuk është njohur akoma në të ardhurat	Grandet për aktivet kontabilizohen në përputhje me metodën bruto, të përshkruar në SKK 10	SKK 10
Totali i pasiveve afatgjata			
Totali i pasiveve			
Kapitali			
Aksionet e pakicës (ky zë përdoret vetëm në pasqyrat financiare të konsoliduara)	Ajo pjesë e aktiveve neto të njësive të kontrolluara në grupin e konsoliduar, që nuk i përkasin shoqërisë mëmë	Sipas metodës kontabël të përshkruar në SKK 9	SKK 9
Kapitali që i përket aksionarëve të shoqërisë mëmë (ky nëntitull përdoret vetëm në pasqyrat financiare të konsoliduara)			
Kapitali aksionar ²	Vlera kontabël e kapitalit aksionar të emetuar (nuk përfshihen ato aksione të preferuara që, sipas SKK 3 klasifikohen si pasive)	Vlera kontabël e aksioneve	
Primi i aksionit	Arkëtimet mbi vlerën nominale të aksioneve gjatë emetimit të tyre. Në transaksionet me aksionet e thesarit - diferenca mes koston dhe çmimit të shitjes; në blerjen para afatit të aksioneve të thesarit - diferenca mes koston dhe vlerës nominale të aksioneve (minus) koston	Vlera e drejtë e aksioneve të përftuar me emetimin e tyre (minus koston që lidhen me emetimin e aksioneve) minus vlerën nominale të aksioneve të emetuara. Në rastin e shitjes së aksioneve të riblera – diferenca mes koston dhe	Veprimet me aksionet e thesarit – SKK 3; Kombinimetë bizneseve të njësive nën kontroll të përbashkët–SKK 9

² Një njësi kontabël që nuk ka kapital aksionar, e zëvendëson atë me një zë tjetër që përshkruan në mënyrë më të përshtatshme këtë kategori të kapitalit.

	direkte që lidhet me shitblerjen e aksioneve. Në rastet e kombinimit të bizneseve të njësive nën të njëjtin kontroll - diferenca mes kostos dhe vlerës nominale të aktiveve neto të blera.	çmimit të shitjes. Për blerjen para afatit të aksioneve të riblerëshme – diferenca mes kostos dhe vlerës nominale. Në rastin e kombinimit të bizneseve të njësive, nën kontroll të përbashkët, diferenca mes kostos dhe vlerës nominale të aktiveve të blera (shih SKK 9). Teprica e zërit “Primi i aksionit” nuk mund të jetë negativ. Nëse mbetja pozitive e regjistruar më parë në zërin “Primi i aksionit” nuk është e mjaftueshme për zbritjen e diferencës, që vjen nga transaksionet me aksione, diferenca mbi pozicionin/tepricën pozitive regjistrohet si pakësim i zërit “Fitime të pashpërndara”	
Njësitë ose aksionet e thesarit (negative)	(Për shembull të riblera) Aksionet e zotëruara nga njësi ekonomike të cilat janë emetuar më parë nga po kjo njësi	Vlera e drejtë e shumës së paguar për aksionet e riblera	SKK 3
Rezerva statusore	Rezerva të krijuara nga aksionarët në bazë të statutit të njësisë ekonomike raportuese dhe akteve të themelimit.		
Rezerva ligjore	Rezerva të krijuara në përputhje me kërkesat e ligjit për Shoqëritë Tregtare ose me ndonjë ligj tjetër të aplikueshëm		
Rezerva të tjera	Të ardhurat dhe shpenzimet e përcaktuara që në përputhje me SKK-të nuk rregjistrohen në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve (për shembull, rezerva nga rivlerësimi i aktiveve afatgjata materiale (SKK 5) rezerva që rrjedhin nga diferencat e kursit të këmbimit në rastin e konsolidimit të njësive të huaja të kontrolluara në përputhje		Rezerva nga rivlerësimi i aktiveve afatgjata materiale SKK 5; rezerva nga diferencat e kursit të këmbimit, të krijuara gjatë konsolidimit

	me SKK 9, etj.		të njësive të huaja – SKK 9
Fitimet e pashpërndara	Fitimi/humbja e akumuluar nga periudhat kontabël të mëparshme që as nuk është paguar si dividend dhe as nuk është përdorur për ndonjë qëllim tjetër nga njësia ekonomike raportuese (për shembull për zmadhimin e kapitalit aksionar ose rezervave)	Shuma e fitimeve të akumuluar minus pagesat e bëra ose të përdorura. Fitimet e pashpërndara mund të ndikohen nga ndryshimet në politikat kontabël (SKK 1), korrigjimi i gabimeve (SKK 1) dhe rivlerësimi i aktiveve afatgjata materiale (SKK 5)	Ndryshimet në politikat kontabël dhe korrigjimi i gabimeve – SKK 1; Rivlerësimi i aktiveve afatgjata materiale – SKK 5
Fitimi (humbja) e vitit financiar	Fitimi/humbja e vitit financiar	E barabartë me fitimin/humbjen e raportuar në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve	
Totali i kapitalit			
TOTALI i PASIVEVE DHE KAPITALIT			

SHTOJCA 2 – PASQYRA E TË ARDHURAVE DHE SHPENZIMEVE

Dy tabelat e mëposhtme paraqesin dy formate të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve; vetëm zbatimi i njërës prej tyre është i detyrueshëm. Aty përfshihen zërat përkatës të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve, politikat kontabël të zërave të paraqitur në të, si dhe u referohet SKK-ve të tjera, ku paraqitja e këtyre zërave trajtohet më hollësisht. Në varësi të veprimtarisë së një njësie ekonomike raportuese, mund të jetë me vend të ndryshohet përmbajtja e këtyre zërave ose të shtohen zëra të tjerë. Kjo duhet të bëhet me anë të një vendimi zyrtar të Këshillit Kombëtar të Kontabilitetit ose Ministrisë së Financës.

Nënkategoritë e zërave të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve (d.m.th. zërat e dhëna me germa të pjerrëta në tabelë) mund të jepen në shënimet shpjeguese, dhe jo në pasqyrë.

Për shkak të qartësisë, rekomandohet që zërat e shpenzimeve të jepen ose në kllapa ose me shenjë negative.

Formati 1

Shitjet neto	Të ardhurat e përfthuara nga shitja e produkteve, mallrave dhe shërbimeve gjatë periudhës kontabël (të vlerësuara sipas SKK 8 <i>Të ardhurat</i>)
Të ardhura të tjera nga veprimtaritë e shfrytëzimit	Të ardhurat që përftohen jo rregullisht gjatë rrjedhës normale të veprimtarisë ekonomike, duke përfshirë fitimet nga shitja e aktiveve afatgjata materiale dhe aktiveve afatgjata jomateriale, investimet në pasuri të patundshme,

	gjobat për vonesa; fitimi neto që vjen nga ndryshimet e kursit të këmbimit, ndryshimet në llogaritë/kërkesat e arkëtueshme dhe detyrimet për t'u paguar furnitorëve (nëse rezulton një humbje neto, ajo njihet në zërin "Shpenzime të tjera nga veprimtaritë e shfrytëzimit")
Ndryshimet në inventarin e produkteve të gatshme dhe punës në proces	Ndryshimet në inventarin e produkteve të gatshme dhe punës në proces, ku pakësimet e pozicioneve njihen si shpenzime dhe rritjet e pozicioneve si pakësim i shpenzimeve (shpenzime negative).
Puna e kryer nga njësia ekonomike raportuese për qëllimet e veta dhe e kapitalizuar	Materialet dhe shërbimet që janë përdorur në prodhimin e aktiveve afatgjata dhe që janë njohur si shpenzim në një zë tjetër të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve, njihen si një pakësim i këtij zëri
Mallrat, lëndët e para dhe shërbimet	Kostoja e mallrave, lëndëve të para dhe shërbimeve të konsumuara në prodhim për veprimtaritë parësore (për shembull, veprimtaritë e prodhimit ose shitjeve)
Shpenzime të tjera nga veprimtaritë e shfrytëzimit	Kostoja e shërbimeve kryesore dhe ndihmëse, të blera për qëllime administrative dhe të tjera që nuk lidhen drejtpërdrejt me veprimtaritë parësore (për shembull, kostoja e shërbimeve për mbajtjen e llogarive, shpenzimet për këshillim, shpenzimet për zyrën, sigurimet, shpenzimet e reklamave, shpenzimet e nisjes dhe punës kërkimore, shpenzimet e lidhura me krijimin e provizioneve, shpenzimet për shumat e parashikuara për llogaritë e arkëtueshme të dyshimta etj.) Gjithashtu, kostot që ndodhin jo rregullisht gjatë rrjedhës normale të biznesit, duke përfshirë humbjen nga shitje afatgjata materiale dhe investimeve në aktive të patundshme, shuma e gjobave dhe ndëshkimeve, humbja neto që vjen nga ndryshimi i kursit të këmbimit, si dhe ndryshimet në vlerën e kërkesave për t'u arkëtuar dhe detyrimeve ndaj furnitorëve (nëse rezultati është një fitim neto, ai njihet në zërin "Të ardhura të tjera nga veprimtari shfrytëzuese")
Shpenzime të personelit	
Pagat	Pagat, shpërblimet, pagat për lejet vjetore, festat dhe kompensime të tjera monetare e jomonetare gjatë periudhës kontabël, pavarësisht nga fakti nëse ato janë paguar ose jo
Shpenzimet e sigurimeve shoqërore	Sigurimet shoqërore dhe primi i sigurimit për papunësinë, paguar nga njësia ekonomike raportuese, mbi pagesat e paraqitura në zërin e mësipërm
Shpenzimet për pensionet	Shpenzimet e njohura në bazë të konstatimeve të të drejtave dhe detyrimeve, në lidhje me pensionet dhe përfitime të tjera të punonjësve të paguara ose për t'u paguar nga njësia ekonomike raportuese
Rënia në vlerë (zhvlerësimi) dhe amortizimi	Shpenzimi i amortizimit për periudhën dhe shpenzimet që vijnë nga rënia në vlerë e aktiveve afatgjata (zvogëlime ose zerim të vlerës së aktiveve), si për shembull, të aktiveve afatgjata materiale dhe investimeve në prona të patundshme të matura me kosto
Fitimi (humbja) nga veprimtaritë e shfrytëzimit	

Të ardhurat dhe shpenzimet financiare nga njësitë e kontrolluara	Fitimi/humbja nga shitja e njësive të kontrolluara dhe fitimi/humbja që vjen nga përdorimi i metodës së kapitalit
Të ardhurat dhe shpenzimet financiare nga pjesëmarrjet	Fitimi/humbja nga shitja e pjesëmarrjeve dhe fitimi/humbja që vjen nga përdorimi i metodës së kapitalit
Të ardhurat dhe shpenzimet financiare nga investime të tjera financiare afatgjata	Fitimi/humbja nga investime të tjera financiare afatgjata, duke përfshirë fitimin/humbjen nga shitja e investimeve financiare afatgjata; të ardhurat nga interesi dhe dividendi mbi investimet financiare afatgjata; fitimi/ humbja nga rivlerësimet për të arritur në vlerën e drejtë
Të ardhurat dhe shpenzimet nga interesi	Të ardhurat dhe shpenzimet e interesit mbi huat, bonot, marrëveshjet e qirasë financiare dhe hua të tjera me interes
Fitimet (humbjet) nga kursi i këmbimi	Fitimi/humbja nga ndryshimi i kursit të këmbimit të kërkesave për t'u arkëtuar dhe detyrimeve për t'u paguar (për shembull, huat e dhëna dhe të marra) në monedhë të huaj e që lidhen me veprimtaritë financiare dhe investuese
Të ardhura dhe shpenzime të tjera financiare	Fitimi/humbja nga investime financiare afatshkurtra, duke përfshirë ato nga shitja e investimeve financiare afatshkurtra; të ardhurat nga interesi dhe dividendët mbi investimet financiare afatshkurtra; fitimi/humbja nga rivlerësimet e vlerës së drejtë
Totali i të ardhurave dhe shpenzimeve financiare	
Fitimi (humbja) para tatimit	
Shpenzimet e tatimit mbi fitimin	
Fitimi (humbja) neto e vitit financiar	
Përfshin pjesën e fitimit neto për aksionarët e shoqërisë mëmë	Ky zë përdoret në pasqyrat e konsoliduara të të ardhurave dhe shpenzimeve për njohjen e pjesës së fitimit të grupit që u përket aksionarëve të shoqërisë mëmë
Pjesa e fitimit neto për aksionarët e pakicës	Ky zë përdoret në pasqyrat e konsoliduara të të ardhurave dhe shpenzimeve për njohjen e pjesës së fitimit të grupit që u përket aksionarëve të pakicës

Formati 2

Shitjet neto	Të ardhurat e përfutuara nga shitja e produkteve, mallrave dhe shërbimeve gjatë periudhës kontabël (të vlerësuara sipas SKK 8, <i>Të ardhurat</i>)
Kostoja e mallrave të shitura Pjesa përkatëse e llogarive që lidhet me procesin e prodhimit	Kostoja e produkteve, mallrave dhe shërbimeve të shitura gjatë periudhës kontabël, si dhe humbjet e prodhimit, bashkë me kosto të ngjashme prodhimi që nuk janë përfshirë në koston e mallrave të shitur. Kostoja e mallrave të shitur llogaritet duke përdorur të njëjtat parime dhe shuma, si për shitjet neto.
Fitimi (humbja) bruto	
Kostot e shpërndarjes Pjesa përkatëse e llogarive që lidhet me kostot e shpërndarjes	Kostot që lidhen me funksionin e shpërndarjes së njësive ekonomike raportuese (duke përfshirë pagesat për personelin që merret me shpërndarjen, amortizimin e aktiveve afatgjata që kanë lidhje me shpërndarjen, kostot e transportit, kostot e reklamës etj)

Shpenzimet administrative Pjesa përkatëse e llogarive që lidhet me shpenzimet administrative	Shpenzimet që lidhen me funksionet administrative të njësisë ekonomike raportuese (pagat për personelin drejtues dhe administrativ, amortizimin e pajisjeve dhe ambienteve të administratës, një pjesë e mirë e shpenzimeve për këshillim etj.)
Të ardhura të tjera nga veprimtaritë e shfrytëzimit	Të ardhurat që përftohen në mënyrë të parregullt gjatë rrjedhës normale të veprimtarive të shfrytëzimit, duke përfshirë fitimet nga shitja e aktiveve afatgjata materiale dhe aktiveve afatgjata jomateriale, si dhe investimeve në aktive të patundshme, gjobat për vonesat në arkëtime; fitimi neto që vjen nga ndryshimet e kursit të këmbimit, ndryshimi në kërkesat e arkëtueshme dhe detyrimet për t'u paguar furnitorëve (nëse rezulton që kjo është një humbje neto, njihet në zërin "Shpenzime të tjera nga veprimtaritë e shfrytëzimit")
Shpenzime të tjera të zakonshme	Shpenzime që bëhen në mënyrë të parregullt gjatë rrjedhës normale të veprimtarive të shfrytëzimit, duke përfshirë humbjet nga shitja e aktiveve afatgjata materiale dhe aktiveve afatgjata jomateriale, si dhe investimeve në aktive të patundshme, gjobat për vonesat në pagesa; humbjen neto që vjen nga ndryshimet e kursit të këmbimit, ndryshimi në kërkesat e arkëtueshme dhe detyrimet për t'u paguar furnitorëve (nëse rezulton që ky është një fitim neto, njihet në zërin "Të ardhura të tjera nga veprimtaritë e shfrytëzimit")
Fitimi (humbja) nga veprimtaritë e shfrytëzimit	
Të ardhurat dhe shpenzime financiare nga njësitë e kontrolluara	Fitimi/humbja nga shitja e njësive të kontrolluara, dhe fitimi/humbja, duke u bazuar në metodën e kapitalit
Të ardhurat dhe shpenzime nga investime në pjesëmarrje	Fitimi/humbja nga shitja e pjesëmarrjeve dhe fitimi/humbja, duke u bazuar në metodën e kapitalit
Të ardhurat dhe shpenzimet financiare	
Të ardhurat dhe shpenzimet financiare nga investimet të tjera financiare afatgjata	Fitimi/humbja nga investime të tjera financiare, duke përfshirë këtu fitimin/humbjen nga shitja e investimeve financiare afatgjata; të ardhurat nga interesi dhe dividendët mbi investimet financiare afatgjata; fitimi/humbja nga rivlerësimet për të arritur në vlerën e drejtë

Të ardhurat dhe shpenzimet nga interesi	Të ardhurat dhe shpenzimet e interesit mbi huat, bonot, marrëveshjet e qirasë financiare dhe huamarrje të tjera
Fitimet (humbjet) nga kursi i këmbimi	Fitimi/humbja nga ndryshimi i kursit të këmbimit të kërkesave të arkëtueshme dhe detyrimeve për t'u paguar (për shembull, huat e dhëna dhe të marra) në monedhë të huaj dhe që lidhen me veprimtaritë financiare dhe investuese
Të ardhura dhe shpenzime të tjera financiare	Fitimi/humbja nga investime financiare afatshkurtra, duke përfshirë ato nga shitja e investimeve financiare afatshkurtra; të ardhurat nga

	interesi dhe dividendët mbi investimet financiare afatshkurta; fitimi/humbja nga rivlerësimet e vlerës së drejtë
Totali i të ardhurave dhe shpenzimeve financiare	
Fitimi (humbja) para tatimit	
Shpenzimet e tatimit të fitimit	Kostoja e tatimit të korporatës mbi dividendët (njihet kur janë shpallur dividendët)
Fitimi (humbja) neto e vitit financiar	
Përfshin pjesën e fitimit neto për aksionarët e shoqërisë mëmë	Ky zë përdoret në pasqyrat e konsoliduara të të ardhurave dhe shpenzimeve për njohjen e pjesës së fitimit të grupit, që u përket aksionarëve të shoqërisë mëmë
Pjesa e fitimit neto për aksionarët e pakicës	Ky zë përdoret në pasqyrat e konsoliduara të të ardhurave dhe shpenzimeve për njohjen e pjesës së fitimit të grupit, që u përket aksionarëve të pakicës

SHTOJCA 3 – PASQYRA E FLUKSIT TË PARASË

a) Sipas metodës direkt

Pasqyra e fluksit të parasë – Metoda direkt		
Fluksi i parave nga veprimtaritë e shfrytëzimit		
Paratë e arkëtuara nga klientët		
Paratë e paguara ndaj furnitorëve dhe punonjësve		
Paratë e ardhura nga veprimtaritë		
Interesi i paguar		
Tatimfitimi i paguar		
Paraja neto nga veprimtaritë e shfrytëzimit		
Fluksi i parave nga veprimtaritë investuese		
Blerja e kompanisë së kontrolluar X minus paratë e arkëtuara		
Blerja e aktiveve afatgjata materiale		
Të ardhurat nga shitja e pajisjeve		
Interesi i arkëtuar		
Dividendët e arkëtuar		
Paraja neto e përdorur në veprimtaritë investuese		
Fluksi i parave nga aktivitetet financiare		
Të ardhura nga emetimi i kapitalit aksionar		
Të ardhura nga huamarrje afatgjata		
Pagesat e detyrimeve të qirasë financiare		
Dividendë të paguar		
Paraja neto e përdorur në veprimtaritë financiare		
Rritja/rënia neto e mjeteve monetare		

Mjetet monetare në fillim të periudhës kontabël		
Mjetet monetare në fund të periudhës kontabël		

(b) Sipas metodës indirekte

Pasqyra e fluksit të parave – Metoda indirekte		
Fluksi i parave nga veprimtaritë e shfrytëzimit		
Fitimi para tatimit		
Rregullime për:		
Amortizimin		
Humbje nga këmbimet valutore		
Të ardhura nga investimet		
Shpenzime për interesa		
Rritje/rënie në tepricën e kërkesave të arkëtueshme nga aktiviteti, si dhe kërkesave të arkëtueshme të tjera		
Rritje/rënie në tepricën inventarit		
Rritje/rënie në tepricën e detyrimeve, për t'u paguar nga aktiviteti		
Paratë e përftuara nga aktivitetet		
Interesi i paguar		
Tatimfitimi i paguar		
Paraja neto nga aktivitetet e shfrytëzimit		
Fluksi i parave nga veprimtaritë investuese		
Blerja e shoqërisë së kontrolluar X minus paratë e arkëtuara		
Blerja e aktiveve afatgjata materiale		
Të ardhura nga shitja e pajisjeve		
Interesi i arkëtuar		
Dividendët e arkëtuar		
Paraja neto, e përdorur në aktivitetet investuese		
Fluksi i parave nga veprimtaritë financiare		
Të ardhura nga emetimi i kapitalit aksionar		
Të ardhura nga huamarrje afatgjata		
Pagesat e detyrimeve të qirasë financiare		
Dividendët e paguar		
Paraja neto e përdorur në aktivitetet financiare		
Rritja/rënia neto e mjeteve monetare		
Mjetet monetare në fillim të periudhës kontabël		
Mjetet monetare në fund të periudhës kontabël		

SHTOJCA 4 – PASQYRA E NDRYSHIMEVE NË KAPITAL

(a) Në një pasqyrë të konsoliduar

	Kapitali aksionar që i përket aksionarëve të shoqërisë mëmë							Zotërimet e aksionarëve të pakicës	
	Kapitali aksionar	Primi i aksionit	Aksionet e thesarit	Rezerva statusore dhe ligjore	Rezerva të konvertimit të monedhave të huaja	Fitimi i pashpërndarë	Totali		Totali
Pozicioni më 31 dhjetor 2005	X	X	(X)	X	(X)	X			X
Efekti i ndryshimeve në politikat kontabël						(X)			(X)
Pozicioni i rregulluar	X	X	(X)	X	(X)	X			X
Efektet e ndryshimit të kurseve të këmbimit gjatë konsolidimit					X				X
Totali i të ardhurave apo i shpenzimeve, që nuk janë njohur në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve					X				X
Fitimi neto i vitit financiar						X			X
Dividendët e paguar						(X)			(X)
Transferime në rezervën e detyrueshme statusore				X		(X)			-

Emetim i kapitalit aksionar	X	X							X
Pozicioni më 31 dhjetor 2006	X	X	(X)	X	(X)	X			X
Efekte të ndryshimeve të kurseve të këmbimit gjatë konsolidimit					(X)				(X)
Totali i të ardhurave apo shpenzimeve, që nuk janë njohur në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve					(X)				(X)
Fitimi neto për periudhën kontabël						X			X
Dividendët e paguar						(X)			(X)
Emetim i kapitalit aksionar	X	X							X
Aksione të thesarit të riblera			(X)						(X)
Pozicioni më 31 dhjetor 2007	X	X	(X)	X	(X)	X			X

(b) Në një pasqyrë të pakonsoliduar

	Kapitali aksionar	Primi i aksionit	Aksione të thesarit	Rezerva ligjore statusore	Fitimi i pashpërndarë	T otali
--	-------------------	------------------	---------------------	---------------------------	-----------------------	---------

Pozicioni më 31 dhjetor 2005	X	X	(X)	X	X	X
Efekti i ndryshimeve në politikat kontabël					(X)	(X)
Pozicioni i rregulluar	X	X	(X)	X	X	X
Fitimi neto për periudhën kontabël					X	X
Dividendët e paguar					(X)	(X)
Rritje e rezervës së kapitalit				X	(X)	-
Emetimi i aksioneve	X	X				X
Pozicioni më 31 dhjetor 2006	X	X	(X)	X	X	X
Fitimi neto për periudhën kontabël					X	X
Dividendët e paguar					(X)	(X)
Emetim i kapitalit aksionar	X	X				X
Aksione të thesarit të riblera			(X)			(X)
Pozicioni më 31 dhjetor 2007	X	X	(X)	X	X	X

STANDARDI KOMBËTAR I KONTABILITETIT NR. 3

INSTRUMENTET FINANCIARE

Përmbajtja	Paragrafët
OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES	1-3
fusha e zbatimit	4-5
PËRKUFIZIMET KRYESORE	6
NJOHJA FILLESTARE	7-10
Kostoja fillestare	7-10
VLERËSIMI I MËPASSHËM	11-25
Vlerësimi me kosto ose kosto të amortizuar	12-15
Rënia në vlerë e Aktiveve Financiare	16-21
Aktivët Financiare dhe Pasivët Financiare,	
të vlerësuara sipas vlerës së drejtë	22-25
VLERËSIMI I MËPASSHËM – FUSHA SPECIFIKE	26-36
Vlerësimi i kërkesave për t’u arkëtuar	26-31
Vlerësimi i Pasiveve Financiare	32-34
Vlerësimi i Derivatëve	35
çregjistrimi	36-44
Çregjistrimi i Aktiveve Financiare	36-38
Faktoringu i kërkesave për t’u arkëtuar dhe	
veprimet me kthim	39-40
Çregjistrimi i Pasiveve Financiare	41-43
NJOHJA NË BILANC DHE NË	
PASQYRËN E TË ARDHURAVE e shpenzimeve	44-51
Rregulla të përgjithshme	44-45
Njohja si pasiv ose kapital	46-51
SHËNIMET shpjeguese	52-54
DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM	
TË STANDARDEVE	55
KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE	
TË RAPORTIMIT FINANCIAR (SNK/SNRF)	56
SHTOJCA 1–DISA KONSIDERATA MBI PËRLLOGARITJEN	
E VLERËS SË DREJTË	1-3

OBJEKTIVI DHE BAZA E PËRGATITJES

1. Objektivi i Standardit Kombëtar të Kontabilitetit, 3 Instrumentet financiare (SKK 3 ose Standardi), i nxjerrë e miratuar nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit dhe shpallur nga Ministria e Financës, është të vendosë rregullat e kontabilizimit dhe shpjegimit të instrumenteve financiare në pasqyrat financiare të përgatitura në përputhje me Standardet Kombëtare të Kontabilitetit të Shqipërisë. Këto standarde bazohen në parimet e kontabilitetit dhe raportimit, të pranura 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 3 mbështetet në standardin ndërkombëtar të kontabilitetit SNK 32, “Instrumentet financiare: shpjegimet dhe paraqitja” dhe SNK 39, “Instrumentet financiare: njohja dhe vlerësimi”. Një tabelë korresponduese e paragrafëve të Standardit me paragrafë të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar është dhënë në paragrafin 56. Për rastet që nuk janë trajtuar në mënyrë të drejtpërdrejtë nga SKK 3 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. SKK 3 “Instrumentet financiare” do të zbatohet për kontabilizimin dhe vlerësimin e instrumenteve të mëposhtme financiare (d.m.th. aktivet financiare, pasivet financiare dhe instrumentet e kapitalit) në pasqyrat financiare:

- a) para;
- b) kërkesat për t’u arkëtuar, të ardhurat e konstatuara dhe llogari të tjera afatshkurtra dhe afatgjata, për t’u arkëtuar në parë;
- c) investimet afatshkurtra dhe afatgjata në letra me vlerë (për shembull aksionet, bono, bono korporative etj., me përjashtim të investimeve në shoqëritë e kontrolluara dhe pjesëmarrjet), të vlerësuara me metodën e konsolidimit ose me metodën e kapitalit, në përputhje me SKK 14 “Kontabilizimi i shoqërive të kontrolluara dhe pjesëmarrjeve”;
- d) huat e marra, furnitorët, shpenzimet e konstatuara, bonot e emetuara dhe huamarrje të tjera afatshkurtra dhe afatgjata, për t’u shlyer në parë;
- e) derivativët (për shembull, kontratat e ardhshme “forward” ose “future”, kontrata shkëmbimi “swap” ose opsione);
- f) aksionet dhe instrumentet e tjera të kapitalit, të emetuara nga vetë njësia ekonomike (vetëm paragrafët 46-51).

5. Ky Standard nuk zbatohet për kontabilizimin dhe njohjen e instrumenteve të mëposhtme financiare:

- a) investimet në shoqëritë e kontrolluara dhe pjesëmarrjet që vlerësohen me metodën e konsolidimit ose metodën e kapitalit (SKK 14 “Trajtimi kontabël i shoqërive të kontrolluara dhe pjesëmarrjeve”);
- b) aktivet dhe pasivet financiare që rrjedhin nga marrëveshjet e qirave financiare (shih SKK 7 “Trajtimi kontabël i qirave financiare”);
- c) pasivet që lindin nga skemat e pensioneve;
- d) pasivet e kushtëzuara që rrjedhin nga kontratat e shitjes me garanci, të cilat duhet të paguhen atëherë kur debitori nuk ka mundësi ta shlyejë borxhin (shih SKK 6 “Provizionet, aktivet dhe pasivet e kushtëzuara”);
- e) instrumentet e kapitalit, të emetuara nga vetë njësia ekonomike raportuese (për shembull aksionet e veta të njësisë, opsionet mbi aksionet etj.), përveç paragrafëve 46-51;
- f) shumat e mundshme për t’u paguar, që lindin nga kombinimet e bizneseve (shih SKK 9 “Kombinimet e bizneseve”).

PËRKUFIZIMET KRYESORE

6. Termat e mëposhtme përdoren në këtë standard me kuptimet specifikuara më poshtë:

Instrument financiar është çdo kontratë që krijon një aktiv financiar për një njësi ekonomike, si dhe një pasiv financiar ose instrument kapitali për një njësi ekonomike tjetër.

Aktivi financiar është çdo aktiv që është:

- a) para;
- b) një e drejtë kontraktuale për të marrë parë ose një aktiv tjetër financiar nga një njësi ekonomike tjetër (për shembull, kërkesat për t’u arkëtuar);
- c) një e drejtë kontraktuale për t’i shkëmbyer aktivet financiare me një njësi ekonomike tjetër, në kushte potencialisht të favorshme për njësinë ekonomike (për shembull derivativët me një vlerë pozitive tregu);
- d) një instrument kapitali i një njësie ekonomike tjetër (për shembull investimet në aksionet e një njësie ekonomike tjetër).

Një pasiv financiar është detyrimi kontraktual:

- a) për të dhënë parë ose një aktiv tjetër financiar të një njësi ekonomike tjetër (për shembull detyrimi ndaj një furnizuesi);
- b) për të shkëmbyer aktive financiare me një njësi ekonomike tjetër, në kushte potencialisht të pafavorshme për njësinë ekonomike (për shembull derivativët me një vlerë negative tregu).

Instrument kapitali është çdo kontratë që evidencon një interes të mbetur në aktivet neto të njësisë ekonomike (për shembull një aksion ose një opsion aksioni).

Derivati (rrjedhimori) është një instrument financiar që i ka të treja karakteristikat e mëposhtme:

- a) vlera e tij ndryshon në vartësi të normës së interesit, çmimit të instrumentit financiar, çmimit të produktit-bazë (commodity price), kursit të këmbimit të monedhës, indeksit të çmimeve ose treguesve të tjerë të ngjashëm;
- b) kostoja fillestare e tij është zero ose e vogël në krahasim me lloje të tjera kontratash, që priten të

ndikohen në të njëjtën mënyrë nga ndryshimet në faktorët e tregut;

c) shlyerja e tij bëhet në të ardhmen.

Shembuj të derivateve janë kontratat e së ardhmes, kontratat e standardizuara të së ardhmes, kontratat swap ose kontratat option.

Aktivi financiar i mbajtur për tregtim është një aktiv, i cili është blerë ose krijuar kryesisht për qëllime fitimi nga luhatjet afatshkurtra të çmimeve ose marzhit të shitësit. Aktivi financiar duhet të klasifikohet si i mbajtur për tregtim nëse, pavarësisht nga arsyeja pse është blerë, ai është pjesë e një portofoli, për të cilin ka prova te ekzistencës së një modeli të kohëve të fundit për realizimin e fitimeve afatshkurtra. Përkufizimi afatshkurtër për klasifikimin – i mbajtur për tregtim - duhet të përcaktohet nga shoqëria e të zbatohet në mënyrë të qëndrueshme.

Kostoja është:

a) vlera e drejtë e parasë ose e ekuivalenteve të saj të paguara ose vlera e drejtë e shpërblimeve të dhëna për të blerë një aktiv në kohën e blerjes ose të ndërtimit të tij;

b) shuma e parasë ose e ekuivalenteve të saj të arkëtuara ose vlera e drejtë e shpërblimeve të marra për të shitur një pasiv në kohën e shitjes ose likuidimit të tij.

Kostoja e amortizuar është kostoja fillestare e një aktivi ose pasivi financiar, e cila rregullohet nëse është e nevojshme me shumën e mëposhtme:

a) shlyerjet e principalit (për shembull, në rastin e një huaje të marrë apo të dhënë);

b) amortizimi i akumuluar i ndonjë difference mes shumës fillestare dhe shumës në maturim (për shembull, në rastin e obligacioneve), duke përdorur metodën e interesit efektiv;

c) zvogëlimi i mundshëm për shkak të përkeqësimit ose të pamundësisë së arkëtimit (në rastin e aktiveve financiare të paarkëtueshme).

Metoda e normës së interesit efektiv është një metodë për llogaritjen e kostonë së amortizuar të një aktivi apo pasivi financiar, duke përdorur normën e interesit efektiv.

Norma e interesit efektiv është norma, me të cilën skantohen ekzaktësisht rrjedhat e përlllogaritura të ardhshme të parasë të një aktivi ose të një pasivi financiar, në vlerën kontabël të aktivit, ose pasivit financiar. Llogaritja e normës së interesit efektiv përfshin të gjitha kostot e transaksioneve, të paguara ose të marra, në lidhje me aktivin ose pasivin financiar, si dhe të gjitha primet dhe zbritjet e tjera.

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.

Kostot e transaksioneve janë kosto-shtesë, të cilat lidhen me blerjen, emetimin ose likuidimin e një aktivi ose pasivi financiar. Kostot-shtesë janë kosto të tilla, të cilat nuk ndodhin nëse nuk kryhet blerja, emetimi ose likuidimi.

MATJA FILLESTARE

Matja fillestare

7. Aktivet dhe pasivet financiare do të maten fillimisht me vlerën e drejtë (domethënë me kostonë) plus kostot e transaksioneve, që janë direkt të atribueshme blerjes ose emetimit të instrumenteve financiare, përveç atyre instrumenteve të përmendura në paragrafët 22-25, të cilat maten me vlerën e drejtë nëpërmjet ndryshimeve në pasqyrën e të ardhurave, dhe që kostoja e transaksioneve të tyre kalon në të ardhurat dhe shpenzimet.

8. Kostoja e një aktivi dhe pasivi financiar, pagesa e të cilit kryhet menjëherë me parë në dorë, është vlera nominale e shumës së arkëtuar (paguar). Kostoja e një aktivi dhe pasivi financiar, pagesa e të cilit bëhet në një afat të shkurtër (për shembull pas 30 ditëve), përderisa vlera aktuale e shumës për t'u arkëtuar nuk ndryshon në përgjithësi nga vlera nominale, është vlera nominale e shumës për t'u arkëtuar (ose paguar). Kostoja e një aktivi dhe pasivi financiar, pagesa e të cilit kryhet pas një periudhe të caktuar (për shembull në disa vite me këste vjetore), është vlera aktuale e shumës për t'u arkëtuar (ose për t'u paguar).

Shembulli 1

Një njësi ekonomike shet një aktiv (pronë) për 200 000 lekë (ndërkohë që vlera e tij kontabël është 150 000 lekë), nga të cilat 100 000 do të arkëtohen menjëherë dhe 100 000 lekë për dy vjet. Si do të njihet ky transaksion dhe kërkesa afatgjatë për arkëtim (d.m.th aktivi financiar)?

Duke qenë se një pjesë e shumës për t'u arkëtuar do të arkëtohet pas një periudhe më të gjatë kohe se periudha kontabël, vlera e drejtë, domethënë kostoja, është vlera aktuale e kërkesës për t'u arkëtuar, dhe jo vlera nominale e shumës së arkëtueshme. Në llogaritjen e vlerës aktuale, norma e skontos, që do të përdoret, do të jetë norma e tregut për instrumente me maturitet dhe shkallë rreziku të ngjashëm ose të njëjtë. Duke supozuar, për shembull që norma mesatare e interesit të huave për maturitet dhe shkallë rreziku të ngjashëm është afërsisht 10%, vlera aktuale e kërkesës për t'u arkëtuar në dy vjet për shumën 100 000 lekë do të ishte 82 645 lekë (100 000 / 1.12).

Gjatë periudhës dyvjeçare, diferenca mes vlerës nominale dhe vlerës aktuale do të njihet si e ardhur nga interesi.

Kontabilizimi në kohën e shitjes

D mjete monetare	100 000
D kërkesa afatgjatë për t'u arkëtuar	82 645
K pronat	150 000
K fitimi nga likuidimi i pronës	32 645
Kontabilizimi në fund të vitit të parë:	
D kërkesat afatgjatë për t'u arkëtuar	8 264
K të ardhurat nga interesi (10% i kërkesave për t'u arkëtuar)	8 264
Gjendja e kërkesave afatgjata për t'u arkëtuar në fund të vitit të parë është 90 909 lekë, dhe kjo kërkesë tashmë do të riklasifikohet si afatgjatë (shkurtër).	
Kontabilizimi në fund të vitit të dytë:	
D kërkesa afatgjatë për t'u arkëtuar	9 091
K të ardhurat nga interesi (10% e kërkesës për t'u arkëtuar)	9 091
Gjendja e kërkesës për t'u arkëtuar në fund të vitit të dytë është 100 000 lekë, e cila është e barabartë me vlerën nominale të shumës për t'u arkëtuar. Në fund të vitit të dytë, kërkesa për t'u arkëtuar paguhet plotësisht dhe regjistrohet si më poshtë:	
D mjete monetare	100 000
K kërkesa për t'u arkëtuar	100 000

Shembulli 2

Në përputhje me politikat e njësisë ekonomike, afati i pagesës për klientët e saj është 30-90 ditë. Ndonëse vlera aktuale e kërkesave për t'u arkëtuar nga shitja ndryshon nga vlera nominale, diferenca është relativisht e pakonsiderueshme. Në bazë të parimit të materialitetit, këto kërkesa për t'u arkëtuar do të njihen në bilanc me vlerën e tyre nominale, dhe nuk do të merret parasysh fakti që vlera e drejtë e kërkesave për t'u arkëtuar është pak më e ulët.

9. Kur një aktiv ose pasiv financiar lind nga një veprim shkëmbimi (swap) të zërave jomonetarë, vlera e caktuar drejtësisht e zërave të shkëmbyer konsiderohet kostoja e aktivit ose pasivit financiar, përveçse nëse kushtet e dy instrumenteve janë kryesisht të njëjtë.

10. Kostot e transaksioneve janë të gjitha kostot-shtesë që lidhen me blerjen/marrjen e një aktivi ose pasivi financiar - për shembull faturat që u paguhen agentëve ose këshilltarëve, tatimet e pakthyeshme që lidhen me transaksionin, si dhe kosto të tjera që lidhen drejtpërdrejt me transaksionin. Kostot e transaksioneve nuk përfshijnë as kostot që lidhen me financimin e veprimit, as kostot administrative të njësisë. Pagat për punonjësit e njësisë ekonomike konsiderohen si kosto-shtesë të transaksionit, vetëm nëse pjesa përkatëse e pagave nuk do t'u ishte paguar punonjësve, në rast të mospërfundimit të transaksionit.

MATJA E MËPASHME

Matja me kosto ose kosto të amortizuar

11. Të gjitha aktivet dhe pasivet financiare do të maten me kosto ose kosto të amortizuar në bilanc (ndryshimi në vlerë i matur, ose në pasqyrën e të ardhurave, ose në rezerva nga rivlerësimi i aktiveve financiare në kapital), përveç instrumenteve të mëposhtme financiare:

a) Të gjitha derivatet

b) Aktivet financiare e mbajtura për tregtim – kur për këto aktive njësia ekonomike ka zgjedhur alternativën e vlerësimit me vlerë të drejtë.

12. Me zbatimin e metodës së koston të amortizuar, një instrument financiar njihet me koston e tij që është matur në njohjen e tij fillestare, i rregulluar, nëse është e nevojshme, me shumën e mëposhtme:

a) shlyerjet e principalit (për shembull, në rastin e një borxhi të marrë ose të dhënë);

b) amortizimi akumuluar i një difference të mundshme mes vlerës fillestare dhe vlerës në maturim (në rastin e obligacioneve);

c) zvogëlimi i mundshëm në vlerë për shkak të një rënie në vlerë ose pamundësisë për arkëtim (në rastin e aktiveve financiare, arkëtimi i të cilave mendohet të jetë i dyshimtë).

13. Kostoja e amortizuar do të përcaktohet duke përdorur metodën e interesit efektiv (jo normën e interesit nominal të specifikuar në kontratë). Norma e interesit efektiv është një normë interesi, zbatimi i së cilës skanton rrjedhat e përlogaritura të ardhshme të parasë nga instrumenti financiar (për shembull, nga një borxh ose obligacion) në vlerën kontabël të instrumentit. Në llogaritjen e normës së interesit efektiv do të merren në konsideratë të gjitha kostot e veprimeve të pagueshme ose të arkëtueshme, që lidhen me aktivin ose pasivin financiar.

14. Si një alternativë e përdorimit të normës së interesit efektiv, njësitet ekonomike mund të përdorin amortizimin linear. Politika kontabël, e zgjedhur nga shoqëria për amortizimin, duhet të zbatohet në mënyrë të qëndrueshme për të gjitha instrumentet financiare të mbajtura me koston e amortizuar.

Shembull: Llogaritja e kostos së amortizuar, duke përdorur normën e interesit efektiv

Një njësi ekonomike emeton një obligacion 5-vjeçar me një vlerë nominale 100 000 lekë, si dhe një normë interesi vjetor prej 8% (e pagueshme një herë në vit), për çmimin e emetimit prej 94 418 lekësh. Kostot e lidhura me emetimin janë 2 000 lekë.

(a) Si mund të gjendet norma e interesit efektiv?

Kostoja fillestare e obligacionit është e barabartë me shumën e parave të arkëtuara në emetimin e obligacionit minus kostot e lidhura me emetimin:

$$94\,418 - 2\,000 = 92\,418 \text{ lekë.}$$

Norma e interesit efektiv është një normë e tillë interesi, zbatimi i së cilës do të skontojë rrjedhat e ardhshme të parasë nga obligacioni në vlerën fillestare kontabël, e cila është 92 418 lekë në këtë shembull.

Flukset e përlllogaritura të parasë, që vijnë nga obligacioni për 5 vitet e ardhshme, janë si më poshtë:

	Viti I	Viti II	Viti III	Viti IV	Viti V
Interesi	8 000	8 000	8 000	8 000	8 000
Pagesa e principalit	-	-	-	-	100 000
Totali	8 000	8 000	8 000	8 000	108 000

Me qëllim që të gjendet norma e interesit efektiv, duhet të zgjidhet ekuacioni i mëposhtëm (ku “i” është norma e interesit efektiv):

$$\frac{8,000}{(1+i)} + \frac{8,000}{(1+i)^2} + \frac{8,000}{(1+i)^3} + \frac{8,000}{(1+i)^4} + \frac{108,000}{(1+i)^5} = 92,418$$

Ky ekuacion është relativisht i lehtë për t'u zgjidhur me një program Excel.

Në këtë shembull, përgjigja është që $i = 0,1$ ose norma e interesit efektiv është 10%.

Siç mund të shihet nga shembulli, norma e interesit efektiv (10%) ndryshon në mënyrë të dukshme nga norma e interesit nominal (8%), që rezulton nga diferenca mes vlerës nominale të obligacionit (100 000) dhe çmimit të emetimit të tij (94 418), si dhe kostot relativisht të larta të veprimit (2 000).

Shuma e arkëtuar (ose e paguar) në fillim për borxhet nuk ndryshon në përgjithësi nga shumata për t'u paguar në datën e maturimit dhe, si rezultat, kontabilizimi për normën e interesit efektiv është kryesisht i ndikuar nga kostot që lidhen me veprimin. Nëse kostot që lidhen me veprimin janë relativisht të parëndësishme, norma e interesit efektiv e borxhit është e afërt me normën e interesit nominal të tij (siç specifikohet në kontratë) dhe norma e interesit efektiv nuk ka nevojë të llogaritet.

Por, nëse kostot e veprimit, që lidhen me borxhin, janë të ndjeshme ose shumata e arkëtuar (ose e paguar) fillimisht ndryshon nga shumata për t'u paguar, një llogaritje e ngjashme për të gjetur normën e interesit efektiv duhet të kryhet edhe për borxhet.

(b) Si regjistrohet emetimi i një obligacioni dhe llogaritja e mëpasshme e interesit?

Obligacioni njihet fillimisht në bilanc me koston e tij, e cila është shumata neto e arkëtuar për obligacionin:

D mjete monetare	92 418
K obligacion	92 418

Ndonëse pagesa e interesit bazohet në normën nominale të interesit (8%), interesi i pagueshëm do të llogaritet në bazë të normës së interesit efektiv (10%). Diferenca do të regjistrohet si një ndryshim në vlerën kontabël të obligacionit. Në fund të vitit I do të kryhen veprimet e mëposhtme:

D shpenzime interesi	9 242
K mjete monetare	8 000
K obligacioni	1 242

Në fund të vitit I, obligacioni regjistrohet në bilanc me shumën

$$92\,418 + 1\,242 = 93\,660 \text{ lekë.}$$

Në vitet e mëpasshme, shpenzimet e interesit të pagueshëm llogariten gjithashtu në bazë të normës së interesit efektiv (10%), e cila zbatohet mbi vlerën kontabël të obligacionit (në vitin II 93 660). Diferenca njihet edhe njëherë si ndryshim në vlerën kontabël të obligacionit.

D shpenzime interesi	9 242
----------------------	-------

K mjete monetare	8 000
K obligacioni	1 242
Duke vazhduar me këtë lloj llogaritjeje, vlera kontabël e obligacionit shkon në 100 000 lekë për pesë vjet, e cila është gjithashtu e barabartë me vlerën e tij nominale. Në maturim bëhet hyrja si më poshtë:	
D obligacion	100 000
K mjete monetare	100 000

15. Nëse efekti i kostove të transaksionit mbi normën e interesit efektiv është i pandjeshëm, atëherë ato mund të njihen si shpenzim, në bazë të parimit të materialitetit në kohën kur ato ndodhin ose njihen si shpenzim mbi bazën vijëdrejtë, gjatë periudhës deri në maturimin e tyre. Kostot e veprimit nuk kapitalizohen asnjëherë, si një aktiv i pavarur në bilanc.

Shëmbull:	
Një njësi ekonomike merr hua 10 000 000 lekë për pesë vjet, me një interes vjetor prej 8%. Kostot për mbylljen e kontratës së huamarrjes arrijnë në 20 000 lekë.	
Cila është norma e interesit efektiv të huas, dhe si do të njihet huaja me metodën e kostos së amortizuar?	
Kostoja fillestare e kësaj huaje është 9 980 000 lekë (10 000 000-20 000). Me anë të ekuacionit të treguar në shëmbullin e mëparshëm, gjejmë se norma e interesit efektiv të huas është 8,05% në vit. Shpenzimet e interesit, të llogaritura në bazë të normës së interesit efektiv, ndryshojnë shumë pak nga shpenzimi (më pak se 5 000 në vit), i llogaritur duke përdorur normën e interesit të specifikuar në kontratë (8%), si rezultat i së cilës, në bazë të parimit të materialitetit, është e pranueshme që kostot e veprimit të njihen direkt si shpenzim.	
D mjete monetare	9 980 000
D shpenzime interesi (kostot e transaksionit)	20 000
K detyrimi i huas	10 000 000
Si alternativë, tarifat e veprimeve mund të njihen si shpenzim në bazë lineare (vijëdrejtë) gjatë periudhës deri në maturim (d.m.th gjatë 5 viteve, 4 000 lekë çdo vit). Në këtë rast, regjistrimet kontabël do të jenë si më poshtë:	
D mjete monetare	9 980 000
K detyrimi i huas	9 980 000
Llogaritja e mëposhtme e amortizimit vjetor të interesit dhe kostove të transaksionit:	
D shpenzime interesi	800 000
K mjete monetare (interesi i paguar)	800 000
D shpenzime interesi (amortizimi i kostove të transaksionit)	4 000
K detyrimi i huas	4 000
Të dy politikat e mësipërme të thjeshtuara të kontabilitetit lejohen nëse rezultati nga zbatimi i tyre nuk ndryshon ndjeshëm nga rezultati, nga zbatimi i normës së interesit efektiv.	

Përkeqësimi i aktiveve financiare

16. Njësia ekonomike do të vlerësojë në çdo datë të mbylljes së bilancit, nëse ka të dhëna që një aktiv financiar ose grup aktivesh financiare është përkeqësuar. Nëse rezultoni diçka e tillë, atëherë aktivi financiar do të zvogëlohet mbi bazën e rregullave të mëposhtme:

a) aktivet financiare, të mbajtura me koston e amortizuar, do të zvogëlohen deri në vlerën aktuale të flukseve të përlllogaritura të ardhshme të parasë (të skontuara me normën e interesit efektiv fillestar të aktivit financiar);

b) aktivet financiare, të mbajtura me kosto (aksione dhe instrumente të tjera të kapitalit, vlera e drejtë e të cilëve nuk mund të matet me besueshmëri), do të zvogëlohen deri në vlerën aktuale të flukseve të përlllogaritura të ardhshme të parasë (të skontuar me normën aktuale të tregut për kthimin/fitimin nga aktivet financiare të ngjashme).

17. Humbjet nga përkeqësimi i aktivit financiar do të njihen si shpenzim në pasqyrën e të ardhurave.

18. Për identifikimin e një humbjeje nga përkeqësimi i aktiveve financiare (për shëmbull i kërkesave për t'u arkëtuar, huave të dhëna dhe investimeve financiare), do të merret në konsideratë i gjithë informacioni i njohur deri në datën e përgatitjes së raportit (duke përfshirë faktet që kanë dalë në pah pas datës së mbylljes së bilancit, të cilat kanë treguar një rënie në vlerë, që ka ndodhur në datën e mbylljes së bilancit), që mund të ndikojë në përkeqësimin e aktiveve financiare. Informacion objektiv, që një aktiv ose grup aktivesh përkeqësohet, përbëhet nga të dhëna të observueshme për ngjarjet e mëposhtme:

a) vështirësi të rëndësishme financiare të emetuesit ose të huamarrësit;

b) mosrespektim i kontratës, si për shëmbull rasti i dështimit ose rasti i vonës në pagimin e interesave dhe të principalit;

c) falimentimi dhe riorganizime të tjera financiare të huamarrësit;

- d) zvogëlimi i normës së kreditimit të huamarrësit;
- e) zhdukja e një tregu aktiv për aktivin financiar (për shembull, aksionet e hequra nga lista e bursës);
- f) një ulje e ndjeshme dhe e zgjatur në vlerën e caktuar drejtësisht të instrumentit

19. Përkeqësimi i aktiveve financiare, individualisht të rëndësishme, do të vlerësohet veças për secilin aktiv. Aktivet financiare, të cilat nuk janë të rëndësishme individualisht dhe për të cilat nuk ka të dhëna mbi përkeqësimin e tyre, mund të vlerësohen në mënyrë kolektive për përkeqësimin e tyre. Aktivet financiare, përkeqësimi i të cilave është vlerësuar individualisht, nuk do të përfshihen në grupin e aktiveve financiare të vlerësuara në mënyrë kolektive, nëse ato shfaqin shenja individuale përkeqësimi; ato do të përfshihen në grupe të tilla nëse nuk shfaqin shenja të përkeqësimit të tyre.

Shembulli 1

Gjatë vlerësimit të mundësisë së arkëtimit të kërkesave për t'u arkëtuar në fund të vitit, drejtorja e njësisë ekonomike zbulon se, në tre raste data e kërkesave për t'u arkëtuar ka kaluar dhe debitorët ose kanë falimentuar, ose janë në vështirësi financiare. Çdo kërkesë për t'u arkëtuar zvogëlohet në vlerë, individualisht në bazë të vlerës aktuale të shumave të mundshme të arkëtueshme.

Shembulli 2

Kërkesat për t'u arkëtuar mbahen në librat e kontabilitetit të njësisë ekonomike në shumën 5 milionë lekë, e cila konsiston në më shumë se 300 kërkesa të veçanta për arkëtim. Nuk ka asnjë arsye për të besuar që kërkesat për t'u arkëtuar mund të jenë të paarkëtueshme. Megjithatë, eksperiencia e mëparshme ka treguar se 3% e kërkesave për t'u arkëtuar mund të mos arkëtohen. Bazuar në një fakt të tillë, njësia ekonomike krijon një provizion për përkeqësimin e portofolit të kërkesave për t'u arkëtuar në shumën prej 150 000 lekësh (3% të 5 milionëve). Regjistrimi kontabël:

D shpenzim provizioni për përkeqësimin e kërkesave për t'u arkëtuar	150 000
K provizione (rezervat) për kërkesat për t'u arkëtuar të dyshimta	150 000

20. Nëse në periudhat e mëparshme, shuma e humbjeve nga përkeqësimi i aktivitetit financiar të matur me koston e amortizuar ulet dhe kjo ulje vjen për shkak të një ngjarjeje pasi është njohur përkeqësimi (për shembull si përmirësimi i klasifikimit kreditues i borxhmarrësit), humbja nga përkeqësimi e njohur më parë duhet të stornohet ose direkt, ose nëpërmjet rregullimit të llogarisë së rezervave (rimarrjes) deri në shumën më të vogël midis vlerave të mëposhtme:

a) vlerës së re të rikuperueshme;

b) vlerës kontabël, e matur me koston e amortizuar, nëse nuk do të ishte konstatuar humbja nga përkeqësimi i aktivitetit.

Storimi i humbjes do të pasqyrohet në të ardhurat.

21. Humbjet nga përkeqësimi i instrumenteve të kapitalit të palistuar (vlera e drejtë e të cilëve nuk mund të matet me besueshmëri) nuk mund të anulohen (rimerren).

Aktivitet dhe pasivitet financiar, të matura me vlerën e drejtë

22. Të paktën, në çdo datë të mbylljes së bilancit, instrumentet financiare të matura me vlerën e drejtë do të rivlerësohen me vlerën e tyre të drejtë në datën e mbylljes së ushtrimit.

23. Fitimet/humbjet, që vijnë nga një ndryshim në vlerën e drejtë të derivateve dhe aktiveve financiare, të mbajtura për tregtim (në rast se njësia ekonomike ka përzgjedhur politikën e vlerësimit me vlerën e drejtë për aktivitet financiar të mbajtura për tregtim) do të njihen në llogarinë e fitimit dhe humbjeve të ushtrimit kontabël.

24. Investimet në instrumentet e kapitalit, të cilat nuk kanë një çmim tregu të kuotuar në një treg aktiv, dhe vlera e drejtë e të cilëve nuk mund të matet me besueshmëri dhe derivatet e lidhur me to, e që duhet të paguhet me lëvrimin e këtyre instrumenteve të kapitalit, do të maten me kosto.

Shembull: Aktivet financiare të mbajtura për tregtim, të matura me vlerën e drejtë (nëpërmjet ndryshimeve në pasqyrën e të ardhurave).

Më 31.03.2005, një njësi ekonomike blen aksione për 100 lekë me qëllim tregtimi, duke paguar një shtesë prej 2 lekësh, si kosto transaksioni. Më 31.12.2005 vlera e tregut e këtyre aksioneve është 105 lekë. Me shitjen e aksioneve, 2 lekë duhet të paguhet si kosto e veprimi. Më 31.03.2006 aksionet shiten me 72 lekë (dhe 2 lekë janë paguar si komision).

Si do të njihen këto aksione pas blerjes së tyre në bilanc, më 31.12.2005 e më pas?

Njësia ekonomike vendosi të zbatojë vlerësimin me vlerën e drejtë për aktivitet financiar të mbajtura për tregtim.

Regjistrimi kontabël, në kohën e blerjes së aksioneve më 31.03.2005 (në përputhje me paragrafin 10, kostot e transaksionit nuk përfshihen në koston e aktiveve financiare, të matura me vlerën e drejtë nëpërmjet ndryshimeve në pasqyrën e të ardhurave):

D aksione	100
K mjete monetare	100

Rivlerësimi me vlerën e tregut më 31.12.2005 (komisionet për t'u paguar nuk do të konsiderohen, kur do të përcaktohet vlera e drejtë, kështu që vlera e drejtë është 105):

D aksione	5
K të ardhura financiare nga aksionet	5

Regjistrimi pas shitjes së aksioneve (humbja është e barabartë me diferencën mes vlerës kontabël dhe shumës neto të arkëtuar):

D mjete monetare	70
D të ardhura financiare nga aksionet	35
K aksionet	105

25. Treguesi më i mirë i vlerës së caktuar drejtësisht të një instrumenti financiar është vlera e tij e tregut. Në mungesë të një tregu aktiv, vlera e caktuar drejtësisht mund të përcaktohet me një metodë tjetër, për shembull duke u bazuar në veprimet e fundit të shitblerjeve të instrumenteve të ngjashme ose të njëjta financiare (nëse është e nevojshme, duke rregulluar vlerën për diferencat) ose duke përdorur një metodë të flukseve të skontuara të parasë (d.m.th. duke skontuar flukset e përlllogaritura të ardhshme të parasë, të gjeneruara nga instrumenti financiar). Me zbatimin e kësaj metode, norma e skontos së përdorur është norma e kthimit për instrumente financiare të ngjashme.

MATJA E MËPASHME - FUSHA SPECIFIKE

Matja e kërkesave për t'u arkëtuar

26. Të gjitha kërkesat për t'u arkëtuar (për shembull kërkesat e arkëtueshme, të ardhurat e konstatuara, huat e dhëna dhe kërkesa të tjera për t'u arkëtuar, afatshkurtra ose afatgjata) do të regjistrohen në bilanc me kosto të amortizuar.

27. Kostoja e amortizuar e kërkesave për t'u arkëtuar afatshkurtra, në përgjithësi është e barabartë me vlerën e tyre nominale (minus provizionet e krijuara për rënie në vlerë), kështu që kërkesat afatshkurtra regjistrohen në bilanc me vlerën e tyre neto të realizueshme (e cila raportohet, për shembull në një faturë, kontratë ose dokument tjetër).

28. Për të përcaktuar koston e amortizuar të kërkesave për t'u arkëtuar afatgjata ato njihen fillimisht me vlerën e caktuar drejtësisht të shumës për t'u arkëtuar, dhe më pas maten me kosto të amortizuar. Nëse norma e interesit efektiv e kërkesave për t'u arkëtuar afatgjata ndryshon nga norma e interesit nominal (për shembull, në rastin e një huaje pa interes), kërkesa për t'u arkëtuar do të njihet fillimisht me vlerën e saj aktuale, duke e skontuar me normën e interesit të tregut për instrumente të ngjashme (për shembull, të ngjashëm në monedhë, afat, normën e kreditimit etj.).

Shembull:

Një njësi ekonomike A i jep njësisë ekonomike B një hua në shumën

1 000 000 lekë me një interes vjetor prej 8%. Veprimi ndodh në kushtet e tregut dhe interesi mbi huan është i barabartë me normën e interesit të tregut të njësisë ekonomike me norma dhe afate të ngjashme kredie.

Meqenëse norma e interesit nominal e huas është e barabartë me normën e interesit të tregut, dhe nuk ka kosto të veprimit që mund të ndikojë në llogaritjen e normës së interesit efektiv, atëherë interesi nominal i huas është gjithashtu i barabartë me normën e interesit të tij efektiv. Vlera e caktuar drejtësisht e kësaj huaje në kohën e dhënies korrespondon me shumën e parave të paguara ose 1 000 000 lekë.

Me marrjen e huas, regjistrimi kontabël është:

D kërkesa afatshkurtra për t'u arkëtuar	1 000 000
K mjete monetare	1 000 000

Llogaritja e interesit në fund të vitit I (norma e interesit efektiv është e barabartë me normën e interesit të specifikuar në kontratë, si rezultat i së cilës të ardhurat nga interesi janë të barabarta me shumën e kërkesës për t'u arkëtuar të interesit):

D mjete monetare	80 000
K të ardhurat nga interesi (8% e kërkesës për t'u arkëtuar)	80 000

29. Humbjet nga rënia në vlerë e kërkesave për t'u arkëtuar do të njihen ose në kundërllogarinë e duhur (për shembull, humbjet nga rënia në vlerë e "Kërkesave për t'u arkëtuar" do të njihen në zërin e bilancit "Shuma të parashikuara për kërkesa të dyshimta") ose si reduktim i vlerës kontabël të kërkesës për t'u arkëtuar.

30. Nëse humbja nga rënia në vlerë e një kërkesë për arkëtim është njohur fillimisht në llogarinë e

kërkesave të dyshimta, por më vonë shihet se mbledhja e kërkesës për t'u arkëtuar është krejtësisht e pamundur, kërkesa për t'u arkëtuar do të mendohet si e parikuperueshme dhe, si kërkesa për t'u arkëtuar ashtu edhe provizioni për rënie në vlerë në kundrallogarinë korresponduese do të hiqen nga bilanci (nuk ka kosto- shtesë në këtë kohë). Një kërkesë për t'u arkëtuar mendohet e parikuperueshme kur njësia ekonomike nuk ka asnjë mundësi ta mbledhë kërkesën për arkëtim (për shembull debitori ka falimentuar dhe aktivet pas falimentimit nuk mjaftojnë për të bërë pagesën e kërkesës për t'u arkëtuar).

31. Nëse një përlllogaritje e mëparshme, mbi shumën e kërkesave të dyshimta, ndryshon më vonë, ajo duhet të njihet në pasqyrën e të ardhurave të periudhës së ndryshimit dhe nuk do të rregullohet në mënyrë retrospektive. Mbledhja e kërkesave për t'u arkëtuar të dyshimta ose të parikuperueshme do të tregohet si pakësim i një shpenzimi në periudhën/ushtrimin, kur ka ndodhur mbledhja. Me mbledhjen e kërkesave për t'u arkëtuar të dyshimta, do të pakësohen si gjendja e kërkesës për t'u arkëtuar ashtu edhe kundërlllogaria e saj.

Matja e pasiveve financiare

32. Pasivet financiare (për shembull huamarrjet, detyrimet për t'u paguar ndaj furnizuesve, shpenzimet e konstatuara, obligacionet e emetuara dhe huamarrje të tjera afatshkurtra dhe afatgjata, përveç derivativëve), në përgjithësi, mbahen me koston e amortizuar në bilanci.

33. Kostoja e amortizuar e pasiveve financiare afatshkurtra, në përgjithësi, është e barabartë me vlerën e tyre nominale; kështu që pasivet financiare afatshkurtra mbahen në bilanci në vlerën e tyre neto të realizueshme (për shembull, të raportuar në një faturë, kontratë ose dokument tjetër).

34. Për të llogaritur koston e amortizuar të pasiveve financiare afatgjata, ato njihen fillimisht me vlerën e caktuar drejtësisht të shumës për t'u paguar, duke përcaktuar shpenzimet e interesit për detyrimet në ushtrimet e mëpasshme, duke përdorur ose metodën e normës së interesit efektiv, ose amortizimin linear.

Matja e derivativëve

35. Derivatvët (për shembull kontratat private të së ardhmes, kontratat e së ardhmes, kontratat swap ose opsjon) mbahen në bilanci me vlerën e caktuar drejtësisht.

Shembull:

Më 1.07.2005, një njësi ekonomike lidh një kontratë private të së ardhmes 12- mujore në monedhë të huaj, që e detyron atë të blejë 1 milion monedhë të huaj (FCY) me kursin 1 FCY = 16 lekë, më 30.06.2006. Më 31.12.2005 kursi i këmbimit FCY /lek është si më poshtë:

Kursi i ditës 1 FCY = 15,0 lek

Kursi pas 6 muajsh 1 FCY = 15,5 lek

Kursi pas 12 muajsh 1 FCY = 16,0 lek

Si dhe në ç'shumë do ta regjistrojë njësia ekonomike kontratën në pasqyrat e datës 31.12.2005?

Kontrata private e së ardhmes e detyron njësinë ekonomike të blejë 1 milion monedhë të huaj për 16 milionë lekë më 30.06.2006. Në datën e mbylljes së bilancit (31.12.2005), njësia ekonomike mund të lidhë një kontratë të së ardhmes me të njëjtën datë maturimi që ia jep mundësinë të blejë 1 milion FCY për 15,5 milionë lekë (ose 0,5 milionë më pak se në kontratën aktuale). Kështu që, më 31.12.2005 vlera e tregut e kësaj kontrate është 15 500 000 lekë (shembulli nuk merr parasysh ndikimin e skontimit për 6 muajt e parë të 2006). Regjistrimi në librat kontabël:

D humbjet mbi derivativët	500 000
---------------------------	---------

K derivativët	500 000
---------------	---------

Derivativi me një vlerë negative tregu, në bilanci do të pasqyrohet në pasive.

MOSNJOHJA

Mosnjohja e aktiveve financiare

36. Një aktiv financiar nuk do të njihet kur njësia ekonomike

a) humbet të drejtën mbi flukset e parave të aktivit financiar;

b) transferon flukset e parave që vijnë nga aktivi financiar, si dhe shumicën e rreziqeve dhe të mirave që lidhen me zotërimin e aktivit financiar te një palë e tretë.

37. Nëse një palë e transferon aktivin financiar te një palë tjetër, pa i transferuar, në të njëjtën kohë, rreziqet dhe të mirat që vijnë nga ky aktiv, atëherë aktivi nuk do të hiqet nga bilanci i palës transferuese, por veprimi do të njihet si një hua, garancia për të cilin është aktivi i transferuar. Shembuj të veprimeve të tilla janë:

a) faktoringu i kërkesave për t'u arkëtuar, ku pothuajse të gjitha rreziqet dhe të mirat, që lidhen me zotërimin e aktivit, mbahen nga "shitësi";

b) veprimet e riblerjes me letra me vlerë, rast në të cilin "shitësi" i letrave me vlerë vendos t'i riblejë letrat me vlerë "të shitura" në një kohë, si dhe me kushte për të cilat është rënë dakord.

38. Me mosnjohjen e një aktivi financiar, diferenca mes vlerës kontabël të një aktivi financiar dhe shumës së arkëtuar për të do të njihet në fitim ose humbje.

Factoringu i kërkesave për t'u arkëtuar dhe veprimet e riblerjes

39.Një kontratë faktoringu është shitja e kërkesave për t'u arkëtuar, ku në vartësi të llojit të kontratës blerësi ka të drejtë t'i rishesë kërkesat e arkëtueshme të transferuara brenda një kohe të caktuar (faktoringu me kthim) ose nuk ka asnjë të drejtë për rishitje; dhe të gjitha rreziqet ose të mirat që lidhen me zotërimin e një kërkesë për arkëtim kalojnë nga shitësi te blerësi (faktoringu pa kthim).

40.Nëse "shitësi" mban detyrimin e riblerjes, transaksioni do të njihet si një transaksion financiar (d.m.th. si një hua, garancia e së cilës është kërkesa për t'u arkëtuar), dhe jo si shitje. Një kërkesë për t'u arkëtuar nuk konsiderohet si e shitur, si rezultat i faktoringut, por ajo qëndron në bilanc deri sa kërkesa për t'u arkëtuar të mblihdet, ose e drejta e kthimit ka skaduar. Nëse nuk ka ndonjë të drejtë riblerjeje, dhe kontrolli mbi kërkesën për t'u arkëtuar dhe rreziqet e të mirat që lidhen me të i janë kaluar blerësit, veprimi do të njihet si shifër e kërkesës për t'u arkëtuar.

Shembull:

Një njësi ekonomike i shet një shoqërie lizing kërkesat për t'u arkëtuar me një vlerë nominale prej 100 000 lekësh dhe me një afat maturimi prej 3 muajsh, duke marrë 90 000 lekë për të. Kërkesat për t'u arkëtuar janë mbajtur më parë në bilanc me vlerën e tyre nominale.

Versioni A: I gjithë rreziku për mbledhjen e kërkesave për arkëtim i kalohet shoqërisë lizing (faktoringu pa kthim).

Një kontratë e tillë faktoringu, e lidhur në kushte të tilla, do të njihet si shitje e kërkesave për t'u arkëtuar:

D mjete monetare	90 000
D shpenzime	10 000
K kërkesa për arkëtim	100 000

Shpenzimet ose njihen si shpenzime financimi (në të njëjtën mënyrë si një shpenzim interesi), ose si shpenzim i rënies në vlerë të kërkesave për t'u arkëtuar, në vartësi të faktit nëse veprimi ishte përfunduar për qëllime të menaxhimit të fluksit të parave, ose menaxhimit të rrezikut mbi kërkesat e këqija për arkëtim.

Versioni B: Të gjitha rreziqet dhe fitimet nga kërkesat për t'u arkëtuar i mbeten "shitësit". Tre muaj, pas përfundimit të veprimit, shoqëria lizing ka të drejtë t'i rishesë kërkesat për t'u arkëtuar të pambledhshme, duke i marrë/arkëtuar të ardhurat nga interesi, në shumën për të cilën është rënë dakord si shtesë mbi vlerën nominale. Nëse kërkesa për t'u arkëtuar mblihdet në periudhën e ndërmjetme, interesi i zbritet dhe pjesa që e tejkalon atë do t'i kthehet njësisë ekonomike.

Meqenëse "shitësi" ka të drejtë t'i riblerjë kërkesat për t'u arkëtuar, veprimi do të njihet si veprim financiar (si një hua e marrë, duke vënë si garanci kërkesat për t'u arkëtuar), dhe jo si veprim shitjeje.

D mjete monetare	90 000
K detyrim faktoring	90 000

Njësia ekonomike do të llogarisë shpenzimet e interesit të pagueshme mbi huan e marrë.

Mosnjohja e pasiveve financiare

41. Një pasiv financiar nuk do të njihet, kur ai shlyhet, anulohet ose skadon.

42. Një pasiv financiar shlyhet kur ai paguhet ose i kalohet në mënyrë kontraktuale një pale tjetër. Një pasiv financiar anulohet, nëse pala tjetër e ka anuluar atë. Një pasiv financiar skadon në datat e përshkruara në legjislacionin përkatës.

43. Pas mosnjohjes së një pasivi financiar, diferenca mes vlerës kontabël të pasivit dhe shumës së paguar për të do të njihet në fitim ose humbje në pasqyrën e të ardhurave.

PARAQITJA E INSTRUMENTEVE FINANCIARE NË PASQYRAT FINANCIARE

Rregulla të përgjithshme

44. Aktivet dhe pasivet financiare paraqiten në bilanc, duke përdorur zërat përkatës në formatin e bilancit që jepet në SKK 2, Paraqitja e pasqyrave financiare. Një ndarje/klasifikim i mëtejshëm i zërave të bilancit (për shembull, "Kërkesat për t'u arkëtuar" dhe "Kërkesa të tjera afatshkurtra për t'u arkëtuar etj.) lejohet gjithashtu.

45. Fitimet dhe humbjet, që vijnë nga instrumentet financiare që lidhen me veprimtaritë e shfrytëzimit të njësisë ekonomike (për shembull, kërkesat për t'u arkëtuar, detyrimet për t'iu paguar furnitorëve etj.) do të njihen në të ardhurat ose shpenzimet e shfrytëzimit në pasqyrën e të ardhurave.

Njohja e një pasivi ose kapitali

46. Klasifikimi i instrumenteve financiare në pasive financiare ose në një instrument kapitali bazohet në

përmbajtjen e tyre (ekonomike), dhe jo vetëm në formën e tyre ligjore. Për shembull, nëse një aksion i preferuar e plotëson përkufizimin e një pasivi financiar më shumë se atë të një instrumenti të kapitalit, ai do të njihet në bilanc si pasiv, pavarësisht nga forma e tij ligjore.

47. Nëse emetuesi i një instrumenti financiar ka një detyrim kontraktual për t'i paguar zotëruesit të instrumentit parë ose aktive të tjera financiare, instrumenti do të njihet si një pasiv financiar. Nëse emetuesi i një instrumenti financiar nuk ka ndonjë detyrim për të bërë pagesa, në lidhje me instrumentin në shumë të pranuar (dhe ndonjë pagesë për mbajtësin e instrumentit bazohet në të drejta të pavarura, vullnet të lirë, të zotëruesve) dhe instrumenti përfaqëson një interes të mbetur në aktivet e njësisë ekonomike, pas zbritjes së detyrimeve të tij, atëherë instrumenti është një instrument kapitali.

48. Interesi, dividendët dhe fitime e humbje të tjera për t'u paguar, në lidhje me instrumentet e njohura në bilanc, si pasive financiare, do të njihen si të ardhura ose shpenzime në pasqyrën e të ardhurave (për shembull, shpenzimet e interesit mbi huamarrjet dhe obligacionet, dividendët mbi aksionet e preferuara, të matur si pasiv në bilanc; fitimi/humbja nga rifinancimi i huas).

49. Shpenzimet dhe të ardhurat, që lidhen me instrumentet e njohura në bilanc si kapital, do të njihen si ndryshime të kapitalit në bilanc (për shembull pagesat e dividendëve mbi aksionet e zakonshme; "fitimet/humbjet" mbi shitjen e aksioneve të veta).

Shembulli 1.

Një njësi ekonomike ka emetuar aksione të preferuara duke garantuar dividendë vjetorë fiks prej 10% për aksionarët. Në rast se njësia nuk garanton përfitime të mjaftueshme në një vit të caktuar financiar, dividendët do të akumulohen (interesi i fituar) dhe ato do të shpërndahen atëherë kur njësia të ketë fitime të pashpërndara të mjaftueshme.

Aksione të tilla të preferuara do të njihen si pasiv në bilancin e emetuesit pasi njësia që emeton aksionet e preferuara ka detyrim të kryejë pagesa fikse periodike. Dividendët e këtyre aksioneve të preferuara do të njihen si një shpenzim financiar në pasqyrën e të ardhurave (në mënyrë të ngjashme me interesin e huas), dhe jo si pakësim i fitimeve të pashpërndara.

Shembulli 2.

Një njësi ekonomike ka emetuar aksione të preferuara, të cilat u garantojnë zotëruesve të tyre një dividend që është 10% më i lartë se ai i aksionarëve të zakonshëm. Shpërndarja ose mosshpërndarja e dividendëve, si dhe shumë e tyre përcaktohet në çdo rast nga asambleja e përgjithshme e aksionarëve.

Aksione të tilla të preferuara do të njihen si instrumente kapitali, pasi njësia që i ka emetuar ato nuk ka detyrim të bëjë pagesa fikse periodike për zotëruesit e tyre. Dividendët e paguar mbi këto aksione të preferuara do të njihen si një pakësim i fitimeve të pashpërndara (në të njëjtën mënyrë si për aksionet e zakonshme).

50. Instrumentet e kapitalit, të riblera nga një njësi ekonomike (për shembull, aksionet e veta) do të njihen në bilanc si një pakësim i kapitalit (nën zërin "Aksionet e veta"), dhe jo si një investim financiar.

51. Kostot që lidhen me emetimin ose riblerjen e instrumenteve të kapitalit (për shembull aksionet) do të njihen si pakësim i kapitalit (në zërin "Prim i lidhur me aksionin", nëse ka një gjendje/tepricë pozitive, përndryshe do të njihet të "Fitime të pashpërndara"), dhe jo si shpenzim në pasqyrën e të ardhurave. Përfundimisht bëjnë kostot e lidhura me veprime të papërfunduara (për shembull, një emetim i dështuar aksioni), që do të njihen si shpenzim në pasqyrën e të ardhurave.

SQARIME NË SHËNIMET E SHTOJCAVE

52. Në raportin vjetor do të jepen sqarimet e mëposhtme, në lidhje me kërkesat për t'u arkëtuar afatgjata dhe pasivet (në mënyrë të ndarë për kërkesa dhe pasive individuale me interes dhe të grupuara, siç duhet për kërkesat dhe pasivet e tjera):

- a) shumat;
- b) datat e maturimit;
- c) normat e interesit efektiv (dhe normat e interesit kontraktual, në "rast se ato ndryshojnë dukshëm nga normat e interesit efektiv);
- d) monedhat kryesore;
- e) kushte të tjera të rëndësishme.

53. Për aksionet, obligacionet dhe investime të tjera afatshkurtra dhe afatgjata (përveç shoqërive të kontrolluara dhe atyre të lidhura) do të jepen sqarimet e mëposhtme në shënimet e anekseve:

- a) Vlera kontabël e investimeve, e matur me metodën e vlerës së caktuar drejtësisht, sipas kategorive në fillim dhe në mbyllje të ushtrimit kontabël.

b) Vlera kontabël e investimeve, e matur me metodën e kostos së amortizuar, sipas kategorive në fillim dhe në mbyllje të periudhës kontabël.

54. Për derivativët, në raportin vjetor do të jepen sqarime, në lidhje me vlerën e tyre kontabël, në fillim dhe fund të ushtrimit kontabël, si dhe termat e rëndësishme në lidhje me derivativët.

DATA E HYRJES NË ZBATIM DHE RREGULLAT KALIMTARE

55. 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 tjera në mënyrë retrospektive.

KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE TË RAPORTIMIT FINANCIAR (SNRF)

56. 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 që përshkrimet në standardet e referuara mund të kenë ndryshim.

Paragrafi në SKK 3	Paragrafi në SNK / SNRF
1.	Asnjë
2.	Asnjë
3.	Asnjë
4.	SNK 39.2
5.	SNK 39.2
6.	SNK 32.11, SNK 39.9
7.	SNK 39.43
8.	Asnjë
9.	Asnjë
10.	SNK 39.AG13
11.	SNK 39.63, 65,66
12.	SNK 39.9
13.	Asnjë
14.	Asnjë
15.	Asnjë
16.	SNK 39.58, 63, 66
17.	SNK 39.63
18.	SNK 39.59
19.	SNK 39.64
20.	SNK 39.65
21.	SNK 39.66
22.	Asnjë
23.	SNK 39.57
24.	SNK 39.AG69-82
25.	SNK 39.AG69-82
26.	Asnjë
27.	SNK 39.AG79
28.	SNK 39.AG64
29.	Asnjë
30.	Asnjë
31.	Asnjë
32.	Asnjë

SHTOJCA – DISA KONSIDERATA MBI PËRLLLOGARITJEN E VLERËS SË DREJTË

1.Përkufizimi i vlerës së drejtë ka në themel të tij presupozimin sipas të cilit njësia ekonomike e zhvillon aktivitetin e saj sipas parimit të vijimësië pa pasur si qëllim apo pa pasur nevojë të likuidohet, zvogëlojë materialisht shkallën e veprimtarive të shfrytëzimit ose të hyjë në një transaksion me kushte diskriminuese. Vlera

e drejtë nuk është, pra, shuma/vlera që njësia ekonomike do të arkëtojë ose pagujë në një transaksion të detyruar, likuidim të pavullnetshëm ose shitje të sforcuar. Megjithatë, vlera e drejtë pasqyron aftësinë financiare të instrumentit.

2.Një instrument financiar konsiderohet i kuotuar në një treg aktiv nëse çmimet e kuotuar janë të gatshme dhe të disponueshme në një bursë, nga një ndërmjetës, grup industrial, agjensi çmimesh dhe agjensi rregullatore, dhe nëse këto çmime përfaqësojnë transaksione aktuale që ndodhin rregullisht në kushtet e tregut të lirë. Ekzistenca e çmimeve të kuotuar të publikuara në një treg aktiv është treguesi më i mirë i vlerës së drejtë, dhe kur ato ekzistojnë, ato përdoren për të vlerësuar aktivin financiar ose pasivin financiar.

3.Nëse tregu për një instrument financiar nuk është aktiv, atëherë njësia ekonomike përllëgarit vlerën e drejtë duke përdorur teknika vlerësimi. Teknikat e vlerësimit konsistojnë në përdorimin e vlerës së transaksioneve të kryera në kushtet e tregut të lirë mes palëve të që kanë njohuri dhe vullnetin e mirë, krahasimin (nëse ekziston) me vlerën e drejtë aktuale të një instrumenti tjetër pothuajse të ngjashëm me instrumentin në fjalë, analizën e fluksit të skontuar të parasë si dhe modelet e çmimit të opsioneve. Nëse ekziston një teknikë që përdoret zakonisht në treg (d.m.th. nga pjesëmarrësit aktivë në treg), për të vlerësuar çmimin e instrumentit dhe kjo teknikë ka treguar që nëpërmjet saj arrihet një përllëgaritje e besueshme e çmimit të transaksioneve në tregun aktual, atëherë njësia përdor këtë teknikë.

STANDARDI KOMBËTAR I KONTABILITETIT NR. 4

INVENTARET

Përmbajtja	Paragrafët
OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES	1-4
FUSHA E ZBATIMIT	5
PËRKUFIZIMET KRYESORE	6-7
NJOHJA DHE VLERËSIMI	8-31
Njohja fillestare në kontabilitet	8-10
Vlerësimi fillestar	11-13
Vlerësimi pas njohjes fillestare	14-23
Zhvlerësimi i inventarit	24-29
Çregjistrimi	30-31
PARAQITJA NË BILANC DHE NË PASQYRËN E TË ARDHURAVE E SHPENZIMEVE	32-34
SHËNIMET SHPJEGUESE	35
DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE	36
KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE TË RAPORTIMIT FINANCIAR (SNK/SNRF)	37

OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES

1. Objektivi i Standardit Kombëtar të Kontabilitetit 4 Inventarët (SKK 4 ose Standardi), i nxjerrë e miratuar nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit dhe shpallur nga Ministria e Financës, është të vendosë rregullat e kontabilizimit dhe shpjegimit për inventarët 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 cilëve përshkruhen në Ligjin nr. 9 228, "Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare", nxjerrë në prill 2004.

2. SKK 4 mbështetet në SNK 2 inventarët. Një tabelë korresponduese e paragrafëve të Standardit me paragrafë të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar është dhënë në paragrafin 37. Për rastet që nuk janë trajtuar në mënyrë të drejtpërdrejtë nga SKK 4 ose ndonjë SKK tjetër, drejtuesit e njësive 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, si dhe fluksit të parasë së njësive 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.

4. Objektivi i këtij standardi është të përshkruajë trajtimin kontabël, paraqitjen e pasqyrave financiare dhe shënimet shpjeguese, në lidhje me inventarët.

FUSHA E ZBATIMIT

5. Ky standard do të zbatohet për të gjithë inventarët, me përjashtim të:

a) punës në proces, në lidhje me kontratat e ndërtimit (shih SNK 8 "Njohja e të ardhurave") instrumentet financiare (shih SKK 3 "Instrumentet financiare").

PËRKUFIZIMET KRYESORE

6. Më poshtë jepen përkufizimet e disa termave kryesore të përdorura në këtë standard:

Inventarët janë aktivet:

(a) e mbajtura për shitje në rrjedhën normale të njësive ekonomike raportuese;

(b) që ndodhen në procesin e prodhimit;

(c) në formë materialeve ose furnizimesh për t'u përdorur në procesin e prodhimit ose në kryerjen e shërbimeve.

Vlera neto e realizueshme është çmimi i vlerësuar i shitjes në rrjedhën normale të njësive ekonomike raportuese minus kostot e vlerësuara të kompletimit e të shitjes.

Vlera kontabël është vlera, me të cilën është njohur një aktiv në bilanc.

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.

7. Inventarët e njësive prodhuese përbëhen nga lëndët e para dhe materialet për konsum, prodhimi në proces dhe produktet e përfunduara gati për shitje, mallrat e blera e të mbajtura për rishitje me pak ose aspak nevojë për ndryshime, që janë tipike për njësitë tregtare. Pronat e paluajtshme, të blera për rishitje, duhet të njihen si inventar, ndërsa ato të blera për përdorim në procesin e prodhimit, ose për qëllime administrative, duhet të njihen si aktive afatgjata materiale.

NJOHJA DHE VLERËSIMI

Njohja fillestare në kontabilitet

8. Fillimisht, njësia ekonomike raportuese duhet ta njohë inventarin, atëherë kur e ka në kontroll, pret përfitime ekonomike prej tij dhe kostoja e tij mund të vlerësohet me besueshmëri.

9. Njohja fillestare e inventarëve duhet të bëhet zakonisht në momentin e përfitimit.

10. Kërkesat rreth kontabilizimit të kontratave të ndërtimit jepen në SNK 8, "Të ardhurat".

Vlerësimi fillestar

11. Inventarët maten fillimisht me kosto. Kostoja e inventarëve përfshin: koston e të gjitha materialeve, të lidhura drejtpërdrejt me prodhimin, si dhe koston e shndërrimit të këtyre materialeve në produkte përfundimtare. Kostot e drejtpërdrejta të materialeve përfshijnë, përveç çmimit të blerjes, edhe të gjitha kostot e tjera që nevojiten për ta sjellë inventarin në gjendjen dhe vendndodhjen ekzistuese.

12. Kostoja e lëndëve të para, materialeve të konsumit, tokës dhe ndërtesave të blera për rishitje përbëhet nga çmimi i blerjes, shpenzimet e transportit, taksat e importit, magazinimi, zbritjet dhe shtesat tregtare, si dhe shpenzime të tjera të ngjashme (interesi kur merren me kredi, detyrimet fiskale etj.).

13. Investimet në pasuri të patundshme riklasifikohen si aktive afatgjata të mbajtura për shitje, atëherë kur njësia ekonomike raportuese vendos ta përdorë këtë aktiv për shitje. Në momentin fillestar këto aktive do të njihen me kosto minus amortizimin e akumuluar, ose me vlerën e drejtë të aktivit në datën e transferimit. Gjithsesi, shuma, me të cilën investimet në pasuri të patundshme do të regjistrohen fillimisht, do të përcaktohet në varësi të metodës së vlerësimit që njësia ekonomike raportuese kishte përdorur për të kontabilizuar investimet në pasuri të patundshme, përpara se të bëhej riklasifikimi.

Vlerësimi, pas njohjes fillestare

14. Pas njohjes fillestare të inventarëve, njësia ekonomike raportuese duhet ta vlerësojë inventarin me vlerën më të ulët midis koston dhe vlerës neto të realizueshme. Vlera neto e realizueshme i referohet vlerës neto që njësia ekonomike raportuese pret të përfitojë nga shitja e inventarit, në rrjedhën normale të biznesit.

15. Për ato mallra, që nuk janë të këmbyeshme në tregje të zakonshme apo që janë të veçanta për projekte specifike, kostoja duhet të përcaktohet mbi bazën e metodës së identifikimit specifik. Metoda e koston së bazuar në identifikimin specifik nuk është e përshtatshme për produkte homogjene, si për shembull lëndët e para që përdoren në prodhim dhe pjesët e këmbimit që blihen shpesh edhe me çmime të ndryshme. Për të përcaktuar koston e një inventari të tillë duhet të përdoret ose mesatarja e ponderuar ose metoda "hyrje e parë, dalje e parë" (FIFO). Për të llogaritur koston e inventarëve, që kanë të njëjtën natyrë dhe përdorim për njësinë ekonomike, duhet të përdoret e njëjta formulë. Megjithatë, për inventarë me natyrë ose përdorim të ndryshëm, për llogaritjen e koston mund të justifikohet përdorimi i formulave të ndryshme nga ato të përmendura më sipër.

Shembull: Kostoja e inventarit, e vlerësuar me metodat e koston mesatare të ponderuar dhe FIFO

Le të supozojmë që inventari i çeljes më 1 janar, 20 X 6 është zero, si dhe i gjithë inventari është produkt i përfunduar e i të njëjtit lloj. Hollësira mbi hyrje-daljet e inventarit jepen si më poshtë:

	Sasia në njësi	Çmimi për njësi në lekë
Grupi i parë, i hyrë më 1 janar, 20 X 6	2	3,00
Grupi i dytë, i hyrë më 15 janar, 20 X 6	4	4,50
Më 25 janar, 20 X 6 njësia ekonomike shiti 5 njësi		
Vlera e inventarit të mbylljes më 31 janar 20 X 6		

	Sasia në njësi (1)	Çmimi për njësi (lekë) (2)	Vlera (lekë) (1x2)
a) FIFO	1	4,50	4,50
b) Mesatarja e ponderuar	1	4,00	4,00

(1) Sasia e mallrave të mbetura është një (2+4-5), sipas çdonjëres prej metodave të matjes.

2 (a) FIFO: fillimisht janë bërë dalje në gjithë njësitë e grupit të parë të inventarëve, më pas janë bërë dalje tri njësi nga grupi i dytë i inventarëve. Në fund të periudhës mbetet një njësi nga grupi i dytë i inventarëve me vlerë 4,50 lekë (1x4,50 lekë).

b) Mesatarja e ponderuar: kostoja mesatare e të gjitha njësive të hyra është 4,00 lekë (2x3 lekë + 4x4,50 lekë)/(2+4).

16. Njësitë ekonomike raportuese, që merren me prodhim produktesh, duhet të përcaktojnë koston e inventarit të tyre. Kostoja e inventarit duhet të përfshijë të gjitha kostot e blerjes, kostot e shndërrimit/prodhimit dhe kostot që lidhen me sjelljen e inventarit, në kushtet dhe vendndodhjen ekzistuese. Metoda të bazuar në koston direkt, ku të gjitha shpenzimet indirekte futen në shpenzimet e periudhës, nuk lejohen. Kostot indirekte duhet t'i ngarkohen inventarit, pavarësisht se si klasifikohen ato nga njësia ekonomike raportuese.

17. Shembuj të shpenzimeve që mund të përfshihen në koston e inventarit janë dhënë më poshtë:

A. kosto e drejtpërdrejtë

- a) materialet e prodhimit;
- b) pagat e punëtorëve të prodhimit;
- c) shpenzimet e punësimit të punëtorëve të prodhimit (për shembull, pagesat e pensioneve dhe të sigurimeve shoqërore);

d) humbjet teknike të materialeve (firot);

B. kosto jo e drejtpërdrejtë

- a) pagat e personelit mbikëqyrës në prodhim dhe shpenzimet e punësimit të tyre (sigurime shoqërore);

- b) pagat e ndonjë personeli tjetër, që nuk ka të bëjë në mënyrë direkt me prodhimin;
- c) materiale që nuk përdoren në mënyrë direkt në prodhim;
- d) qiraja, mirëmbajtja, sistemi i ngrohjes dhe i ndriçimit, disa tatime (duke përjashtuar tatimin mbi të ardhurat) dhe shpenzime të tjera indirekte, që kanë të bëjnë me drejtimin e njësisë ekonomike raportuese;
- e) kostot inxhinierike të projekteve zhvillimore.

18. Shembuj të shpenzimeve që nuk përfshihen në koston e inventarit janë dhënë më poshtë:

- a) shpenzimet e punëve kërkimore;
- b) shumat mbi normale nga dëmtimet, firot, penalitete dhe të tjera të ngjashme;
- c) shpenzimet e shitjes;
- d) shpenzimet e përgjithshme të administrimit.

19. Shpenzimet indirekte fikse të prodhimit llogariten si pjesë e koston së inventarit, duke marrë për bazë kapacitetin normal të prodhimit. Kapaciteti normal është niveli i prodhimit që një njësi ekonomike raportuese pret të arrijë mesatarisht gjatë një sërë periudhash kontabël. Shpenzimet indirekte variabël të prodhimit llogariten duke marrë për bazë prodhimin aktual. Një njësi ekonomike raportuese duhet t'i ngarkojë shpenzimet indirekte të pashpërndara në shpenzimet e periudhës kontabël, si për shembull shpenzimet e pangarkuara për shkak të ndryshimit të shfrytëzimit aktual të kapacitetit nga kapaciteti i plotë.

Shembull: Shpërndarja e shpenzimeve indirekte në kapacitet normal

Më poshtë jepet informacion, në lidhje me njësinë ekonomike A:

- a) Kapaciteti i plotë është 10 000 orë punë në vit
- b) Kapaciteti normal është 7 500 orë punë në vit
- c) Orët aktuale të punës për periudhën kontabël janë 8 500 orë
- d) Shpenzimet indirekte të prodhimit janë 4 000 lekë
- e) Inventari në çelje të periudhës kontabël është 2 500 njësi
- f) Numri i përgjithshëm i njësive të prodhuara në vit është 8 500 njësi
- g) Numri i përgjithshëm i njësive të shitura është 8 700 njësi
- h) Inventari në mbyllje të periudhës është 2 300 njësi
- i) Kostoja e inventarëve përcaktohet duke përdorur metodën FIFO.

Njësia ekonomike raportuese duhet t'i shpërndajë kostot indirekte në inventar në normën 0,53 lekë për orë. Norma e thithjes së shpenzimeve indirekte të prodhimit llogaritet si më poshtë:

$$\begin{aligned}
 &= \text{shpenzimet indirekte të prodhimit/orët e punës me kapacitet normal} \\
 &= 4\,000 \text{ lekë} / 7\,500 \text{ orë} \\
 &= 0,53 \text{ lekë për orë}
 \end{aligned}$$

Për prodhimin e një njësie inventari njësisë ekonomike raportuese i është dashur 1 (një) orë punë (8 500 orë të punuara/8 500 njësi të prodhuara).

Shpenzimet indirekte të prodhimit, të njohura si pjesë e koston së inventarit, llogariten si më poshtë:

$$\begin{aligned}
 &= \text{inventari në mbyllje të periudhës} \times \text{numri i orëve të nevojshme për të prodhuar një njësi} \times \text{normën e thithjes së shpenzimeve indirekte të prodhimit} \\
 &= 2\,300 \times 1 \times 0,53 \text{ lekë} = 1\,219 \text{ lekë}
 \end{aligned}$$

Pjesa e mbetur 2 781 lekë (4 000 – 1 219) njihet si shpenzim në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve.

20. Kapitalizimi i shpenzimeve të magazinimit, d.m.th. përfshirja e tyre në koston e inventarit, në vend që të ngarkohen në shpenzime është i përshtatshëm vetëm nëse magazinimi është i domosdoshëm gjatë procesit të prodhimit, d.m.th. magazinim i ndërmjetëm para se të kalohet në një fazë të mëtejshme prodhimi.

21. Produktet që prodhohen së bashku, d.m.th. në një proces të vetëm prodhimi, njihen si produkte të përbashkëta. Ato shpenzime prodhimi, të cilat janë kryer duke filluar nga momenti kur këto produkte bëhen individualisht të identifikueshme, mund të lidhen lehtësisht dhe drejtpërdrejt me produktin dhe, rrjedhimisht, mund të shpërndahen nëpër produktet individuale në mënyrë të drejtpërdrejtë. Shpenzimet e prodhimit, të cilat janë kryer para këtij momenti, duhet të shpërndahen nëpër produktet individuale, në bazë të një metode të arsyeshme e të përshtatshme.

22. Shpërndarja e shpenzimeve, mbi bazën e vlerës relative të shitjeve përkatëse të produkteve të përbashkëta, është një nga metodat për shpërndarjen e shpenzimeve të përbashkëta. Shpenzimet e përbashkëta shpërndahen në bazë të vlerës relative të shitjes përkatëse të produkteve, d.m.th. në përpjesëtim me vlerën e tyre të shitjes, në momentin kur këto produkte bëhen individualisht të identifikueshme, d.m.th. në pikën e ndarjes. Kjo metodë ka vlera praktike, kur produktet e përbashkëta kanë norma fitimi të njëjta, por nuk është e përshtatshme kur produktet kanë ndryshime të konsiderueshme në fitim, pasi shpërndarja nuk do t'i pasqyronte në mënyrë të drejtë kostot që i takojnë çdo produkti.

23. Nënproduktet janë produkte të përbashkëta, me një vlerë relativisht të parëndësishme, dhe vlerësimi i tyre në mënyrë të ngjashme, si produktet e përbashkëta, nuk është i përshtatshëm. Një alternativë e

përshtatshme është që shpenzimet të shpërndahen në nënprodukte në një shumë të barabartë me vlerën e tyre neto të shitjes, duke e zbritur këtë vlerë nga kostoja e produktit kryesor.

Shembull: Nënprodukti

Përveç produktit kryesor (druri), një njësi ekonomike që merret me përpunimin e drurit prodhon gjithashtu edhe tallash, si nënprodukt, i cili gjithashtu shitet. Meqenëse vlera e tregut e tallashit është relativisht e parëndësishme, në krahasim me vlerën e tregut të produktit kryesor (drurit), kostoja e tij nuk kontabilizohet më vete, por regjistrohet në bilanc me vlerën e tij neto të realizueshme. Vlera neto e realizueshme e tallashit i zbritet koston së drurit.

Zhvlerësimi i inventarit

24. Inventarët duhet t'i nënshtrohen testit të zhvlerësimit në datën e mbylljes së bilancit.

25. Kërkesa për vlerësimin e inventarit, me vlerën më të ulët mes koston dhe vlerës neto të realizueshme, e detyron njësinë ekonomike raportuese që t'i regjistrojë në kontabilitet humbjet nga zhvlerësimi në momentin kur ky i fundit ndodh. Zvogëlimet për të arritur në vlerën neto të realizueshme mund të ndodhin në ato raste kur ka një rënie të çmimeve të shitjes, ose kur shpenzimet e përfundimit apo shpenzimet direkt të shitjeve janë rritur. Ka edhe raste kur disa produkte dëmtohen përpara se të shiten, ose kur disa të tjera mund të mbahen në sasira të tilla që nuk mund të shiten brenda një periudhë kohe të arsyeshme. Në raste të tilla, kostoja e inventarit duhet të zvogëlohet për të arritur në vlerën e tyre neto të realizueshme.

26. Shuma e uljes së vlerës duhet të përcaktohet zë për zë. Në rastet kur një vlerësim i tillë nuk është praktik, zhvlerësimi duhet të matet për një grup zërash të ngjashëm ose që kanë lidhje me njëri-tjetrin. Zërat janë të ngjashëm ose kanë lidhje me njëri-tjetrin nëse ato i përkasin së njëjtës linjë prodhimi, si dhe kanë funksione ose përdorime të njëjta. Zvogëlimi duhet të marrë parasysh koston e vlerësuarë për përfundimin dhe shitjen e produkteve, por nuk duhet të përfshijë fitimin, që do të krijohet në fazat e mëvonshme të prodhimit.

27. Çmimet e tregut për materialet dhe furnizimet për përdorim në prodhim mund të zbresin nën koston e tyre. Njësia ekonomike raportuese duhet të vazhdojë t'i mbajë në kontabilitet këto materiale me kosto, dhe të mos bëjë ndryshime për zhvlerësimin e tyre, nëse ajo parashikon që këto produkte do të shiten me çmime më të larta se kostoja e prodhimit.

Shembull: Vlera neto e realizueshme e një materiali të përdorur në prodhimin e produkteve të përfunduara

Një njësi ekonomike prodhuese përdor bakër për prodhimin e produkteve të saj. Vlera e tregut e bakrit luhetet në mënyrë të ndjeshme dhe, në fund të periudhës kontabël, çmimi i tregut ka rënë nën koston historike të bakrit. Produktet e përfunduara priten të shiten me çmime mjaft më të larta se kostoja e prodhimit.

A duhet ta reduktojë njësia ekonomike raportuese vlerën e inventarit të bakrit, në mënyrë që kjo e fundit të reflektojë vlerën e tregut?

Inventari i bakrit nuk duhet të zvogëlohet, që të barazohet me vlerën neto të realizueshme të tij. Bakri mbahet për t'u përdorur në prodhimin e produkteve të përfunduara dhe do të përfshihet në këto produkte, që priten të shiten me çmim më të lartë se kostoja.

28. Vlera neto e realizueshme, si dhe shumat e rikuperueshme duhet të përcaktohen duke pasur parasysh kushtet që ekzistojnë në datën e mbylljes së bilancit. Ngjarjet ekonomike, të cilat ndodhin pas mbylljes së periudhës kontabël, duhet të konsiderohen në atë masë sa ato konfirmojnë kushtet që ekzistojnë në ose para datës së bilancit. Ky proces kërkon që të merren parasysh e të gjykohen me kujdes të gjitha të dhënat e disponueshme, në lidhje me ndryshimet në çmimet e shitjes ose në kosto, në periudhën pas datës së bilancit; dhe nëse ato janë një reflektim apo një vazhdim logjik i kushteve ekzistuese në ose para datës së bilancit.

29. Një zvogëlim i bërë në një periudhë kontabël të mëparshme duhet të rimerret në ato raste kur kushtet, mbi bazën e të cilave është bërë zvogëlimi, nuk ekzistojnë më.

Çregjistrimi

30. Inventari çregjistrohet atëherë kur shitet. Njësia ekonomike raportuese duhet ta çregjistrojë inventarin edhe në ato raste kur ai nuk ka më vlerë ekonomike për të ardhmen, si për shembull inventari i vjetruar likuidohet etj.

31. Momenti kur inventari duhet të çregjistrohet nuk është gjithmonë i lehtë për t'u përcaktuar. Për shembull, kur një njësi ekonomike raportuese furnizon një agjent shitjesh, sipas një kontrate agjencie (apo komisioni), ose një marrëveshje shitblerjeje, rreziqet dhe përfitimet e lidhura me pronësinë e këtyre mallrave mund t'i përkasin njësisë ekonomike raportuese dhe, për rrjedhojë, këto mallra duhet të vazhdojnë të njihen si aktive nga njësia ekonomike.

Shembull: Trajtimi i inventarit të dhënë me kontratë agjencie apo komisioni

Marrëveshjet ku një prodhues furnizon një shpërndarës me mallra për shitje të mëtejshme janë të zakonshme në industri të caktuara. Këto marrëveshje i japin mundësi agentit (komisionarit) t'i maksimizojë shitjet. Zakonisht është prodhuesi ai që mban titullin e pronësisë mbi mallrat dhe, rrjedhimisht, rreziqet dhe

përfitimet e lidhura me këtë titull janë deri atëherë kur një ngjarje bëhet shtysë për transferimin e titullit nga prodhuesi tek agjenti (komisionari).

Një shpjegim dhe një shembull më i hollësishëm mbi një shitje të tillë jepet më poshtë:

Një agjent (komisionar) blen me kredi veshje nga një prodhues dhe i magazinon ato në depot e tij deri sa ato i shiten një pale të tretë. Titulli ligjor mbi mallin i kalon agjentit (komisionarit) kur ai e merr mallin. Agjenti (komisionari) nuk duhet të paguajë për mallin deri sa ai merr pagesën nga konsumatorët e fundit. Nëse veshjet nuk shiten brenda tre muajsh, agjenti (komisionari) ose ia kthen ato prodhuesit, ose paguan për to dhe i mban.

A duhet ta njohë agjenti (komisionari), i cili blen veshjet nga prodhuesi, inventarin në bilancin e tij?

Deri në momentin kur bëhet e ditur se mallrat i janë shitur një pale të tretë (palës së tretë ose shpërndarësit pas tre muajsh), mallrat duhet të trajtohen si inventar i prodhuesit, pra si inventar për llogari të një palë të tretë, dhe nuk përfshihen në bilancin e agjentit (komisionarit).

PARAQITJA NË BILANC DHE NË PASQYRËN E TË ARDHURAVE E SHPENZIMEVE

Paraqitja e inventarit

32. Inventarët paraqiten në bilanc duke përdorur zërat përkatës në formatin e bilancit të dhënë në SKK 2, Paraqitja e pasqyrave financiare. Një ndarje e mëtejshme e zërave të bilancit (për shembull "Produkte të gatshme", "Punë në proces" etj.) mund të jepet në shënimet shpjeguese.

33. Kostoja e inventarit pasqyrohet në formatin 1 të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve (shpenzime të klasifikuara sipas natyrës), duke përdorur zërat e mëposhtëm:

a) "ndryshimet në gjendjen e produkteve të gatshme dhe punës në proces". Rritja e gjendjes së inventarit do të tregohet si një pakësim i shpenzimeve ("shpenzime negative") dhe pakësimi i gjendjes së inventarëve do të tregohet si një rritje e shpenzimeve;

b) si pjesë e llojeve të tjera të shpenzimeve të treguara në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve, sipas natyrës së tyre (për shembull, amortizimi, blerja e materialeve, shpenzimet e transportit dhe përfitimet e punonjësve).

34. Në formatin 2 të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve (shpenzimet e klasifikuara sipas funksionit), kostoja e inventarit të shitur ose e materialeve të përdorura në prodhim paraqitet në zërin "Kostoja e mallrave të shitura". Kostot e inventarit, të përdorura për qëllime shpërndarjeje dhe administrative, regjistrohen në zërat përkatës të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve veças nga "Kosto e mallrave të shitur".

INFORMACION PLOTËSUES

35. Në informacionet plotësuese të pasqyrave financiare, në lidhje me inventarët, duhet të paraqitet informacioni i mëposhtëm:

a) politikat kontabël të përdorura, si dhe formulat e përdorura për llogaritjen e kostos;

b) vlerën kontabël të të gjithë inventarëve, si dhe vlerën kontabël të tyre, sipas klasifikimit të bërë nga njësi ekonomike raportuese;

c) vlerën e inventarëve të njohura si shpenzim gjatë periudhës kontabël;

d) shumën e ndonjë zvogëlimi të inventarit ose rimarrje të zvogëlimeve të mëparshme;

e) vlerën kontabël të inventarit të dhënë si garanci;

f) vlerën kontabël të inventarëve që janë në ruajtje të palëve të tjera;

g) informacion mbi inventarin (shumat dhe, nëse është e mundur, përllogaritjen e vlerës), që nuk janë të regjistruara në bilancin e njësisë ekonomike raportuese, por që janë në ruajtje të saj.

DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE

36. 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 gjithë 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)

37. 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 që përshkrimet në standardet e referuara mund të kenë ndryshim.

Paragrafi në SKK 4	Paragrafi në SNK / SNRF, sipas versionit të datës 31 mars 2004
1	Asnjë
2	Asnjë
3	Asnjë
4	SNK 2.1

5	SNK 2.2
6	SNK 2.6
7	SNK 2.8 dhe SNK 16.6
8	Asnjë
9	Kuadri SNRF 100 (a) SNK2.10
10	Asnjë
11	SNK 2.10
12	SNK 2.11
13	Asnjë
14	SNK 2.7, 9
15	SNK 2.23-25
16	SNK 2.10
17	Asnjë
18	SNK 2.16
19	SNK 2.16
20	SNK 2.20
21	SNK 2.14
22	SNK 2.14
23	Asnjë
24	SNK 36.2 (g)
25	SNK 2.9, 28
26	SNK 2.28-33
27	SNK 2.32
28	SNK 2.30
29	SNK 2.33
30	Kuadri i SNRF 83 (a)
31	SNK 18 Shtojca 2(c), Shtojca 5, SNK 18.13
32	Asnjë
33	Asnjë
34	Asnjë
35	SNK 2.36
36	SNK 2.40

STANDARDI KOMBËTAR I KONTABILITETIT NR. 5
AKTIVET AFATGJATA MATERIALE DHE AKTIVET AFATGJATA JOMATERIALE

Përmbajtja	Paragrafët
objektiv DHE BAZAT E PËRGATITJES	1-3
FUSHA E ZBATIMIT	4-6
PËRKUFIZIMET KRYESORE	7-9
TRAJTIMET KONTABËL PËR aktivet	
AFATGJATA MATERIALE	10-45
Njohja fillestare	
Vlerësimi	10-19
Vlerësimi i mëpasshëm	20
Modeli i kostos	21
Modeli i rivlerësimit	22-31
Vlera e amortizueshme dhe amortizimi	32-41
Përmirësimet, riparimet dhe mirëmbajtja	42-45
TRAJTIMET KONTABËL PËR AKTIVET	
afatgjata jomateriale	46-59
Njohja dhe vlerësimi fillestar	46-55
Vlerësimi i mëpasshëm	56-59
Zhvlerësimi i aktiveve afatgjata	
materiale	60-81
Zhvlerësimi i aktiveve	60-62
Përcaktimi i nevojës për testin e zhvlerësimit	63-65
Testi i zhvlerësimit	66-73
Testi i zhvlerësimit të njësinë gjeneruese të pasqës	
dhe emrin e mirë	74-78
Rimarrja e humbjes nga zhvlerësimi	79-81
SHITJA E aktiveve afatgjata materiale	
dhe afatgjata jomateriale	82-86
NJOHJA NË BILANC DHE NË PASQYRËN	
E TË ARDHURAVE dhe shpenzimeve	87-88
shënimet shpjeguese	89-93
DATA dhe regullat e HYRJES NË ZBATIM	
TË STANDARDEVE	94-95
KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE	
TË RAPORTIMIT FINANCIAR (SNK/SNRF)	96

OBJEKTIVI DHE BAZA E PËRGATITJES

1.Objektivi i Standardit Kombëtar të Kontabilitetit 5t, Aktivet afatgjata materiale dhe aktivet afatgjata jomateriale (SKK 5 ose Standardi), i nxjerrë dhe miratuar nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit dhe i shpallur nga Ministria e Financës, është të vendosë rregullat e kontabilizimit dhe shpjegimit të aktivet afatgjata materiale dhe aktivet afatgjata jomateriale 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 cilëve përshkruhen në Ligjin nr. 9 228, “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”, nxjerrë në prill 2004.

2.SKK 5 mbështetet në një numër standardesh ndërkombëtare të raportimit financiar, duke përfshirë standardin 16 “Aktivet afatgjata materiale”, SNK 38 “Aktive jomateriale”, SNK 36 “Zhvlerësimi i aktiveve”, SNK 23 “Kostot e huamarrjeve” dhe SNRF 5 “Aktivet afatshkurtra të mbajtura për shitje dhe aktivitetet e ndërprera”. Një tabelë korresponduese e paragrafëve të Standardit me paragrafë të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar është dhënë në paragrafin 96. Për rastet, të cilat nuk janë trajtuar në mënyrë të drejtpërdrejtë nga SKK 5 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.Objektivi i këtij standardi është të përshkruajë trajtimin kontabël, paraqitjen e pasqyrave financiare dhe shënimeve shpjeguese, në lidhje me aktivet afatgjata materiale (AAM) dhe aktivet afatgjata jomateriale (AAJM)

5.Ky standard nuk zbatohet për

(a) aktivet biologjike (shih SKK 13 Aktivet biologjike;)

(b) aktivet financiare (shih SKK 3 Instrumentet financiare).

6. Për AAM e dhëna/marra me qira, përveç këtij Standardi do të përdoren edhe rregullat e përshkruara në SKK 7. Ndërsa SKK 9 dhe 10 do të përdoren për kontabilizimin e aktiveve jorregjues të përfuara nga grandet qeveritare ose kombinimet e bizneseve.

PËRKUFIZIMET KRYESORE

7.Më poshtë jepen përkufizimet e disa termave kryesore të përdorura në këtë standard:

Aktivt afatgjata materiale (ose AAM) janë aktive materiale që përdoren nga njësia ekonomike për prodhimin e mallrave, kryerjen e shërbimeve apo për t’ua dhënë me qira palëve të treta; ose përdoren për qëllime administrative, ose mbahen për rritje të çmimit dhe priten të përdoren në më shumë se një periudhë kontabël.

Aktive afatgjata jomateriale (AAJM) janë aktive të identifikueshme jomonetare pa përmbajtje fizike, të mbajtuara për qëllim prodhimin e produkteve ose furnizimin e mallrave ose shërbimeve, për t’ua dhënë me qira të tretëve ose për qëllime administrative.

Aktivt afatgjata, të mbajtura për shitje, janë elemente të AAM-së ose AAJM-së, që ka shumë mundësi të shiten brenda 12 muajve të ardhshëm.

Amortizimi është shpërndarja sistematike e vlerës së amortizueshme të një AAM-je ose një aktivi afatgjatë jomaterial përgjatë jetës së tij të dobishme.

Vlera e amortizueshme është kostoja e një aktivi ose një vlerë tjetër që zëvendëson koston, minus vlerën e rikuperueshme të aktivit.

Jetë e dobishme është:

- periudha, gjatë të cilës një aktiv pritet të përdoret nga njësia;

- numri i produkteve (ose njësi të tjera të ngjashme) që njësia pret të përftojë nga përdorimi i aktivit.

Kostoja është shuma e parave ose ekuivalenteve të parave e paguar ose vlera e drejtë e mjeteve të tjera, të dhëna për të blerë një aktiv në kohën e blerjes apo të prodhimit të tij.

Vlera e rikuperueshme është shuma e vlerësuar që njësia pret të përftojë nga një aktiv në fund të jetës së tij të dobishme, pas zbritjes së koston së nxjerrjes nga përdorimi.

Amortizimi i akumuluar është pjesa e amortizueshme e një aktivi, tashmë e amortizuar dhe e njohur si shpenzim.

Kostot e huamarrjeve janë kostot e interesit dhe kosto të tjera të njësisë, të shpenzuara për huamarrjen e fondeve.

Humbja nga zhvlerësimi është shuma, me të cilën vlera kontabël e një aktivi ose një njësie gjeneruese

parash e tejkalon shumën e tij të rikuperueshme

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 neto është shuma, me të cilën një aktiv njihet në bilanc (pasi zbritet amortizimi i akumuluar dhe humbjet e mundshme nga zhvlerësimi).

Shuma e rikuperueshme është vlera më e lartë midis vlerës së drejtë të një aktivi (pakësuar me koston e shitjes) dhe vlerës së tij në përdorim.

Kostot e shitjes janë kostot-shtesë që lidhen drejtpërdrejt me shitjen e një aktivi ose të njësisë gjeneruese të parasë, duke përjashtuar koston financiare dhe tatimfitimin.

Vlera në përdorim është vlera aktuale e flukseve të ardhshme të vlerësuara të parasë, që pritet të vijnë nga përdorimi i një aktivi ose nga dalja e tij jashtë përdorimit në fund të jetës së tij të dobishme.

Njësia gjeneruese e parasë është grupi më i vogël i identifikueshëm i aktiveve që gjenerojnë parà, të cilat janë kryesisht të pavarura nga hyrjet e parave nga aktive të tjera.

8.Shembuj të aktiveve jomateriale janë programet kompjuterike, markat, patentat, licencat, të drejtat e përdoruesit, listat e klientëve dhe aktive të tjera të ngjashme. Në raste të caktuara, një aktiv mund të ketë karakteristika si të AAM-së ashtu edhe të aktiveve jomateriale. Në të tilla raste, një aktiv duhet të klasifikohet në varësi të karakteristikave më dominuese. Për shembull, një program kompjuterik (software) përfshihet në AAM, nëse ai është pjesë përbërëse e pajisjeve kompjuterike (hardware) përkatëse. Kur programi kompjuterik nuk është pjesë përbërëse e vetë kompjuterit, atëherë ai trajtohet si aktiv jomaterial.

9.Kostot e huamarrjeve përbëhen nga interesi, amortizimi i primeve ose skontove të huave, tarifat e shërbimeve, në lidhje me marrëveshjet e huave dhe kosto të tjera që lidhen drejtpërdrejt me huamarrjet. Kostot e huamarrjeve përbëhen gjithashtu dhe nga interesat e shpenzimet financiare, që lidhen me marrëveshjet e qirasë financiare dhe instrumente të tjera të borxhit.

TRAJTIMET KONTABËL PËR AKTIVET AFATGJATA MATERIALE

Njohja dhe vlerësimi fillestar

Njohja fillestare

10.Një aktiv afatgjatë jomaterial (AAJM) njihet në bilanc vetëm nëse:

a) ky aktiv kontrollohet nga njësia ekonomike raportuese;

b) është e mundur që, përfitime të ardhshme ekonomike nga përdorimi i aktivit do të hyjnë në njësinë ekonomike raportuese;

c) kostoja e aktivit mund të matet me besueshmëri.

Regjistrimi fillestar i AAM-së bëhet zakonisht në momentin e përfitimit të tij nga blerja apo prodhimi.

Vlerësimi fillestar

11.Një element i AAM-së, që plotëson kriteret për njohje si aktiv në bilanc (shih paragrafin 16 të SKK 1), vlerësohet me kosto ku përfshihet:

a) kostoja e blerjes (përfshin edhe taksat e importit dhe taksa të tjera të parimbursueshme, pasi të zbriten skontot tregtare dhe rabatet);

b) kosto të tjera të drejtpërdrejta, që lidhen me sjelljen e aktivit në vendndodhjen dhe kushtet e nevojshme për funksionimin e tij, sipas qëllimeve të njësisë (përfshirë koston e prodhimit të aktivit, nëse ka të tilla kosto);

c) kostoja e vlerësuar fillestare e çmontimeve të ardhshme të një aktivi dhe të kthimit të terrenit, në të cilin ai ndodhet në gjendjen fillestare, nëse vlerësimi i tyre përputhet me politikat për krijimin e një provizionit, siç përshkruhet në SKK 6.

12.Kostot e drejtpërdrejta janë kostot e nevojshme për ta sjellë aktivin në vendndodhjen dhe kushtet e nevojshme për funksionimin e tij, të cilat përfshijnë:

a) pagesat e projektimit të një aktivi dhe pagesa të tjera të ngjashme;

b) pagat,tatimet dhe kontributet përkatëse paguara punonjësve në lidhje me ndërtimin e aktivit;

c) materialet dhe mjetet e përdorura në ndërtimin e një aktivi (duke përfshirë amortizimin e aktiveve afatgjata të përdorura për ndërtimin e tij);

d) kostot e transportit, që lidhen me sjelljen e aktivit në vendin e shfrytëzimit;

e) kostot që lidhen me përgatitjen e terrenit dhe instalimin e aktivit;

f) kostot e testimit, nëse aktivit funksionon në mënyrën e duhur (minus të ardhurat neto nga shitja e produkteve të prodhuar gjatë testimit);

g) çdo tarifë për shërbime profesionale, që lidhet me blerjen/marrjen e një aktivi (për shembull shërbimet e noterizimit, pagesat shtetërore).

13.Nëse pagesa për AAM shtyhet përtej afateve normale të kredive për pagesë, në përcaktimin e koston së aktivit merret në konsideratë vlera aktuale e pagesës. Diferenca mes vlerës nominale dhe vlerës aktuale njihet si një shpenzim interesi përgjatë afatit të pagesës.

14.Nëse për prodhimin ose krijimin e një AAM-je duhet një kohë më e gjatë dhe, nëse kjo financohet nga një hua (ose ndonjë instrument tjetër borxhi), kostot e huamarrjes (duke përfshirë interesin), që lidhen

drejtpërdrejt me prodhimin ose krijimin e aktivitetit, mund të kapitalizohen si pjesë e kostos së atij aktiviteti.

15.Kapitalizimi i kostos së huamarrjes fillon në kohën kur ato shpenzime kryhen (d.m.th. kur merret huaja) dhe kur ka filluar procesi i prodhimit ose ndërtimit të aktivitetit. Kapitalizimi i kostos së huamarrjes ndërpritet kur aktiviteti është gati ose prodhimi i tij është ndërprerë për një periudhë të gjatë kohe.

16.Njësia ekonomike nuk mund t'i kapitalizojë kostot e huamarrjes në mënyrë të përzgjedhur, d.m.th. vetëm për disa elemente të caktuara të AAM-së. Në rast se njësia preferon të mos i kapitalizojë kostot e huamarrjes, kjo nuk duhet bërë për asnjë aktivitet ose huamarrje. Nëse njësia vendos t'i kapitalizojë kostot e huamarrjes, ajo duhet ta bëjë këtë për të gjitha aktivitetet, siç përkthehet në paragrafin 14.

17.Nëse aktiviteti merret/përftohet në shkëmbim të një aktiviteti tjetër jomonetar, ose grup aktivitetesh, ose kombinim i aktiveve monetare me aktive jomonetare, kostoja e aktivitetit të blerë matet me vlerën e drejtë, përveç rasteve kur:

a) vlera e drejtë e aktiveve të dhëna dhe atyre që merren nuk mund të përcaktohet në mënyrë të besueshme;

b)veprimi i shkëmbimit nuk ka përmbajtje komerciale (për shembull, kur aktivitetet e shkëmbyer janë të ngjashme).

Në të dyja rastet e lartpërmendura, (a) dhe (b), kostoja e aktivitetit të marrë është vlera kontabël e aktivitetit të dhënë.

Nëse një njësia ekonomike raportuese është në gjendje të përcaktojë me besueshmëri vlerën e drejtë, si të aktivitetit të dhënë ashtu dhe të aktivitetit të marrë, atëherë kostoja e aktivitetit të marrë do të jetë vlera e drejtë e aktivitetit të dhënë. Kur vlera e drejtë e aktivitetit të marrë është më e besueshme, atëherë ajo do të shërbejë për të vlerësuar koston e tij.

Shembull në lidhje me paragrafin 16:

Njësia ekonomike shkëmben një automobil me vlerë kontabël 50 000 lekë dhe vlerë të vlerësuar të tregut prej 80 000 lekësh, për një traktor. Duke marrë parasysh se veprimi ka ndodhur mes palëve të pavarura në kushtet e tregut, kostoja e aktivitetit të marrë konsiderohet të jetë 80 000 lekë.

Regjistrimet kontabël për këtë veprim janë:

D	aktiviteti afatgjatë material (traktor)	80 000
K	aktiviteti afatgjatë material (automobil)	50 000
K	fitimi nga shitja e aktivitetit afatgjatë material (automobil)	30 000

18.Nëse një AAM përbëhet nga pjesë të veçanta të identifikueshme me jetë të dobishme të ndryshme, këto pjesë duhet të njihen fillimisht si elemente të veçanta të AAM-së, duke caktuar norma amortizimi të veçanta për secilin prej tyre, në varësi të jetës së tyre të dobishme.

19.Në shpërndarjen e kostos midis pjesëve të veçanta do të kihet parasysh koncepti i materialitetit, për shembull për pjesët me kosto jomateriale nuk është nevoja që ato të njihen veças, edhe nëse ato kanë jetë të dobishme të ndryshme.

Shembull:

Njësia ekonomike blen një linjë prodhimi me kosto 10 milionë lekë. Jeta e dobishme e vlerësuar e linjës së prodhimit është 10 vjet, por ajo përbëhet nga pjesë të caktuara që duhet të ndërrohen çdo 3 vjet. Kostoja e përllogaritur e pjesëve që i nënshtrohen ndërrimit është 1 milion lekë. Në momentin e blerjes, njësia ekonomike njeh pjesët që i nënshtrohen ndërrimit si elemente të veçanta të AAM-së (në milionë lekë).

D aktiviteti afatgjatë material (pjesa kryesore e linjës së prodhimit, e cila do amortizohet gjatë 10 vjetëve) 9

D aktiviteti afatgjatë material (pjesët e ndërrueshme, që do amortizohen gjatë 3 vjetëve) 1

K mjete monetare 10

Pas tre vjetësh, vlera kontabël e pjesëve që ndërrohen do të njihet si shpenzim (në rast se nuk është amortizuar plotësisht) dhe kostoja e pjesëve të reja (që mund të jetë më pak ose më shumë se 1 milion lekë) do të njihet si një element i ri i AAM-së.

20.Përcaktimi i kostos së AAM-së, të marra nga grandet qeveritare, do të bëhet në përputhje me SKK 10. Përcaktimi i kostos së AAM-së, të marra me qira financiare, do të bëhet në përputhje me SKK 7. Përcaktimi i kostos së AAM-së, të përftuara nga kombinimet e bizneseve, do të bëhet në përputhje me SKK 9.

Vlerësimi i mëpasshëm

21.Njësia ekonomike do të zgjedhë si politikë të saj kontabël ose modelin e kostos (i cili shpjegohet në paragrafin 21), ose modelin e rivlerësimit (i cili shpjegohet në paragrafin 22) dhe do të zbatojë atë model për të gjithë klasën e AAM-së që vlerësohet.

Modeli i kostos

24.Vlera e drejtë e trullit dhe ndërtesave zakonisht përcaktohet mbi bazën e treguesve të tregut nëpërmjet vlerësimeve të kryera nga vlerësues profesionistë të kualifikuar. Vlera e drejtë e elementeve të AAM-së është zakonisht vlera e tyre e tregut, e përcaktuar nga vlerësuesit.

26.Kur rivlerësohet një element i AAM-së, amortizimi i akumuluar në datën e rivlerësimit eliminohet kundrejt vlerës kontabël bruto të aktivitetit dhe vlera neto rideklarohet me shumën e rivlerësuar të aktivitetit, ose rivlerësohen dhe vlera historike dhe amortizimi i akumuluar. Shuma/vlera e rregullimit, që vjen nga rideklarimi ose eliminimi i amortizimit të akumuluar, përfaqëson shtimin ose pakësimin e vlerës kontabël, e cila kontabilizohet në përputhje me paragrafët 29 dhe 30.

28.Një klasë AAM është një grupim i aktiveve që kanë natyrë dhe përdorim të njëjtë për njësinë. Më poshtë jepen shembuj të klasave të veçanta:

29. Të gjitha elementet e një klase AAM rivlerësohen në të njëjtën kohë për të shmangur rivlerësimet e lthura të aktiveve, si dhe raportimin në pasqyrat financiare të shumave që janë një përzierje e kostove dhe të drejta në data të ndryshme.

31.Nëse vlera kontabël e një aktivi afatgjatë material zvogëlohet, si rezultat i rivlerësimit, ky zvogëlim njihet si shpenzim në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve. Por shuma e humbjes nga rivlerësimi debitohet drejtpërdrejt në kapitalet e veta nën zërin “tepricë nga rivlerësimi”, për sa kohë dhe në atë masë që ajo kompenson një gjendje kreditore që mund të ekzistojë nga rivlerësime të mëparshme të këtij aktivi.

Vlera e amortizueshme dhe amortizimi

4510

caktuar, amortizohen gjatë jetës së tyre të dobishme.

34. Metoda e zgjedhur e amortizimit duhet të pasqyrojë sistematikisht mënyrën se si do të realizohen nga njësia ekonomike përfitimet ekonomike të ardhshme të aktivit afatgjatë, të përfuara gjatë jetës së dobishme të tij (kjo mund të mos përputhet me zvogëlimin e vlerës së aktivit me kalimin e kohës).

35. Amortizimi duhet të shprehë përdorimin e një aktivit afatgjatë, por jo detyrimisht ndryshimin e vlerës së tij. Kështu që objektivi i përzgjedhjes së metodave dhe normave të amortizimit nuk është mbajtja e vlerës kontabël të një aktivit afatgjatë material sa më afër vlerës së tij të tregut, por pasqyrimi sa më me vërtetësi i përdorimit të aktivit.

36. Në praktikë, shpesh përdoret metoda lineare për amortizimin e AAM-së. Përdorimi i metodave të tjera merret në konsideratë, në rast se ato pasqyrojnë në mënyrë më objektive shpërndarjen e përfitimeve të ardhshme ekonomike gjatë jetës së dobishme të aktivit.

Shembull:

Njësia ekonomike blen një pajisje (me kosto 10 milionë lekë), e cila, sipas prodhuesit, duhet të punojë për 10 000 orë, pavarësisht nga periudha e kohës, gjatë së cilës përdoret pajisja.

Është e pranueshme që njësia ekonomike të përdorë kohën aktuale të punës/shfrytëzimit, si bazë për përcaktimin e normës së amortizimit të tij. Për shembull, nëse pajisja ka punuar për 1 600 orë (16% e kohës së përgjithshme të jetës së dobishme) në vitin e parë dhe 2 400 orë (24% e kohës së përgjithshme të jetës së dobishme) në vitin e dytë, atëherë shpenzimet e amortizimit janë 1,6 milionë lekë në vitin e parë dhe 2,4 milionë lekë në vitin e dytë.

37. Nëse vlera e mbetur e një aktivit afatgjatë material është shumë e ulët, atëherë mund të presupozohet që ajo të jetë e barabartë me zero. Në rastet kur elemente të caktuara të aktivit afatgjatë kanë një vlerë të mbetur të konsiderueshme, diferenca mes koston dhe vlerës së mbetur amortizohet dhe ngarkohet si shpenzim gjatë jetës së dobishme.

38. Çdo njësi ekonomike cakton metodat e amortizimit dhe normat e amortizimit në politikat dhe procedurat e saj kontabël, të cilat duhet të përdoren për amortizimin e aktiveve afatgjata materiale. Për një klasë AAM, me element individualisht të parëndësishëm, mund të zbatohen të njëjtat norma amortizimi për të gjithë klasën. Për elemente individualisht të rëndësishme caktohen norma të veçanta amortizimi për çdo element të AAM-së, në bazë të jetës së dobishme të secilit prej tyre.

39. Një njësi ekonomike e shpërndan shumën e njohur fillimisht për një element të AAM-së midis pjesëve të veçanta më të rëndësishme të këtij aktivit dhe amortizon më vete secilën nga këto pjesë. Si shembull mund të merret se është me vend që trupi dhe motorët e një avioni të amortizohen më vete, pavarësisht nga fakti nëse avioni është i blerë apo i marrë me qira financiare.

40. Amortizimi i një aktivit afatgjatë material fillon kur ai është i gatshëm për përdorim (d.m.th. kur është në kushte dhe vendin e duhur) dhe vazhdon deri në amortizimin e plotë të vlerës së amortizueshme deri sa ai del nga përdorimi ose riklasifikohet si i mbajtur për shitje (shih paragrafët 82-86). Amortizimi i një aktivit afatgjatë, që del përkohësisht nga përdorimi, nuk ndërpritet.

41. Përshtatshmëria e normave të amortizimit, metodave të amortizimit dhe përlogaritjes së vlerave të rikuperimit duhet të rishihet rregullisht. Nëse konstatohet se jeta e dobishme aktuale e një aktivit afatgjatë material ndryshon dukshëm nga përlogaritja fillestare, periudha e amortizimit duhet të ndryshohet. Gjithashtu, nëse është e nevojshme, duhet të ndryshohen metodat e amortizimit dhe zvogëlimi i vlerës së mbetur të përlogaritur të një aktivit afatgjatë material (rritja e vlerës së rikuperimit të përlogaritur nuk duhet të pasqyrohet). Efekti i ndryshimit të periudhës së amortizimit, metodës së amortizimit ose vlerës së rikuperimit do të kontabilizohet si ndryshim në vlerësimet kontabël, në përputhje me udhëzimet e SKK 1 (d.m.th. në periudhën aktuale e ato të ardhshme, dhe jo në mënyrë retrospektive).

Shembull:

Një njësi ekonomike zotëron disa ndërtesa me kosto 100 mijë lekë, që amortizohen për 20 vjet (norma e amortizimit 5%). Në datën e bilancit vlera kontabël e këtyre ndërtesave është 50 mijë lekë dhe jeta e dobishme e mbetur është 10 vjet. Menjëherë para datës së bilancit, u mor vendimi që këto ndërtesa të zëvendësohen pas 5 vjetësh.

Në bazë të këtij vendimi, jeta e dobishme e mbetur e këtyre ndërtesave do të ndryshojë në 5 vjet dhe vlera kontabël do të amortizohet dhe ngarkohet si shpenzim gjatë 5 vjetëve (10 mijë lekë në vit). Shpenzimet e amortizimit të periudhave të mëparshme nuk do të ndryshojnë.

Fakti që ndërtesat janë planifikuar të zëvendësohen në 5 vjet mund të lidhet me një rënie të vlerës së tyre. Për të përcaktuar nëse ndërtesat duhet të zhvlerësohen, përveç ndryshimit të periudhës së amortizimit, është

e nevojshme të kryhet një test zhvlerësimi (shih paragrafët 60-81).

42. Nëse ka ndonjë tregues që vlera e rikuperueshme e një elementi të caktuar të AAM-së mund të ketë rënë poshtë vlerës së tyre kontabël, atëherë kryhet një test zhvlerësimi në përputhje me procedurat e përshkruara në paragrafët 60-81 dhe, nëse është e nevojshme, vlera e aktivit zvogëlohet.

Përmirësimet, riparimet dhe mirëmbajtja

43. Kostot që kanë të bëjnë me përmirësimet e mëpasshme i shtohen kostos së AAM-së vetëm nëse ato përmbushin kriteret e përkufizimit të AAM-së dhe kriteret për njohjen e aktiveve në bilanc (duke përfshirë këtu aftësinë e tyre për të marrë pjesë në gjenerimin e përfitimeve të ardhshme ekonomike). Kostot që lidhen me mirëmbajtjet dhe riparimet e vazhdueshme njihen si shpenzime gjatë vitit ushtrimor.

44. Në se një pjesë e një elementi të AAM-së zëvendësohet, kostoja e pjesës së re i shtohet kostos së elementit, në se ajo përmbush kriteret e përkufizimit të AAM-së dhe kriteret e njohjes së aktiveve në bilanc. Pjesa e zëvendësuar do të hiqet nga bilanci, edhe në se ajo nuk është kontabilizuar si pjesë më vete. Nëse kostoja fillestare (rrjedhimisht, edhe vlera kontabël aktuale) e pjesës së zëvendësuar nuk dihet, ajo mund të vlerësohet në bazë të kostos aktuale të kësaj pjese minus amortizimin e vlerësuar.

Shembull:

Çatia (me kosto 700 mijë lekë) dhe dyshemeja (me kosto 200 mijë lekë) e një ndërtese në kushte të këqija zëvendësohet dhe muret lyhen përsëri (me kosto 200 mijë lekë). Jeta e dobishme e përllogaritur e çatisë së re është 30 vjet (e njëjtë me jetën e dobishme të mbetur të ndërtesës). Jeta e dobishme e përllogaritur e dyshemesë është 10 vjet. Muret do të rilyhen, sipas nevojës, çdo 1-3 vjet.

Si çatia ashtu edhe dyshemeja i plotësojnë kriteret e përkufizimit të AAM-së, si dhe kriteret për t'u njohur si aktive në bilanc, sepse

- (a) ato ka të ngjarë të marrin pjesë në nxjerrjen e përfitimeve të ardhshme ekonomike;
- (b) kostoja e tyre mund të përcaktohet në mënyrë të besueshme;
- (c) ato do të përdoren për më shumë se një vit.

Dihet se vlera kontabël e dyshemesë së mëparshme ishte 10 mijë lekë. Vlera kontabël e çatisë së mëparshme nuk dihet (pasi ajo është blerë së bashku me ndërtesën), por, në bazë të vlerës kontabël të ndërtesës dhe pjesës së përllogaritur që i takon çatisë, vlera kontabël e përllogaritur e çatisë së vjetër është 20 mijë lekë. Në të njëjtën kohë me njohjen e çatisë dhe dyshemesë së re, çatia dhe dyshemeja e vjetër njihen si shpenzime.

Lyerja e mureve (15 mijë lekë) është një shpenzim që ka të bëjë me mirëmbajtjen dhe riparimet e vazhdueshme, prandaj ajo njihet si shpenzim i periudhës kontabël, duke pasur për bazë parimin e materialitetit.

Regjistrimet e mëposhtme do të bëhen në librat kontabël:

D	ndërtesat – çati e re (e amortizuar gjatë 30 vjetëve)	700 000
D	ndërtesat – dysheme e re (e amortizuar gjatë 10 vjetësh)	200 000
D	shpenzimet për riparim dhe mirëmbajtje	15 000
K	mjete monetare	915 000
D	vlera kontabël neto e AAM-së	30 000
K	ndërtesat – çati e vjetër	20 000
K	ndërtesat – dysheme e vjetër	10 000

45. Si kusht për vazhdimësinë e funksionimit të një elementi të AAM-së (për shembull, të një avioni) mund të jetë kryerja e riparimeve teknike të rëndësishme me ose pa zëvendësim të pjesëve të këtij aktiviti. Me kryerjen e çdo riparimi teknik kapital, kostoja e riparimit njihet në vlerën kontabël të elementit të AAM-së, nëse plotësohen kriteret për njohje. Vlera e mbetur kontabël e kostos së riparimit të mëparshëm (që është e identifikueshme nga pjesët fizike) çregjistrohet. Kjo ndodh pavarësisht nga fakti nëse kostoja e riparimit të mëparshëm është e përcaktuar në mënyrë të identifikueshme në transaksionin e blerjes apo krijimit të aktivitetit. Nëse është e nevojshme, për të përcaktuar se cila ishte kostoja e riparimit të mëparshëm të njohur në vlerën kontabël të aktivitetit të blerë ose krijuar, mund të merret si bazë kostoja e vlerësuar e një riparimi të ardhshëm.

46. Ndryshimet në vlerësimin e një pasivi të njësisë, në lidhje me nxjerrjen nga përdorimi, me kthimin në gjendjen e mëparshme, si dhe pasive të tjera të ngjashme që rezultojnë si pasojë e ndryshimit në kohën e parashikuar ose shumë e parashikuar të parasë apo mjeteve të tjera, që duhen paguar për shlyerjen e këtyre lloje të detyrimeve, ose një ndryshim në normën e skontimit, do t'i shtohet ose pakësohet kostoja e aktivitetit afatgjatë material përkatës në periudhën kontabël aktuale. Shuma e zbritur nga kostoja e aktivitetit afatgjatë material nuk duhet ta kalojë vlerën e tij kontabël. Nëse një zvogëlim i një aktiviteti afatgjatë material e tejkalon vlerën e tij kontabël, teprica njihet menjëherë në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve. Nëse rregullimi sjell rritjen e kostos së aktivitetit, njësia ekonomike duhet të shqyrtojë nëse kjo tregon se vlera e re kontabël e aktivitetit mund të mos jetë plotësisht e rikuperueshme. Nëse është kështu, njësia ekonomike bën një test të zhvlerësimit të aktivitetit, duke përllogaritur vlerën e tij të rikuperueshme dhe kontabilizon çdo humbje nga zhvlerësimi, në përputhje me

paragrafët 60-81.

TRAJTIMET KONTABËL PËR AKTIVET AFATGJATA JOMATERIALE

Njohja fillestare

47. Një aktiv afatgjatë jomaterial (AAJM) njihet në bilanc vetëm nëse:

a) ky aktiv kontrollohet nga njësia ekonomike raportuese;

b) është e mundur që përfitime të ardhshme ekonomike nga përdorimi i aktivit do të hyjnë në njësinë ekonomike raportuese;

c) kostoja e aktivit mund të matet me besueshmëri;

d) aktivi është i identifikueshëm, gjë që e dallon atë nga emri i mirë.

48. Një AAJM është i identifikueshëm nëse ai:

a) mund të shkëputet nga njësia, d.m.th. mund të shitet, jepet me qira ose shkëmbehet, ose më vete ose në grup, së bashku me një kontratë, aktiv ose pasiv të lidhur me të;

b) rezulton nga të drejta kontraktuale ose të drejta të tjera, pavarësisht nga fakti nëse këto të drejta janë të transferueshme, ose të ndashme nga njësia, ose nga të drejta, ose detyrime të tjera.

49. Nëse AAJM-të janë blerë më vete nga palë të treta ose janë përftuar në një kombinim biznesesh, në kohën e blerjes së tyre presupozohet se ekziston mundësia që nga këto aktive do të krijohen përfitime të ardhshme ekonomike. Përfitimet e pritshme ekonomike mund të jenë, për shembull kursimet nga ulja e kostos.

Vlerësimi fillestar

50. Një AAJM e blerë matet fillimisht me koston që përbëhet nga çmimi i blerjes dhe kosto të tjera që lidhen drejtpërdrejt me blerjen.

51. Në përcaktimin e kostos së një AAJM-je të prodhuar do të përdoren parime të ngjashme me ato të përcaktimit të kostos së AAM (shih paragrafët e 10-19).

52. Shpenzimet e mëposhtme nuk do të njihen si AAJM, por si shpenzime gjatë periudhës kontabël kur ato ndodhin:

a) shpenzimet e nisjes (kostot e lidhura me nisjen e njësisë ekonomike, si për shembull taksat shtetërore, tarifat për avokatët etj.);

b) shpenzimet kërkimore (shih paragrafët 52-53);

c) shpenzimet e trajnimit;

d) shpenzimet për reklamë;

e) shpenzime të përgjithshme dhe administrative;

f) humbjet në fazën e parë të prodhimit të AAJM-së;

g) shpenzimet e transportimit dhe shpenzimet e lidhura me ristrukturimin e njësisë;

h) shpenzimet e lidhura me emrin tregtar të krijuar nga njësia, listën e klientëve dhe shpenzime të tjera të ngjashme (emri tregtar dhe listat e klientëve të përftuara nga palë të treta, ose në një kombinim biznesesh, mund të kapitalizohen si AAJM).

53. Shpenzimet që lidhen me aktivitetet kërkimore (shpenzimet kërkimore) janë shpenzime që kanë të bëjnë me marrjen e njohurive teknike dhe shkencore ose me punën kërkimore dhe shkencore për mbledhjen e këtyre njohurive. Shpenzimet kërkimore lidhen me krijimin e një baze shkencore ose teknike për prezantimin e produkteve dhe shërbimeve të reja të mundshme dhe, si të tilla, njihen si shpenzime kur ato ndodhin.

54. Shpenzimet e zhvillimit janë shpenzime që kryhen për zbatimin e zbulimeve dhe gjetjeve teknike në projektimin, përgatitjen ose testimin e produkteve, shërbimeve, proceseve apo sistemeve të reja të përcaktuara. Shpenzimet zhvillimore do të kapitalizohen si AAJM, nëse ato i plotësojnë të gjitha kriteret e mëposhtme:

a) mundësia teknike për përfundimin e një AAJM-je, që ai të mund të jetë i gatshëm për përdorim ose shitje;

b) disponibiliteti i burimeve financiare dhe teknike, si dhe vullneti i mirë për përfundimin e projektit që ai të mund të jetë i gatshëm për përdorim ose shitje;

c) njësia ekonomike është e aftë të përdorë ose shesë AAJM;

d) gjenerimi i përfitimeve ekonomike të pritshme, të ardhshme nga AAJM, mund të matet me besueshmëri (përfshirë këtu ekzistencën e një tregu për prodhimet ose shërbimet e këtij projekti);

e) vlera e shpenzimeve të zhvillimit mund të matet me besueshmëri.

55. Ndërsa faza kërkimore përfshin kërkimet për vlerësimin dhe përzgjedhjen e alternativave të mundshme, faza zhvillimore merret me zhvillimet specifike të produkteve dhe shërbimeve të reja të përzgjedhura, për të cilat është përgatitur një buxhet dhe është marrë një vendim për të përfunduar punimet zhvillimore. Në rast se faza kërkimore nuk mund të dallohet qartë nga faza zhvillimore, atëherë të gjitha shpenzimet e lidhura me projektin konsiderohen si shpenzime kërkimore dhe, si të tilla, ato evidentohen si shpenzime kur ndodhin. Në se më vonë konstatohet që disa shpenzime i kishin plotësuar kriteret për kapitalizim në periudhën kur ato ishin kryer, ato nuk kapitalizohen në mënyrë retrospektive.

Shembull:

Një njësi ekonomike përgatit një faqe interneti të re (webpage), me qëllim që t'i shesë produktet e saj. Përveç faqes së internetit të jashtëm, të krijuar për klientët e saj, do të krijohet edhe një tjetër faqe (intranet) për përdorim të brendshëm, me qëllim që të shpejtohet përpunimi i aplikimeve të marra dhe që të kursehen shpenzimet. Cilat nga shpenzimet e mëposhtme mund të kapitalizohen si AAJM (nëse ato i plotësojnë kriteret e dhëna në paragrafin 53), dhe cilat nga ato duhet të kalojnë në shpenzime:

1. Analiza e tregut, zhvillimi i një planbiznesi dhe buxheti për projektin
2. Zhvillimi i strukturës, hartimi dhe zgjidhjet teknike për faqen e klientëve
3. Zhvillimi i strukturës, projektimi dhe zgjidhjet teknike për faqen e brendshme të internetit
4. Shpenzimet e lidhura me regjistrimin e faqeve të reja të internetit
5. Shpenzimet për zhvillimin e informacionit, që do të paraqitet në faqet e internetit.
6. Shpenzimet operative të këtyre faqeve të internetit (duke përfshirë rinovimin e vazhdueshëm të informacionit)

7. Shpenzimet që lidhen me reklamën e kësaj faqeje në faqe të tjera interneti

8. Shpenzimet e trajnimit të personelit për përdorimin e faqeve të reja të internetit

Përgjigjja: shpenzimet 2-4 mund të kapitalizohen si shpenzime zhvillimi (nëse ato plotësojnë kriteret e dhëna në paragrafin 53), ndërsa shpenzimet e tjera do të evidentohen si shpenzime kur ato ndodhin.

56. Emri i mirë i krijuar nga vetë njësia (d.m.th. ndryshimi mes vlerës së tregut dhe vlerës kontabël të aktiveve neto të njësisë ekonomike) nuk njihet si aktiv në bilancin e njësisë ekonomike raportuese.

Vlerësimi i mëpasshëm

57. Një AAJM do të paraqitet në bilanc me koston e tij minus amortizimin e akumuluar dhe humbjet e akumuluar nga zhvlerësimi.

58. Politikat për AAM-të, të shprehura në paragrafët 60-62 dhe 41-42, do të zbatohen gjithashtu edhe për AAJM-të, pasi të jenë marrë në konsideratë ndryshimet e përshkruara në paragrafët 55-56. Rivlerësimi i AAJM-së nuk lejohet.

59. Për amortizimin e AAJM-së të amortizueshme do të përdoret metoda lineare, përveç rasteve kur një metodë tjetër siguron një pamje më objektive të përfitimeve të pritshme ekonomike nga ky aktiv gjatë jetës së dobishme të tij. Si metoda alternative janë të pranueshme vetëm ato metoda amortizimi, nga aplikimi i të cilave amortizimi i akumuluar në çdo periudhë të dhënë është po aq i madh sa do të ishte sikur të zbatohet metoda lineare.

60. Vlera e mbetur e një AAJM-je të amortizueshme supozohet të jetë zero. Kur ka kontrata që përcaktojnë edhe jetën e dobishme të përdorimit të AAJM-së, atëherë ato do të amortizohen brenda afateve të kontratës. Kur nuk ka kontrata që të përcaktojnë kohën e përdorimit të AAJM-së nga njësia, ato do të amortizohen për 5 vjet.

ZHVLERËSIMET E AKTIVEVE AFATGJATA MATERIALE DHE AKTIVEVE AFATGJATA JOMATERIALE

Zhvlerësimi i aktiveve

61. Elementet e AAM-së, si dhe të AAJM-së zvogëlohen deri në shumën e rikuperueshme të aktivit, nëse kjo shumë është më e ulët se vlera e tij kontabël.

62. Për të përcaktuar nëse një aktiv mund të ketë rënë në vlerë, kryhet një test, nëpërmjet të cilit vlerësohet shuma e rikuperueshme. Paragrafët 63-65 shpjegojnë se kur një njësi ekonomike duhet të kryejë një test të tillë zhvlerësimi. Paragrafët 66-73 përshkruajnë metodologjinë për testimin e zhvlerësimit të një aktivi të veçantë, ndërsa paragrafët 74-78, të grupeve të aktiveve (njësisë gjeneruese të parasë) edhe emrin e mirë. Paragrafët 79-81 përshkruajnë rimarrjen e humbjes nga zhvlerësimi.

63. Humbja nga zhvlerësimi do të njihet si shpenzim i periudhës kontabël.

Përcaktimi i nevojës për testin e zhvlerësimit

64. Një test zhvlerësimi kryhet në çdo datë të bilancit për aktivet që tregojnë shenja të rënies në vlerë.

65. Në çdo datë të bilancit, drejtuesit e njësisë ekonomike vlerësojnë me sy kritik nëse ekzistojnë shenja të rënies në vlerë të aktiveve. Shenja të tilla mund të jenë:

- a) vlera e tregut e aktiveve të ngjashme ka rënë;
- b) mjedisi i përgjithshëm ekonomik dhe gjendja e tregut është keqësuar dhe, si rezultat i kësaj, ka të ngjarë që përfitimet e pritshme ekonomike nga ky aktiv të bien;
- c) normat e interesit të tregut janë rritur dhe, për rrjedhojë, norma e skontimit të përdorur në llogaritjen e vlerës në përdorim të aktivit është rritur, që do të thotë se vlera në përdorim e aktivit është ulur;
- d) vlera kontabël e aktiveve neto të njësisë ekonomike është më e madhe se vlera e tregut;

e) gjendja fizike e aktiveve është përkeqësuar;
f) performanca ekonomike e aktivitetit ose e një grupi aktivevsh është më e dobët se ç'pritej;
g) njësia ekonomike ka planifikuar të ndërpresë disa veprimtari ekonomike ose të mbyllë disa departamente.

66. Në rast se ndonjëri nga faktorët e lartpërmendur ekziston (ose ndonjë faktor tjetër, që tregon rënien në vlerë të një aktivi afatgjatë), kryhet testi i zhvlerësimit. Nëse një test i tillë nuk është i mundshëm për një aktiv afatgjatë të veçantë, për shkak se flukset e parasë që gjeneron ky aktiv nuk dallohen nga flukset e tjera të parasë të gjeneruara nga aktivet e tjera të njësisë ekonomike, testi i zhvlerësimit kryhet për njësinë e gjenerimit të parasë, së cilës i përket ky aktiv. Testi i zhvlerësimit të emrit të mirë kryhet në të njëjtën kohë me testin e zhvlerësimit të njësisë së gjenerimit të parasë, së cilës i përket emri i mirë.

Testi i zhvlerësimit

67. Testi i i zhvlerësimit kryhet me qëllim që të përcaktohet shuma e rikuperueshme e një aktivi afatgjatë, e cila është shuma më e lartë midis vlerës së drejtë të një aktivi afatgjatë (minus koston e shitjes) dhe vlerës në përdorim të tij. Nevoja për zvogëlimin e vlerës së aktivitetit afatgjatë ekziston nëse, si vlera e tij e drejtë (minus koston e shitjes) ashtu edhe vlera në përdorim janë më të ulëta se vlera e tij kontabël. Nëse vlera e drejtë ose vlera në përdorim e kalon vlerën kontabël të aktivitetit, atëherë nuk është e nevojshme të vlerësohet vlera tjetër, pasi vlera e rikuperueshme e aktivitetit është gjithsesi më e madhe se vlera e tij kontabël.

68. Treguesit e mëposhtëm merren për bazë në përcaktimin e vlerës së drejtë të një aktivi afatgjatë (minus koston e shitjes):

- a) çmimi i shitjes së një aktivi afatgjatë, për të cilin është rënë dakord me një marrëveshje shitjeje;
- b) vlera e tregut e një aktivi afatgjatë në një treg aktiv, nëse nuk ka ndonjë marrëveshje të detyrueshme shitjeje;
- c) nëse nuk ka marrëveshje shitjeje ose një treg aktiv për aktivin afatgjatë, çmimi i pritshëm i shitjes në një treg të lirë mes palëve të pavarura, duke iu referuar gjithashtu transaksioneve të ngjashme të kohëve të fundit, si dhe në të njëjtën industri

69. Nëse asnjë nga treguesit e lartpërmendur nuk mund të matet me besueshmëri, atëherë vlera e rikuperueshme e aktivitetit afatgjatë do të jetë vlera e tij në përdorim.

70. Për vlerësimin e vlerës në përdorim të një aktivi afatgjatë përgatitet një parashikim realist, përtaqë përket flukseve të parasë që do të përftohen nga përdorimi i aktivitetit në periudhat e mëpasshme, si dhe përlllogaritjet vlera e drejtë e këtyre flukseve të parasë. Buxhetet dhe parashikimet e miratuara nga drejtuesit për periudhat e mëpasshme (në përgjithësi jo më shumë se 5 vjet) përdoren si bazë për parashikimin e flukseve të parasë. Flukset e parasë, të periudhave që nuk mbulohen nga buxhetet dhe parashikimet e miratuara nga drejtuesit, përlllogariten duke zbatuar norma realiste të rritjes mbi buxhetet apo parashikimet aktuale. Norma e rritjes që aplikohet duhet të jetë në përgjithësi ose e qëndrueshme ose në rënie. Ajo nuk duhet ta kalojë normën mesatare afatgjatë të rritjes në tregun e produkteve të ngjashme të së njëjtës industri (nëse është e nevojshme norma mund të jetë zero ose negative). Parashikimet e fluksit të parasë përgatiten në mënyrë të tillë që ato të mos përmbajnë kontradiktë të pajustificueshme me rezultatet historike të njësisë ekonomike raportuese, si dhe industrisë përkatëse.

71. Flukset e parasë, të përdorura për llogaritjen e vlerës në përdorim të një aktivi afatgjatë, përbëhen nga të gjitha flukset hyrëse të parasë nga përdorimi i vazhdueshëm i këtij aktivi, nga nxjerrja e tij jashtë përdorimit, si dhe flukset e parasë të nevojshme për mirëmbajtjen dhe riparimin e aktivitetit.

72. Flukset e parasë, të përdorura për llogaritjen e vlerës në përdorim të një aktivi afatgjatë, nuk do të përfshijnë flukset e përlllogaritura të parasë nga investimet-shitesë për përmirësimin e këtij aktivi (as nga të ardhurat-shitesë që vijnë nga investime të tilla), veprimtaritë e financimit (për shembull, rikthimi i borxheve) ose pagesat e mundshme për tatimfitimin.

73. Në llogaritjen e vlerës aktuale neto të flukseve të parasë përdoret si normë skontimi një normë interesi, e barabartë me atë që investuesit do të kërkonin si normë kthimi për një projekt të ngjashëm.

74. Norma e skontimit që aplikohet i merr në konsideratë të gjitha rreziqet e lidhura me aktivin afatgjatë, duke përfshirë rreziqet e vendit, rreziqet e lidhura me konvertimin e monedhës së huaj, rrezikun e lidhur me çmimin, si dhe të tjera rreziqe specifike që lidhen me aktivin. Kostoja mesatare e ponderuar e kapitalit të njësisë ekonomike mund të jetë një normë skontimi e përshtatshme. Megjithatë, në përcaktimin e normës së duhur të skontimit duhet pasur parasysh që ajo duhet të reflektojë opinionin e tregut mbi rreziqet specifike, të lidhura me aktivin, dhe të mos ndikohet nga mënyra se si është financuar aktualisht blerja e këtij aktivi afatgjatë.

Testi i zhvlerësimit të njësisë së gjenerimit të parasë dhe emrit të mirë

75. Kur është e mundur, testi i zhvlerësimit kryhet për çdo aktiv afatgjatë të veçantë, nëse ka ndonjë tregues që vlera e tij mund të ketë rënë. Nëse kryerja e një testi të tillë nuk është e mundur për një aktiv afatgjatë të veçantë, pasi vlera e tij e rikuperueshme nuk mund të përcaktohet me besueshmëri, testi i zhvlerësimit kryhet për grupin më të vogël të aktiveve, ku bën pjesë edhe aktiviteti në fjalë, vlera e rikuperueshme e të cilit mund të përcaktohet. Një grup i tillë aktivevsh quhet njësi gjeneruese e parasë.

76. Për shembull, nëse vlera në përdorim e një makinerie të veçantë nuk është e mundur të përcaktohet,

atëherë ajo duhet të përcaktohet për grupin e makinerive ku bën pjesë makineria në fjalë; nëse edhe kjo është e pamundur, atëherë vlerësimi duhet të kryhet për të gjithë njësinë e prodhimit ose, kur është e nevojshme, për të gjithë njësinë. Njësitë gjeneruese të parasë do të përcaktohen nga periudha në periudhë, në bazë të të njëjtave parime.

77. Emri i mirë i përfutur në një kombinim biznesesh (shih SKK 9) ka të bëjë me aktive të blera në një kombinim biznesesh, të cilat nuk mund të identifikohen më vete. Për qëllime të testit të zhvlerësimit, emri i mirë i përfutur në një kombinim biznesesh shpërndahet te secila njësi gjeneruese parash (ose grupe të njësive gjeneruese parash) që priten të përfitojnë nga ky emër i mirë në të ardhmen, duke filluar nga data e blerjes. Shpërndarja e emrit të mirë midis njësive gjeneruese të parasë bazohet në mënyrën se si njësia ekonomike e organizon raportimin e brendshëm (emri i mirë shpërndahet deri në nivelin më të ulët të njësisë gjeneruese të parasë së monitorueshme nga drejtuesit, për qëllime të menaxhimit të brendshëm)

78. Në se një njësi ekonomike e riorganizon strukturën e saj të brendshme, ose raportimin në mënyrë të tillë që përbërja e njësive gjeneruese të parasë ndryshon (për shembull, ato do të kombinohen ose do të ndahen në pjesë), emri i mirë rishpërndahet te njësitë që ndikohen nga ky riorganizim. Kjo rishpërndarje kryhet duke përdorur metodën e vlerës relative. Nëse njësia ekonomike nxjerr jashtë përdorimit një njësi gjeneruese parash (ose pjesë të saj), atëherë emri i mirë, që i takon kësaj njësie, do të hiqet nga bilanci.

79. Një test i zhvlerësimit për njësitë gjeneruese të parave kryhet në të njëjtën mënyrë si dhe testi i zhvlerësimit të një aktivi individual. Nëse shuma e rikuperueshme e njësisë gjeneruese të parasë është më e ulët se shuma e vlerave kontabël të aktiveve, atëherë aktivet që i përkasin kësaj njësie do të zvogëlohen në vlerë. Fillimisht, zvogëlohet emri i mirë (nëse ekziston) i shpërndarë te njësia gjeneruese e parasë dhe, më pas zvogëlohen përpjesëtimisht të gjithë aktivet e tjera të njësisë).

Shembull:

Një njësi prodhimi mbahet në bilancin e një njësie me vlerën kontabël të aktiveve të saj prej 600 000 lekësh, si dhe vlerën kontabël të emrit të mirë që ka ardhur nga blerja e kësaj njësie prej 300 000 lekësh. Duke qenë se njësia e prodhimit është planifikuar të mbyllet pas 3 vjetësh, kjo sugjerohet se shuma e rikuperueshme e aktiveve të kësaj njësie prodhimi mund të ketë rënë poshtë vlerës së tyre kontabël. Sipas përllogaritjeve të drejtuesve, të ardhurat dhe shpenzimet e pritshme gjatë 3 viteve të mëpasshme janë si më poshtë (në mijë lekë):

	Viti I	Viti II	Viti III
Shitja e produkteve	800	600	400
Produktet e vlerësuara me kosto			
duke përfshirë lëndët e para, pagat etj	500	350	200
Riparimi dhe mirëmbajtja e makinerive	300	250	200
Amortizimi i pajisjeve	50	50	50
Amortizimi i emrit të mirë	200	200	200
Amortizimi i emrit të mirë	100	100	100
Fitimet para interesit	-50	-100	-150
Interesi mbi huan e marrë për blerjen e makinerisë	-100	-50	0
Fitimi/-humbja neto	-150	-150	-150

Fitimi mesatar i pritshëm i tregut për projekte prodhimi me rrezik të ngjashëm është 10%. Në fund të vitit të tretë pritet të merren 50 000 lekë nga shitja e pajisjes së prodhimit (si hekurishte). Aktualisht, nuk ka treg për shitjen e pajisjes në përdorim.

Sa duhet të jetë zvogëlimi i vlerës i kësaj pajisjeje, nëse ka zhvlerësim?

Meqenëse hyrjet e parasë, të gjeneruara nga kjo njësi prodhimi, janë të dallueshme nga hyrjet e tjera të parasë në njësinë ekonomike, kjo njësi gjeneruese mund të konsiderohet më vete si një njësi gjeneruese e parasë. Për kryerjen e testit të zhvlerësimit njësia ekonomike përgatit parashikime trevjeçare të fluksit të parasë për njësinë, në bazë të parashikimeve të drejtuesve. Parashikimi përmban vetëm të ardhurat dhe shpenzimet monetare (pra, nuk përfshin, për shembull amortizmin) dhe nuk përfshin hyrjet e parave nga aktivitete financuese:

	Viti I	Viti II	Viti III
Shitja e produkteve	800	600	400

Kostoja e produkteve (duke përfshirë materialet e para, pagat etj.)				
	-500	-350	-200	
	300	250	200	
Riparimi dhe mirëmbajtja e pajisjes	-50	-50	-50	
Hyrja e parasë nga shitja e pajisjes	0	0	50	
Hyrja neto e parasë	250	200	200	

Duke e skontuar këtë fluks hyrës parash me 10%, vlera aktuale e fluksit hyrës të parave (ose vlera në përdorim e njësisë gjeneruese të parasë) është 543 mijë lekë. Vlera e drejtë e njësisë (minus koston e shitjes) është 50 mijë lekë (shitje si hekurishte). Meqenëse shumat e rikuperueshme të njësisë është më e lartë mes vlerës në përdorim dhe vlerës së drejtë (minus koston e shitjes), atëherë shumat e rikuperueshme të njësisë është 543 mijë lekë.

Duke marrë parasysh që vlera kontabël e njësisë gjeneruese të parasë është 900 mijë lekë (600 mijë lekë për pajisjen plus 300 mijë lekë për emrin e mirë), atëherë vlera e aktiveve të kësaj njësie duhet të zvogëlohet me 357 mijë lekë (900-543). Fillimisht, zvogëlohet emri i mirë që i takon njësisë gjeneruese (në shumën 300 mijë lekë) dhe më pas zvogëlohen përpjesëtimisht vlerat e pajisjeve të njësisë gjeneruese (në një shumë totale prej 57 mijë lekësh).

Rimarrja e humbjes nga zhvlerësimi

80. Në datën e bilancit, njësi ekonomike duhet të shqyrtojë nëse shumat e rikuperueshme të aktiveve afatgjata të zvogëluara është rritur. Nëse është e mundur, njësi ekonomike kryen një test të ri të zhvlerësimit. Nëse ka shenja që shumat e rikuperueshme të një aktivi afatgjatë ose grup aktivesh afatgjatë (njësi gjeneruese parash) është rritur mbi vlerën kontabël, humbja e mëparshme nga zhvlerësimi do të rimerret dhe vlera kontabël e aktivit do të rritet. Kufiri më i lartë i rritjes është vlera e mëparshme kontabël e aktivit afatgjatë minus amortizimin gjatë viteve të ndërmjetme.

81. Në rastin e rimarrjes së një humbjeje nga zhvlerësimi për një njësi gjeneruese parash, vlera kontabël e të gjithë aktiveve që i përkasin kësaj njësie (me përjashtim të emrit të mirë) rritet përpjesëtimisht. Humbja nga zhvlerësimi i emrit të mirë nuk rimerret.

82. Rimarrja e një humbjeje nga zhvlerësimi për një aktiv afatgjatë do të njihet në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve për periudhën raportuese, si një pakësim i humbjes nga zhvlerësimi i aktiveve afatgjata.

SHITJA E AKTIVEVE AFATGJATA MATERIALE DHE E AKTIVEVE AFATGJATA JOMATERIALE

83. Elemente të AAM-së dhe AAJM-së, që priten të shiten brenda 12 muajve të ardhshëm, riklasifikohen si aktive afatgjata të mbajtura për shitje dhe njihen në bilanc si aktive afatshkurtra.

84. Elemente të AAM-së dhe AAJM-së riklasifikohen në bilanc si aktive afatgjata të mbajtura për shitje vetëm, si dhe vetëm nëse ato janë të disponueshme për shitje të menjëhershme dhe shitja e tyre është shumë e mundshme. Për këtë, drejtuesit e njësisë ekonomike duhet të kenë filluar në mënyrë aktive aktivitetet e shitjes dhe t'i kenë nxjerrë këto aktive në treg me një çmim që është i arsyeshëm në krahasim me vlerën e tyre aktuale.

85. Aktivët afatgjatë, të klasifikuar si të mbajtura për shitje, vlerësohen me vlerën më të ulët midis vlerës së tyre kontabël dhe vlerës së drejtë minus koston e shitjes, dhe paraqiten më vete në bilanc.

86. Amortizimi i aktiveve afatgjata, të klasifikuar si të mbajtura për shitje, ndërpritet në kohën e riklasifikimit të aktivit. Nëse vlera e drejtë e aktivit (minus koston e përllogaritur të shitjes) është më e ulët se vlera kontabël e tij, aktivi i klasifikuar si i mbajtur për shitje do të zvogëlohet deri në vlerën e drejtë (minus koston e shitjes). Një aktiv afatgjatë, i klasifikuar si i mbajtur për shitje, nuk amortizohet edhe pse ai vazhdon të përdoret në prodhim nga njësi ekonomike deri në momentin e nxjerrjes jashtë përdorimit (d.m.th. shitjes).

87. Nëse një njësi ekonomike i ndryshon planet e saj, në lidhje me shitjen e aktivit, aktivet riklasifikohen si AAM ose AAJM, duke i vlerësuar me vlerën më të ulët midis vlerës së tyre kontabël të mëparshme (e rregulluar me amortizimin e akumuluar) dhe shumës së rikuperueshme. Rregullimi, në lidhje me riklasifikimin e mundshëm, njihet në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve të periudhës kontabël, dhe jo në mënyrë retrospektive.

NJOHJA NË BILANC DHE NË PASQYRËN E TË ARDHURAVE DHE SHPENZIMEVE

88. AAM-të paraqiten në bilanc në zërat përkatës të formatit të bilancit, të dhënë në SKK 2, Paraqitja e pasqyrave financiare. Lejohet gjithashtu një klasifikim i mëtejshëm i zërave të bilancit (për shembull, "Toka", "Ndërtesa", "Makinë dhe pajisje").

89. Shpenzimet e amortizimit të AAM-së dhe AAJM-së, si dhe humbjet nga zhvlerësimi, paraqiten si zë më vete i formatit 1 të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve, si dhe në zërat përkatës të formatit 2, në varësi të funksioneve të aktiveve në njësinë ekonomike. Fitimet/humbjet nga nxjerrja jashtëpërdorimit të AAM dhe

AAJM njihen në zërat “Shpenzime të tjera të shfrytëzimit”/”Të ardhura të tjera të shfrytëzimit”.

SHËNIMET SHPJEGUESE

90. Në pasqyrat financiare shpjegohen metodat dhe normat e amortizimit (ose jeta e dobishme), të përdorura për amortizimin e të gjitha grupeve të AAM dhe AAJM, analiza e ndryshimit në vlerën kontabël të tyre, si dhe informacioni i mëposhtëm:

- a) kostoja, amortizimi i akumuluar dhe vlera kontabël në fillim të vitit ushtrimor;
- b) blerjet dhe përmirësimet gjatë periudhës kontabël;
- c) shumën e kostove të kapitalizuara të huamarrjeve;
- d) shtesat nga kombinimet e bizneseve;
- e) shpenzimet e amortizimit;
- f) zvogëlimet nga humbjet prej zhvlerësimit;
- g) rimarrjet e humbjeve të mëparshme nga zhvlerësimi;
- h) rivlerësimet në përputhje me paragrafët 22-31;
- i) daljet jashtë përdorimit/shitjet;
- j) riklasifikimet (duke përfshirë aktivet jorrjedhëse të mbajtura për shitje);
- k) ndryshime të tjera;
- l) kostoja, amortizimi i akumuluar dhe vlera kontabël në fund të periudhës kontabël.

91. Për elementet e rivlerësuara të AAM-së, në përputhje me paragrafët 22-31, jepen shënimet e mëposhtme:

- a) data e rivlerësimit;
- b) shkaqet e rivlerësimit;
- c) metoda e rivlerësimit dhe supozimet kryesore të përdorura (përfshirë këtu normën e skontimit, nëse rivlerësimi bazohet në flukset e ardhshme të pritshme të parasë);
- d) personat që e kanë kryer rivlerësimin.

92. Për zvogëlimet e dukshme në vlerë, gjatë periudhës kontabël, jepen këto shpjegime:

- a) përshkrimi i aktiveve afatgjata ose grup aktivesh të zvogëluara;
- b) fakti nëse zvogëlimi është bazuar në vlerën e drejtë (minus koston e shitjes) ose në vlerën në përdorim;

c) metodat dhe supozimet kryesore, të përdorura për llogaritjen e shumës së rikuperueshme (duke përfshirë normën e skontimit, nëse zvogëlimi bazohet në vlerën në përdorim).

93. Vlera kontabël e elementeve të AAM dhe AAJM, të mbajtura peng si garanci për huamarrjet, shpjegohet gjithashtu.

94. Rekomandohet edhe që të jepen përshkrime mbi përlllogaritjen e vlerës së drejtë të atyre AAM-ve, vlera e drejtë e të cilëve është shumë më e lartë se vlera kontabël.

DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE

95. 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.

96. Një njësi mund të zgjedhë të vlerësojë një element të AAM-së me vlerën e drejtë në datën e hyrjes në fuqi të SKK-ve dhe ta përdorë këtë vlerë të drejtë si koston e supozuar të aktivit në atë datë; ose njësia mund të zgjedhë të përdorë si kosto të supozuar një rivlerësim të kryer sipas rregullave të mëparshme të kontabilitetit shqiptar, por vetëm nëse ky rivlerësim, në datën që është kryer, ishte gjerësisht i krahasueshëm me vlerën e drejtë të aktivit. Nëse një njësi përdor, në bilancin e parë të përgatitur në bazë të SKK-ve, vlerën e drejtë si kosto të një elementi të AAM-së ose një prone për investim, pasqyrat financiare të njësisë të përgatitura në përputhje me SNK-të duhet të shpjegojnë, për secilin zë çelës të bilancit, shumën e këtyre vlerave të drejta, si dhe shumën e rregullimeve të vlerave të mëparshme kontabël, të raportuara sipas rregullave kontabël të mëparshme shqiptare.

KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE TË RAPORTIMIT FINANCIAR (SNK/SNRF)³

97. 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.

³ Për shembull, referenca “SNK 1.15-22” i referohet paragrafëve 15-22 të Standardit Nderkombëtar të Kontabilitetit SNK 1.

Paragrafi në SKK 5	Paragrafi në SNK / SNRF, sipas versionit të datës 31 mars 2004
1	Asnjë
2	Asnjë
3	Asnjë
4	Asnjë
5	SNK 16.1 & SNK 38.1
6	Asnjë
7	SNK 16.6 ; SNK 36.6 ; SNK 38. 8 ; SNK 23.4
8	SNK 38.4, 38.119, 38.9
9	SNK 23.5
10	SNK 16.15-16
11	SNK 16.17
12	SNK 16.23
13	SNK 23.11
14	SNK 23.20, 23.23, 23.25
15	Asnjë
16	SNK 16.24-26
17	SNK 16.13, 16.43-47
18	Asnjë
19	Asnjë
20	SNK 16.29
21	SNK 16.30
22	SNK 16.31
23	SNK 16.32
24	SNK 16.34
25	SNK 16.35
26	SNK 16.36
27	SNK 16.37
28	SNK 16.38
29	SNK 16.39
30	SNK 16.40
31	SNK 16.41
32	Asnjë
33	SNK 16.60
34	Asnjë
35	SNK 16.62
36	SNK 16.53
37	Asnjë
38	SNK 16.44
39	SNK 16.55
40	SNK 16.51
41	Asnjë
42	SNK 16.12
43	SNK 16.13
44	SNK 16.14
45	IFRIC 1.4-5
46	SNK 38.8-17
47	SNK 38.12
48	SNK 38.21-22
49	SNK 38.24
50	Asnjë
51	SNK 38.63, 38.67, 38.69
52	SNK 38.8, 38.54-56
53	SNK 38.8, 38.59, 38.57
54	SNK 38.71
55	SNK 38.48
56	SNK 38.74

57	Asnjë
58	SNK 38.97-98
59	SNK 38.100
60	SNK 36.59
61	Asnjë
62	SNK 36.60
63	SNK 36.9
64	SNK 36.12
65	SNK 36.66, 36.80
66	SNK 36.18-19
67	SNK 36.25-27
68	SNK 36.20
69	SNK 36.31
70	SNK 36.33-38
71	SNK 36.39
72	SNK 36.44, 36.50
73	SNK 36.55-56
74	SNK 36.66
75	SNK 36.72
76	SNK 36.80-82
77	SNK 36.86-87
78	SNK 36.104
79	SNK 36.110-111, 36.114, 36.117
80	SNK 36.122-124
81	SNK 36.119
82	SNRF 5.6
83	SNRF 5.7-9
84	SNRF 5.15
85	SNRF 5.25
86	SNRF 5.26-28
87	Asnjë
88	Asnjë
89	SNK 16.73, SNK16.75 dhe SNK 38.118
90	SNK 16.77
91	SNK 36.126 dhe SNK36.130
92	SNK 32.94b
93	SNK 16.79
94	Asnjë
95	SNRF 1.16-17, 44
96	Asnjë

STANDARDI KOMBËTAR I KONTABILITETIT NR.6
PROVIZIONET, PASIVET DHE AKTIVET E KUSHTËZUARA

PËRMBAJTJA

Paragrafët

OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES

1-3

FUSHA E ZBATIMIT

4-6

PËRKUFIZIMET Kryesore

7-9

NJOHJA E PROVIZIONEVE – RREGULLA TË PËRGJITHSHME

10-22

Krijimi i provizioneve

10-15

Vlerësimi i provizioneve

16-20

Përdorimi i provizioneve

21-22

NJOHJA E PROVIZIONEVE – FUSHAT SPECIFIKE	23-39
Provizionet e garancisë	23
Provizionet që lidhen me çështjet gjyqësore	24-26
Provizionet që lidhen me kontrata me kushte rënduese	27-28
Provizionet për detyrimet mjedisore	29-31
Provizionet për kostot e ristrukturimit	32-36
Provizionet për pensione	37-39
PASIVET E KUSHTËZUARA	40-41
AKTIVET E KUSHTËZUARA	42-43
NJOHJA NË BILANC DHE NË PASQYRËN E TË ARDHURAVE E SHPENZIMEVE	44-49
SHËNIMET SHPJEGUESE	50-51
DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE	52
KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE TË RAPORTIMIT FINANCIAR (SNK/SNRF)	53

OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES

1. Objektivi i Standardit Kombëtar të Kontabilitetit 6, Provizionet, aktivet dhe pasivet e kushtëzuara (SKK 6 ose Standardi), i nxjerrë dhe miratuar nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit dhe i shpallur nga Ministria e Financës, është të vendosë rregullat e kontabilizimit dhe shpjegimit të provizioneve, aktivet dhe pasivet e kushtëzuara 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 6 mbështetet në standardin ndërkombëtar të kontabilitetit SNK 37, “Provizionet, aktivet dhe pasivet e kushtëzuara”, dhe SNK 19, “Përfitimet e punonjësve”. Një tabelë korresponduese e paragrafëve të Standardit me paragrafë të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar është dhënë në paragrafin 53. Për rastet që nuk janë trajtuar në mënyrë të drejtpërdrejtë nga SKK 6 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 përdoret për:

- a) krijimin, llogaritjen, njohjen dhe vlerësimin e provizioneve (për shembull, provizionet e garancisë, provizionet që lidhen me procese gjyqësore dhe provizionet e pensioneve) në pasqyrat financiare;
- b) shpjegimet e pasiveve dhe aktiveve, të kushtëzuara në pasqyrat financiare.

5. SKK 6 përkufizon termin provizion dhe shpjegon ndryshimin mes një provizioni dhe një pasivi të kushtëzuar. Standardi bën dallim mes situatave, ku njohja e një provizioni është e nevojshme të bëhet në bilanc, dhe situatave kur është e mjaftueshme që të shpjegohet pasivi i kushtëzuar, vetëm në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare.

6. Ky standard nuk do të zbatohet për:

- a) kontabilizimin e disa provizioneve specifike, të cilat janë rregulluar nga SKK të tjera të Këshillit Kombëtar të Kontabilitetit (për shembull, njohja e provizioneve në kombinimet e bizneseve – shih SKK 10, “Kombinimet e bizneseve dhe investimet në Shoqëri, të kontrolluara dhe pjesëmarrje);
- b) kontabilizimi i provizioneve që lindin nga kontratat e sigurimit në agjencitë e sigurimit.

PERKUFIZIMET KRYESORE

7. Më poshtë jepen përkufizimet e disa termave kryesore të përdorura në këtë standard:

Provizioni është një detyrim aktual, për të cilin koha e shlyerjes ose shumat janë të pasigurta.

Pasivi është një detyrim i një njësie ekonomike raportuese që

- a) ka lindur nga ngjarje të shkuara;
- b) shlyerja e të cilit pritet të shoqërohet me një dalje të burimeve.

Ngjarja detyruese është ngjarje që krijon një detyrim ligjor ose ekonomik për njësinë ekonomike.

Detyrimi ligjor është detyrim që rrjedh nga:

- a) një kontratë (nëpërmjet kushteve të shprehura ose të nënkuptuara të kontratës);
- b) legjislacioni apo një akt tjetër ligjor.

Detyrimi konstruktiv është detyrim që rrjedh nga veprimet e një njësie ekonomike ku:

a) në bazë të një modeli të vendosur nga praktikatat e shkuara, politika të shpallura ose një deklarami specifik, njësi ekonomike ua ka bërë të ditur palëve të tjera se do të pranojë përgjegjësi të caktuara;

b) si rezultat, njësi ekonomike ka krijuar një pritshmëri të arsyeshme te palët e tjera, se ajo do t'i shlyejë këto përgjegjësi.

Detyrimi i kushtëzuar është:

(a) një detyrim që krijohet nga ngjarje të shkuara, ekzistenca e të cilit do të konfirmohet vetëm nëse ndodh ose nuk ndodh një ose disa ngjarje të ardhshme të pasigurta, të cilat nuk janë nën kontrollin e plotë të njësisë ekonomike;

(b) një detyrim ekzistues që rrjedh nga ngjarje të shkuara, por që nuk është njohur pasi:

(I) ka mundësi që shlyerja e detyrimit nuk do të shoqërohet me dalje të burimeve ekonomike;

(II) shuma/vlera e detyrimit nuk mund të vlerësohet me saktësi të mjaftueshme.

Aktiv i kushtëzuar është një kërkesë e krijuar nga ngjarje të shkuara, ekzistenca e së cilës do të konfirmohet vetëm nëse ndodh ose nuk ndodh një ose disa ngjarje të ardhshme të pasigurta, që nuk janë nën kontrollin e plotë të njësisë ekonomike raportuese.

8.Provizionet mund të dallohen nga pasive të tjera “të zakonshme” (për shembull, detyrimet për t’u paguar furnitorëve huamarrjet etj.) pasi në to ka pasiguri mbi kohën ose shumën e shpenzimeve të ardhshme për t’u shlyer. Shuma e përdorur për njohjen e pasiveve “të zakonshme” përcaktohet në përgjithësi nëpërmjet një fature, kontrate ose dokumenti tjetër, dhe nuk ka nevojë për një vlerësim kontabël. Për njohjen e provizioneve në bilanc, për përcaktimin e shumës së nevojshme për shlyerjen e provizioneve ose afatit kohor të provizioneve, do të merret për bazë opinioni i drejtuesve ose ekspertëve të tjerë. Meqenëse vlerësimi i provizioneve bazohet në vlerësime që mund të mos jenë gjithmonë të sakta, është e rëndësishme që ato të njihen dhe raportohen të ndara nga pasivet e tjera.

9.Pasiguria, përsa u përket pasiveve të kushtëzuara, është edhe më e madhe sesa pasiguria në lidhje me provizionet. Nëse realizimi i provizioneve është relativisht i sigurt dhe shuma mund të vlerësohet në mënyrë relativisht të saktë, kur flasim për pasivet e kushtëzuara, ose realizimi i tyre është i pasigurt, ose shuma nuk mund të vlerësohet me saktësi as edhe relativisht.

NJOHJA E PROVIZIONEVE - RREGULLA TË PËRGJITHSHME

Krijimi i provizioneve

10.Njësia ekonomike do të njohë një provizion në bilanc kur

a) njësia ka një detyrim aktual ligjor ose konstruktiv, si rezultat i ngjarjeve që kanë ndodhur para datës së bilancit;

b) ekziston mundësia që për shlyerjen e detyrimit do të nevojitet një dalje e burimeve;

c) mund të bëhet një vlerësim relativisht i saktë i shumës së detyrimit.

11.Njësia ekonomike do ta njohë një provizion në bilancin e saj vetëm kur e ashtuquajtura ngjarje detyruese ka ndodhur para datës së bilancit. Që një ngjarje të quhet detyruese, është e nevojshme që ajo të krijojë një detyrim ligjor ose konstruktiv për njësinë ekonomike, dhe që njësia ekonomike nuk ka asnjë alternativë tjetër për shmangien e këtij detyrimi, përveç shlyerjes së tij.

Shembuj – lindja e një detyrimi ligjor.

Më poshtë jepen shembuj të ngjarjeve detyruese, të cilat çojnë në një detyrim ligjor për njësinë:

a) Shkelja e kontratës nga njëra palë, që i shërben palës tjetër, si bazë për të kërkuar dëmshpërblime në bazë të kontratës.

b) Mosrespektimi i ligjit për taksat, i cili bën që Drejtoria e Tatimeve dhe Doganave të kërkojë pagesat e tatimeve shtesë ose gjobave (pavarësisht nga fakti nëse kjo drejtori e ka zbuluar mosrespektimin apo jo);

c) Hyrja në fuqi e një ligji mjedisor, sipas të cilit kërkohet që njësia ekonomike të likuidojë ose kompensojë për ndotje të caktuara.

12.Në rastin e detyrimit konstruktiv nuk ka bazë ligjore, mbi të cilën kërkohet shlyerja e detyrimit. Megjithatë, njësia ekonomike, nëpërmjet veprimtarive të saj apo deklaratave specifike, ka krijuar bindjen te palët e tjera se kjo njësi do ta shlyejë detyrimin, d.m.th. mosshlyerja e detyrimit nuk ka gjasa të ndodhë.

Shembuj: Lindja e detyrimeve konstruktive

Më poshtë janë dhënë shembuj të situatave që çojnë në lindjen e një detyrimi konstruktiv për njësinë:

a) Një njësi ekonomike ka shprehur gatishmërinë e saj për të riblerë produktet e shitura brenda dy muajsh, nëse klienti nuk është i kënaqur me to. Njësia e ka ndjekur këtë politikë, ndonëse nuk ka ndonjë detyrim ligjor për të vepruar kështu. Meqenëse blerësit kanë një pritshmëri të arsyeshme në politikën e kthimit të mallrave, të ndjekur nga njësia ekonomike, njësia ekonomike krijon një provizion në bilanc për kostot e parashikuara, në lidhje me riblerjen e mallrave. Shitja e mallrave është një ngjarje detyruese.

b) Bordi mbikëqyrës i një njësie ekonomike u premtonte drejtuesve të njësisë që, në rast se do të ketë rezultate të mira financiare, një përqindje e fitimit neto të njësisë do t'u jepet atyre si shpërblim. Ndonëse njësia ekonomike nuk ka detyrim ligjor, që ta mbajë premtimin, një praktikë e ngjashme është ndjekur për disa vite dhe drejtuesit kanë një pritshmëri të arsyeshme që njësia ekonomike do ta mbajë premtimin. Ngjarja detyruese ndodh në kohën kur drejtuesit informohen mbi përqindjen e mundshme të shpërblimit.

c) Një njësi ekonomike ka deklaruar, para datës së mbylljes së bilancit, se gjatë programit të ristrukturimit një numër i caktuar punonjësish do të shkurohen dhe atyre do t'u paguhet një shumë totale prej 100 000 lekësh, si përfitim për ndërprerjen e marrëdhënieve të punës. Ndonëse njësia nuk ka detyrim ligjor që ta zbatojë programin e ristrukturimit deri në datën e mbylljes së bilancit, deklarata, përsa më sipër, ka krijuar një pritshmëri të arsyeshme te palët e interesuara dhe, si rezultat, ka gjasa që njësia ekonomike do ta zbatojë vendimin. Koha e shpalljes së programit të ristrukturimit përbën një ngjarje detyruese.

13. Një provizion do të njihet në bilanc, vetëm nëse mundësia për realizimin e tij është më e madhe se 50% (d.m.th. realizimi është më i mundshëm se mosrealizimi). Nëse mundësia e realizimit është më e vogël se 50%, provizioni nuk do të njihet, por detyrimi do të paraqitet si një pasiv i kushtëzuar në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare.

14. Në përgjithësi është gjithmonë e mundur të bëhet një vlerësim relativisht i saktë i shumës së një provizionit të nevojshëm (d.m.th. shuma që shoqëron provizionin). Në raste të rralla, kur nuk mund të bëhet një vlerësim i tillë, provizioni nuk do të njihet në bilanc, por faktorët që lidhen me të do të përshkruhen si një pasiv i kushtëzuar në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare.

15. Krijimi i një provizionit të ri, ose rritja e një provizionit ekzistues, zakonisht regjistrohet si një shpenzim i periudhës kontabël. Në rastin kur krijimi i një provizionit lidhet me përdorimin ose shitjen, apo nxjerrjen jashtë përdorimit të një aktivi, shuma e një provizionit të tillë do t'i shtohet kostos së këtij aktivi. (Shih udhëzimet e mëtejshme në SKK 5, paragrafi 45)

Vlerësimi i provizioneve

16. Shuma e njohur si provizion do të jetë vlerësimi më i saktë i mundshëm i shpenzimeve të nevojshme për shlyerjen e një detyrimi ekzistues të mundshëm, e vlerësuar kjo në datën e mbylljes së bilancit.

17. Në çdo datë të bilancit, drejtuesit e njësisë ekonomike vlerësojnë domosdoshmërinë për krijimin e provizioneve të reja dhe rivlerësimin ose anulimin e provizioneve ekzistuese. Një provizion do të kontabilizohet me shumën që nevojitet për ta shlyer këtë detyrim, ose për ta transferuar atë te një palë e tretë.

18. Shuma që nevojitet për shlyerjen e një detyrimi, që lidhet me provizionin, shpesh varet nga një sërë faktorësh të jashtëm, të cilët nuk varen nga njësia ekonomike, por që probabiliteti i ndodhjes së tyre mund të parashikohet. Në vlerësimin e provizioneve duhen marrë në shqyrtim probabilitetet e shumë skenarëve të ndryshëm të mundshëm.

Shembuj: Vlerësimi i provizioneve

a) Ndaj një njësie ekonomike është hapur një çështje gjyqësore, e cila vazhdon të jetë në proces edhe në datën e mbylljes së bilancit. Avokatët e njësisë parashikojnë se pagesat përfundimtare, që lidhen me këtë çështje gjyqësore (përfshirë kostot e avokatëve dhe gjokat) mund të jenë mes 100 000 dhe 200 000 lekësh, me probabilitet të njëjtë ndodhjeje. Njësia njeht një provizion në shumën 150 000 lekë.

b) Një njësi ekonomike lëshon garanci për produktet e saj deri në një vit. Përvoja e shkuar ka treguar se 90% e produkteve nuk kanë defekte, 9% kanë defekte të vogla, dhe 1% kanë defekte serioze. Riparimi i defekteve të vogla do të kushtojë rreth 10% të çmimit të shitjes dhe riparimi i defekteve serioze rreth 80% të çmimit të shitjes. Vitin e kaluar shitjet neto të njësisë ishin 100 milionë lekë, ndërsa njësia ka shpenzuar tashmë 500 000 lekë për riparimin e defekteve të produkteve të shitura vitin e kaluar.

Kostot e vlerësuar, që lidhen me garancinë për riparimin e produkteve, janë si më poshtë:

$$0,09 \times 100\,000\,000 \times 0,1 + 0,01 \times 100\,000\,000 \times 0,8 = \\ = 900\,000 + 800\,000 = 1\,700\,000$$

Meqenëse njësia ekonomike ka pasur aktualisht shpenzime në shumën 500 000 lekë për riparimet e produkteve të shitura në të njëjtin vit, në datën e mbylljes së bilancit do të njihet një provizion garancie prej 1 200 000 lekësh (1 700 000 – 500 000).

19. Në rast se provizioni shlyhet pas 12 muajve, pas datës së mbylljes së bilancit, ai do të njihet në

bilanc me vlerën aktuale të shpenzimeve të pritshme, përveç rastit kur efekti i skontimit është jomaterial.

20.Në llogaritjen e vlerës aktuale, norma e skontimit do të jetë norma e interesit të tregut për detyrime të një natyre të ngjashme.

Përdorimi i provizioneve

21.Një provizion do të përdoret vetëm për ato lloj shpenzimesh, për të cilat ai është njohur fillimisht.

22.Asnjë shpenzim tjetër, që nuk ka lidhje me provisionin e krijuar, nuk duhet të kompensohet kundrejt tij, pasi kjo do të dëmtonte karakterin objektiv të pasqyrave financiare të një njësie ekonomike.

NJOHJA E PROVIZIONEVE – FUSHA SPECIFIKE

Provizionet e garancisë

23.Në rast se njësia ekonomike jep garanci për produktet që ajo shet, në bilancin e njësisë do të njihet një provizion i barabartë me shumën e nevojshme për shlyerjen e detyrimeve të garancisë për produktet e shitura deri në datën e bilancit. Për vlerësimin e provizioneve do të merret për bazë përvoja e mëparshme. Një shembull i llogaritjes së një provizionit për garanci është dhënë në paragrafin 18 të këtij Standardi.

Provizionet që lidhen me çështjet gjyqësore

24.Njësia ekonomike do të njohë një provizion në bilancin e saj, në lidhje me të gjitha çështjet gjyqësore ekzistuese dhe ato të mundshme, në rastet kur:

- a) një ngjarje detyruese, që ka krijuar çështjen gjyqësore, ka ndodhur para datës së bilancit;
- b) është e mundshme që njësia ekonomike të përballojë shpenzime, në lidhje me zgjidhjen e çështjes gjyqësore;
- c) shuma e shpenzimeve të pritshme, që lidhen me çështjen gjyqësore, mund të vlerësohet relativisht me saktësi.

Nëse nuk plotësohen kushtet e lartpërmendura, provizioni nuk do të njihet në datën e bilancit, por çështjet që lidhen me gjyqin do të përshkruhen si një pasiv i kushtëzuar në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare.

25.Ndonëse shpesh mund të bëhet vetëm një vlerësim i përafërt i shumës që ka të bëjë me çështjet gjyqësore, kjo nuk përbën arsye për moskrijimin e një provizionit. Vetëm në raste të rralla, kur shumat që lidhen me çështjet gjyqësore mund të jenë shumë të ndryshme për skenarë të ndryshëm, dhe probabiliteti i këtyre skenarëve nuk mund të parashikohet me besueshmëri, provizioni nuk do të njihet në bilanc, por një përshkrim i çështjeve gjyqësore do të paraqitet në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare.

26.Një shembull i llogaritjes së provizionit, në lidhje me një çështje gjyqësore, është dhënë në paragrafin 18 të këtij Standardi.

Provizionet që lidhen me kontratat me kushte rënduese

27.Kontrata me kushte rënduese është një kontratë, në të cilën kostoja e shlyerjes së një detyrimi i kapërcen përfitimet ekonomike që priten prej kësaj kontrate.

28.Një provizion për kontratat me kushte rënduese do të kontabilizohet me shumën më të vogël midis humbjes që lidhet me përmbushjen e kontratës (d.m.th. të ardhurat nga kontrata minus koston që lidhet me përmbushjen e saj) ose gjobës për pezullimin e kontratës.

Shembull: Njohja e një provizionit, që lidhet me një kontratë me kushte rënduese.

a) Një njësi ekonomike merr me qira ambiente të një linje prodhimi nëpërmjet një qiraje të zakonshme, për të cilën paguan 100 000 lekë në vit. Më 31.12.2005, njësia kalon në një linjë të re prodhimi, ndërsa marrëveshja për ambientet e vjetra skadon vetëm pas tre vjetësh, më 31.12.2008. Me pezullimin e kontratës, njësia do të duhet të paguajë një gjobë të barabartë me qiranë e dy viteve (200 000 lekë). Nëse njësia do ta jepte me qira hapësirën, ajo do të përftonte të ardhura nga qiraja rreth 70 000 lekë në vit (d.m.th. njësia do të kishte një humbje prej 30 000 lekësh në vit nga marrëveshja e qirasë.

Njësia krijon një provizion në bilanc, në lidhje me marrëveshjen e qirasë me kushte rënduese në shumën 90 000 lekë (30 000 lekë x 3 vjet = 90 000 lekë që është më e vogël se gjoba prej 200 000 lekësh) (nëse ndikimi i skontimit është i ndjeshëm, provizioni për vitin 2 dhe 3 duhet të skontohej).

b) Një njësi ekonomike, që merret me prodhime qumështi, ka lidhur një marrëveshje afatgjatë me furnitorët për blerjen e qumështit të papërpunuar me çmim 4 lekë për litër. Në fund të vitit 2005, çmimi i tregut për qumështin e papërpunuar (gjithashtu, çmimi i shitjes së qumështit) kishte rënë ndjeshëm. Më 31.12.2005, sipas kontratës, njësia duhet të blinte 100 000 litra të tjera me çmim 4 lekë për litër, ndonëse drejtuesit kishin parashikuar që çmimi i blerjes së qumështit të papërpunuar në atë kohë duhet të ishte 3 lekë, që njësia të mos kishte humbje të vazhdueshme. Për ndërprerjen e marrëveshjes/kontratës, duhet paguar një gjobë prej 50 000 lekësh.

Kjo është një kontratë me kushte rënduese, pasi kostot e pashmangshme të kontratës i tejkalojnë të ardhurat prej saj. Njësia ekonomike do të krijojë një provizion në një shumë që është më e vogla mes kostove,

që lidhen me përmbushjen e kontratës (1 lek/litër x 100 000 litra = 100 000 lekë) dhe gjobës (50 000 lekë), pra në shumën 50 000 lekë.

Provizionet për detyrimet mjedisore

29.Në bilancin e saj, një njësi ekonomike do të krijojë një provizion për detyrimet mjedisore që kanë lindur para datës së mbylljes së bilancit nëse,

a) sipas legjislacionit, kërkohet likuidimi ose kompensimi për një dëm specifik;

b) njësia ekonomike ka treguar, nëpërmjet veprimtarive dhe politikave të saj mjedisore, se ajo synon ta likuidojë vullnetarisht dëmin mjedisor.

30.Për detyrimin mjedisor do të njihet një provizion i barabartë me shumën e kostove që lidhen me likuidimin e dëmit (përfshirë këtu edhe gjobat e mundshme). Nëse njësia ekonomike preferon të paguajë gjobat në vend të likuidimit të dëmit, do të njihet një provizion i barabartë me shumën e gjobave të mundshme.

31.Nëse detyrimi mjedisor ka ndodhur si rezultat i blerjes, krijimit ose përdorimit të një mjeti (për shembull një minierë), atëherë shumat e provizionit do të përfshihen në koston e mjetit. Kur detyrimi mjedisor rezulton në një shtesë të çmimit të blerjes së mjetit, njësia ekonomike duhet të analizojë nëse kjo tregon se vlera e re kontabël e mjetit mund të mos jetë plotësisht e rikuperueshme. Për këtë, njësia ekonomike duhet të kryejë testin e zhvlerësimit të mjetit, duke vlerësuar shumën e tij të rikuperueshme dhe, në përputhje me SKK 5, duhet të kontabilizojë humbjen nga zhvlerësimi.

Provizionet për kostot e ristrukturimit

32.Ristrukturimi është një riorganizim i veprimtarisë së njësisë ekonomike, në bazë të një plani të veçantë veprimi, të zbatuar nga drejtuesit e njësisë ekonomike, si rezultat i të cilit fusha e veprimit të biznesit të ndërmarrë, ose mënyra se si kryhet ky biznes, do të ndryshojë në mënyrë të konsiderueshme.

33.Shembuj të ristrukturimit janë shitja ose likuidimi i një linje biznesi, mbyllja ose zhvendosja e njësisë të caktuar të rëndësishme të prodhimit, ndryshime të konsiderueshme në strukturën e drejtimit që çojnë në shkurtimin e disa prej anëtarëve të stafit drejtues e të tjera të ngjashme.

34.Kur një detyrim konstruktiv ka lindur si pasojë e një programi ristrukturimi, njësia ekonomike do të njohë në bilancin e saj një provizion, vetëm nëse drejtuesit, para datës së bilancit

a) kanë hartuar dhe miratuar një program të hollësishëm ristrukturimi, i cili përshkruan pjesët e biznesit që do të ristrukturohen, ndryshimet e planifikuara në numrin e punonjësve, shpenzimet që do të kryhen, si dhe në çfarë kohe pritet të bëhen;

b) kanë paraqitur çështjet kryesore të programit të ristrukturimit ose kanë filluar të zbatojnë programin e ristrukturimit, duke krijuar pritshmëri të palët përkatëse, përsa i përket zbatimit të këtij programi.

35.Një provizion ristrukturimi do të përmbajë vetëm shpenzimet e drejtpërdrejta që ndodhin vetëm njëherë, si rezultat i zbatimit të programit të ristrukturimit, dhe që nuk janë të lidhura me veprimtaritë e njësisë ekonomike pas ristrukturimit. Shembuj të shpenzimeve të ristrukturimit, që diktojnë krijimin e një provizioni, janë:

a) shpenzimet që lidhen me ndërprerjen e marrëdhënieve të punës;

b) shpenzimet që lidhen me mbylljen e një njësie prodhimi;

c) shpenzimet që lidhen me kontratat që janë shndërruar në kontrata me kushte rënduese, si rezultat i ristrukturimit (për shembull, marrëveshjet e qirasë financiare që kthehen në kontrata me kushte rënduese pas ristrukturimit).

36.Për shpenzimet e mëposhtme nuk do të krijohet provizion ristrukturimi, pasi ato nuk janë të lidhura me vetë ristrukturimin, por janë të lidhura me veprimtaritë e biznesit pas ristrukturimit:

a) shpenzimet për rikualifikimin e punonjësve dhe ripozicionimin e tyre;

b) shpenzimet e marketingut;

c) shpenzimet që lidhen me zhvillimin e sistemeve të reja.

Shembull: Njohja e provizioneve të ristrukturimit

Drejtuesit e një njësie shitjeje me pakicë janë në procesin e mbylljes së dyqaneve në fshatra, pasi ato nuk kanë pasur ecuri të mirë. Drejtuesit kanë bërë një shpallje publike për ristrukturimin e biznesit, si dhe kanë filluar të zbatojnë planin e ristrukturimit.

Drejtuesit kanë parashikuar një sërë shpenzimesh, por janë akoma në diskutim se cilat nga këto kosto, nëse do të ketë të tilla, do të çojnë në krijimin e një provizioni.

Zgjidhja

Mbyllja e planifikuar përbën një ristrukturim.

Më poshtë janë dhënë shembuj të shpenzimeve, për të cilat duhet të krijohen provizione:

a) shpenzimet në lidhje me ndërprerjen e marrëdhënieve të punës me punonjësit;

b) shpenzimet e çmontimit të dyqaneve;

c) shpenzimet që lidhen me likuidimin e mallrave (d.m.th. mallrat që do të shiten me çmim më të ulët se kostoja e tyre, ose vlera neto e realizueshme gjatë rrjedhës normale të biznesit);

d) shpenzimet e mbylljes, që do t'i paguhen një qiradhënësi për një pronë të marrë me qira, në bazë të

një kontratë qiraje;

e) shpenzimet që lidhen me mbylljen e parakohshme të kontratave me furnitorët.

Provizioni i ristrukturimit nuk përfshin shpenzime të tilla, si

a) rikualifikimi ose ripozicionimi i personelit që vazhdon marrëdhëniet e punës;

b) marketingu;

b) investimet në sistemet e reja dhe rrjetet e shpërndarjes;

d) humbjet e ardhshme të shfrytëzimit nga dyqanet.

Provizionet për pensione

37. Nëse një njësi ekonomike ka detyrim t'u paguajë pensione ose përfitime të tjera punonjësve, ajo duhet të njohë në bilanc një provizion për të mbuluar shpenzimet që lidhen me këto pagesa.

38. Në krijimin e provizioneve për pensione, njësi ekonomike do të vlerësojë shumën e pagesave që do të kryhen në periudhat vijuese dhe do të llogarisë vlerën e tyre aktuale. Në vlerësimin e provizioneve për pensione do të merren në konsideratë jetëgjatësia e mbetur e vlerësuar e punonjësve që kanë të drejtë të marrin pension, inflacioni i ardhshëm dhe rritjet e pagave (në rast se shumë e pensionit varet nga këta tregues). Norma e skontimit që do të përdoret do të jetë norma e interesit të bonove të cilësisë së lartë të korporatave ose të bonove qeveritare.

39. Ky Standard nuk jep një metodë të hollësishme për trajtimin kontabël të provizioneve për pensione dhe përfitime të tjera. Nëse është e nevojshme, rekomandohet të përdoren metodat e përshkruara në SNK 19. Në vlerësimin e provizioneve për pensione rekomandohet të shfrytëzohet ndihma e specialistëve të kualifikuar në këtë fushë (aktuarët).

PASIVET E KUSHTËZUAR

40. Pasiv i kushtëzuar është një detyrim që mund të krijohet nga ngjarje të shkuara, ekzistenca e të cilit do të konfirmohet vetëm nga ndodhja ose mosndodhja e një ose disa ngjarjeve të ardhshme të pasigurta, që nuk janë nën kontrollin e plotë të njësisë ekonomike; ose një detyrim ekzistues, të krijuar nga ngjarje të shkuara, por që nuk kontabilizohet pasi nuk është e mundur që shlyerja e këtij detyrimi të shoqërohet me një dalje të burimeve; ose shumë e detyrimit nuk mund të vlerësohet relativisht me saktësi. Shembuj të pasiveve të kushtëzuara janë:

a) një detyrim që lidhet me proceset gjyqësore të nisura ndaj njësisë ekonomike, të cilat ajo nuk parashikon t'i humbasë;

b) një kredi e marrë nga një njësi tjetër dhe e garantuar nga njësi ekonomike në fjalë, garanci që nuk pritet të shkaktojë shpenzime për njësinë ekonomike në fjalë, pasi njësi tjetër është në gjendje t'i shlyejë detyrimet.

41. Pasivet e kushtëzuara nuk do të njihen në bilancin e njësisë ekonomike, por në lidhje me to do të jepet informacion në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare. Pasivet e kushtëzuara, realizimi i të cilave është shumë pak i mundshëm, nuk kanë nevojë të paraqiten në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare.

AKTIVET E KUSHTËZUARA

42. Një aktiv i kushtëzuar është një kërkesë e mundshme që lind nga ngjarje të shkuara dhe ekzistenca e të cilit do të konfirmohet vetëm nëse ndodh ose nuk ndodh një ose disa ngjarje të ardhshme të pasigurta, të cilat nuk janë nën kontrollin e plotë të njësisë ekonomike. Shembull i një kërkesë të mundshme është një ankesë që njësi ekonomike i ka paraqitur një njësie tjetër, realizimi i së cilës varet nga rezultati i proceseve gjyqësore.

43. Kërkesat e mundshme nuk do të njihen në bilancin e njësisë ekonomike. Në ato raste, kur është e mundur që njësi të marrë përfitime ekonomike nga kjo kërkesë e mundshme, në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare duhet të jepet një përshkrim i shkurtër i natyrës së kërkesave të mundshme dhe, aty ku është praktike, të jepet edhe një përlllogaritje e efektit të tyre financiar.

NJOHJA NË BILANC DHE NË PASQYRËN E TË ARDHURAVE E SHPENZIMEVE

44. Provizionet paraqiten në bilanc duke përdorur zërat përkatës në formatin e bilancit të dhënë në SKK 2, Paraqitja e pasqyrave financiare. Gjithashtu, lejohet edhe një zbërthim i mëtejshëm i zërave të bilancit (për shembull, "Detyrimet për pensionet", "Provizione të tjera" etj.).

45. Provizionet, që priten të realizohen brenda 12 muajve pas datës së mbylljes së bilancit (p.sh. provizionet e krijuara në lidhje me proceset gjyqësore) ose gjatë ciklit normal të biznesit të një njësie (p.sh. provizionet për garancitë) do të regjistrohen në zërin "Provizione afatshkurtra" (ose te nënzërat e tij).

46. Provizionet që priten të realizohen me vonë se 12 muaj pas datës së bilancit (p.sh. provizionet që lidhen me proceset gjyqësore) ose për periudha më të gjata se cikli normal i biznesit të njësisë (p.sh. provizionet për garancitë) do të regjistrohen në zërin "Provizione afatgjata" (ose te nënzërat e tij).

47. Shpenzimet që lidhen me krijimin e provizioneve do të regjistrohen në atë zë të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve, me të cilin kanë më shumë lidhje. Reduktimi i provizioneve do të regjistrohet tek i njëjti zë i pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve, ku janë njohur më parë shpenzimet, në lidhje me krijimin e

provizionit.

48. Kur njësi ekonomike e ka të drejtën të kërkojë rimbursimin e një provizioni të caktuar nga një palë e tretë, provizioni dhe e drejta për kërkesë, që vjen nga rimbursimi, do të njihen veças në bilanc, duke mos i kompensuar ato kundrejt njëri-tjetrit. Rimbursimi do të trajtohet si një aktiv në bilanc, nëse është pothuajse e sigurt se ai do të merret. Shpenzimet që lidhen me provizionin dhe të ardhurat që lidhen me njohjen në kontabilitet të së drejtës për rimbursim mund të paraqiten si shumë neto në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve.

Shembull:

Një njësi ekonomike është hedhur në gjyq për cilësinë e dobët të mallrave që ajo shet. Sipas vlerësimit të avokatëve, shpenzimet që lidhen me këtë gjyq shkojnë në 100 000 lekë. Në të njëjtën kohë, njësi ekonomike ka hapur gjyq ndaj nënkontraktorëve (furnitorëve) të saj për të kërkuar kompensim për dëmet e shkaktuara. Avokatët parashikojnë se ka shumë të ngjarë që, nëse njësi ekonomike e humbet çështjen gjyqësore, ajo do të marrë, të paktën 80 000 lekë nga nënkontraktorët e saj si kompensim.

Njësi njeh në bilancin e saj një provizion në shumën 100 000 lekë, si dhe një të drejtë të arkëtueshme nga nënkontraktorët në shumën 80 000 lekë. Në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve, shpenzimet e lidhura me gjyqin do të regjistrohen në shumën neto prej 20 000 lekësh (100 000 lekë – 80 000 lekë).

49. Rritja e vlerës së aktualizuar të provizioneve afatgjata, për shkak të kalimit të kohës (stornim i skontimit ose amortizim i skontimit) do të regjistrohet si një shpenzim interesi në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve.

SHËNIMET SHPJEGUESE

50. Për klasa të ndryshme të provizioneve, të raportuara në bilanc, do të jepet informacioni si më poshtë:

- a) përshkrimi i tyre;
- b) data e parashikuar e realizimit;
- c) norma e përdorur për skontimin e provizioneve afatgjata.

51. Për të gjitha pasivet dhe aktivet materiale do të jepet informacioni, si më poshtë:

- a) përshkrimi i tyre;
- b) parashikimi i shumës dhe kohës së realizimit.

DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE

52. 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 tjera në mënyrë retrospektive.

KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE TË RAPORTIMIT FINANCIAR (snk/SNRF)⁴

53. 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 që përshkrimet në standardet e referuara mund të kenë ndryshim.

Paragrafi në SKK 6	Paragrafi në SNK / SNRF, sipas versionit të datës 31 mars 2004
1	Asnjë
2	Asnjë
3	Asnjë
4	SNK 37.1
5	SNK 37.13
6	SNK 37.5
7	SNK 37.10
8	SNK 37.11-13
9	SNK 37.11-13
10	SNK 37.14
11	SNK 37.17
12	SNK 37.17

⁴Për shembull, referenca “SNK 1.15-22” u referohet paragrafëve 15-22 të Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit SNK 1.

13	SNK 37.23
14	SNK 37.26
15	SNK 16.16
16	SNK 37.36
17	SNK 37.37
18	SNK 37.39-40
19	SNK 37.45,
20	SNK 37.46
21	SNK 37.61
22	SNK37.62
23	Asnjë
24	Asnjë
25	Asnjë
26	Asnjë
27	SNK 37.10, 37.68
28	SNK 37.66, 37.68
29	Asnjë
30	Asnjë
31	IFRIC 1.5
32	SNK 37.10
33	SNK 37.70
34	SNK 37.72
35	SNK 37.80
36	SNK 37.81
37	Asnjë
38	SNK 19.50, 19.78
39	Asnjë
40	Asnjë
41	SNK 37.27-28
42	Asnjë
43	SNK 37.31, 37.34
44	Asnjë
45	Asnjë
46	Asnjë
47	Asnjë
48	SNK 37.53-54
49	SNK 37.60
50	SNK 37.85
51	SNK 37.86
52	Asnjë
53	Asnjë

STANDARDI KOMBËTAR I KONTABILITETIT NR. 7 KONTABILIZIMI I QIRAVE

Përmbajtja	Paragrafët
OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES	1-3
fusha e zbatimit	4-5
PËRKUFIZIMET KRYESORE	6
KLASIFIKIMI I QIRAVE NË QIRA FINANCIARE DHE QIRA TË ZAKONSHME	7-17
TRAJTIMI KONTABËL I QIRAVE NË PASQYRAT FINANCIARE TË QIRADHËNËSIT	18-31
Qiratë financiare	18-26
Qiratë e zakonshme	27-31
TRAJTIMI KONTABËL I QIRAVE NË PASQYRAT FINANCIARE TË QIRAMARRËSIT	32-38
Qiratë financiare	32-36
Qiratë e zakonshme	37-38
VEPRIMET E SHITJES DHE RIMARRJES ME QIRA SHËNIMET SHPJEGUESE	39-45
DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE	46-50
KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE TË RAPORTIMIT FINANCIAR (SNK/SNRF)	51
	52

OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES

1. Objektivi i Standardit Kombëtar të Kontabilitetit 7, Trajtimi kontabël i qirave (“SKK 7” ose “Standardi”), i nxjerrë dhe miratuar nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit dhe publikuar nga Ministria e Financës, është të vendosë rregullat e kontabilizimit dhe shpjegimit të qirave 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 cilëve përshkruhen në Ligjin nr. 9 228, “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”, nxjerrë në prill 2004.

2. SKK 7 mbështetet në standardin ndërkombëtar të kontabilitetit (SNK) 17 “Qiratë” dhe shpjegimet e Komitetit të Interpretimit të Standardeve SIC 15. Një tabelë korresponduese e paragrafëve të Standardit me

paragrafë të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar është dhënë në paragrafin 52. Për rastet që nuk janë trajtuar në mënyrë të drejtpërdrejtë nga SKK 7 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 kërkohej 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 përdoret për kontabilizimin dhe shpjegimin e të gjitha marrëveshjeve qiradhënëse (ose marrëveshjeve të tjera shumë të ngjashme me to) në pasqyrat financiare.

5. Ky standard do të aplikohet për ato marrëveshje që e kalojnë të drejtën e përdorimit të mjeteve nga një palë të pala tjetër, edhe pse qiradhënësi është i detyruar të sigurojë mirëmbajtjen e vazhdueshme të këtyre mjeteve (për shembull, në forma të ndryshme të marrëveshjeve të shfrytëzimit). Ky standard nuk aplikohet për marrëveshje të tilla, si kontrata për shërbime, të cilat nuk e kalojnë të drejtën e përdorimit të mjetit nga një palë të pala tjetër.

PËRKUFIZIMET KRYESORE

6. Më poshtë jepen përkufizimet e disa termave kryesore të përdorura në këtë standard:

Qiraja është një marrëveshje ku qiradhënësi i kalon qiramarrësit të drejtën e përdorimit të një mjeti për një periudhë të caktuar kohe, kundrejt një ose disa pagesave.

Qiraja financiare është qiraja, nëpërmjet së cilës qiramarrësi i kalohet nga qiradhënësi të gjitha rreziqet dhe përfitimet që kanë të bëjnë me pronësinë e një mjeti. Titulli mund t'i kalojë ose jo qiramarrësit.

Qiraja e zakonshme është çdo lloj qiraje tjetër, përveç asaj financiare.

Krijimi i qirasë ndodh në datën më të hershme të datave të mëposhtme:

a) datës së marrëveshjes për qiranë ose

b) datës kur palët angazhohen bashkërisht të veprojnë në përputhje me klauzolat kryesore të marrëveshjes së qirasë.

Në datën e krijimit të qirasë, marrëveshja e qirasë klasifikohet ose si qira financiare, ose si qira e zakonshme. Kur marrëveshja e qirasë është qira financiare, po në këtë datë duhet të përcaktohen shumat që do të njihen në pasqyrat financiare.

Fillimi i qirasë është data kur qiramarrësi merr të drejtën për ta përdorur mjetin e marrë me qira. Kjo është data e njohjes fillestare të qirasë në pasqyrat financiare të të dyja palëve.

Afati i qirasë është periudha e paanulueshme, për të cilën qiramarrësi ka lidhur kontratë për të marrë një mjet me qira, së bashku me afate të tjera, për të cilat qiramarrësi ka opsionin të vazhdojë ta mbajë mjetin me qira, me ose pa pagesë shtesë, atëherë kur që në krijimin e qirasë është mjaftueshmërisht e sigurt që qiramarrësi do ta përdorë këtë opsion.

Periudha e paanulueshme është periudha gjatë së cilës marrëveshja e qirasë mund të anulohet vetëm atëherë:

a) kur ndodh ndonjë ngjarje e rrallë e paparashikuar;

b) me lejen e qiradhënësit;

c) kur qiramarrësi lidh një kontratë të re qiraje për të njëjtin mjet ose një mjet të ngjashëm me të parin, si dhe me të njëjtin qiradhënësi;

d) kur qiramarrësi paguan një shumë shtesë të tillë që, në fazën e krijimit të qirasë vazhdimi i qirasë është mjaftueshmërisht i sigurt.

Pagesat minimale të qirasë janë pagesat që qiramarrësi duhet të paguajë ose paguan gjatë afatit të qirasë (përveç qirasë së mundshme, kostot e shërbimeve dhe tatimet që paguhen nga qiradhënësi dhe rimbursohen nga qiramarrësi), së bashku me:

a) në rastin e qiramarrësit, shumat e garantuara nga qiramarrësi ose nga një palë e lidhur me të;

b) në rastin e qiradhënësit, ndonjë vlerë e mbetur që i garantohet qiradhënësit nga:

i) qiramarrësi;

ii) një palë e lidhur me qiramarrësin;

iii) një palë e tretë, që nuk ka lidhje me qiradhënësin, e cila është e aftë financiarisht të shlyejë detyrimet e garancisë.

Nëse qiramarrësi ka opsionin ta blejë mjetin me një çmim që pritët të jetë në mënyrë të konsiderueshme më i ulët se vlera e drejtë e tij, si dhe është mjaftueshmërisht e sigurt që qiramarrësi do ta përdorë këtë opsion, atëherë shumat minimale e pagesave të qirasë do të përbëhet nga pagesat minimale të qirasë së pagueshme gjatë afatit të qirasë dhe pagesat për ushtrimin e opsionit të blerjes.

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

Jeta ekonomike është ose

a) periudha, gjatë së cilës një mjet pritet të jetë i përdorshëm ekonomikisht nga një ose disa përdorues;

b) numri i produkteve ose njësive të tjera të ngjashme, që priten të përfitohen nga përdorimi i mjetit nga një ose disa përdorues.

Jeta e dobishme është periudha, gjatë së cilës parashikohen të përdoren përfitimet ekonomike nga përdorimi i mjetit, pavarësisht nga afati i qirasë.

Vlera e mbetur e garantuar është:

a) për qiramarrësin, pjesa e vlerës së mbetur që garantohet nga qiramarrësi ose nga një palë e lidhur me qiramarrësin (shuma e garancisë është shuma maksimale që mund të bëhet e pagueshme në çdo çast);

b) për qiradhënësin, pjesa e vlerës së mbetur që garantohet nga qiramarrësi ose nga një palë e tretë, që nuk ka lidhje me qiradhënësin dhe që ka mundësi financiare të përballojë detyrimet e garancisë.

Vlera e mbetur e pagarrantuar është ajo pjesë e vlerës së mbetur të mjetit të dhënë me qira, realizimi i së cilës nga qiradhënësi nuk është i sigurt ose është i garantuar vetëm nga një palë e lidhur me qiradhënësin.

Investimi bruto në qira është shuma e përgjithshme e pagesave minimale të qirasë të arkëtueshme nga qiradhënësi, në bazë të marrëveshjes së qirasë financiare, si dhe ndonjë vlerë e mbetur e pagarrantuar që do t'i krijohej qiradhënësit si e arkëtueshme.

Të ardhurat financiare të pafituara janë diferenca midis investimit bruto në qira dhe investimit neto në qira.

Investimi neto në qira është investimi bruto në qira, i skontuar me normën e interesit të nënkuptuar në qira.

Norma e interesit, e nënkuptuar në qira, është norma e skontimit, e cila në momentin e krijimit të marrëveshjes së qirasë bën që vlera totale aktuale e

a) pagesave minimale të qirasë dhe

b) vlerës së mbetur të pagarrantuar

të jetë e barabartë me shumën e vlerës së drejtë të mjetit të dhënë me qira, si dhe ndonjë kosto fillestare të drejtpërdrejtë të qiradhënësit.

Norma rritëse e interesit të huamarrjes së qiramarrësit është ajo normë interesi që qiramarrësit do t'i duhej të paguante për një qira të njëjtë ose për të marrë hua për blerjen e një mjeti të ngjashëm.

Kostot e drejtpërdrejta fillestare janë kostot e paevitueshme të bisedimeve dhe hartimit të marrëveshjes së qirasë, përveç kostove të prodhuesve dhe qiradhënësve ndërmjetës.

Qiraja e mundshme është ajo pjesë e pagesës së qirasë që nuk është e përcaktuar në një shumë fikse dhe që shuma e saj nuk varet nga afati i qirasë, por varet nga disa faktorë të tjerë (për shembull fitimi, sasia e përdorimit, treguesit e çmimit, normat e tregut për interesin).

KLASIFIKIMI I QIRAVE NË QIRA FINANCIARE DHE QIRA TË ZAKONSHME

7. Të gjitha marrëveshjet e qirasë do të klasifikohen si qira financiare ose qira të zakonshme. Faktori përcaktues për klasifikimin e qirave është niveli deri ku rreziqet dhe përfitimet, që lidhen me pronësinë e një mjeti të dhënë me qira, i takojnë qiramarrësit apo qiradhënësit.

8. Rreziqet e lidhura me mjetin e dhënë me qira kanë të bëjnë, ndër të tjera, me humbjet e mundshme nga kapaciteti i pashfrytëzuar ose vjetrimi i mjetit, si dhe me rreziqet që vijnë nga ndikimi i mjedisit ekonomik ndaj përdorimit të mjetit. Përfitimet që lidhen me mjetin e dhënë me qira kanë të bëjnë me të ardhurat e pritshme gjatë jetës së dobishme të mjetit, rritjen e vlerës së mjetit ose fitimin e realizuar nga shitja e tij.

9. Një qira klasifikohet si qira financiare, nëse nëpërmjet saj qiramarrësit i kalojnë një pjesë e konsiderueshme e rreziqeve dhe e përfitimeve të lidhura me pronësinë; në të kundërt, qiraja klasifikohet si e zakonshme.

10. Meqenëse transaksioni mes qiradhënësit dhe qiramarrësit bazohet në një marrëveshje qiraje të përbashkët, e detyrueshme për të dyja palët, përkufizimet e përdorura duhet të jenë të njëjta. Nga ana tjetër, meqenëse të dyja palët përdorin supozime të ndryshme për klasifikimin e marrëveshjeve të qirasë, në rrethana të caktuara, qiradhënësi dhe qiramarrësi mund të klasifikojnë të njëjtën marrëveshje qiraje në mënyra të ndryshme.

11. Klasifikimi i një marrëveshje qiraje, si qira financiare apo të zakonshme, varet më shumë nga përmbajtja ekonomike e transaksionit se sa nga forma ligjore e kontratës. Marrëveshjet e qirasë, që plotësojnë kriteret e një qiraje financiare, sipas këtij standardi do të njihen në pasqyrat financiare si qira financiare, pavarësisht nga fakti që nga ana ligjore ose formale ato mund të konsiderohen si marrëveshje të një qiraje të zakonshme.

12. Në përgjithësi, kriteret e mëposhtme u referohen situatave ku rreziqet dhe përfitimet, që lidhen me pronësinë e mjetit, i kalojnë qiramarrësit në një masë të konsiderueshme, gjë që bën që qiraja të klasifikohet si qira financiare:

a) pronësia e mjetit të dhënë me qira i kalon qiramarrësit në fund të afatit të qirasë;

b) qiramarrësi e ka mundësinë ta blejë mjetin me një çmim që pritet të jetë mjaftueshëm më i ulët se vlera e drejtë e tij, në datën kur kjo blerje kryhet, si dhe që në krijimin e qirasë është mjaftueshëm i sigurt që qiramarrësi do ta shfrytëzojë këtë mundësi;

c) afati i qirasë zë pjesën më të madhe (mbi 75%) të jetës ekonomike të mjetit të dhënë me qira, edhe pse titulli i pronësisë nuk është transferuar ende;

d) në datën e krijimit të një qiraje, vlera aktuale e pagesave minimale të qirasë zë pjesën më të madhe (mbi 90%) të gjithë vlerës së drejtë të mjetit të dhënë me qira;

e) mjeti i dhënë me qira është i një natyre specifike të tillë që vetëm qiramarrësi mund ta përdorë atë pa shumë modifikime dhe, rrjedhimisht, marrëveshja e qirasë mund të rinovohet me të njëjtin qiramarrës, për një periudhë që zë një pjesë të mirë të jetës së dobishme të mjetit.

13. Shembujt e mëposhtëm u përkasin situatave që, më vete ose të kombinuara mund të çojnë në klasifikimin e një qiraje, si qira financiare:

a) nëse qiramarrësi e ndërpret qiranë, humbjet e qiradhënësit, që vijnë nga kjo ndërprerje, i merr përsipër qiramarrësi;

b) fitimet ose humbjet nga luhatjet në vlerën e drejtë të vlerës së mbetur të mjetit mbulohen nga qiramarrësi (për shembull, shumat e qirave të paguara gjatë afatit të qirasë pakësohen nga arkëtimet që përfitohen nga shitja e mjetit në fund të afatit të qirasë);

c) qiramarrësi e ka mundësinë ta vazhdojë marrëveshjen e qirasë për një periudhë të dytë, me një pagesë qiraje shumë më të ulët se sa vlera e qirasë në treg.

14. Në përgjithësi, prania vetëm e njërës prej situatave të përshkruara në paragrafët 12-13 është tregues se rreziqet dhe përfitimet, që lidhen me pronësinë e mjetit, i kalojnë qiramarrësit në masë të konsiderueshme dhe, për rrjedhojë, kemi të bëjmë me një qira financiare. Megjithatë, kur bëhet klasifikimi i qirave, duhet të merren në konsideratë të gjitha rreziqet dhe përfitimet që rrjedhin nga një marrëveshje qiraje. Në disa raste rreziqet dhe përfitimet që lidhen me pronësinë mund të mos i kalojnë qiramarrësit, edhe pse disa nga kushtet e renditura në paragrafët 12-13 plotësohen. Për shembull, në një situatë ku afati i qirasë zë pjesën më të madhe të jetës ekonomike të mjetit të dhënë me qira, ndërkohë që pjesa më e madhe e pagesave të qirasë është e kushtëzuar (për shembull, në varësi të xhiros së gjeneruar nga përdorimi i mjetit të dhënë me qira) qiradhënësi vazhdon të jetë mbartës në një masë të konsiderueshme i të gjitha rreziqeve dhe përfitimeve që lidhen me pronësinë dhe, si rezultat, marrëveshja e qirasë klasifikohet si qira e zakonshme.

15. Klasifikimi i qirasë bëhet në datën e krijimit të qirasë. Nëse qiradhënësi dhe qiramarrësi më vonë bien dakord t'i ndryshojnë kushtet e qirasë (përveç rasteve të rinovimit të qirasë), në një mënyrë të tillë që do të çonte në një klasifikim tjetër të qirasë, marrëveshja e ndryshuar konsiderohet si marrëveshje e re. Ndryshimet në vlerësim (për shembull, ndryshimet në përlllogaritjen e jetës ekonomike ose vlerës së mbetur të mjetit të dhënë me qira) dhe rrethana (për shembull, mospagesa nga qiramarrësi) nuk sjellin klasifikim të ri të një qiraje për qëllime kontabilizimi.

16. Ashtu si qiratë e mjeteve të tjera, edhe qiratë e tokës dhe ndërtesave klasifikohen si qira financiare ose të zakonshme. Në rast se bëhet fjalë për një marrëveshje qiraje për tokë dhe ndërtesë së bashku, pagesat minimale të qirasë ndahen mes tokës dhe ndërtesës (më përjashtim të rasteve të përmendura në paragrafin 17), në përpjesëtim me vlerat e drejta të tyre. Në përgjithësi, toka ka një jetë të dobishme pa afat, prandaj pagesat e qirasë për të klasifikohen si qira e zakonshme, përveç rastit kur titulli i pronësisë i kalon qiramarrësit. Për klasifikimin e ndërtesave përdoren kriteret e dhëna në paragrafët 12-13.

17. Përsa u përket pagesave minimale të qirasë, nuk është nevoja të bëhet një ndarje mes tokës dhe ndërtesës, vetëm në rastet e mëposhtme:

a) kur pagesat e qirasë nuk mund të ndahen në mënyrë të besueshme mes tokës dhe ndërtesës (në një rast të tillë e gjithë qiraja do të klasifikohet si qira financiare, përveç rastit kur është e qartë që, si toka ashtu dhe ndërtesa i plotësojnë kriteret për një qira të zakonshme);

b) kur shuma ose vlera që i përket tokës nuk është materiale (në rast të tillë e gjithë qiraja klasifikohet, ashtu siç klasifikohet edhe ndërtesa, në përputhje me paragrafët 12-13).

TRAJTIMI KONTABËL I QIRAVE NË PASQYRAT FINANCIARE TË QIRADHËNËSIT

Qiratë financiare

18. Qiradhënësi do të njohë në bilancin e tij mjetet e dhëna me qira financiare, si një kërkesë për t'u arkëtuar në një shumë të barabartë me investimin neto në qira.

19. Në një qira financiare, qiradhënësi i kalon qiramarrësit në masë të konsiderueshme rreziqet dhe përfitimet që lidhen me pronësinë e mjetit të dhënë me qira, pra qiradhënësi e heq mjetin e dhënë me qira nga bilanci i tij dhe e zëvendëson atë me pagesa të qirasë financiare për t'u arkëtuar (ose me "investimin neto në qiranë financiare"). Pagesa e qirasë financiare për t'u arkëtuar ("investimi neto në qiranë financiare") është e barabartë me vlerën aktuale të skontuar të pagesave të qirasë dhe vlerën e mbetur të mundshme (ose "vlerën e mbetur të pagarrantuar") në fund të afatit të qirasë.

20. Pagesat e qirasë, të marra nga qiradhënësi, ndahen në pagesa të principalit të qirasë financiare për t'u arkëtuar dhe të ardhura financiare (ose pagesat e interesit). Të ardhurat financiare shpërndahen gjatë afz csreatit të qirasë, me qëllim që ato të japin një normë konstante periodike interesi mbi gjendjen e mbetur të investimit neto në qiranë financiare.

21. Përlllogaritjet e përdorura për përcaktimin e investimit bruto në vlerat e mbetura të pagarrantuara të

qiradhënësit do të rishihen në mënyrë periodike. Në rastet e pakësimit të vlerës së mbetur të pagarrantuar, shpërndarja e të ardhurave gjatë gjithë afatit të qirasë rishihet dhe reduktimi i mundshëm i shumave, i njohur më parë si të ardhura, njihet menjëherë si shpenzim.

22. Kostot e drejtpërdrejta fillestare të qiradhënësit për negociimin dhe hartimin e marrëveshjeve të qirasë (për shembull, komisionet dhe kostot e noterizimeve), përdoren për llogaritjen e normës së interesit, të nënkuptuar në qira dhe qiranë financiare të arkëtueshme, si dhe njihen si një pakësim i të ardhurave gjatë afatit të qirasë. Raste përjashtimore janë ato kur qiradhënësit janë prodhues apo qiradhënës, ndërmjetës të cilit do t'i njohin këto kosto të drejtpërdrejta fillestare si shpenzime.

23. Njihen dy lloje të ardhurash, kur qiradhënësit, të cilët janë prodhues ose qiradhënës ndërmjetës, i shesin produktet e tyre nëpërmjet qirasë financiare:

- a) fitimi i shitjes që kontabilizohet me futjen në zbatim të marrëveshjes së qirasë;
- b) të ardhurat financiare që kontabilizohen gjatë afatit të qirasë.

24. Të ardhurat e shitjeve të kontabilizuara me fillimin e afatit të qirasë nga një qiradhënës, që është prodhues ose ndërmjetës, përbëhen nga vlera e drejtë e mjetit ose nga vlera aktuale e pagesave minimale të qirasë që njihen nga qiradhënësi, nëse e dyta është më e vogël, e skontuar me vlerën e interesit të tregut. Kostoja e mallrave të shitura, e njohur me fillimin e afatit të qirasë, është kostoja e mjetit të dhënë me qira (ose vlera kontabël, nëse kjo është e ndryshme nga e para) minus vlerën aktuale të vlerës së mbetur të pagarrantuar.

25. Ka raste kur qiradhënësit, që janë prodhues ose ndërmjetës, ofrojnë në mënyrë artificiale norma të ulëta interesi me qëllim që të tërheqin klientë. Përdorimi i normave të tilla do të çojë në një sasi më të madhe të të ardhurave të përgjithshme nga transaksioni i qiradhënies në momentin e shitjes. Në rastet kur ofrohen norma interesi të ulura artificialisht, si të ardhura nga shitja, do të njihet vetëm ajo pjesë që do të kishte qenë njohur, nëse do të ishin përdorur norma tregu të interesit.

26. Me fillimin e afatit të qirasë, kostot e drejtpërdrejta, që kanë të bëjnë me marrëveshjen e qirasë të nënshkruar me qiradhënës që janë prodhues ose ndërmjetës, njihen si shpenzime pasi ato lidhen pothuajse tërësisht me fitimin e realizuar në shitje nga qiradhënësit.

Qiratë e zakonshme

27. Qiradhënësit do t'i paraqesin në bilancin e tyre mjetet e dhëna me qira të zakonshme, në varësi të natyrës së mjetit, në të njëjtën mënyrë siç veprohet edhe me mjetet e tjera.

28. Pagesat e qirasë së zakonshme do të njihen si të ardhura, duke përdorur metodën lineare, për atë kohë sa nuk ka ndonjë metodë tjetër më sistematike dhe më përfaqësuese të mënyrës se si pakësohen përfitimet që vijnë nga përdorimi i mjetit.

29. Pagesat e mbledhura gjatë afatit të qirasë do të njihen si të ardhura, duke përdorur metodën lineare përgjatë afatit të qirasë, pavarësisht nga koha e pagesave ose shumave të tyre.

30. Kostot fillestare të drejtpërdrejta, që kanë të bëjnë me nënshkrimin e qirave të zakonshme, do të njihen si zë në aktivin e bilancit (nën të njëjtin zë me mjetin e dhënë me qira) dhe do të kalohen në shpenzime gjatë afatit të qirasë në përpjesëtim me njohjen e të ardhurave nga qiraja.

31. Mjeti i dhënë me qira do të amortizohet në përputhje me metodat e zakonshme që përdoren për amortizimin e mjeteve të ngjashme të njësisë ekonomike. Nëse ka dyshime, në lidhje me rënien e vlerës së mjetit të dhënë me qira, atëherë do të kryhet një testim zhvlerësimi në përputhje me SKK 5.

TRAJTIMI KONTABËL I QIRAVE NË PASQYRAT FINANCIARE TË QIRAMARRËSIT

Qiratë financiare

32. Në fillim të afatit të qirasë, qiramarrësi do ta njohë qiranë financiare në bilancin e tij si zë aktiv dhe zë pasiv, në shumën që janë të barabarta me vlerën e drejtë të mjetit të marrë me qira ose me vlerën aktuale të pagesave minimale të qirasë, nëse kjo e dyta është më e vogël. Norma e skontimit që përdoret për llogaritjen e vlerës aktuale të pagesave minimale të qirasë është norma e interesit e nënkuptuar në qira ose, nëse llogaritja e saj nuk është e mundur, norma e interesit të huamarrjes nga qiramarrësi.

33. Ndonëse, në përputhje me formën ligjore të marrëveshjes së qirasë, titulli i pronësisë mbi mjetin e dhënë me qira mund të mos i kalohet qiramarrësit, në rastin e qirasë financiare, qiramarrësi praktikisht i vjel përfitimet ekonomike nga përdorimi i mjetit të marrë me qira përgjatë një pjese të konsiderueshme të jetës së tij ekonomike, në këmbim të marrjes përsipër të detyrimit për të paguar për këtë të drejtë një shumë që është e përafërt me vlerën e drejtë të mjetit plus shpenzimet përkatëse financiare. Nëse një transaksion i tillë nuk pasqyrohet në bilancin e qiramarrësit, niveli i aktivitetit dhe pasivitetit të bilancit do të ishte më i vogël se sa duhet të ishte në të vërtetë. Në fillim të afatit të qirasë, shumat e aktivitetit dhe pasivitetit për pagesa të ardhshme të qirasë në bilancin e qiramarrësit janë të barabarta.

34. Kostot fillestare direkt të qiramarrësit, për lidhjen e marrëveshjes së qirasë financiare, i shtohen kostos së mjetit të marrë me qira.

35. Pagesat minimale të qirasë ndahen në shpenzime financiare dhe pakësime të detyrimit të mbetur. Shpenzimet financiare shpërndahen gjatë afatit të qirasë (ose deri në një rivlerësim tjetër të interesit, nëse kemi të bëjmë me marrëveshje të qirasë me interes të luhatshëm) me qëllim që të përftohet një normë interesi periodike e qëndrueshme mbi gjendjen e mbetur të pasivitetit.

36. Një qira financiare përmban në vetvete shpenzime amortizimi për mjetet e amortizueshme, si dhe shpenzime financiare për çdo periudhë kontabël. Normat e amortizimit, të përdorura për amortizimin e mjeteve të marra me qira, janë të njëjta me ato që përdoren për mjetet e tjera të njësisë ekonomike. Nëse nuk është e sigurt që qiramarrësi do ta marrë mjetin nën pronësinë e tij në fund të afatit të qirasë, atëherë mjeti amortizohet përgjatë afatit të qirasë ose përgjatë jetës së dobishme, në varësi se cila nga këto është më e shkurtër. Nëse ka dyshime, në lidhje me rënien e vlerës së mjetit nën vlerën e tij kontabël, atëherë do të kryhet një testim zhvlerësimi në përputhje me SKK 5.

Shembull:	
Njësia ekonomike A hyn në një marrëveshje për të marrë me qira një kamion. Qiraja është për një periudhë që e mbulon pothuajse të gjithë jetën ekonomike të dobishme të kamionit.	
Çmimi në parë i kamionit (vlera e drejtë) është 25 000. Afati i qirasë është 3 vjet, nga 1 janari 20X5 deri më 30 qershor 20X8 . Pagesat e qirasë prej	
4 500 janë të pagueshme çdo 6 muaj për tre vjet (d.m.th. 6 pagesa në total). Vlera e mbetur e pagarantuar e kamionit, në fund të afatit të qirasë, parashikohet të jetë 1 000. Interesi i nënkuptuar në qira është 6,548%.	
Më 1 janar 20X5 njësia ekonomike ka akoma 6 muaj nga qiraja ekzistuese e një kamioni tjetër. Këstet e qirasë së re fillimisht ishin të pagueshme, duke filluar nga data 1 janar, por qiradhënësi ka rënë dakord t'i shtyjë të gjitha pagesat me 6 muaj, si një mënyrë për ta inkurajuar njësinë ekonomike të nënshkruajë qiranë e re. Prandaj, pagesa e parë e qirasë së re është 6 muaj pas marrjes në dorëzim të kamionit. Si rrjedhojë, qiramarrësi përfiton përdorimin e kamionit për 6 muaj pa pagesë.	
Të dy kamionët (i riu dhe i vjetri) do të jenë të disponueshëm për përdorim nga njësia ekonomike gjatë periudhës 6-mujore në fjalë.	
Si duhet të njihet detyrimi për qiranë në pasqyrat financiare?	
Detyrimi i qirasë për kamionin e ri duhet të njihet kur merret në dorëzim kamioni.	
Qiraja është një qira financiare, sepse është për një periudhë që mbulon pothuajse të gjithë jetën ekonomike të kamionit. Gjatë periudhës 6-mujore pa pagesë do të konstatohet interes mbi detyrimin e qirasë në masën e normës së interesit të nënkuptuar në qira. Rrjedhimisht, gjatë kësaj periudhe do të ngarkohet një shpenzim financimi në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve.	
Shpërndarja e shpenzimit të financimit, duke përdorur metodën e shumës së shifrave, ilustruhet më poshtë:	
Numri total i pagesave	6
Vlera total e pagesave	27 000
Vlera aktuale e pagesave minimale të qirasë	24 200
Shpenzimi financiar	2 800

ata	D	agesat	nteresi	Llogaritja e	Inter	takon	Pjesa që i	Dety
		(A)	Po/Jo)	shpenzimit të interesit	esi i ngarkuar (B)	qirasë	detyrimit të (A - B)	rimi i qirasë
0								24,2
1/01/X5			o					00
3				2,800 x 6 / 21	800	3,700		20,5
0/06/X5		,500	o					00
0				2,800 x 5 / 21	667	3,833		16,6
1/01/X6		,500	o					67
3				2,800 x 4 / 21	533	3,967		12,7
0/06/X6		,500	o					00

0 1/01/X7	,500	o	2,800 x 3 / 21	400	4,100	0 8,60
3 0/06/X7	,500	o	2,800 x 2 / 21	267	4,233	7 4,36
0 1/01/X8	,500	o	2,800 x 1 / 21	133	4,367	-
3 0/06/X8		o				
				2,800	24,200	

Qiratë e zakonshme

37.Pagesat e qirasë së zakonshme do të njihen si shpenzime, duke përdorur metodën lineare përgjatë afatit të qirasë, për aq kohë sa nuk ka ndonjë metodë tjetër më sistematike e më përfaqësuese të mënyrës se si përdoruesit marrin përfitimet nga përdorimi i mjetit të marrë me qira.

38.Pagesat minimale të qirasë, të kryera gjatë afatit të qirasë, do të njihen si shpenzime në mënyrë proporcionale përgjatë afatit të qirasë, pavarësisht nga koha se kur kryhen këto pagesa.

Shembull:

Një njësi ekonomike jep me qira zyra për pesë vjet, sipas kushteve të një marrëveshjeje qiraje të zakonshme. Sipas marrëveshjes së qirasë, qiraja e vitit të parë është falas, ndërsa në 4 vitet në vijim do të kryhen pagesa vjetore prej 250 000 lekësh.

Shpenzimi total i qirasë është 1 000 000 lekë. Njësia ekonomike njih

200 000 lekë si shpenzim vjetor qiraje, duke filluar nga viti i parë, pavarësisht nga fakti që në vitin e parë njësia ekonomike nuk ka bërë pagesë qiraje.

VEPRIMET E SHITJES DHE RIMARRJES ME QIRA

39.Veprimi i shitjes dhe rimarrjes me qira ka të bëjë me shitjen e një mjeti dhe rimarrjen e të njëjtit mjet me qira. Paga e qirasë dhe çmimi i shitjes zakonisht janë të ndërruar, pasi ato negocohen bashkërisht si paketë. Njohja apo jo e transaksionit të shitjes dhe rimarrjes me qira të të njëjtit mjet varet nga fakti nëse rimarrja me qira është një qira financiare apo e zakonshme, dhe, nëse është qira e zakonshme, varet nga fakti nëse transaksioni është negociuar me çmimin e tregut apo jo.

40.Nëse një veprim shitjeje dhe rimarrjeje me qira rezulton në qira financiare, ai do të njihet si veprim financimi, dhe jo si veprim blerje-shitje, d.m.th. mjeti “i shitur” do të qëndrojë në bilancin e shitësit dhe detyrimi i qirasë financiare do të njihet në bilanc në masën e shumës së pagesës së arkëtuar (“çmimi i shitjes”). Diferenca mes “çmimit të shitjes” dhe pagesave minimale të qirasë njihet si një shpenzim interesi përgjatë afatit të qirasë, në të njëjtën mënyrë siç veprohet me qiratë tipike financiare.

Shembull:

Një njësi ekonomike kryen me një bankë një veprim shitjeje dhe rimarrjeje me qira të një ndërtese, sipas kushteve të mëposhtme:

Vlera kontabël e ndërtesës në bilancin e njësive ekonomike 15 milionë lekë
 “Çmimi i shitjes” së ndërtesës 20 milionë lekë
 (nga të cilat 15 milionë janë pagesa qiraje gjatë 10 viteve;
 opsioni i riblerjes në fund të afatit të qirasë është për 5 milionë lekë;
 përveç kësaj, një interes prej 7% paguhet mbi gjendjen e pasivit)
 Vlera e tregut e ndërtesës 25 milionë lekë

Afati i qirasë 10 vjet

Jeta e dobishme e mbetur e ndërtesës 40 vjet

Një opsion blerjeje më i favorshëm se sa çmimi i tregut në fund të afatit të qirasë lejon të besojmë që njësia ekonomike do ta përdorë opsionin për ta riblerë mjetin, pra rimarrja me qira ndodh sipas kushteve të një qiraje tipike financiare.

Mbështetur në parimin e përmbajtjes ekonomike mbi formën ligjore, ky është rasti i një prone të paluajtshme që përdoret si garanci për huan, prandaj duhet të njihet si e tillë:

D para 20 000 000

K detyrimi i qirasë financiare 20 000 000

Pagesat e qirasë ndahen në pagesa principali (ripagesa të detyrimit për t’u paguar të qirasë financiare) dhe shpenzime interesi.

41.Nëse një veprim shitje dhe rimarrje me qira bëhet nën kushtet e qirasë së zakonshme, ai njihet si një veprim blerje-shitje, ndërkohë që fitimi ose humbja do të njihen menjëherë, përveç rasteve kur:

a) çmimi i shitjes është nën vlerën e drejtë të mjetit dhe ky çmim i ulët kompensohet nga norma të ulëta interesi në të ardhmen (shih paragrafin 43);

b) çmimi i shitjes është mbi vlerën e drejtë të aktivit (shih paragrafin 44).

42.Nëse një rimarrje me qira është qira e zakonshme dhe pagesat e qirasë, si dhe çmimi i shitjes janë të njëjta me vlerën e drejtë të tyre, atëherë kemi të bëjmë me një veprim normal shitjeje, prandaj ndonjë fitim ose humbje që mund të lindë njihen menjëherë.

43.Nëse çmimi i shitjes është nën vlerën e drejtë, atëherë fitimi ose humbja do të njihen menjëherë, përveç rastit kur humbja kompensohet nga pagesa të ardhshme të qirasë nën çmimin e tregut. Në këtë rast, diferenca mes çmimit të shitjes dhe vlerës reale do të shtyhet në kohë dhe do të amortizohet në përpjesëtim me pagesat e qirasë, përgjatë kohës së përdorimit të mjetit.

44.Nëse çmimi i shitjes është mbi vlerën e drejtë, teprica mbi këtë vlerë do të shtyhet në kohë dhe do të amortizohet përgjatë kohës së përdorimit të mjetit.

45.Për qiratë e zakonshme, nëse vlera e drejtë në kohën e kryerjes së shitjes dhe rimarrjes me qira është më e vogël se vlera kontabël e një mjeti, humbja e barabartë me diferencën mes vlerës kontabël dhe vlerës së drejtë do të njihet menjëherë.

SHPJEGIMET NË SHËNIMET E PASYRAVE FINANCIARE

46.Qiradhënësi dhe qiramarrësi do të paraqesin në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare informacionin e mëposhtëm mbi kërkesat dhe detyrimet e një qiraje financiare (veçmas për qiratë individualisht të rëndësishme dhe të grupuara për qiratë e tjera):

c) shumat;

d) afatet e qirasë;

e) normat e interesit;

f) monedhat-bazë;

g) kushte të tjera të rëndësishme (p.sh. ekzistenca e pagesave të mundshme të qirasë; opsionet për rinovimin e marrëveshjeve të qirasë dhe blerjes së mjetit; kufizimet e vendosura nga marrëveshjet e qirasë; vlerat e mbetura të pagarantuara të mjeteve të dhëna me qira nga qiradhënësi, të cilat janë njohur në bilanc si pjesë e investimit bruto).

47.Qiramarrësi do të paraqesë koston dhe vlerën kontabël të mjeteve të marra me qira financiare.

48.Qiradhënësi dhe qiramarrësi do të japin informacionin e mëposhtëm mbi qiratë e zakonshme:

a) Të ardhurat (shpenzimet) nga qiratë e zakonshme gjatë periudhës kontabël;

b) Të ardhurat (shpenzimet) e shtyra të marrëveshjeve të qirave të paanulueshme;

c) Kërkesa të tjera shtesë që shoqërojnë marrëveshjet e qirasë (p.sh. ekzistenca e pagesave të mundshme të qirasë, opsionet për rinovimin e marrëveshjeve të qirasë dhe blerjes së mjetit, kufizimet e vendosura nga marrëveshjet e qirasë etj.).

49.Qiradhënësi do të japë informacion mbi koston dhe vlerën kontabël të mjeteve të dhëna me qira.

50.Kërkesat e përshkruara më sipër, përse u përket shënimeve shpjeguese që duhet të japin qiradhënësit dhe qiramarrësit në pasqyrat e tyre financiare, vlejnë gjithashtu edhe për transaksionet e shitjes dhe rimarrjes me qira. Në rastet e veprimeve të shitjes dhe rimarrjes me qira do të jepen më vete përshkrimet e të gjitha marrëveshjeve të rëndësishme, të lidhura të shitjes dhe rimarrjes me qira.

DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE

51.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)⁵

52.Tabela më poshtë tregon se si korrespondojnë paragrafët 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 që përshkrimet në standardet e referuara mund të kenë ndryshim.

Paragrafi në SKK 7	Paragrafi në SNK / SNRF, sipas versionit të datës 31 mars 2004
1	Asnjë

⁵Për shembull, referenca "SNK 1.15-22" u referohet paragrafëve 15-22 të Standardeve Ndërkombëtare të K14ntabilitetit SNK 1.

2	Asnjë
3	Asnjë
4	SNK 17.1
5	SNK 17.3
6	SNK 17.4
7	SNK 17.8
8	SNK 17.7
9	SNK 17.7
10	SNK 17.9
11	SNK 17.10
12	SNK 17.10
13	SNK 17.11
14	SNK 17.12
15	SNK 17.13
16	SNK 17.14-16
17	SNK 17.16-18
18	SNK 17.36
19	SNK 17.37
20	SNK 17.39-40
21	SNK 17.41
22	SNK 17.38
23	SNK 17.42-43
24	SNK 17.44
25	SNK 17.45
26	SNK 17.46
27	SNK 17.49
28	SNK 17.50
29	SIC 15.3-6
30	SNK 17.52
31	SNK 17.53-54
32	SNK 17.20
33	SNK 17.21-22
34	SNK 17.24
35	SNK 17.25
36	SNK 17.27-30
37	SNK 17.33
38	SIC 15p3-6
39	SNK 17.59-60
40	SNK 17.61
41	SNK 17.61
42	SNK 17.62
43	SNK 17.61
44	SNK 17.61
45	SNK 17.61
46	SNK 17.63
47	Asnjë
48	Asnjë
49	Asnjë
50	Asnjë
51	Asnjë

**STANDARDI KOMBËTAR I KONTABILITETIT NR. 8
TË ARDHURAT**

Përmbajtja	Paragrafët
OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES	1-5
FUSHA E ZBATIMIT	6-11
PËRKUFIZIMET KRYESORE	12-13
VLERËSIMI I TË ARDHURAVE	14-18
IDENTIFIKIMI I VEPRIMEVE	19-20
SHITJA E MALLRAVE	21-25
SHËRBIMET	26-51
Metoda e fazës së përfunduar	26-35
Kombinimi dhe segmentimi i kontratave të shërbimeve	36-37
Përcaktimi i volumit të shërbimit të kryer	38-40
Të ardhurat nga kontratat e shërbimeve	41-45
Shpenzimet nga kontratat e shërbimeve	46-51
INTERESI, TË ARDHURAT NGA SHFRYTËZIMI I PRONËSISË DHE DIVIDENDËT	52-53
PARAQITJA NË BILANC DHE NË PASQYRËN E TË ARDHURAVE E SHPENZIMEVE	54-55
SHËNIMET SHPJEGUESE	56
DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE	57
KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE TË RAPORTIMIT FINANCIAR (SNK/SNRF)	58
SHTOJCA 1 - SHEMAJ	
OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES	

1. Objektivi i Standardit Kombëtar të Kontabilitetit 8, Të ardhurat (SKK 8 ose Standardi), nxjerrë dhe miratuar nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit dhe shpallur nga Ministria e Financave, është të vendosë rregullat e kontabilizimit dhe shpjegimit për të ardhurat në pasqyrat financiare, të përgatitura në përputhje me Standardet Kombëtare të Kontabilitetit të Shqipërisë. Këto standarde bazohen në parimet e kontabilitetit dhe të raportimit, të pranura në shkallë ndërkombëtare, kërkesat e përgjithshme, të të cilave jepen në Ligjin nr. 9 228, "Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare", nxjerrë në prill 2004.

2. SKK 8 mbështetet në SNK 11, Kontratat e ndërtimit dhe SNK 18, Të ardhurat. Një tabelë korresponduese e paragrafëve të Standardit me paragrafë të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar është dhënë në paragrafin 58. Për rastet që nuk janë trajtuar në mënyrë të drejtpërdrejtë nga SKK 8 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.

4. Objektivi i këtij standardi është të përshkruajë trajtimin kontabël, paraqitjen në pasqyrat financiare dhe shënimet shpjeguese, në lidhje me të ardhurat nga shitja e mallrave, shërbimeve, kontratat e ndërtimit, tarifat e shërbimeve, interesi, dividendët dhe nga shfrytëzimi i pronësisë.

5. Çështja parësore në kontabilizimin e të ardhurave është përcaktimi se kur do të njihen ato. Të ardhurat njihen në kontabilitet, atëherë kur është e mundshme që njësia ekonomike raportuese do të ketë përfitime ekonomike në të ardhmen dhe këto përfitime mund të maten me besueshmëri. Ky standard identifikon rrethanat, në të cilat plotësohen kriteret për njohjen e të ardhurave. Ai gjithashtu ofron një udhëzim praktik mbi zbatimin e këtyre kriterëve.

FUSHA E ZBATIMIT

6. Ky standard zbatohet për kontabilizimin e të ardhurave që vijnë nga veprimet dhe ngjarjet e mëposhtme:

- a) shitja e mallrave;
- b) kryerja e shërbimeve;
- c) përdorimi i aktiveve të njësisë ekonomike nga palë të treta, nga ku gjenerohen të ardhura interesi, të ardhura nga shfrytëzimi i pronësisë (rojliti), dhe të ardhura nga dividendët; për kontratat e ndërtimit në pasqyrat financiare të palëve kontraktuese.

7. Mallrat përbëhen nga mallrat e prodhuara nga njësia ekonomike raportuese për qëllime shitjeje, ato të blera me qëllim rishitje si, për shembull produkte të blera nga një shitës me pakicë ose tokë, si dhe prona të tjera që mbahen për rishitje.

8. Shërbimet përbëhen kryesisht nga shërbime të kryera nga njësia ekonomike raportuese, mbi bazën e një kontrate dhe për një periudhë të caktuar kohe. Kryerja e një shërbimi mund të ndodhë brenda një ose më shumë periudhave kontabël.

9. Interesi është një shpenzim që përballohet nga njësia ekonomike për përdorimin e parasë ose ekuivalenteve të saj, si dhe një e ardhur që i takon njësisë ekonomike. Shpenzimet nga shfrytëzimi i pronësisë së palëve të treta (shpenzimet e rojlltisë) janë shpenzime që kanë të bëjnë me përdorimin nga njësia ekonomike e aktiveve afatgjata të palëve të treta, të tilla si patentat, emër tregtar, të drejta të autorit dhe programe kompjuterike (software). Dividendët janë shpërndarje e fitimit të zotëruesit të instrumenteve të kapitalit (për shembull aksionet).

10. Një kontratë ndërtimi mund të nënshkruhet për ndërtimin e një aktivi të vetëm, si për shembull urë, ndërtesë, digë, tubacion, rrugë, anije ose tunel.

11. Ky standard nuk i trajton të ardhurat që vijnë nga:

- a) marrëveshjet e qirasë financiare (shih SKK 7);
- b) dividendët nga investime në pjesëmarrje dhe njësitë e kontrolluara, të cilët kontabilizohen me metodën e kapitalit ose nëpërmjet konsolidimit (shih SKK 14);
- c) nga kontratat e sigurimit në shoqëritë të sigurimit;
- d) ndryshimet në vlerën e aktiveve të tjera afatshkurtra;
- e) nxjerrja e pasurive minerale.

PËRKUFIZIMET KRYESORE

12. Më poshtë jepen përkufizimet e termave kryesore, të përdorura në këtë standard.

Të ardhurat janë përfitimet ekonomike bruto, të marra gjatë periudhës kontabël, si rezultat i rrjedhës

normale të veprimtarisë së njësisë ekonomike raportuese, atëherë kur këto përfitime ekonomike çojnë në rritjen e kapitalit (këtu nuk përfshihen rritjet, që lidhen me kontributet nga pjesëmarrësit në kapital⁶). Burimi kryesor i të ardhurave të një njësie ekonomike është shitja e mallrave dhe kryerja e shërbimeve. Burime të tjera, si interesi, dividendët, rojëlltitë dhe grandet qeveritare përbëjnë një element tjetër të të ardhurave.

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.

Marrëveshja për kryerjen e shërbimeve është një marrëveshje e lidhur mes palëve për kryerjen e një ose një sërë shërbimesh të ndërlidhura.

Kontrata e ndërtimit është një kontratë e nënshkruar për ndërtimin e një aktivi të caktuar ose disa aktiveve të kombinuara, që janë të ndërlidhura ngushtë ose të ndërvanura midis tyre, përsa u përket projektimit, teknologjisë dhe funksionit, qëllimit final dhe përdorimit të tyre.

13. Të ardhurat përbëhen nga përfitimet ekonomike bruto, të marra nga njësia ekonomike raportuese për llogari të saj. Shumat e mbledhura, në emër të palëve të treta, të tilla si tatimi mbi vlerën e shtuar, nuk janë të ardhura. Në të njëjtën mënyrë, shumat bruto, të mbledhura nga agjencitë dhe marrëveshjet e komisioneve, nuk janë të ardhura, por vetëm komisione të fituara nga këto marrëveshje.

Shembull: Marrëveshjet e agjencisë

Njësia ekonomike A i shpërndan produktet e njësisë ekonomike B në bazë të një marrëveshjeje, të lidhur mes të dyja palëve. Termat dhe kushtet e kësaj kontrate janë të tilla, mbi bazën e të cilave njësia ekonomike A:

- a) fiton titullin ligjor mbi mallrat dhe ua shet atë shitësve të tjerë me pakicë;
- b) magazinon, ripaketon, transporton dhe faturon mallrat e shitura te shitësit me pakicë;
- c) fiton një marzh të caktuar mbi produktet e shitura te shitësit me pakicë, por nuk ka të drejta, përsa i përket përcaktimit të çmimit të shitjes;
- d) ka të drejtë t'ua rikthejë mallrat njësisë ekonomike B, pa paguar gjorbë;
- e) mban përgjegjësi për mallrat gjatë kohës që ato janë në magazinën e saj, ndërsa njësia B mban rrezikun e mallrave të vjetruara/dala nga përdorimi.

Njësia ekonomike B mban përsipër detyrimet që lindin nga produkti. Pra, njësia ekonomike B është përgjegjëse për defektet e prodhimit, dhe rreziqet e mosarkëtimit mbeten po tek ajo.

A duhet që njësia B t'i njohë të ardhurat me kalimin e mallrave të njësisë A?

Jo. Njësia ekonomike A, në thelb, vepron si agjent për njësinë B. Njësia ekonomike B nuk ia kalon njësisë ekonomike A rreziqet dhe përfitimet që burojnë nga të drejtat e pronësisë mbi mallin. Njësia B luan një rol të vazhdueshëm në menaxhimin e mallrave. Njësia ekonomike A e ka mundësinë t'i kthejë mallrat, dhe njësia ekonomike B mban rreziqet e lidhura me produktin dhe inventarin. Njësia ekonomike B vazhdon të kryejë menaxhimin e mallrave, duke pasur të drejtën e vendosjes së çmimit të shitjes.

Njësia ekonomike A duhet ta njohë si të ardhur tarifën e agjencisë ose të ardhurat nga komisioni. Njësia ekonomike B duhet të vazhdojë ta mbajë të regjistruar inventarin në bilancin e saj. Njësia ekonomike B duhet t'i njohë të ardhurat nga shitja, vetëm atëherë kur rreziqet dhe përfitimet që lidhen me pronësinë e mallit transferohen në masë të konsiderueshme te njësia B, gjë e cila ndodh kur njësia A ua shet mallrat një pale të tretë.

Nëse një njësi ekonomike vepron si agjent apo si palë kryesore (pala që kërkon shërbimin e agjentit mbi bazën e një marrëveshjeje agjencie), varet gjithmonë nga faktet dhe rrethanat e marrëdhënies së lidhur. Minimalisht, një palë kryesore:

- a) ka një marrëdhënie kontraktuale me konsumatorin e fundit, që do të thotë se konsumatori i fundit beson se po kryen biznes me palën kryesore;
- b) është në gjendje të caktojë termat/kushtet e transaksioneve, si p.sh. çmimin e shitjes dhe kushtet/afatet e pagesës;
- c) mban rreziqet që lidhen me inventarin;
- d) mban rreziqet e mosarkëtimit të shitjeve;

⁶ SNRF-ja përdor termat “income”, “revenue” dhe “gain” për të shprehur “të ardhurat”. Të tre termat e SNRF-së janë në thelb sinonime dhe përdoren në këtë Standard për të treguar/dalluar termin “të ardhura”.

e) ka nën kontroll fluksin e arkëtimeve dhe të pagesave.

VLERËSIMI I TË ARDHURAVE

Të ardhurat do të njihen me vlerën e drejtë të shumës së arkëtuar ose të arkëtueshme.

Shuma e të ardhurave, që rrjedhin nga një transaksion, përcaktohet zakonisht me një marrëveshje mes njësisë ekonomike raportuese dhe blerësit të mallrave ose shërbimeve (ose përdoruesit të aktivitetit). Të ardhurat vlerësohen me vlerën e drejtë të shumës së arkëtuar ose të arkëtueshme, duke marrë parasysh shumën e skontimeve ose rabatet e ofruara për volumin e shitur, siç specifikohet në kontratë.

Shembull: Skonto për pagesa të parakohshme

Një njësi ekonomike shet ushqim të konservuar dhe ka 100 klientë. Dorëzimi i mallit bëhet ditën e fundit të çdo muaji. Afatet standarde të pagesës kërkojnë që pagesa të bëhet brenda 45 ditësh, pas dorëzimit të mallit.

Sipas politikës së ndjekur nga njësia ekonomike, klientëve, që paguajnë brenda 15 ditëve pas dorëzimit të mallit, u ofrohet një skonto prej 2% për pagesë të parakohshme. Përvoja ka treguar se 45% e klientëve zakonisht paguajnë brenda 15 ditëve dhe 55% e tyre paguajnë pas 15 ditësh.

Njësia ekonomike dorëzon te klientët e saj një parti ushqimesh më 31 janar 20X3. Çmimi total i shitjeve të faturuara, për të gjitha dërgesat, arrin shumën 1 000 lekë. Si do t'i trajtojë njësia ekonomike skontot për pagesë të parakohshme në datën e shitjes?

Njësia ekonomike duhet të njohë të ardhura me vlerën 991 lekë, e cila është diferenca midis vlerës së drejtë të shumës së arkëtueshme, të llogaritur si vlera bruto e shitjeve prej 1 000 lekësh me shumën e përlllogaritur të skontos për pagesa të parakohshme prej 9 lekësh ($1\,000 \times 45\% \times 2\%$).

Gjithashtu, një provizion për 9 lekë duhet të regjistrohet me qëllim që të pasqyrohet në pasqyrat financiare detyrimi i njësisë ekonomike për t'u ofruar skonto klientëve të saj.

Regjistrimet kontabël do të jenë si më poshtë:

Në momentin e shitjes			
/1.	Kërkesa të arkëtueshme	1 000	
	Të ardhura nga shitja		991
	Provizione për kërkesa të arkëtueshme të paguara		9
	para afatit		

Teprica e kërkesave të arkëtueshme paraqitet në bilanc me shumën neto, d.m.th. duke i zbritur provizionet për pagesa të parakohshme.

Me dhënien e skontos			
/2.	Provizione për kërkesa të arkëtueshme të	9	
	paguara para afatit		
	Kërkesa të arkëtueshme		9
se	Kërkesa të arkëtueshme	991	
	Të ardhura nga shitjet		991

16. Në shumicën e rasteve pagesat bëhen në parë. Kur paratë arkëtohen menjëherë ose do të arkëtohen shumë shpejt, pas kryerjes së transaksionit, të ardhurat nga shitja janë të barabarta me shumën e parave të arkëtuara ose të arkëtueshme.

17. Kur mallrat ose shërbimet shkëmbehen me mallra dhe shërbime të së njëjtës natyrë dhe vlerë, shkëmbimi nuk konsiderohet si shitje e mallrave apo shërbimeve që gjeneron të ardhura.

18. Kur mallrat dhe shërbimet shkëmbehen me mallra ose shërbime të ndryshme, atëherë një shkëmbim i tillë do të konsiderohet si shitje e mallrave ose shërbimeve që gjeneron të ardhura. Të ardhurat maten me vlerën e drejtë të mallrave ose shërbimeve të marra, e rregulluar për shumën e parave të arkëtuara ose të paguara. Kur vlera e drejtë e mallrave apo shërbimeve të marra nuk mund të matet me besueshmëri, të ardhurat maten me vlerën e drejtë të mallrave dhe shërbimeve të shkëmbyera, e rregulluar për shumën e parave të arkëtuara ose të paguara.

Shembulli (a):

Një shoqëri ndërtimi ka gjendje tjequllash në Tiranë. Meqenëse kjo shoqëri po ndërton një godinë në Elbasan, në mënyrë që të kursejë shpenzimet e transportit, ajo ka bërë një marrëveshje me një shitës me shumicë të materialeve të ndërtimit në këtë qytet, sipas së cilës shoqëria e ndërtimit do t'ia japë 35 000 tjequllat e saj shitësit me shumicë të materialeve të ndërtimit, duke marrë 35 000 tjequlla të tjera të së njëjtës cilësi dhe parametra, që ndodhen në magazinën qendrore të këtij shitësi.

Meqenëse janë shkëmbyer mallra të njëjta, nuk regjistrohen të ardhura dhe tjequllat e marra kontabilizohen me vlerën kontabël të tjequllave të dhëna.

Shembulli (b):

Le të supozojmë se shoqëria e ndërtimit, e përshkruar në shembullin e mësipërm, shkëmben 35 000 tjequlla që ka në Tiranë me 100 000 pllaka të ndodhura në magazinën qendrore. Duke qenë se shkëmbehen mallra të ndryshme, veprimi njihet si shitje tjequllash dhe blerje pllakash. Shoqëria duhet t'i regjistrojë të ardhurat, duke përcaktuar fillimisht vlerën e drejtë të pllakave të marra. Vlera e drejtë mund të përcaktohet duke përdorur çmimet e tregut për të njëjtat pllaka ose pllaka të ngjashme në datën më të afërt me atë të transaksionit. Nëse vlera e drejtë e pllakave të marra nuk mund të përcaktohet me besueshmëri, atëherë të ardhurat do të njihen me vlerën e drejtë të tjequllave të dhëna. Diferenca mes vlerës së drejtë të pllakave të marra (ose vlera e drejtë e pllakave të shkëmbyera) dhe vlerës kontabël të tjequllave të dhëna, njihet si fitim ose humbje nga shitja.

IDENTIFIKIMI I VEPRIMIT

19. Si rregull, të ardhurat njihen veças për çdo transaksion, por në rrethana të caktuara është e nevojshme që të ardhurat të njihen për çdo komponent të ndashëm e të identifikueshëm të transaksionit. Për shembull, kur shitja e një produkti përfshin shërbime të mëpasshme, shumat dhe afati i të cilave përcaktohen në marrëveshje, atëherë e ardhura nga shërbimi njihet si e tillë në kohën kur shërbimi kryhet.

Shembull:

Një njësi ekonomike raportuese shet sisteme kulluese me çmim 450 000 lekë. Sipas kushteve të marrëveshjes së shitjes, çmimi i shitjes përfshin gjithashtu mirëmbajtjen e parë teknike të planifikuar për t'u kryer pas 6 muajsh. Çmimi i mirëmbajtjes teknike, nëse blihet më vete, është 12 000 lekë.

Meqenëse çmimi i shitjes përfshin dy komponentë të ndashëm e të identifikueshëm (shitjen e produktit dhe kryerjen e shërbimit) me afate të ndryshme realizimi, atëherë të ardhurat nga të dy komponentët njihen më vete.

Shitja e sistemeve kulluese:

D	kërkesa të arkëtueshme	450 000
K	të ardhura të shtyra	12 000
K	të ardhurat nga shitja	438 000

Njohja e të ardhurave për mirëmbajtjen teknike pas 6 muajsh:

D	të ardhura të shtyra	12 000
K	të ardhurat nga shitja	12 000

20. Në rrethana të caktuara, kur dy ose më shumë transaksione kryhen në mënyrë të tillë që përmbajtja e tyre ekonomike mund të njihet në kontabilitet në mënyrë objektive vetëm bashkërisht, atëherë transaksione të tilla njihen si një transaksion i vetëm. Shembuj të tillë janë:

a) transaksionet e shitjes dhe të rimarrjes me qira, nëse ky veprim bëhet sipas kushteve të qirasë financiare;

b) transaksionet e shitjes dhe të riblerjes, në të cilat "shitësi" i mallrave merr përsipër të riblejë mallrat "e shitura" brenda afateve dhe kushteve të caktuara;

c) shitja e kërkesave të arkëtueshme nëpërmjet faktoringut, kur pjesa më e madhe e rreziqeve mbahet nga "shitësi".

Duke qenë se të gjitha transaksionet e lartpërmendura janë në thelb veprime financiare (d.m.th. aktive të caktuara përdoren si garanci për huat) dhe jo si veprime shitblerje, "shitja" e aktiveve nuk regjistrohet. Arkëtimi i parave njihet si detyrim ndaj financuesit.

SHITJA E MALLRAVE

21. Të ardhurat nga shitja e mallrave do të njihen kur janë plotësuar të gjitha kushtet e mëposhtme:

(a) njësi ekonomike raportuese ia ka kaluar blerësit të gjitha rreziqet dhe përfitimet, që lidhen me pronësinë e mallrave;

(b) njësi ekonomike raportuese nuk vazhdon të jetë e përfshirë në mënyrë të vazhdueshme në menaxhimin e mallrave në atë masë që tregon se ende zotëron titullin e pronësisë dhe/ose nuk ka kontroll efektiv mbi mallrat e shitura;

(c) shuma e të ardhurave mund të matet me besueshmëri;
(d) është e mundur që përfitimet ekonomike, që lidhen me transaksionin, do të merren nga njësia ekonomike raportuese;

e) shpenzimet e bëra, ose që do të bëhen në lidhje me transaksionin, mund të maten me besueshmëri.

22. Në shumicën e rasteve, kalimi i rreziqeve dhe i përfitimeve, në lidhje me pronësinë, përputhet me kalimin e titullit ligjor (për shembull, në shitjet me pakicë ajo ndodh në kohën e dorëzimit të mallrave të konsumatori; në rastin e shitjes me dorëzim pjesor, kalimi i titullit ligjor bëhet siç përshkruhet në marrëveshjen e dorëzimit pjesor). Në rrethana të caktuara kalimi i rreziqeve dhe i përfitimeve, që burojnë nga pronësia, nuk ndodh në të njëjtën kohë me kalimin e titullit ligjor.

Shembull: Kalimi i titullit ligjor

Njësia ekonomike A dhe njësia ekonomike B lidhin një marrëveshje shitjeje, sipas së cilës titulli ligjor mbi një pajisje i kalon njësisë B, në momentin e dorëzimit. Përgjegjësi për kryerjen e shërbimeve pas dorëzimit, përveç atyre që diktohen nga kushtet dhe afatet e garancisë së pajisjes. Rrethanat e vetme, në të cilat njësia B do të kishte mundësinë të mos ta pranojë pajisjen, janë vetëm ato kur pajisja nuk punon sipas karakteristikave të deklaruara.

Të ardhurat duhet të njihen kur titulli ligjor mbi pajisjen i kalon njësisë ekonomike B. Kalimi i titullit përputhet me kalimin e rreziqeve dhe përfitimeve që lidhen me pronësinë.

Njësia ekonomike A nuk ka mbajtur rreziqe të rëndësishme, që lidhen me pronësinë, si dhe nuk ka detyrime të tjera për të përmbushur, përveç atyre që përshkruhen në marrëveshjen e garancisë.

Njësia ekonomike A duhet të njohë një detyrim për reklamimet e mundshme, në bazë të përvojës së mëparshme, si dhe faktorëve të tjerë.

23. Nëse rreziqet që lidhen me pronësinë nuk i kalojnë blerësit, atëherë të ardhurat nuk njihen, pavarësisht nga fakti nëse titulli ligjor i ka kaluar blerësit apo jo. Shembuj të situatave, ku rreziqet nuk i kanë kaluar blerësit dhe, si rrjedhim, të ardhurat nuk njihen nga shitësi, janë:

(a) kur arkëtimi i të ardhurave nga një shitje e caktuar është i kushtëzuar nga gjenerimi i të ardhurave nga shitja e mëtejshme e këtyre mallrave nga ana e blerësit;

(b) kur mallrat transportohen e duhet të montohen, dhe montimi është një pjesë e rëndësishme e kontratës, i cili nuk është kryer akoma nga shitësi;

(c) kur blerësi ka të drejtë ta anulojë blerjen, për arsye të përcaktuara në kontratën e shitjes, dhe shitësi është i pasigurt mbi mundësinë e kthimit apo moskthimit të mallit.

Shembull: Shitja me montim

Njësia ekonomike C prodhon dhe monton antena satelitore për TV kabllor në ambientet e klientëve, në emër të operatorit TV kabllor B. Më 1 gusht 20X2 njësia ekonomike B ka bërë një porosi në njësinë ekonomike C për prodhimin dhe montimin e 100 antenave satelitore në ambientet e klientëve. Njësia ekonomike C i ka antenat gjendje, dhe parashikon t'i instalojë ato brenda 14 shtatorit 20X2. Përgjegjësi do të kryhet 14 ditë pas instalimit të antenave.

Njësia ekonomike C parashikon të përfundojë me sukses pjesën më të madhe të montimeve, vetëm gjatë një vizite të secili klient.

Në cilin moment duhet që njësia ekonomike C të njohë të ardhurat në shembullin e mësipërm?

Njësia ekonomike C duhet t'i njohë të ardhurat kur të përfundojë montimin. Montimi është i rëndësishëm për pranimin e mallit dhe kryerjen e pagesës, nga ana e njësisë ekonomike B.

Shitja e mallrave shpesh konsiderohet e kryer, nëse shoqërohet nga një montim i suksesshëm, dhe montimi shpesh është i rëndësishëm për funksionimin e mallrave të shitura.

24. Nëse shitësi mban përsipër vetëm një rrezik të parëndësishëm, që lidhet me pronësinë, atëherë të ardhurat nga shitja njihen, edhe pse titulli ligjor nuk është kaluar. Shembuj të situatave, kur rreziqet e rëndësishme i kanë kaluar blerësit, edhe pse titulli ligjor nuk është transferuar, të ardhurat që njihen nga shitësi janë:

a) blerësi ka të drejtë t'i kthejë mallrat gjatë kohës së specifikuar në kontratë, dhe shitësi është në gjendje ta parashikojë mundësinë e kthimit, në bazë të përvojës së mëparshme. Në kohën e shitjes, shitësi i njeh të ardhurat nga shitja dhe krijon një provizion për mallrat me mundësi reklamimi;

b) titulli ligjor i mallrave të shitura i kalon blerësit vetëm pasi të jetë kryer pagesa e faturës.

Shembull: Shitja e mallrave me të drejtë kthimi

Njësia ekonomike A është shitës me pakicë. Ajo ndjek një politikë standarde sipas së cilës ajo rimbursen mallrat e kthyer, pavarësisht nga fakti nëse mallrat janë me defekte ose jo vetëm me kusht që ato të mos jenë përdorur. Njësia A shet 100 CD players me 120 Lekë secila. Kostoja e njësisë A për një CD player është 90 Lekë. Zakonisht 10% e klientëve të njësisë A e kthejnë këtë lloj produkti. Si do t'i kontabilizojë njësia A

100 CD players e shitur?

Drejtuesit e njësisë ekonomike A duhet të njohin të ardhurat nga shitja e mallrave por në të njëjtën kohë të bëjnë gjithashtu një rregullim për të pasqyruar mundësinë e kthimeve të mallrave të shitur. Drejtuesit duhet të njohin të ardhurat vetëm për 90% të CD players të shitur të cilat ata nuk parashikojnë se do të kthehen nga klientët duke krijuar një provizion prej 10% të shumës së shitjeve për kthimet e mundshme.

Regjistrimet kontabël për njohjen e të ardhurave dhe të provizionit do të jenë si më poshtë:

D	Kërkesa të arkëtueshme / mjete monetare	12,000	
K	Të ardhura nga shitja		10,800 (90% x 12,000)
K	Provizioni për mallrat e kthyer		1,200 (10% x 12,000)

Regjistrimet për njohjen e kalimit të mallrave tek klienti do të jenë si më poshtë:

D	Kosto e mallrave të shitura	9,000	
K	Inventari		9,000

Kostoja e plotë e 100 CD players shkarkohet nga inventari dhe përfshihet në koston e mallrave të shitura, për shkak se mallrat e kthyer priten të jenë të papërdorshme.

Rimbursimi i klientëve që kthejnë CD njihet si më poshtë:

Dr	Provizioni	1,200	
Kr	Paraja		1,200

Niveli i provizionit duhet rishikuara periodikisht, për t'u siguruar që është i përshtatshëm (të paktën, çdo fundviti). Diferencat duhet të njohin në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve.

Shembuj: Njohja e të ardhurave nga shitja e mallrave

(a) Shitja e mallrave me montim, nëse shitësi e ka këtë detyrim

Nëse montimi është një pjesë e rëndësishme e kostonë së një transaksioni, të ardhurat njohen pasi është përfunduar montimi. Përkundraiz, të ardhurat njohen menjëherë pas dorëzimit të mallit, nëse montimi nuk është i komplikuar dhe nuk kërkon shumë kohë (për shembull montimi i një makine larëse).

(b) Shitja me komision, kur një ndërmjetës shet mallra në emër të shitësit

Shitësi njeh të ardhurat, pasi ndërmjetësi i shet mallrat te palët e treta.

(c) Prodhimi i mallrave fillon pas marrjes së porosisë dhe blerësi ka bërë një parapagim për mallrat

Të ardhurat njohen pasi mallrat kanë përfunduar dhe i janë dorëzuar blerësit.

(d) Parapagesat për dorëzimin e mallrave, përgjatë një periudhe të caktuar (për shembull parapagesat për botime periodike)

Të ardhurat nga shitjet shpërndahen përgjatë periudhës kur mallrat i dërgohen klientit, në përpjesëtim me çmimin e shitjes së mallrave të dorëzuara. Nëse mallrat shpërndahen njëtrajtësisht gjatë të gjithë periudhës kohore (për shembull shitja e botimeve periodike), të ardhurat njohen në mënyrë lineare.

(e) Shitjet e pronave të patundshme

Të ardhurat nga shitja e pronave të patundshme njohen kur të gjitha rreziqet dhe përfitimet e pronës kalojnë nga shitësi te blerësi dhe blerësi nuk është i detyruar të kryejë ndonjë punë shtesë të rëndësishme mbi këtë pronë. Në përgjithësi, të ardhurat njohen në momentin kur titulli ligjor kalohet te blerësi. Gjithashtu, në njohjen e të ardhurave duhet pasur parasysh fakti nëse parapagesa e bërë nga blerësi përbën një pjesë të konsiderueshme të çmimit të blerjes dhe, si rrjedhim, marrëveshja e shitblerjes mund të konsiderohet si plotësisht e realizueshme. Nëse paradhënia përbën relativisht një pjesë të vogël të çmimit të shitjes së pronës së patundshme ose ka dyshime mbi mundësinë apo vullnetin e blerësit për të përfunduar transaksionin e blerjes, atëherë të ardhurat nga shitja njohen deri në shumën e paradhënies së marrë.

25. Të ardhurat dhe shpenzimet, që lidhen me të njëjtin transaksion, njihen në të njëjtën kohë; ky proces quhet zakonisht procesi i përputhjes së të ardhurave me shpenzimet.

KRYERJA E SHËRBIMEVE

Metoda e fazës së përfunduar

26. Të ardhurat nga kryerja e shërbimeve do të njihen në varësi të fazës, në të cilën ndodhet kryerja e shërbimit në datën e bilancit, duke supozuar që rezultati i veprimit (d.m.th. të ardhurat dhe shpenzimet që lidhen me shërbimin) mund të përlogaritet me besueshmëri. Rezultati i një veprimi mund të vlerësohet me besueshmëri kur plotësohen të gjitha kushtet e mëposhtme:

- a) shuma e të ardhurave mund të matet me besueshmëri;
- b) arkëtimi i pagesës nga kryerja e shërbimit është i mundur;
- c) volumi i kryerjes së shërbimit në datën e bilancit mund të matet me besueshmëri;
- d) shpenzimet e bëra për shërbimin, si dhe ato që do bëhen për përfundimin e tij mund të maten me besueshmëri.

27. Në mënyrë që rezultati i transaksionit të mund të vlerësohet me besueshmëri, duhet të plotësohen kushtet e mëposhtme:

(a) të ekzistojë një marrëveshje për kryerjen e shërbimit ose një marrëveshje tjetër me klientin ku të përshkruhen:

- (i) të drejtat dhe detyrimet e palës që kryen dhe palës që përfiton shërbimin;
- (ii) pagesa për kryerjen e shërbimit, si dhe mënyra dhe afati i kryerjes së pagesës;
- (b) të ketë një sistem kontabiliteti që bën të mundur mbajtjen dhe lënien e gjurmëve të besueshme në sistem të të ardhurave dhe shpenzimeve, që lidhen me kryerjen e shërbimeve, sipas projekteve të veçanta.

28. Të ardhurat nga kryerja e një shërbimi njihen mbi bazën e metodës së fazës së përfunduar. Sipas kësaj metode, të ardhurat dhe fitimi nga shërbimet njihen në mënyrë përpjesëtimore në të njëjtat periudha kur njihen edhe shpenzimet që lidhen me kryerjen e shërbimeve.

29. Metoda e fazës së përfunduar përshkruhet në paragrafët 38-40; njohja e të ardhurave që rrjedhin nga marrëveshje për kryerjen e shërbimeve përshkruhet në paragrafët 41-45; kontabilizimi i shpenzimeve që lidhen me këtë marrëveshje përshkruhet në paragrafët 46-51.

30. Kur një shërbim kryhet gjatë një periudhe shumë të shkurtër kohe, dhe efekti i ndarjes së të ardhurave në periudha të ndryshme është i parëndësishëm, atëherë të ardhurat njihen menjëherë pas kryerjes së shërbimit.

31. Kur rezultati i kryerjes së shërbimit nuk mund të vlerësohet me besueshmëri, të ardhurat duhet të njihen deri në masën e shpenzimeve të rikuperueshme, të njohura në kontabilitet.

32. Gjatë fazave të para të një shërbimi, shpesh ndodh që rezultati i tij nuk mund të vlerësohet me besueshmëri. Megjithatë, është e mundshme që njësia ekonomike të rikuperojë kostot e këtij shërbimi. Në këto raste, të ardhurat njihen në një shumë të barabartë me kostot që priten të rikuperohen. Meqenëse rezultati i veprimit nuk mund të çmohet me besueshmëri, nuk njihet fitim.

33. Kur rezultati i shërbimit nuk mund të vlerësohet me besueshmëri dhe nuk mendohet të jetë i mundshëm rikuperimi i kostove të shërbimit, atëherë nuk njihen të ardhura dhe kostot njihen si shpenzime.

34. Kur kostoja totale e kontratës së shërbimit mendohet t'i tejkalojë të ardhurat prej saj, e tërë humbja e parashikuar do të njihet menjëherë. (Shih shembullin (b) në shtojcën 1).

35. Humbja e parashikuar do të njihet e tëra dhe menjëherë pa marrë parasysh:

- a) nëse puna ka filluar ose jo;
- b) fazën e kryerjes së shërbimit;
- c) faktin që nga kontrata të tjera shërbimi priten fitime.

Kombinimi dhe segmentimi i kontratave të shërbimeve

36. Kur një kontratë mbulon më shumë se një shërbim, kontabilizimi i të ardhurave dhe i shpenzimeve do të trajtohet si një kontratë më vete, atëherë kur:

- a) janë vendosur çmime të veçanta për çdo shërbim që do të kryhet;
- b) gjatë negociatave për çmimin, palët mund të pranonin ose të refuzonin çdonjërin prej shërbimeve, edhe pse ata janë përshkruar nën të njëjtën kontratë;
- c) kostot dhe të ardhurat nga çdo shërbim janë të ndashme dhe të identifikueshme.

Shembull: Kontrata të ndara

Njësia ekonomike A prodhon dhe shet programe kompjuterike. Shitja merr formën e një licence për përdorimin e një programi për një periudhë të kufizuar kohe, si dhe përfshin dhënien e asistencës teknike gjatë periudhës së licencës. Gjithashtu, shitja përfshin një element të rëndësishëm, atë të përshtatjes së programit-bazë, sipas nevojave të klientit.

Gjatë periudhës së përshtatjes së programit, njësia ekonomike A do t'u tarifojë klientëve të saj një sërë tarifash. Përveç tarifave që aplikohen gjatë periudhës së përshtatjes, një tarifë-shtesë aplikohet në fillim të periudhës së licencës sapo përfundon përshtatja e programit dhe sapo klienti e ka pranuar paketën e programit.

Asnjë shumë tjetër nuk është e pagueshme gjatë periudhës së licencës, as për përdorimin e programit e as për mirëmbajtjen e tij.

Drejtuesit e njësive A kërkojnë të dinë si do të njihen të ardhurat nga kontrata.

Njësia duhet të kontabilizojë përshtatjen, licencimin dhe mirëmbajtjen si elemente më vete. Përshtatja e programit duhet të kontabilizohet si një kontratë ndërtimi, kurse tarifa për përdorimin e programit dhe mirëmbajtjen do të njihen në mënyrë lineare përgjatë periudhës së licencës.

Ndarja e të ardhurave totale nga kontrata mes shërbimeve të përshtatjes, së drejtës për përdorim dhe mirëmbajtjes së programit duhet të bëhet në bazë të vlerës së drejtë të këtyre shërbimeve. Shpërndarja e të ardhurave mbi këtë bazë ka të ngjarë të ndryshojë nga shpërndarja mbi bazë të afateve të faturimit.

37. Kur një grup kontratash mbulon një sërë shërbimesh, kontabilizimi i të ardhurave dhe i shpenzimeve do të trajtohet si një kontratë më vete kur:

- a) kontratat janë negociuar dhe lidhur si një paketë e vetme;
- b) kontratat janë të ndërlidhura ngushtë dhe mund të konsiderohen si pjesë e të njëjtit projekt;
- c) kontratat realizohen njëkohësisht ose në vazhdimësi (d.m.th. njëra pas tjetrës).

Shembull: Kontratat e kombinuara

Një kontraktor është në bisedime për lidhjen e dy kontratave me një klient të vetëm. Klienti ose duhet t'i pranojë të dy kontratat njëherësh, ose t'i refuzojë ato. Kontrata e parë do të jetë për projektimin e një uzine kimike dhe tjetra për ndërtimin e kësaj uzine. Marzhi i planifikuar i fitimit në kontratën e projektimit është 20%, ndërsa në kontratën e ndërtimit të uzinës 10%.

Të dyja kontratat duhet të kontabilizohen si një kontratë e vetme, pasi: kontratat u negociuan si një paketë e vetme; klienti duhet ose t'i pranojë ose t'i refuzojë të dyja; kontratat janë të lidhura ngushtë me njëra-tjetrën dhe do të realizohen në vijimësi njëra pas tjetrës. Një marzh i përgjithshëm duhet të njihet në kontabilitet, pasi puna kryhet në të dyja kontratat.

Përcaktimi i volumit të shërbimit të kryer

38. Volumi i kryerjes së një shërbimi përcaktohet duke përdorur metodat e mëposhtme:

- a) kostot aktuale në përpjesëtim me kostot totale të parashikuara të kontratës për kryerjen e shërbimeve;
- b) inspektime të punës së kryer;
- c) pjesa e shërbimit të kryer deri në datën e bilancit, si përqindje ndaj totalit të shërbimit që duhet të kryhet (për shembull, sa metra rrugë janë ndërtuar nga totali i parashikuar në kontratë).

39. Kur një shitës shërbimesh i dërgon klientit fatura për shumën më të mëdha ose më të vogla se të ardhurat e llogaritura sipas metodës së fazës së përfunduar, atëherë diferenca do të njihet ose si detyrim, ose si e kërkesë e arkëtueshme.

40. Metoda e fazës së përfunduar do të zbatohet në mënyrë kumulative në çdo periudhë kontabël, duke marrë në konsideratë vlerësimet e të ardhurave dhe të shpenzimeve të kontratave të bëra në bilancin e çeljes. Ndryshimet në vlerësimet e periudhës kontabël dhe ato të bilancit të çeljes njihen si të ardhura ose shpenzime të periudhës kontabël, dhe jo në mënyrë retrospektive.

Shembull: Humbja e pritshme në një kontratë ndërtimi

Njësia A po ndërton një ndërtesë për klientin e saj. Ndërtimi është aktualisht në vitin e dytë të një projekti trevjeçar.

Drejtuesit e njësive ekonomike kishin vlerësuar fillimisht që kontrata do të ishte me fitim dhe në vitin 1 njohu një fitim prej 20 000 lekësh, në bazë të metodës së fazës së përfunduar. Në vitin 2 drejtuesit e njësive ekonomike besojnë se kontrata do të ketë një humbje prej 30 000 lekësh.

Drejtuesit kanë propozuar që humbja prej 30 000 lekësh të njihet në vitin 2, por kërkon të dijë si do të trajtohet fitimi prej 20 000 lekësh, i njohur në vitin 1.

Njësia duhet të njohë një humbje nga kontrata prej 50 000 lekësh në vitin 2. Kjo përfaqëson një stornim të fitimit 20 000 lekësh të njohur në vitin 1 dhe të humbjes të pritshme për tërë kontratën e parashikuar në vitin 2 prej 30 000 lekësh.

Humbja është llogaritur pas një rishikimi të kostove të vlerësuara të përfundimit të kontratës, d.m.th. sa do t'i duhet njësive të shpenzojë deri në përfundimin e projektit. Si rrjedhim, përderisa kjo ka të bëjë me një ndryshim në vlerësim, njësia ekonomike duhet ta regjistrojë humbjen nga kontrata në rezultatin e periudhës kontabël, dhe jo ta bëjë rregullimin në vitin e kaluar.

Të ardhurat nga kontratat e shërbimeve

41. Të ardhurat nga kontratat e shërbimeve përbëhen nga:

a) shuma fillestare e pagesës së vendosur në kontratë;

b) ndryshimet në volumn e punës që ndodhin gjatë realizimit të kontratës, kërkesat për zhdëmtim, si dhe pagesat stimuluese-shtesë, vetëm atëherë kur:

i) ato mund të sjellin të ardhura;

ii) mund të maten me besueshmëri.

42. Të ardhurat nga kontratat e shërbimeve shpesh ndikohen nga ngjarje që ndodhin në të ardhmen, prandaj të ardhurat e përlllogaritura të kontratës duhet të rishikohen në çdo datë të bilancit. Ndryshime në të ardhurat e kontratës mund të shkaktohen, për shembull nga ndryshimet në qëllimin/shtrirjen e kontratës, tarifatshtesë ose gjokat për përfundime të parakohshme apo të vonuara të projektit, si dhe arsye të tjera të ngjashme me këto.

43. Një ndryshim tipik që ndodh gjatë kryerjes së shërbimeve është ndryshimi i qëllimit/shtrirjes së punës nga ana e klientit që sjell pakësimin ose shtimin e të ardhurave të kontratës. Një ndryshim i tillë përfshihet në të ardhurat e kontratës kur:

a) ka mundësi që klienti të miratojë ndryshimet në qëllimin/shtrirjen e kontratës;

b) ndryshimi në të ardhurat e kontratës, që vjen si rrjedhojë e ndryshimit në qëllimin/shtrirjen e punës, mund të matet me besueshmëri.

44. Një kërkesë për zhdëmtim është shuma që pala që ofron shërbimet kërkon të marrë nga klienti ose një palë tjetër si rimbursim për kostot që nuk ishin parashikuar në çmimin e kontratës. Kjo kërkesë përfshihet në të ardhurat e kontratës kur:

a) negociatat me klientët, në lidhje me kërkesën, kanë arritur në atë pikë që pranimi është i mundshëm;

b) shuma që pritet të pranohet nga klienti mund të matet me besueshmëri.

45. Pagesa stimuluese është shuma që klienti është gati të paguajë, nëse disa standarde të specifikuara të performancës janë plotësuar ose tejkaluar nga ofruesi i shërbimeve. Për shembull, një kontratë mund të përmbajë një pagesë stimuluese për palën që kryen shërbimin, atëherë kur shërbimi kryhet para kohe. Pagesat stimuluese përfshihen në të ardhurat e kontratës kur:

a) një shërbim ndodhet në një fazë të tillë të avancuar sa është e mundshme që standardet e specifikuara të performancës të tejkalohen;

b) shuma e pagesës stimuluese mund të matet me besueshmëri.

Shpenzimet nga kontratat e shërbimeve

46. Kostot e kontratave të shërbimeve përfshijnë:

a) shpenzimet që lidhen direkt me kontratën specifike;

b) shpenzimet e përgjithshme që lidhen me kontratën specifike;

c) shpenzime të tjera që i ngarkohen në mënyrë specifike klientit.

47. Për shembull, në rastin e një kontrate ndërtimi, shpenzimet që lidhen direkt me kryerjen e shërbimeve përfshijnë:

a) pagat e punëtorëve të ndërtimit;

b) shpenzimet e materialeve të ndërtimit;

c) amortizimin e aktiveve afatgjata materiale të përdorura në ndërtim;

d) shpenzimet e transportit të pajisjeve dhe materialeve;

e) shpenzimet e pajisjeve të marra me qira për ndërtim;

f) shpenzimet e projektimit dhe të asistencës teknike;

g) kostot e parashikuara të garancisë;

h) shpenzimet e projektimit dhe të asistencës teknike, që lidhet direkt me kontratën e ndërtimit;

k) kërkesat për zhdëmtim nga palët e treta.

Kostot e kontratave të ndërtimit mund të mos zvogëlohen nga të ardhurat, që vijnë si rezultat, për shembull i shitjes së materialeve të tepërta ose i shitjes së pajisjeve dhe makinerive pas kryerjes së shërbimit.

48. Shembuj të shpenzimeve të përgjithshme, që kanë të bëjnë me kontratat e shërbimeve, janë:

a) sigurimet;

b) shpenzimet e projektimit dhe të asistencës teknike, që nuk lidhen direkt me kryerjen e një shërbimi specifik.

Shpenzime të tilla shpërndahen midis shërbimeve në mënyrë sistematike dhe racionale, si dhe në përputhje me qëllimin normal të aktivitetit.

49. Shpenzimet që nuk lidhen në mënyrë direkt me kryerjen e një shërbimi dhe që nuk janë shpenzime të një natyre të përgjithshme, përjashtohen nga kostot e shërbimeve. Shembuj të shpenzimeve të tilla janë:

a) shpenzimet e administrimit të përgjithshëm, rimbursimi i të cilave nuk specifikohet në kontratë;

b) shpenzimet e marketingut dhe të shitjes;

c) shpenzimet e kërkimeve dhe zhvillimit, rimbursimi i të cilave nuk specifikohet në kontratë;

d) amortizimi i aktiveve afatgjata materiale që nuk përdoren për kryerjen e shërbimeve.

50. Shpenzimet e përgjithshme, që lidhen me kontratën e shërbimeve, përfshihen në kostot e kontratës nga data e lidhjes së kontratës deri në përfundimin e saj. Shpenzimet që lidhen direkt me kontratën dhe që janë bërë gjatë procesit për të fituar dhe lidhur këtë kontratë përfshihen gjithashtu në koston e kontratës së shërbimit, nëse ato mund të identifikohen dhe maten më vete me besueshmëri. Kur shpenzimet që lidhen direkt me kontratën dhe që janë bërë gjatë procesit për të fituar dhe lidhur këtë kontratë njihen si shpenzim në një periudhë kontabël, ndërkohë që kontrata lidhet në periudhën kontabël pasardhëse, atëherë këto shpenzime nuk përfshihen në kostot e kontratës në mënyrë prospektive.

51. Një ofrues shërbimesh mund të kryejë shpenzime në përputhje me kushtet e kontratës në një periudhë kontabël, të cilat faktikisht njihen si shpenzime në periudhën kontabël pasardhëse (për shembull materiale që janë blerë, por nuk janë përdorur; paradhëniet për nënkontraktorët etj.). Shpenzime të tilla kapitalizohen si një aktiv në zërin përkatës në datën e bilancit të periudhës kontabël dhe nuk përfshihen në shpenzime.

Shembull: Njohja e të ardhurave nga shërbimet

(a) Tarifat për shërbimet e njëhershme

Shërbimet e njëhershme, që kryhen gjatë një periudhë të shkurtër kohe (për shembull brenda një ditë) njihen menjëherë si të ardhura pasi ato të kenë ndodhur. Shërbimet njëherëshe, që kryhen gjatë një periudhe kohe të gjatë, njihen si të ardhura në bazë të metodës së fazës së përfunduar në datën e bilancit.

(b) Kostot e mirëmbajtjes

Kur mirëmbajtja ofrohet vetëm një herë (d.m.th. është një transaksion i vetëm që ofrohet vetëm një herë), atëherë të ardhurat njihen pasi shërbimi përfundon. Kur mirëmbajtja kryhet gjatë një periudhe kohe më të gjatë (d.m.th. përbëhet nga një ose disa transaksione, të cilat ofrohen shumë herë), të ardhurat nga shërbimet e mirëmbajtjes njihen si të tilla mbi bazën e metodës lineare ose sipas ndonjë metode tjetër, përgjatë periudhës së mirëmbajtjes që përshkruhet në kontratë.

(c) Tarifat e konjeksionit

Tarifat e konjeksionit njihen si të ardhura në periudhën kontabël, gjatë të cilës mendohet që klientët do të përdorin shërbimin e konjeksionit. Për shembull, një shoqëri ujësjellësi njihet tarifën e konjeksionit me rrjetin e ujit në periudhën që shërbimi pritët të kryhet. Në rast se periudha e shitjes së shërbimit nuk është e përcaktuar në kontratë, atëherë tarifën e konjeksionit do të njihen si të ardhura përgjatë jetës së dobishme të investimeve të bëra për konjeksionin (për shembull, tubacioni i ndërtuar).

(d) Kuotat e anëtarësisë

Kur një kuotë anëtarësie nuk siguron përfitime-shtesë për anëtarët (për shembull, një mundësi për të blerë mallra me një çmim më të favorshëm), kjo kuotë njihet si e ardhur në kohën kur arkëtimi i saj është praktikisht e sigurt, duke marrë në konsideratë periudhën kur kjo kuotë i përket. Kur anëtarësia siguron përfitime-shtesë për anëtarët, ajo njihet si e ardhur në periudhën kontabël, kur parashikohet që ky përfitim të përdoret.

Shembuj të kuotave të anëtarësisë

Njësia ekonomike X është një agjenci udhëtimesh. Ajo u ofron klientëve një sërë shërbimesh me çmim të zbritur në këmbim të një kuotë vjetore anëtarësie që duhet të paguhet në avancë. Klientët kanë të drejtë ta anulojnë marrëveshjen për anëtarësim në çdo kohë dhe të marrin një rimbursim të plotë të kësaj kuote, nëse ata nuk kanë shfrytëzuar ndonjë nga këto shërbime që ofrohen. Në bazë të përvojës, njësia X është në gjendje ta parashikojë shkallën e anulimeve, që mund të ndodhin në të ardhmen, me një përqindje të vogël gabimi. Njësia X ka mbi 5 milionë anëtarë të regjistruar.

Te ardhurat nga kuotat duhet të njihen në një mënyrë të tillë që të pasqyrojnë kohën, natyrën dhe vlerën e shërbimeve me çmim të zbritur që ofron shoqëria X. Për shembull, kur shërbimet me çmim të zbritur duhet të shfrytëzohen gjatë periudhës kontabël, njësia ekonomike X duhet t'i njohë të ardhurat e saj sipas një norme të njëjtë gjatë gjithë periudhës kontabël. Vetëm në fund të periudhës kontabël, duke supozuar që klientët i kanë shfrytëzuar të gjitha shërbimet e ofruara me çmim të zbritur, njësia ekonomike X do të njohë totalin e kuotave të anëtarësisë.

Nga ana tjetër, në rast se kuota i ka dhënë klientit vetëm të drejtën e anëtarësisë, dhe të gjitha produktet dhe shërbimet paguhën më vete me çmim të plotë, atëherë njësia ekonomike duhet të njohë t'i ardhurat nga kuotat atëherë kur nuk ka pasiguri mbi arkëtimin e saj.

Njësia ekonomike X duhet të njohë një provizion për rimbursime të mundshme të kuotave, në bazë të përvojës së shkuar. Regjistrimi përkatës duhet të jetë i tillë që të pakësojë të ardhurat.

(e) Shërbimet e medias dhe reklamës

Për shitjen dhe ndërmjetësimin e shërbimeve të medias dhe reklamës, të ardhurat njihen në kohën e publikimit të reklamës në media. Për prodhimin e këtyre shërbimeve, të ardhurat njihen duke përdorur metodën e fazës së përfunduar.

(f) Shfaqjet, koncertet dhe ngjarje të tjera

Të ardhurat nga ngjarje të tilla kulturore njihen në kohën kur këto ndodhin. Nëse kryhet pagesë për një paketë me dy ose më shumë ngjarje, të ardhurat njihen në bazë të kostove që i përkasin çdo ngjarjeje.

INTERESI, TË ARDHURAT NGA SHFRYTËZIMI I PRONËSISË DHE DIVIDENDËT

52. Të ardhurat nga dhënia për përdorim e aktiveve të njësishë ekonomike me interes, shfrytëzimi i pronësisë (rojëllti) dhe dividendët do të njihen kur:

- a) arkëtimi i të ardhurave është i mundur;
- b) shuma e të ardhurave mund të përcaktohet me besueshmëri.

53. Të ardhurat do të njihen si më poshtë:

a) të ardhurat nga interesi do të njihen mbi bazën e metodës lineare ose të metodës së bazuar në normën e brendshme të interesit efektiv (kontabilizimi, në bazë të normës së brendshme të interesit efektiv, përshkruhet gjithashtu në SKK 3, Instrumentet Financiare);

b) të ardhurat nga shfrytëzimi i pronësisë (rojëllti) do të kontabilizohen mbi bazën e të drejtave dhe detyrimeve të konstatuara, në përputhje me kushtet e kontratës;

c) të ardhurat nga dividendët do të njihen kur aksionari ka të drejtë ligjore për ta arkëtuar atë (dividendin).

Shembull: Dividendët

Gjatë vitit që u mbyll, më 31 dhjetor 20X1, njësia A bëri një investim në njësinë B.

Më 31 dhjetor 20X1, drejtuesit e njësishë B deklaruan një dividend përfundimtar prej 0,15 lekë për aksion. Aksionarët e miratuan këtë dividend përfundimtar në mbledhjen e asamblesë së përgjithshme vjetore, të mbajtur më 31 janar 20X2. Dividendi u pagua më 31 mars 20X2.

Drejtuesit e njësishë A nuk duhet të njohin të ardhura nga dividendi në periudhën kontabël, që përfundon më 31 dhjetor 20X1. Deklarata e drejtuesve të njësishë B për dividendin është e mjaftueshme për të vendosur të drejtën e njësishë A për marrjen e dividendit. Megjithatë, njësia A nuk ka të drejtë ta marrë dividendin deri sa ai të miratohet nga aksionarët.

PARAQITJA NË BILANC DHE NË PASQYRËN E TË ARDHURAVE E SHPENZIMEVE

54. Tepricat që rezultojnë nga kontratat e papërfunduara të ndërtimit duhet të paraqiten si më poshtë:

(a) shuma totale e tepricave pozitive të punës në proces duhet të përfshihet në aktivet afatshkurtra në një zë më vete në bilanc. Këto teprica përfaqësojnë shumat e papaguara nga klientët;

(b) shuma totale e tepricave negative të punës në proces duhet të përfshihen në pasivet afatshkurtra brenda grupit të pasiveve të pagueshme nga aktiviteti dhe pasive të tjera të pagueshme. Këto teprica përfaqësojnë të ardhura të shtyra dhe duhet të përshkruhen si shuma që njësia u detyrohet klientëve;

(c) shuma të faturuara klientëve, pagesat e të cilave nuk janë marrë në datën e bilancit. Këto teprica duhet të paraqiten si kërkesa të arkëtueshme nga aktiviteti.

55. Pasqyra e të ardhurave dhe shpenzimeve duhet të përfshijë të ardhurat totale të periudhës kontabël.

SHËNIMET SHPJEGUESE

56. Në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare duhet të paraqitet informacioni i mëposhtëm:

(a) politikat kontabël, të përdorura për njohjen e të ardhurave, si dhe metodat e përdorura për përcaktimin e volumit të shërbimeve të kryera; (për shembull, njohja e të ardhurave nga kontratat e shërbimeve afatgjata, tarifat e konjeksionit etj.)

(b) shuma e çdo kategorie të rëndësishme të të ardhurave të njohura gjatë periudhës kontabël, duke përfshirë të ardhurat që vijnë nga:

- i) shitja e mallrave;
- ii) kryerja e shërbimeve;
- iii) interesi;
- iv) të ardhurat nga shfrytëzimi i pronësisë (rojëllti);
- v) dividendët;
- vi) kontratat e ndërtimit.

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 tjera në mënyrë retrospektive.

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

Tabela më poshtë tregon se si korrespondojnë paragrafët 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 që përshkrimet në standardet e referuara mund të kenë ndryshim.

Paragrafi në SKK 8	Paragrafi në SNK / SNRF, sipas versionit të datës 31 mars 2004.
1	Asnjë
2	Asnjë
3	Asnjë
4	Asnjë
5	Asnjë
6	SNK 18.1, SNK 11.1
7	SNK 18.3
8	SNK 18.4
9	SNK 18.5
10	SNK 11.4
11	SNK 18.6
12	SNK 18.7, SNK 11.3
13	SNK 18.8
14	SNK 18.9
15	SNK 18.10
16	SNK 18.11
17	SNK 18.12
18	SNK 18.12
19	SNK 18.13
20	SNK 18.13
21	SNK 18.14
22	SNK 18.15
23	SNK 18.16
24	SNK 18.17
25	SNK 18.19
26	SNK 18.20, SNK 11.22-23
27	SNK 18.23, SNK 11.29
28	SNK 18.21, SNK 11:25-26
29	Asnjë
30	Asnjë
31	Asnjë
32	Asnjë
33	SNK 18.26-28, SNK 11:32-33
34	SNK 11.36
35	SNK 11.37
36	SNK 11:8
37	SNK 11:9
38	SNK 18.24, SNK 11.30
39	SNK 11:42
40	SNK 11.38
41	SNK 11.11
42	SNK 11.12
43	SNK 11.13
44	SNK 11.14

45	SNK 11.15
46	SNK 11.16
47	SNK 11.17
48	SNK 11.18
49	SNK 11.20
50	SNK 11.21
51	SNK 11.27, 11.31, SNK 18.24
52	SNK 11.29
53	SNK 18.30
54	Asnjë
55	Asnjë
56	SNK 18.35
57	Asnjë

SHTOJCA 1

Shembulli (a): Përcaktimi i të ardhurave, në bazë të metodës së fazës së përfunduar

Një njësi ekonomike raportuese ka lidhur një kontratë me çmim fiks për ndërtimin e një ure për 9 000 000 lekë. Kostot e parashikuara të kontratës janë 8 000 000 lekë dhe periudha e ndërtimit është 3 vjet.

Nga vlerësimi i kostove të projektit në fund të vitit të parë u konstatua se kostot aktuale të urës mund të arrijnë shumën 8 500 000 lekë. Gjatë negociatave të kostos shtesë, klienti aprovon 9 200 000 lekë, si çmim të ri kontrate. Kostot deri në fund të vitit të dytë përfshijnë 1 000 000 lekë, që u takojnë materialeve që do të përdoren në vitin 3. Sipas llogaritjeve të bëra në fund të vitit 2, kostot totale të projektit do të jenë 8 700 000 lekë. Në vitin 3 klienti aprovon shumën 9 250 000 lekë, si çmim përfundimtar të kontratës. Kostoja aktuale e projektit rezulton të jetë 8 700 000 lekë.

Më poshtë është dhënë një përmbledhje e të dhënave financiare, që lidhen me projektin (në bazë kumulative):

	iti 1	iti 2	iti 3
Shuma fillestare e të ardhurave të miratuara në kontratë	9 000 000	9 000 000	9 000 000
-rregullimi i çmimit të kontratës	0	2 00 000	2 50 000
Të ardhurat totale të kontratës	9 000 000	9 200 000	9 250 000
Kostot e kontratës gjatë periudhës kontabël	2 210 000	5 228 000	1 262 000
Kostot e akumuluarat të kontratës në datën e bilancit	2 210 000	7 438 000	8 700 000
- e cila përfshin shpenzimet e kryera, që lidhen me materialet që do të shpenzohen në periudhën pasardhëse	0	(1 000 000)	0
Kostot e akumuluarat të kontratës në datën e bilancit	2 210 000	6 438 000	8 700 000
Kostot totale të parashikuara të kontratës	8 500 000	8 700 000	8 700 000
Përqindja e volumit të shërbimeve të kryera	6%	7 4%	1 00%
Të ardhurat e akumuluarat të kontratës në datën e bilancit	2 340 000	6 808 000	9 250 000

	000		000
-e cila përfshin të ardhurat gjatë periudhës kontabël	340 000	468 000	442 000

Në vitin 1, 2 dhe 3 të kontratës, njësia e ka faturuar klientin për shumat 2 700 000 lekë, 1 100 000 lekë dhe 5 450 000 lekë, përkatësisht. Nga këto fatura, kërkesat e arkëtueshme janë 700 000 lekë, 400 000 lekë dhe 250 000 lekë, përkatësisht në fund të vitit 1, 2 dhe 3.

Aktivët, pasivët, të ardhurat dhe shpenzimet e kontratës regjistrohen në librat kontabël të njësisë, si më poshtë:

Bilanci	Viti 1	Viti 2	Viti 3
<i>Aktivët</i>			
Kërkesat e arkëtueshme - faturat e lëshuara dhe të papaguara	700 000	400 000	250 000
Kërkesat e arkëtueshme - të ardhurat e njohura dhe të pafaturuara		3 008 000	
Inventarët		1 000 000	
<i>Pasivët</i>			
Detyrimet për t'u paguar - të ardhurat e panjohura dhe të faturuara	360 000		

Pasqyra e të ardhurave dhe shpenzimeve	Viti 1	Viti 2	Viti 3
Shitjet neto	2 340 000	4 468 000	2 442 000
Kostoja e mallrave të shitura	2 210 000	4 228 000	2 262 000
Fitimi bruto	130 000	240 000	180 000

Llogaritë e arkëtueshme/detyrimet për t'u paguar llogariten si më poshtë:

	Viti 1	Viti 2	Viti 3
Shitjet neto (në bazë kumulative)	2 340 000	6 808 000	9 250 000
Faturat e lëshuara (në bazë kumulative)	2 700 000	3 800 000	9 250 000
Kërkesat e arkëtueshme - të ardhurat e njohura dhe të pafaturuara	0	3 008 000	0
Detyrimet për t'u paguar - të ardhurat e panjohura dhe të faturuara	360 000	0	0

Shembull (b): Njohja e një humbjeje të parashikuar

Një agjenci reklamash lidh një kontratë me çmim fiks për një fushatë reklame dyvjeçare me një kosto totale prej 850 000 lekësh. Kostoja e parashikuar e kontratës është 780 000 lekë. Gjatë përllogaritjes së kostove në fund të vitit 1, konstatohet se kostot aktuale të projektit mund të jenë ndoshta 120 000 lekë më shumë. Klienti nuk dëshiron të paguajë kostot shtesë. Në vitin 2 do të lëshohet një faturë për shërbimin e kryer.

Më poshtë jepet një përmbledhje e të dhënave financiare, që lidhen me projektin (në bazë kumulative):

	Viti 1	Viti 2
Çmimi i kontratës	850 000	850 000
Kostot e akumuluarat të kontratës në datën e bilancit	378 000	900 000
Kostot e vlerësuara të kontratës	900 000	900 000
Përqindja e volumit të shërbimeve të kryera	42%	100%

Humbja e parashikuar	50 000	50 000
Të ardhurat e akumuluar të kontratës në datën e bilancit	328 000	850 000

Meqenëse pritet që në fund të vitit 1 shpenzimet e kryera do t'i tejkalojnë të ardhurat nga këto shërbime me 50 000 lekë, të ardhurat e kontratës nuk njihen në bazë të metodës së fazës së përfunduar, ndërsa humbja e parashikuar njihet e tëra dhe menjëherë (shitjet neto = 378 000 – 50 000).

D	kërkesat e arkëtueshme	328 000	
K	shitjet neto		328 000

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 njësive 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 njësive 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 njësive 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 njësive tjetër ekonomike, ose njësive tregtare dhe, rrjedhimisht, fiton kontrollin e veprimtarisë së saj ekonomike.

Kontrolli është fuqia për të drejtuar politikat financiare dhe të shfrytëzimit të një njësie tjetër ekonomike, nëpërmjet ushtrimit të së cilit përftohen 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 politikat financiare e të shfrytëzimit të njësive ku investohet, por jo kontrolli mbi këto vendime.

Pjesëmarrja është njësia, 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 njësive 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 drejtura me qëllim përfitimi 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 njësive të kontrolluara prej saj, zotëron më shumë se gjysmën e aksioneve me të drejta votuese të njësive të kontrolluara, 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 njësive të kontrolluara, 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 njësive 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 njësive);

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, influenca e ndjeshme mund të ekzistojë, edhe nëse zotërohen më pak se 20% të aksioneve me të drejta votuese. Influenca 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 njërive 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 njërive 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 politikat 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 koston 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:

kostoja e blerjes

minus vlera e drejtë e aktiveve neto të blera/vlera kontabël e mëparshme e aktiveve neto të blera

= emri i mirë (pozitiv ose negativ)

17. Kontabilizimi i koston 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 përfitimi 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 ardhurave dhe shpenzimeve të ardhurat dhe shpenzimet e njësisë së blerë (shih më tej në paragrafët 54-55).

Vlerësimi i koston 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 tarifat që u paguhen këshilltarëve (për shembull, për analiza diligjence të njësisë së blerë, noterizimet, tarifat 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 mëpasshme 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 kosto-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 njeh 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 njësia 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 koston 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 përllogaritjen 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 përllogariten me çmimin e tyre të shitjes minus koston e shitjeve, dhe një fitim të përllogaritur 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 koston e përfundimit, koston e shitjes dhe një fitim të përllogaritur, të njëjtë me atë që përftohet në shitjen e mallrave të ngjashme;

iii) lëndët e para do të përllogariten me vlerën e zëvendësimit;

d) toka dhe ndërtesa do të përllogaritet me vlerën e tregut;

e) aktive të tjera afatgjata, përveç aktiveve të mbajtura për shitje, do të përllogariten 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 përllogariten me vlerën e tyre të drejtë minus koston e shitjes;

g) aktivet afatgjata jomateriale do të përllogariten 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 skontohen; pasivet afatgjata duhet të skontohen 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 pranimi të pasiveve nuk kanë ndonjë rëndësi të veçantë për përllogaritjen 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 përket 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 koston 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 kosto, 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.Tejkalimi 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 ndojë fitim, si më sipër, njësia 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 pranimi 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 koston 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:

kostoja e blerjes

minus

vlera kontabël e mëparshme e aktiveve neto të blera

= pakësim ose rritje e kapitalit

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 kostos së blerjes dhe vlerës kontabël të aktiveve neto, të blera në një kombinim njësisht 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 përlogariten 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 kostos 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 kostos 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 blerësit në zërin “Primi i aksioneve”. Nëse teprica pozitive, e njohur më parë në zërin “Primë i aksioneve”, nuk është e mjaftueshme për zbritjen e diferencës që rrjedh nga zbatimi i metodës së rregulluar të blerjes, pjesa që e tejkalon këtë tepricë do të njihet si pakësim i zërit “Fitime të pashpërndara”.

BASHKIMI I SHOQËRISË MËMË ME NJËSITË E KONTROLLUARA PREJ SAJ

53.Bashkimi ligjor mes shoqërisë mëmë dhe njërive 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, korigjimin 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)⁷

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.

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

⁷Për shembull, referenca “SNK 1.15-22” u referohet paragrafëve 15-22 të Standardeve Ndërkombëtare të K28ntabilitetit SNK 1.

48	Asnjë
49	Asnjë
50	Asnjë
51	Asnjë
52	Asnjë
53	Asnjë
54	Asnjë
55	Asnjë
56	Asnjë
57	Asnjë
58	Asnjë

STANDARDI KOMBËTAR I KONTABILITETIT NR. 10 GRANDET DHE FORMA TË TJERA TË NDIHMËS

Përmbajtja	Paragrafët
OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES	1-3
FUSHA E ZBATIMIT	4-6
PËRKUFIZIMET KRYESORE	7-8
GRANDET	9-24
Rregulla të përgjithshme	9-16
Grande jomonetare	17
Njohja dhe paraqitja e granteve të marra për mjete	18-19
Njohja dhe paraqitja e granteve të marra si të ardhura	20-21
Kthimi i granteve	23-24
NDIHMA	25-26
PARAQITJA NË BILANC DHE NË PASQYRËN E TË ARDHURAVE E SHPENZIMEVE	27-28
SHËNIMET SHPJEGUESE	29
DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE	30-31
KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE TË RAPORTIMIT FINANCIAR (SNS/SNRF)	32

OBJEKTIVI DHE BAZA E PËRGATITJES

1. Objektivi i Standardit Ndërkombëtar të Kontabilitetit 10, Grandet dhe forma të tjera të ndihmës (SKK 10 ose Standardi), nxjerrë dhe miratuar nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit dhe i shpallur nga Ministria e Financave, është të vendosë rregullat e kontabilizimit dhe shpjegimit të granteve e formave të tjera të ndihmave 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 cilave përshkruhen në Ligjin nr. 9 228, “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”, nxjerrë në prill 2004.

2. SKK 10 bazohet në SNK 20, Kontabiliteti për grandet qeveritare dhe sqarime mbi ndihmën qeveritare. Një tabelë korresponduese e paragrafëve të Standardit me paragrafë të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar është dhënë në paragrafin 32. Për rastet që nuk janë trajtuar në mënyrë të drejtpërdrejtë nga SKK 10 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, si 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 në 69 të SKK 1.

FUSHA E ZBATIMIT

4. Ky standard do të përdoret për trajtimin kontabël dhe shpjegimin e granteve e formave të tjera të ndihmës.

5. Ky standard do të përdoret për përgatitjen e pasqyrave financiare nga ato njësi ekonomike, të cilat kanë marrë grande ose forma të tjera ndihme. Parimet dhe kërkesat e paraqitura në këtë standard do të përdoren në lidhje me grandet e marra nga organizma qeveritare dhe joqeveritare, për sa kohë që këto organizma nuk janë aksionarë të njësisë ekonomike raportuese, si dhe kërkesat e SKK 10 nuk bien ndesh me SKK të tjera, që trajtojnë këto aspekte dhe sigurojnë një paraqitje të vërtetë e të besueshme.

6. Ky standard nuk trajton aspektet e mëposhtme:

a) trajtimi kontabël dhe shënimet shpjeguese të ndihmës në pasqyrat financiare të organizatave dhe shoqërive që japin ndihmë;

b) ndihmën qeveritare që i jepet një njësie ekonomike në formën e lehtësirave në përcaktimin e të ardhurave të tatueshme ose në formën e detyrimit të kufizuar tatimor (si për shembull aktivitete të përjashtuara nga tatimet, e drejta për kreditimin e tatimit mbi investimet e bëra, amortizimi i përshpejtuar dhe norma të reduktuara të përqindjes së tatimit mbi fitimin).

PËRKUFIZIMET KRYESORE

7. Më poshtë jepen disa përkufizime të termave kryesore të përdorura në këtë standard:

Ndihma është një veprim që ka për qëllim t'i ofrojë përfitime ekonomike specifike një njësie ekonomike ose një sërë njësish ekonomike që përmbushin disa kriteret të paracaktuara. Ndihma e trajtuar në këtë standard nuk ka të bëjë me lehtësirat që ofrohen në mënyrë të tërthortë e që ndikojnë mbi tregtinë në përgjithësi, si për shembull ofrimi i infrastrukturës në zona që kanë nevojë për zhvillim ose vendosja e kufizimeve tregtare mbi konkurrentët.

Grandet janë ndihmë e dhënë nga një organizëm qeveritar ose joqeveritar, në formën e transferimit të burimeve apo mjeteve të një njësi ekonomike, përkundërt plotësimit në të shkuarën ose në të ardhmen të disa kushteve të paracaktuara që lidhen me veprimtaritë e shfrytëzimit të kësaj njësie ekonomike. Këtu bëjnë përjashtim ato forma të ndihmës që nuk mund t'u vendoset një vlerë (për shembull, këshillim falas teknik ose marketing, si dhe ofrimi i garancive) dhe transaksionet me qeverinë, të cilat nuk kanë ndryshim nga veprimet normale tregtare të njësisë ekonomike (për shembull, një prokurim nga ana e organeve qeveritare, nëpërmjet së cilës realizohet një pjesë e shitjeve të njësisë ekonomike).

Grande të marra për aktive janë grande, kushti parësor i të cilave është që, njësia ekonomike që do të përfitojë këto grante duhet të blejë, ndërtojë ose përftojë në mënyra të tjera aktive afatgjata. Mund të ekzistojnë edhe kushte të tjera shtesë, të cilat kufizojnë llojin ose vendndodhjen e mjeteve dhe periudhat gjatë të cilave ato duhet të blihen ose mbahen. Grandet e marra për aktive mund të merren në formë monetare ose nëpërmjet pagesës së çmimit të blerjes së mjetit nga ana e organizatës që ofron grandin.

Grande të marra si të ardhura janë të gjitha grandet e tjera të ndryshme nga ato të marra për mjete.

Borxhet e falshme janë borxhe, për të cilat huadhënësi merr përsipër të anulojë ripagesën e tyre, në varësi të plotësimit të disa kushteve të caktuara.

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 mjeti në librat e kontabilitetit të donatorit, në datën kur ky mjet i kalon njësisë ekonomike raportuese, e rregulluar me qëllim që të reflektojë ndonjë ndryshim që vjen si rezultat i politikave të ndryshme kontabël, të përdorura nga njësia ekonomike raportuese.

8. Grandi është një nga format e ndihmës. Grandet ndryshojnë nga llojet e tjera të ndihmës, pasi vlera e tyre monetare mund të përcaktohet relativisht me saktësi dhe mund të dallohet nga transaksionet e tjera të zakonshme tregtare të njësisë ekonomike.

GRANDET

Rregulla të përgjithshme

9. Grandet nuk duhet të njihen deri sa të ketë siguri të mjaftueshme që

a) njësia ekonomike do të përmbushë kushtet e paracaktuara në lidhje me grandet;

b) grandet do të merren/përftohen.

10. Marrja e një grandit nuk do të thotë përfundimisht që kushtet për marrjen e tij janë përmbushur ose do të përmbushen.

11. Forma e marrjes së një grandit nuk ndikon në metodën kontabël që do të përdoret për kontabilizimin e këtij grandit. Rrjedhimisht, grandit kontabilizohet në të njëjtën mënyrë, pavarësisht nëse është marrë në parë ose si zvogëlim i një detyrimi kundrejt donatorit.

12. Një borxh i falshëm trajtohet si një grand kur ka siguri të mjaftueshme që njësia ekonomike do të plotësojë kushtet e paracaktuara për faljen e borxhit.

13. Me kontabilizimin e grandit, çdo pasiv ose aktiv i kushtëzuar, i lidhur me të, do të trajtohet në përputhje me SKK 6, Provizionet, aktivet dhe pasivet e kushtëzuara.

14. Grandet duhet të njihen si të ardhura dhe nuk duhet të kreditohen direkt në kapitalin aksionar. Grandet duhet të njihen si të ardhura në mënyrë sistematike gjatë periudhës kontabël, në të njëjtën mënyrë siç do

të regjistrohen edhe shpenzimet që këto grande do të kompensojnë.

15. Grandet e marra për mjetet e paamortizueshme mund të kërkojnë plotësimin e disa detyrimeve të paracaktuara dhe, rrjedhimisht, duhet të njihen si të ardhura gjatë atyre periudhave kontabël që do t'i duhet njësisë ekonomike të plotësojë detyrime të paracaktuara për grandin. Për shembull, një grand i dhënë për një truall mund të jetë i kushtëzuar me ngritjen mbi të një ndërtese, gjë që do të thotë se ky grand duhet të njihet si e ardhur përgjatë viteve të jetës së ndërtesës.

16. Një grand që merret për kompensimin e shpenzimeve ose humbjeve që kanë ndodhur në të shkuarën, ose si ndihmë e menjëhershme financiare, e pashoqëruar me ndonjë shpenzim të ardhshëm, duhet të njihet si e ardhur për periudhën kur ky grand merret (SNK 20.20). Grande të tilla duhet të shpjegohen në pasqyrat financiare, në mënyrë që efekti i tyre të kuptohet qartë.

Grande jomonetare

17. Një grand i marrë nga një njësi ekonomike për përdorim mund të marrë formën e një aktivi jomonetar, si për shembull tokë ose aktive të tjera. Në këto rrethana, marrësi i një grandit jomonetar do të përlllogarisë vlerën e drejtë të mjetit jomonetar dhe do të kontabilizojë me këtë vlerë si grandin ashtu dhe mjetin. Nëse vlera e drejtë nuk mund të përcaktohet me besueshmëri, njësia ekonomike raportuese do të përdorë vlerën kontabël të mëparshme, të përdorur nga donatori.

Njohja dhe paraqitja e grandeve të marra për mjete

18. Në rastin e grandeve të marra për mjete, mjeti i marrë nëpërmjet këtij grandit paraqitet i ndarë nga shuma e grandit të marrë, e cila paraqitet si një e ardhur e shtyrë në pasivin e bilancit. Mjeti i marrë amortizohet dhe ngarkohet si shpenzim, ndërsa të ardhurat e shtyra kalojnë në të ardhura përgjatë jetës së dobishme të mjetit të marrë.

Shembull:

Një njësi ekonomike blen një mjet afatgjatë në shumën 400 000 lekë, i cili do të përdoret për prodhim dhe 50% e kostos së tij kompensohet nga qeveria e Republikës së Shqipërisë. Grandi kontabilizohet si më poshtë:

Me marrjen e mjetit:

D makineri dhe pajisje 400 000

K mjete monetare 400 000

Me miratimin e grandit:

D Kërkesa të arkëtueshme të grandit 200 000

K Të ardhurat e shtyra nga grandit 200 000

Me marrjen e grandit:

D mjete monetare 200 000

K kërkesa të arkëtueshme të grandit 200 000

Të ardhurat e shtyra, që lidhen me grandin, kalojnë në të ardhura përgjatë jetës së dobishme të mjetit të blerë.

19. Blerja e mjeteve dhe marrja e grandeve për ta mund të sjellin lëvizje të rëndësishme në fluksin e parave të njësisë ekonomike. Për këtë arsye, dhe në mënyrë që të tregohet investimi bruto në mjete, lëvizje të tilla duhet të paraqiten si zëra të veçantë në pasqyrën e fluksit të parasë.

Njohja dhe paraqitja e grandeve, të marra si të ardhura

20. Grandet e marra si të ardhura duhet të paraqiten në kredi të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve, ose më vete, ose nën kategorinë e përgjithshme "Të ardhura të tjera, në vartësi të materialitetit". Shënimet shpjeguese, në lidhje me grandin, janë të nevojshme për të kuptuar sa më mirë pasqyrat financiare.

21. Siç është përmendur në paragrafin 14 të këtij Standardi, të ardhurat nga grandit njihen gjatë periudhave kontabël, në mënyrë të tillë që të bëhet e mundur përputhshmëria e grandit me shpenzimet që ai synon të kompensojë.

Shembull: Grande të marra si të ardhura.

Një njësi ekonomike merr si grand 100 000 lekë për të kryer një sondazh publik. Kohëzgjatja e sondazhit është tre vjet, dhe ai ndahet në tri faza, secila nga një vit. Ky projekt nuk është kërkuar nga organizata që jep grandin. Kostot e parashikuara të projektit janë si më poshtë:

Viti Kostot e parashikuara

Përqindja mbi kostot totale

2003	200 000	22%
2004	600 000	65%
2005	125 000	13%
Total	925 000	100%

Le të supozojmë që kostot e parashikuara të projektit korrespondojnë me kostot aktuale. Në kontabilitet, bëhen kontabilizimet e mëposhtme.

Marrja e grandit:

D mjete monetare 100 000

K të ardhurat e shtyra nga grandit 100 000

Njohja e të ardhurave nga grandit për vitin 2003:

D të ardhurat e shtyra nga grandit 22 000

K të ardhura të tjera të shfrytëzimit
(ose të ndara në zërin "Të ardhura nga grandit") 22 000

Në vitin 2004 dhe 2005, të ardhurat nga grandit njihen përkatësisht me shumat 65 000 lekë (100 000 lekë x 65% = 65 000 lekë) dhe 13 000 lekë (100 000 lekë x 13% = 13 000 lekë).

Kthimi i grandeve

22.Një grand që duhet kthyer duhet të kontabilizohet si një ndryshim i një vlerësimi kontabël.

23.Kthimi i një grandit të marrë si e ardhur duhet fillimisht të zbritet nga teprica e ndonjë detyrimi për t'u paguar, të krijuar në lidhje me grandin. Kur shuma për t'u kthyer e tejkalon një tepricë të tillë ose, kur kjo tepricë nuk ekziston, atëherë shuma për t'u kthyer duhet të njihet menjëherë si shpenzim.

24.Kthimi i një grandit të marrë për një mjet duhet fillimisht të zbritet nga teprica e të ardhurave të shtyra nga grandit. Amortizimi i akumuluar, i cili do të ishte regjistruar si shpenzim, nëse blerja e këtij mjeti nuk do të ishte bërë nëpërmjet grandit të marrë, duhet të njihet menjëherë si shpenzim.

NDIHMA

25.Disa forma të ndihmës, vlera e të cilave nuk mund të përcaktohet apo transaksione me donatorë që nuk mund të dallohen nga veprimet e zakonshme tregtare të njësisë ekonomike, përjashtohen nga përkufizimi i grandeve, i paraqitur në paragrafin 7. Në këto raste është e nevojshme të shpjegohet natyra, niveli dhe kohëzgjatja e ndihmës me qëllim që pasqyrat financiare të mos i keqinformojnë përdoruesit e tyre.

26.Në këtë standard nuk konsiderohen ndihma vënia në dispozicion e infrastrukturës me anë të përmirësimit të transportit të përgjithshëm, si dhe rrjetit të komunikimit apo sigurimi i kushteve lehtësuese, si vaditjet ose rrjetëzimet e ujit, çka i ofrohet në mënyrë të vazhdueshme dhe pa dallim një komuniteti të tërë.

PARAQITJA NË BILANC DHE NË PASQYRËN E TË ARDHURAVE E SHPENZIMEVE

27.Mjetet e marra ose të blera nëpërmjet grandeve njihen në bilanc, në të njëjtën mënyrë siç njihen mjetet e tjera të të njëjtit lloj. Për grandet që lidhen me shpenzimet e shfrytëzimit, ajo pjesë e grandeve që nuk është njohur akoma si e ardhur do të paraqitet në një zë më vete në pasiv të bilancit.

28.Të ardhurat dhe shpenzimet, që lidhen me grandet, njihen në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve në zërat "Të ardhura të tjera të shfrytëzimit/dhe shpenzime të tjera të shfrytëzimit" ose si zë më vete.

SHËNIMET SHPJEGUESE

29.Në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare duhet të paraqitet informacioni i mëposhtëm, në lidhje me grandet dhe ndihma të tjera:

a) politikat kontabël, të përdorura për kontabilizimin e grandeve, si dhe metodat e paraqitjes në pasqyrat financiare;

b) natyra dhe niveli i grandeve të kontabilizuara në pasqyrat financiare, dhe një shpjegim i përgjithshëm i formave të tjera të ndihmës, nga të cilat njësisë ekonomike ka pasur përfitime të drejtpërdrejta;

c) kushtet e papërmblushura dhe pasivet e kushtëzuara që lidhen me ndihmën e kontabilizuar;

d) pasivet e kushtëzuara që lidhen me grandet;

e) shuma e grandeve të ripaguara ose të ripagueshme gjatë periudhës kontabël;

f) natyrën, nivelin dhe kohëzgjatjen e ndihmës së marrë gjatë periudhës kontabël, që nuk plotëson përkufizimin e një grandit.

DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE

30. 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 tjera në mënyrë retrospektive.

31. Njësia ekonomike, që do të zbatojë këtë standard duhet të

(a) plotësojë kërkesat për shënimet shpjeguese, atëherë kur kjo është e nevojshme;

(b) njësia ekonomike, që ka zgjedhur zbatimin e këtij standardi në mënyrë prospektive, sipas paragrafit 30, zbaton kërkesat e këtij standardi:

(i) për të gjithë grandet;

(ii) vetëm për grandet ose një pjesë të grandeve që merren pas datës së hyrjes në zbatim të këtij standardi.

KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE TË RAPORTIMIT FINANCIAR (snk/SNRF)

32. Tabela më poshtë tregon se si korrespondojnë paragrafët 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 që përshkrimet në standardet e referuara mund të kenë ndryshim.

Paragrafi në SKK 10	Paragrafi në SNK / SNRF, sipas versionit të datës 31 mars 2004
1	Asnjë
2	Asnjë
3	Asnjë
4	SNK 20.1
5	Asnjë
6	SNK 20.2
7	SNK 20.3, SNK 41.5
8	SNK 20.3
9	Asnjë
10	SNK 20.7
11	SNK 20.8
12	SNK 20.9
13	SNK 20.10
14	SNK 20.11
15	SNK 20.12
16	SNK 20.18
17	SNK 20.20-22
18	SNK 20.23
19	SNK 20.24
20	SNK 20.28
21	SNK 20.29-31
22	Asnjë
23	SNK 20.32
24	SNK 20.32
25	SNK 20.32
26	SNK 20.34,36
27	SNK 20.38
28	SNK 20.39
29	SNK 20.41
30	SNK 20.40
31	Asnjë

STANDARDI KOMBËTAR I KONTABILITETIT NR. 11
TATIMI MBI FITIMIN

Përmbajtja	Paragrafët
OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES	1-3
FUSHA E ZBATIMIT	4-6
PËRKUFIZIMET KRYESORE	7-8
BAZA TATIMORE	9-13
NJOHJA E PASIVEVE DHE AKTIVEVE TATIMORE	
AKTUALE	14
NJOHJA E PASIVEVE DHE AKTIVEVE TATIMORE	
TË SHTYRA	15-23
Diferenca të përkohshme të tatueshme	15-20
Diferenca të përkohshme të zbritshme	21-23
VLERËSIMI	24-30
VLERËSIMI I TATIMEVE AKTUALE DHE	
TË SHTYRA	31-35
PARAQITJA NË BILANC DHE NË PASQYRËN E TË	
ARDHURAVE E SHPENZIMEVE	36-37
SHËNIMET SHPJEGUESE	38-40
DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM	
TË STANDARDEVE	41
KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE	
TË RAPORTIMIT FINANCIAR (SNK/SNRF)	42

OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES

1.Objektivi i Standardit Kombëtar të Kontabilitetit 11, Tatim mbi fitimin (SKK 11 ose Standardi), nxjerrë dhe miratuar nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit dhe i shpallur nga Ministria e Financës, është të vendosë rregullat e kontabilizimit dhe të shpjegimit të tatimit mbi fitimin në pasqyrat financiare, të përgatitura në përputhje me Standardet Kombëtare të Kontabilitetit të Shqipërisë. Këto standarde bazohen në parimet e kontabilitetit dhe të raportimit financiar, 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 11 mbështetet në standardin ndërkombëtar të kontabilitetit SNK 12, “Tatimi mbi fitimin”. Një tabelë korresponduese e paragrafëve të këtij standardi me paragrafë të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar është dhënë në paragrafin 42. Për rastet që nuk janë trajtuar në mënyrë të drejtpërdrejtë nga SKK 11 ose ndonjë SKK tjetër, drejtuesit e njësive 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 njësive 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 kontabilizimin dhe shpjegimin në pasqyrat financiare të tatimit mbi fitimin. Zbatimi i këtij standardi nuk është i detyrueshëm. Njësitë që vendosin të zbatojnë këtë standard duhet ta zbatojnë atë në mënyrë të qëndrueshme në të gjitha ushtrimet e mëpasshme.

5.Për qëllime të këtij standardi, tatimi mbi fitimin përfshin të gjitha tatimet brenda dhe jashtë vendit mbi fitimet e tatueshme (të pagueshme nga shoqëria mëmë, njësitë e kontrolluara prej saj ose pjesëmarrjet). Tatimi mbi fitimin përfshin gjithashtu tatimin në burim, i cili paguhet nga një njësi e kontrolluar, pjesëmarrje ose sipërmarrje e përbashkët për shpërndarjet e bëra te njësia ekonomike raportuese.

6. Ky standard nuk trajton metodat e kontabilizimit të grandeve qeveritare (shih SKK 10 “Grandet format e tjera të ndihmës”) ose përjashtimet tatimore të investimeve. Për rrjedhojë, ky standard nuk trajton kontabilizimin e diferencave të përkohshme të tatueshme, që mund të krijohen nga të tilla grande ose përjashtimet tatimore të investimeve.

PËRKUFIZIMET KRYESORE

7. Më poshtë jepen përkufizimet e disa termave kryesore të përdorura në këtë standard:

Fitimi kontabël është fitimi ose humbja neto gjatë një periudhe kontabël, para zbritjes së tatimit mbi fitimin.

Fitimi (humbja) i/e tatueshëm është fitimi (humbja) gjatë një periudhe kontabël, i/(e) përcaktuar në përputhje me rregullat e vendosura nga organet tatimore, mbi të cilin/(cilën) llogaritet tatimi mbi fitimin të pagueshëm (i zbritshëm).

Shpenzime (të ardhura) tatimore është shuma totale që i zbritet (shtohet) fitimit kontabël për përcaktimin e fitimit ose humbjes neto të periudhës kontabël dhe që përbëhet nga shpenzimi (e ardhura) tatimor aktual dhe shpenzimi (e ardhura) tatimor i shtyrë.

Tatimi aktual është shuma e tatimit mbi fitimin e pagueshme (e zbritshme) mbi fitimin (humbjen) e tatueshëm të periudhës kontabël.

Detyrime tatimore të shtyra janë shumat e tatimit mbi fitimin, të pagueshme në periudha të ardhshme, të cilat krijohen për shkak të diferencave të përkohshme të tatueshme.

Aktive tatimore të shtyra janë shumat e tatimit mbi fitimin, të rikuperueshme në periudha të ardhshme, në lidhje me diferencat e përkohshme të zbritshme.

Tatimi i shtyrë është ndryshimi i aktiveve tatimore të shtyra dhe pasiveve tatimore të shtyra. Ai prezantohet ose në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve, ose direkt në kapital, në varësi të natyrës së diferencës së përkohshme, me të cilën lidhet.

Diferencat e përkohshme janë diferencat mes vlerës kontabël të një aktivi ose pasivi në bilanc dhe bazës së tij tatimore. Diferencat e përkohshme janë:

(a) diferenca të përkohshme të tatueshme, të cilat janë diferenca të përkohshme, që në periudha të ardhshme kontabël, kur vlera kontabël e aktivit ose pasivit rikuperohet ose shlyhet, rezultojnë në shuma të tatueshme;

(b) diferenca të përkohshme të zbritshme, të cilat janë diferenca të përkohshme, që në periudha të ardhshme kontabël, kur vlera kontabël e aktivit ose pasivit rikuperohet ose shlyhet, rezultojnë në shuma të zbritshme në llogaritjen e fitimit të tatueshëm.

Baza tatimore e një aktivi ose pasivi është vlera e atij aktivi, ose pasivi, e njohur dhe e pranuar për qëllime tatimi.

8. Shpenzimet (të ardhurat) tatimore përbëhen nga shpenzimi tatimor aktual (e ardhura tatimore aktuale) dhe shpenzimi tatimor i shtyrë (e ardhura tatimore e shtyrë).

BAZA TATIMORE

9. Baza tatimore e një aktivi është shuma-bazë e marrë në konsideratë për qëllime tatimore kundrejt përfitimeve ekonomike të tatueshme, që do të përftohen nga njësia ekonomike kur vlera kontabël e aktivit rikuperohet. Nëse këto përfitime ekonomike nuk do të jenë të tatueshme, baza tatimore e aktivit është e barabartë me vlerën e tij kontabël.

Shembuj, në lidhje me bazën tatimore të një aktivi

1. Një makineri kushton 100. Për qëllime tatimore është zbritur një amortizim prej 30, në periudhën kontabël aktuale dhe ato të mëparshme dhe kostoja e mbetur e aktivit do të zbritet në periudhat kontabël të ardhshme ose nëpërmjet amortizimit, ose nëpërmjet daljes jashtë përdorimit apo shitjes. Të ardhurat e gjeneruara nga përdorimi i makinerisë janë të tatueshme, fitimi (humbja) i/e regjistruar me daljen jashtë përdorimit të makinerisë apo shitjen do të jetë e tatueshme (zbritshme) për qëllime tatimore. Baza përlllogaritëse e tatimit e makinerisë është 70 lekë.

2. Interesi për t'u arkëtuar ka një vlerë kontabël prej 100. Të ardhurat nga interesi do të taten në momentin e arkëtimit. Baza përlllogaritëse e tatimit e interesit të arkëtueshëm është zero.

3. Kërkesat për t'u arkëtuar nga klientët kanë një vlerë kontabël prej 100. Të ardhurat prej tyre janë përfshirë tashmë në fitimin e tatueshëm (humbjen e tatueshme). Baza përlllogaritëse e tatimit, e kërkesave për t'u arkëtuar nga aktiviteti, është 100.

4. Një hua për t'u arkëtuar ka një vlerë kontabël prej 100. Shlyerja e huas nuk do të ketë pasoja tatimore (d.m.th. nuk do të jetë e tatueshme). Baza përlllogaritëse e tatimit të huas është 100.

10. Baza tatimore e një pasivi është vlera e tij kontabël, minus shumën që do të zbritet për qëllime tatimi, në lidhje me këtë pasiv në periudhat kontabël të ardhshme. Në rastin e të ardhurave të parapaguara, baza tatimore e pasivit është vlera e tij kontabël minus shumën e të ardhurave, që nuk do të jetë e tatueshme në

periudha kontabël të ardhshme.

Shembuj, në lidhje me bazën tatimore të një pasivi

1. Pasivet afatshkurtra përbëhen nga shpenzime të konstatuara me një vlerë kontabël 100. Këto shpenzime janë të zbritshme për qëllime tatimi, atëherë kur ato shlyhen/paguhen. Baza tatimore e shpenzimeve të konstatuara është zero.

2. Pasivet afatshkurtra përbëhen nga interesa të arkëtuara në avancë me një vlerë kontabël 100. Të ardhurat nga interesi tatohen në momentin e arkëtimit. Baza tatimore e interesit të arkëtuar në avancë është zero.

3. Pasivet afatshkurtra përbëhen nga shpenzime të konstatuara me një vlerë kontabël 100. Këto shpenzime janë zbritur tashmë për qëllime tatimi. Baza tatimore e shpenzimeve të konstatuara është 100.

4. Pasivet afatshkurtra përbëhen nga gjoba të konstatuara me një vlerë kontabël 100. Gjrobat nuk janë të zbritshme për qëllime tatimi. Baza tatimore e gjobave të konstatuara është 100.

5. Një hua për t'u paguar ka një vlerë kontabël 100. Ripagesat e huas nuk do të kenë pasoja tatimore (domethënë nuk do të jetë e zbritshme). Baza tatimore e huas është 100.

11. Disa zëra kanë bazë tatimore, por ato nuk njihen në bilanc si aktive ose pasive. Për shembull, shpenzimet e punës kërkimore njihen si shpenzime në përcaktimin e fitimit kontabël në periudhën kontabël kur ato kanë ndodhur, por mund të mos lejohen si të zbritshme në përcaktimin e fitimit të tatueshëm (humbjes së tatueshme) të periudhës kur ato kanë ndodhur, por të lejohen në periudha të mëvonshme. Diferenca mes bazës tatimore të shpenzimeve të punës kërkimore, e cila është shuma që organet tatimore do ta pranojnë si të zbritshme në periudhat kontabël të ardhshme, si dhe vlerës kontabël, që në këtë rast është zero (në bazë të pasqyrave financiare të përgatitura në përputhje me SKK-të), është një diferencë e përkohshme e zbritshme, që rezulton në një aktiv tatimor të shtyrë.

12. Kur baza tatimore e një aktivi ose pasivi nuk është lehtësisht e dallueshme, është mirë të merret në konsideratë parimi-bazë, mbi të cilin mbështetet ky standard, që është: njësia ekonomike, me disa përjashtime të kufizuara, duhet të njohë një pasiv (aktiv) tatimor të shtyrë, në ato raste kur rikuperimi ose shlyerja e vlerës kontabël të aktivit ose pasivit do t'i bënte pagesat tatimore të ardhshme më të mëdha (më të vogla) se sa do të kishin qenë ato në rastet kur një rikuperim ose shlyerje e tillë nuk do të kishte pasur pasoja tatimore.

13. Në pasqyrat financiare të konsoliduara, diferencat e përkohshme përcaktohen duke krahasuar vlerat kontabël të konsoliduara të aktiveve dhe pasiveve me bazën tatimore përkatëse. Baza tatimore përcaktohet duke iu referuar deklaratave tatimore të çdo njësie ekonomike të grupit.

NJOHJA E PASIVEVE DHE AKTIVEVE TATIMORE AKTUALE

14. Pjesa e paguar e shpenzimit tatimor aktual të periudhës kontabël aktuale dhe ato të mëparshme do të njihet si PASIV. Nëse shuma e paguar për periudhën kontabël aktuale dhe të mëparshme e tejkalon shumën që duhej të paguhej për këto periudha kontabël, atëherë teprica do të njihet si aktiv.

NJOHJA E PASIVEVE DHE AKTIVEVE TATIMORE TË SHTYRA

Diferenca të përkohshme të tatueshme

15. Një pasiv tatimor i shtyrë njihet për të gjitha diferencat e përkohshme të tatueshme, përveç rasteve kur pasivi tatimor i shtyrë rrjedh nga:

(a) njohja fillestare në kontabilitet e emrit të mirë;

(b) emri i mirë, amortizimi i të cilit nuk është i zbritshëm për qëllime tatimi;

(c) njohja fillestare e një aktivi ose pasivi në një transaksion, i cili

(i) nuk është një kombinim biznesesh;

(ii) në kohën e kryerjes së transaksionit nuk ndikon as në fitimin kontabël, dhe as në fitimin e tatueshëm (humbjen e tatueshme).

Shembuj të diferencave të përkohshme të tatueshme

Shembulli 1:

Një aktiv, që ka kushtuar 150 lekë, ka një vlerë kontabël prej 100 lekësh (kosto 150 minus amortizimin e akumuluar prej 50). Amortizimi i akumuluar për qëllime tatimi është 90 lekë dhe shkalla e tatimit mbi fitimin është 25%.

Baza tatimore e aktivit është 60 lekë (kostoja prej 150 lekësh minus amortizimin e akumuluar tatimor prej 90 lekësh). Për të rikuperuar vlerën kontabël prej 100 lekësh, njësia ekonomike duhet të fitojë të ardhura të tatueshme në shumën prej 100 lekësh, por sidoqoftë, ajo do të mund ta zbresë amortizimin për qëllime tatimi mbi fitimin, vetëm në shumën prej 60 lekësh. Kur vlera kontabël e aktivit rikuperohet, njësia do të paguajë një tatim mbi fitimin prej 10 lekësh ($25\% \times 40$ lekë). Diferenca (40 lekë) mes vlerës kontabël prej 100 lekësh dhe vlerës tatimore prej 60 lekësh është diferencë e përkohshme e tatueshme. Si rrjedhim, njësia ekonomike njeh një pasiv

tatimor të shtyrë prej 10 lekësh (25% x 40 lekë) që përfaqëson tatimi mbi fitimin, që do të paguhet kur vlera kontabël e aktivit do të rikuperohet.

Shembulli 2:

Një aktiv, që ka kushtuar 150 lekë, ka një vlerë kontabël prej 100 lekësh (kosto 150 minus amortizimin e akumuluar prej 50). Amortizimi i akumuluar për efekt tatimi është 40 dhe norma e tatimit është 25%.

Baza tatimore e aktivit është 110 (kosto 150 minus amortizimin e akumuluar tatimor prej 40). Për të rikuperuar vlerën kontabël të aktivit, njësia duhet të realizojë të ardhura të tatueshme prej 110. Në periudha të ardhshme njësia do të ketë 110 shpenzime të zbritshme për efekt tatimi, por vetëm 100 për efekt kontabiliteti. Diferenca midis vlerës kontabël prej 100 dhe bazës tatimore prej 110 është një diferencë e përkohshme prej 10. Prandaj, njësia ekonomike njeh një aktiv tatimor të shtyrë prej 2,5 (10 x 25%), që përfaqëson tatimin mbi të ardhurat që do të paguajë njësia kur të rikuperojë vlerën kontabël të aktivit.

	(1)	(2)	(3)=2-1	(4)	(5)=3*4
	Vlera kontabël	Baza tatimore	Diferenca përkohshme	Norma e tatimit	Aktivi / (pasivi) tatimor i shtyrë
Shembulli 1	100	60	(40)	25%	(10)
Shembulli 2	100	110	10	25%	2,5

16.Në rastet kur të ardhurat ose shpenzimet përfshihen në fitimin kontabël, në një periudhë tjetër kontabël që është e ndryshme nga periudha kontabël aktuale, diferencat e përkohshme që krijohen në të ardhura/shpenzime përfshihen në fitimin e tatueshëm. Më poshtë jepen shembuj të diferencave të përkohshme të këtij lloji, të cilat çojnë në pasive/aktive tatimore të shtyra:

(a) të ardhurat nga interesi përfshihen në fitimin kontabël, në përpjesëtim me kohën kur ato fitohen, ndërkohë që në disa juridiksione ato mund të përfshihen në fitimin e tatueshëm, në momentin kur ato arkëtohen. Baza tatimore e kërkesave për t'u arkëtuar, të njohura në bilanc, në lidhje me këto të ardhura është zero, pasi të ardhurat nuk ndikojnë në fitimin e tatueshëm deri sa ato të jenë arkëtuar;

(b) përqindja dhe metoda e amortizimit, e përdorur në përcaktimin e fitimit të tatueshëm (humbjen e tatueshme) mund të ndryshojë nga përqindja/metoda e përdorur në përcaktimin e fitimit kontabël. Diferenca e përkohshme është diferenca mes vlerës kontabël të aktivit dhe bazës së tij tatimore, e cila është kostoja fillestare e aktivit minus të gjitha zbritjet e amortizimit, të llogaritur me normat e lejuara nga organet tatimore në periudhën kontabël aktuale e të mëparshme. Një diferencë e përkohshme e tatueshme lind dhe krijon një pasiv tatimor të shtyrë, atëherë kur amortizimi tatimor është më i shpejtë se sa amortizimi kontabël (nëse amortizimi tatimor është më i ngadaltë se amortizimi kontabël, krijohet një diferencë e përkohshme e zbritshme, që rezulton në një aktiv tatimor të shtyrë);

(c) në përcaktimin e fitimit kontabël, shpenzimet e zhvillimit mund të kapitalizohen dhe amortizohen gjatë periudhave kontabël të ardhshme, ndërsa në përcaktimin e fitimit të tatueshëm ato zbriten në periudhën kontabël kur ato ndodhin. Baza tatimore e shpenzimeve të tilla, në periudhën kontabël, është zero pasi ato janë zbritur tashmë nga fitimi i tatueshëm. Diferenca tatimore është diferenca mes vlerës kontabël të shpenzimeve të zhvillimit dhe bazës së tyre tatimore zero.

17.Diferencat e përkohshme krijohen gjithashtu edhe kur:

(a) kostoja e një kombinimi biznesesh shpërndahet mbi bazën e vlerës së drejtë të aktiveve të identifikueshme të blera/përfutuara dhe të pasiveve të marra, ndërkohë që nuk bëhen rregullime ekuivalente për qëllime tatimi (shih paragrafin 18);

(b) aktivet rivlerësohen dhe nuk bëhen rregullime ekuivalente për qëllime tatimi.

Kombinimet e bizneseve

18.Kostoja e kombinimit të bizneseve shpërndahet duke njohur vlerën e drejtë ose vlerën kontabël në datën e blerjes të aktiveve të identifikueshme të blera/përfutuara dhe të pasiveve të marra. Diferencat e përkohshme lindin kur baza tatimore e aktiveve të identifikueshme të blera, si dhe detyrimeve të marra, nuk ndikohet nga transaksioni i kombinimit ose ndikohen në mënyra të ndryshme. Për shembull, kur vlera kontabël e një aktivi rritet deri në vlerën e drejtë, por baza tatimore e aktivit mbetet me koston e zotëruesit të mëparshëm, lind një diferencë e përkohshme që rezulton në një pasiv tatimor të shtyrë. Lindja e pasivit tatimor të shtyrë ndikon në vlerën e emrit të mirë (shih paragrafin 20).

Aktivitetet me vlerën e drejtë

19.SKK-të lejojnë ose kërkojnë që aktive të caktuara të mbahen në kontabilitet me vlerën e drejtë ose të rivlerësohen (shih SKK 5, Aktivitetet e aktivitet afatgjatë materiale dhe aktivitet afatgjatë jomateriale dhe SKK 3, Instrumentet financiare). Rivlerësimi ose rideklarimi i vlerës së një aktivi nuk ndikon mbi fitimin e tatueshëm në periudhën e rivlerësimit ose të rideklarimit dhe, për pasojë, baza tatimore e aktivitetit nuk ndryshon. Megjithatë, rikuperimi i ardhshëm i vlerës kontabël do të sjellë një fluks hyrës të përfitimeve ekonomike të tatueshme në

njësine ekonomike, dhe shuma e amortizimit, që do të jetë e zbritshme për qëllime tatimore do të ndryshojë nga shuma/vlera e këtyre përfitimeve ekonomike. Diferenca mes vlerës kontabël të aktivit të rivlerësuar dhe bazës së tij tatimore është një diferencë e përkohshme, që çon në krijimin e një pasivi tatimor, të shtyrë ose aktiv tatimor të shtyrë.

Njohja fillestare e një aktivi ose pasivi

20. Në momentin e njohjes fillestare të një aktivi ose pasivi mund të lindë një diferencë e përkohshme nëse, për shembull kostoja ose një pjesë e kostos së një aktivi nuk është e zbritshme për qëllime tatimfitimi. Metoda e kontabilizimit për diferenca të tilla të përkohshme varet nga natyra e transaksionit që ka sjellë njohjen fillestare të aktivit:

(a) në një kombinim biznesesh, njësia ekonomike njeh në kontabilitet çdo pasiv ose aktiv tatimor të shtyrë, dhe kjo ndikon në vlerën e emrit të mirë ose në shumën, me të cilën interesi i blerësit në vlerën e drejtë neto të aktiveve, pasiveve ekzistuese dhe pasiveve të kushtëzuara, të identifikueshme të njësisë së blerë e tejkalon koston e kombinimit të biznesit (shih paragrafin 18);

(b) nëse veprimi ndikon ose mbi fitimin kontabël, ose mbi fitimin e tatueshëm, atëherë njësia ekonomike njeh pasivin ose aktivin tatimor të shtyrë, si dhe njeh shpenzimet ose të ardhurat tatimore të shtyra në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve;

(c) nëse veprimi nuk është një kombinim biznesi dhe nuk ndikon as në fitimin kontabël, as në fitimin e tatueshëm, atëherë njësia ekonomike, përveç rasteve të dhëna në paragrafët 15 dhe 23, do të njohë pasivin ose aktivin tatimor të shtyrë, si dhe do të rregullojë vlerën kontabël të aktivit ose pasivin me të njëjtën shumë. Rregullime të tilla ulin transparencën e pasqyrave financiare. Për këtë arsye, ky standard nuk lejon që njësia të njohë pasivin ose aktivin tatimor të shtyrë, as gjatë njohjes fillestare, as gjatë asaj të mëpasshme (shih shembullin më poshtë). Për më tepër, njësia ekonomike nuk njeh ndryshimet e mëpasshme në pasivin ose aktivin tatimor të shtyrë e të paregjistruar, që krijohen gjatë amortizimit të aktivit.

Shembull që ilustron paragrafin 20 (c):

Një njësi ekonomike synon të përdorë një aktiv që kushton 1 000 lekë, gjatë gjithë jetës së tij të dobishme prej 5 vjetësh, dhe më pas ta nxjerrë atë jashtë përdorimit me një vlerë të mbetur zero. Norma e tatimit është 40%. Amortizimi i aktivit nuk është i zbritshëm për qëllime tatimi. Me nxjerrjen jashtë përdorimit, çdo fitim kapital nuk do të jetë i tatueshëm dhe çdo humbje kapitale nuk do të jetë e zbritshme.

Me rikuperimin e vlerës kontabël të aktivit, njësia do të ketë të ardhura të tatueshme në shumën prej 1 000 lekësh dhe do të paguajë një tatim prej 400 lekësh. Njësia ekonomike nuk njeh detyrimin tatimor të shtyrë prej 400 lekësh, sepse ai vjen nga njohja fillestare e aktivit.

Diferenca të përkohshme të zbritshme

21. Një aktiv tatimor i shtyrë do të njihet për të gjitha diferencat e përkohshme të zbritshme deri në atë masë ku mendohet se do të ketë fitime të tatueshme të mjaftueshme, kundrejt të cilave mund të zbriten diferencat e përkohshme, përveçse në rastin kur aktiv i tatimor i shtyrë ka lindur nga njohja fillestare e një aktivi ose pasivi në një transaksion që:

(a) nuk është një kombinim biznesesh;

(b) në kohën e transaksionit nuk ka ndikuar as në fitimin kontabël, dhe as në fitimin e tatueshëm (humbjen e tatueshme).

Shembull për diferencat e përkohshme të zbritshme:

Njësia ekonomike njeh një pasiv në shumën 100 lekë për kostot e konstatuara të garancisë së produktit. Për qëllime tatimore, kostot e garancisë nuk do të jenë të zbritshme deri sa njësia të paguajë për to. Norma e tatimit është 25%.

Baza tatimore e pasivit është zero (vlera kontabël 100 lekë minus shumën që do të jetë e zbritshme për qëllime tatimi, në lidhje me këtë pasiv në periudhat kontabël të ardhshme, që është po 100 lekë). Me shlyerjen e detyrimit me vlerën e tij kontabël, njësia do ta pakësojë fitimin e saj të tatueshëm të ardhshëm me shumën 100 lekë dhe, për pasojë, do të pakësojë pagesat e ardhshme për tatimet me 25 ($25\% \times 100$). Diferenca prej 100 lekësh, mes vlerës kontabël 100 lekë dhe bazës tatimore zero është një diferencë e përkohshme e zbritshme. Kështu që njësia ekonomike njeh një aktiv tatimor të shtyrë prej 25 ($25\% \times 100$), me kusht që të ekzistojë mundësia e një fitimi të tatueshëm në ushtrimet e ardhshme të mjaftueshëm për të zbritur diferencat e përkohshme.

22. Më poshtë janë dhënë shembuj të diferencave të përkohshme të zbritshme, që rezultojnë në aktive tatimore të shtyra:

(a) në përcaktimin e fitimit kontabël, shpenzimet e punës kërkimore njihen si shpenzime në periudhën kontabël, kur ato kanë ndodhur, ndërkohë që në përcaktimin e fitimit të tatueshëm (humbjes së tatueshme) ato lejohen të zbriten në një ushtrim të mëvonshëm. Diferenca mes bazës tatimore të shpenzimeve kërkimore, që është shuma që organet tatimore do ta pranojnë si zbritje në ushtrimet e ardhshme, dhe vlerës kontabël, që është zero, është një diferencë e përkohshme e zbritshme që rezulton në një aktiv tatimor të shtyrë;

(b) aktive të caktuara mund të mbahen në kontabilitet me vlerën e drejtë ose mund të rivlerësohen, pa ndonjë rregullim ekuivalent në bazat e tyre tatimore (shih paragrafin 19). Diferenca e përkohshme e zbritshme krijohet nëse baza tatimore e aktivit e tejkalon vlerën e tij kontabël.

23. Eliminimi i diferencave të përkohshme të zbritshme në periudhat e ardhshme shoqërohet me reduktime të fitimeve të tatueshme të këtyre periudhave. Megjithatë, reduktimet e fitimit të tatueshëm do të bëhen vetëm nëse njësia ekonomike ka fitime të mjaftueshme të tatueshme, kundrejt të cilave bëhet e mundur zbritja e diferencave të përkohshme. Kjo do të thotë që njësia ekonomike njihë aktivet tatimore të shtyra, vetëm nëse mendohet që fitimet e tatueshme do të jenë të mjaftueshme për të zbritur diferencat e përkohshme të zbritshme.

VLERËSIMI

24. Pasivet (aktivet) tatimore afatshkurtra të periudhës kontabël aktuale dhe të atyre të mëparshme përllogariten mbi bazën e shumës që pritet t'u paguhet (ose rikupërohet nga) organeve tatimore, duke përdorur përqindjen e tatimit dhe ligjet tatimore që janë në fuqi ose që kanë hyrë në fuqi në datën e bilancit.

25. Aktivet dhe pasivet tatimore të shtyra përllogariten duke përdorur përqindjen e tatimit që parashikohet të zbatohet në periudhën kontabël, kur aktiviteti realizohet ose pasivi shlyhet, në bazë të përqindjes së tatimit dhe ligjeve tatimore që janë në fuqi ose kanë hyrë në fuqi në datën e bilancit.

26. Kur në nivele të ndryshme të fitimit të tatueshëm zbatohen shkallë të ndryshme tatimore, aktivet dhe pasivet tatimore të shtyra përllogariten duke përdorur përqindjet mesatare që parashikohen të zbatohen mbi fitimin e tatueshëm (humbjen e tatueshme) të periudhave, ku diferencat e përkohshme parashikohen të eliminohen.

27. Përllogaritja e pasiveve dhe aktiveve tatimore të shtyra do të pasqyrojë mënyrën se si njësia ekonomike parashikon të rikupërojë ose shlyejë vlerën kontabël të aktiveve dhe pasiveve të saj në datën e bilancit, e parë kjo në aspektin tatimor.

28. Pasojat që do të kenë dividendët mbi tatimin mbi të ardhurat njihen atëherë kur regjistrohet pasivi për të paguar dividendët.

29. Aktivet dhe pasivet tatimore të shtyra nuk skontojnë.

30. Vlera kontabël e një aktiviteti tatimor të shtyrë do të rishihet në çdo datë të mbylljes së bilancit.

Njësia ekonomike do ta pakësojë vlerën kontabël të një aktiviteti tatimor të shtyrë, nëse nuk ekziston mundësia që në periudhat e ardhshme të ketë një fitim të tatueshëm të mjaftueshëm, që do të lejojë zbritjen e një pjese ose të të gjithë aktiviteti tatimor të shtyrë. Pakësimi do të bëhet deri në atë masë sa vlera kontabël e aktiviteti tatimor të shtyrë mendohet të jetë plotësisht e zbritshme nga fitimi i tatueshëm i periudhave kontabël të ardhshme. Një pakësim i tillë do të rimerret atëherë kur mendohet të jetë e mundur që një fitim i tatueshëm i mjaftueshëm i periudhave kontabël të ardhshme do të ekzistojë. Rimarrja do të bëhet deri në atë masë sa vlera kontabël e aktiviteti tatimor të shtyrë mendohet të jetë plotësisht e zbritshme nga fitimi i tatueshëm i periudhave kontabël të ardhshme.

VLERËSIMI I TATIMEVE AKTUALE DHE TË SHTYRA

Pasqyra e të ardhurave

31. Tatimet aktuale dhe të shtyra do të njihen si të ardhura ose shpenzime, si dhe do të përfshihen në fitimin ose humbjen e periudhës, përveç rasteve kur tatimi rrjedh nga:

(a) një veprim ose ngjarje që njihet drejtpërdrejt në kapital, në të njëjtën periudhë kontabël ose në një periudhë të ndryshme;

(b) një kombinim biznesesh.

32. Vlera kontabël e aktiveve dhe pasiveve tatimore të shtyra mund të ndryshojë, edhe pse nuk ka ndryshim në diferencat e përkohshme, nga të cilat ato krijohen. Kjo mund të rezultojë, për shembull nga:

(a) një ndryshim në përqindjet e tatimit ose ligjet tatimore;

(b) një rivlerësim i mundësisë së rikuperimit të aktiveve tatimore të shtyra (d.m.th. i zbritshmërisë nga fitimi i tatueshëm i periudhave kontabël të ardhshme);

(c) një ndryshim në mënyrën e parashikuar të rikuperimit të aktivitetit.

Tatimi i shtyrë që rezulton njihet në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve, përveç rasteve kur ai ka të bëjë me zëra që më parë janë ngarkuar ose kredituar në kapital.

Zëra shtojnë ose pakësojnë drejtpërdrejt kapitalin

33. Shpenzimi tatimor aktual dhe shpenzimi tatimor i shtyrë ngarkohet ose kreditohet drejtpërdrejt në kapital, nëse ai ka të bëjë me zëra që janë njohur ose ngarkuar drejtpërdrejt në kapital, në të njëjtën periudhë

kontabël, ose në një periudhë tjetër kontabël (p.sh. rivlerësimi i pronës, shih SKK 6).

Kompensimi

34.Njësia ekonomike kompenson aktivet tatimore aktuale dhe pasivet tatimore aktuale, vetëm në rastet kur njësia:

(a) ka një të drejtë ligjore për t'i kompensuar këto shuma;

(b) synon të shlyejë (paguajë) shumën neto ose të realizojë aktivet, si dhe t'i shlyejë pasivet në të njëjtën kohë.

35. Në pasqyrat financiare të konsoliduara, një aktiv tatimor aktual i një njësie brenda grupit kompensohet kundrejt një pasivi tatimor aktual të një njësie tjetër në grup, vetëm atëherë kur njësitë kanë një të drejtë ligjore për të bërë ose arkëtuar një pagesë të vetme neto, dhe njësitë ose synojnë të bëjnë, ose arkëtojnë këtë pagesë neto, ose të rikuperojnë aktivin dhe të shlyejnë pasivin, në të njëjtën kohë.

PARAQITJA NË BILANC DHE NË PASQYRËN E TË ARDHURAVE E SHPENZIMEVE

36.Aktivët dhe pasivët tatimore paraqiten në bilanc, si pjesë e aktiveve të tjera afatshkurtra dhe pasiveve të tjera afatshkurtra. Aktivët dhe pasivët tatimore të shtyra paraqiten në bilanc, duke përdorur zërat përkatës në formatin e bilancit të dhënë në SKK 2, Paraqitja e pasqyrave financiare.

37.Shpenzimet (të ardhurat) tatimore, që lidhen me fitimin ose humbjen nga veprimtaritë e zakonshme, paraqiten në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve.

SHËNIMET SHPJEGUESE

38Përbërësit kryesorë të shpenzimeve (të ardhurave) tatimore jepen më vete në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare.

39.Përbërësit e shpenzimeve (të ardhurave) tatimore mund të përfshijnë:

(a) tatimi aktual (shpenzim ose e ardhur);

(b) tatimi i shtyrë (shpenzim ose e ardhur), që lidhet me lindjen dhe eliminimin e diferencave të përkohshme.

40.Zërat e mëposhtëm jepen më vete:

(a) shuma totale e shpenzimeve tatimore aktuale dhe të shtyra, që lidhen me zërat e ngarkuar ose kredituar drejtpërdrejt në kapital;

(b) një shpjegim i lidhjes mes shpenzimeve (të ardhurave) tatimore dhe fitimit kontabël, në njërën ose në të dyja format e mëposhtme:

(i) një rakordim numerik mes shpenzimeve (të ardhurave) tatimore dhe fitimit kontabël, e shumëzuar me përqindjen e tatimit, duke shpjeguar gjithashtu bazën, mbi të cilën llogaritet përqindja e tatimit;

(ii) një rakordim numerik mes përqindjes mesatare efektive të tatimit dhe përqindjes së tatimit, duke shpjeguar gjithashtu bazën, mbi të cilën llogaritet përqindja e tatimit;

(d) një shpjegim i ndryshimeve në përqindjen e tatimit, në krahasim me periudhën e mëparshme kontabël.

DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE

41.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 tjera në mënyrë retrospektive.

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

42.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 që standardet e referuara mund të kenë ndryshim.

Paragrafi në SKK 11	Paragrafi në SNK / SNRF, sipas versionit të datës 31 mars 2004
1	Asnjë
2	Asnjë

3	Asnjë
4	Asnjë
5	SNK 12.2
6	SNK 12.4
7	SNK 12.5
8	SNK 12.6
9	SNK 12.7
10	SNK 12.8
11	SNK 12.9
12	SNK 12.10
13	SNK 12.11
14	SNK 12.12
15	SNK 12.15
16	SNK 12.17
17	SNK 12.18
18	SNK 12.19
19	SNK 12.20
20	SNK 12.22
21	SNK 12.24
22	SNK 12.26
23	SNK 12.27
24	SNK 12.46
25	SNK 12.47
26	SNK 12.49
27	SNK 12.51
28	SNK 12.52 B
29	SNK 12.53
30	SNK 12.56
31	SNK 12.58
32	SNK 12.60
33	SNK 12.61
34	SNK 12.71
35	SNK 12.73
36	Asnjë
37	SNK 12.77
38	SNK 12.79
39	SNK 12.80
40	IAS 12.81
41	Asnjë

STANDARDI KOMBËTAR I KONTABILITETIT NR. 12
EFEKTI I NDRYSHIMEVE TË KURSEVE TË KËMBIMIT

Përmbajtja

Paragrafët

OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES	1-3
FUSHA E ZBATIMIT	4-5
PËRKUFIZIMET KRYESORE	6
RAPORTIMI I VEPRIMEVE NË MONEDHË TË HUAJ	7-21
Njohja fillestare	7-9
Raportimi në bilancet e mëpasshme	10-11
Njohja e diferencave të këmbimit	12-15
Konsolidimi i veprimtarive ekonomike të huaja	16-21
SHËNIMET SHPJEGUESE	22
DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE	23
KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE TË RAPORTIMIT FINANCIAR (SNK/SNRF)	24

OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES

1.Objektivi i Standardit Kombëtar të Kontabilitetit 12, Efekti i kurseve të këmbimit (SKK 12 ose Standardi), i nxjerrë dhe i miratuar nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit dhe shpallur nga Ministria e Financës, është të vendosë rregullat e kontabilizimit dhe shpjegimit të transaksioneve në monedhë të huaj në pasqyrat financiare, të përgatitura në përputhje me Standardet Kombëtare të Kontabilitetit të Shqipërisë. Këto standarde bazohen në parimet e kontabilitetit dhe raportimit, të pranura 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 12 mbështetet në SNK 21, “Efektet e kurseve të këmbimit”. Një tabelë korresponduese e paragrafëve të standardit me paragrafë të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar është dhënë në paragrafin 24. Për rastet që nuk janë trajtuar në mënyrë të drejtpërdrejtë nga SKK 12 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:

(a) për trajtimin kontabël të transaksioneve dhe tepricave në monedhë të huaj, duke përfshirë këtu ato transaksione dhe teprica të derivateve që trajtohen nga SKK 3, Instrumentet financiare;

(b) për përkthimin e rezultateve dhe pozicionit financiar të veprimtarive në monedhë të huaj, që përfshihen në pasqyrat financiare të njësisë, nëpërmjet konsolidimit të plotë, konsolidimit përpjesëtimor ose metodës së kapitalit.

5.Të gjitha pasqyrat financiare, të përgatitura në përputhje me Standardet Kombëtare të Kontabilitetit, duhet të vlerësohen e të paraqiten në lekë.

PERKUFIZIMET KRYESORE

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

Kursi i këmbimit i mbylljes është kursi i këmbimit në datën e bilancit.

Diferenca nga kurset e këmbimit është diferenca që vjen nga përkthimi i një numri të dhënë monedhe në një monedhë tjetër (në lekë) me kurse të ndryshme këmbimi.

Kursi i këmbimit është kursi, me të cilin këmben dy monedha të ndryshme.

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.

Monedha e huaj është çdo monedhë tjetër, përveç lekut.

Njësi ekonomike e huaj është një njësi në formën e një shoqërie të kontrolluar, pjesëmarrjeje, sipërmarrjeje të përbashkët ose dege të njësisë ekonomike, veprimtaritë e së cilës janë të bazuara ose kryhen në një vend të huaj dhe në një monedhë të ndryshme nga ajo raportuese e njësisë ekonomike.

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

Zëra monetarë janë njësitë e monedhës, të mbajtura nga njësi ekonomike, si dhe aktivet e pasivet për t’u arkëtuar ose për t’u paguar me një numër të përcaktuar njësisish monedhe.

Investimi neto në një njësi ekonomike të huaj është shuma e interesit të njësisë ekonomike raportuese në aktivet neto të njësisë ekonomike të huaj.

Kursi i këmbimit i menjëhershëm është kursi i këmbimit për një lëvrim të menjëhershëm.

RAPORTIMI I VEPRIMEVE NË MONEDHË TË HUAJ

Njohja fillestare

7.Një transaksion në monedhë të huaj është ai transaksion, i cili është shprehur në monedhë të huaj ose shlyhet në monedhë të huaj, duke përfshirë edhe ato transaksione që rrjedhin kur njësia:

(a) blen ose shet mallra, ose shërbime, çmimi i të cilave është i shprehur në monedhë të huaj;

(b) merr ose jep hua, ku shumat për t'u paguar dhe për t'u arkëtuar janë të shprehura në monedhë të huaj;

(c) përfiton ose heq dorë nga posedimi i aktiveve dhe/ose merr përsipër apo shlyen pasive të shprehura në monedhë të huaj.

8.Një transaksion në monedhë të huaj në njohjen fillestare regjistrohet në lekë, duke zbatuar mbi shumën e monedhës së huaj kursin e menjëhershëm të këmbimit ndërmjet lekut dhe monedhës së huaj.

9.Data e transaksionit është data kur transaksioni fillimisht plotëson kushtet për njohjen fillestare. në përputhje me SKK-të. Për arsye praktike, shpesh përdoret një kurs këmbimi, i cili është i përafërt me kursin e datës së kryerjes së transaksionit, p.sh. një kurs mesatar i një jave ose një muaji mund të përdoret për të gjitha transaksionet e kryera gjatë kësaj periudhe, në secilën prej monedhave të përdorura. Por, nëse gjatë periudhës ka luhatje të konsiderueshme të kursit të këmbimit, përdorimi i kursit mesatar nuk është i këshillueshëm.

Raportimi në bilancet e mëpasshme

10.Në çdo datë të bilancit:

(a) zërat monetarë, të shprehur në monedhë të huaj, përkthehen duke përdorur kursin e këmbimit të mbylljes (d.m.th. në datën e bilancit);

(b) zërat jomonetarë, që maten me kosto historike në monedhë të huaj, përkthehen duke përdorur kursin e këmbimit në datën e transaksionit;

(c) zërat jomonetarë, që maten me vlerën e drejtë në monedhë të huaj, përkthehen duke përdorur kursin e këmbimit në datën kur është përcaktuar vlera e drejtë.

11.Kur ka shumë kurse këmbimi, kursi që përdoret është ai që do të përdorej në përkthimin e transaksionit ose tepricës, sikur ky përkthim do të kishte ndodhur në datën e matjes. Nëse këmbyeshmëria mes dy monedhave është përkohësisht e pamundur, atëherë do të përdoret kursi i parë pasardhës, me të cilin mund të kryhet këmbimi.

Njohja e diferencave nga kurset e këmbimit

12.Diferencat e këmbimit, që rrjedhin gjatë shlyerjes së zërave monetarë ose gjatë përkthimit të zërave monetare me kurse këmbimi të ndryshme nga kurset e këmbimit, me të cilat ato janë përkthyer në njohjen fillestare gjatë periudhës kontabël aktuale, ose në pasqyrat financiare të mëparshme, njihen si fitim (ose humbje) të periudhës kontabël kur ato lindin.

13.Kur një zë monetar rrjedh nga një transaksion në monedhë të huaj, dhe ka një ndryshim në kursin e këmbimit mes datës së kryerjes së transaksionit dhe datës së shlyerjes së tij, atëherë krijohet një diferencë këmbimi. Kur transaksioni shlyhet në të njëjtën periudhë kontabël, në të cilën ai është kryer, e gjithë diferenca e këmbimit njihet në të njëjtën periudhë kontabël. Megjithatë, kur një transaksion shlyhet në një periudhë kontabël të mëpasshme, diferenca e këmbimit, e njohur në secilën periudhë deri në datën e shlyerjes, përcaktohet nga ndryshimi i kurseve të këmbimit gjatë secilës nga periudhat kontabël.

14.Kur një përfitim ose humbje kapitale për një zë jomonetar njihet drejtpërdrejt në kapital, atëherë drejtpërdrejt në kapital do të njihet edhe diferenca e këmbimit. Por, kur përfitimi ose humbja kapitale nga një zë jomonetar njihet në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve, atëherë diferenca e këmbimit do të njihet, edhe ajo në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve.

15.Disa nga SKK-të e tjera kërkojnë që disa përfitime dhe humbje kapitale të njihen direkt në kapital. Për shembull, sipas SKK 5, disa përfitime ose humbje që vijnë nga rivlerësimi i aktiveve afatgjata materiale duhet të njihen drejtpërdrejt në kapital. Kur një aktiv i tillë është në monedhë të huaj, sipas paragrafit 10 (c) të këtij standardi, shuma përkatëse e rivlerësuar duhet të përkthehet duke përdorur kursin e këmbimit në datën kur përcaktohet vlera, gjë që sjell një diferencë këmbimi, e cila gjithashtu duhet të njihet në kapital.

Konsolidimi i njësive ekonomike të huaja

16.Për konsolidimin e njësive të kontrolluara të huaja dhe njësive të tjera, pasqyrat financiare të njësisë që konsolidohet do të përkthehen nga monedha e huaj në monedhën vendëse (lek).

17.Për të përkthyer pasqyrat financiare të njësisë së kontrolluar të huaj, të përgatitura në monedhë të huaj, do të përdoren kurset e këmbimit si më poshtë:

a)të gjithë zërat e aktiveve dhe pasiveve do të përkthehen me kursin e këmbimit të mbylljes (d.m.th. në datën e bilancit);

b)të ardhurat dhe shpenzimet, si dhe ndryshimet e tjera të kapitalit, do të përkthehen me kursin e këmbimit të datës së kryerjes së transaksionit (për qëllime praktike, lejohet të përdoret kursi mesatar i

ponderuar i këmbimit i periudhës kontabël).

Shembull për përdorimin e mesatares së ponderuar të kursit të këmbimit për transaksione të ardhurash dhe shpenzimesh.			
Një njësi e kontrolluar nga një grup i regjistron transaksionet dhe i mban llogaritë e saj në USD.			
E ardhura neto mujore në USD është si më poshtë. Këto vlera përdoren si mesatare.			
	A	B	AxB
	Të ardhurat mujore	Kursi mesatar i këmbimit	Pasqyra e të ardhurave/shpenzimeve mujore
	USD	LEK/USD	LEK
Janar	10 000	96,20	962 000
Shkurt	6 000	97,10	582 600
Mars	12 000	98,30	1 179 600
Prill	2 000	99,20	198 400
Maj	15 000	98,50	1 477 500
Qershor	1 000	99,00	99 000
Korrik	8 000	99,90	799 200
Gusht	5 000	100,40	502 000
Shtator	10 000	100,10	1 001 000
Tetor	5 000	100,00	500 000
Nëntor	16 000	100,50	1 608 000
Dhjetor	10 000	100,80	1 008 000
Të ardhurat vjetore	100 000		9 917 300
		Mesatarja e ponderuar e kursit të këmbimit LEK/USD për vitin	99,17
		(Gjithsej (AxB))/(Gjithsej A)	
Kursi i këmbimit LEK/USD në datën e mbylljes së vitit është 101,00.			
Të ardhurat gjithsej për vitin, me kursin e këmbimit të mbylljes LEK/USD, do të ishin USD 100 000 x 101= lekë 10 100 000.			
Diferenca midis 10 100 000 lekëve dhe 9 917 300 lekëve, 182 700 lekë duhet të kombinohet me diferencat e këmbimit të shpenzimeve aktuale dhe amortizimin (ky i fundit duhet llogaritur veç shpenzimeve të tjera). Shuma totale e këtyre diferencave duhet të njihet në kapital si “diferenca të përealizuara nga ndryshimet në kursin e këmbimit” në pasqyrat financiare të konsoliduara të grupit.			

18.Meqenëse për përkthimin e zërave të ndryshëm përdoren kurse të ndryshme këmbimi, diferencat që lindin nga përkthimi me kurse të ndryshme do të njihen në zërin e kapitalit “Diferenca të përealizuara të këmbimit”.

19.Në se shoqëria mëmë kontrollon më pak se 100% të njësisë së kontrolluar të huaj, atëherë pjesa që i përket aksionarëve të pakicës duhet të paraqitet veças.

Nëse shoqëria mëmë i ka dhënë njësisë së kontrolluar të huaj një hua afatgjatë (ose ka marrë një hua të tillë nga njësia e kontrolluar), shlyerja e së cilës nuk bëhet në të ardhmen e afërt, atëherë një hua e tillë është në thelb pjesë e investimit neto të shoqërisë mëmë në njësinë e kontrolluar prej saj. Diferencat nga kursi i këmbimit, që rrjedhin nga përkthimi i huave të tilla, do të njihen në zërin e kapitalit “Diferenca të përealizuara të këmbimit”(dhe jo si fitim ose humbje nga kursi i këmbimit në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve), ashtu siç veprohet edhe me diferencat që rrjedhin nga rivlerësimi.

20.Me heqjen dorë nga një njësi e kontrolluar, shumat e njohura në përbërje të kapitalit në zërin “Diferenca të përealizuara të këmbimit” do të riklasifikohen në fitimin (humbjen) e vitit ushtrimor.

21.Emri i mirë, që krijohet nga blerja e një njësie të kontrolluar, si dhe rregullimet me vlerën e drejtë të shumave kontabël të aktiveve të blera dhe pasiveve që kanë lidhje me blerjen, do të trajtohen si aktive dhe pasive

të njësisë së kontrolluar dhe do të konvertohen me kursin e këmbimit në datën e bilancit.

SHËNIMET SHPJEGUESE

22.Njësia ekonomike duhet të paraqesë në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare informacionin e mëposhtëm:

(a) shumën e diferencave të këmbimit të njohura në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve, përveç atyre që rrjedhin nga matja e instrumenteve financiare, të matura me vlerën e drejtë, dhe që ndryshimet njihen në pasqyrën e të ardhurave e shpenzimeve, në përputhje me SKK 3;

(b) diferencën neto të këmbimit të klasifikuar si një zë më vete në kapital, si dhe një rakordim të kësaj difference në fillim dhe në mbyllje të periudhës kontabël.

DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE

23.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)⁸

24.Tabela më poshtë tregon se si korrespondojnë paragrafët 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.

Paragrafi në SKK 12	Paragrafi në SNK/SNRF, sipas versionit të datës 31 mars 2004
1	Asnjë
2	Asnjë
3	Asnjë
4	SNK 21.3
5	Asnjë
6	SNK 21.8
7	SNK 21.20
8	SNK 21.21
9	SNK 21.22
10	SNK 21.23
11	SNK 21.26
12	SNK 21.28
13	SNK 21.29
14	SNK 21.30
15	SNK 21.31
16	SNK 21.39-40
17	SNK 21.41
18	SNK 21.15, SNK 21.32-33
19	SNK 21.48-49
20	Asnjë
21	SNK 21.52
22	Asnjë

STANDARDI KOMBËTAR I KONTABILITETIT NR. 13 AKTIVET BIOLOGJIKE

Përmbajtja

OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES
FUSHA E ZBATIMIT
PËRKUFIZIMET KRYESORE
NJOHJA DHE VLERËSIMI
Njohja fillestare në kontabilitet
Vlerësimi fillestar

Paragrafët

1-4
5
6-9
10-20
10-11
12-13

⁸Për shembull, referenca “SNK 1.15-22” u referohet paragrafëve 15-22 të Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit SNK 1.

Vlerësimi pas njohjes fillestare	14-15
Zhvlerësimi i aktiveve biologjike	16-19
Çregjistrimi	20
PARAQITJA NË BILANC DHE NË PASQYRËN	
E TË ARDHURAVE E SHPENZIMEVE	21-22
SHËNIMET SHPJEGUESE	23
DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM	
TË STANDARDEVE	24
KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE TË	
RAPORTIMIT FINANCIAR (SNK/SNRF)	25

OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES

1.Objektivi i Standardit Kombëtar të Kontabilitetit 13, Aktivet biologjike (SKK 13 ose Standardi), nxjerrë dhe miratuar nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit dhe i shpallur nga Ministria e Financës, është të vendosë rregullat e kontabilizimit dhe shpjegimit për aktivet biologjike 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 13 mbështetet në SNK 41, Bujqësia. Një tabelë korresponduese e paragrafëve të Standardit me paragrafë të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar është dhënë në paragrafin 25. Për rastet që nuk janë trajtuar në mënyrë të drejtpërdrejtë nga SKK 13 ose ndonjë SKK tjetër, drejtuesit e njësive 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 njësive 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.

4.Objektivi i këtij standardi është të përshkruajë trajtimin kontabël, paraqitjen e pasqyrave financiare dhe shënimet shpjeguese, në lidhje me aktivet biologjike.

FUSHA E ZBATIMIT

5.Ky standard do të zbatohet për të gjitha aktivet biologjike, përveç tokave të përdorura për veprimtari bujqësore (shiko SKK 5, Aktivet afatgjata materiale dhe aktivet afatgjata jomateriale).

PERKUFIZIMET KRYESORE

6.Më poshtë jepen përkufizimet e termave kryesore të përdorura në këtë standard:

Veprimtaria bujqësore është menaxhimi nga ana e një njësie ekonomike raportuese i transformimit biologjik të aktiveve biologjike për shitje në prodhim bujqësor ose në aktive të tjera biologjike.

Prodhimi bujqësor është prodhimi i vjelë nga aktivet biologjike të njësive ekonomike raportuese.

Aktivi biologjik është një kafshë e gjallë ose bimë.

Transformimi biologjik përfshin proceset e rritjes, shndërrimit, prodhimit dhe mbarështimit që sjellin ndryshime cilësore e sasiore në aktivin biologjik.

Një grup aktivesh biologjike është tërësia e kafshëve të gjalla ose bimëve të ngjashme.

Vjelja është marrja e prodhimit nga aktivi biologjik ose ndalimi i proceseve jetësore të një aktivi biologjik.

Vlera kontabël neto është shuma, me të cilën një aktiv njihet në bilanc (pasi zbritet amortizimi i akumuluar dhe humbjet e mundshme nga zhvlerësimi).

Amortizimi është shpërndarja sistematike e vlerës së amortizueshme të një AAM-je ose një aktivi afatgjatë jomaterial, përgjatë jetës së tij të dobishme.

Vlera e amortizueshme është kostoja e një aktivi ose një vlerë tjetër që zëvendëson koston, minus vlerën e rikuperueshme të aktivit.

Jetë e dobishme është:

- periudha, gjatë së cilës një aktiv pritet të përdoret nga njësia;

- numri i produkteve (ose njësi të tjera të ngjashme) që njësia pret të përftojë nga përdorimi i aktivit.

Kostoja është shuma e parave ose ekuivalenteve të parave e paguar, ose vlera e drejtë e mjeteve të tjera të dhëna për të blerë një aktiv në kohën e blerjes apo të prodhimit të tij.

Vlera e rikuperueshme është shuma e vlerësuar që njësia pret të përftojë nga një aktiv në fund të jetës së tij të dobishme, pas zbritjes së koston së nxjerrjes nga përdorimi.

Amortizimi i akumuluar është pjesa e amortizueshme e një aktivi, tashmë e amortizuar dhe e njohur si shpenzim.

Humbja nga zhvlerësimi është shuma, me të cilën vlera kontabël e një aktivi ose një njësie gjeneruese parash e tejkalon shumën e tij të rikuperueshme.

Shuma e rikuperueshme është vlera më e lartë midis vlerës së drejtë të një aktivi (pakësuar me koston e shitjes) dhe vlerës së tij në përdorim.

Vlera në përdorim është vlera aktuale e flukseve të ardhshme të vlerësuara të parasë, që pritet të vijjnë nga përdorimi i një aktivi ose nga dalja e tij jashtë përdorimit në fund të jetës së tij të dobishme

7. Aktivet biologjike duhet të dallohen nga prodhimi bujqësor, i cili kontabilizohet si inventar (shiko SKK 4, Inventarët). Aktivet biologjike janë kafshë të gjalla ose bimë të tilla, si bagëti, pemë dhe vreshta. Prodhimi bujqësor të tilla, si leshi, lënda drunore dhe rrushi janë prodhime të marra nga aktivet biologjike.

Shembull: Aktivet biologjike dhe prodhimi bujqësor.
Një njësi ekonomike bujqësore mbarëshon gjedhë, i ther ato në thertoren e vet dhe mishin e shet në një treg lokal.
Në çfarë faze aktivet biologjike shndërrohen në prodhim bujqësor?
Gjedhët janë aktive biologjike, gjatë kohës që janë gjallë. Kur ato theren, aktiviteti biologjik ndërpritet dhe mishi i përfutur quhet prodhim bujqësor. Njësia ekonomike duhet ta kontabilizojë bagëtinë si aktiv biologjik, dhe mishin e therur si inventar.

8. Tabela më poshtë jep disa shembuj të aktiveve biologjike, prodhimit bujqësor dhe produkteve që janë rezultat i përpunimit:

Aktivitet biologjik	Prodhimi bujqësor	Produkte që janë rezultat i përpunimit
Delet	Leshi	Fill, qilim
Pyjet	Lëndë drusore	Furnitura
Bimët	Pambuku	Fill, pëlhura
Bagëti që japin qumësht	Qumësht	Djathë
Derrat	Mishi	Salsicë, proshutë
Shkurret	Gjethet	Çaj, esencë
Vreshtat	Rrushi	Vera
Pemët frutore	Frutat e vjela	Frutat e përpunuara

9. Aktivet biologjike nuk quhen ato që merren nga burime që nuk administrohen nga dora e njeriut, si për shembull peshku në det. Në fakt, ato janë produkt i një procesi të kontrolluar nga një njësi ekonomike për administrimin e rritjes dhe maturimit të tyre. Aktivet biologjike mund të shiten, transformohen në prodhim bujqësor ose aktive të tjera biologjike.

NJOHJA DHE VLERËSIMI

Njohja fillestare në kontabilitet

10. Fillimisht, njësia ekonomike duhet t'i regjistrojë aktivet biologjike kur i ka nën kontroll, pret përfitime ekonomike prej tyre dhe kostoja e tyre mund të vlerësohet me besueshmëri.

11. Njohja fillestare e aktiveve biologjike bëhet zakonisht në momentin e blerjes. Njohja fillestare bëhet gjithashtu kur aktivet biologjike gjenerohen/krijohen nga aktivet ekzistuese, si për shembull viçat nga lopët. Prodhimi bujqësor, që është i lidhur ngushtë me një aktiv biologjik, si për shembull leshi me delet apo rrushi me vreshtin, nuk njihet më vete.

Vlerësimi fillestar

12. Gjatë njohjes fillestare njësia ekonomike duhet t'i vlerësojë aktivet biologjike me kosto.

13. Prodhimi bujqësor, si leshi, druri dhe rrushi, është produkt i vjelë nga aktivet biologjike dhe, si i tillë, do të njihet si inventar. Kostoja e prodhimit bujqësor të vjelë nga aktivet biologjike, me të cilën bëhet njohja në kontabilitet, është vlera e tij kontabël në kohën e vjeljes.

Vlerësimi i aktiveve biologjike, pas njohjes fillestare

14. Pas njohjes fillestare, njësia ekonomike raportuese duhet të mbajë aktivet biologjike afatshkurtra me kosto minus zhvlerësimin, dhe aktivet biologjike afatgjata me koston e amortizuar minus zhvlerësimin. Aktivet biologjike afatgjata, të mbajtura me koston e amortizuar, i nënshtrohen amortizimit.

15. Në zbatim të kërkesave të SKK 2, paragrafi 19, aktivet biologjike të dhëna më poshtë njihen si aktive afatshkurtra:

- a) aktivet biologjike, që parashikohen të realizohen brenda ciklit normal të biznesit të njësies ekonomike;
- b) aktivet biologjike, të mbajtura me qëllim tregtimi;
- c) aktivet biologjike, që parashikohen të realizohen brenda 12 muajve nga data e bilancit.

Të gjitha aktivet e tjera biologjike njihen si aktive biologjike afatgjata.

16.Zakonisht, njësia ekonomike bën shpenzime gjatë gjithë jetës së dobishme të një aktivi biologjik. Këto shpenzime kontabilizohen dhe përfshihen si pjesë e vlerës kontabël të aktiveve biologjike, vetëm nëse ato i plotësojnë kriteret e njohjes si aktiv.

Zhvlerësimi i aktiveve biologjike

17. Aktivet biologjike i nënshtrohen testit për zhvlerësim në çdo datë të mbylljes së bilancit.

18.Zvogëlimet për të arritur në vlerën neto të rikuperueshme mund të ndodhin në ato raste kur ka një rënie të çmimeve të shitjes, ose kur shpenzimet e përfundimit apo shpenzimet direkt të shitjeve janë rritur. Ka edhe raste kur disa produkte dëmtohen përpara se të shiten, ose kur disa të tjera mund të mbahen në sasira të tilla që nuk mund të shiten brenda një periudhë kohe të arsyeshme. Në raste të tilla, kostoja e tyre duhet të zvogëlohet për të arritur në vlerën e tyre neto të rikuperueshme.

19.Shuma e zhvlerësimit duhet të përcaktohet zë për zë. Në rastet kur një vlerësim i tillë nuk është praktik, zhvlerësimi duhet të matet për një grup zërash të ngjashëm, ose që kanë lidhje me njëri-tjetrin. Zvogëlimi duhet të marrë parasysh kostot e përlogaritura për përfundimin dhe shitjen e produkteve, por nuk duhet të përfshijë fitimin që do të krijohet në fazat e mëvonshme të prodhimit.

20.Një zvogëlim, i bërë në një periudhë kontabël të mëparshme, duhet të anulohet në ato raste kur kushtet, mbi bazën e të cilave është bërë zvogëlimi, nuk ekzistojnë më.

Çregjistrimi

21.Aktivët biologjike çregjistrohen atëherë kur ato shiten. Njësia ekonomike duhet t'i çregjistrojë aktivet biologjike edhe në ato raste kur ato nuk kanë më vlerë ekonomike për të ardhmen (skartohen ose ngordhin)

PARAQITJA NË BILANC DHE NË PASQYRËN E TË ARDHURAVE E SHPENZIMEVE

22.Aktivët biologjike duhet të paraqiten në bilanc, si zëra më vete, si aktive afatshkurtra ose afatgjata, në përputhje me kërkesat e SKK 2, Paraqitja e pasqyrave financiare.

23.Në shënimet shpjeguese të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve, duhet të paraqitet edhe amortizimi i aktiveve biologjike, ose humbjet nga zhvlerësimi, si dhe fitimi/humbja neto nga shitja e tyre (ose nga nxjerrja jashtë përdorimit).

SHËNIMET SHPJEGUESE

24.Në pasqyrat financiare duhet të jepet informacioni i mëposhtëm, në lidhje me aktivet biologjike:

- a) politikat kontabël të përdorura;
- b) përshkrimi i veprimtarive të njësise ekonomike dhe të natyrës së çdo grupi të aktiveve biologjike;
- c) vlera kontabël e aktiveve biologjike, sipas klasifikimit të përdorur nga njësia ekonomike;
- d) vlera e aktiveve biologjike, e njohur si shpenzim gjatë periudhës kontabël;
- e) shuma e ndonjë zvogëlimi të inventarit, ose rimarrje të zvogëlimeve të mëparshme;
- f) vlera kontabël e aktiveve biologjike, të vëna si garanci për pasivet;
- g) vlera kontabël e aktiveve biologjike, që janë në ruajtje të palëve të tjera;
- h) informacion mbi aktivet biologjike (shumat dhe, nëse është e mundur, vlerësimin e vlerës) që nuk janë të regjistruara në bilancin e njësise ekonomike, por që janë në ruajtje të saj;
- i) fitimi ose humbja neto, e njohur me daljen nga përdorimi, ose shitjen së aktiveve biologjike.

DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE

25.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 tjera në mënyrë retrospektive.

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

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

Paragrafi në SKK 13	Paragrafi në SNK/SNRF, sipas versionit të datës 31 mars 2004
1	Asnjë
2	Asnjë

3	Asnjë
4	Asnjë
5	SNK 41.1,2
6	SNK 41.5,8
7	SNK 41
8	SNK 41.4
9	Asnjë
10	SNK 41.5, 10
11	SNK 41.
12	SNK 41
13	SNK 41, 12,13
14	SNK 41, 12, 30
15	Asnjë
16	Asnjë
17	Asnjë
18	Asnjë
19	Asnjë
20	Asnjë
21	SNK 41, shtojca
22	SNK 41, shtojca
23	SNK 41, 40-56
24	SNK 41.58

STANDARDI KOMBËTAR I KONTABILITETIT NR. 14
TRAJTIMI KONTABËL I SHOQËRIVE TË KONTROLLUARA DHE PJESEMMARRJEVE

Përmbajtja	Paragrafët
OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES	1-3
FUSHA E ZBATIMIT	4-5
PËRKUFIZIMET KRYESORE	6-9
VLERËSIMI I SHOQËRIVE TË KONTROLLUARA DHE PJESEMMARRJEVE PAS BLERJES	10-11
METODA E KAPITALIT	12-21
KONSOLIDIMI	22-31
Përgatitja e pasqyrave financiare të konsoliduara	22-25
Parimet e përgjithshme të konsolidimit	26-31
Shënimet shpjeguese	32

DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE	33
KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE TË RAPORTIMIT FINANCIAR (SNRF)	34

OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES

1. Objektivi i Standardit Kombëtar të Kontabilitetit 14, Kontabilizimi i Shoqërive të Kontrolluara dhe Pjesëmarrjeve (SKK 14 ose Standardi), nxjerrë dhe miratuar nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit, dhe i shpallur nga Ministria e Financës, është të vendosë rregullat për kontabilizimin dhe paraqitjen e shoqërive të kontrolluara dhe pjesëmarrjeve 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 cilave përshkruhen në Ligjin nr. 9 228, “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”, nxjerrë në prill 2004.

2. SKK 14 mbështetet në SNK 27, “Pasqyrat financiare të ndara dhe të konsoliduara”, SNK 7, “Pasqyrat e fluksit të parasë” dhe SNK 28, “Investimet në pjesëmarrje”, SNK 21, “Efektet e ndryshimeve në kursin e këmbimit” dhe interpretimin SIC -12. Një krahasim i SKK-së me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar është dhënë në paragrafin 34. Për rastet që nuk janë trajtuar në mënyrë të drejtpërdrejtë nga SKK 14 ose ndonjë SKK tjetër, drejtuesit e njësive 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 njësive 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 përdoret për:

a) njohjen e njësive të kontrolluara dhe pjesëmarrjeve në pasqyrat financiare individuale e të konsoliduara;

b) përgatitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara.

5. Ky standard zbatohet për vlerësimin e mëpasshëm në pasqyrat financiare të investuesit të shoqërive të kontrolluara dhe pjesëmarrjeve, pas blerjes së tyre. (Shiko udhëzime të mëtejshme mbi njohjen fillestare të kombinimit të bizneseve në SKK 9).

PËRKUFIZIMET KRYESORE

6. Më poshtë jepen përkufizimet e disa termave kryesore, të përdorura në këtë standard:

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

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

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

Sipërmarrja e përbashkët është një marrëveshje kontraktuale, ku dy ose më shumë palë marrin përsipër një aktivitet ekonomik, i cili është nën kontroll të përbashkët.

Njësie ekonomike e kontrolluar është një njësi e kontrolluar nga një njësi tjetër (njësia mëmë).

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

Grupi përbëhet nga një njësi mëmë, si dhe të gjitha njësitë e kontrolluara prej saj.

Pasqyrat financiare të konsoliduara janë pasqyrat financiare të një grupi, të paraqitura si të një njësie më vete.

Interesi i pakicës është pjesa e fitimit apo humbjes dhe e aktiveve neto të një njësie të kontrolluar, e cila u takon atyre pjesëve të kapitalit, të cilat nuk zotërohen në mënyrë të drejtpërdrejtë ose të tërthortë (nëpërmjet njësive të kontrolluara) nga njësia mëmë.

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 detyrimi në librat kontabël të njësive të kontrolluara apo pjesëmarrjeve, e rregulluar me qëllim që të reflektojë ndonjë ndryshim të politikave kontabël, të përdorura nga njësia mëmë dhe nga njësitë e kontrolluara prej saj ose pjesëmarrjet.

Një biznes është një tërësi veprimtarish të integruara, të kryera e të drejtuara me qëllim përfitimi që të arrihet:

a) një kthim/fitim për investitorët;

b) kosto më të ulëta ose përfitime të tjera ekonomike.

Një njësi ekonomike me qëllim të veçantë (SPE) është një njësi e krijuar për të realizuar një objektiv të ngushtë e të përcaktuar mirë (për shembull për të realizuar një qira, aktivitete kërkimi dhe zhvillimi, ose emetimin e aktiveve financiare). Njësi të tilla mund të marrin formën e një korporate, trusti, komandite ose një njësi e paorganizuar juridikisht, formalisht. SPE-të zakonisht krijohen në forma ligjore që imponojnë kufij strikt dhe, zakonisht të përhershëm mbi fuqitë vendimmarrëse të bordeve të tyre drejtuese, drejtuesve të trustit mbi veprimtaritë e SPE-së.

7. Në përputhje me këtë standard, njësi të kontrolluara janë të gjitha njësitë e kontrolluara nga një njësi tjetër (mëmë). Kontrolli presupozohet se ekziston kur njësia mëmë zotëron në mënyrë direkt ose të tërthortë (nëpërmjet njësive të kontrolluara prej saj) më shumë se gjysmën e të drejtës votuese të njësisë së kontrolluar, përveç rasteve përjashtimore, kur mund të tregohet qartë që një zotërim i tillë nuk përbën kontroll. Kontrolli ekziston gjithashtu kur njësia mëmë zotëron gjysmën ose më pak se gjysmën e të drejtës votuese të njësisë së kontrolluar, kur ka :

a) pushtet mbi më shumë se gjysmën e të drejtës votuese, nëpërmjet një marrëveshjeje me investues të tjerë;

b) pushtet për të drejtuar politikën financiare dhe operative të njësisë ekonomike, sipas statutit të njësisë ose një marrëveshjeje;

c) pushtet për të caktuar ose shkarkuar shumicën e anëtarëve të stafit drejtues dhe organit më të lartë mbikëqyrës (për shembull bordin drejtues dhe bordin e mbikëqyrjes së shoqërisë);

d) pushtet për të udhëhequr procesin e vendimmarrjes së drejtimit dhe organit më të lartë të mbikëqyrjes.

8. Në përputhje me këtë standard, pjesëmarrjet janë të gjitha ato njësi, mbi të cilat investitori ka një influencë të ndjeshme, por nuk i kontrollon ato. Influenca e ndjeshme presupozohet se ekziston kur investitori zotëron në mënyrë direkt ose të tërthortë, nëpërmjet shoqërive të kontrolluara, më shumë se 20%, por më pak se 50% të së drejtës votuese të pjesëmarrjes, përveç rasteve përjashtimore kur 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%. Ekzistenca e influencës së ndjeshme karakterizohet nga faktorët e mëposhtëm:

a) përfaqësimi në drejtëm ose në organin më të lartë të mbikëqyrjes;

b) pjesëmarrje në vendimet mbi hartimin e politikës së biznesit të njësisë ku është kryer investimi;

c) veprime materiale mes njësisë që investon dhe njësisë ku është kryer investimi ;

d) Ndërkëmbim i personelit drejtues, mes njësisë që investon dhe njësisë ku është kryer investimi;

e) shkëmbimi i informacionit teknik, mes njësive që investon dhe njësisë ku është kryer investimi.

9. Ndonëse pjesën më të madhe të kohës njësitë e kontrolluara dhe pjesëmarrjet janë njësi tregtare, në rrethana të caktuara, edhe njësi jotregtare (për shembull, fondacionet dhe institucionet jofitimprurëse) mund ta përmbushin përkufizimin e një shoqërie të kontrolluar ose pjesëmarrjeje. Përveç kriterëve të lartpërmendura, përcaktimi i kontrollit ose influencës së ndjeshme për njësitë jotregtare mbështetet gjithashtu në faktin se cila njësi do të zotërojë aktivet e njësisë jotregtare, pas likuidimit të saj.

VLERËSIMI I NJËSIVE TË KONTROLLUARA DHE PJESËMARRJEVE PAS BLERJES

10. Njësitë e kontrolluara do të përfshihen:

a) si të konsoliduara zë për zë në pasqyrat financiare të konsoliduara (shih paragrafët 22-31);

b) me kosto minus zhvlerësimin në pasqyrat financiare individuale.

11. Pjesëmarrjet dhe sipërmarrjet e përbashkëta do të përfshihen

a) sipas metodës së kapitalit në pasqyrat financiare të konsoliduara të investitorit (shih paragrafët 12-21);

b) me kosto minus zhvlerësim në pasqyrat financiare individuale të investitorit.

METODA E KAPITALIT

12. Sipas metodës së kapitalit, një investim njihet fillimisht me kosto (në rastin e një veprimi që përfshin njësitë nën kontroll të përbashkët, me vlerën kontabël të aktiveve neto të blera (shih SKK 9). Kjo rregullohet në periudhat kontabël të ardhshme për:

a) pjesën që i takon investitorit në ndryshimet në kapitalin e njësisë, ku është investuar;

b) amortizimin dhe humbjet potenciale nga zhvlerësimi i emrit të mirë.

13. Sipas metodës së kapitalit, pjesa e blerë e aktiveve dhe e detyrimeve të njësisë ekonomike të blerë, si dhe emri i mirë, do të njihen në një zë të bilancit; dhe një pjesë e të ardhurave e shpenzimeve të njësisë së blerë, si një shumë neto në një zë të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve.

14. Sipas metodës së kapitalit, të gjitha ndryshimet në kapitalet e veta, të njësisë ku është investuar, do të njihen në bilancin e investuesit, si ato që përfshihen në fitimin/humbjen e njësisë ku investohet ashtu edhe ato që përfshihen si ndryshime në zëra të tjerë të kapitalit të njësisë ku kryhet investimi.

15. Fitimi/humbja, sipas metodës së kapitalit, përfshin elementet e mëposhtme:

a) pjesën e investuesit në fitimin/humbjen e njësise, ku kryhet investimi (që ka ardhur pas datës së blerjes);

b) amortizimin dhe humbjen potenciale nga zhvlerësimi i emrit të mirë që vjen nga blerja;

c) eliminimin e fitimeve/humbjeve të përealizuara, që vijnë nga veprime mes investuesit dhe njësise ku është investuar.

16. Fitimet/humbjet e përealizuara, që vijnë nga veprime të blerjes dhe shitjes mes investuesit dhe palës ku investohet, do të eliminohen sipas metodës së kapitalit, në bazë të parimit të mëposhtëm:

Fitimet/humbjet e përealizuara, që vijnë nga veprime të blerjes dhe shitjes mes investuesit dhe palës ku investohet, do të eliminohen deri në masën e interesit të kapitalit të investuesit në njësinë e lidhur (me përjashtim të rasteve kur humbja shkaktohet nga zhvlerësimi i një aktivi të blerë/shitur (në këto raste humbja nuk do të eliminohet).

17. Shembuj të ndryshimeve në kapitalet e veta të njësise ku është investuar, të njohura sipas metodës së kapitalit, që nuk ndikojnë në fitimet/humbjet e kontabilizuara, sipas metodës së kapitalit, janë:

a) pagesa e dividendëve nga njësia ku është investuar;

b) rritja ose pakësimi i kapitalit themeltar të njësise ku është investuar.

18. Riklasifikimet nga një zë në një zë tjetër të kapitaleve të veta, të njësise ku është investuar, për shembull krijimi i rezervës ligjore në bilancin e njësise ku është investuar, nuk ndikon në kapitalet e veta të njësise ku është investuar dhe, si rezultat, një veprim i tillë nuk njihet në pasqyrat financiare të investuesit.

19. Fitime dhe humbje të tilla të përealizuara të njësise ku është investuar, që njihen si rritje ose pakësim i rezervave të kapitalit, dhe jo në pasqyrë e të ardhurave dhe shpenzimeve, do të njihen gjithashtu sipas metodës së kapitalit, si një ndryshim në rezervat e kapitalit në pasqyrat financiare të investuesit, dhe jo si fitim/humbje sipas metodës së kapitalit. Shembuj të të ardhurave dhe shpenzimeve të përealizuara janë diferencat që vijnë nga përkthimi i monedhës së huaj të shoqërive të kontrolluara, si dhe pjesëmarrjeve të huaja ose nga rivlerësimi i AAM.

20. Nëse politikat kontabël, të zbatuara në pasqyrat financiare të njësise ku është investuar, ndryshojnë nga politikat kontabël të zbatuara në pasqyrat financiare të investuesit, do të bëhen rregullime në pasqyrat financiare të njësise ku është investuar para zbatimit të metodës së kapitalit, për t'i përputhur ato me politikat kontabël të investuesit.

21. Nëse pjesa e humbjeve të investuesit, në njësinë ku është investuar, e njohur sipas metodës së kapitalit, e kalon vlerën kontabël të njësise ku është investuar, vlera kontabël e investimit pakësohet në zero dhe humbjet shtesë paraqiten jashtë bilancit. Përjashtim bëhet në rastin kur investuesi ka garantuar ose ka detyrim të përmbushë detyrimet e njësise ku është investuar – rast, në të cilin investuesi do të njohë në bilancin e tij pasivin dhe humbjen, sipas metodës së kapitalit.

KONSOLIDIMI

Përgatitja e pasqyrave financiare të konsoliduara

22. Një njësi ekonomike mëmë, që përgatit pasqyra financiare të konsoliduara, duhet t'i konsolidojë të gjitha njësitë e kontrolluara, vendëse apo të huaja, me përjashtim të rasteve kur kontrolli ka karakter të përkohshëm ose kur marrëdhëniet me njësinë e kontrolluara janë të tilla që kufizojnë ndjeshëm, në lidhje me transferimin e fondeve në njësinë mëmë. Në pasqyrat financiare të konsoliduara, informacioni financiar i njësise mëmë dhe njësise së kontrolluar prej saj është bashkuar si të jetë i një njësie të vetme.

23. Pasqyrat financiare të konsoliduara përbëhen nga bilanci i konsoliduar, pasqyra e konsoliduar e të ardhurave dhe shpenzimeve, pasqyra e konsoliduar e fluksit të parasë, pasqyra e konsoliduar e ndryshimeve në kapital dhe shënimet përkatëse, në lidhje me bilancin, pasqyrën e të ardhurave, pasqyrën e fluksit të parasë, si dhe pasqyrën e ndryshimeve në kapital të shoqërisë mëmë.

24. Për përgatitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara zbatohen të njëjtat parime si për përgatitjen e pasqyrave financiare individuale, përveç faktit se i gjithë informacioni, në lidhje me njësinë mëmë dhe njësitë e kontrolluara prej saj, paraqitet sikur të ishte një njësi e vetme ekonomike. Shënimet e pasqyrave financiare të konsoliduara përmbajnë informacion të ngjashëm me shënimet e pasqyrave financiare individuale; që do të thotë se ato duhet të plotësojnë kërkesat për shpjegime të Standardeve Kombëtare të Kontabilitetit.

25. Në pasqyrat financiare të konsoliduara të gjitha njësitë e kontrolluara nga grupi do të konsolidohen zë për zë (duke përfshirë të gjitha njësitë e kontrolluara nga e njëjta njësi mëmë etj.). Të ashtuquajturat “njësi ekonomike me qëllim të veçantë” do të konsolidohen gjithashtu nëse, në thelb, grupi ka kontroll mbi to, pavarësisht nga fakti nëse grupi ka kontroll mbi kapitalin e këtyre njësive apo jo.

Parimet e përgjithshme të konsolidimit

26. Procedurat kryesore të konsolidimit janë si më poshtë:

a) informacioni financiar i njësise mëmë dhe njësive të kontrolluara (si zërat e bilancit dhe ato të pasqyrës së fluksit të parasë ashtu edhe informacioni financiar i dhënë në shënime dhe pjesë të tjera të pasqyrave financiare) kombinohet zë për zë (të ardhurat dhe shpenzimet, si dhe rrjedhjet e mjeteve monetare të një njësie të kontrolluar, që kanë lindur para datës së blerjes së njësise së kontrolluar, nuk përfshihen në pasqyrën e konsoliduar të të ardhurave dhe pasqyrën e konsoliduar të rrjedhës së mjeteve monetare);

b) investimet në njësitë e kontrolluara, të njohura në bilancin e njësisë mëmë, eliminohen kundrejt pjesës së njësisë mëmë në kapitalin e njësisë së kontrolluar;

c) nëse pjesa e njësisë mëmë në kapitalin e njësisë së kontrolluar prej saj është më pak se 100%, pjesa që i përket aksionarëve të pakicës ndahet nga aktivet neto dhe nga fitimi/humbja e ushtrimit kontabël të këtyre njësive të kontrolluara;

d) të gjitha kërkesat për t'u arkëtuar dhe pasivet brenda grupit, veprimet mes njësive të grupit dhe fitimet e humbjet e përealizuara, si rezultat i tyre eliminohen plotësisht.

e) nëse aksionet e njësisë mëmë janë përfshirë në bilancet e njësive të kontrolluara, si investime financiare, ato riklasifikohen si aksione të veta në bilancin e konsoliduar.

27. Pasqyrat financiare të konsoliduara përgatiten duke përdorur politika kontabël, të njëjta për pasqyrat financiare të njësive të kontrolluara të konsoliduara. Nëse një njësi e kontrolluar e konsoliduar i ka përgatitur pasqyrat financiare të saj, duke përdorur politika të tjera kontabël (për shembull, në përputhje me parime të kontabilitetit gjerësisht të pranuar të një vendi tjetër), bëhen rregullimet e duhura në pasqyrat financiare të njësisë së kontrolluar para se të bëhet konsolidimi, me qëllim që ato të jenë në përputhje me politikat kontabël të grupit.

28. Njësitë e kontrolluara konsolidohen nga data e blerjes së tyre deri në datën e mbylljes/shitjes. Kur një njësi e kontrolluar mbyllet/shitet gjatë periudhës kontabël, të ardhurat dhe shpenzimet e saj do të përfshihen në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve të konsoliduara deri në datën e mbylljes/shitjes. Diferenca mes të ardhurave nga mbyllja/shitja dhe vlerës kontabël të aktiveve neto në bilancin e grupit (duke përfshirë emrin e mirë) në datën e mbylljes do të njihet në pasqyrën e konsoliduar të të ardhurave, si fitim ose humbje nga mbyllja/shitja e njësive të kontrolluara.

29. Kur një pjesë e caktuar e një njësie të kontrolluar mbyllet/shitet, pas të cilës njësia mëmë e humbet kontrollin mbi këtë shoqëri, konsolidimi i njësive ndërpritet në datën e mbylljes, dhe ajo vazhdon të vlerësohet si një pjesëmarrje (siç përshkruhet në paragrafin 11) ose një investim financiar (në përputhje me SKK 3, metoda e kostos). Vlera kontabël e investimit të mbetur në datën e mbylljes është kostoja e re.

30. Interesat e pakicës do të paraqiten në bilancin e konsoliduar në kapital, të ndara nga kapitali i aksionarëve/ortakëve të njësive mëmë (shih gjithashtu formatin e bilancit të paraqitur në shtojcën 1 të SKK 2). Interesat e pakicës në fitimin ose humbjen e grupit do të paraqiten gjithashtu në një zë më vete në pasqyrën e konsoliduar të të ardhurave dhe shpenzimeve (shih gjithashtu formatin e pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve të paraqitur në shtojcën 2 të SKK 2).

31. Nëse një pjesë e humbjes së njësive të kontrolluara të konsoliduar, që i përket aksionarëve/ortakëve të pakicës, e kalon vlerën kontabël të interesit të pakicës (pra, kapitali neto i njësive të kontrolluara është negativ), interesi negativ i pakicës nuk do të njihet në bilancin e konsoliduar, por kapitali total negativ do të njihet si humbje e grupit. Përfundimisht bëhet në rastin kur aksionari i pakicës është i detyruar dhe në gjendje t'i mbulojë humbjet e njësive të kontrolluara (në këtë rast interesi negativ i pakicës do të njihet në bilancin e konsoliduar).

SHËNIMET SHPJEGUESE

32. Në raportin vjetor do të jepet informacioni i mëposhtëm, në lidhje me njësitë e kontrolluara dhe pjesëmarrjet:

a) Cila nga metodat kontabël, të përshkruara në paragrafët 10-11, është përdorur për kontabilizimin e njësive të kontrolluara dhe pjesëmarrjeve?

b) Lista dhe vendndodhja e njësive të kontrolluara dhe pjesëmarrjeve.

c) Përqindja e zotërimit/kontrollit në kapitalin e njësive të kontrolluara dhe pjesëmarrjeve, vlerat kontabël e këtyre zotërimeve në bilancin e njësive mëmë.

d) Shpërbërja e kontrollit gjatë periudhës kontabël; çmimi i mbylljes/shitjes dhe fitimi/humbja nga mbyllja/shitja.

DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM

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 (SNRF)

33. 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 që standardet e referuara mund të kenë ndryshim.

Paragrafi në SKK 14	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	SNK 27.12, 27.37
11	SNK 28.13, 28.35
12	SNK 28.2, 28.11, 28.23
13	Asnjë
14	Asnjë
15	Asnjë
16	SNK 28.22
17	Asnjë
18	Asnjë
19	Asnjë
20	SNK 28.26-27
21	SNK 28.29-30
22	SNK 27.4, 27.22
23	Asnjë
24	Asnjë
25	SIC 12.8-10
26	SNK 27.22
27	SNK 27.28-29
28	SNK 27.30
29	SNK 27.31-32
30	SNK 27.33
31	SNK 27.35
32	Asnjë
33	Asnjë