

PERSPEKTIVAT PËR
TË ARDHMEN

DOKUMENT TEKNIK

ZBATIMI PËR HERË TË PARË I
SNKSP-VE ME TË DREJTA DHE
DETYRIME TË KONSTATUARA



**Centre for Financial
Reporting Reform**



WORLD BANK GROUP

Qendra për Reformën e Raportimit Financiar (CFRR),

Praktika Globale e Qeverisjes, Banka Botërore

Adresa: Praterstrasse 31, 1020 Vjenë, Austri

Internet: www.worldbank.org/cfr

Postë elektronike: cfr@worldbank.org

Telefon: +43-1-217-0700



Programi për Kontabilitetin dhe Raportimin në Sektorin Publik

Internet: www.pulsarprogram.org

© 2021 Banka Ndërkombëtare për Rindërtim dhe Zhvillim / Banka Botërore

1818 H Street, NW

Uashington D.K. 20433

Telefon: 202-473-1000

Internet: www.worldbank.org

Ky punim është publikuar fillimisht nga Banka Botërore në gjuhën angleze "Technical Note: First-time Adoption of Accrual Basis IPSAS" në vitin 2021. Në rast mospërputhjeje, epërsi ka gjuha e materialit original.

Ky dokument është produkt i stafit të Bankës Botërore, me kontribute të jashtme. Konstatimet, interpretimet dhe përfundimet e shprehura në këtë dokument nuk pasqyrojnë medoemos pikëpamjet e Bankës Botërore, Bordit të Drejtorëve Ekzekutivë të saj apo të qeverive që përfaqësojnë.

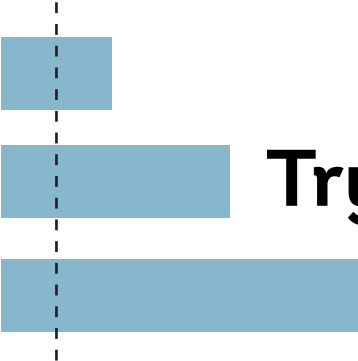
Banka Botërore nuk garanton saktësinë, plotësinë apo aktualitetin e të dhënave të përfshira në këtë punim dhe nuk merr përgjegjësi për gabime, mosparaqitje apo mospërputhje të informacioneve apo në lidhje me përdorimin apo mospërdorimin e informacioneve, metodave, proceseve apo përfundimeve të paraqitura në këtë. Kufijtë, ngjyrat, emërtimet dhe çdo informacion tjetër që paraqitet në hartat e këtij dokumenti nuk nënkuptojnë nga ana e Bankës Botërore asnjë gjykim për statusin juridik të asnjë territori dhe nuk përbëjnë ndonjë mbështetje apo pranim të kufijve të paraqitur.

Asgjë në këtë punim nuk mund të përbëjë apo të interpretohet apo të konsiderohet si kufizim apo heqje dorë nga privilegjet dhe imunitetet e Bankës Botërore, të cilat mbeten veçanërisht të rezervuara.

Të drejtat dhe lejitimet

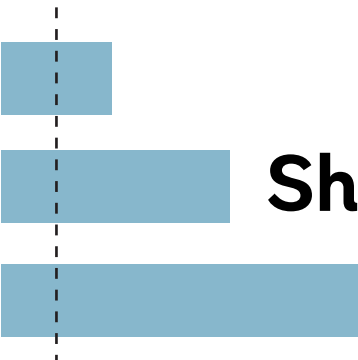
Materialet e këtij dokumenti janë objekt i të drejtës së autorit. Duke qenë se Banka Botërore nxit shpërndarjen e njohurive të saj, ky dokument mund të riprodhohet, tërësisht ose pjesërisht, për qëllime jo komerciale, për sa kohë që është përmendur plotësisht titulli i këtij dokumenti.

Çdo kërkesë për të drejta dhe leje, përfshirë të drejtat dytësore, duhet t'i drejtohet Zyrës së Botimeve të Bankës Botërore, Grupi i Bankës Botërore, 1818 H Street NW, Uashington, D.K. 20433, SHBA; faks: 202-522-2625; postë elektronike: pubrights@worldbank.org.



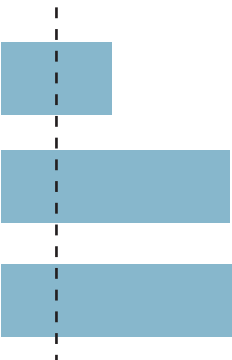
Tryeza e lëndës

Shkurtime.....	2
Falënderime.....	3
Parathënie.....	4
Përmbledhje ekzekutive.....	5
1. HYRJE.....	7
2. PLANIFIKIMI PARAPRAK PËR ZBATIMIN E SNKSP 33.....	9
Renditja kohore e reformave të SNKSP-ve.....	11
3. NJOHJA DHE MATJA: PARIMI I PËRGJITHSHËM.....	13
Matja në pasqyrën hapëse të pozicionit financiar kundrejt matjes së mëpasshme.....	16
Matja në pasqyrën hapëse të pozicionit financiar sipas SNKSP-ve.....	17
Matja e mëpasshme.....	17
4. NJOHJA DHE MATJA: PËRJASHTIME NGA PARIMI I PËRGJITHSHËM.....	18
Standardet jo objekt i masave kalimtare të SNKSP 33.....	22
5. DHËNIA E INFORMACIONEVE SHPJEGUESE.....	23
6. PËRVOJA NDËRKOMBËTARE.....	24
Vendi shembull: Qeveria e Zelandës së Re.....	25
Vendi shembull: Qeveria Federale e Zvicrës.....	25
Vendi shembull: Tanzania.....	26
Vendi shembull: Malajzia.....	26
Vendi shembull: Kosta Rika.....	26
Vendi shembull: Qeveritë e shteteve Ekiti dhe Lagos në Nigeri.....	27
7. PËRFUNDIME DHE REKOMANDIME.....	28
Shtojca 1. Shembull ilustrues i zbatimit për herë të parë të SNKSP-ve.....	30
Shtojca 2. Listë kontrolli për paraqitjen dhe dhënien e informacioneve shpjeguese sipas SNKSP 33.....	35



Shkurtime

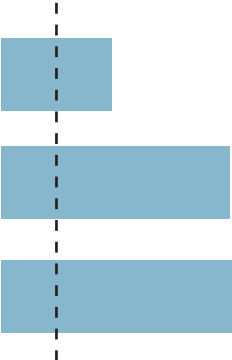
AAM	Aktivitet afatgjata materiale
ACCA	Shoqata e Kontabilistëve të Miratuar të Autorizuar
BSNKSP	Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit të Sektorit Publik
CIPFA	Instituti i Autorizuar i Financave dhe Llogaridhënies Publike
KAZ	Kosto e amortizuar e zëvendësimit
KBZ	Kosto bruto e zëvendësimit
KLSH	Kontrolli i Lartë i Shtetit
KP-E	Komuniteti i Praktikës për Edukimin
KP-RF	Komuniteti i Praktikës për Raportimin Financiar
KSP	Kontabiliteti i sektorit publik
MF	Ministria e Financave
MFP	Menaxhimi i Financave Publike
NJM	Njësi progresive
PULSAR	Programi i Kontabilitetit dhe Raportimit në Sektorin Publik
SIMF	Sistemi i Informacionit të Menaxhimit Financiar
SNKSP	Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit të Sektorit Publik
SNRF	Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar
TI	Teknologjia e informacionit
ZHPV	Zhvillimi profesional i vazhduar



Falënderime

Ky material informativ është produkt i shkëmbimit të njohurive dhe bashkëpunimit mes anëtarëve të Komunitetit të Praktikës për Raportimin Financiar (KP-RF) të Programit për Kontabilitetin dhe Raportimin në Sektorin Publik (PULSAR). Raporti është hartuar nga Dmitri Gourfinkel, specialist i lartë për menaxhimin financiar (Banka Botërore) dhe Prof. Dr. Frans Van Schaik, profesor i kontabilitetit të drejtimit (Universiteti i Amsterdamit), nën drejtimin teknik të Daniel Boyce, Menaxher i Praktikës për Qeverisjen, dhe Arman Vatyan, kryespecialist për menaxhimin financiar (Banka Botërore).

Ky material ka marrë kontribute edhe nga recensuesit e mëposhtëm: Andreas Bergmann, profesor i financave publike dhe Drejtor për Sektorin Publik dhe Sandro Fuchs, Drejtues i Qendrës për Menaxhimin Financiar Publik (Universiteti i Shkencave të Aplikuara i Zyrihut - ZHAW); Bernhard Schatz, anëtar i Bordit (BSNKSP); Jiwanka Wickramasinghe, specialiste e lartë për menaxhimin financiar, dhe Lucas Carrer, specialist për menaxhimin financiar (Banka Botërore).

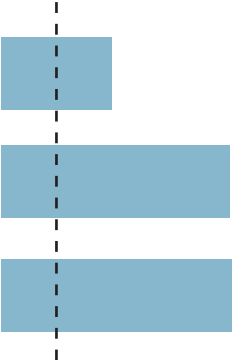


Parathënie

Programi i Kontabilitetit dhe Raportimit në Sektorin Publik (PULSAR), i filluar në vitin 2017, është një program në nivel rajoni dhe vendi, me 13 vende përfituese të Evropës dhe Azisë Qendrore. Objektivi i programit është dhënia e mbështetjes për përmirësimin e kuadrit të kontabilitetit dhe raportimit financiar në sektorin publik në përputhje me standardet ndërkombëtare dhe me praktikatat e mira, në mënyrë që të rritet llogaridhënia, transparencia dhe ecuria e qeverive.

Objektivat dhe fushëveprimi i Programit PULSAR përcaktohen bashkërisht nga partnerët e Programit PULSAR – Austria, Zvicra dhe Banka Botërore – të cilët japin edhe mbështetjen institucionale për zbatimin dhe mobilizojnë burimet e nevojshme për aktivitetet. Vendet përfituese ndihmojnë në dhënien trajtë këtij programi përmes platformave të bashkëpunimit rajonal dhe kontributeve në dy komunitetet e praktikës: KP-RF mbi Raportimin Financiar dhe KPE mbi Edukimin.

Më shumë informacion për programin PULSAR dhe botimet e tij gjendet në internet në adresën: **www.pulsarprogram.org**.



Përmbledhje ekzekutive

Objektivi i këtij dokumenti teknik është: (i) t'u ofrojë udhëzime praktike mbështetur në përvojën botërore ushtruesve të profesionit të kontabilitetit të sektorit publik (KSP), të cilët synojnë të vënë në zbatim SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara drejtpërdrejt ose tërthorazi për herë të parë¹ dhe (ii) të bëjë një përmbledhje të koncepteve kryesore të SNKSP 33.² Juridiksionet³ dhe njësitë ekonomike të sektorit publik në mbarë botën nxiten t'i përdorin SNKSP-të drejtpërdrejt (pra, pa ndryshuar asnjë prej kërkesave të këtyre standardeve), duke e zbatuar SNKSP 33 "Zbatimi për herë të parë i SNKSP-ve me të drejta dhe detyrime të konstatuara", i publikuar nga Bordi i SNKSP-ve (BSNKSP) në janar 2015. Mirëpo, duhet thënë se në praktikë shumë juridiksione vendosin t'i vënë në zbatim në mënyrë të tërthortë SNKSP-ve (pra, me anë të një procesi kombëtar miratimi, duke bërë përshtatje sipas veçantive të juridiksionit). Por edhe në këtë rast, përdorimi i SNKSP 33 vijon të ketë rëndësi dhe dobi.

SNKSP 33 bën dallimin midis një faze përgatitjeje, që mund të zgjasë për aq kohë sa është e nevojshme dhe që i paraprin zbatimit të SNKSP 33, dhe një periudhe kalimtare pas zbatimit të SNKSP 33, periudhë e cila nuk mund të jetë më e gjatë se tre vjet. Gjatë kësaj faze kalimtare, SNKSP 33 ia lejon zbatuesit për herë të parë të përfitojë nga disa përjashtime të ndryshme. Pas periudhës kalimtare, juridiksionet duhet t'i paraqesin pasqyrat financiare në përputhshmëri të plotë me SNKSP-të.

SNKSP 33 ka për qëllim një qasje me faza dhe jo të menjëhershme sa i takon vënies në zbatim të SNKSP-ve. Duhet theksuar se kur zbatuesi për herë të parë i përdor përjashtimet që prekin paraqitjen e drejtë të

pasqyrave financiare dhe aftësinë e tij për të konfirmuar përputhshmërinë me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara, ai nuk mund të deklarojë shprehimisht pa rezerva përputhshmërinë me kuadrin e SNKSP-ve në tërësi gjatë periudhës kalimtare (deri në tre vjet).

Mbështetur në analizën e përvojave të vendeve, të cilat trajtohet në këtë material (në Kapitullin 6 dhe të paraqitura në Tabelën 1 në vijim), shumica e juridiksioneve të përfshira në kampion, me përjashtim të Zelandës së Re, parapëlqejnë një qasje të vënies në zbatim me faza, e cila u jep mundësi të ndjekin një kornizë kohore më të lirshme sa i takon vënies në zbatim dhe ta shpërndajnë ndikimin e reformës përgjatë një periudhe më të gjatë kohore. Nga ana tjetër, vetëm njëri juridiksion e ka përdorur në të vërtetë SNKSP 33 për zbatimin për herë të parë të SNKSP-ve; kjo është bërë në një nivel nën atë qendror. Sa i takon qasjes së zbatimit të SNKSP-ve, shumica e juridiksioneve të përzgjedhura kanë parapëlqyer përdorimin e drejtpërdrejtë të SNKSP-ve; por, nuk ka një korrelacion të qartë me përdorimin e dispozitave kalimtare gjatë periudhës trevjeçare pas zbatimit zyrtar të SNKSP-ve.

Një tjetër mësim i nxjerrë nga përvojat e juridiksioneve të ndryshme në mbarë botën është se vënia në zbatim e SNKSP-ve me të drejta dhe detyrime të konstatuara është një proces i gjatë dhe i mundimshëm. Për pasojë, megjithëse SNKSP 33 ua lehtëson ndjeshëm barrën njësitë ekonomike që vendosin të përdorin për herë të parë SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara, vënia në zbatim me sukses e tyre mund të rritet ndjeshëm përmes një strategjie reforme të përgjithshme dhe të plotë.

¹ Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit të Sektorit Publik (SNKSP) janë një paketë standardesh kontabël të nxjerra nga Bordi i SNKSP-ve (BSNKSP), për t'u përdorur nga njësitë ekonomike të sektorit publik gjatë hartimit të pasqyrave financiare.

² Në këtë dokument teknik trajtohet ai version i SNKSP 33 i cili përfshin shtesat dhe ndryshimet nga SNKSP të nxjerra deri më 31 janar 2019, çka supozon se njësitë ekonomike ka bërë zbatim të hershëm të SNKSP 41 "Instrumentet financiare".

³ Juridiksion i referohet një qeverie kombëtare ose nënkombëtare (pra nën nivelin qendror të qeverisjes) e cila ka autoritetin e një pushteti sovran për të qeverisur apo për të miratuar legjislacione.

Tabela 1. Përmbledhje e zbatimit për herë të parë të SNKSP-ve

Vendi	Qasja e zbatimit të SNKSP-ve	Qasja e vënies në zbatim të reformës	Përdorimi i SNKSP 33 ⁴	Përdorimi i dispozitave kalimtare
Kosta Rika	I drejtpërdrejtë	Me faza	Jo	Po
Malajzia	I tërthortë	Me faza	Jo	Jo
Zelanda e Re	I drejtpërdrejtë	I menjëhershëm	Jo	Jo
Nigeria: Shtetet Ekiti dhe Lagos	I drejtpërdrejtë	Me faza	Po	Po
Zvicra	I drejtpërdrejtë	Me faza	Jo	Jo
Tanzania	I drejtpërdrejtë	Me faza	Jo	Po

Juridiksionet duhet ta konsiderojnë periudhën kalimtare në SNKSP 33 si fazën e fundit të procesit të futjes në përdorim dhe të lejojnë kohë të bollshme për përgatitjen përpara se ta shpallin datën e futjes në përdorim të SNKSP-ve, duke qenë se pas kësaj date mbeten jo më shumë se tre vjet deri në momentin kur kërkohet përputhshmëri e plotë. Juridiksionet duhet të tregojnë vetëpërmbytje në zbatimin e gamës së gjerë të dispozitave kalimtare, duke qenë se i kufizojnë përfitimet që vijnë nga futja në përdorim e SNKSP-ve dhe e zvogëlojnë integritetin dhe transparencën e pasqyrave financiare gjatë periudhës kalimtare.

Juridiksionet duhet të hartojnë edhe një strategji dhe plan që vendos një kornizë kohore të besueshme për reformat e kontabilitetit që duhen zbatuar përpara datës së futjes në përdorim dhe duhet të ndjekin një qasje me faza për vënien në zbatim në mënyrë që të menaxhojnë risqet. Elementet kyçe të një strategjie të tillë përfshijnë mbajtjen parasysh të sistemeve dhe proceseve informatike (TI), kapaciteteve njerëzore dhe rrjedhëve të rëndësishme të reformave të planifikuara.

Vëmendje e veçantë t'i kushtohet bërjes së ndryshimeve në kuadrin ligjor dhe rregullator ekzistues dhe harmonizimin e tij me kuadrin e SNKSP-ve. Hartimi dhe miratimi i një ligji të veçantë për kontabilitetin në sektorin publik përbën një rrugë shumë të mirë për t'i dhënë përparësi dhe për ta mbështetur punën për KSP-në në çdo juridiksion.

Duhet theksuar se vënia në zbatim e SNKSP-ve kërkon një nivel të konsiderueshëm bashkëpunimi dhe bashkërendimi midis Ministrisë së Financave (MF) ose një agjencie/organi tjetër (caktuar si kryesues i zbatimit të reformës) dhe palëve të tjera kryesore institucionale të interesit siç janë thesari, administrata tatimore dhe institucioni i kontrollit të lartë të shtetit (KLSH).

Një rol kritik në vënien në zbatim me sukses të gjithë reformës do të luajë, si përfundim, puna në vazhdimësi për formimin dhe rritjen e kapaciteteve gjatë gjithë kohëzgjatjes së reformës së SNKSP-ve (përfshirë edhe fazën përgatitore). Në rubrikën 2 "Planifikimi përpara futjes në përdorim të SNKSP-ve", ky dokument teknik ofron shembuj të mirë të qasjeve të ndryshme për rritjen e kapaciteteve që mund të mendohen për trajtimin e rrethanave të ndryshme dhe nevojave për formim të çdo juridiksioni.

⁴ Një prej arsyeve kryesore të mospërdorimit të SNKSP 33 është fakti se procesi i vënies në zbatim të SNKSP-ve filloi përpara nxjerrjes së këtij standardi.

HYRJE

Objektivi kryesor i këtij dokumenti teknik është: (i) t’u ofrojë udhëzime praktike mbështetur në përvojën botërore ushtruesve të profesionit të kontabilitetit të sektorit publik (KSP), të cilët synojnë të vënë në zbatim SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara drejtpërdrejt ose tërthorazi për herë të parë dhe (ii) të bëjë një përmbledhje të koncepteve kryesore të SNKSP 33. Juridiksionet dhe njësitë ekonomike nxiten të zbatojnë SNKSP 33 “Zbatim për herë të parë i SNKSP-ve me të drejta dhe detyrime të konstatuara”. Ky dokument teknik ofron një perspektivë të integruar mbi përgatitjen e nevojshme përpara miratimit për zbatim të SNKSP 33; në të shpjegohen kërkesat kryesore dhe përjashtimet e parashikuara në standard dhe jepen udhëzime praktike të mbështetura në përvojat ndërkombëtare.

Ky dokument teknik vjen në vijim të një vargu produktesh të dijes, të përgatitura në kuadër të programit PULSAR, si “Dokument udhërrëfyës i reformave të kontabilitetit në sektorin publik: model i praktikës së mirë”⁵ Dokumenti udhërrëfyës jep udhëzime të gjithanshme për vënien në zbatim të reformave të KSP-së dhe nënvizon se çfarë duhen mbajtur parasysh si aspekte të rëndësishme, si qasja e reformës, vënia në zbatim, monitorimi, drejtimi i brendshëm, kapaciteti organizativ, komunikimi dhe kultura, dhe përfshin një shembull ilustrues të përgatitjes së një pasqyre të pozicionit financiar në çelje si edhe një listë kontrolli për dhënien e informacioneve shpjeguese dhe paraqitjen.

Udhëzimet e paraqitura këtu kanë për qëllim të ndihmojnë në zbatimin e SNKSP 33 por nuk mjaftojnë për të kuptuar të gjithë standardin. SNKSP 33 nuk është një udhëzim strikt për zbatimin për herë të parë, duke qenë se lejon një larmi përjashtimesh. Për pasojë, nuk ia zë vendin një strategjie të përgjithshme dhe të gjithanshme për reformën. SNKSP 33 mund të shërbejë si një kuadër i rëndësishëm për përcaktimin e piketave të reformës, por as këtu nuk ua zë vendin vendimeve strategjike. Ky dokument teknik vjen më poshtë se autoriteti absolut mbi kërkesat e SNKSP-ve, Manuali i BSNKSP-së, të cilin mund ta gjeni në www.ipsasb.org.

SNKSP 33 është një standard i hartuar për juridiksionet që e vënë në zbatim në mënyrë të drejtpërdrejtë paketën e plotë të standardeve të SNKSP-ve, pra pa u bërë asnjë ndryshim standardeve. Mirëpo, shumë vende i zbatojnë SNKSP-të në mënyrë të tërthortë, çka do të thotë se i përdorin SNKSP-të si bazë për hartimin ose rishikimin e një kornize kombëtare të KSP-së, që zakonisht dallon nga SNKSP-të për shkak të përshtatjeve të bëra sipas vendit. Këto përshtatje mund të kenë të bëjnë me terminologjinë, përzgjedhjen e opsioneve të ofruara nga SNKSP-të, përfshirjen e udhëzimeve shtesë ose devijime të plota nga SNKSP-të, siç është mospërfshirja e standardeve të caktuara. Mirëpo, duhet theksuar se edhe nëse një juridiksion synon t’i zbatojë në mënyrë të tërthortë SNKSP-të, SNKSP 33 mund të jetë i dobishëm për këtë proces.

⁵ Gjendet në adresën: <https://cfrr.worldbank.org/publications/roadmap-public-sector-accounting-reform-good-practice-template>

Objektivi kryesor i SNKSP 33 është të sigurojë që pasqyrat e para financiare që përdorin SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara:

- Të bëjnë raportim transparent për kalimin drejt SNKSP-ve;
- Të shërbejnë si një pikënisje e përshtatshme për përputhshmërinë me SNKSP-të;
- Të realizohen me një kosto që nuk tejkalon përfitimet për përdoruesit.

Juridiksioneve u kërkohet ta zbatojnë SNKSP 33 kur hartojnë dhe paraqesin pasqyra financiare vjetore gjatë kalimit drejt SNKSP-ve me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Zbatues për herë të parë është juridiksioni që fut në përdorim për herë të parë SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara dhe paraqet pasqyrat e para financiare kalimtare sipas SNKSP-ve. SNKSP 33 zbatohet njësoj për zbatuesit për herë të parë politikat e mëparshme kontabël të të cilëve janë me bazë monetare, me bazë me të drejta dhe detyrime të konstatuara ose me bazë hibride.

SNKSP 33 është përgatitur sepse është pranuar nga ana e BSNKSP-së se zbatimi i paketës së plotë të standardeve të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara SNKSP është një sipërmarrje e ndërlikuar. Me anë të SNKSP 33, BSNKSP-ja i ndihmon subjektet që i hyjnë këtij procesi ndryshimi të vështirë. SNKSP 33 nuk e mbulon të gjithë periudhën e vënies në zbatim të SNKSP-ve. Në fakt, ai zbatohet kur është kryer një pjesë e madhe e planifikimit dhe njësia ekonomike është në fazat përfundimtare të kalimit drejt përputhshmërisë së plotë me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara.

Struktura e këtij dokumenti teknik ndjek renditjen logjike kohore:

- Pjesa 2 trajton aktivitetet që duhen kryer përpara datës së futjes në përdorim të SNKSP-ve;
- Pjesët 3-5 trajtojnë aktivitetet që duhen kryer pas datës së futjes në përdorim të SNKSP-ve;
- Pjesa 6 jep një pamje të përgjithshme të përvojës së vënies në zbatim për herë të parë të SNKSP-ve nga disa juridiksione nga bota;
- Pjesa 7 dokumenton konstatimet dhe rekomandimet kryesore për këtë temë.

PLANIFIKIMI PARAPRAK PËR ZBATIMIN E SNKSP 33

SNKSP 33 ofron një paketë të plotë parimesh të cilat i lehtësojnë subjektet që zbatojnë për herë të parë SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara.

Por, BSNKSP-ja thekson se zbatuesi për herë të parë nuk duhet të mbështetet vetëm në periudhat lehtësuese të SNKSP 33 për t'u përgatitur për kalimin drejt SNKSP-ve. BSNKSP-ja i nxit juridiksionet të marrin masat për planifikimin e duhur për këtë kalim, përpara zbatimit formal të SNKSP 33. BSNKSP-ja⁶ ofron udhëzime për kalimin drejt bazës me të drejta dhe detyrime të konstatuara të kontabilitetit për njësitë e sektorit publik. Një prej publikimeve të para të PULSAR-it, "Dokument udhërrëfyes i reformave të kontabilitetit në sektorin publik: model i praktikës së mirë",⁷ jep më shumë informacione mbi renditjen kohore dhe elementet më kryesore të reformës për vënien në zbatim të kontabilitetit në sektorin publik në përgjithësi. Edhe FMN-ja ofron udhëzime për vënien në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në sektorin publik (FMN, 2016).⁸

Ekziston nevoja për një strategji me renditje të duhur dhe me faza, me afate të besueshme, për vënien në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara për futjen në zbatim të SNKSP-ve.

Strategjia e vënies në zbatim duhet të mbajë parasysh disa faktorë, ndër të tjera: (i) mbështetjen politike dhe gatishmërinë e palëve kyçe të interesit; (ii) miratimin e afateve të realizueshme të zbatimit; (iii) ndryshimin e mjedisit ekzistues ligjor dhe rregullator; (iv) gatishmërinë e burimeve të nevojshme, përfshirë edhe ato financiare dhe njerëzore; (v) ngritjen e strukturave të duhura për bashkërendimin dhe administrimin e reformës; (vi) përcaktimin e mekanizmave për menaxhimin dhe zbutjen e riskut; (vii) hartimin e një strategjie për menaxhimin e ndryshimit dhe ngritjen e kapaciteteve, përfshirë hartimin dhe zbatimin e planeve të komunikimit, informimit dhe formimit; (viii) integrimin midis funksioneve/sistemeve të ndryshme të MFP-së, si kontabiliteti, buxheti, thesari, të ardhurat, borxhi, prokurimi etj.; dhe (ix) ngritjen në nivel apo hartimin nga e para të një sistemi të ri të informacionit për menaxhimin financiar (SIMF) (i cili, në rastin ideal, do të duhej të integronte funksionet kryesore të lartpërmendura të MFP-së). Informacione të tjera mbi elementet kyçe të zbatimit të reformës gjenden në një tjetër publikim të PULSAR-it, "Faktorët shtytës të reformës së kontabilitetit në sektorin publik", i cili kërkon të ndihmojë qeveritë në identifikimin, shqyrtimin dhe nxitjen e faktorëve shtytës së këtyre reformave.⁹

⁶ BSNKSP. Kalimi drejt bazës kontabël me të drejta dhe detyrime të konstatuara: udhëzues për njësitë ekonomike të sektorit publik. Botimi III, janar 2011, URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-study-14-3e.pdf>

⁷ Banka Botërore. Dokument udhërrëfyes për reformën e kontabilitetit të sektorit publik: model i praktikës së mirë. 2018. URL: <https://cfrr.worldbank.org/publications/roadmap-public-sector-accounting-reform-good-practice-template>

⁸ Cavanagh, J., S. Flynn, dhe D. Moretti (2016). Implementing Accrual Accounting in the Public Sector (Zbatimi i kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në sektorin publik). FMN, Departamenti i Çështjeve Fiskale. Shtator 2016. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1606.pdf>

⁹ Gjendet në adresën: <https://cfrr.worldbank.org/publications/pulsar-drivers-public-sector-accounting-reforms>.

Siç vërehet në paragrafin e mësipërm, vënia në zbatim e SNKSP-ve është një reformë ambicioze dhe afatgjatë e cila do të kërkojë shumë punë dhe burime. Mirëpo, vënia në zbatim e reformës së KSP-së, bazuar në një paketë solide standardesh ndërkombëtare për sektorin publik dhe praktikat e mira ndërkombëtare, si SNKSP-të, u jep mundësi juridiksioneve që jo vetëm të përmirësojnë cilësinë dhe besueshmërinë e informacioneve të tyre financiare, që mund të përdoren në vendimmarrje, por edhe:

- Të vlerësojnë gjendjen financiare, rezultatin financiar dhe flukset monetare të qeverisë;
- Të nxitin njëtrajshmërinë dhe krahasueshmërinë e mëtejshme me vendet e ngjashme në rajon dhe në botë;
- Të fuqizojnë planifikimin e investimeve publike dhe administrimin e aktiveve shtetërore;
- Të arrijnë nivele më të larta të transparencës dhe llogaridhënies fiskale, që mund të kontribuojë në përmirësimin e vlerësimit kreditor sipas agjencive të vlerësimit kreditor.

Për shkak të vendimmarrjes më të mirë, të mundësuar nga rritja e gatishmërisë së të dhënave, vënia në zbatim e reformës së KSP-së mund të kishte edhe këto përfitime të tërthorta:

- Përmirëson cilësinë e shërbimeve publike;
- Siguron stabilitetin fiskal dhe nxit rritjen ekonomike në vend;
- Rrit pranueshmërinë dhe besueshmërinë e qeverive.

Siç thuhet edhe më lart, duhet theksuar se vënia në zbatim e SNKSP-ve kërkon një nivel të konsiderueshëm bashkëpunimi dhe bashkërendimi midis Ministrisë së Financave (MF) ose një agjencie/organi tjetër (caktuar si kryesues i zbatimit të reformës), dhe palëve të tjera kryesore institucionale të interesit siç janë thesari, administrata tatimore dhe institucioni i kontrollit të lartë të shtetit (KLSH). Roli i KLSH-së është sidomos i rëndësishëm gjatë të gjithë procesit të vënies në zbatim, duke qenë se audituesit e jashtëm mund të jenë aleatë të fuqishëm gjatë përgatitjes, zbatimit dhe vlerësimit të reformës. Për shembull, audituesit e jashtëm duhen trajnuar në kohën e duhur për kuadrin e ri rregullator dhe mund të përfshihen edhe në konfirmimin e shumave të deklaruara në bilancin çelës.

Në përgjithësi, strategjia e zbatimit mund të mbështetet në njërin prej dy qasjeve: qasja e menjëhershme ose qasja me faza. Qasja e

menjëhershme nënkupton kalimin nga sistemi kontabël përpara SNKSP-ve në përputhshmërinë e plotë me SNKSP-të duke filluar nga një datë e caktuar. Në dallim prej saj, qasja me faza kërkon vënien progresive në zbatim të përmirësimeve sipas një sekuence të planifikuar, me qëllim përmbytjen sa më plotësisht të kërkesave të SNKSP-ve deri në fund të fazës përfundimtare. SNKSP 33 është konceptuar për një qasje me faza, pra përfshin disa përjashtime gjatë një periudhe jo më të gjatë se tre vjet. Në disa juridiksione, qasja e menjëhershme është e vetmja mundësi, për shkak se e drejta administrative u kërkon njësive ekonomike të ndjekin legjislacionin formal për raportimin financiar, i cili mund të mos ua lejojë njësive ekonomike ta ndajnë në faza vënien në zbatim, ndërsa testimi i të dy sistemeve paralelisht është zakonisht i kushtueshëm dhe kërkon kapacitete operative shtesë.

Ky dokument teknik rekomandon një qasje me faza për vënien në zbatim të SNKSP-ve. Qasja e menjëhershme, ku të gjitha ose shumica e kërkesave të SNKSP-ve do të zbatoheshin nga të gjitha njësitë e qeverisjes duke filluar nga një datë e caktuar, mbart rreziqe të tilla si vartësia e lartë ndaj konsulentëve të jashtëm dhe nxjerrjen nga loja të aftësive të brendshme organizative. Qasja e menjëhershme mund të çonte në një vonesë të konsiderueshme në nisje, ndërkohë që përfundojnë të gjitha përgatitjen e nevojshme për të qenë gati për zbatimin e plotë.

Në dallim prej kësaj, qasja me faza u jep mundësi juridiksioneve të dëshmojnë përfitime të shpejta duke mundësuar përmbytjen e disa kërkesave të SNKSP-ve në periudhën afatshkurtër, ndërkohë që në periudhën afatmesme bëhet zbatimi progresiv i SNKSP-ve. Qasja me faza jep kohë edhe për rritjen e aftësive dhe ekspertizës të lidhura me SNKSP-të, për të ruajtur ritmin e zbatimit. Duke mbajtur parasysh kuadrin ekzistues kontabël, sistemet e ngritura informatike dhe kapacitetin e personelit, normalisht më e përshtatshme është qasja me faza, ku mbyllen boshllëqet e identifikuara kundrejt SNKSP-ve dhe rritet cilësia e informacionit kontabël në mënyrë progresive gjatë një faze të vënies në zbatim. Por, duhet thënë se qasja me faza ka edhe ajo rreziqet e veta, të cilat kryesisht konsistojnë në: (i) periudha më të gjata të vënies në zbatim; (ii) lodhje nga reforma; dhe (iii) humbje e forcës shtytëse dhe mbështetjes politike.

Renditja kohore e reformave të SNKSP-ve

Gjatë renditjes kohore të fazave të vënies në zbatim të SNKSP-ve, parim orientues është të përcaktuarit qartë e bazave. Një prej gjërave bazë të kontabilitetit shtetëror është “kontabilizimi i elementeve monetare përpara kontabilizimit të të drejtave dhe detyrimeve”. Rrjedhimisht, plani i zbatimit duhet të fillojë me përputhshmërinë me SNKSP 2 “Pasqyra e flukseve monetare”, që është një prej standardeve të paketës së standardeve me të drejta dhe detyrime të konstatuara SNKSP.¹⁰

Parimet e tjera orientuese në përcaktimin e renditjes kohore të fazave janë objektivat e raportimit financiar shtetëror: llogaridhënia dhe vendimmarrja. Pasqyrat financiare janë të dobishme nëse japin informacione cilësore për aktivet dhe detyrimet që i prekin drejtpërdrejt këta objektiva. Klasa më e madhe e aktiveve, që ka rëndësi për llogaridhënien dhe vendimmarrjen, janë aktivet e qëndrueshme (përfshirë aktivet infrastrukturore). Nga ana e pasivit, zërat dukshëm më të mëdhenj janë borxhi publik dhe detyrimet për pensionet; të dy këta zëra e ekspozojnë qeverinë ndaj risqeve të rëndësishme të likuiditetit dhe tregut. Prandaj, plani i zbatimit duhet t’i japë përparësi njohjes dhe dhënies së informacioneve shpjeguese për elementet më të mëdha në pasqyrën e bilancit. Materiali i PULSAR-it “Fuqizimi i menaxhimit të aktiveve të qëndrueshme nëpërmjet kontabilitetit të sektorit publik”¹¹ e trajton më gjerësisht kontabilizimin dhe raportimin e aktiveve të qëndrueshme.

Në renditjen kohore duhen marrë parasysh edhe rrethanat e juridiksionit. Për shembull, në vendet ish-sovjetike, regjistrat dhe kontabiliteti i aktiveve zakonisht është solid prej së shkuarës. Në planin e zbatimit duhen marrë parasysh edhe këto pika të forta.

SNKSP 33 bën dallimin midis një faze përgatitjeje (që mund të zgjasë për aq kohë sa është e nevojshme) dhe një periudhe kalimtare (e cila nuk mund të jetë më e gjatë se tre vjet). Gjatë fazës së përgatitjes, njësitë ekonomike i paraqesin pasqyrat financiare në bazë të politikave të mëparshme kontabël; ndërsa gjatë

fazës kalimtare, njësitë ekonomike i hartojnë pasqyrat financiare në bazë të SNKSP-ve, por me disa përjashtime. Pas periudhës kalimtare, njësitë ekonomike duhet t’i paraqesin pasqyrat financiare në përputhshmëri të plotë me SNKSP-të.

SNKSP 33 përfshin disa dispozita kalimtare që zbatohen gjatë periudhës trevjeçare pas datës së futjes në përdorim. Gjatë periudhës trevjeçare, zbatuesit për herë të parë mund të përjashtohen nga kërkesat për njohjen e aktiveve dhe detyrimeve të veçanta dhe nga eliminimi i transaksioneve dhe tepricave në konsolidim. Kjo do të thotë se pasqyrat financiare gjatë kësaj periudhe, gjithë duke përfituar nga disa përjashtime të caktuara, nuk janë ende në përputhshmëri me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara.

Edhe pse përjashtimet kalimtare në SNKSP 33 synojnë t’i ndihmojnë njësitë ekonomike në rrugën drejt vënies në zbatim të SNKSP-ve, këto duhen konsideruar si faza e fundit e procesit të futjes në zbatim. Arsyeja për këtë është se përjashtimet hyjnë në zbatim nga data e futjes në zbatim dhe kanë afat të kufizuar prej tre vjetësh, që shpesh nuk është e mjaftueshme për bërjen e kalimit nga vendet. Po të kihet parasysh se zbatimi i dispozitave kalimtare ua lejon njërive raportuese të kufizojnë, eliminojnë dhe shtyjnë në kohë një pjesë të punës që kërkon faza kalimtare, në afat të shkurtër njësitë ekonomike mund t’i joshë ideja që pasqyrat financiare t’i quajnë “pasqyra financiare kalimtare sipas SNKSP-ve”. Megjithatë i duhet bërë ballë këtij tundimi dhe momenti i ngritjes së këtij pretendimi nga njësitë ekonomike shtetërore duhet menduar me kujdes.

Kjo, sepse zbatimi i disa prej përjashtimeve, sidomos i atyre që kanë të bëjnë me shuma materiale, si aktivet afatgjata materiale, skemat me përfitime të përcaktuara dhe instrumentet financiare, cenonjë paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare dhe mund të shkaktojnë opinion me rezerva nga auditimi. Gjithashtu, zbatimi i dispozitave kalimtare i kufizon përfitimet që sjell përdorimi i SNKSP-ve në periudhën afatshkurtër, sepse integriteti dhe transparenca e pasqyrave financiare nuk arrihen plotësisht që në datën e bërjes së kalimit por rriten me kalimin e kohës.

¹⁰ Në mënyrë alternative, juridiksionet mund të fillonin me përputhjen me SNKSP-në me bazë monetare (Raportimi financiar sipas bazës monetare të kontabilitetit), që është një standard i cili është hartuar për të qenë një hap i ndërmjetëm drejt zbatimit të SNKSP-ve me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Ky standard nuk konsiderohet si qëllim në vetvete. SNKSP-ja me bazë monetare i nxit juridiksionet që janë duke e përfunduar kalimin drejt bazës me të drejta dhe detyrime të konstatuara të raportimit financiar dhe drejt zbatimit të SNKSP-ve me të drejta dhe detyrime të konstatuara të paraqesin një pasqyra arkëtimesh dhe pagesash në të njëjtin format që e kërkon SNKSP 2 “Pasqyrat e flukseve monetare”.

¹¹ Gjetet në adresën: <https://cfr.worldbank.org/publications/strengthening-fixed-asset-management-through-public-sector-accounting>

Kalimi drejt kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara kërkon përmirësime progresive në pasqyrat financiare dhe pretendimi se është bërë zbatimi për herë të parë i SNKSP-ve me të drejta dhe detyrime të konstatuara duhet bërë vetëm kur njësia ekonomike ka besim se e ka arritur përputhshmërinë e plotë brenda tre viteve të lejuara. Gjatë periudhës kalimtare, do të duhej të deklarohet në pasqyrat financiare se njësia ekonomike është në proces të vënies në zbatim të SNKSP-ve me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Duhet theksuar se, në bazë të SNKSP 33, përjashtimet kalimtare kërkojnë edhe dhënien e informacioneve shpjeguese shtesë, që përmenden në pjesën 5 "Dhënia e informacioneve shpjeguese" të këtij materiali.

Vëmendje e veçantë gjatë fazës përgatitore duhet t'i kushtohet rishikimit dhe bërjes së ndryshimeve në kuadrin ligjor dhe rregullator ekzistues, i cili, në disa raste, mund të kërkojë kohë të konsiderueshme. Duhet theksuar se për zbatimin e tërthortë dhe sidomos për zbatimin e drejtpërdrejtë të SNKSP-ve mund të nevojitet një shqyrtim dhe harmonizim i hollësishëm midis kuadrit kombëtar të MFP-së/KSP-së dhe SNKSP-ve. Hartimi dhe miratimi i një ligji të veçantë për kontabilitetin në sektorin publik përbën një rrugë shumë të mirë për t'i dhënë përparësi dhe për ta mbështetur punën për KSP-në në çdo juridiksion.

Siç përmendet më lart, një rol kritik në vënien në zbatim me sukses të gjithë reformës do të luajë puna në vazhdimësi për formimin dhe rritjen e kapaciteteve gjatë gjithë kohëzgjatjes së reformës së SNKSP-ve, përfshirë edhe fazën përgatitore. Ka shembuj të qasjeve të ndryshme të ngritjes së kapaciteteve, nga të cilët mund të mësohet në bazë të kushteve dhe nevojave të veçanta për formim në secilin juridiksion. Disa prej

metodave që hasen më shpesh: (i) kryerja e veprimtarive të rregullta të ndërgjegjësimit dhe përhapjes për grupe të ndryshme të interesit gjatë fazës së përgatitjes; (ii) realizimi i veprimtarive të veçanta të formimit për tema të lidhura si fazat e përgatitjes dhe vënies në zbatim; (iii) hartimi i programeve të gjithanshme të formimit për SNKSP-të në nivel institucional dhe nivel kombëtar; (iv) zhvillimi i programeve kombëtare të certifikimit për SNKSP-të ose zbatimi i kërkesës për të ndjekur një program ndërkombëtar certifikimi të njohur, si p.sh., programet e Shoqatës së Kontabilistëve të Miratuar të Autorizuar (ACCA) apo Institutit të Autorizuar të Financave dhe Llogaridhënies Publike (CIPFA); dhe (v) krijimi i programeve të zhvillimit profesional të vazhduar (ZHPV) për periudhën pas vënies në zbatim.

NJOHJA DHE MATJA: PARIMI I PËRGJITHSHËM

Parimi i përgjithshëm mbi të cilin bazohet SNKSP 33 është se më datën e futjes në zbatim të SNKSP-ve me të drejta dhe detyrime të konstatuara, zbatuesi për herë të parë i zbaton kërkesat e SNKSP-ve në mënyrë retrospektive me përjashtim të rasteve kur ia ndalon ose ia lejon SNKSP 33. Zbatuesi për herë të parë duhet të jetë në përputhshmëri me çdo standard SNKSP që ka hyrë në fuqi më datën e futjes në zbatim të SNKSP-ve. Rrjedhimisht, pasqyrat e para financiare me bazë SNKSP-të paraqiten sikur njësia ekonomike t'i kishte zbatuar gjithmonë SNKSP-të, në varësi të disa përjashtimeve, për të cilat flitet më poshtë. Pikënisja e SNKSP 33 është se pasqyra hapëse e pozicionit financiar, e njohur edhe si bilanci në çelje, hartohet më datën e kalimit drejt SNKSP-ve. Ngaqë zbatuesit për herë të parë i kërkohet të jetë në përputhshmëri me të gjitha SNKSP-të që janë në fuqi më datën e raportimit, dispozitat e veçanta kalimtare të SNKSP-ve të veçanta nuk zbatohen për zbatuesin për herë të parë. Përkundrazi, zbatuesi për herë të parë e harton pasqyrën hapëse të pozicionit financiar në përputhje me kërkesat e SNKSP 33.

Shumat që duhen raportuar në bilancin hapës duhen rishikuar me kujdes dhe, në disa raste, të pastrohen nga të dhënat e vjetruara, për të cilat madje mund të mungojë edhe një pjesë e dokumentacionit mbështetës. Kjo vlen sidomos për disa të dhëna historike dhe teprica të raportuara në SIMF aktual ose të mëparshëm. Ky proces duhet bërë sa më herët, mundësisht gjatë fazës përgatitore, për të shmangur situatën ku informacionet e vjetruara financiare në pasqyrat financiare hapëse përgatiten bazuar në kornizën e SNKSP-ve. Kjo punë e rrit më tej besueshmërinë dhe

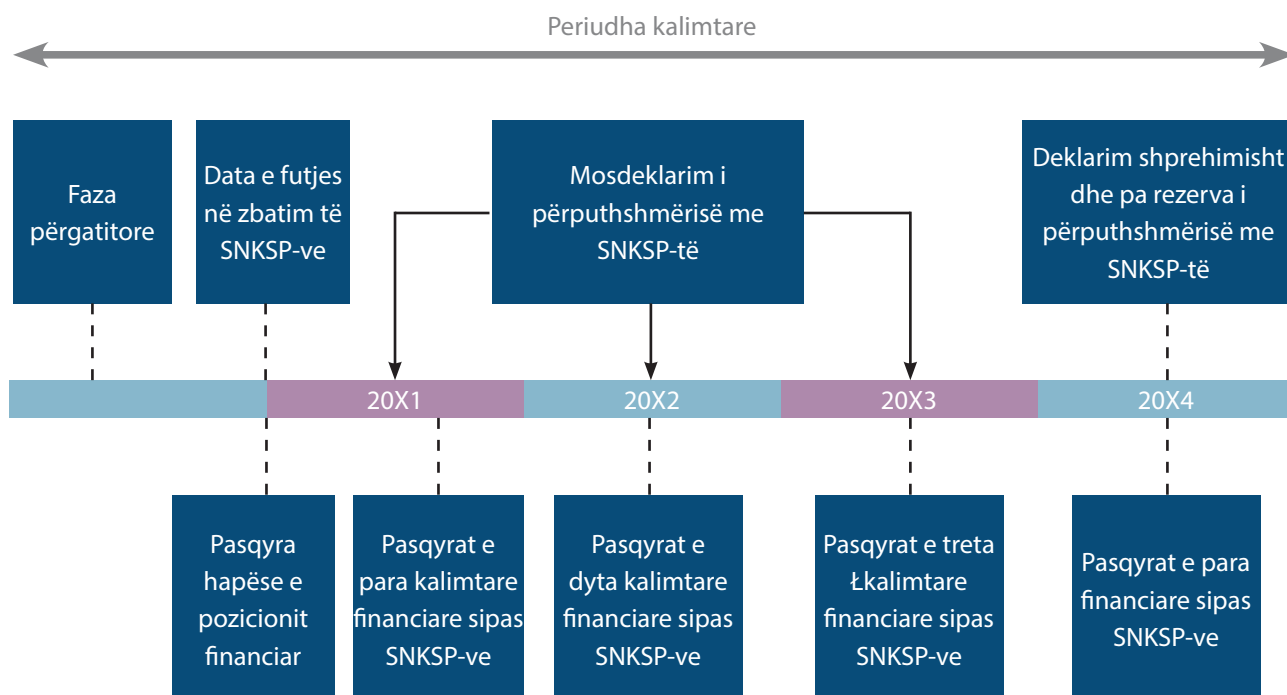
cilësinë e informacioneve financiare që përdoren në vendimmarrje.

Figura 1 ilustron grafikun kohor nga futja në zbatim e SNKSP-ve deri në nxjerrjen e pasqyrave të para financiare sipas SNKSP-ve nëse njësia ekonomike ndjek përjashtimet kalimtare të SNKSP 33 të cilat prekin paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare dhe mundësinë e njësisë për të pretenduar përputhshmërinë me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Grafiku kohor ilustron datat kryesore për zbatuesin për herë të parë, për të cilin viti fiskal përkon me atë kalendarik dhe data e kalimit është 1 janari i vitit 20X1, me periudhë kalimtare trevjeçare (lejohet edhe një ose dy vjet). Kalendar i Figurës 1 nuk është sipas shkallës; vini re se faza përgatitore zgjat zakonisht më shumë se periudha e kalimit.

Këtu ilustrohet kuptimi i termave të ndryshëm të përkufizuar në SNKSP 33:

- **Pasqyra hapëse e pozicionit financiar** është pasqyra e pozicionit financiar që harton zbatuesi për herë të parë më datën e futjes në zbatim të SNKSP-ve.
- **Data e futjes në zbatim të SNKSP-ve** është data kur njësia ekonomike zbaton për herë të parë SNKSP-të dhe fillon periudhën e raportimit në të cilën zbatuesi për herë të parë përdor SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara dhe për të cilën njësia ekonomike paraqet pasqyrat e para financiare kalimtare sipas SNKSP-ve ose pasqyrat e para financiare sipas SNKSP-ve.

Figura 1. Kalendari i futjes në zbatim të SNKSP-ve (nëse njëسيا ekonomike zbaton përjashtimet kalimtare)

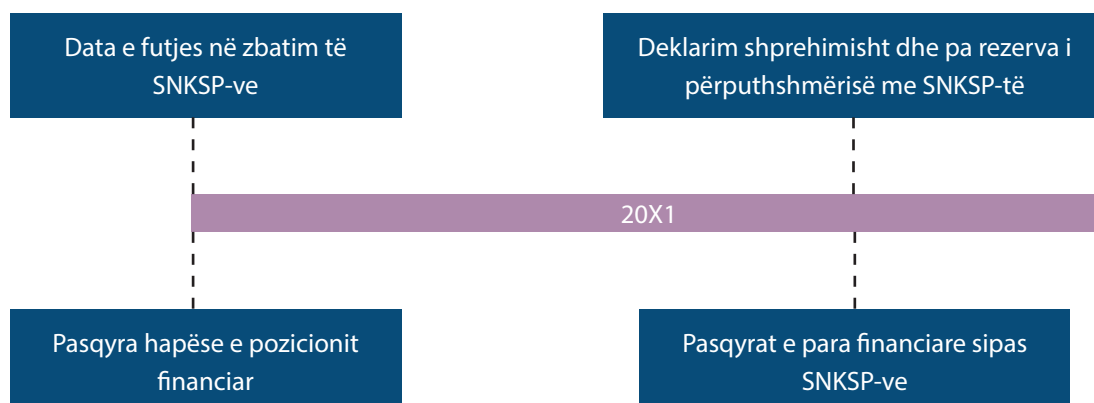


- **Periudha kalimtare** është periudha gjatë së cilës zbatuesi për herë të parë zbaton një ose më shumë prej përjashtimeve të këtij SNKSP-je përpara se të jetë në përputhje me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara dhe përpara se të mund të bëjë një deklaratë shprehimisht pa rezerva se është në përputhshmëri me SNKSP-të.
- **Pasqyrat financiare kalimtare sipas SNKSP-ve** janë pasqyrat financiare të përgatitura në përputhje me SNKSP 33, për të cilat zbatuesi për herë të parë nuk mund të deklarojë shprehimisht dhe pa rezerva përputhshmërinë me kornizën e SNKSP-ve në tërësi.

- **Pasqyrat e para financiare sipas SNKSP-ve** janë pasqyrat e para vjetore financiare ku përfshihet deklarimi shprehimisht dhe pa rezerva i përputhshmërisë me SNKSP-të. Zakonisht formulimi i një deklarate të tillë është: “Këto pasqyra financiare janë hartuar në përputhje me SNKSP-të.”

Figura 2 ilustron grafikun kohor nga futja në zbatim e SNKSP-ve deri në nxjerrjen e pasqyrave të para financiare sipas SNKSP-ve nëse njëسيا ekonomike nuk ndjek përjashtimet kalimtare të SNKSP 33 të cilat prekin paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare dhe mundësinë e njësisë për të pretenduar

Figura 2. Kalendari i futjes në zbatim të SNKSP-ve (nëse njëسيا ekonomike nuk zbaton përjashtimet kalimtare)



përputhshmërinë me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Në këtë rast, nuk ka pasqyra financiare kalimtare sipas SNKSP-ve dhe pasqyrat e para financiare të nxjerra pas pasqyrës hapëse të pozicionit financiar janë pasqyrat e para financiare sipas SNKSP-ve, me deklarinim shprehimisht dhe pa rezerva mbi përputhshmërinë me SNKSP-të.

Në varësi të përjashtimeve të renditura më pas në këtë dokument teknik, zbatuesit për herë të i parë i kërkohet:

- Të njohë, duke filluar me elementet më të mëdha, të gjitha aktivet dhe detyrimet, njohja e të cilave kërkohet nga SNKSP-të;
- Të mos njohë zërat si aktive dhe detyrime nëse SNKSP-të nuk e lejojnë njohjen;

- Të riklasifikojë në përputhje me SNKSP-të ata zëra që janë njohur në bazën e mëparshme të kontabilitetit;
- Të zbatojë SNKSP-të njëtrajtshëm për matjen e të gjitha aktiveve dhe detyrimeve të njohura.

Në tabelat 2, 3 dhe 4 jepen disa shembuj të dallimeve që mund të lindin midis politikave të mëparshme kontabël dhe SNKSP-ve lidhur me njohjen dhe çregjistrimin, riklasifikimin dhe matjen. Kalimi drejt SNKSP-ve e detyron njësinë ekonomike t'i ndryshojë politikat për njohjen dhe matjen. Rezultati i kësaj njihet në përgjithësi në aktivet neto/kapitalin neto të pasqyrës hapëse të pozicionit financiar ose në pasqyrat e mëpasshme të pozicionit financiar gjatë periudhës kalimtare.

Tabela 2. Shembuj për njohjen dhe çregjistrimin sipas SNKSP-ve

Njeh	Çregjistron
• Detyrimet për pensione • Aktivet dhe pasivet për tatimet e shtyra • Aktivet dhe pasivet e qirasë financiare • Provigjonet, vetëm nëse i kërkon ligji ose janë konstruktive • Instrumentet financiare derivative • Aktive afatgjata jo-materiale të marra në pronësi • Kostot e zhvillimit të brendshëm	• Provigjonet që nuk i përmbushin kriteret • Aktivet afatgjata jo-materiale që nuk i përmbushin kriteret

Tabela 3. Shembuj për riklasifikimin sipas SNKSP-ve

Politikat e mëparshme kontabël	Ne përputhje me SNKSP-të
Aktivitet financiar	Klasifikimi në bazë të (a) modelit administrues të njësisë ekonomike për aktivet financiare dhe (b) karakteristikave të flukseve monetare kontraktore të aktiveve financiare në përputhje me SNKSP 41
Pasivet financiar	Pasiv ose kapital neto sipas SNKSP 28
Kompensimi	Paraqiten vlerat bruto nëse SNKSP nuk e lejon kompensimin
Pasqyra e pozicionit financiar	Në përgjithësi veçohet paraqitja e aktiveve dhe detyrimeve afatgjata dhe afatshkurtra sipas SNKSP 1
Letrat me vlerë në pasqyrën e flukseve monetare	Klasifikohen si ekuivalente të mjeteve monetare vetëm nëse < 3 muaj nga data e marrjes

Tabela 4. Shembuj për matjen sipas SNKSP-ve

Politikat e mëparshme kontabël	Ne përputhje me SNKSP-të
Instrumentet financiare	Vlerë e drejtë ose kosto e amortizuar sipas SNKSP 41
Detyrimet për pensione	Zbatohet SNKSP 39 (kompleks dhe i hollësishëm)
Provizjonet	Çmuarja më e mirë sipas SNKSP 19
Zhvlerësimi i aktiveve	Zbatohen SNKSP 21 dhe 26 (kompleks dhe të hollësishëm)
Rivlerësimi i inventarëve	Nuk lejohet sipas SNKSP 12

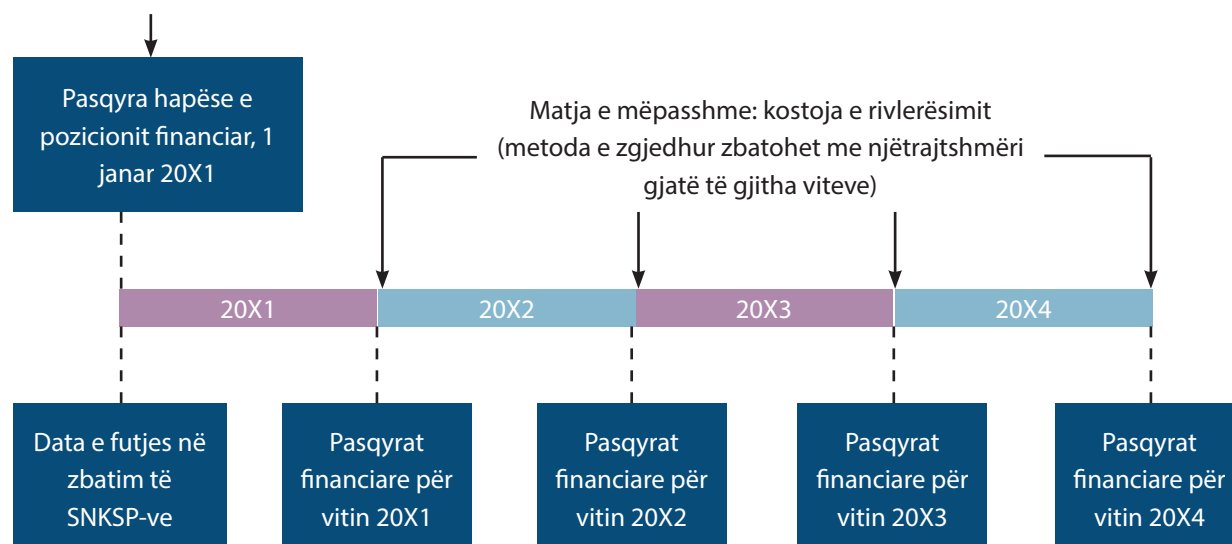
Nëse zbatuesi për herë të parë i shfrytëzon përjashtimet që prekin paraqitjen e drejtë dhe aftësinë e tij për të konfirmuar përputhshmërinë me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara, ai nuk do të jetë në gjendje të bëjë deklarata shprehimisht pa rezerva mbi përputhshmërisë me SNKSP-të gjatë periudhës kalimtare. Kur zbaton përjashtimet që prekin paraqitjen e drejtë dhe aftësinë e tij për të konfirmuar përputhshmërinë me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara gjatë periudhës së kalimit drejt SNKSP-ve me të drejta dhe detyrime të konstatuara, zbatuesi për herë të parë përgatit pasqyra financiare kalimtare sipas SNKSP-ve. Përmes zbatimit të dispozitave kalimtare, juridiksioni mund ta kufizojë sasinë e nevojshme të punës për të hartuar pasqyrën hapëse të pozicionit financiar. Një pjesë e punës eliminohet fare; një pjesë e punës shtyhet për pas datës së kalimit.

Matja në pasqyrën hapëse të pozicionit financiar kundrejt matjes së mëpasshme

Në momentin e futjes në zbatim të SNKSP-ve, njësia ekonomike duhet të hartojë një pasqyrë hapëse të pozicionit financiar, siç e ilustron Figura 3. Pasqyra hapëse e pozicionit financiar, e njohur edhe si bilanci hapës, i paraqet të gjitha aktivet dhe pasivet më datën e kalimit në përputhje me kërkesat e SNKSP-ve për njohjen dhe matjen.

Figura 3. Matja e aktivitetit në bilancin hapës kundrejt matjes së mëpasshme

Kostoja e vlerës së drejtë, e çmuar me koston e amortizuar e zëvendësimit (KAZ)



SNKSP 33 ia lejon zbatuesit për herë të parë të zgjedhë politikat kontabël për vlerësimin e aktiveve në pasqyrën hapëse të pozicionit financiar që mund të mos jenë të njëjta me politikat kontabël të cilat njësia ekonomike planifikon të zbatojë për matjen e mëpasshme në pasqyrat e ardhshme financiare sipas SNKSP-ve. Ky është një përjashtim i përfshirë në SNKSP 33, sepse në përgjithësi njësia ekonomike duhet të përdorë të njëjtat politika kontabël në pasqyrën hapëse të pozicionit financiar me ato të përdorura për të gjitha periudhat e paraqitura. Ky përjashtim i jep mundësi njësive ekonomike të përdorë vlerën aktuale (vlerën e drejtë) në pasqyrën hapëse të pozicionit financiar dhe të përdorë ose modelin e koston ose modelin e rivlerësimit në periudhat e mëpasshme.

Matja në pasqyrën hapëse të pozicionit financiar sipas SNKSP-ve

Zakonisht, njësia ekonomike e ka të kufizuar informacionin e koston historike për aktivet. Për vitet e fundit, ky informacion mund të jetë i gatshëm në formë elektronike. Për vitet më të hershme, ky informacion në përgjithësi gjendet vetëm nëpër arkivat shkresore. Kur, më datën e futjes në zbatim të SNKSP-ve me të drejta dhe detyrime të konstatuara, nuk ka të gatshëm informacion të besueshëm për koston historike të një aktivi, SNKSP-të lejojnë përcaktimin e një "kostoje të supozuar", që mund të përdoret kur nuk ke koston e blerjes apo koston e amortizuar. Informacioni i koston së aktiveve në ndërtim (punime në proces) gjendet lehtë dhe duhet përdorur për vlerësimin në pasqyrën hapëse të pozicionit financiar.

Njësia ekonomike mund të mendojë përdorimin e koston së amortizuar të zëvendësimit (KAZ) për të përcaktuar vlerat e aktiveve të përfunduara, siç janë aktivet infrastrukturore, në pasqyrën e pozicionit financiar. KAZ-ja është e barabartë me koston aktuale të zëvendësimit të aktivit me ekuivalentin e tij modern, minus zbritjet e bëra për të gjitha amortizimet fizike dhe zhvlerësimet. Ekuivalenti modern është aktivi i cili ofron të njëjtën performancë në potencial me të aktivitet ekzistues, por me teknologji dhe standarde më të fundit. Kostoja bruto e zëvendësimit (KBZ) është kostoja e ndërtimit të një ekuivalenti të ri modern të aktivitet. Dallimi midis koston bruto dhe koston së amortizuar është kostoja e restaurimit të aktivitet nga gjendja në të cilën ndodhet në gjendjen që do të ishte po të kishte qenë i ri dhe modern.

Pra, ky dokument teknik rekomandon përcaktimin e një kostoje të supozuar kur nuk ka informacion për koston historike të aktiveve, duke qenë se KAZ-ja është praktike për njësine ekonomike që e përdor, për të arritur një paraqitje të drejtë dhe përputhshmërinë me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara në momentin e zbatimit për herë të parë të tyre. Për shembull, për rrugët, njësia ekonomike mund të përcaktojë një njësi matjeje, për shembull kosto për metër katror. Pastaj, mund të njehsohet KAZ-ja duke e shumëzuar me numrin e metrave katrorë të rrugëve që ka në kontroll njësia ekonomike. Këto vlera të KAZ-së mund të përdoren pastaj si teprica në pasqyrën hapëse të pozicionit financiar dhe si kosto e supozuar në mënyrë prospektive.

Nga ana tjetër, KBZ-ja e një zëri të aktiveve afatgjata materiale mund të gjendet duke u mbështetur në kontratat e ndërtimit të kohëve të fundit apo duke përdorur një çmim të indeksuar për një aktiv të ngjashëm në bazë të çmimit të tij historik. Kur përdoret metoda e çmimit të indeksuar (për shembull, indeksi i çmimeve të konsumit), nevojitet gjykim për të konstatuar nëse ka ndryshuar teknologjia e prodhimit.

Matja e mëpasshme

Matja e mëpasshme është vlerësimi i aktiveve në pasqyrat e ardhshme financiare të njësive ekonomike që janë hartuar në përputhshmëri me SNKSP-të. Siç thuhet më lart, për matjen e mëpasshme, njësia ekonomike mund të zgjedhë midis modelit të koston dhe modelit të rivlerësimit, pavarësisht nga baza e vlerësimit e përdorur në pasqyrën hapëse të pozicionit financiar.

Kur përdoret modeli i koston, KAZ-ja në pasqyrën hapëse të pozicionit financiar do të konsiderohej si kosto e supozuar për matjen e mëpasshme. Si zakonisht, amortizimi ngarkohet sistematikisht gjatë jetës së dobishme të aktivitet. Metoda e amortizimit duhet të pasqyrojë trendin me të cilin pritet të konsumohen nga njësia ekonomike përfitimet e ardhshme ekonomike ose potenciali i shërbimit të aktivitet, për shembull metoda lineare, metoda e tepricës së zvogëluar ose metoda me njësi prodhimi. Vlera e mbetur e jetës së dobishme duhet të shqyrtohet të paktën një herë në vit.

Modeli i koston konsiderohet në përgjithësi si më i thjeshtë në zbatim dhe si më pak i kushtueshëm. Pra, ky dokument teknik rekomandon përdorimin e modelit të koston, duke e lënë për një fazë të mëvonshme modelin e rivlerësimit.

NJOHJA DHE MATJA: PËRJASHTIME NGA PARIMI I PËRGJITHSHËM

SKNSP 33 bën dallimin midis dy përjashtimeve kalimtare, të paraqitura në Tabelën 5:

- Përjashtime kalimtare që prekin paraqitjen e drejtë dhe përputhshmërinë me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara gjatë periudhës kalimtare;

- Përjashtime kalimtare që nuk prekin paraqitjen e drejtë dhe përputhshmërinë me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara gjatë periudhës kalimtare.

Tabela 5. Qasja e SNKSP 33 për përjashtimet për zbatuesit për herë të parë të SNKSP-ve

Preket paraqitja e drejtë dhe përputhshmëria	Nuk preket paraqitja e drejtë dhe përputhshmëria
Gjatë periudhës kalimtare, njësia ekonomike nuk është në gjendje të deklarojë shprehimisht dhe pa rezerva përputhshmëri me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara	Gjatë periudhës kalimtare, njësia ekonomike mund të deklarojë shprehimisht dhe pa rezerva përputhshmëri me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara
Pasqyrat kalimtare financiare sipas SNKSP-ve	Pasqyrat e para financiare sipas SNKSP-ve

Tabela 6. Përjashtimet që prekin paraqitjen e drejtë dhe përputhshmërinë (SNKSP 33, pikat 33-62)

Tema kontabël	Përmbledhje e përjashtimit në SNKSP 33
Inventarët (SNKSP 12)	Lejon periudhë kalimtare trevjeçare me çlirim nga detyrimi për të njohur ose matur aktivet dhe detyrimet.
Aktivët afatgjatë materiale të investuara (SNKSP 16)	

Tema kontabël	Përmbledhje e përjashtimit në SNKSP 33
Aktivitet afatgjata materiale (SNKSP 17) Aktive afatgjata jo-materiale (SNKSP 31) Instrumentet financiare (SNKSP 41) Aktivitet me koncesion shërbimi dhe detyrimet e lidhura (SNKSP 32) Aktivitet biologjike dhe produktet bujqësore (SNKSP 27) Skemat me përfitime të përcaktuara dhe përfitime të tjera afatgjata të punëmarrësve: detyrimet dhe aktivitet e lidhura të skemës (SNKSP 39)	Lejon periudhë kalimtare trevjeçare me çlirim nga detyrimi për të njohur ose matur aktivitet dhe detyrimet.
Të ardhurat nga veprimet pa këmbim vlere (SNKSP 23)	Lejon mosndryshimin e politikës së njohjes dhe matjes gjatë periudhës lehtësuese kalimtare trevjeçare. Lejon ndryshimin e kësaj politike klasë pas klase.
Kostot e huamarrjes (SNKSP 5)	Lejon mosnjohjen e kostove të huamarrjes mbi aktivitet e kualifikuara për të cilat data e fillimit bie përpara datës së futjes në zbatim të SNKSP-ve. Ky përjashtim zbatohet nëse njësia ekonomike e shfrytëzon periudhën lehtësuese kalimtare trevjeçare dhe vendos t'i kontabilizojë kostot e huamarrjes në formë të trajtimit të lejuar alternativ (pra, kapitalizim i kostove të huamarrjes).
Kontratat e qirasë (SNKSP 13)	Lejon moszbatimin e kërkesave të lidhura me kontratat e qirasë financiare. Ky përjashtim është i zbatueshëm nëse njësia ekonomike e shfrytëzon periudhën lehtësuese kalimtare trevjeçare.
Provizjonet për çmontimin (SNKSP 19)	Lejon mosnjohjen e provizionit për çmontim dhe largim të aktivitet dhe restaurim të terrenit. Ky përjashtim është i zbatueshëm nëse njësia ekonomike e shfrytëzon periudhën lehtësuese kalimtare trevjeçare për këtë aktivitet.
Dhënia e informacioneve shpjeguese për palët e lidhura (SNKSP 20)	Nxit por nuk kërkon dhënien e informacioneve shpjeguese për marrëdhëniet me palët e lidhura, transaksionet me palët e lidhura dhe personelin kryesor drejtues gjatë periudhës lehtësuese kalimtare trevjeçare.
Interesat në njësitë ekonomike të kontrolluara (SNKSP 35) pjesëmarrjet dhe sipërmarrjet e përbashkëta (SNKSP 36)	Lejon mosnjohjen e interesave në njësitë ekonomike të kontrolluara, pjesëmarrjet dhe sipërmarrjet e përbashkëta gjatë periudhës lehtësuese kalimtare trevjeçare.
Pasqyrat financiare të konsoliduara (SNKSP 35)	Nxit por nuk kërkon eliminimin e tepricave, transaksioneve, të ardhurave dhe shpenzimeve gjatë periudhës lehtësuese kalimtare trevjeçare. Pa eliminimin, këto pasqyra financiare nuk duhet të paraqiten si pasqyra financiare të konsoliduara.

Tema kontabël	Përmbledhje e përjashtimit në SNKSP 33
Investimet në pjesëmarrje dhe në sipërmarrje të përbashkëta (SNKSP 36)	Lejon moseliminimin e kuotës së njësive ekonomike në suficitin ose deficitin nga transaksionet e veta me pjesëmarrje ose sipërmarrjen e përbashkët gjatë periudhës lehtësuese kalimtare trevjeçare. Ky përjashtim është i zbatueshëm nëse njësia ekonomike përdor metodën e kapitalit neto.
Bashkimet në sektorin publik (SNKSP 40)	Lejon mosnjohjen dhe mosmatjen e aktiveve dhe të detyrimeve të lidhura me bashkimin në sektorin publik. Ky përjashtim është i zbatueshëm nëse njësia ekonomike e shfrytëzon periudhën lehtësuese kalimtare trevjeçare për aktivet dhe detyrimet.

Tabela 7. Përjashtimet që NUK prekin paraqitjen e drejtë dhe përputhshmërinë (SNKSP 33, pikat 63-134)

Tema kontabël	Përmbledhje e përjashtimit në SNKSP 33
Kostoja e supozuar	Lejon përdorimin e koston së supozuar si zëvendëse të koston së blerjes ose të koston së amortizuar për inventarët, aktivet afatgjata materiale të investuara, aktivet afatgjata materiale, aktivet afatgjata jo-materiale, instrumentet financiare dhe aktivet me koncesion shërbimi dhe pasivet e lidhura.
Informacioni krahasues	Nxit por nuk kërkon informacione krahasuese në pasqyrat e para kalimtare financiare sipas SNKSP-ve ose në pasqyrat e para financiare sipas SNKSP-ve.
Diferenca konvertimi progresive	I konsideron diferencat progresive nga konvertimi sikur të jenë zero më datën e vënies në zbatim të SNKSP-ve.
Trajtimi bazë i kostove të huamarrjes	Nxit por nuk kërkon zbatimin retrospektiv.
Hiperinflacioni i jashtëzakonshëm	Lejon matjen e të gjitha aktiveve dhe detyrimeve të mbajtura përpara datës së normalizimit të monedhës me vlerë të drejtë më datën e futjes në zbatim të SNKSP-ve.
Kontratat ekzistuese të qirasë	Kërkon klasifikimin si kontrata qiraje të zakonshme ose financiare në bazë të rrethanave në fillim të kontratës së qirasë. Por, nëse qiramarrësi dhe qiradhënësi kanë rënë dakord t'i ndryshojnë parashikimet, njësia ekonomike merr parasysh kontratën e re.
Informacioni i segmentit	Lejon por nuk kërkon informacionet e segmenteve.
Zhvlerësimi i aktiveve jo gjeneruese të flukseve monetare dhe i aktiveve gjeneruese të flukseve monetare	Kërkon zbatimin prospektiv, me përjashtim të rastit kur njësia ekonomike e shfrytëzon përjashtimin e periudhës lehtësuese kalimtare trevjeçare për të mos i njohur ose matur aktivet.
Skemat me përfitime të përcaktuara dhe përfitime të tjera afatgjata të punëmarrësve	Kërkon matjen e vlerës aktuale të detyrimit duke përdorur metodën e kreditimit për njësi të projektuar më datën e (i) futjes në zbatim të SNKSP-ve, (ii) përfundimit të periudhës lehtësuese kalimtare trevjeçare, nëse zbatohet, (iii) njohjes ose (iv) matjes.

Tema kontabël	Përmbledhje e përjashtimit në SNKSP 33
Instrumenti financiar i përbërë	Lejon mosndarjen e instrumentit financiar të përbërë në një komponent detyrimi dhe një komponent aktiv neto/kapitali neto nëse komponenti i detyrimit nuk është më në tejkalim afati shlyerjeje.
Aktiv ose pasiv financiar me vlerë të drejtë në suficit ose deficit	Lejon përcaktimin e aktivit financiar ose pasivit financiar si aktiv financiar ose pasiv financiar me vlerën e drejtë nëpërmjet suficitit ose deficitit më datën e futjes në zbatim të SNKSP-ve.
Çregjistrimi i aktiveve financiare dhe pasiveve financiare	Lejon zbatimin e çregjistrimit retrospektiv nëse informacioni i kërkuar është marrë në momentin e kontabilizimit fillestar për këto transaksione. Përndryshe kërkon çregjistrimin prospektiv.
Kontabiliteti mbrojtës	Kërkon matjen e të gjithë derivativëve me vlerën e drejtë dhe eliminimin e humbjeve dhe fitimeve të shtyra në kohë më datën e futjes në zbatim të SNKSP-ve.
Klasifikimi dhe matja e instrumenteve financiare	Kërkon vlerësimin nëse ekziston nevoja për ta ndryshuar politikën kontabël për një aktiv financiar në bazë të fakteve dhe rrethanave që ekzistojnë më datën e futjes në zbatim të SNKSP-ve.
Zhvlerësimi i aktiveve financiare	Kërkon zbatimin prospektiv të kërkesave mbi zhvlerësimin, me përjashtim të rastit kur njësia ekonomike e shfrytëzon periudhën lehtësuese kalimtare trevjeçare për të mos i matur instrumentet financiare.
Derivatvët e përfshirë	Kërkon një vlerësim për të parë nëse një derivativ i përfshirë duhet veçuar ose jo nga kontrata bazë mbështetur në kushtet që ekzistojnë më datën kur është bërë palë për herë të parë në kontratë ose më datën e rivlerësimit.
Dhënia e informacioneve shpjeguese për instrumentet financiare	Kërkon zbatimin prospektiv të kërkesave mbi dhënien e informacioneve shpjeguese.
Aktiv jo-material i krijuar nga brenda	Kërkon njohjen dhe matjen nëse aktiv i plotëson përkufizimin e një aktiv jo-material dhe kriteret e njohjes të SNKSP 31.
Detyrimi i lidhur me aktivin nga koncesioni i shërbimit duke përdorur koston e supozuar	- Kërkon matjen me flukset e mbetura monetare sipas modelit të detyrimit financiar. - Kërkon matjen me vlerën e drejtë të aktivit minus detyrimet financiare sipas modelit të dhënies së të drejtës operatorit.
Aktivet dhe pasivet e njësive të kontrolluara, pjesëmarrjeve dhe sipërmarrjeve të përbashkëta	Lejon matjen e aktiveve dhe pasiveve me ose pa rregullime për procedurat e konsolidimit dhe bashkimet në sektorin publik. Ky përjashtim është i zbatueshëm nëse njësia ekonomike e kontrolluar bëhet zbatues për herë të parë më vonë se njësia ekonomike kontrolluese. Një përjashtim i ngjashëm zbatohet për pjesëmarrjet dhe për sipërmarrjet e përbashkëta.
Pasqyrat financiare të konsoliduara	I kërkon njësisë ekonomike të vlerësojë nëse është njësi investimi dhe ta matë investimin me vlerën e drejtë përmes suficitit ose deficitit më datën e futjes në zbatim të SNKSP-ve.

Tema kontabël	Përmbledhje e përjashtimit në SNKSP 33
Rregullimet e përbashkëta	Kërkon matjen si agregati i vlerave kontabël neto të aktiveve dhe pasiveve. Ky përjashtim zbatohet nëse njësia ekonomike sipas bazës së mëparshme kontabël ka përdorur konsolidim përpjesëtimor.
Detyrim për një skemë të pagesave sociale	Kërkon matjen në përputhje me SNKSP 42.

Standardet jo objekt i masave kalimtare të SNKSP 33

SNKSP 33 nuk lejon periudhë lehtësuese kalimtare trevjeçare për disa standarde, ku përfshihen:

- SNKSP 2 “Pasqyra e flukseve monetare”
- SNKSP 3 “Politikat kontabël, ndryshimet në vlerësimet kontabël dhe gabimet”
- SNKSP 4 “Efektet e ndryshimit në kurset e këmbimit”
- SNKSP 9 “Të ardhurat nga veprime me këmbim vlere”
- SNKSP 10 “Raportimi financiar në ekonominë hiperinflacioniste”
- SNKSP 14 “Ngjarjet pas datës së bilancit”
- SNKSP 19 “Provizionet, detyrimet e kushtëzuara dhe aktivet e kushtëzuara” (përjashtim bëjnë vetëm provizionet për çmontim dhe largim të aktiveve dhe restaurim të terrenit).
- SNKSP 35 “Pasqyrat financiare të konsoliduara” (përjashtim bën vetëm eliminimi i tepricave, transaksioneve, të ardhurave dhe shpenzimeve në konsolidim)

DHËNIA E INFORMACIONEVE SHPJEGUESE

SNKSP 33 përfshin kërkesa të gjerësishme për paraqitjen dhe dhënien e informacioneve shpjeguese, në veçanti për t'i sqaruar përdoruesit se pasqyrat financiare të zbatuesit për herë të parë i cili shfrytëzon përjashtimet e lejuara nga SNKSP 33 mund të mos jenë plotësisht në përputhshmëri me SNKSP-të. Ky dokument teknik përfshin në Shtojcën 2 një listë kontrolli për paraqitjen dhe dhënien e informacioneve shpjeguese. Objektivi i dhënies së informacioneve është të bëhet transparencë se si është bërë kalimi drejt zbatimit të plotë të SNKSP-ve dhe deri kur planifikohet të përfundojë periudha kalimtare. Informacionet shpjeguese kanë për qëllim të sqarojnë se pasqyrat financiare nuk janë në përputhshmëri të plotë me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara sepse zbatuesi për herë të parë ka shfrytëzuar përjashtimet e SNKSP 33 të cilat prekin paraqitjen e drejtë. Pasqyrat financiare duhet të japin informacione shpjeguese se deri ku njësia ekonomike ka shfrytëzuar përjashtimet kalimtare, si ato që prekin paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare dhe aftësinë e njësisë ekonomike për të deklaruar përputhshmëri me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara, ashtu edhe ato përjashtimet që nuk i prekin këto. Informacionet shpjeguese duhet t'u japin përgjigje pyetjeve të tilla si:

- Çfarë progresi është bërë drejt njohjes, matjes, paraqitjes dhe dhënies së informacioneve shpjeguese për aktivet, detyrimet, të ardhurat dhe shpenzimet në përputhje me kërkesat e SNKSP-ve.
- Çfarë aktivesh, detyrimesh, të ardhurash dhe shpenzimesh janë njohur dhe matur sipas një politike kontabël që nuk është në përputhje me SNKSP-të?
- Cilat aktive, detyrime, të ardhura dhe shpenzime nuk janë njohur, matur, paraqitur ose dhënë në informacione shpjeguese në periudhën e mëparshme raportuese, por njihen, maten, paraqiten dhe jepen në informacione shpjeguese tani?
- Cila është natyra dhe vlera e çdo rregullimi të njohur gjatë periudhës së raportimit (rakordimi)?
- Si ka ndikuar kalimi nga baza e mëparshme kontabël në SNKSP-të në pozicionin financiar të raportuar, në performancën financiare dhe në flukset monetare?

PËRVOJA NDËRKOMBËTARE

Në këtë kapitull prezantohen disa shembuj të vënies në zbatim të SNKSP-ve nga juridiksione të ndryshme të botës. Tabela 8 jep një përmbledhje të përvojës së zbatimit për herë të parë të SNKSP-ve nga 6 vende: Kosta Rika, Malajzia, Zelanda e Re, Nigeria, Zvicra dhe Tanzania.

Në bazë të shembujve, ka dalë qartë se shumica e juridiksioneve, me përjashtim të Zelandës së Re (rast i veçantë), kanë preferuar qasjen e zbatimit me faza. Qasja me faza u jep mundësi të ndjekin afate me fleksibël dhe ta shpërndajnë efektin e reformës gjatë një periudhe më të gjatë. Sa i takon metodës së zbatimit të SNKSP-ve, shumica e juridiksioneve të përzgjedhura kanë parapëlqyer përdorimin e drejtpërdrejtë të SNKSP-ve.

Shembujt ilustronë gjithashtu se, në praktikë, shumë juridiksione zbatojnë masa kalimtare, por nuk janë medoemos në përputhshmëri me SNKSP 33. Në fakt, vetëm shtetet nigeriane janë shembuj të qartë të zbatimit të SNKSP 33.

Arsyet kryesore përse SNKSP 33 e kanë zbatuar një numër i kufizuar juridiksionesh janë:

- SNKSP 33 është një standard relativisht i ri. Zbatuesi për herë të parë e zbaton SNKSP 33 nëse pasqyrat e tij të para financiare sipas SNKSP-ve janë për një periudhe që fillon më datën 1 janar 2017 ose më pas.

Tabela 8. Përmbledhje e zbatimit për herë të parë të SNKSP-ve

Vendi	Qasja e zbatimit të SNKSP-ve	Qasja e vënies në zbatim të reformës	Përdorimi i SNKSP 33	Përdorimi i dispozitave kalimtare
Kosta Rika	I drejtpërdrejtë	Me faza	Jo	Po
Malajzia	I tërthortë	Me faza	Jo	Jo
Zelanda e Re	I drejtpërdrejtë	I menjëhershëm	Jo	Jo
Nigeria: Shtetet Ekiti dhe Lagos	I drejtpërdrejtë	Me faza	Po	Po
Zvicra	I drejtpërdrejtë	Me faza	Jo	Jo
Tanzania	I drejtpërdrejtë	Me faza	Jo	Po

- Shumë juridiksione përdorin metodën e tërthortë për vënien në zbatim të SNKSP-ve (për të cilën nuk nevojitet SNKSP 33);
- Në shumë juridiksione, nuk lejohen ligjërisht përjashtimet gjatë fazës kalimtare, çka e ul më tej zbatueshmërinë e SNKSP 33.

Mësimet e nxjerra nga këta shembuj janë se zbatimi i gamës së plotë të standardeve SNKSP me të drejta dhe detyrime të konstatuara është një proces i gjatë dhe i mundimshëm. Thuajse çdo juridiksion ka nevojë për më shumë kohë nga sa kujtohet fillimisht. Prandaj, juridiksionet duhet të parashikojnë kohë të bollshme për planifikim dhe përgatitje përpara se të shpallin datën e futjes në zbatim të SNKSP 33, duke qenë se pas kësaj date u mbeten jo më shumë se tre vjet. Mësimet e nxjerra nga këto vende, por edhe nga vende të tjera që i kanë hyrë rrugës së gjatë e plot dredha të vënies në zbatim të SNKSP-ve janë:

- a. Përdorimi i metodikave të provuara të planifikimit dhe zbatimit të projektit;
- b. Ngritja e një komiteti drejtues ndërmënor të projektit të SNKSP-ve, për të çuar përpara fazën kalimtare;
- c. Monitorimi i strategjisë së futjes në zbatim të SNKSP-ve dhe rivlerësimi dhe përshtatja e saj, sipas nevojës;
- d. Përditësimi i rregullt i organeve drejtuese përmes raporteve mbi ecurinë e zbatimit, për t'u dhënë mundësi të veprojnë kur projektet janë në rrezik të ngecjes;
- e. Bërja e shtesave dhe ndryshimeve në aktet ligjore, nënligjore dhe administrative në një fazë të hershme të projektit, për ta bërë të detyrueshëm kalimin për të gjitha njësitë ekonomike në fjalë;
- f. Shpërndarja e burimeve për projektin përmes një mekanizmi buxheti shumëvjeçar;
- g. Përcaktimi dhe parashikimi i buxhetit për burime njerëzore shtesë, që nevojiten në funksionet administrative, buxhetore dhe financiare, për të siguruar kapacitetin efektiv për kalimin drejt SNKSP-ve dhe për të ruajtur përpunshmërinë me SNKSP-të;
- h. Sigurimi i burimeve adekuate për formimin dhe menaxhimin e ndryshimit;
- i. Komunikimi i ndërgjegjësimit për ecurinë e kalimit drejt SNKSP-ve përmes të gjitha mjeteve

në dispozicion të komunikimit, formimit dhe shpërndarjes;

- j. Përdorimi i strategjive të vlerësimit, menaxhimit dhe zbutjes së risqeve, duke mbajtur parasysh praktikën e mira ndërkombëtare për menaxhimin e projekteve;
- k. Integrimi i duhur midis moduleve kryesore të MFP-së, për të përfshirë, të paktën, kontabilitetin, buxhetin dhe menaxhimin e thesarit;
- l. Sigurimi i pavarur dhe i plotë i cilësisë së raporteve të vlerësimit të progresit.

Vendi shembull: Qeveria e Zelandës së Re¹²

Zelanda e Re është një nga shembujt më të qartë të zbatimit të drejtpërdrejtë të SNKSP-ve, që janë futur në zbatim me qasjen e menjëhershme, duke siguruar një nivel relativisht të lartë njëtrajtshmëria midis kornizës kontabël kombëtare të përdorur fillimisht dhe SNKSP-ve. Pasqyrat financiare të vitit 2015 të Zelandës së Re, përfshirë edhe vlerat krahasuese, ishin pasqyrat e para financiare të hartuara sipas standardeve të kontabilitetit të njërive ekonomike me përfitim publik në sektorin publik të Zelandës së Re, të cilat bazohen në SNKSP. Pasqyrat financiare të publikuara më parë përgatiteshin sipas ekuivalentëve neozelandezë të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF), kur qenë të përshtatshme për njësitë ekonomike me përfitim publik. Ndikimi i kalimit nga SNRF-të e Zelandës së Re në standardet e veta të kontabilitetit të sektorit publik nuk ishte i ndjeshëm dhe në këtë rast nuk është zbatuar SNKSP 33. Arsyeja për këtë ishte niveli i lartë i konvergjencës midis dy paketave të standardeve.

Vendi shembull: Qeveria Federale e Zvicrës¹³

Vënia në zbatim e SNKSP-ve në nivel të qeverisjes federale të Zvicrës është një tjetër shembull i metodës së zbatimit të drejtpërdrejtë të SNKSP-ve, por në këtë rast SNKSP-të janë zbatuar duke ndjekur qasjen me fazë. Qeveria federale e Zvicrës dhe angazhimin për të kaluar drejt kontabilitetit të plotë me të drejta dhe detyrime

¹² Pasqyrat financiare të qeverisë së Zelandës së Re gjenden në adresën: <https://www.treasury.govt.nz/publications/financial-statements-government/year-end-financial-statements>.

¹³ Pasqyrat financiare të qeverisë së Zvicrës gjenden në adresën: https://www.efv.admin.ch/efv/en/home/finanzberichterstattung/finanzberichte/konsolidierte_rg_bund.html.

të konstatuara dhe e filloi punën përgatitore në 2002 dhe nxori pasqyrën hapëse të pozicionit financiar duke filluar me datën 1 janar 2007. Periudha e përgatitjes u konsiderua e pamjaftueshme dhe procesi i përmirësimit konstant të cilësisë së të dhënave kontabël përbënte një proces të rëndësishëm gjatë viteve në vijim. Prej atëherë, pasqyrat financiare të konsoliduara të qeverisë federale nuk përfshijnë një deklaram shprehimisht dhe pa rezerva mbi përputhshmërinë me SNKSP-të. Përkundrazi, jepen informacione shpjeguese për dallimet në raport me SNKSP-të në shënimet e pasqyrave financiare vjetore. Numri dhe shkalla e dallimeve kanë rënë me kalimin e kohës dhe aktualisht kanë mbetur shumë pak fusha ku ka divergjencë nga parimet e kontabilitetit dhe të vlerësimit të SNKSP-ve.

Vendi shembull: Tanzania¹⁴

Edhe qeveria e Republikës së Bashkuar të Tanzanisë i ka vënë në zbatim SNKSP-të duke përdorur zbatimin e drejtpërdrejtë dhe qasjen me faza. Pasqyrat e para financiare të konsoliduara me të drejta dhe detyrime të konstatuara janë paraqitur për vitin 2012/2013. Më pas janë paraqitur pasqyrat financiare të konsoliduara sipas SNKSP-ve me të drejta dhe detyrime të konstatuara në bazë të dispozitave kalimtare për zbatuesit për herë të parë, të cilat përfshihen në standardet e veçanta, meqë SNKSP 33 nuk kishte dalë ende asokohe. Pasqyrat financiare të konsoliduara për vitin fiskal 2017/2018 ishin viti i parë pas përfundimit të dispozitave kalimtare. Masat kalimtare të asokohe i përjashtojnë zbatuesit për herë të parë nga njohja dhe matja e AAM-ve dhe e të ardhurave tatimore (në bazë të ngjarjeve të tatueshme) për një periudhë pesëvjeçare. Këto dispozita të SNKSP 17 dhe 23 u zëvendësuan në vitin 2015 nga SNKSP 33, i cili lejon një periudhë kalimtare trevjeçare.

Vendi shembull: Malajzia¹⁵

Qeveria federale e Malajzisë vendosi të ndiqte metodën e zbatimit të tërthortë të SNKSP-ve përmes miratimit të Standardeve të Kontabilitetit të Sektorit Publik të Malajzisë me të drejta dhe detyrime të konstatuara, të mbështetura kryesisht në SNKSP, duke përfshirë në të njëjtën kohë disa ndryshime të vogla të cilat ua përshtatnin SNKSP-të rrethanave të veçanta kombëtare. Malajzia përdori edhe qasjen me faza, duke i vënë në zbatim hap pas hapi rregullat e reja, por pa një periudhë kalimtare të SNKSP 33 për secilin hap të veçantë zbatimi. Qeveria e shpalli vendimin e saj për futjen në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara për një menaxhim më të mirë të disiplinës fiskale në vitin 2011. Në vitin 2013, Ministria e Financave nxori një qarkore thesari, ku shpjegohej kalimi drejt kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Qeveria vendosi edhe ngritjen e komiteteve të nivelit të lartë për ta përmirësuar administrimin dhe monitorimin e zbatimit të reformës.

Vendi shembull: Kosta Rika¹⁶

Vënia në zbatim e SNKSP-ve në Kosta Rika është një tjetër shembull i zbatimit të drejtpërdrejtë të SNKSP-ve me një qasje me faza. Sipas autoriteteve kombëtare të SKP-së, procesi i vënies në zbatim të SNKSP-ve ishte një proces i gjatë dhe gradual. Modernizimi i menaxhimit të financave shtetërore filloi në vitin 2001 me miratimin e një ligji të ri për financat dhe buxhetin dhe të një marrëveshjeje për futjen në zbatim të SNKSP-ve. Në vitin 2018, qeveria nxori një vendim ku shpallej futja në zbatim e përkthimit në spanjisht të Manualit të BSNKSP-së të vitit 2014. Ky manual përfshinte 32 standardet e para SNKSP (mungonte SNKSP 33 sepse ky doli në 2015). Pasqyrat financiare të vitit 2018 të Qeverisë së Kosta Rikës përfshinin deklaratë të përputhshmërisë me SNKSP-të, me përjashtim të një numri të vogël dispozitash kalimtare. Pra Kosta Rika nuk e përdori SNKSP 33 dhe pasqyrat e saj financiare nuk përdornin terminologjinë specifike të SNKSP 33, si për shembull “pasqyrat financiare kalimtare sipas SNKSP-ve”.

¹⁴ Pasqyrat financiare të qeverisë së Tanzanisë gjenden në adresën: http://www.mof.go.tz/docs/00-ConsoFS_Audit%20Opinion.pdf

¹⁵ Pasqyrat financiare të qeverisë së Malajzisë gjenden në adresën: <http://www.anm.gov.my/index.php/en/arkib-ag/terbitan/penyata-kewangan-kerajaan-persekutuan>

¹⁶ Pasqyrat financiare të qeverisë së Kosta Rikës gjenden në adresën: <https://www.hacienda.go.cr/contenido/12442-estados-financieros>

Vendi shembull: Qeveritë e shteteve Ekiti¹⁷ dhe Lagos¹⁸ në Nigeri

Vënia në zbatim i SNKSP-ve nga qeveritë nën nivelin qendror në Nigeri u krye me metodën e drejtpërdrejtë dhe me qasjen me faza. Por këta shembuj janë vetëm disa prej atyre pak rasteve ku është përdorur SNKSP 33 në procesin e vënies në zbatim. Qeveritë e shteteve Ekiti dhe Lagos e filluan përdorimin e SNKSP-ve me të drejta dhe detyrime të konstatuara përkatësisht më 1 janar 2017 dhe 1 janar 2016 dhe vendosën të përdornin përjashtimet kalimtare të SNKSP 33, që ua lejonte të dyja qeverive zbatimin e kostos së supozuar dhe të një periudhe kalimtare jo më të gjatë se tre vjet. Por, si pasojë e përdorimit të këtyre përjashtimeve dhe dispozitave kalimtare, qeveritë nuk mund të deklaronin shprehimisht dhe pa rezerva përputhshmërinë e plotë me SNKSP-të me bazë të plotë me të drejta dhe detyrime të konstatuara në pasqyrat financiare të paraqitura gjatë periudhës kalimtare.

¹⁷ Pasqyrat financiare të qeverisë së Shtetit Ekiti gjenden në adresën:

<https://ekitistate.gov.ng/wp-content/uploads/2019/07/AUDITOR%20GENERAL%27S%20REPORT%202018.pdf>

¹⁸ Pasqyrat financiare të qeverisë së Shtetit Lagos gjenden në adresën:

[https://openstates.ng/lagos/dataset/220/2018-audited%20statement%20\(financial%20statement\)%20lagos%20state](https://openstates.ng/lagos/dataset/220/2018-audited%20statement%20(financial%20statement)%20lagos%20state)

PËRFUNDIME DHE REKOMANDIME

Në këtë dokument teknik del qartë se SNKSP 33 është një standard i dobishëm për zbatuesit për herë të parë të SNKSP-ve. Ky parashikon përjashtime të dobishme që ndihmojnë një kalim pa probleme drejt paketës së plotë të SNKSP-ve me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Ngaqë procesi i zbatimit për herë të parë të SNKSP-ve me të drejta dhe detyrime të konstatuara është një detyrë e vështirë që mund të dojë një numër të konsiderueshëm vitesh dhe përmban risqet e përmendura më lart, SNKSP 33 siguron që gjatë këtij procesi pasqyrat financiare të jenë të qarta se cilët zëra janë përfshirë në pasqyrat financiare dhe cilët zëra janë përjashtuar dhe se cili është progresi drejt përputhshmërisë së plotë me SNKSP-të.

SNKSP 33 është një standard aktual për të gjithë zbatuesit për herë të parë të SNKSP-ve. Mirëpo, shumë juridiksione i kanë zbatuar SNKSP-të pa e përdorur SNKSP 33. Arsyeja kryesore për këtë është se shumica e këtyre juridiksioneve e kanë filluar reformën e vënies në zbatim të SNKSP-ve përpara daljes së SNKSP 33 në vitin 2015. Në këto raste mund të përfshihen juridiksione që: (i) i duan pasqyrat e tyre financiare të jenë “të sakta që me herë të parë” dhe të jenë në gjendje të deklarojnë shprehimisht dhe pa rezerva përputhshmëri me SNKSP-të dhe të arrijnë, kështu, paraqitje të drejtë; ose (ii) hartojnë standarde kombëtare që janë si SNKSP-të por dallojnë nga SNKSP-të për të marrë parasysh praktika dhe rrethanat të veçanta. Për këto juridiksione, SNKSP 33 mund të jetë gjithsesi me vlerë, për shembull udhëzuesi për matjen e aktiveve dhe pasiveve në pasqyrën hapëse të pozicionit financiar.

Ky dokument teknik thekson se perioda kalimtare trevjeçare është normalisht tepër e shkurtër, sidomos kur pikënisja është baza monetare e kontabilitetit. Prandaj rekomandohet bërja e përgatitjeve të gjera përpara zbatimit të SNKSP 33, sepse që nga momenti kur pasqyrat financiare quhen “pasqyra financiare kalimtare sipas SNKSP-ve” fillon afati trevjeçar për arritjen e përputhshmërisë së plotë me të gjitha kërkesat e të gjitha SNKSP-ve, në të gjitha aspektet me rëndësi materiale.

Rekomandimet kryesore të këtij dokumenti teknik janë këto:

- Të konsiderohet perioda kalimtare e SNKSP 33 si faza e fundit e procesit të futjes në zbatim. Arsyeja për këtë është se ky standard është i zbatueshëm nga data e futjes në zbatim dhe ka afat të kufizuar prej tre vjetësh, që shpesh nuk është e mjaftueshme për bërjen e kalimit nga vendet.
- Të përgatitet një strategji dhe një plan zbatimi ku të parashikohet një grafik i besueshëm me afate kohore për reformat e kontabilitetit përpara datës së futjes në zbatim.
- Vëmendje e veçantë t’i kushtohet përgatitjes dhe realizimit të aktiviteteve të formimit dhe ngritjes së kapaciteteve në vijimësi gjatë të gjithë kohëzgjatjes së reformës së SNKSP-ve, përfshirë edhe fazën përgatitore.
- Të angazhohet në kohën e duhur dhe të sigurohet bashkërendimi midis MF ose një agjencie/organi tjetër të caktuar si kryesues i zbatimit të reformës

dhe palëve të tjera kryesore institucionale të interesit siç janë thesari, administrata tatimore dhe institucioni i kontrollit të lartë të shtetit.

- Të ndiqet një qasje me faza për vënien në zbatim të SNKSP-ve, sepse qasja e menjëhershme, ku do të viheshin në zbatim në të njëjtën kohë shumica e kërkesave të SNKSP-ve sjell vonesa dhe mbart rreziqe.
- Të sigurohet që bilanci hapës të mos përfshijë të dhëna të vjetruara që mund të vijnë nga SIMF-ja ekzistuese ose e mëparshme.
- Kur të vendoset përparësia midis standardeve SNKSP për vënien në zbatim, të mos harrohet se SNKSP nuk lejon periudhë lehtësuese kalimtare trevjeçare për disa prej këtyre standardeve.
- Të tregohet vetëpërmbytje në zbatimin e gamës së gjerë të dispozitave kalimtare, duke qenë se i kufizojnë përfitimet që vijnë nga futja në përdorim e SNKSP-ve në periudhën afatshkurtër dhe e zvogëlojnë integritetin dhe transparencën e pasqyrave financiare.

Shtojca 1.

Shembull ilustrues i zbatimit për herë të parë të SNKSP-ve

Në këtë shtojcë ilustrohet hartimi i një pasqyre hapëse të pozicionit financiar. Data e futjes në zbatim të SNKSP-ve në këtë shtojcë supozohet se është data 1 janar 20X1. Janë paraqitur rregullime të përzgjedhura të tepricave të datës 31 dhjetor 20X0 të hartuara në përputhje me

politikat e mëparshme kontabël (hibride). Kjo shtojcë përfshin një rakordim të aktiveve neto/kapitalit neto, ku paraqiten lëvizjet e shkaktuara nga ndryshimet e politikave kontabël me futjen në zbatim të SNKSP-ve (rregullime për SNKSP).

Tabela 9. Pasqyra e konsoliduar e pozicionit financiar

		Tepricat kontabël sipas politikave të mëparshme kontabël		Rregullime për SNKSP	Pasqyra hapëse e pozicionit financiar
Shënimet		31 dhjetor 20X0			1 janar 20X1
		mijë NJM ¹⁹		mijë NJM	mijë NJM
Aktivet					
<i>Aktive afatgjata</i>					
SNKSP 1.88(a)	Aktive afatgjata materiale	1	300.000	(100.000)	200.000
SNKSP 1.88(c)	Aktive afatgjata jo-materiale dhe emri i mirë				
SNKSP 1.88(b)	Aktive afatgjata materiale të investuara				
SNKSP 1.89	Aktive biologjike				
SNKSP 1.88(e)	Investime të kontabilizuara në kapitalin neto				
SNKSP 1.88(d)	Investime të tjera dhe aktive derivate	8	3.800.000	(800.000)	3.000.000
	Hua me kushte të buta të emetuara				
Totali i aktiveve afatgjata			4.100.000	(900.000)	3.200.000

¹⁹ Në mijë të njësisë progresive

		Tepriat kontabël sipas politikave të mëparshme kontabël		Rregullime për SNKSP	Pasqyra hapëse e pozicionit financiar
		Shënimet	31 dhjetor 20X0		1 janar 20X1
<i>Aktive afatshkurtra</i>					
SNKSP 1.88(i)	Mjete monetare dhe ekuivalentë të mjeteve monetare		2.000.000	800.000	2.800.000
SNKSP 1.88(h)	Të arkëtueshme (nga veprime me këmbim vlere)	6	1.500.000	(600.000)	900.000
SNKSP 1.88(g)	Të rikuperueshme (nga veprime pa këmbim vlere)				
SNKSP 1.88(f)	Inventarë	2		200.000	200.000
SNKSP 1.89	Parapagime dhe aktive të tjera				
SNKSP 1.88(d)	Investime të tjera dhe aktive derivate				
SNKSP 1.89	Aktive biologjike				
	Hua me kushte të buta të emetuara				
SNKSP 1.88.1(a)	Aktive të mbajtura për shitje				
	Totali i aktiveve afatshkurtra		3.500.000	400.000	3.900.000
	Totali i aktiveve		7.600.000	(500.000)	7.100.000
Aktivet neto / kapitali neto dhe detyrimet					
<i>Kapitali dhe rezervat</i>					
SNKSP 1.95(a)	Kapitali i kontribuar/[aksionar]				
SNKSP 1.95(c)	Rezervë e vlerës së drejtë të aktiveve financiare të vlefshme për shitje				
SNKSP 1.95(c)	Rezervë e përkthimit të monedhës së huaj				
SNKSP 1.95(c)	Tepriçë rivlerësimi				
SNKSP 17.92(e)					
SNKSP 1.95(c)	Rezervë për qëllime të veçanta				
SNKSP 1.95(b)	Të ardhura dhe shpenzime të akumuluar		2.600.000	(1.600.000)	1.000.000
SNKSP 1.88(o)	Aktive neto / kapital neto i ngarkueshëm pronarëve të njësisë kontrolluese		2.600.000	(1.600.000)	1.000.000
SNKSP 1.88(n)	Interesa jo-kontrollues				
SNKSP 1.95(d)	Totali i aktiveve neto / kapitalit neto		2.600.000	(1.600.000)	1.000.000

		Tepriat kontabël sipas politikave të mëparshme kontabël		Rregullime për SNKSP	Pasqyra hapëse e pozicionit financiar
		Shënimet	31 dhjetor 20X0		1 janar 20X1
<i>Detyrime afatgjata</i>					
SNKSP 1.89	Detyrim për përfitimet e punonjësve	3		250.000	250.000
SNKSP 1.88(m)	Huamarrje me kushte të buta	4	1.000.000	(400.000)	600.000
SNKSP 1.88(m)	Të pagueshme nga qira financiare				
SNKSP 1.88(m)	Detyrim për derivativ				
SNKSP 1.88(l)	Provigjone				
	Detyrime nga veprime pa këmbim vlere				
	Totali i detyrimeve afatgjata		1.000.000	(150.000)	850.000
<i>Detyrime afatshkurtra</i>					
SNKSP 1.88(i)	Mjete monetare dhe ekuivalentë të mjeteve monetare – llogari e zbuluar në bankë				
SNKSP 1.88(k)	Të pagueshme nga veprime me këmbim vlere				
SNKSP 1.89	Të ardhura të shtyra	7		700.000	700.000
SNKSP 1.88(m)	Detyrim për përfitimet e	3		50.000	50.000
SNKSP 1.88(m)	Hua				
SNKSP 1.88(m)	Të pagueshme nga qira financiare				
SNKSP 1.88(l)	Detyrim për derivativ				
SNKSP 1.88(l)	Provigjone				
SNKSP 1.88.1(b)	Detyrime nga veprime pa këmbim vlere	5	4.000.000	500.000	4.500.000
SNKSP 1.88(l)	Pasive të mbajtura për shitje				
	Totali i detyrimeve afatshkurtra		4.000.000	1.250.000	5.250.000
	Totali i detyrimeve		5.000.000	1.100.000	6.100.000
	Totali i pasivit		7.600.000	(500.000)	7.100.000

Rakordimi i aktiveve neto / kapitalit neto

Tabela 10 paraqet rakordimin e tepricës së aktiveve neto / kapitalit neto të deklaruar në përputhje me bazën e mëparshme të kontabilitetit me tepricën hapëse të

aktiveve neto / kapitalit neto më datën e futjes në zbatim të SNKSP-ve. SNKSP 33 e kërkon këtë rakordim, me përjashtim të rastit kur baza e mëparshme e kontabilitetit është baza monetare.

Diferenca e shkaktuar nga zbatimi i SNKSP-ve është 1.600.000 NJM gjithsej, siç tregohet më poshtë:

Tabela 10. Rregullime për SNKSP

	Rregullime	
	Shënimet	31 dhjetor 20X0
		mijë NJM
Rregullim në ndërtesa	1	(100.000)
Njohje e inventarëve	2	200.000
Njohje detyrimi për përfitimet e punonjësve	3	(300.000)
Rregullim në huamarrje me kushte të buta	4	400.000
Rregullim në detyrime valutore (humbje e perealizuar nga këmbimi)	5	(500.000)
Rregullime në zbritje të parashikuar për të arkëtueshme të dyshimta	6	(600.000)
Njohje të ardhura të shtyra	7	(700.000)
Totali i rregullimeve për SNKSP		(1.600.000)
Teprica në mbyllje e aktiveve neto / kapitalit neto, 31 dhjetor 20X0		2.600.000
Teprica në çelje e aktiveve neto / kapitalit neto, 1 janar 20X1		1.000.000

Shënimet

- Rregullim në ndërtesa.** Njësia ekonomike ka zbatuar dispozitën kalimtare për aktivet afatgjata materiale. E vetmja klasë aktivesh e njohur më 1 janar 20X1 janë ndërtesat. Sipas politikave të mëparshme të kontabilitetit, ndërtesat njiheshin në pasqyrat financiare me kosto historike, pa amortizim apo zhvlerësim. Një rregullim prej 100.000 NJM për amortizim dhe zhvlerësim të akumuluar për ndërtesat është njohur si rregullim i aktiveve neto / kapitalit neto.
- Njohja fillestare e inventarëve.** Për të qenë në përputhje me SNKSP-të, inventarët njihen në pasqyrën e pozicionit financiar për herë të parë më 1 janar 20X1, me vlerë 200.000 NJM. Inventarët nuk njiheshin sipas politikave të mëparshme të kontabilitetit.
- Njohja fillestare e detyrimit për përfitimet e punonjësve.** Detyrimet në lidhje me pensionet sipas vlerësimeve aktuariale janë njohur në pasqyrat financiare në bazë të vlerësimit të tyre më 1 janar 20X1. Këto detyrime për përfitime pas punësimit (me vlerë totale 300.000 NJM) janë klasifikuar si afatshkurtra (250.000) dhe afatgjata (50.000).

4. **Rregullim në huamarrje me kushte të buta.** Në të shkuarën, një qeveri e huaj ka dhënë një hua pa interes për ndërtimin e një ure. Huaja prej 1.000.000 NJM duhet shlyer gjatë një periudhe 30-vjeçare, duke filluar nga viti i parë i përfundimit të urës. Huaja është korrigjuar me 400.000 NJM për të reflektuar koston e amortizuar të huasë duke përdorur normën efektive të interesit prej 1,23%.
5. **Rregullim në detyrime valutore (humbje e perealizuar nga këmbimi).** Detyrimet e shprehura në monedha të huaja rivlerësohen tani sipas kursit në mbyllje të datës së raportimit. Në të ardhmen, fitimet dhe humbjet e perealizuara nga kursi i këmbimit do të raportohen në suficit ose deficit. Sipas politikave të mëparshme kontabël, çdo fitim ose humbje e perealizuar nga këmbimi valutore mbulohej nga informacionet shpjeguese në shënimet e pasqyrave financiare në periudhën kontabël në të cilën kristalizoheshin. Një rregullim prej 500.000 NJM për humbjet dhe fitimet e perealizuara nga këmbimi është njohur si rregullim i aktiveve neto / kapitalit neto.
6. **Rregullim në shumë e parashikuar për të arkëtueshme të dyshimta.** Për të qenë në përputhshmëri me SNKSP-të, një rregullim prej 600.000 NJM është regjistruar për të reflektuar pakësimin e shumës së parashikuar për llogari të arkëtueshme në fillim të vitit.
7. **Njohja fillestare e të ardhurave të shtyra.** Një rregullim prej 700.000 NJM nevojitej për tepricën hapëse të aktiveve neto / kapitalit neto për të njohur si të ardhura të shtyra, arkëtimet nga shoqëritë e telekomunikacionit për një licencë 15-vjetore për rrjete 3G që janë njohur në suficit ose deficit në vitin e arkëtimit.
8. **Ekuivalentë të mjeteve monetare.** Depozitat me afat me vlerë 800.000 NJM janë riklasifikuar nga investimet në mjete monetare dhe ekuivalentë të mjeteve monetare, siç e kërkojnë SNKSP-të.

Shtojca 2.

Listë kontrolli për paraqitjen dhe dhënien e informacioneve shpjeguese sipas SNKSP 33

SNKSP 33 përfshin kërkesa për paraqitjen dhe dhënien e informacioneve shpjeguese që plotësojnë dhënien e informacioneve shpjeguese të kërkuara nga standardet e tjera në pasqyrat e para financiare kalimtare sipas

SNKSP-ve dhe pasqyrat e para financiare sipas SNKSP-ve të njësisë ekonomike.

Këto kërkesa shtesë mbi dhënien e informacioneve shpjeguese paraqiten në listën e mëposhtme të kontrollit.

Tabela 11. Listë kontrolli për paraqitjen dhe dhënien e informacioneve shpjeguese sipas SNKSP 33

SNKSP 33, pika	Dhënia e informacioneve shpjeguese	Kryer ose jo
135	Zbatuesi për herë të parë me pasqyra financiare që janë në përputhshmëri me këtë SNKSP, i cili i përdor përjashtimet dhe dispozitat kalimtare që prekin paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare dhe aftësinë e tij për të konfirmuar përputhshmërinë me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara, deklaron shprehimisht pa rezerva mbi përputhshmërinë me këtë SNKSP në shënimet e pasqyrave financiare. Kjo deklarata shoqërohet me një tekst ku thuhet se pasqyrat financiare nuk janë në përputhshmëri të plotë me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara.	
136	Kur zbatuesi për herë të parë shfrytëzon përjashtimet kalimtare të parashikuara në këtë SNKSP, zbatuesi për herë të parë jep informacione shpjeguese:	
136(a)	(a) Deri ku njësia ekonomike ka shfrytëzuar përjashtimet kalimtare që prekin paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare dhe aftësinë e saj për të deklaruar përputhshmëri me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara; dhe/ose	
136(b)	(b) Deri ku njësia ekonomike ka shfrytëzuar përjashtimet kalimtare që nuk prekin paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare dhe aftësinë e saj për të deklaruar përputhshmëri me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara.	
137	Për aq sa zbatuesi për herë të parë ka shfrytëzuar përjashtimet dhe dispozitat kalimtare të parashikuara në këtë SNKSP që prekin paraqitjen e drejtë dhe përputhshmërinë me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara në lidhje me aktivet, detyrimet, të ardhurat dhe/ose shpenzimet, njësia ekonomike jep informacione shpjeguese:	
137(a)	(a) Progresi i bërë drejt njohjes, matjes, paraqitjes dhe dhënies së informacioneve shpjeguese për aktivet, detyrimet, të ardhurat dhe/se shpenzimet në përputhje me kërkesat e SNKSP-ve të zbatueshme;	

SNKSP 33, pika	Dhënia e informacioneve shpjeguese	Kryer ose jo
137(b)	(b) Aktivitet, detyrimet, të ardhurat dhe/ose shpenzimet që janë njohur dhe matur sipas një politike kontabël që nuk është në përputhje me kërkesat e SNKSP-ve të zbatueshme;	
137(c)	(c) Aktivitet, detyrimet, të ardhurat dhe/ose shpenzimet që nuk janë njohur, matur, paraqitur dhe/ose dhënë në informacione shpjeguese në periudhën e mëparshme raportuese, por njihen dhe/ose maten dhe/ose paraqiten dhe/ose jepen në informacione shpjeguese;	
137(d)	(d) Natyra dhe vlera e çdo rregullimi të njohur gjatë periudhës së raportimit; dhe	
137(e)	(e) Një ide se si dhe kur synon të jetë në përputhshmëri të plotë me kërkesat e SNKSP-ve të zbatueshme.	
138	Kur zbatuesi për herë të parë shfrytëzon përjashtimin kalimtar për të mos eliminuar disa prej tepricave, transaksioneve, të ardhurave dhe shpenzimeve dhe/ose kur zbaton lehtësimin kalimtar trevjeçar për njohjen dhe/ose matjen e interesit që ka në njësitë ekonomike të kontrolluara, në pjesëmarrje ose në sipërmarrje të përbashkëta që parashikohet në pikën 55, jep informacion shpjegues për natyrën e tepricave, transaksioneve, të ardhurave dhe shpenzimeve dhe/ose transaksioneve më lart ose më poshtë zinxhirit që janë eliminuar gjatë periudhës së raportimit.	
139	Kur zbatuesi për herë të parë nuk është në gjendje të paraqesë pasqyra financiare të konsoliduara për shkak të përjashtimeve dhe dispozitave kalimtare të parashikuara në pikat 58 ose 62, ai jep informacione shpjeguese:	
139(a)	(a) Arsyeja përse pasqyrat financiare, investimet në pjesëmarrje apo interesat në sipërmarrjet e përbashkëta nuk mund të paraqiten si pasqyra financiare të konsoliduara; dhe	
139(b)	(b) Një ide se kur zbatuesi për herë të parë do të jetë në gjendje të paraqesë pasqyra financiare të konsoliduara.	
140	Kërkesat për dhënie të informacioneve shpjeguese në pikat 135 dhe 139 do t'i ndihmojnë përdoruesit të ndjekin ecurinë e zbatuesit për herë të parë drejt përputhshmërisë së politikave të tij kontabël me kërkesat e SNKSP-ve të zbatueshme gjatë periudhës kalimtare.	

Shpjegim i kalimit drejt SNKSP-ve

141	Zbatuesi për herë të parë jep informacione shpjeguese, si vijon:	
141(a)	(a) Datën e futjes në zbatim të SNKSP-ve; dhe	
141(b)	(b) Informacion dhe shpjegime si ka ndikuar kalimi nga baza e mëparshme kontabël në SNKSP-të në pozicionin financiar të raportuar dhe, sipas rastit, në performancën financiare dhe në flukset monetare.	

Rakordimet

142	Zbatuesi për herë të parë paraqet në shënimet e pasqyrave financiare kalimtare sipas SNKSP-ve ose në pasqyrat e para financiare sipas SNKSP-ve:	
142(a)	(a) Një rakordim të tepricës së aktiveve neto / kapitalit neto në përputhje me bazën e mëparshme të kontabilitetit me tepricën hapëse të aktiveve neto / kapitalit neto më datën e futjes në zbatim të SNKSP-ve; dhe	

SNKSP 33, pika	Dhënia e informacioneve shpjeguese	Kryer ose jo
142(b)	(b) Një rakordim të tepricës së suficitit ose deficitit në përputhje me bazën e mëparshme të kontabilitetit me tepricën hapëse të suficitit ose deficitit më datën e futjes në zbatim të SNKSP-ve.	
	Zbatuesi për herë të parë që ka zbatuar bazën monetare të kontabilitetit në pasqyrat e mëparshme financiare nuk është i detyruar të paraqesë rakordime të tilla.	
143	Rakordimi i paraqitur në përputhje me pikën 142 duhet të jetë i hollësishëm, në formë sasiore dhe cilësore, për t'u dhënë mundësi përdoruesve të kuptojnë rregullimet me rëndësi materiale që i janë bërë pasqyrës hapëse të pozicionit financiar dhe, sipas rastit, pasqyrës së riparaqitur krahasuese të performancës financiare të paraqitur në përputhje me SNKSP-të me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Kur ka shpjegime përshkruese të përfshira në dokumente të tjera publike që shoqërojnë pasqyrat financiare, duhet bërë lidhja me këto dokumente në shënimet e pasqyrave.	
144	Nëse njësia ekonomike vihet në dijeni të gabimeve të bëra sipas bazës së mëparshme kontabël, rakordimet e kërkuara nga pika 142 duhet të dallojnë korigjimin e këtyre gabimeve nga ndryshimet në politikat kontabël.	
145	Nëse njësia ekonomike nuk ka paraqitur pasqyra financiare për periudhat e mëparshme, pasqyrat e para financiare të saj sipas SNKSP-ve, duhet të japin informacione shpjeguese për këtë fakt.	
146	Kur zbatuesi për herë të parë shfrytëzon përjashtimet e pikave 36-43, të cilat lejojnë periudhë lehtësuese kalimtare trevjeçare për të mos njohur dhe/ose matur zëra, duhet përfshirë në shënimet një rakordim i zërave që janë njohur dhe/ose matur gjatë periudhës së raportimit kur këta zëra nuk janë përfshirë në pasqyrat financiare të raportuara më parë. Rakordimi duhet të paraqitet për çdo periudhë kur njihen dhe/ose maten zëra të rinj në përputhje me këtë SNKSP.	
147	Rakordimi i paraqitur në përputhje me pikën 146 jep hollësi të mjaftueshme për t'u dhënë mundësi përdoruesve të kuptojnë se cilët zëra janë njohur dhe/ose matur gjatë periudhës së raportimit kur zbatuesi për herë të parë zbaton një ose më shumë prej përjashtimeve që parashikojnë një periudhë lehtësuese kalimtare trevjeçare për të mos njohur dhe/ose matur një zë. Rakordimi shpjegon rregullimet që i janë bërë pasqyrës së raportuar më parë të pozicionit financiar dhe, sipas rastit, pasqyrës së raportuar më parë të performancës financiare në çdo periudhë kur njihen dhe/ose maten zëra të rinj në përputhje me këtë SNKSP.	

Dhënia e informacioneve shpjeguese kur përdoret kostoja e supozuar për inventarin, aktivet afatgjata materiale të investuara, aktivet afatgjata materiale, aktivet afatgjata jo-materiale, instrumentet financiare ose aktivet me koncesion shërbimi

148	Nëse zbatuesi për herë të parë përdor vlerën e drejtë ose alternativën e pikave 64, 67 ose 70 si kosto të supozuar për inventarin, aktivet afatgjata materiale të investuara, aktivet afatgjata materiale, aktivet afatgjata jo-materiale, instrumentet financiare ose aktivet me koncesion shërbimi, në pasqyrat financiare jepen këto informacione shpjeguese:	
148(a)	(a) Agregati i këtyre vlerave të drejta ose alternativave të tjera të matjes që janë marrë në konsideratë gjatë përcaktimit të kostos së konsideruar;	
148(b)	(b) Rregullimi agregat i vlerave kontabël të njohura sipas bazës së mëparshme kontabël; dhe	

SNKSP 33, pika	Dhënia e informacioneve shpjeguese	Kryer ose jo
148(c)	(c) Nëse kostoja e supozuar është përcaktuar më datën e futjes në zbatim të SNKSP-ve ose gjatë periudhës kalimtare.	

Dhënia e informacioneve shpjeguese kur përdoret kostoja e supozuar për investimet në njësi ekonomike të kontrolluara, pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkëta

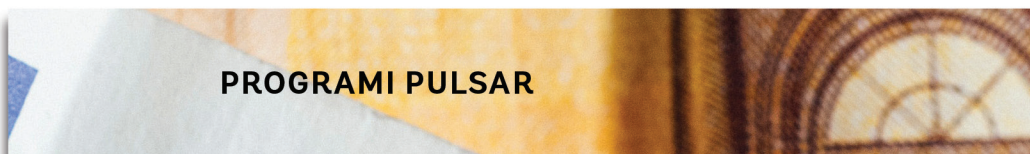
149	Nëse zbatuesi për herë të parë përdor vlerën e drejtën si kosto të supozuar në pasqyrën hapëse të pozicionit financiar për një investim në një njësi ekonomike të kontrolluar, pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët në pasqyrat e veta financiare të veçanta, jepen këto informacione shpjeguese në pasqyrat financiare të veçanta:	
149(a)	(a) Kostoja e supozuar agregate e atyre investimeve për të cilat kostoja e supozuar është vlerë e drejtë; dhe	
149(b)	(b) Rregullimi agregat i vlerave kontabël të raportuara sipas bazës së mëparshme kontabël.	
150	Kërkesat për dhënien e informacioneve shpjeguese që kërkojnë pikat 148 dhe 149 duhet të jepen në informacionet shpjeguese të çdo periudhe kur njihen dhe/ose maten deri në përfundim të përjashtimeve që ofrojnë lehtësim dhe/ose kur aktivet përkatëse njihen dhe/ose maten në përputhje me SNKSP-në e zbatueshme (cilado bie më herët).	

Përjashtimet nga kërkesat për dhënien e informacioneve shpjeguese në SNKSP gjatë periudhës kalimtare

151	Për aq sa zbatuesi për herë të parë shfrytëzon përjashtimin që parashikon periudhë lehtësuese kalimtare trevjeçare për të mos njohur dhe/ose matur zëra, nuk nevojitet të zbatohet ndonjë kërkesë për paraqitjen dhe/ose dhënien e informacioneve shpjeguese e lidhur me këta zëra siç kërkohen nga SNKSP 1, SNKSP 18 dhe/ose SNKSP-të e zbatueshme gjersa të ketë përfunduar periudha e përjashtimeve që parashikojnë lehtësimin dhe/ose kur zërat përkatës janë njohur dhe/ose matur në përputhje me SNKSP-të e zbatueshme (cilado bie më herët).	
152	Pavarësisht nga dispozita kalimtare e pikës 151, zbatuesi për herë të parë nxitet të japë sa më shpejt informacionet e kërkuara nga SNKSP 1, SNKSP 18 dhe/ose SNKSP-të e zbatueshme.	

Dispozitat kalimtare

153	Kur zbatuesi për herë të parë ka ndjekur dispozitat ekzistuese në SNKSP-të e tjera me të drejta dhe detyrime të konstatuara, duhet të vijoje t'i zbatojë këto dispozita kalimtare gjersa t'u përfundojë koha dhe/ose zërat përkatës të njihen dhe/ose maten në përputhje me SNKSP-të e zbatueshme (cilado bie më herët). Nëse zbatuesi për herë të parë zgjedh të zbatojë përjashtimet kalimtare të këtij SNKSP-je, periudha lehtësuese e përdorur në vënien në zbatim të SNKSP-ve me të drejta dhe detyrime të konstatuara nuk mund të jetë më e gjatë se periudha lehtësuese e parashikuar në këtë SNKSP.	
-----	---	--



PROGRAMI PULSAR



MENAXHOHET nga:

BASHKËFINANCOHET nga:



 **Federal Ministry**
Republic of Austria
Finance

CFRR 
Centre for Financial
Reporting Reform



 **Schweizerische Eidgenossenschaft**
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs,
Education and Research EAER
State Secretariat for Economic Affairs SECO

