



PËRFITIMET E KONTABILITETIT ME TË DREJTA
DHE DETYRIME TË KONSTATUARA
NË SEKTORIN PUBLIK



CFRR»

Centre for Financial Reporting Reform



Qendra për Reformën e Raportimit Financiar (CFRR),
Praktika Globale e Qeverisjes, Rajoni i Evropës dhe Azisë
Qendrore, Banka Botërore
Adresa: Praterstrasse 31, 1020 Vjenë, Austri
Internet: www.worldbank.org/cfrr
Postë elektronike: cfrr@worldbank.org
Telefon: +43-1-217-0700



Programi për Kontabilitetin dhe Raportimin në Sektorin Publik
Web: www.pulsarprogram.org

© 2022 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 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 Drejtuesve 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 të. 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.

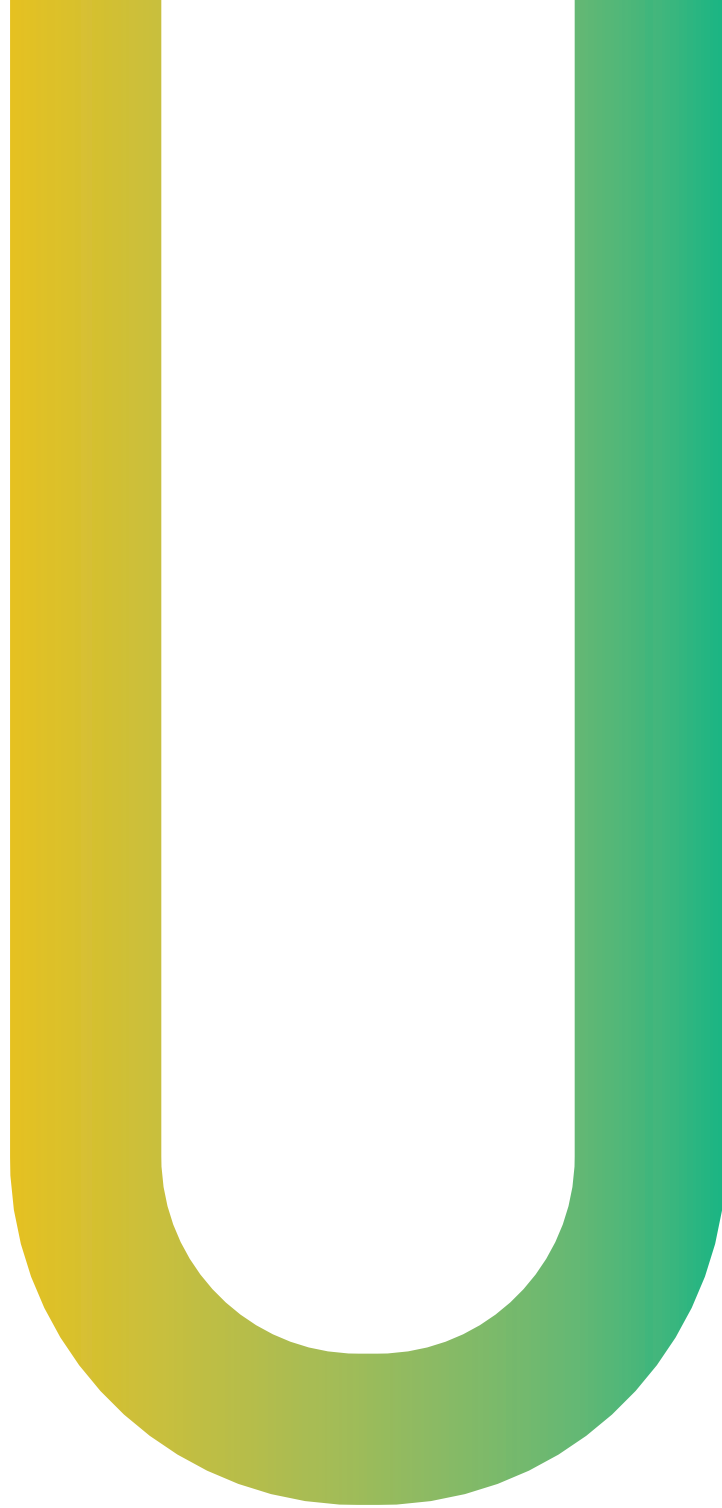
Të drejtat dhe lejimet

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.

Grafika e kopertinës: Ecaterina Gusarova

Ikonat krijuar nga Freepik, SBTS2018, Chanut-is-Industries, lutfix dhe Pixel perfect nga www.flaticon.com



**PËRFITIMET E KONTABILITETIT
ME TË DREJTA DHE DETYRIME TË
KONSTATUARA NË SEKTORIN PUBLIK**

TRYEZA E LËNDËS

Shkurtime.....	3
Falënderime.....	4
Parathënie.....	5
Përmbledhje e dokumentit.....	6
1. HYRJE - ÇFARË ËSHTË KONTABILITETI ME TË DREJTA DHE DETYRIME TË KONSTATUARA?	7
2. REFORMAT E KONTABILITETIT ME TË DREJTA DHE DETYRIME TË KONSTATUARA DHE MENAXHIMIT FINANCIAR	11
3. PËRFITIMET E KONTABILITETIT ME TË DREJTA DHE DETYRIME TË KONSTATUARA – PËR ÇFARË DHE PËR KË?	13
3.1. Analizë e përfitimeve në praktikë: Shqyrtim i literaturës	16
3.2. Analizë e përfitimeve në praktikë: Shembuj nga vende të ndryshme	19
Shembulli 1. Informacione mbi infrastrukturën shkollore për vendimmarrjen.....	21
Shembulli 2. Regjistrimi dhe ndjekja e granteve të dhëna me qëllim të përcaktuar.....	21
Shembulli 3. Detyrimet e konstatuara për kreditë afatgjata në funksion të llogaridhënies dhe planifikimit.....	22
Shembulli 4. Zhvlerësimi i llogarive të arkëtueshme në pasqyrim të shumës së rikuperueshme.....	22
4. ROLI AMBIVALENT I TRANSPARENCËS	23
5. KUSHTET MUNDËSUESE PËR VËNIEN NË ZBATIM TË KONTABILITETIT ME TË DREJTA DHE DETYRIME TË KONSTATUARA	26
6. KOSTOJA E VËNIES NË ZBATIM TË KONTABILITETIT ME TË DREJTA DHE DETYRIME TË KONSTATUARA	30
6.1. Llojet e kostove	31
6.2. Kostot shtesë që kanë lidhje me kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara	32
6.3. Rishpërndarja e burimeve	32
6.4. Kursimi në kosto për shkak të përfitimeve që sjell një vendimmarrje më e mirë	33
7. PËRFUNDIME	35

Shtojca 1. Përvoja e vendeve: vënia në zbatim e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara....	37
Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara në Qipro	37
Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara në Greqi	38
Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara në Portugali.....	38
Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara në Francë	39
Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara në Britaninë e Madhe.....	39
Shtojca 2. Shtyllat mundësuese të vënies në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara.....	41
Vendosja e objektivave dhe proceset	41
Mbështetja politike dhe faktori udhëheqës.....	41
Plani i zbatimit.....	42
Informacionet me të drejta dhe detyrime të konstatuara të integruara në vendimmarrje dhe miradministrim	43
Kapitali njerëzor	43
Formimi dhe arsimimi i kontabilistëve të sektorit publik.....	43
Kapacitetet njerëzore.....	43
Mbështetja e ekspertëve	44
Shtylla teknike.....	44
Sistemet informatike të menaxhimit financiar.....	44
Plani kontabël.....	44
Standardet e kontabilitetit dhe politikat kontabël.....	44
Shtojca 3. Lista e materialeve mbështetëse.....	45

SHKURTIME

BE	Bashkimi Evropian
BSNKSP	Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit të Sektorit Publik
CIPFA	Instituti i Autorizuar i Financave dhe Kontabilitetit Publik
EFSF	Instrumenti Evropian për Stabilitet Financiar
ESA	Sistemi i llogarive Evropiane
GFSM	Manuali për Statistikat Financiare Shtetërore
IFAC	Federata Ndërkombëtare e Kontabilistëve
MFP	Menaxhimi i Financave Publike
MRP	Menaxhimi i Ri Publik
OECD	Organizata për Bashkëpunim dhe Zhvillim Ekonomik
PEFA	Llogaridhënia për Shpenzimet dhe Financat Publike
PULSAR	Programi i Kontabilitetit dhe Raportimit në Sektorin Publik
SEKSP	Standardet Evropiane të Kontabilitetit të Sektorit Publik
SNKSP	Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit të Sektorit Publik
SNRF	Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar
TI	Teknologjia e informacionit

FALËNDERIME

Ky material studimor përqendrohet te përfitimet dhe vlera e shtuar e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në sektorin publik, krahasuar me kontabilitetin dhe raportimin me bazë monetare. Materiali është produkt i Praktikës Globale për Qeverisjen (PGQ) së Bankës Botërore, përgatitur nga PULSAR, Programi “Kontabiliteti dhe Raportimi në Sektorin Publik”.

Autorët, Eugenio Caperchione, Sandra Cohen, Francesca Manes Rossi dhe Isabel Brusca, udhëhequr nga Iwona Warzecha, kërkojnë të identifikojnë rrjedhojat kryesore të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në menaxhimin e financave publike. Studimi i shpreh përfitimet e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara nga qasje të ndryshme: analiza teorike dhe shqyrtimi i literaturës sigurojnë një këndvështrim global të përfitimeve për përdorues të ndryshëm dhe qëllime të ndryshme, ndërsa intervistat me ekspertë nga vendet dhe me anëtarë të shquar të profesionit kontabël sigurojnë dëshmi se si është vënë në zbatim kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara dhe cilat janë përfitimet e tij në praktikë, si edhe cilët janë faktorët mundësues dhe pengues të vënies në zbatim.

Autorët dëshirojnë të falënderojnë ekspertët e mëposhtëm, që pranuan të merrnin pjesë në intervista dhe dhanë kontribute të vyera mbështetur në përvojën e tyre sa i takon kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara:

Marie-Pierre Calmel (Francë), Sekretare e Përgjithshme e Këshillit të Standardeve të Kontabilitetit të Sektorit Publik (*Conseil de Normalisation des Comptes Publics*).

Ian Carruthers, Kryetar i Bordit të Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit të Sektorit Publik dhe Kryetar i Standardeve, Instituti i Autorizuar i Financave dhe Kontabilitetit Publik.

Marios Hadjidamianou (Qipro), Kontabilist i Autorizuar, Thesari i Republikës së Qipros.

Dimitrios Paliouras (Greqi), Drejtor në detyrë, Drejtoria e Kontabilitetit për Qeverisjen e Përgjithshme, Ministria e Financave, Zyra e Kontabilitetit të Përgjithshëm.

Bernhard Schatz (Austri), Anëtar i Bordit të Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit të Sektorit Publik dhe Menaxher i Lartë, PricewaterhouseCoopers.

Luis Viana (Portugali), Anëtar i Ekipit të Reformës në Ministrinë e Financave në Portugali gjatë periudhës së reformës, tani Këshilltar në Gjykatën e Audituesve (*Tribunal de Contas*). Është edhe anëtar i Këshillit Portugez të Financave Publike.

Kontributet e tyre kanë qenë themelore në përfshirjen e shembujve se si kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara mund ta përmirësojë në praktikë menaxhimin financiar dhe në mbështetjen e reflektimeve mbi faktorët mundësues dhe pengesat për suksesin e reformës së menaxhimit financiar. U jemi shumë mirënjohës për pjesëmarrjen.

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 përfutuese 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 praktikën e mira, në mënyrë që të rritet llogaridhënia, transparenca 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 përfutuese ndihmojnë t'i japin trajtë këtij programi përmes platformave të bashkëpunimit rajonal dhe kontributeve në komunitetet e praktikës me fokus në kuadrin e raportimit financiar dhe në edukimin.

Më shumë informacion për programin PULSAR dhe botimet e tij gjendet në internet në adresën:

www.pulsarprogram.org



PËRMBLEDHJE E DOKUMENTIT

Ky raport përqendrohet në zbatimin e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në njësitë ekonomike të sektorit publik. Objektivi i këtij studimi është të ilustrojë përfitimet – por edhe kostot – e lidhura me vënien në zbatim të këtij sistemi kontabël.

Kontabiliteti monetar, ende i përdorur gjerësisht nga sektorët publikë në vendet e PULSAR-it, mbështetet në njohjen e flukseve hyrëse dhe dalëse monetare. Shpenzimet dhe të ardhurat njihen kur bëhet pagesa ose arkëtohen të ardhurat. Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara gjithashtu i regjistron veprimet me mjetet monetare, por krahas kësaj njih edhe rrjedhojat e veprimeve dhe ngjarjet e tjera ekonomike në momentin kur ndodhin. Për pasojë, pasqyrat nga kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara japin një pamje më të gjithanshme të performancës dhe pozicionit financiar të njësisë ekonomike, me informacione të cilat nuk do të mund të gjurmoheshin me anë të kontabilitetit monetar.

Këtu diskutohen përfitimet e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara për përdoruesit e brendshëm dhe ata të jashtëm në funksion të vendimmarrjes dhe llogaridhënies. Raporti mbështetet në një analizë të literaturës në dispozicion dhe nga përvojat e reformës në Qipro, Francë, Greqi, Portugali dhe Britaninë e Madhe, për të dhënë sugjerime dhe mësimet të rëndësishme, për reformën në vendet e PULSAR-it. Nga intervistat me ekspertë të cilët kanë marrë pjesë në mënyrë aktive në futjen në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara kanë dalë informacione të vyera, si për përfitimet e perceptuara të reformës, ashtu edhe për vështirësitë dhe rezistencën e hasur gjatë ndryshimit. Raporti evidenton se secili vend mund të ketë një nivel të ndryshëm të pjekurisë kontabël; madje, brenda të njëjtit vend, njësi ekonomike publike të ndryshme mund të shfrytëzojnë sisteme kontabiliteti të ndryshme, në varësi të fazës së reformës së zbatuar.

Transparenca shihet si një përparësi e rëndësishme e lidhur me futjen në zbatim të sistemeve të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Mirëpo, që kjo përparësi të realizohet, do të duhet që palët e interesit të mund të kenë informacione të besueshme kontabël, të dhëna me gjuhë të shpjegueshme dhe të kuptueshme gjerësisht.

Raporti sheh “faktorët mundësues” të nevojshëm për futjen me sukses në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara, të identifikuar në tri shtylla të ndërlidhura: vendosja e objektivave dhe proceset, kapitali njerëzor dhe shtylla teknike. Diskutohet ndërveprimi midis këtyre faktorëve mundësues, duke theksuar se ndërthurja e mundësuesve të ndryshëm është thelbësore për arritjen e përfitimeve të pritura.

Megjithëse kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara sjell shumë përfitime të vështira për t'u matur, vënia e tij në zbatim mund të jetë fillimisht një reformë e kushtueshme në tri përmasa kryesore: në kohë (kosto të përgjithshme dhe vjetore), në flukse (flukse buxhetore dhe flukse të konstatuara) dhe në burime financiare (fonde të qeverisë ose nga burime të tjera). Megjithëse këto kosto fillestare mund të jenë të konsiderueshme, në varësi të nevojës për sisteme të reja apo të zgjeruara informatike të menaxhimit financiar dhe të riaftësimit ose marrjes në punë të personelit, ato pritet të pakësohen me kalimin e kohës dhe duhen parë kundrejt rezultatit afatgjatë të menaxhimit më të shëndoshë të burimeve dhe përfitimeve financiare të uljes së kostos së realizimit të shërbimeve dhe të kryerjes së veprimtarive të sektorit publik.

Raporti tregon qartë se reforma e sistemit të kontabilitetit lipset vendosur në kontekstin e modernizimit më të gjerë të sistemeve të menaxhimit të financave publike (MFP), që kanë për qëllim rritjen e llogaridhënies dhe përmirësimin e rezultateve të menaxhimit publik. Investimet në burime njerëzore, sisteme informatike dhe, mbi të gjitha, mbështetja politike në nivele të larta për të gjithë procesin, janë burimet më kryesore për arritjen e një ndryshimi të qëndrueshëm. Përpilimi i informacioneve cilësore dhe të besueshme në kuadër të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara nuk është qëllim në vetvete. Përfitimet e plota të reformës mund të realizohen vetëm nëse ky informacion përdoret konkretisht nga politikanët dhe drejtuesit në procesin e vendimmarrjes dhe nëse vihet gjerësisht në dispozicion të publikut dhe të palëve të tjera të interesit për ta rritur transparencën dhe llogaridhënien.



HYRJE - ÇFARË ËSHTË KONTABILITETI ME TË DREJTA DHE DETYRIME TË KONSTATUARA?

Disiplina e kontabilitetit vjen që nga Mesopotamia e lashtë. Me kalimin e shekujve ka evoluar, krahas përparimit njerëzor, për të qenë një mjet i përshtatshëm për regjistrimin, raportimin dhe ndjekjen e veprimeve ekonomike. Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara siç e njohim sot ka lindur nga nevojat financiare të botës tregtare në Italinë e shekullit XV, nga ku ka lindur edhe kontabiliteti me regjistrim të dyfishtë.

Kontabiliteti mund të përkufizohet si procesi i regjistrimit, analizimit dhe raportimit në formë monetare të veprimeve financiare të njësisë ekonomike, për *palët* e brendshme, por edhe ato të jashtme të *interesit*. Kontabiliteti ka fituar një rëndësi në rritje gjatë dy shekujve të fundit, ndërkohë që paraja ka marrë rolin kryesor si mjet këmbimi dhe,

për pasojë, si tregues i pasurisë. Bazat kontabël, krahas parimeve dhe rregullave të lidhura me to, janë krijuar për të përmbushur *llogaridhënien* dhe *miradministrimin* në çdo lloj organizate.¹

Megjithëse standardet e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara dhe standardet e plota të kontabilitetit, siç janë Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF), kanë fituar gjithnjë e më shumë përdorim në sektorin e shoqërive private (shpesh me detyrim ligjor), kontabiliteti në sektorin publik deri shumë vonë është mbështetur thuajse tërësisht në kontabilitetin monetar.

Kontabiliteti monetar mbështetet në njohjen e flukseve hyrëse dhe dalëse monetare; rrjedhimisht, shpenzimet dhe të ardhurat njihen kur bëhet pagesa ose arkëtohen të ardhurat. Avantazhet kryesore janë se është i thjeshtë dhe përdoret, kuptohet dhe verifikohet lehtë. Këto cilësi u japin mundësi politikanëve, qytetarëve dhe çdo pale interesi pa formim të specializuar në kontabilitet të kuptojë raportet e kontabilitetit ose buxhetit. Kontabiliteti monetar mund të jetë i përshtatshëm dhe i mjaftueshëm në kushtet ku mbizotërojnë veprimet me mjete monetare, pra mallrat dhe shërbimet blihen dhe konsumohen menjëherë pa veprime të tjera të konsiderueshme jo monetare apo pa ngjarje ekonomike (p.sh., pa krijim aktivesh). Mirëpo, shumica e njësive të sektorit publik realizojnë transaksione komplekse, marrin borxh, angazhohen për detyrime të ndryshme apo për detyrime të tjera në shërbime publike dhe zotërojnë dhe administrojnë aktive të mëdha. Kjo kërkon baza dhe parime kontabiliteti më komplekse, për të mundësuar hartimin e raporteve financiare të cilat i përfaqësojnë me besnikëri dhe shprehin me vlera monetare këto dukuri ekonomike.

Kontabiliteti monetar nuk mund të përdoret për t'ua vlerësuar vlerën aktiveve dhe detyrimeve me kalimin e kohës, ngaqë nuk regjistron asgjë tjetër pos mjeteve monetare. Gjithashtu, kontabiliteti monetar nuk kontabilizon kostot e konsumuara dhe të ardhurat e fituara gjatë një periudhe të caktuar kohore (pavarësisht nga ekzistenca e flukseve monetare) dhe, për pasojë, nuk është tërësisht i përshtatshëm për vlerësimin e të ardhurave neto gjithsej që krijon njësia ekonomike.

Në kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara, efektet e transaksioneve dhe ngjarjeve të tjera njihen në pasqyrat financiare kur ato ndodhin (dhe jo kur paraja ose ekuivalentet e saj arkëtohen ose paguhen) dhe njihen në kontabilitet e raportohen në pasqyrat financiare të periudhave kontabël, të cilave u përkasin. Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara regjistron edhe veprimet me mjete monetare, që paraqiten në pasqyrën e flukseve monetare. Për pasojë, pasqyrat sipas kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara mundësojnë një pamje më tërësore të performancës dhe pozicionit financiar të njësisë ekonomike. Rrjedhimisht, zbatimi i kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara nuk e heq kërkesën për të paraqitur informacion mbi veprimet me mjetet monetare, por e pasuron atë me informacion me të drejta dhe detyrime të konstatuara i cili i bën të dukshme veprimet jo monetare dhe ngjarjet ekonomike të shpërndara në kohë, të cilat nuk do të mund të gjurmoheshin në kontabilitetin monetar.

Gjatë këtyre dekadave të fundit, në valën e menaxhimit të ri publik (MRP),² dhe me nxitjen e organizatave ndërkombëtare (p.sh., Fondi Monetar Ndërkombëtar; Organizata për Bashkëpunim dhe Zhvillim Ekonomik (OECD); dhe Banka Botërore), si edhe organet e miratimit të standardeve dhe organizatat e profesionit kontabël (Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit të Sektorit Publik [BSNKP] dhe Instituti i Autorizuar i Financave dhe Kontabilitetit Publik [CIPFA]), kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara është futur gjithnjë e më shumë në përdorim në vende të ndryshme dhe përdoret në shumë njësi ekonomike publike, sidomos për efekte raportimi.³

Arsyet kryesore për kalimin nga kontabiliteti monetar në kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara mund të identifikohen në informacionet shtesë që ofrojnë të dhënat me të drejta dhe detyrime të konstatuara, krahas proceseve kontabël të cilat mbështetin rezultatet financiare dhe operative të njësive ekonomike të sektorit publik. Në fakt, kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara mundëson një konstatim më të mirë të situatës financiare të qeverisë, duke qenë se mbulon jo vetëm flukset dalëse dhe ato hyrëse gjatë vitit, por edhe aktivet, llogaritë e pagueshme dhe llogaritë e arkëtueshme. Gjithashtu, ai mundëson

¹ Jones dhe Pendlebury 2000.

² Sipas Pollitt dhe Bouckaert (2011, f. 10), MRP-ja është një “doktrinë sipas së cilës sektori publik mund të përmirësohet nga importimi i koncepteve, teknikave dhe vlerave të biznesit”. Shih Caperchione 2006 për një analizë të pasojave të MRP-së për profesionistët e fushave financiare.

³ Një analizë e situatës evropiane dhe botërore jepet nga Brusca dhe të tjerë 2015; Christiaens dhe të tjerë 2015; Federata Ndërkombëtare e Kontabilistëve (IFAC)-CIPFA 2021.

marrjen parasysh të detyrimeve afatgjata, si edhe provigjonet që duhen krijuar për të mbuluar rreziqet dhe shpenzimet që lindin nga operacionet gjatë vitit. Aktivitetet, si të trupëzuara, ashtu edhe të patrupëzuara, mund të vlerësohen më mirë, duke qenë se parimet e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara kërkojnë që të merren në konsideratë amortizimi, si edhe provigjonet e lidhura dhe kostot e mirëmbajtjes në të ardhmen. Proceset e plota të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara duhet të identifikojnë dhe vlerësojnë edhe rreziqet për të dhënë informacione shpjeguese mbi detyrimet e kushtëzuara të lidhura me ngjarje dhe angazhime të ardhshme – kjo, nga ana e vet, mund të mbështetë menaxhimin aktiv të rreziqeve, për të shmangur ose minimizuar flukset e mundshme dalëse të burimeve në të ardhmen. Gjithashtu, mund të vlerësohen në fund të vitit aktivitetet financiare (si llogaritë e arkëtueshme apo investimet në njësi ekonomike të tjera), duke marrë në konsideratë vlerën e tyre në treg. Për shkak të kësaj saktësie më të madhe në identifikimin e aktiveve dhe detyrimeve, kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara i identifikon më mirë aktivitetet neto dhe tendencat kohore.

Kostot dhe të ardhurat i ngarkohen vitit financiar përkatës, në varësi se kur lindin, pa i kushtuar rëndësi se kur ndodhin flukset monetare. Kjo lloj njohjeje mund të paraqesë në formë sasiore jo vetëm vlerën e burimeve të konsumuara nga njësi ekonomike gjatë një viti të caktuar, por edhe të përcaktojë koston e plotë të shërbimeve të realizuara dhe të japë shifra të hollësishme në sistemin e kontabilitetit të drejtimit. Në këtë mënyrë, kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara siguron informacion aktual, duke u dhënë mundësi drejtuesve dhe politikanëve të marrin vendime të informuara (p.sh., ta krijojnë vetë apo ta blejnë aktivin, caktimi i tarifave për shërbimet etj.). Gjithashtu, nga ana e të ardhurave, kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara përfshin edhe të ardhurat që vijnë bashkë me detyrimet për shërbim (p.sh., subvencione në varësi të kufizimeve të caktuara) ose që nuk janë të lidhura me flukset monetare (p.sh., rritja e vlerës së investimeve).

Krahas kësaj, një vlerësim më preciz i performancës së përgjithshme të njërive të sektorit publik mund të mbështetë një faktorizim më të mirë të barazisë midis brezave.⁴

Padyshim, ka edhe disa të meta që lidhen me futjen në përdorim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Ky kërkon njohuri specifike më të mëdha mbi parimet dhe standardet e kontabilitetit, qofshin këto kombëtare apo ndërkombëtare. Kompleksiteti i kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara kërkon një grup bazë punonjësish për të përcaktuar politika kontabël të përshtatshme, për të bërë gjykime të arsyeshme dhe çmuarje kontabël (p.sh., në rastin e amortizimit) dhe për të përzgjedhur ndër metodat e matjes dhe kriteret e vlerësimit, çka krijon hapësirë për liri veprimi, gabim dhe madje manipulim. Punonjësve të tjerë mund t'u duhen njohuri për sistemet dhe proceset e reja, si edhe formim, për t'i kuptuar dhe interpretuar të dhënat shumë më të pasura që ofron kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara.

Ky raport synon të ilustrojë përfitimet – dhe kostot – e lidhura me vënien në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në njësitë ekonomike të sektorit publik, si për përdoruesit e brendshëm, ashtu edhe ata të jashtëm, në funksion të vendimmarrjes, llogaridhënies dhe transparencës. Ai evidenton kushtet mundësuese të nevojshme për vënien me sukses në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara (**pjesa 5** dhe **Shtojca 2**), si edhe kostot e lidhura (**pjesa 6**).

Raporti përqendrohet në konceptet dhe parimet e përgjithshme të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara dhe jo te një grup i veçantë standardesh, duke qenë se secili vend mund të vendosë parimet e veta kombëtare. Megjithatë, Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit të Sektorit Publik (SNKSP) përdoren si pikë e përbashkët referimi, të cilat shumë vende vendosin t'i zbatojnë drejtpërdrejt ose t'i përdorin si bazë për përgatitjen e standardeve kombëtare.⁵

⁴ Barazia midis brezave është parimi i drejtësisë mes të gjithë brezave në përdorimin dhe ruajtjen e burimeve monetare dhe natyrore. Për një diskutim të hollësishëm të vënies në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në organizatat e sektorit publik, shih Burth dhe Hilgers 2014; Cavanagh dhe të tjerë 2016; Christofzik 2019; Metcalfe dhe Sanderson 2020.

⁵ Shih IFAC-CIPFA 2021.

Tabela 1. Tiparet kryesore të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në dallim nga kontabiliteti monetar

	Baza me të drejta dhe detyrime të konstatuara	Baza monetare
Parimet dhe standardet	Parime dhe standarde kombëtare ose ndërkombëtare të kontabilitetit.	Standarde me bazë monetare për regjistrimin e flukseve hyrëse dhe flukseve dalëse.
Llojet e transaksioneve të pasqyruara nga baza kontabël	Të gjitha transaksionet ekonomike, përfshirë transaksionet komplekse jo monetare dhe dukuritë e tjera ekonomike, si pagesat e shtyra në kohë apo përmbushja e detyrimeve të miratuara, krijimi dhe konsumimi i burimeve etj.	Vetëm komponenti monetar i transaksioneve, pa pagesa ose konsum të shtyrë në kohë, aktive ose detyrime.
Zbatimi	Më kompleks (kërkon njohuri, arsimim, standarde dhe sisteme informatike përkatëse specifike).	Më i thjeshtë.
Kuptueshmëria	Kërkon të kuptosh parime specifike dhe standardet kyçe të zbatuara.	Më e lehtë sepse ka të bëjë vetëm me veprime monetare.
Krahasueshmëria	Përmirësohet kur zbatohen të njëjtat standarde kontabël dhe arrihet cilësia e raporteve financiare.	E lartë për elementet bazë.
Të ardhurat	Raportohen kur fitohen.	Raportohen kur arkëtohen.
Shpenzimet	Raportohen kur burimet përdoren ose kur përputhen me të ardhurat.	Raportohen kur paguhen me mjete monetare.
Kostoja e shërbimeve	Mund të njehsohet për çdo produkt/proces.	Përbëhet vetëm nga flukset monetare të lidhura me secilin shërbim.
Të arkëtueshmet	Raportohen si aktive.	Nuk raportohen.
Të pagueshmet	Raportohen si detyrime (pasive) kur lindin.	Nuk raportohen.
Aktivitet	Vlerësohen me koston e marrjes minus amortizimin dhe zhvlerësimin ose vlerën aktuale në fund të periudhës së raportimit.	Nuk raportohen – kontabilizohen kur paguhen fonde në formën e shpenzimit.
Detyrimet	Raportohen duke marrë në konsideratë edhe ngjarjet e mundshme në të ardhmen (p.sh., provigjonet).	Nuk raportohen.
Aktivitet neto	Identifikohen si diferenca midis aktiveve gjithsej dhe detyrimeve gjithsej.	Nuk raportohen.
Suficit ose deficit	Rezultati i mbështetur në të ardhurat e fituara dhe shpenzimet e lindura gjatë vitit financiar.	Nuk mund të çmohet – vetëm diferenca midis tepricave monetare, flukseve hyrëse dhe flukseve dalëse.
Raportet financiare	Pasqyra e pozicionit financiar - bilanci; pasqyra e performancës financiare - PASH; pasqyra e ndryshimeve në aktivet neto; pasqyra e flukseve monetare; shënimet dhe informacionet shpjeguese.	Raporti i zbatimit të buxhetit.



2

REFORMAT E KONTABILITETIT ME TË DREJTA DHE DETYRIME TË KONSTATUARA DHE MENAXHIMIT FINANCIAR



Reformat e kontabilitetit në sektorin publik zakonisht janë pjesë e një modernizimi më të gjerë të menaxhimit të financave publike, që synojnë rritjen e llogaridhënies dhe rezultateve të menaxhimit publik (Pollitt dhe Bouckaert 2011). Vënia në zbatim e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara si pjesë e këtyre reformave ofron një raportim financiar i cili mund të vihet publikisht në dispozicion dhe të përdoret në funksion të përmirësimit të vendimmarrjes (përdorimi i brendshëm) dhe llogaridhënies (përdorimi i jashtëm). Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara nevojitet në kuadër të modeleve bashkëkohore të

menaxhimit të financave publike, nëse marrim si të mirëqenë se informacioni mund të mbështetë objektivat e modeleve të reja (Carlin 2005).

Literatura jep dëshmi për dallimet e rëndësishme mes vendeve sa i takon suksesit dhe arritjeve të reformave të MRP-së në përgjithësi dhe të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në veçanti, që justifikohen nga dallimet mes kushteve administrative, kulturore dhe politike (Pollitt dhe Bouckaert 2011). Futja në zbatim e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara përmes rrugëve të ndryshme mund të ndikojë edhe te përfitimet e tij (Pollitt dhe Bouckaert 2011). Ekziston në literaturë konsensusi se vënia në zbatim me sukses kërkon kryerjen e një numri fazash të cilat në mënyrë progresive i çojnë përpara dhe i zgjerojnë reformat për të arritur objektivat e përgjithshëm dhe për t'i bërë të dukshme përfitimet e tyre (Cavanagh dhe të tjerë 2017).

Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara është një mjet për arritjen e synimeve të reformës, por nuk përbën qëllim në vetvete. Për të pasur sukses, ai duhet të jetë pjesë e një projekti më të gjerë, përfshirë:

- ✕ Përcaktimin e qartë të objektivave të reformës dhe një kornizë për rikonceptimin e aktiviteteve operative dhe organizimit, përmirësimin e sistemeve monitoruese dhe reformimin e sistemeve informatike, në mënyrë që të ndryshohen proceset dhe qarkullimi i informacionit (për shembull, inventarët e aktiveve janë të rëndësishme) (Metcalf dhe Sanderson 2020; PULSAR, Banka Botërore 2020a).
- ✕ Një plan zbatimi dhe një udhëzues për periudhën kalimtare. Duke qenë se futja në zbatim e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara kërkon kohë, mund të kërkojnë përmirësime graduale të cilësisë, përkimit kohor dhe aktualitetit të informacioneve financiare (PULSAR, Banka Botërore 2021a). Një praktikë e mirë mund të jetë edhe përdorimi i njësive ekonomike pilot (Jorge dhe të tjerë 2021).

✕ Riedukimin dhe formimin e profesionistëve, si të hartuesve të pasqyrave financiare, ashtu edhe të përdoruesve, sidomos të drejtuesve, vendimmarrësve të politikave, makroekonomistëve, statistikienëve fiskalë dhe palëve të tjera të interesit, për t'i ndërgjegjësuar për përfitimet e të dhënave me të drejta dhe detyrime të konstatuara për vendimmarrjen. Kjo kërkon një ndryshim kulturor brenda organizatës, në mënyrë që informacioni financiar të mishërohet në proceset e vendimmarrjes (Hepworth 2003). Mbështetja e drejtuesve dhe politikanëve bëhet thelbësore në procesin e ndryshimit.

✕ Ndryshimet në kuadrin administrativ dhe ligjor, në mënyrë që fokusi për vendimmarrjen dhe për llogaridhënien të jetë te informacioni me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Kjo përbën problem për disa administrata, që përdorin kontabilitetin monetar për buxhetin dhe kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara për pasqyrat financiare. Nëse kontabiliteti monetar mbetet qendror për kontrollin dhe monitorimin e njësive ekonomike, atëherë drejtuesit dhe kontabilistët, më të merakosur për aspektet ligjore se sa për përmbajtjen dhe vlerën e mundshme të të dhënave me të drejta dhe detyrime të konstatuara, nuk e marrin plotësisht në konsideratë informacionin nga kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara.

Të gjitha sa më lart, trajtohen më me hollësi në **pjesën 5**.



3

PËRFITIMET E KONTABILITETIT ME TË DREJTA DHE DETYRIME TË KONSTATUARA – PËR ÇFARË DHE PËR KË?



Përdorimi gjithnjë e më shumë i kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara duket qartë, si në literaturë, ashtu edhe në praktikë. Në këtë pjesë trajtohen përfitimet e vënies në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara, me fokusin te arritja e objektivave më të gjera të menaxhimit financiar që shkojnë përtej hartimit të pasqyrave financiare me të drejta dhe detyrime të konstatuara dhe marrjes së informacioneve me të drejta dhe detyrime të konstatuara.

Gjendet konsensus në literaturën mbi kontabilitetin dhe në kornizat konceptuale kontabël se informacioni kontabël në sektorin publik duhet të përqendrohet në dy qëllime:

- ✗ llogaridhënia para palëve të interesit dhe
- ✗ mbështetja për vendimmarrjen (van Helden dhe Reichard 2019).



Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara në vetvete nuk i zgjidh problemet financiare, por i evidenton. Përfitimet që vijnë nga kalimi drejt kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara do të mbështeten vetëm kur kuptohen problemet financiare dhe merren masa për t'u dhënë zgjidhje.

— Marios Hadjidamianou

Nga perspektiva normative, fokusi është te përdoruesit dhe përdorimi i informacionit. Kuadri Konceptual i BSNKSP-së (2014) përcakton objektivat e raportimit financiar në thelb të strukturës së tyre, duke u shprehur qartë se informacioni nuk përbën qëllim në vetvete. Në fakt, ky është një prej problemeve në praktikë. Më shpesh se ç'duhet, fokusi vihet te informacioni dhe jo te mënyra se si përdoret më pas, duke e konsideruar si qëllim të fundmë të procesit dhe jo si hap të parë të tij.



Megjithëse Kuadri Konceptual i BSNKSP-së e quan transparencën si thelbin e raportimit financiar, pasqyrat e plota financiare mund të jenë të vështira për t'u kuptuar për ekspertët jo kontabël.

— Ian Carruthers

Sipas BSNKSP-së (2014, 13), *"objektivat e raportimit financiar nga njësitë ekonomike të sektorit publik janë dhënia e informacionit mbi njësinë ekonomike i cili të jetë i dobishëm për përdoruesit në funksion të llogaridhënies dhe të vendimmarrjes"*. Kjo kërkon përkufizimin e përdoruesve të raportimit financiar. Kuadri Konceptual i përmbledh palët e interesit si *"marrës të shërbimeve dhe dhënës të burimeve"*, që është kryesisht një këndvështrim i përdoruesve të jashtëm, justifikuar nga bërja publike e raportimit financiar. Ai u referohet qytetarëve si *"përdorues parësorë"*, duke mbajtur në konsideratë edhe përdorues të tjerë, si donatorët, huadhënësit apo organizatat ndërkombëtare. Njihet edhe interesi i mundshëm i përdoruesve të tjerë jo parësorë: organet rregullatore dhe mbikëqyrëse, përpiluesit dhe përdoruesit e statistikave makroekonomike, institucionet e auditimit (kontrollit), komisionet e organeve ligjvënëse ose organeve të tjera qeverisëse, agjencitë qendrore dhe kontrolluesit e buxhetit, drejtuesit e njësisë ekonomike, agjencitë vlerësuese dhe, në disa raste, institucionet huadhënëse. Pavarësisht nga ky fokus te përdoruesit e jashtëm, Kuadri Konceptual i njeh si përdorues të mundshëm edhe përdoruesit e brendshëm, siç janë drejtuesit dhe politikanët, që janë vendimmarrës kyç. **Figurat 1 dhe 2** përmbledhin përfitimet e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara për përdoruesit e mundshëm në bazë të bërjes së këtij dallimi midis përdoruesve të brendshëm dhe të jashtëm.

Figura 1. Përfitimet e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara për përdoruesit e jashtëm

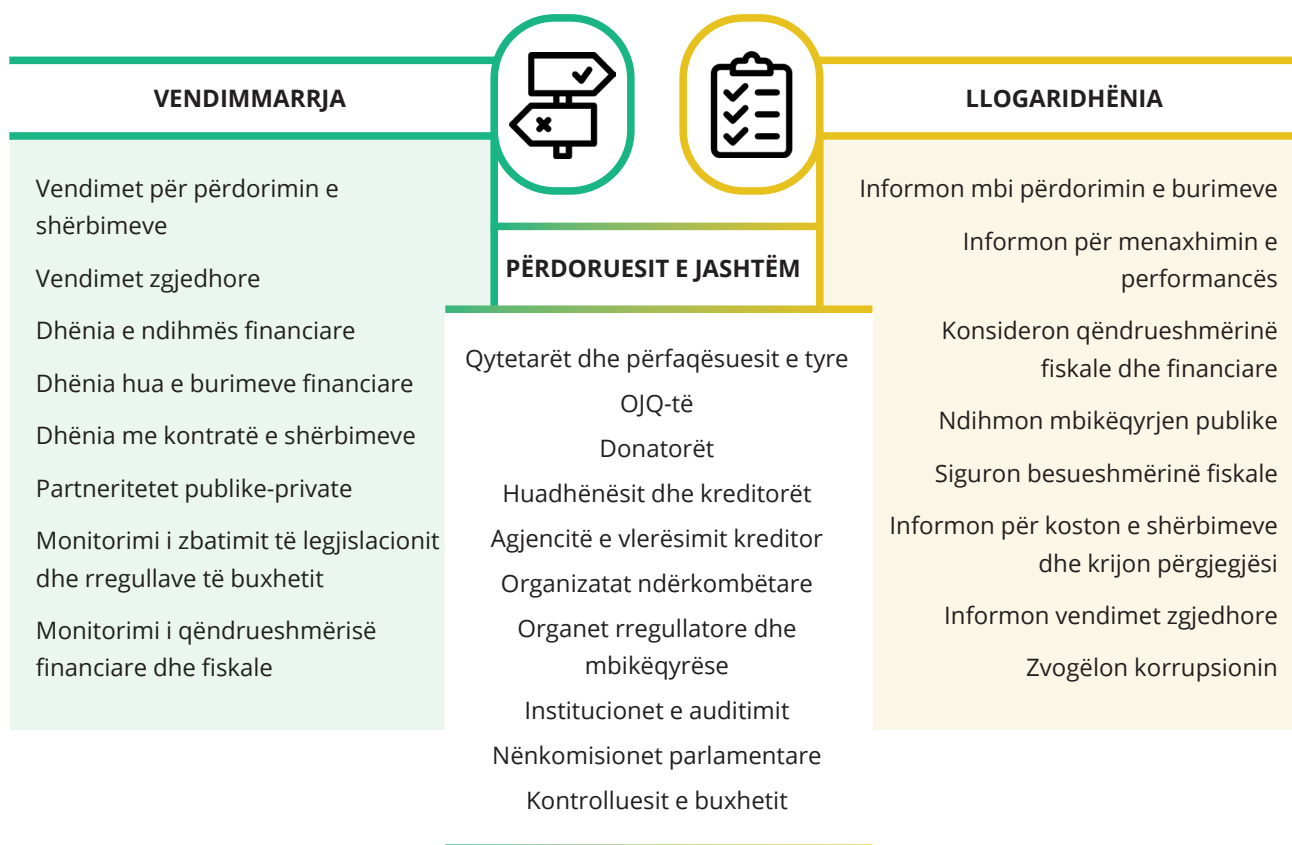
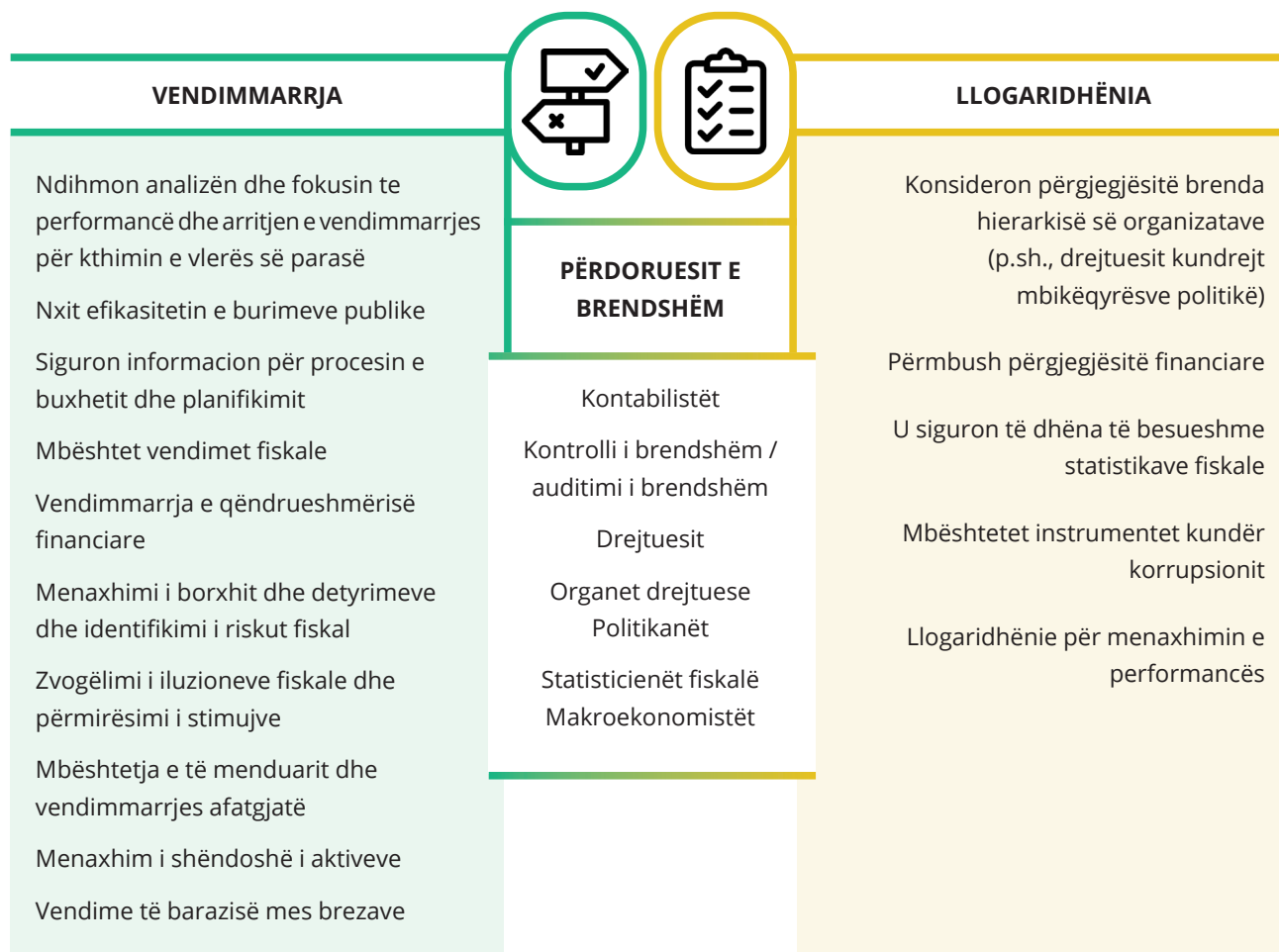


Figura 2. Përfitimet e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara për përdoruesit e brendshëm



3.1 Analizë e përfitimeve në praktikë: Shqyrtim i literaturës

Tabela 2 paraqet një përmbledhje të literaturës së shqyrtuar, ku evidentohen konstatime përgjithësisht pozitive. Në rastin e përfitimeve, bëhet dallimi midis dy objektivave kryesorë të raportimit financiar: llogaridhënia dhe vendimmarrja.

Por në literaturë ka një debat mbi përfitimet dhe arritjet e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në praktikë, sidomos kur bëhet fjalë për të identifikuar se kush e përdor informacionin dhe për të parë nivelin e dobisë (van Helden dhe Reichard 2019).

Shumica e studimeve empirike fokusohen te përdoruesit e brendshëm, duke qenë se konsiderohet se kanë më shumë njohuri për raportimin financiar, por ndonjëherë orientohen nga përdoruesit e jashtëm, kryesisht nga këndvështrimi i llogaridhënies. Duke qenë se përdoruesit e jashtëm janë studiuar më pak, këtij këndvështrimi të jashtëm i referohet një numër i kufizuar studimesh.



Qytetarëve u duhen informacione të thjeshtuara. Është e rëndësishme të informohen votuesit, por edhe në funksion të legjitimitetit. Qytetarët e kanë të nevojshme të kuptojnë kush është kandidati më i mirë politik për të administruar burimet financiare, për të siguruar shërbime më të mira dhe për të arritur qëndrueshmërinë financiare.

— Luis Viana



Përfitimet e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara vijnë nga përdorimi i tij.

— Bernhard Schatz

Rezultatet mbi përdorimin e informacionit kontabël me të drejta dhe detyrime të konstatuara mund të jenë të larmishme dhe kundërshtuese, duke dalluar nga vendi në vend. Megjithëse një pjesë e mirë e studimeve i mbështetin përfitimet dhe avantazhet e tij, ka të tjera që e kundërshtojnë përshtatshmërinë për sektorin publik të sistemeve kontabël me të drejta dhe detyrime të konstatuara të sektorit privat. Përfundimet dhe konstatimet mund të ndikohen edhe nga momenti kur janë kryer studimet. Sipas disa prej mendimeve negative, informacionet janë komplekse, nuk kuptohen nga disa prej përdoruesve, nuk kanë lidhje me raportimin buxhetor dhe nuk përdoren në debatet mbi zhvillimin. Por është interesante të vërehet një tendencë drejt një perceptimi më preciz të përfitimeve të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara me kalimin e kohës, pas ecjes përpara të reformës dhe pasi përdoruesit kanë fituar njëfarë përvoja (Jagalla dhe të tjerë 2011).

Tabela 2. Përfitimet e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara, të identifikuar nga shqyrtimi i literaturës

Vendi / niveli i qeverisjes	Metoda e analizës / autori	Përdoruesit e analizuar	Përfitimet për vendimarrjen	Përfitimet për llogaridhënien
Australia - qeveria në nivel federal, shteti dhe territori	Anketë - Kober dhe të tjerë (2010)	Qeveritarë përgjegjës për kontabilitetin dhe buxhetimin (përdorues të jashtëm). Shefa finance (hartues). Drejtues (përdorues të brendshëm).	Vlerësimi i ecursisë së institucionit dhe programit. Menaxhimi i aktiveve dhe detyrimeve. Vendimet për shpërndarjen e burimeve. Vendimet për blerjen e aktiveve. Përcaktimi i kostove për mallrat/shërbimet.	Përmbushja e detyrimeve të llogaridhënies. Sigurimi i informacioneve për koston e mallrave dhe shërbimeve.
Shtetet federale gjermane	Intervista - Jagalla dhe të tjerë (2011)	Nëpunësit e kontabilitetit, drejtuesit, politikanët dhe audituesit.	Përmirësimi i administrimit të kostove. Menaxhimi i aktiveve dhe borxhit. Ndryshimet në mentalitet (fokusi te rezultatet).	Rritja e transparencës së kostove. Llogaridhënia e menaxhimit të aktiveve dhe detyrimeve.
Rumania – administratat e sektorit publik	Studim i informacionit me të drejta dhe detyrime të konstatuara - Deaconu dhe të tjerë (2011)	Vlerësim i përgjithshëm i rrjedhojave.	Siguron informacion për aktivet, detyrimet, kostot dhe të ardhurat, i dobishëm për menaxhimin.	Siguron informacion thelbësor për aktivet, detyrimet, kostot dhe të ardhurat, i dobishëm për llogaridhënien.
Bashkitë greke	Anketë - Cohen dhe të tjerë (2013)	Nëpunës të drejtorive të financës.	Siguron informacion për racionalizimin e veprimeve të organizatës. Përmirëson matjen e efikasitetit.	Siguron informacion për llogaridhënien e shpërndarjes së burimeve dhe legjitimon veprimet e organizatës.
Qytetet dhe qarqet gjermane	Anketë - Burth dhe Hilgers (2014)	Drejtuesit financiarë (përgjegjës të thesarit).	Rritje e drejtësisë midis brezave. Rritje e aftësive të menaxhimit.	Rritje e transparencës.

Vendi / niveli i qeverisjes	Metoda e analizës / autori	Përdoruesit e analizuar	Përfitimet për vendimmarrjen	Përfitimet për llogaridhënien
Zelanda e Re - administratat publike nga disa nënsektorë	Anketë - Laswad dhe Redmayne (2015)	Drejtorë organizate, drejtorë finance dhe nëpunës finance.	Informacion i dobishëm për planifikimin dhe parashikimin, analizimin e tendencave dhe buxheteve dhe për formulimin e politikave fiskale.	
Njësitë e qeverisjes vendore gjermane	Analizë e efikasitetit të kostos – Lampe dhe të tjerë (2015)	Vlerësim i përgjithshëm i rrjedhëve.	Rritje e efikasitetit.	
Kantonet zvicerane	Intervista gjysmë të strukturuara – Fuchs dhe të tjerë (2017)	Këshilltarët e kontabilitetit dhe zyrtarë të thesarit. Agjenci vlerësimi krediti (Moody's).	Informacion i dobishëm për vendimet e politikës fiskale. Menaxhimi i borxhit. Menaxhimi i qëndrueshmërisë financiare. Menaxhimi dhe planifikimi i aktiveve dhe burimeve.	Përdorimi i informacionit në debatet mbi politikat fiskale.
34 vende të OECD-së – administrata të sektorit publik	Anketë OECD/ IFAC (2017)	Ekspertë dhe ministri të financave të vendeve	Konceptimi i procedurave të reja dhe sistemeve informatike të cilat e bëjnë më të lehtë kontrollimin dhe monitorimin e operacioneve.	Rritje e llogaridhënies dhe e transparencës.
9 vende - administrata të sektorit publik	Diskutime në tryeza të rrumbullakëta dhe intervista gjysmë të strukturuara Metcalfe dhe Sanderson (2020)	Ekspertë ndërkombëtarë të kontabilitetit të sektorit publik.	Kthimi i vlerës së parasë dhe arritja e vendimmarrjes së qëndrueshme, miradministrimi i aktiveve dhe marrja në konsideratë e mirëmbajtjes së prapambetur, administrimi i detyrimeve dhe identifikimi i risqeve fiskale, mbështetja e të menduarit afatgjatë, integrimi i menaxhimit të performancës përmirësimi i parashikimit dhe planifikimit afatmesëm, mbështetja e menaxhimit efektiv të projekteve në mbarë qeverisjen.	Transparenca dhe lehtësimi i mbikëqyrjes publike, besueshmëria fiskale, zvogëlimi i iluzioneve fiskale dhe stimujve të shtrembër.

Vendi / niveli i qeverisjes	Metoda e analizës / autori	Përdoruesit e analizuar	Përfitimet për vendimmarrjen	Përfitimet për llogaridhënien
Portugalia – pushteti vendor	Anketë - Gomes dhe të tjerë (2021)	Shefa finance.	Kontroll mbi planifikimin dhe menaxhimin. Matje dhe vlerësim i performancës dhe vendimeve strategjike.	Informim i palëve të interesit mbi përdorimin e burimeve.
Spanja - pushteti qendror, shtetëror dhe vendor	Anketë - Brusca dhe të tjerë (2021)	Shefa finance dhe auditues.	Kontroll mbi planifikimin dhe menaxhimin. Matje dhe vlerësim i performancës.	Raportim mbi menaxhimin te palët e interesit. Llogaridhënie e disiplinës fiskale.
Vendet e Ulëta dhe Italia – dy projekte të zhvilluara nga administrata publike në secilin rast	Raporte në media, procesverbale takimesh, intervista - van Helden dhe të tjerë (2021)	Aktorët kyç për zhvillimin e projekteve.		Përdorimi i informacionit nga kreditorët financiarë në mbështetje të projektit ose jo. Përdorimi i informacionit për të justifikuar projektet.
Qeveria federale e Malajzisë	Anketë – Ismail (2022)	Kontabilistë të qeverisë federale të Malajzisë.	Ndihmë për administrimin e aktiveve dhe detyrimeve të dikastereve, për vlerësimin e nevojave për likuiditet të dikasterit dhe për vendimet mbi shpërndarjen e burimeve të dikasterit.	

3.2 Analizë e përfitimeve në praktikë: Shembuj nga vende të ndryshme

Një reformues me vullnet mund të përfitonte nga përvoja e vendeve të tjera, sidomos të vendeve me madhësi, sistem administrativ apo traditë kontabël të ngjashme, për t'i kuptuar më mirë sukseset e tyre dhe për t'u përgatitur më mirë për sfidat e mundshme.

Për këtë studim, janë intervistuar në lidhje me përfitimet e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara nëpunës nga Qiproja, Greqia, Franca dhe Portugalia dhe mbështetës të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Janë përzgjedhur këto vende duke qenë se



Mëso nga të tjerët, çfarë ka funksionuar dhe çfarë nuk ka funksionuar.

— Ian Carruthers

janë të ngjashme sa i përket madhësisë me përfituesit e PULSAR-it dhe të gjitha këto vende e kanë futur në zbatim ose janë në proces të futjes në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Franca e ka futur në zbatim kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të

konstatuara në njësitë ekonomike të sektorit publik prej vitit 1962, ndërsa Portugalia në vitin 1997. Greqia dhe Qiproja janë në periudhë kalimtare drejt kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara për qeverisjen qendrore.

Mesazhi i përbashkët prej këtyre vendeve duket se është ky: reforma është e mundshme dhe mund të ofrojë shumë përfitime. Por këto nuk duhen marrë si të mirëqena, sepse kërkojnë punë dhe përkushtim nga shumë prej palëve të përfshira. Me rëndësi është se

të gjithë personat e intervistuar ishin të një mendjeje se përdorimi i të dhënave me të drejta dhe detyrime të konstatuara është themelor për të marrë përfitime konkrete.

Në **Kutinë 1** jepet një përmbledhje e përfitimeve të mbledhura gjatë intervistave

Shembujt në faqet në vijim evidentojnë përfitimet e prekshme të kalimit drejt kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara.

KUTIA 1

Informacione praktike: përfitimet e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara

- ✗ Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara mund të sjellë informacione të sakta, të besueshme, në kohë dhe të plota mbi aktivet dhe detyrimet në sektorin publik. Veprimet jo monetare regjistrohen dhe njihen për herë të parë.
- ✗ Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara është mundësues i përmirësimeve të menaxhimit financiar, që lejon menaxhim të disiplinuar dhe ndjekje rigoroze, si edhe llogaridhënie.
- ✗ Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara nxit shpërndarje dhe përdorim më të mirë të burimeve publike, sidomos të aktiveve afatgjata për ofrim më të mirë të shërbimeve dhe përmirësim të menaxhimit të përgjithshëm të aktiveve.
- ✗ Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara përmirëson raportimi duke qenë se ka balancim të kompetencave.
- ✗ Falë kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara, autoritetet mbikëqyrëse kanë informacion më të mirë për të kryer kontroll dhe auditim më efektiv dhe të synuar.
- ✗ Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara lejon parashikimin e efekteve afatgjata të lidhura me planet, aktivitetet dhe parashikimin e rreziqeve; paraqitjen e përmbajtjes ekonomike, si edhe efekteve të opsioneve të ndryshme, dhe nxitjen e politikanëve të reflektojnë mbi to.
- ✗ Rreziqet që vijnë nga instrumentet financiare, detyrimet e kushtëzuara, valuta e huaj, ndryshimi klimatik dhe partneritetet publike-private njihen ose për to jepen informacione shpjeguese me kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Zhvlerësimi i aktiveve financiare (p.sh., i llogarive të arkëtueshme) dhe vlerësimi i kostos së strategjive financiare me përdorimin e instrumenteve financiare bëhet i dukshëm.
- ✗ Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara nxit drejtësinë mes brezave, sepse lejon të kuptosh më mirë si duhet organizuar sektori publik. Për shembull, huat për krijimin e aktiveve nuk duhet të zgjasin më shumë se jeta e vetë aktivitetit.
- ✗ Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara jep informacion më të mirë për kostot.
- ✗ Teknologjia e informacionit ndihmon sigurimin e të dhënave të më besueshme kontabël kombëtare edhe për statistikën fiskale. Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara lehtëson komunikimin e përmirësimeve në administrimin e çështjeve financiare në Eurostat dhe Bashkimin Evropian (BE) dhe përputhshmërinë me rregulloret dhe rregullat fiskale të BE-së.
- ✗ Përfitimet e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara janë të ndryshme për përdorues të ndryshëm. Theksi i vënë në informacionet e dhëna në pasqyra varet nga roli i tyre dhe përgjegjësitë e përdoruesit, llojet e informacionit të kërkuar, si edhe rrethanat (p.sh., COVID-19, kriza financiare). Pra, përfitimet varen nga perspektiva e përdoruesit.



Shembulli 1.

Qiproja

Marios Hadjidamianou

Informacione mbi infrastrukturën shkollore për vendimmarrjen

Një pjesë e procedurave të ndjekura për të kaluar drejt kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara ishin identifikimi, regjistrimi dhe matja e vlerës së të gjitha ndërtesave publike, si zyra, shkolla e të tjera. Ministria e Arsimit ka pasur mundësi të heqë regjistrat e vjetër dhe të paplotë të cilët i përdorte për infrastrukturën shkollore dhe të ketë një regjistër të ri të përgatitur në kuadër të kalimit drejt kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Regjistri i ri i aktiveve të qëndrueshme është elektronik dhe përfshin informacion mbi vendndodhjen e saktë, të gjitha specifikimet, vitin e ndërtimit, madhësinë, madje edhe fotografi të aktivitetit në fjalë. Ministria shpreson ta përdorë regjistrin e ri në administrimin e përditshëm të shkollave, përfshirë:

- Identifikimin e nevojave për mirëmbajtje (të tanishme dhe të parashikuar) të ndërtesave.
- Përmirësimin e parashikimeve mbi pajisjet e nevojshme në secilën shkollë.
- Një përdorim më efikas të sipërfaqeve brenda shkollave, të cilat nuk shfrytëzohen plotësisht.
- Një shpërndarje më efikase të nxënësve mes shkollave të ndryshme të cilat mund të kenë ngarkesë të tepërt ose të mangët.
- Një përdorim më të mirë të ndërtesave të shkollave, sidomos të atyre me pak nxënës në fshat. Është bërë një shqyrtim nëse disa ndërtesa mund të përdoren si muze apo si zyra të pushtetit vendor apo madje si qendra kulturore.



Shembulli 2.

Qiproja

Marios Hadjidamianou

Regjistrimi dhe ndjekja e granteve të dhëna me qëllim të përcaktuar

Sipas politikës së re kontabël të ndjekur për grantet, nëse qeveria i jep grant një subjekti apo një individ për një qëllim të caktuar, këto subjekte apo këta individë i mbajmë në "Llogari të arkëtueshme" brenda pasqyrës së bilancit, gjersa këta ta përmbushin detyrimin e tyre, pra gjersa të verifikojmë se i kanë shpenzuar fondet për qëllimet e dhëna. Në këtë mënyrë, mbajmë të

dhëna kontabël në kohë reale nëse zbatohen faktikisht politikat shtetërore përmes këtyre granteve; përndryshe, qeveria u kërkonte subjekteve ose individëve që nuk i përmbushin detyrimet, t'i kthejnë fondet e marra. Kështu, sigurohemi që burimet publike (në këtë rast, grantet) përdoren në mënyrë të duhur dhe efektive, në përputhje me politikat e qeverisë.



Shembulli 3.

Greqia

Dimitrios Paliouras

Detyrimet e konstatuara për kreditë afatgjata në funksion të llogaridhënies dhe planifikimit

Në kuadër të marrëveshjes kryesore të Instrumentit të Ndhmës Financiare (2012) midis Instrumentit Evropian për Stabilitet Financiar (EFSF) dhe Republikës Helene si shteti përfitues, që bënte pjesë në paketën e dytë të ndihmës financiare për Greqinë, EFSF-ja i livroi Greqisë transhe kredie 10-vjeçare. Shumica e këtyre transheve mbartnin interesa, të cilët duheshin shlyer në fund të kthimit të transheve të kredisë. Përmes kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara njihim detyrimin e akumuluar çdo vit (interesi i akumuluar zbritet dhe paguhej me amortizimin në fund të kredisë), çka na ka ndihmuar në raportim të saktë dhe në kontabilitet.

Nëse nuk do të kishim pasur kontabilitet me të drejta dhe detyrime të konstatuara, nuk do të kishim pasur as informacione për këtë detyrim dhe befas, në fund të jetës së instrumentit financiar, do të përballeshim me një detyrim dhe me shumë gjasë do të na prisheshin planet.

Shënim: EFSF-ja u krijua në qershor 2010 si një mekanizëm i përkohshëm për zgjidhjen e krizës nga Shtetet Anëtare të zonës së euros. EFSF-ja u ka dhënë ndihmë financiare Irlandës, Portugalisë dhe Greqisë. Kjo detyrë u krye më pas vetëm nga Mekanizmi Evropian për Stabilitetin.



Shembulli 4.

Greqia

Dimitrios Paliouras

Zhvlërësimi i llogarive të arkëtueshme në pasqyrim të shumës së rikuperueshme

Është dashur që llogaritë e arkëtueshme me vlerë nominale 105 miliardë euro të mateshin me shumën e rikuperueshme, pra me shumën që pritet në mënyrë të arsyeshme të arkëtohet, në funksion të raportimit financiar sipas kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Më datën e raportimit, është llogaritur zhvlërësimi i llogarive të arkëtueshme, në mënyrë që të mund të korrigjoheshin sipas shumës që do të pritej të arkëtohej në mënyrë të arsyeshme. Për të vlerësuar shumën e rikuperueshme, u zbatua një politikë e re, në

mënyrë që të njehsohej zhvlërësimi i këtyre të drejtave të kërkueshme në bazë të mesatares së lëvizshme të normave të arkëtimit gjatë pesë periudhave të fundit të raportimit. Rezultati i zbatimit të kësaj politike ishte një nivel i lartë zhvlërësimi prej 101 miliardë euro. Pra, parimet e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara na ndihmuan të japim vlerën e vërtetë dhe të drejtë të llogarive të arkëtueshme në raportet tona financiare.



4

ROLI AMBIVALENT I TRANSPARENCËS

Ndryshimet në shoqëri dhe roli në rritje që u jepet qytetarëve si bashkërealizues të shërbimeve publike,⁶ kërkojnë kritere të reja kontabiliteti. Publiku kërkon qeveri më transparente (dhe më të hapur). Qytetarët janë palë të interesuara të kuptojnë se “ku shkojnë paratë” dhe nëse janë mbajtur premtimet e bëra prej politikanëve. Njësitë ekonomike të sektorit publik lipset të japin informacione të kuptueshme financiare dhe jo financiare se si janë përdorur burimet publike dhe çfarë rezultatesh janë arritur, mbi të gjitha në lidhje me rritjen e sasisë dhe cilësisë së shërbimeve publike. Përdorimi i teknologjive të informacionit dhe komunikimit mund t’i mbështetë njësitë publike t’i përmbushin këto nevoja për informim, në përputhje me shtyllat e menaxhimit

⁶ Qytetarët mund të konsiderohen bashkërealizues të shërbimeve publike kur japin sugjerime të thella dhe sistematike gjatë krijimit dhe administrimit të shërbimeve publike.

të financave publike.⁷ Për këtë qëllim, ka rëndësi të identifikohet se “si” duhet dhënë informacioni dhe “sa” informacion duhet dhënë.

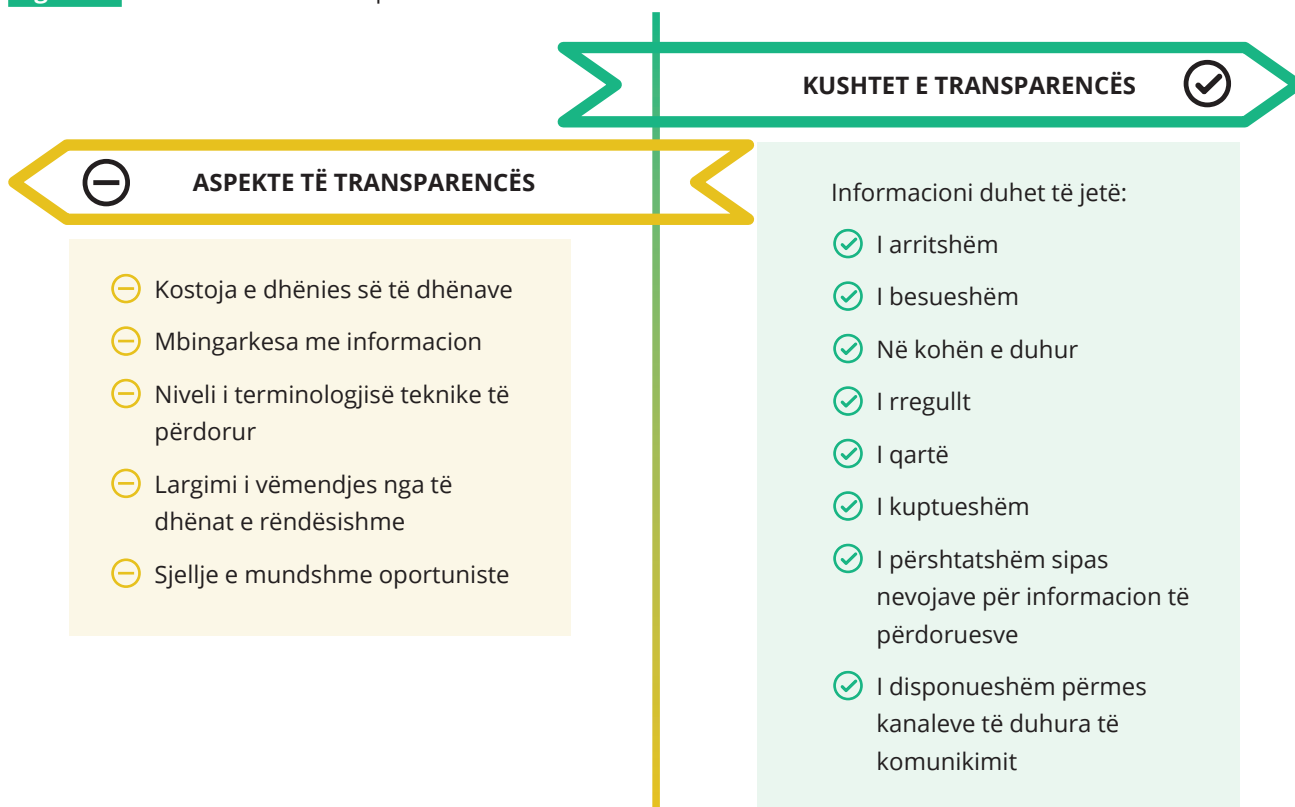
Rritja e llogaridhënies dhe transparencës konsiderohet si një ndër avantazhet kryesore të futjes në përdorim të sistemeve me bazë kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Këto i njehsojnë më me saktësi kostot e realizimit të programeve dhe shërbimeve shtetërore dhe u japin mundësi qytetarëve dhe palëve të tjera të jashtme të interesit të vlerësojnë nëse janë arritur kriteret e efikasitetit dhe nëse njësi ekonomike mund t’i përmbushë detyrimet financiare afatshkurtra dhe afatgjata. Natyrisht, për t’i shërbyer funksionit të llogaridhënies, të dhënat financiare duhet të jenë të besueshme dhe të jepen në mënyrë të rregullt dhe të qartë. Një problem i mundshëm, që duhet mbajtur parasysh sa i takon rritjes së transparencës, është se kjo mund të nxisë te drejtuesit dhe politikanët një sjellje oportuniste: për shembull, drejtuesit mund t’i përdorin ose administrojnë në mënyrë selektive treguesit e performancës, për të kërkuar paga dhe shpërblime më të larta ose për të marrë buxhete më mëdha; opozita mund ta përdorë informacionin për të kritikuar ose për të ndikuar në opinionin publik duke u fokusuar në tema “delikate”. Këto probleme mund të marrin zgjidhje vetëm përmes edukimit dhe ndërgjegjësimit të përdoruesve të

ndryshëm të informacionit financiar me të drejta dhe detyrime të konstatuara.

Secila njësi ekonomike duhet të gjejë drejtpeshimin e duhur mes transparencës dhe kostos së dhënies së informacionit, si edhe mes dhënies së informacioneve të dobishme dhe shkaktimit të një mbingarkese me informacione. Përzgjedhja e informacionit kërkon të merren në konsideratë nevojat e ndryshme të palëve të brendshme dhe të jashtme të interesit. Qëllimi është të jepen informacione solide dhe të shmanget mbingarkesa informative, e cila mund të kishte disa pasoja të padëshirueshme, p.sh., fokusi te të dhënat e parëndësishme apo përfshirja e informacioneve të tepëra të brendshme dhe teknike që mund të frenojnë leximin e mëtejshëm. Por kjo dilemë nuk është specifike për sektorin publik. Sektori privat përballët me sfida të ngjashme për pakësimin e informacionit financiar të tepërt dhe të panevojshëm shabllon, i cili ua largon vëmendjen përdoruesve nga informacionet kontabël me rëndësi dhe vlerë.

Kjo dilemë mbi transparencën kërkon që njësitë ekonomike publike të konceptojnë sistemet e tyre informatike dhe raportet që mund të nxirren prej tyre për të siguruar që çdo kategori palësh interesi të mund të marrë informacionin që ka lidhje me

Figura 3. Roli ambivalent i transparencës



⁷ Në përgjithësi, si shtylla të MFP-së konsiderohen: besueshmëria e buxhetit, transparenca e financave publike, menaxhimi i aktiveve dhe pasiveve, strategjia fiskale dhe përgatitja e buxhetit në bazë të politikave, parashikueshmëria dhe kontrolli në zbatimin e buxhetit, kontabiliteti dhe raportimi dhe shqyrtimi dhe auditimi i jashtëm. Shih Kuadrin e Llogaridhënies për Shpenzimet dhe Financat Publike (PEFA) 2018.

të. Del nevoja të përdoren mjete komunikimi të cilat përputhen me nevojat për informim të të gjitha palëve të interesuara dhe për kanale komunikimi të afta për të siguruar që informacioni përkatës të arrijë grupet e duhura të palëve të interesit. Kjo nevojë reflektohet në grupin e karakteristikave cilësore të raportimit financiar të përcaktuara nga organi kryesor ndërkombëtar i vendosjes së standardeve (BSNKP) brenda së cilës njërive raportuese u kërkohet të japin të dhëna kontabël të cilat përmbushin nevojat për funksionet e llogaridhënies dhe vendimmarrjes.⁸ Për pasojë, kërkohet nga drejtuesit e lartë përgjegjës për të dhënat kontabël ta fokusojnë dhënien e informacioneve shpjeguese te të dhënat kryesore financiare dhe treguesit kyç të performancës.

Kohët e fundit është parë një trend i përgatitjes së raporteve enkas për qytetarët (p.sh., raporte popullore me teknika rrëfimi dhe mjete pamore), që duhet të jenë më të kuptueshme, pra më të afta për t'i përmbushur nevojat e tyre për informim. Pastaj, këta mund të vendosin të shohin më tej, nëse dëshirojnë informacione më të hollësishme me anë të mjeteve të teknologjisë informatike. Ky sistem ka përfitimet e veta, duke qenë se kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara mund të krijojë raportim financiar që kuptohet më lehtë nga qytetarët, por që është në të njëjtën kohë më i plotë.

Në **Kutinë 2** jepet një përmbledhje e sfidave të lidhura me kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara dhe transparencën, të evidentuara gjatë intervistave të kryera për këtë studim.

KUTIA 2 Informacione praktike: kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara dhe transparenca

- ✗ Raportet financiare lipset thjeshtuar, të jenë më “popullore” dhe t’u komunikohen qytetarëve në mënyrë më efektive. Atëherë, informacioni do të bëhet i dobishëm për ta dhe ata do të binden për domosdoshmërinë e reformës. Kjo ka nevojë për dialog me palët e interesit dhe për konsultime.
- ✗ Sa më të informuar të jenë qytetarët, aq më shumë rritet drejtësia në vend. Qytetarët bëhen më të përgjegjshëm dhe, në këtë mënyrë e vrasin mendjen për të ardhmen dhe drejtësinë mes brezave. Njëherazi, mund t’i kërkojnë llogari qeverisë.
- ✗ Shtypi (mjetet e komunikimit në masë) mund të luajnë një rol ndërmjetës për t’ua përkthyer dhe interpretuar shifrat kontabël qytetarëve.
- ✗ Duhet pasur vëmendje të shmanget mbingarkesa. Kontabilistët duhet të ushtrojnë njëfarë gjykimi: nuk është nevoja t’i dijë çdokush të gjitha hollësitë. Kontrolli publik duhet përqendruar te problemet më të rëndësishme.
- ✗ Raportimi standard dhe pasqyrat financiare duhen paraqitur në formë grafike dhe duhet të jenë lehtësisht të arritshme në faqet në internet.
- ✗ Është sidomos e vështirë dhënia e informacioneve shpjeguese të plota kur detyrimet janë më të mëdha se aktivet, çka do të thotë se qeveria raporton vlerën neto negative: qytetarët dhe përdoruesit e tjerë duhen ndihmuar si ta interpretojnë se çfarë do të thotë kjo dhe se cilat janë rrjedhojat. Në fakt, një vlerë negative e bilancit nuk ka të njëjtin kuptim si në rastin e sektorit privat (pra, nuk tregon vështirësi financiare), as nuk nënkupton medoemos se gjendja financiare e njësisë ekonomike të sektorit publik është e keqe. Vlera negative mund të vijë, për hembull, nga mosmarrja në konsideratë e disa kategorive të aktiveve.
- ✗ Transparenca e rritur e raporteve me të drejta dhe detyrime të konstatuara ndihmon në nxjerrjen e informacione që janë të pafavorshme për politikanët, të cilëve u duhet kërkuar llogari për rezultatet e vendimeve të tyre duke përdorur mekanizma efektive të llogaridhënies. Niveli i njohurive financiare të politikanëve ndikon në mënyrën si i kuptojnë ata rrjedhojat e vendimeve dhe veprimeve të tyre, që pasqyrohet në informacionet kontabël me të drejta dhe detyrime të konstatuara, sidomos në periudhën afatgjatë.

⁸ Karakteristikat cilësore të përcaktuara në Kornizën Konceptuale të BSNKP-së (2014) janë: relevanca, paraqitja besnike, kuptueshmëria, koha e duhur, përfitimi nga kostoja, drejtpeshimi mes karakteristikave sasiore.



5

KUSHTET MUNDËSUESE PËR VËNIEN NË ZBATIM TË KONTABILITETIT ME TË DREJTA DHE DETYRIME TË KONSTATUARA

Vënia në zbatim e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në sektorin publik mbështetet në një grup parametrash. Kur e ndihmojnë vënien në zbatim, këto zakonisht përshkruhen pozitivisht si “mundësues” ose “ndihmues” të procesit. Kur e pengojnë vënien në zbatim, zakonisht këto quhen “pengesa”. Mungesa e një mundësuesi shpesh përkon me një pengesë. Në thelb, mundësuesit janë elementet e domosdoshme përbërëse për vënien me sukses në zbatim të reformës së kontabilitetit dhe duhet të ekzistojnë me një raport të mjaftueshëm sasi-kapacitet dhe gjatë periudhës së nevojshme kohore, sepse reformat janë një sipërmarrje afatgjatë.



Reforma e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara është rrugë e vështirë; duhet pastruar vazhdimisht rruga nga ferrat.

— Dimitrios Paliouras

Mundësuesit mund të klasifikohen si teknikë dhe jo teknikë, ose si të brendshëm dhe të jashtëm,⁹ por dëshira e përgjithshme për ndryshim është një faktor kyç. Literatura propozon disa faktorë shtytës për futjen me sukses në përdorim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara (shih **Figurën 4** dhe **Shtojcën 2**). Reforma është një ndryshim i konsiderueshëm për një administratë publike në të cilën mbizotërojnë buxheti dhe kontabiliteti mbi baza monetare. Ky ndryshim mund të parashikohet pa dëshirë dhe me rezistencë, sepse rrezikon status kuonë, që ngjan e rehatshme dhe e njohur. Disa janë më pak të gatshëm të dalin jashtë kornizave me të cilat janë mësuar. Është i domosdoshëm trajtimi i sjelljes dhe i qëndrimeve të gjithë personave të përfshirë, pavarësisht nëse janë hartues të informacioneve kontabël apo përdorues të tyre për vendimmarrje apo matje të performancës. Në këtë kuptim, sjellja mund të përbëjë një pengesë të qartë, krahas problemeve të tjera të reformave, që kanë të bëjnë me udhëheqjen, menaxhimin e projektit dhe burimet, dhe trajtimi i saj mund të jetë i vështirë.

Rol kyç luajnë mbështetja politike dhe faktori udhëheqës mbi reformën. Reformat e suksesshme kërkojnë një plan të konceptuar dhe administruar mirë dhe udhëheqje të nivelit të lartë, për të orkestruar burimet e nevojshme njerëzore dhe financiare, për të mobilizuar dhe motivuar të gjithë personat e përfshirë drejt vënies në zbatim dhe për t'u dhënë zgjidhje vështirësive dhe pengesave.¹⁰

Sfidat e vënies në zbatim të kontabilitetit në sektorin publik mund të ndahen në dhjetë grupe. Duke vërejtur ndërlidhjen mes tyre, Gourfinkel (2021) i klasifikon kështu: (1) mbështetja politike dhe gatishmëria e palëve kyçe të interesit për nisjen dhe kryerjen e reformës; (2) arritja e marrëveshjes për një strategji të reformës dhe afate të arritshme për zbatimin; (3) ngritja e strukturave



Duhet bërë investimi në kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara për hir të vendit. Politikanët do të marrin informacione financiare të duhura dhe të plota për një vendimmarrje më të mirë dhe për administrim më të mirë në qeverisje. Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara është domosdoshmëri për vendin që dëshiron të ecë me hapin e kohës.

— Marios Hadjidamianou

të duhura për bashkërendimin dhe administrimin e reformës; (4) gatishmëria e burimeve të nevojshme, përfshirë edhe ato financiare dhe njerëzore; (5) ndryshimi i mjedisit ligjor dhe rregullator; (6) përcaktimi i strukturës së sistemit të ri të kontabilitetit në sektorin publik; (7) përcaktimi i mekanizmave për menaxhimin dhe zbutjen e riskut; (8) përgatitja e një strategjie për menaxhimin e ndryshimit dhe ngritjen e kapaciteteve; (9) integrimi midis funksioneve të ndryshme të MFP-së dhe përditësimi i sistemit ekzistues të integruar informatik të menaxhimit financiar ose zhvillimi i një sistemi të ri; (10) marrja e masave për monitorimin dhe vlerësimin.

Mundësuesit e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara mund të grupohen në tri shtylla të ndërlidhura: 1) vendosja e objektivave dhe proceset, 2) kapitali njerëzor dhe 3) teknike (shih **Figurën 4** dhe **Shtojcën 2**). Në **Figurën 5** paraqitet ndërveprimi mes mundësuesve të vënies me sukses në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Kjo ilustron se tre elementet që i përkasin “vendosjes së objektivave dhe proceseve” janë të ndërlidhur me njëri-tjetrin dhe asnjë plan zbatimi nuk mund të ketë sukses pa kapitalin njerëzor të përshtatshëm (në formë dijesh dhe aftësish të personelit dhe të ekspertëve) dhe pa pasur në dispozicion mjetet e duhura, siç janë sistemet informatike të menaxhimit financiar, një plan kontabël i përshtatshëm dhe një grup standardesh të gjithanshme të kontabilitetit dhe politika për t'i vënë në zbatim.

⁹ Banka, Botërore PULSAR 2021a, f. 9-10.

¹⁰ Po aty.

Figura 4. Mundësuesit e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara

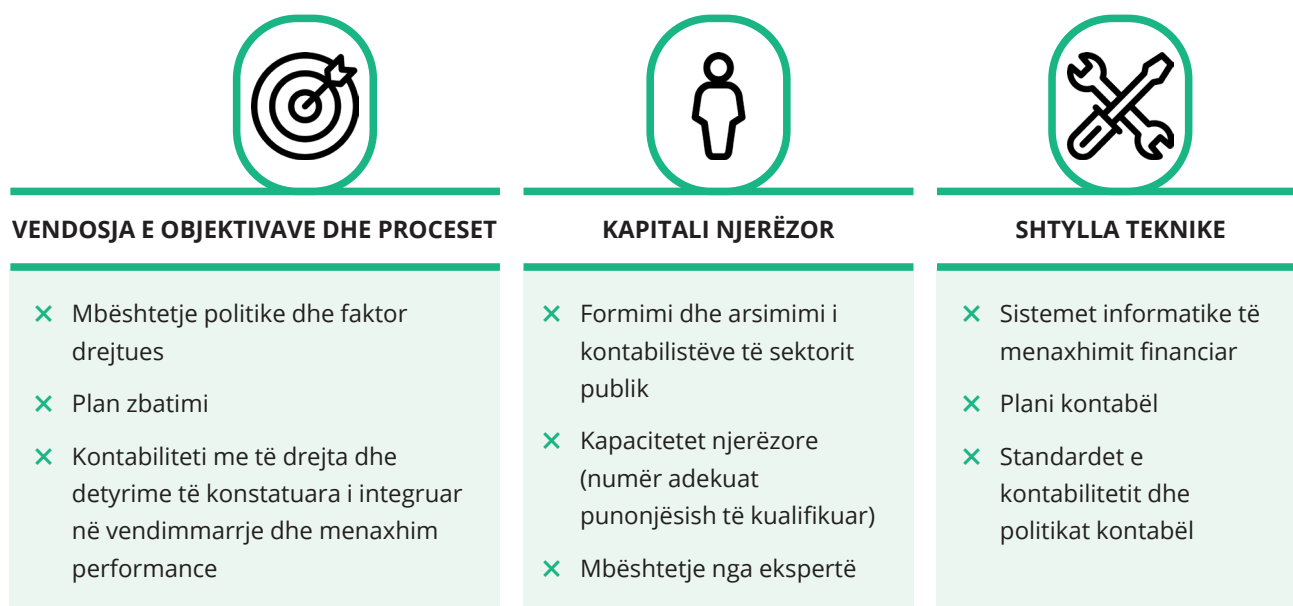
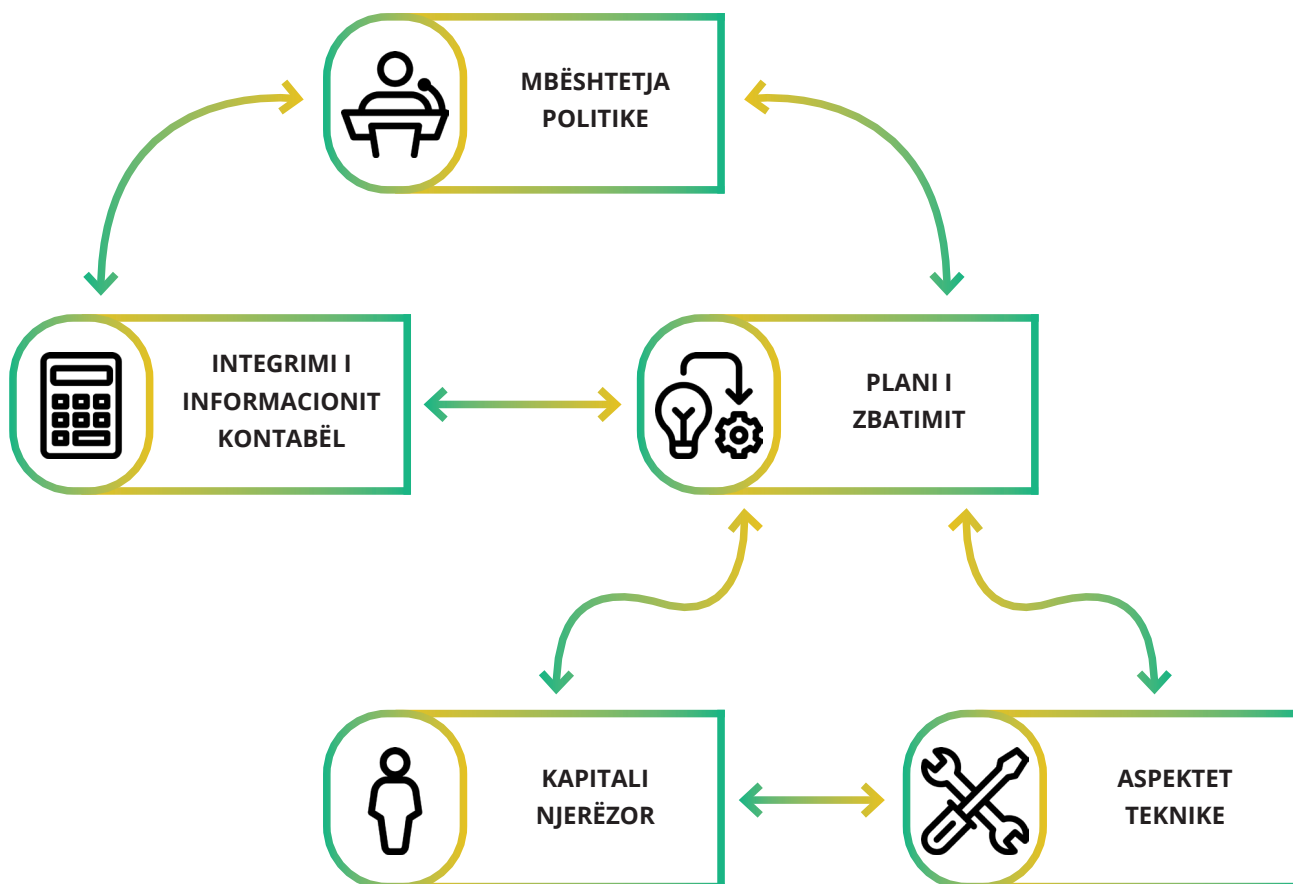


Figura 5. Ndërveprimet mes mundësuesve të vënies në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara



KUTIA 3

Informacione praktike: kushtet mundësuese për vënien në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara

Pjesëmarrësit u pyetën për kushtet mundësuese të nevojshme për vënien me sukses në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Sa vijon, është një përmbledhje e përgjigjeve të tyre, mbështetur në përvojën e tyre.

- ✗ Mbështetja politika, sidomos nga ministria e financave, përbën parakusht që një reformë politike të ketë sukses. Mbështetja politike siguron burimet njerëzore dhe burimet e tjera të nevojshme për reformën.
- ✗ Nevojitet medoemos një ekip i përkushtuar i reformës me aftësi dhe vizion. Reforma kërkon menaxhim shumë të mirë projekti dhe një plan të qartë.
- ✗ Terminologjia ka rëndësi në kontabilitet dhe jo të gjithë e kuptojnë kontabilitetin. Si hartuesit, ashtu edhe përdoruesit, duhet ta kuptojnë gjuhën kontabël. Prandaj, nevojiten formim dhe ndërgjegjësim. Procesin e formimit mund ta ndihmojnë edhe pedagogët.
- ✗ Sistemi informatik lipset të mishërojë ndryshimet e lidhura me proceset e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara.
- ✗ Kultura dhe mentaliteti i shërbimit civil anojnë nga baza monetare; nëse kjo nuk ndryshon, do të haset rezistencë ndaj ndryshimit.
- ✗ Logjika e re mund të tërheqë profesionistë me mendime të reja, të cilët e kuptojnë drejtimin financiar modern, llogaritjen e kostove dhe menaxhimin e performancës. Ekspertët e sektorit privat në kontabilitetin financiar mund t'i mbështetin gjithashtu njësitë ekonomike të sektorit publik në kalimin drejt kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara.
- ✗ Përfshirja e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në MFP. Kjo kërkon futjen në zbatim të rregullave dhe stimuljeve për të punuar me informacionet me të drejta dhe detyrime të konstatuara, analizuar problemat dhe për t'i marrë vendimet me të dhëna me të drejta dhe detyrime të konstatuara, duke i përfshirë të dhënat me të drejta dhe detyrime të konstatuara në rregullat fiskale, treguesit kyç të performancës dhe kërkesën për informacione me të drejta dhe detyrime të konstatuara nga organet mbikëqyrëse dhe audituesit.
- ✗ Mund të mendohet edhe përdorimi i buxhetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara, në një fazë më të avancuar.



6

KOSTOJA E VËNIES NË ZBATIM TË KONTABILITETIT ME TË DREJTA DHE DETYRIME TË KONSTATUARA

Megjithëse kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara sjell përfitime, vënia e tij në zbatim mund të jetë një reformë e kushtueshme. Në përgjithësi, kostot varen nga pjekuria kontabël e sektorit publik, gatishmëria i sistemit informatik dhe madhësia e qeverisë. Një studim i kohëve të fundit mbi koston totale të vënies në zbatim të Standardeve Evropiane të Kontabilitetit të Sektorit Publik (SEKSK) në të gjithë nënsektorët e qeverisjes së përgjithshme (qendrore, shtetërore, vendore dhe fondet shoqërore) në të 27 Shtetet Anëtare të BE-së dhe në Britaninë e Madhe është diku midis 0,8 miliardë € dhe 6 miliardë €, që është një kosto mesatare nga 0,006% deri 0,045% të produkti të brendshëm bruto (PwC 2020, f. 3).¹¹ Por duhet thënë se

¹¹ PricewaterhouseCoopers 2020.



Kostoja është objektive në dukje, por në realitet është subjektive. Ajo varet se brenda cilës kornizë e vendos dhe se çfarë përfshin në të. Është e vështirë të shprehen përfitimet dhe është edhe më e vështirë të maten ato.

— Ian Carruthers

llogaritet në formë sasiore edhe kostoja neto e reformës së kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara (pra, kostoja totale minus kursimet në kosto) (**Figura 6**). Pra, kjo kosto neto mbështetet në përdorimin faktik të informacioneve kontabël me të drejta dhe detyrime të konstatuara në përfitim të administratës publike dhe menaxhimit.

kostoja e çmuar e vënies në zbatim të SEKSP-ve pritët të shpërndahet mes disa viteve dhe, për rrjedhojë, do të kishte një ndikim më të kufizuar në shpenzimet shtetërore kombëtare (PwC 2020, f.18).¹² **Për pasojë, e shpërndarë në pesë vjet, kostoja për frymë (në rastin më të shtrenjtë të analizës) do të ishte më pak se 1 € në vit për mbi dy të tretat e 28 vendeve të mbuluara (PwC 2020, f.25).**

6.1 Llojet e kostove

Kostoja totale e lidhur me reformën e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara përfshin kosto jo informatike (politikat, proceset dhe njerëzit) dhe kosto informatike.¹³ Të dyja këto grupe mund të ndahen në dy kategori: kostot shtesë për vënien në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara dhe kostot që kanë të bëjnë me shpërndarjen e burimeve që u kushtohen veprimtarive të tjera të menaxhimit financiar, që tani kalojnë në kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Gjithashtu, menaxhimi i shëndoshë i burimeve, që mundësohet nga informacioni kontabël me të drejta dhe detyrime të konstatuara, pritët të sjellë ulje të kostove të lindura në kryerjen e veprimtarive të sektorit publik dhe realizimin e shërbimeve. Këto kursime (të paregjistruara) në kosto nuk duhen shpërfillur gjatë analizës. Është mirë të



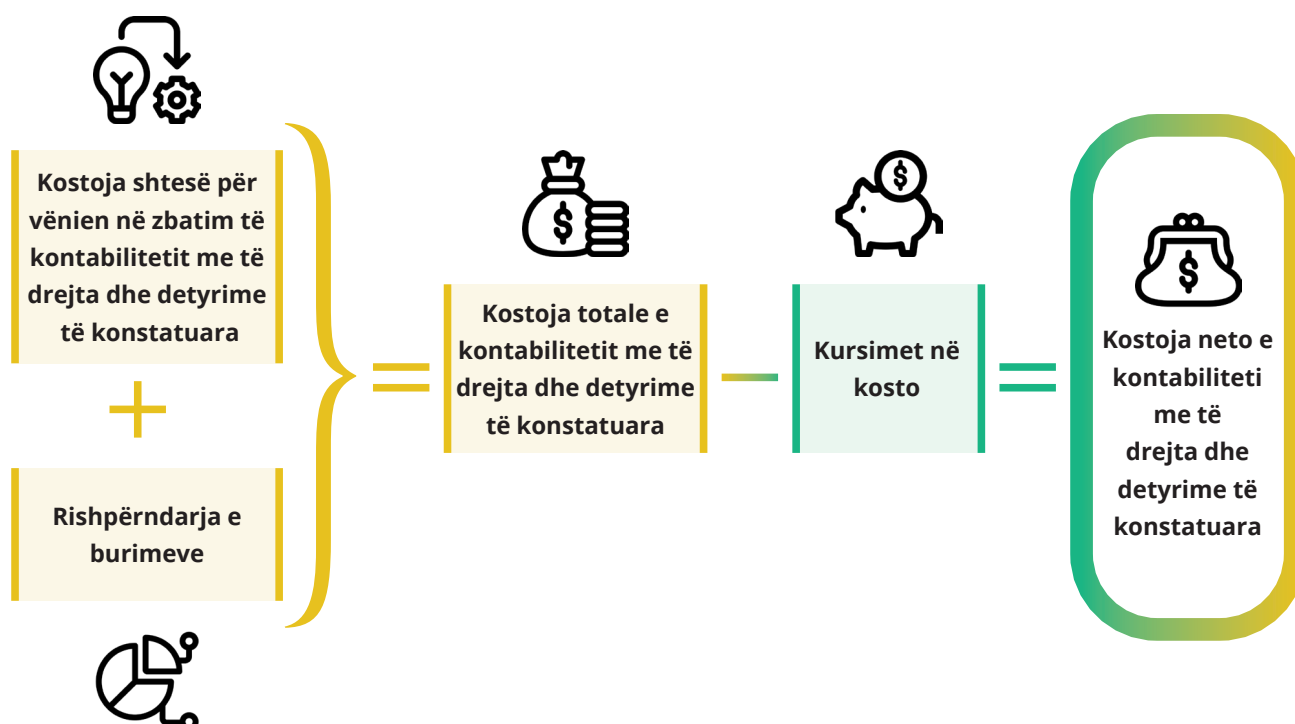
Nëse e sheh reformën e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara si një mekanizëm për ta ndryshuar sistemin qendror, për të ndryshuar gjithçka, është shumë e kushtueshme. Nëse mbështetesh vetëm në konsulentë, atëherë kostot rriten edhe më shumë, por edhe mund të hasësh në rezistencë ndaj ndryshimit. Por disa investime janë, fjala bie njësitë ekonomike kanë softuer dhe funksionalitete dhe një plan kontabël i cili administrohet në nivel qendror.

— Luis Viana

¹² Po aty.

¹³ Po aty.

Figura 6. Kostoja e vënies në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara



6.2 Kostot shtesë që kanë lidhje me kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara

Këto kanë të bëjnë me koston e lindur për planifikimin dhe vënien në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara, përtej kostove që do të lindnin pa të. Bëhet fjalë për formimin e personelit, honorarët e ekspertëve dhe konsulentëve dhe koston e sistemeve të reja informatike të menaxhimit financiar ose kostot e zgjerimit të atyre ekzistuese,¹⁴ marrjen në punë të personelit të ri etj. Këto kosto janë të lidhura ngushtë me nivelin e pjekurisë kontabël të vendit (p.sh., nëse kalimi bëhet nga kontabiliteti monetar, kontabiliteti me bazë të modifikuar monetare apo me bazë të modifikuar me të drejta dhe detyrime të konstatuara), kapacitetin e sistemeve informatike ekzistuese, kompleksitetin e veprimeve të njësive ekonomike dhe objektin e reformës.

6.3 Rishpërndarja e burimeve

Këto kosto kanë të bëjnë me burimet të cilat përndryshe do të ishin të pashfrytëzuara ose do të përdoreheshin në fusha të tjera të MFP-së. Mund të përfshijnë zgjerimin e përgjegjësisë të kontabilistëve të sektorit publik për të përfshirë kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara, përdorimin e sistemeve ekzistuese informatike financiare dhe angazhimin e burimeve për përgatitjen e ligjeve të reja, standardeve të reja kontabël, politikave të reja, udhëzimeve të reja etj. Kjo kosto lidhet shumë me reformën e kontabilitetit por nuk identifikohet dot lehtë nëse nuk ka një sistem të kontabilitetit të koston. Kjo kosto mund të mos prekë buxhetet e njësive ekonomike të sektorit publik.

Kostoja e përgjithshme e reformës së kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara del nga mbledhja e kostove shtesë me burimet e rishpërndara. Për ta

¹⁴ Përshtatja e sistemeve ekzistuese për të integruar module shtesë të nevojshme për të përfshirë veprimet e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara mund të dalë po aq e kushtueshme sa edhe futja e një sistemi krejt të ri informatik të menaxhimit financiar (PULSAR 2018).



Shpenzimet janë të larta në fillim,
por përfitimet zgjasin shumë vjet,
me shumë gjasë 10-15 vjet.

— Marie-Pierre Calmel

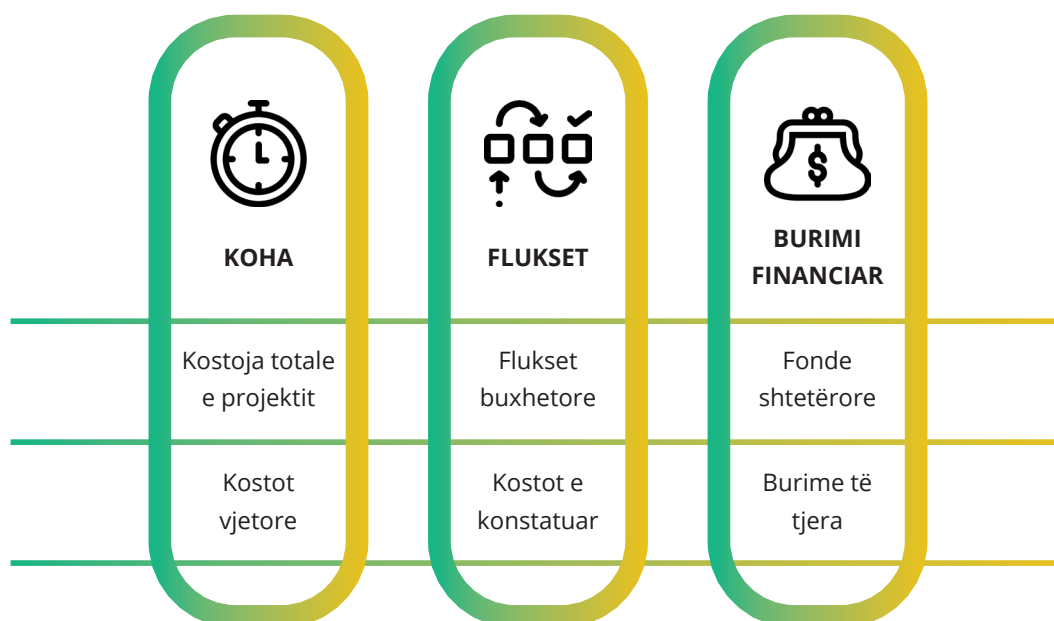
mbajtur nën kontroll koston e reformës së kontabilitetit, do të duhej që kostot të parashikoheshin në buxhet çdo vit, por edhe në kuadër të projekteve (si, fjala bie, futja në zbatim e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara) dhe do të duhej të monitoroheshin dhe ndiqeshin në të gjitha fazat. Kostoja e futjes në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara nuk do të jetë e qëndrueshme gjatë gjithë kohës, duke qenë se investimet dhe shpenzimet e shfrytëzimit ndryshojnë në varësi të fazës së projektit. Gjithashtu, ka një dallim midis fluksit dalës të burimeve financiare dhe koston së projektit të matur me anë të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Për shembull, flukset dalëse financiare për marrjen e sistemeve të reja informatike të menaxhimit financiar mund të ndodhin

më herët, ndërsa kostoja e amortizimit të teknologjisë informatike mund të ndahet në mënyrë të barabartë gjatë një periudhe të caktuar kohore. Plani i zbatimit të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara duhet të përfshijë një analizë të qartë të burimeve dhe kostove të nevojshme gjatë të gjithë procesit. Mjetet e financimit të burimeve të nevojshme duhet të jenë të qarta që prej fillimit (p.sh., fonde evropiane, grante, burime shtetërore etj.), sepse kufizimet buxhetore mund t'i pengojnë reformat e kontabilitetit (**Figura 7**).

6.4 Kursimi në kosto për shkak të përfitimeve që sjell një vendimmarrje më e mirë

Kostot totale të vënies në zbatim të reformës së kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara ndonjëherë mund të vlerësohen duke u mbështetur te llogaritë. Por, përdorimi i informacioneve kontabël me të drejta dhe detyrime të konstatuara për vendimmarrjen pritet ta përmirësojë efikasitetin dhe efektivitetin e njësisë ekonomike. Pra, kjo mund ta ulë koston që do t'i kishte lindur njësisë ekonomike, nëse nuk do ta kishte pasur këtë lloj informacioni në dispozicion. Studime të

Figura 7. Dimensionet për aspektet e kostove



mëhershme mbështetin idenë se informacionet me të drejta dhe detyrime të konstatuara janë më efektive se informacionet kontabël me bazë monetare për vendimet mbi shpërndarjen e burimeve.¹⁵ Kursimet në kosto janë të vështira për t'u matur dhe shprehur në formë sasiore duke qenë se nuk regjistrohen më vete në librat kontabël. Gjithsesi, ato përkojnë me përfitime të cilat nuk mund të shpërfillen. Sa më shumë ta përmirësojë vendimmarrjen informacioni kontabël me të drejta dhe detyrime të konstatuara, aq më të larta janë mundësitë e realizimit të këtyre kursimeve.

Rrjedhimisht, kostoja neto e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara është diferenca midis kostove totale që lidhen me kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara minus kursimet (e pashënuara) në kosto për shkak të përmirësimit të vendimmarrjes.



Formimi i nëpunësve civilë për kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara ka koston e vet. Megjithatë, meqë aktivitetet e qeverisë janë vështirësuar dhe ndërlikuar vitet e fundit, nëpunësit civilë duhet t'i nënshtrohen një formimi masiv për punën e përditshme, me një mënyrë a një tjetër. Kjo nevojitet, pavarësisht nga vënja në zbatim e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. E njëjta vlen edhe për sistemet informatike.

— Marios Hadjidadmianou

KUTIA 4

Informacione praktike: kostot e vënies në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara

Të intervistuarit u pyetën për koston e vënies në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Sa vijon, është një përmbledhje e pikëpamjeve të mbështetura në përvojën e tyre. Këto pikëpamje tregojnë sa e ndërlikuar është matja e kostove.

- ✗ Duhet marrë në konsideratë kostot gjatë gjithë ciklit, jo vetëm kostot e periudhës së ardhshme buxhetore.
- ✗ Raporti mes koston dhe përfitimeve ka rëndësi edhe për kohën e analizës. Përfitimet ndodhin gjatë kohës, ndërsa investimi duhet bërë që në fillim.
- ✗ Ndryshimet në sistemet informatike zakonisht janë pjesa më e kushtueshme. Kostot përkojnë jo vetëm me sistemet e kontabilitetit me të

drejta dhe detyrime të konstatuara por edhe me sistemet e MFP-së, përfshirë sistemet e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara.

- ✗ Nuk ka nevojë për shumë punonjës të rinj. Për kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara do të përdoren burimet njerëzore ekzistuese. Por, formimi i personelit ka kosto të ndjeshme.
- ✗ Kosto ka edhe komunikimi i reformës te qytetarët, krahas koston për konsulentë të jashtëm.
- ✗ Sa i takon raportit kosto/përfitim, shumica e përfitimeve të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara dhe MFP-së do të duken qartë që të nesërmen, kur të jetë i gatshëm informacioni dhe kur të përdoret siç duhet.

¹⁵ Pjesëmarrësit në disa studime madje konstatojnë se përfitimet e lidhura me vënien në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara janë më të mëdha se kostot (Kober dhe të tjerët 2010).



7

PËRFUNDIME

Objekti i këtij studimi ishte prezantimi i përfitimeve të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara, por edhe i kostove të tij, dhe evidentimi i mundësuesve të vënies në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Për këtë është përdorur literatura e gatshme dhe janë bërë intervista të synuara.

Përfitimi kryesor i kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara është identifikuar si informacioni shtesë që jepet dhe që mund të përdoret për vendimarrje dhe për llogaridhënie. Ky informacion shton vlerë ngaqë mbështet vendimarrjen e informuar, përfshirë edhe duke siguruar informacion më të hollësishëm financiar i cili mund ta përmirësojë menaxhimin e kostove dhe mund të përdoret në vendimet për shpërndarjen e burimeve; vlerësimin e ecurisë së institucionit dhe programit; administrimin e aktiveve dhe detyrimeve; përcaktimin e kostove për mallrat/shërbimet; dhe mbështetjen me informacion të vendimeve për blerjen e aktiveve dhe racionalizimin e aktiviteteve. Ai mund të përdoret për planifikim dhe parashikim, analizim të prirjeve dhe buxheteve, kthimin e vlerës së parasë, menaxhimin e borxhit, menaxhimin e projekteve dhe hartimin e politikave fiskale.

Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara mund ta rrisë llogaridhënien duke e rritur transparencën e kostos së mallrave dhe shërbimeve dhe duke e përmirësuar administrimin e aktiveve dhe detyrimeve. Kjo e përmirëson besueshmërinë fiskale dhe mundëson shqyrtim më të madh nga palët e interesit, përfshirë këtu nga qytetarët nëse informacioni bëhet i arritshëm. Megjithatë, rritja e transparencës nuk duhet lejuar të kalojë në mbingarkesë me informacion: palët e interesit duhen identifikuar dhe duhen ndihmuar të kuptojnë aspektet bazë të raporteve financiare përmes vënies në dispozicion të materialeve të lehta për t'u lexuar dhe kuptuar.

Shpesh, kalimi drejt kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara është një proces gradual. Janë identifikuar mundësuesit e reformës dhe janë ndarë në tri shtylla të ndërlidhura: vendosja e objektivave dhe proceset, kapitali njerëzor dhe shtylla teknike. E para fokusohet në faktorin udhëheqës dhe mbështetjen e nivelit të lartë, vënien në zbatim, të planifikuar mirë, dhe integrimin e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në vendimmarrje dhe menaxhim të performancës. E dyta fokusohet te formimi i personelit kontabël dhe angazhimi i mbështetjes së jashtme për procesin, sipas nevojës. Dhe e treta fokusohet te ngritja e sistemeve të përshtatshme të teknologjisë informatike, mjeteve dhe legjislacionit.

Është parë se kostoja mund të jetë një parametër i konsiderueshëm i vënies në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Kostot e fillimit, si sistemet informatike dhe riformimi i personelit, mund të jenë të konsiderueshme. Por, si me shumë investime, pas kostove fillimisht të larta, përfitimet janë të shpërndara gjatë viteve në vazhdim.

Literatura dhe intervistat evidentojnë të gjitha se kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara ka potencialin t'u japë palëve të interesuara një informacion më të mirë, i cili është i besueshëm, i fokusuar dhe i plotë. Kjo mund të kontribuonte në një vendimmarrje më racionale dhe më efektive; dhe mund ta rriste transparencën dhe llogaridhënien. Por nuk ka një rezultat të garantuar: që përfitimet të jenë të dukshme, të dhënat duhen përdorur. Koha dhe kostoja e reformës do të ishin më të vogla se përfitimet vetëm nëse marrin mbështetjen e qeverive dhe politikanëve të cilët i shfrytëzojnë informacionet financiare të dala prej saj (edhe kur këto nuk janë me përfitim politik për ata vetë).

Së fundi, duke qenë se ekziston një konsensus i përgjithshëm mbi faktin se kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara mund të jetë me përfitim për qytetarët, vënia në zbatim e reformës duhet të synojë punën afruese me ta, nëpërmjet dokumenteve specifike bazë, që vendosin në objektiv nevojat e tyre dhe që janë të lehta për t'u lexuar; dhe njëkohësisht ofrimin e mundësisë për të marrë informacion të hollësishëm, duke kërkuar në bazat e hapura të të dhënave.

PËRVOJA E VENDEVE: VËNIA NË ZBATIM E KONTABILITETIT ME TË DREJTA DHE DETYRIME TË KONSTATUARA

Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara në Qipro

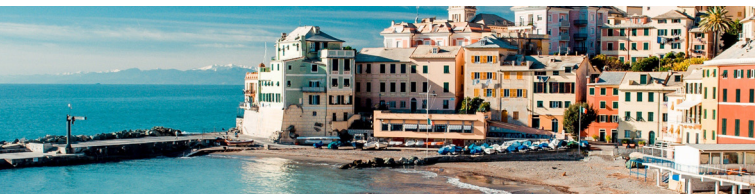


Qiproja vendosi në vitin 2016 ta ndryshonte bazën kontabël të qeverisjes qendrore nga baza monetare në atë me të drejta dhe detyrime të konstatuara, në kuadër të reformës së MFP-së, dhe të fuste në përdorim SNKSP-të. Futja në zbatim e bazës kontabël me të drejta dhe detyrime të konstatuara në sektorin publik pritet ta fuqizojë besueshmërinë e pasqyrave financiare të Qeverisë dhe t'i mbështetin qendrat e

vendimarrjes përmes sigurimit të informacioneve të gjithanshme financiare dhe të tjera. Vendi pret përfitime të konsiderueshme nga kjo reformë në periudhën afatmesme dhe afatgjatë. Pritet që kalimi drejt kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara, mes të tjerash t'u japë mundësi ministrive të linjës të identifikojnë dhe shfrytëzojnë aktivet e tyre, të dinë në kohë reale se cilët janë debitorët dhe kreditorët (për të përmirësuar kështu mbledhjen e fondeve që duhet të arkëtojnë qeveria) dhe të mundësojë administrim më efektiv dhe në kohën e duhur të rreziqeve të ndjeshme përmes sigurimit të informacioneve ekonomike të dobishme që kanë të bëjnë me detyrimet e kushtëzuara. Gjithashtu, do të përforcohet edhe paraqitja e situatës financiare të vërtetë dhe të drejtë e secilës ministri të linjës, si edhe e qeverisë si të tërë. Po kështu, baza e re kontabël do të jetë një instrument i vyer në dispozicion

të çdo ministrie linje për vlerësimin e performancës dhe llogaridhënien e saj, duke qenë se vendimet që do të merren do të mbështeten me fakte të vërteta ekonomike që vlejné për ta. Janë në proces aktivitetet përkatëse të projektit. Krahas bërjes së ndryshimit bazë, një prej akteve qendrore të Reformës së Menaxhimit të Financave Publike është ndryshimi i mentalitetit të gjithë palëve të përfshira, përfshirë drejtuesit e lartë dhe punonjësit e tjerë që punojnë për qeverinë, për të arritur menaxhim më të mirë financiar të të gjitha burimeve publike në dispozicion. Koha e kalimit drejt bazës me të drejta dhe detyrime të konstatuara të kontabilitetit përkon me nismën e shumë vendeve në Evropë dhe në botë për të nxjerrë informacione të besueshme dhe të dobishme financiare. Plani i tanishëm është që vënia në zbatim e SNKSP-ve të bëhet brenda dy viteve në vijim. Për këtë qëllim, janë nxjerrë një sërë politikash kontabël dhe janë miratuar nga konsulentë për përputhshmërinë e tyre me SNKSP-të, ndërsa janë përgatitur projekt-pasqyrat financiare të qeverisjes qendrore të cilat mbulojnë periudhën kalimtare. Pritet të vihet në shfrytëzim tani shpejt një sistem i planifikimit të burimeve të organizatës, që mbulon fushat funksionale të kontabilitetit, buxhetit, menaxhimit të burimeve njerëzore dhe pagat/pensionet, për të mundur procesin e vënies në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Shumica e sektorit publik në Qipro i ka vënë në zbatim tashmë SNRF-të dhe planifikon të kalojë drejt SNKSP-ve në 2024. Qiproja synon përgatitjen e pasqyrave të konsoliduara financiare në bazë të SNKSP-ve për të gjithë sektorin publik (përfshirë njësitë ekonomike të kontrolluara nga qeveria) në 2024. Do të ketë një plan kontabël të përbashkët vetëm për qeverisjen qendrore. Njësitë ekonomike të sektorit më të gjerë publik do të përdorin modele specifike (në zhvillim e sipër) për të siguruar informacionin e nevojshëm në funksion të konsolidimit.

Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara në Greqi



Greqia miratoi një ligj në 2018 që të gjitha njësitë ekonomike të sektorit publik të përdorin kornizën e re të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara për qeverisjen e përgjithshme duke filluar nga viti 2023,

në kuadër të reformës së gjerë të MFP-së. Objektivat kryesorë të futjes në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara ishin rritja e transparencës dhe llogaridhënies në kontabilitetin shtetëror dhe MFP. Miratimi për zbatim i kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara do të mundësonte sigurimin e informacioneve më të mira për llogaritë kombëtare dhe do të përmirësonte menaxhimin financiar në nivel mikro. Kjo kornizë është frymëzuar nga SNKSP-të. Është hartuar (dhe ka filluar të përdoret në funksion të buxhetit në nivel të administratës qendrore) një plan i ri kontabël në përputhje me kategorizimet e Sistemit të Llogarive Evropiane (ESA) 2010 dhe Manualit për Statistikat Financiare Shtetërore (GFSM) dhe kanë filluar të dalin politikat kontabël. Administrata qendrore greke do të kalojë nga kontabiliteti i modifikuar monetar drejt kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara, ndërsa njësitë e qeverisjes vendore, spitalet publike, fondet e sigurimeve shoqërore dhe njësitë e tjera ekonomike publike do t'i përshtatin sistemet e tyre ekzistuese të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Këtë proces do ta mbështetë një sistem i ri informatik për MFP-në në administratën qendrore, i financuar nga Instrumenti i BE-së për Rimëkëmbje dhe Rezistencë. Përfshirja dhe regjistrimi i të gjitha flukseve të punës do ta ndihmojnë kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara dhe do të mundësojë monitorim më të mirë të llogarive dhe detyrimeve të prapambetura.

Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara në Portugali



Në Portugali, kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara është futur në zbatim në 1997 me anë të Planit të Kontabilitetit në Sektorin Publik, i cili përmbante një sistem të integruar me tre nënsisteme: kontabiliteti buxhetor (monetar i modifikuar), financiar (me të drejta dhe detyrime të konstatuara) dhe i kostos (me të drejta dhe detyrime të konstatuara). Ky sistem është krijuar për të siguruar informacion për monitorimin e zbatimit të buxhetit, monitorimin e aktiveve dhe detyrimeve (ecurinë e tyre) dhe monitorimin e kostove të shërbimeve dhe veprimtarive publike. Në 2013, qeveria

filloi reformën e kontabilitetit në sektorin publik për ta përshtatur me SNKSP-të, pjesë e një reforme më të gjerë me objektiv lidhjen e sistemit të kontabilitetit me statistikat financiare shtetërore dhe instrumentet e MFP-së. Reforma përfshinte buxhetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara, matjen e performancës dhe raportimin. Në 2015 u miratua Sistemi i Ri i Standardeve të Kontabilitetit për Administratat Publike, megjithëse e gjithë reforma nuk u përfundua për shkak të një pauze në 2018 dhe buxheti vijoi të hartohej me bazën monetare të modifikuar. Procesi filloi të lëvizte sërish në 2020 për shkak të krizës së COVID-19, kur reforma u bë sërish prioritet nga Plani Kombëtar i Rimëkëmbjes dhe Rezistencës në kuadër të Instrumentit të BE-së për Rimëkëmbje dhe Rezistencë.

Një përparësi është se sistemi i kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara siguron informacion të besueshëm për llogaritë kombëtare dhe disa tregues nga sistemi i konsoliduar, me synim mbështetjen e menaxhimit të shëndoshë fiskal, përfshirë aftësinë për t'i identifikuar dhe për t'u bërë ballë rreziqeve fiskale. Sa i takon përdorimit të informacionit, ka dallime mes niveleve të ndryshme të qeverisjes. Në qeverisjen vendore, raportimi i kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara përdoret për vendimmarrjen në partneritetin publik-privat dhe kontrata qiraje dhe ka një proces krahasimi i cili i nxit njësitë e qeverisjes ta përmirësojnë qëndrueshmërinë, menaxhimin dhe efikasitetin financiar. Ka edhe rregulla që kërkojnë përdorimin e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara, si kontrolli i nivelit të borxhit ose menaxhimi i aktiveve.

Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara në Francë



Franca ka një traditë të gjatë të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në sektorin publik, që prej vitit 1962. Reformat e kohëve më të fundit, p.sh., *Loi Organique des Lois de Finances* në vitin 2001, i modifikoi funksionet dhe organizimin e kontabilitetit të sektorit publik, në nivel qendror dhe vendor. Reforma e

kontabilitetit thekson hallkat lidhëse mes tre sistemeve kryesore kontabël: kontabiliteti buxhetor, kontabiliteti financiar dhe kontabiliteti i drejtimit. Për të tre sistemet, duhet përgatitur një raport vjetor. Këshilli i Standardeve të Kontabilitetit të Sektorit Publik, i krijuar në 2008, luan një rol të rëndësishëm në procesin e reformës dhe është përgjegjës për vendosjen e standardeve të kontabilitetit të të gjitha njësive ekonomike me veprimtari jo tregtare. Qeverisja qendrore dhe organizatat shtetërore, autoritetet territoriale, agjencitë publike vendore dhe organizatat e sigurimeve shoqërore bien të gjitha brenda fushës së kompetencës së Këshillit. Franca e ka mbajtur kontabilitetin e sektorit publik sa më pranë modelit të biznesit: Standardi i Kontabilitetit të Qeverisjes Qendrore numër 1 "përcakton strukturën dhe formën e pasqyrave financiare duke përdorur si model kontabilitetin tregtar, gjithë duke u kushtuar vëmendje karakteristikave të veçanta të qeverisjes qendrore".

Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara në Britaninë e Madhe



Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara është futur në zbatim gradualisht në sektorin publik të Britanisë së Madhe, në periudha të ndryshme, ku dikasteret ishin ndër të fundit që e futën në zbatim kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara në përgatitje për futjen në zbatim të buxhetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara duke filluar nga viti 2001/2002 e tutje.

Deri nga vitet '90 të shekulli XX, dikasteret e qeverisjes qendrore i planifikonin dhe i raportonin shpenzimet me bazë monetare. Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara u fut në zbatim në mënyrë "të copëzuar" në një pjesë të dikastereve të administruara veçmas si "agjenci zbatuese" ndërkohë që këto krijoheshin. Në secilin rast, për të mundur kohë për sistemet dhe proceset e nevojshme për ta mbështetur futjen në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara, janë përgatitur pasqyra "testuese" (jo të publikuara). Pasqyrat testuese shqyrtoheshin nga Zyra Kombëtare e Auditimit (NAO) dhe kur kjo bindej se mund

të hartoheshin pasqyra me cilësi të auditueshme, nxirrej një “udhëzim për pasqyra” i cili i kërkonte agjencisë të hartonte pasqyra me të drejta dhe detyrime të konstatuara që ishin në përputhje me PPPK-të. Një qasje e ngjashme u ndoq për fillimin e përgatitjes së pasqyrave dikasteriale me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Të gjitha dikasteret u kërkuar të hartonin pasqyra testuese për periudhën 1998/1999. Pasqyrat e para të audituara me të drejta dhe detyrime të konstatuara që u paraqitën parlamentit mbulonin periudhën 1999-2000. Shkalla e ndryshimeve të nevojshme solli një sërë problemesh në paketën e parë të pasqyrave, por cilësia e pasqyrave u përmirësua ndjeshëm gjatë viteve të ardhshme.

Si pasojë e kohës së nevojshme për zgjidhjen e problemeve kontabël, buxheti me të drejta dhe detyrime të konstatuara u fut në zbatim me dy faza, ku buxheti i parë parlamentar me të drejta dhe detyrime të konstatuara u miratua për periudhën 2001-2002. Këto fonde buxhetore nuk përfshinin fondin e amortizimit, koston e kapitalit dhe provigjonet, të cilat u përfshinë më pas në fondet e miratuara për periudhën 2003-2004.

Futja në zbatim e kontabilitetit dhe buxhetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara kishte të nevojshëm legjislacion të ri parësor në formën e Ligjit për Burimet dhe Pasqyrat e Qeverisë, i vitit 2000 (Ligji). Kjo përfshinte edhe legjislacion për të mundësuar hartimin e pasqyrave të konsoliduara të qeverisë si e tërë (PQT), që më në fund e mbuloi të tërë sektorin publik të Britanisë së Madhe. Programi i PQT-së zuri fill në fillim të vitit 1999, me krijimin e një ekipi të ri projekti që do të udhëhiqte përgatitjen dhe vënien në zbatim të proceseve dhe sistemeve të nevojshme, si edhe konvergencën graduale të politikave të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në mbarë sektorin publik të Britanisë së Madhe, si edhe me kalimin e pasqyrave për tatim-taksat, borxhin qendror dhe rezervat valutore dhe pensionet e punonjësve të sektorit publik në bazën me të drejta dhe detyrime të konstatuara.

Manuali për Statistikat Financiare Shtetërore (FReM) i Britanisë së Madhe jep udhëzime bazë për hartimin e raporteve dhe pasqyrave vjetore shtetërore me të drejta dhe detyrime të konstatuara në Britaninë e Madhe. Ky manual është përgatitur nën mbikëqyrjen e Bordit Këshillimor për Raportimin Financiar (FRAB) si organ i pavarur, që raporton çdo vit para Parlamentit të Britanisë së Madhe dhe njësisë të decentralizuar të qeverisjes.

Në bazë të Ligjit, pasqyrat duhet të hartohen sipas SNRF-ve, me përshtatjet e nevojshme për pasqyrat e sektorit publik. Në praktikë, kjo do të thotë se pasqyrat janë përgjithësisht në përputhshmëri me SNKSP-të. FReM zbatohet drejtpërdrejt për të gjitha njësitë raportuese të sektorit publik, me përjashtim të: pushtetit vendor, disa ndërmarrjeve shtetërore dhe Fondeve të Besimit të NHS-së, Fondeve të Besimit të Fondacionit të NHS-së dhe Grupeve të Porosive Klinike.

Këto grupe organesh kanë udhëzimet e tyre mbi kontabilitetin, që janë në përputhshmëri sipas rastit me FReM-në dhe mbikëqyrjen nga FRAB.

Mbulimi i PQT-së u zgjerua gradualisht në dy faza, fillimisht nga pushteti qendror, për të mbuluar në tërësi sektorin publik, me një varg “piketash” në mbledhjen e të dhënave dhe testime të përdorura për t’i zhvilluar dhe provuar sistemet dhe proceset e nevojshme. Pas një ndryshimi të qeverisë në 2010, PQT-të e para u publikuan në nëntor 2011 për vitin e mbyllur më 31 mars 2010.

Krahas zhvillimit të PQT-ve dhe mbështetjes në zbatimin e tyre, janë vënë në jetë një sërë nismash të tjera për t’u mbështetur mbi këto reforma për fuqizimin e MFP-së me informacione me të drejta dhe detyrime të konstatuara:

- ✕ Futja e shefave të financës të kualifikuar profesionalisht në nivel bordi në të gjitha dikasteret, mbështetur me një profesion financiar shtetëror të fuqizuar dhe të bashkërenduar në nivel qendror;
- ✕ Vënia në zbatim e një sistemi të integruar qendror të të dhënave financiare, ku bashkohen tre sistemet e trashëguara, që mbulojnë fondet e miratuara dikasteriale, buxhetet, të dhënat e vitit ushtrimor dhe të dhënat e fundit të vitit, krahas përdorimit për hartimin e PQT-ve;
- ✕ Rritja e harmonizimit të fondeve të miratuara qeveritare, buxhetit, raportimit financiar dhe kuadrit kontabël statistikor për të siguruar më shumë njëtrajtshmëri për kontrollin dhe planifikimin financiar; dhe
- ✕ Rritja e rolit për informacionin e pasqyrës së bilancit në kornizat buxhetore dhe fiskale qeveritare, si edhe fuqizimi i menaxhimit qendror të detyrimeve të kushtëzuara dhe të dorëzanive.

SHTYLLAT MUNDËSUESE TË VËNIES NË ZBATIM TË KONTABILITETIT ME TË DREJTA DHE DETYRIME TË KONSTATUARA

Vendosja e objektivave dhe proceset

Mbështetja politike dhe faktori udhëheqës

Mbështetja e qartë dhe e qëndrueshme politike dhe faktori udhëheqës është një element kyç për arritjen e vënies në zbatim me sukses të reformës. Zakonisht, kjo kërkon që të kuptohen qartë përfitimet e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara nga politikanët e lartë, të cilët i japin përparësi reformës dhe përkushtohen për të angazhuar burimet e nevojshme.



Meqë zakonisht reforma zgjat më shumë se mandati i një qeverie, lipset mbështetje e vazhdueshme politike.

— Dimitrios Paliouras

Faktori udhëheqës politik mund të cenohet kur reformat diktohen nga jashtë dhe kur qeveria zëvendësohet me një tjetër qeveri me program të ndryshëm.

Plani i zbatimit

Nevojitet, që prej fillimit, dialog me Kontrollin e Lartë të Shtetit, për të marrë miratimin e tij dhe mbështetjen e tij të vazhdueshme.

— Marie-Pierre Calmel

Një mundësues i konsiderueshëm është një plan pragmatik i menduar mirë, me piketa për rezultate të qarta dhe parashikime me buxhet për kapitalin e nevojshëm njerëzor, mjetet teknike dhe burimet financiare.¹⁶ Jo të gjitha vendet kanë të njëjtën pikënisje dhe, rrjedhimisht, edhe plani përshtatet sipas vendit. Plani duhet të ndiqet nga afër dhe të përshtatet sipas ndryshimeve që hasen gjatë procesit, si në kohë ashtu edhe në buxhet. Përvoja ndërkombëtare tregon se nevojitet fleksibilitet, pasi jo të gjitha sfidat mund të parashikohen që nga fillimi dhe është e nevojshme të rishikohen dhe përshtaten shumë detaje të dokumentit udhërrëfyes gjatë zbatimit.¹⁷ Rrjedhimisht, me rëndësi është menaxhimi i risqeve. Duhet të ketë edhe struktura për dialog të rregullt me palët e ndryshme të interesit dhe me ministrinë.¹⁸ Përdorimi i njësive ekonomike pilot mund të japë një kontribut të rëndësishëm në proces përpara vënies në shkallë të gjerë në zbatim.¹⁹ Mbështetja politike dhe faktori udhëheqës kanë ndikim të rëndësishëm në menaxhimin efikas të projektit.

Figura 8. Kapitali njerëzor dhe instrumentet teknike në planin e zbatimit



¹⁶ PULSAR, Banka Botërore 2018.

¹⁷ PULSAR, Banka Botërore 2018.

¹⁸ Ekzistenca e një procesi bashkëpunues mund të jetë vendimtar për suksesin e vënies në zbatim të reformës (Gomes dhe të tjerë 2015).

¹⁹ Eksperimentet pilot priten të sigurojnë sugjerime mbi vështirësitë kryesore të hasura në vënien në zbatim të një sistemi të ri kontabël në sektorin publik dhe, rrjedhimisht, të ndihmojnë në përcaktimin e një strategjie globale për kapërcimin e problemeve të identifikuara dhe përmirësimin e sistemit në mënyrë që të vihet përfundimisht në jetë (Jorge dhe të tjerë 2021).

Informacionet me të drejta dhe detyrime të konstatuara të integruara në vendimmarrje dhe miradministrim

Vënia në zbatim e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara mund të kthehet në një reformë thjesht ceremoniale nëse informacioni i ri nuk trupëzohet në vendimmarrjen dhe matjen e performancës në administratën publike.²⁰ Vënia në zbatim e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara duhet shoqëruar me zhvillimin e proceseve ku informacionet kontabël me të drejta dhe detyrime të konstatuara janë pjesë përbërëse për menaxhimin dhe vendimet mbi politikën. Kjo kërkon jo vetëm ndryshime në legjislacion, por edhe në sjellje dhe në procese. Një mundësues i rëndësishëm është formimi i administratorëve publikë lidhur me kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara, në mënyrë që ta kuptojnë përmbajtjen e informacioneve të tij dhe të zotërojnë aftësitë dhe njohuritë e nevojshme.

Kapitali njerëzor

Formimi dhe arsimimi i kontabilistëve të sektorit publik

Kontabilistët e sektorit publik të cilët merren me buxhetin dhe raportimin e llogarive kombëtare jo gjithmonë janë të familjarizuar me kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Kjo mund të sjellë mungesë dëshire dhe rezistencë, duke qenë se përballen me diçka të panjohur dhe të ndryshme. Formimi profesional dhe zhvillimi i vazhdueshëm profesional janë themeli i një fuqie punëtore shumë profesionale, një parakusht jetik për reformat e kontabilitetit në sektorin publik.²¹ Formimi dhe arsimimi janë të nevojshëm për të kuptuar jo vetëm aspektet teknike të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara por edhe përmbajtjen informative të tij dhe lidhjen me vendimmarrjen dhe



Drejtuesit financiarë të sektorit publik duhet të jenë krenarë që zbatojnë kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara, sepse po kontribuojnë në të mirën publike.

— Bernhard Schatz

me matjen e performancës. Mund të ndiqen mënyrat tradicionale dhe online të formimit me programet e lëndëve të përgjithshme dhe të përshtatura për grupe të ndryshme. Formimi duhet zhvilluar paralelisht me standardet e miratuara të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara, politikën kontabël, planin kontabël dhe sistemet informatike të menaxhimin financiar. Personeli kryesor kontabël duhet certifikuar në kontabilitetin e sektorit publik. Edhe personeli në institucionet e kontrollit të lartë të shtetit duhet të marrë formim për kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Nismat e formimit mund të mbështeten nga ekspertë të profesionit dhe të botës akademike.

Kapacitetet njerëzore

Mbështetur në planin e zbatimit të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara, duhen mobilizuar burimet e nevojshme njerëzore në formë personeli kontabël të kualifikuar. Drejtoritë e kontabilitetit pa nivelin e mjaftueshëm të personelit nuk e kanë dëshirën të marrin përsipër përgjegjësi të tjera shtesë ndaj atyre që janë duke kryer. Ekzistenca dhe zhvillimi i sistemeve informatike të sofistikuara dhe të zhvilluara mirë për menaxhimin financiar mund të ndikojnë në personelin e nevojshëm.

²⁰ Shpesh ka mospërputhje midis informacioneve të nevojshme kontabël dhe të matjes së performancës për qëllime të brendshme dhe të jashtme, të vlerësuara në bazë të sistemit administrativ që ekziston dhe informacioneve kontabël dhe informacioneve të matjes së performancës që kërkojnë me ligj për vendimmarrjen dhe llogaridhënien (Cohen dhe të tjerë 2019).

²¹ PULSAR, Banka Botërore 2020a.

Mbështetja e ekspertëve

Konceptimi dhe planifikimi i reformës së kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara duhet mbështetur me ekspertë me përvojë në projekte të ngjashme nga mbarë bota. Ekspertët dhe konsulentët mund të asistojnë me menaxhimin e projektit, të konsultohen për renditjen kohore dhe përmbajtjen e instrumenteve teknike dhe të japin mbështetje në formim. Gjithashtu, rëndësi ka edhe ndihma e qarqeve akademike, si sa i takon formimit dhe vendosjes së standardeve, ashtu edhe sa i takon krijimit të politikave.

Shtylla teknike

Sistemet informatike të menaxhimit financiar

Reforma e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara është edhe teknike. Duhet krijuar një sasi masive informacionesh financiare dhe regjistrash të rinj (p.sh., për aktivet e qëndrueshme, instrumentet financiare, provigjonet). Sistemet informatike të menaxhimit financiar duhet të jenë në gjendje të ndihmojnë procesin e regjistrave kontabël pa dublim të punës. Ato duhet të sigurojnë njëkohësisht informacione për raportimin mbi buxhetin, kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara dhe llogaritë kombëtare dhe të mund të komunikojnë me sistemet e tjera informatike për marrjen e informacionit dhe shkëmbimin e të dhënave. Sistemet informatike duhet të kenë fleksibilitet të mjaftueshëm për të plotësuar nevojat në të ardhmen (p.sh., kontabiliteti i kostos). Sistemet e duhura informatike të menaxhimit financiar mund të jenë mundësues i ndjeshëm për vënien në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Mungesa e tyre mund ta vërë në rrezik reformën e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Të gjitha vendet e programit PULSAR e kanë pranuar vlerën dhe rëndësinë që kanë sistemet

bashkëkohore informatike të menaxhimit financiar dhe se janë parakusht për një proces të suksesshëm të reformave të kontabilitetit në sektorin publik.²²

Plani kontabël

Plani kontabël është një instrument teknik tejet i rëndësishëm. Ai duhet t'u përgjigjet nevojave të kontabilitetit, buxhetit dhe performancës, si edhe nevojave për raportimin në bazë të ESA 2010 ose GFSM-së. Ai duhet të ketë edhe strukturën e duhur për t'i shërbyer procesit të konsolidimit. Ngritja e një plani kontabël operativ për kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara, që të përputhet mirë me sistemin informatik të menaxhimit financiar, përbën një mundësues të konsiderueshëm të reformës.²³

Standardet e kontabilitetit dhe politikat kontabël

Megjithëse vende të ndryshme ndjekin variacione të ndryshme të standardeve të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara për një sërë arsyesh,²⁴ shumica gjithnjë e më shumë përdorin SNKSP-të, drejtpërdrejt, tërthorazi ose si pikë e përbashkët referimi.²⁵ Standardet e kontabilitetit kërkojnë gjykime mbi amortizimin, zhvlerësimin, provigjonet, çregjistrimin e llogarive të arkëtueshme, matjen e detyrimeve mbi pensionet, vlerësimi i aktiveve financiare dhe detyrimeve financiare, nevojiten dokumente se si duhen zbatuar në praktikë standardet e kontabilitetit dhe politikat kontabël. Këto udhëzimet duhen përdorur edhe për të formuar punonjësit si ta vënë në zbatim kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara. Plani kontabël duhet përgatitur si duhet, duke mbajtur në konsideratë zbatimin e standardeve dhe politikave kontabël. Zbatimi për herë të parë i kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara mund të kërkojë udhëzime shtesë dhe kohë të konsiderueshme. Ekspertët mund të japin mbështetje dhe të ndihmojnë në vënien në jetë të standardeve të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në sektorin publik.

²² PULSAR, Banka Botërore 2020.

²³ Plani kontabël është objekt interesi dhe diskutimesh të konsiderueshme në mbledhjet e Grupit të Punës për SEKSP-të dhe për këtë qëllim është nxjerrë edhe një material për diskutim. PricewaterhouseCoopers 2017.

²⁴ Manes Rossi, Cohen, Caperchione, & Brusca 2016.

²⁵ IFAC-CIPFA 2021.

LISTA E MATERIALEVE MBËSHTETËSE

Ansari, S. dhe Euske, K.J. 1987. "Rational, rationalizing, and reifying uses of accounting data in organizations." (Përdorimi racional, racionalizues dhe konkretizues i të dhënave kontabël në organizata). *Accounting, Organizations and Society* Vol. 12 Nr. 6: 549-570.

Arnaboldi, M. dhe Lapsley, I. 2009. "On the implementation of accrual accounting: a study of conflict and ambiguity." (Mbi vënien në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara: studim i konfliktit dhe paqartësisë). *European Accounting Review* Vol. 18 Nr. 4: 809-836.

Brusca, I., & Montesinos, V. 2006. "Are citizens significant users of government financial information?" (A janë qytetarët përdorues të rëndësishëm të informacionit financiar të qeverisë?) *Public Money and Management* 26(4): 205-209.

Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., dhe Manes Rossi, F. red. 2015. *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization*. (Kontabiliteti dhe auditimi në sektorin publik në Evropë. Sfidat e harmonizimit). Palgrave Macmillan.

Brusca, I., Dasi, R., Gimeno, A., dhe Montesinos, V. (2021). "The application of IPSAS in Spain." (Zbatimi i SNKSP-ve në Spanjë). Në *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting Standards* (Sfidat në futjen në zbatim të Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit të Sektorit Publik) redaktuar nga Brusca, Gomes, Fernandes dhe Montesinos: 67-103.

BSNKSP, 2014. Kuadri Konceptual për Raportimin e Përgjithshëm Financiar të Njërive të Sektorit Publik. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* (Manual i Dokumenteve Ndërkombëtare mbi Kontabilitetin në Sektorin Publik) 2021: Vol. 1."

Burth, A., & Hilgers, D. 2014. "Cui bono? Depicting the benefits of the new municipal budgeting and accounting regime in Germany." (Përshkrimi i përfitimeve të regjimit të ri buxhetor dhe kontabël bashkiak në Gjermani). *Journal of Business Economics* 84(4): 531-570.

Caperchione, E. 2006. *The New Public Management. A Perspective for Finance Practitioners*. (Menaxhimi i ri publik. Një këndvështrim për profesionistët në fushën financiare). FEE, Bruksel.

Carlin, T. M. 2005. "Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector." (Diskutimi i ndikimit të raportimit dhe kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në sektorin publik). *Financial Accountability & Management* 21(3): 309-336.

Cavanagh, J., Flynn, M. S., & Moretti, D. 2016. *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector* (Vënia në zbatim e kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në sektorin publik). Fondi Monetar Ndërkombëtar. Gjendet në adresën: <https://www.elibrary.imf.org/downloadpdf/journals/005/2016/006/article-A001-en.pdf>

Christiaens, J., Vanhee, C., Manes Rossi, F., Aversano, N., dhe Van Cauwenberge, P. 2015. "The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison." (Efekti i SNKSP-ve në reformimin e raportimit financiar shtetëror: një krahasim ndërkombëtar). *International Review of Administrative Sciences* 81, 1: 158-177.

Christofzik, D. I. 2019. "Does accrual accounting alter fiscal policy decisions? -Evidence from Germany." (A i ndryshon kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara vendimet mbi politikën fiskale? Rasti i Gjermanisë). *European Journal of Political Economy* 60, 101805.

Cohen, S., Kaimenakis, N., dhe Venieris, G. 2013. "Reaping the benefits of two worlds: An explanatory study of the cash and the accrual accounting information roles in local governments." (Më e mira të dy botëve: studim shpjegues i roleve që luajnë në njësitë e qeverisjes vendore kontabiliteti monetar dhe kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara). *Journal of Applied Accounting Research* 14, 2: 165-179.

Cohen, S., Manes Rossi F., Caperchione E., and Brusca I. 2019. "Local government administration systems and local government accounting information needs: is there a mismatch?" (Sistemet e administrimit të pushtetit vendor dhe nevojat për informacione kontabël të pushtetit vendor: a ka mospërputhje?) *International Review of Administrative Sciences* Vol. 85, Numri 4: 708-725.

Daniels, J. D., & Daniels, C. E. 1991. "Municipal financial reports: What users want." (Raportet financiare bashkiake: çfarë duan përdoruesit). *Journal of Accounting and Public Policy* 10(1): 15-38.

Deaconu, A., Nistor, C. S., & Filip, C. 2011. "The impact of accrual accounting on public sector management: An exploratory study for Romania." (Ndikimi i kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në menaxhimin e sektorit publik: studim shpjegues për Rumaninë.) *Transylvanian Review of Administrative Sciences* 32E: 74-97.

Fuchs, S., Bergmann, A., dhe Brusca, I. 2017. "Using financial reporting for decision making as a measure towards resilient government finances: The case of Switzerland." (Përdorimi i raportimit financiar për vendimmarrjen si matje kundrejt financave më të qëndrueshme shtetërore: rasti i Zvicrës.) *Lex Localis* Vol.15 Nr.1: 133-153.

Gomes, P., Fernandes, M.J., dhe Da Costa Carvalho, J.B. 2015. "The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders." (Procesi i harmonizimit ndërkombëtar të kontabilitetit të sektorin publik në Portugali: këndvështrimi i palëve të ndryshme të interesit.) *International Journal of Public Administration* 38, 4: 268-281.

Gomes, P., Jorge, S., dhe Fernandes, M.J. 2021. "The application of IPSAS in Portugal." (Zbatimi i SNKSP-ve në Portugali). Në *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting Standards* (Sfidat në futjen në zbatim të Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit të Sektorit Publik) redaktuar nga Brusca, Gomes, Fernandes dhe Montesinos: 55-66.

Gourfinkel, D. 2021. "The Main Challenges of Public Sector Accounting Reforms and World Bank's Public Sector Accounting and Reporting (PULSAR) Program." (Sfidat kryesore të reformave të kontabilitetit në sektorin publik dhe Programi i Bankës Botërore për Kontabilitetin dhe Raportimin në Sektorin Publik (PULSAR).) *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. Gjendet në adresën: <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-05-2021-0079>

Helden, J. van, Caperchione, E., & Pattaro, A. F. 2021. "Use and non-use of accounting information: The case of controversial projects in public and non-profit settings." (Përdorimi dhe mospërdorimi i informacionit kontabël: rasti i projekteve polemike në kushtet publike dhe jofitimprurëse.) *Critical Perspectives on Accounting* 102378. Gjetet në adresën: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102378>

Helden, J. van, dhe Reichard, C. 2019. "Making sense of the users of public sector accounting information and their needs." (Si të kuptojmë përdoruesit e informacionit kontabël të sektorit publik dhe nevojat e tyre.) *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 31(4): 478-495

Hepworth, N. 2003. "Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government." (Parakushtet për vënien me sukses në zbatim të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara në pushtetin qendror.) *Public Money & Management* 23(1): 37-44.

IFAC – CIPFA. 2021. Indeksi ndërkombëtar i llogaridhënies në sektorin publik, raport mbi situatën. Gjetet në adresën: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-CIPFA-International-Public-Sector-Accountability-Index.pdf>

Ismail, S. 2022. "Perception of the Malaysian Federal Government accountants of the usefulness of financial information under an accrual accounting system: a preliminary assessment." (Perceptimi që kanë kontabilistët e Qeverisë Federale në Malajzi lidhur me dobinë e informacionit financiar sipas sistemit të kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara: vlerësim paraprak.) *Meditari Accountancy Research*. Gjetet në adresën: <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2020-0845>

Jagalla, T., Becker, S. D., & Weber, J. 2011. "A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German states." (Taksonomia e përfitimeve të perceptuara të buxhetit dhe kontabilitetit me të drejta dhe detyrime të konstatuara: rasti i shteteve gjermane.) *Financial Accountability & Management* 27(2): 134-165.

Jones, R., & Pendlebury, M. 2000. *Public Sector Accounting*. (Kontabiliteti në sektorin publik.) Pearson Education.

Jorge, S., Nogueira, S. P., & Ribeiro, N. 2021. "The institutionalization of public sector accounting reforms: The role of pilot entities." (Institucionalizimi i reformave të kontabilitetit në sektorin publik: roli i njësive ekonomike pilot.) *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 33,2: 114-137.

Kober, R., Lee, J. dhe Ng, J. 2010. "Mind your accruals: perceived usefulness of financial information in the Australian public sector under different accounting systems." (Kujdes kontabilitetin me të drejta dhe detyrime të konstatuara: dobja e perceptuar e informacionit financiar në sektorin publik australian në sistemet e ndryshme kontabël.) *Financial Accountability & Management* 26, 3: 267-298.

Lampe, H. W., Hilgers, D., dhe Ihl, C. 2015. "Does accrual accounting improve municipalities' efficiency? Evidence from Germany." (A e përmirëson kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara efikasitetin e bashkive? Rasti i Gjermanisë.) *Applied Economics* Vol.47 Nr.41: 4349-4363.

Lapsley, I. 1992. "User needs and financial reporting—a comparative study of local authorities and the National Health Service." (Nevojat e përdoruesve dhe raportimi financiar: studim krahasues i autoriteteve vendore dhe Shërbimit Shëndetësor Kombëtar.) *Financial Accountability & Management* 8(4): 281-298.

Laswad, F., & Redmayne, N. B. 2015. "IPSAS or IFRS as the framework for public sector financial reporting? New Zealand preparers' perspectives." (SNKSP apo SNRF si kornizë e raportimit financiar në sektorin publik? Këndvështrimet e hartuesve të pasqyrave në Zelandën e Re.) *Australian Accounting Review* 25(2): 175-184.

Llogaridhënia për Shpenzimet dhe Financat Publike (PEFA). 2016. Korniza për vlerësimin e menaxhimit të financave publike. Gjetet në adresën: https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/PEFA%202016_latest%20version_with%20links%20%282%29.pdf

Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. 2016. "Harmonizing public sector accounting in Europe: Thinking out of the box." (Harmonizimi i kontabilitetit të sektorit publik në Evropë: të menduarit kreativ.) *Public Money & Management* 36(3): 189–96. Gjetet në adresën: <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133976>

Metcalf A. dhe Sanderson, K. 2020 *Is cash still king? Maximising the benefits of accrual information in the public sector.* (A është ende paraja mbret? Maksimizimi i përfitimeve të informacioneve me të drejta dhe detyrime të konstatuara në sektorin publik.) ACCA – IFAC. Gjetet në adresën: www.ifac.org

OECD/IFAC. 2017. *Praktika me të drejta dhe detyrime të konstatuara dhe përvoja e reformave në vendet e OECD-së.* Paris, OECD Publishing. Gjetet në adresën: <https://doi.org/10.1787/9789264270572-en>

Paulsson, G. 2006. "Accrual accounting in the public sector: experiences from the central government in Sweden." (Kontabiliteti me të drejta dhe detyrime të konstatuara në sektorin publik: përvoja nga pushteti qendror në Suedi.) *Financial Accountability & Management* 22(1): 47-62.

Pollitt, C. dhe Bouckaert, G. 2011. *Public management reform: A comparative study* (Reforma e menaxhimit publik: studim krahasues). Botimi III, Oksford, Oxford University Press

PricewaterhouseCoopers. 2017. *Member States' approaches to harmonising charts of accounts for national purposes with a view to financial reporting requirements under the future European Public Sector Accounting Standards (EPSAS).* (Qasjet e Shteteve Anëtare për harmonizimin e planeve kontabël për qëllime kombëtare me qëllim të kërkesave të raportimit financiar sipas Standardeve të ardhshme Evropiane të Kontabilitetit të Sektorit Publik (SEKSP).) Gjetet në adresën: <https://circabc.europa.eu/sd/a/54519783-fa35-41f6-b60f-dd0d9510faa9/Issue%20paper%20on%20chart%20of%20accounts.pdf>

PricewaterhouseCoopers. 2020. *Updated accounting maturities of EU governments and EPSAS implementation cost* (Pjekuria e përditësuar kontabël e qeverive të BE-së dhe kostoja e vënies në zbatim të SEKSP-ve), qershor 2020. Gjetet në adresën: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/9101903/9700113/Updated-accounting-maturities-and-EPSAS-implementation-cost-June+2020.pdf>

PULSAR, Banka Botërore. 2018. *Good Practice Template to Public Sector Accounting Reform: Roadmap.* (Model i praktikës së mirë për reformën e kontabilitetit në sektorin publik: dokument udhërrëfyes.) Grupi i Bankës Botërore. Gjetet në adresën: <https://cfr.worldbank.org/publications/roadmap-public-sector-accounting-reform-good-practice-template>

PULSAR, Banka Botërore. 2019. *Benchmarking Guide: Integrated PSA and GFS.* (Udhëzues për vlerësim të krahasues: KSP dhe GFS të integruara.) Grupi i Bankës Botërore. Gjetet në adresën: <https://cfr.worldbank.org/publications/benchmarking-guide-integrated-psa-and-gfs>

PULSAR, Banka Botërore. 2020a. *Stocktaking of Public Sector Accounting and Reporting Environment in PULSAR Beneficiary Countries.* (Analizë e mjedisit të kontabilitetit dhe raportimit në sektorin publik të vendeve përfituese të Programit PULSAR.) Grupi i Bankës Botërore. Gjetet në adresën: <https://cfr.worldbank.org/publications/stocktaking-public-sector-accounting-and-reporting-environment-pulsar-beneficiary>

PULSAR, Banka Botërore. 2020b. *Strengthening fixed asset management through public sector accounting.* (Fuqizimi i menaxhimit të aktiveve të qëndrueshme nëpërmjet kontabilitetit të sektorit publik.) Grupi i Bankës Botërore. Gjetet në adresën: <https://cfr.worldbank.org/publications/strengthening-fixed-asset-management-through-public-sector-accounting>

PULSAR, Banka Botërore. 2021a. *Drivers of Public Sector Accounting Reforms.* (Faktorët shtytës të reformave të kontabilitetit në sektorin publik.) Grupi i Bankës Botërore. Gjetet në adresën: <https://cfr.worldbank.org/publications/pulsar-drivers-public-sector-accounting-reforms>

PULSAR, Banka Botërore. 2021b. *Technical Note – First Time Adoption of Accrual Basis IPSAS.* (Dokument teknik: zbatimi për herë të parë i SNKSP-ve me të drejta dhe detyrime të konstatuara.) Grupi i Bankës Botërore. Gjetet në adresën: <https://cfr.worldbank.org/publications/first-time-adoption-accrual-basis-ipsas>

PROGRAMI
PULSAR

MENAXHOHET NGA:



CFRR 
**Centre for Financial
Reporting Reform**



BASHKËFINANCOHET NGA:

 **Federal Ministry
Republic of Austria
Finance**

 **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