

# **RAPORTIMI FINANCIAR DHE TATIMOR NË KOSOVË**

Agim Kastrati

Dorëzuar  
Universitetit European të Tiranës  
Shkollës Doktorale

Në përmbushje të detyrimeve të programit të Doktoratës në Fakultetin  
ekonomik, me profil financë, për marrjen e gradës shkencore “Doktor”

Udhëheqës shkencor: PhD Mateo Spaho

Numri i fjalëve: 57270

Tiranë, Maj 2016

## **DEKLARATA E AUTORËSISË**

Me përgjegjësi të plotë morale deklaroj se punimi është origjinal imi, kurse pjesë nga literatura e përdorur në këtë punim ose e thënë nga dikush tjetër është paraqitur përmes referencimeve në punim dhe në fund të punimit në pjesën e bibliografisë dhe referencimeve.

Të gjitha të dhënat, tabelat, figurat dhe citimet në tekst, të cilat janë riprodhuar prej ndonjë burimi tjetër, duke përfshirë edhe internetin, janë pranuar në mënyrë të qartë si të tilla.

Poashtu i jam përmbajtur edhe pjesës tjetër etike sa i përket konfidencialitetit përball të intervistuarve të cilët në disa raste kanë kërkuar që disa nga të dhënat e deklaruara nga ata mos të publikohen.

## **ABSTRAKTI**

Raportimi financiar në kushtet e ndërkombëtarizimit të biznesit ka një rol të veçantë pasi që informacionet e plota dhe të sakta janë jetike për shfrytëzuesit e të dhënave nga pasqyrat financiare për të patur mbështetje për vendimmarrjet e tyre. Problemet lidhur me analizën dhe krahasimin e raporteve financiare dhe ndryshimet në praktikat e tatimeve ndërmjet vendeve kanë bërë të nevojshme aplikimin e Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit. Vitet e fundit në shumë vende vërehet një tendencë drejt harmonizimit të përdorimit të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF). Në këtë drejtim SNRF-të paraqesin një paketë të standardeve të kontabilitetit të cilat mundësojnë përpilimin e raporteve financiare transparente dhe gjithëpërfshirëse.

Në Kosovë që nga viti 2011 me Ligjin mbi raportimin financiar është bërë i detyrueshëm zbatimi i SNRF-ve për të gjitha njësitë ekonomike (Sh.p.k.). Përbushja e këtij obligimi ligjor përveç përparësive të ndryshme shpesh herë paraqet edhe vështirësi të shumta për njësitë ekonomike gjatë zbatimit praktik të tyre. Zbatimi praktik i SNRF-ve paraqet problem për njësitë ekonomike për shkak të kompleksitetit dhe ndryshimeve të shpeshta që bëhen nga ana e hartuesve të këtyre standardeve.

Analiza e të dhënave të grumbulluara ka mundësuar konstatimin e gjendjes aktuale të zbatimit praktik të SNRF-ve si dhe evidentimin e të gjitha problemeve të hasura gjatë raportimit financiar dhe tatimor nga ana e njësive ekonomike. Bazuar në të dhënat e mbledhura nga problemet praktike të njësive ekonomike, do të jepen rekomandime me

qëllim të ndihmës për profesionistët në fushën e kontabilitetit dhe rritjes së cilësisë së informacionit financiar.

Fjalët kyçe: SNRF, SNK, raportimi financiar, raportimi tatimor, standardet e kontabilitetit

## **ABSTRACT**

Financial reporting in terms of the internationalization of business has a special role for the users of information from financial statements to obtain support for their decisions. Problems in the analysis and comparison of financial reports and differences in taxation practices among countries made necessary the application of International Accounting Standards. Recent years in many countries there is a tendency towards harmonization of the use of International Financial Reporting Standards (IFRS). In this sense IFRS represent a set of accounting standards that enable the compilation of comprehensive and transparent financial reports.

In Kosovo, since 2011, with the Law on financial reporting has become mandatory application of IFRS for all entities (L.L.C.). Fulfilling this obligation, except different priorities, often presents numerous difficulties for entities in their practical implementation. The practical application of IFRS for entities presents a problem because of the complexity of these standards and frequent changes made by the makers of these standards.

Analysis of the data collected enables the detection of the current state of practical implementation of IFRS and problems during the financial and tax based reporting by

entities. Based on data collected from the practical problems of economic units, will made recommendations in order to assist professionals in the accounting field, with purpose to enhance the quality of financial information.

Key words: IFRS, IAS, financial reporting, tax reporting, accounting standards

## **PËRMBAJTJA E LËNDËS**

|                                                                                        |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>KAPITULLI 1 – HYRJE .....</b>                                                       | <b>1</b>   |
| I.1 Hyrje .....                                                                        | 1          |
| I.2 Problemi i kërkimit.....                                                           | 3          |
| I.3 Qëllimi dhe objektivat e studimit.....                                             | 4          |
| I.4 Pyetjet kërkimore .....                                                            | 6          |
| I.5 Rëndësia e punimit.....                                                            | 8          |
| I.6 Kufizimet e punimit.....                                                           | 10         |
| I.7 Struktura e punimit.....                                                           | 11         |
| <b>KAPITULLI II - RISHIKIMI I LITERATURËS .....</b>                                    | <b>14</b>  |
| II.1 Rishikimi i literaturës-Harmonizimi dhe standardizimi i raportimit financiar..... | 14         |
| II.2 Rishikimi i literaturës-Përparësitë dhe te metat e raportimit financiar.....      | 17         |
| II.3 Rishikimi i literaturës- SNRF për NMV .....                                       | 24         |
| II.4 Rishikimi i literaturës- Raportimi financiar dhe tatimor.....                     | 35         |
| <b>KAPITULLI III - RAPORTIMI FINANCIAR DHE TATIMOR...</b>                              | <b>44</b>  |
| III.1 Raportimi financiar në Kosovë.....                                               | 44         |
| III.2 Raportimi financiar në disa vende të Evropës dhe adoptimi i SNRF-ve.....         | 54         |
| III.3 Raportimi tatimor në Kosovë.....                                                 | 73         |
| <b>KAPITULLI IV - METODOLOGJIA .....</b>                                               | <b>104</b> |
| IV.1 Pyetja kërkimore .....                                                            | 107        |
| IV.2 Anketa për identifikimin e incidenteve kritike.....                               | 108        |
| IV.3 Hipotezat e studimit.....                                                         | 111        |
| IV.4 Populacioni, mostra e studimit dhe pyetësi kërkimor.....                          | 113        |
| <b>KAPITULLI V - ANALIZA EMPIRIKE .....</b>                                            | <b>121</b> |

|                                                                                                        |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| V.1 Raportimi financiar-analizë, interpretim të dhënash.....                                           | 121        |
| V.1.1 Analizë e kostove të implementimit të SNK/SNRF-ve.....                                           | 140        |
| V.2 Aplikimi i SNRF për NMV.....                                                                       | 143        |
| V.2.1 Analiza e dallimeve mes Direktivës së BE dhe SNRF për NMV..                                      | 155        |
| V.2.2 Analiza kost/benefit e aplikimit të SNRF për NMV.....                                            | 155        |
| V.3 Raportimi tatimor, analizë interpretim të dhënash.....                                             | 159        |
| V.3.1 Analiza e shkallëve tatimore në Kosovë dhe rajon.....                                            | 163        |
| V.3.2 Analiza e të hyrave vjetore në ATK dhe Doganat e Kosovës                                         | 164        |
| V.3.3. Analiza e deklarimit dhe pagesës së TVSH-së.....                                                | 167        |
| V.3.4 Analiza e barrës tatimore në Kosovë dhe rajon.....                                               | 169        |
| V.3.5 Analiza e dallimeve në mes të raportimit financiar dhe<br>tatimor sipas zërave të pasqyrave      | 171        |
| V.3.6 Analiza e efektit të kufizimit të disa shpenzimeve nga ana e<br>rregullave tatimore .....        | 179        |
| V.3.7 Analiza e efektit tatimor nga kufizimet në përdorimin e<br>metodave të zhvlerësimit të AAM ..... | 183        |
| <b>KAPITULLI VI – KONKLUZIONE DHE REKOMANDIME.....</b>                                                 | <b>190</b> |
| VI.1 Përmbledhje e përfundimeve.....                                                                   | 190        |
| VI.2 Rekomandimet.....                                                                                 | 195        |
| VI.2 Lista e referencave.....                                                                          | 198        |
| Shtojca A-Tabelat.....                                                                                 | 207        |
| Shtojca B-Lista e SNK/SNRF-ve.....                                                                     | 215        |
| Shtojca C-SNRF për NMV.....                                                                            | 219        |
| Shtojca D-Direktiva e BE dhe SNRF për NMV.....                                                         | 221        |
| Shtojca E-Pyetëtori kërkimor.....                                                                      | 224        |

## LISTA E TABELAVE

|                 |                                                                                     |     |
|-----------------|-------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tabela nr. 2.1  | Dallimet ne mes të SNRF-ve të plota dhe SNRF për NMV.....                           | 29  |
| Tabela nr. 2.2  | Klasifikimi i njësive ekonomike të vendeve anëtare të                               | 30  |
| Tabela nr. 2.3  | Shfrytëzimi i informatave kontabël nga NMV-të e Kroacisë 2004-2005.....             | 33  |
| Tabela nr. 2.4  | Sistemi kontabël anglosakson dhe kontinental.....                                   | 38  |
| Tabela nr. 4.1  | Rastet e identifikuara të incidenteve kritike.....                                  | 109 |
| Tabela nr. 4.2  | Pasqyra e njësive ekonomike sipas veprimtarisë, dhe statusit juridik madhësisë..... | 116 |
| Tabela nr. 5.1  | A janë SNK / SNRF e plota voluminoze...?.....                                       | 122 |
| Tabela nr. 5.2  | Profesioni * A janë SNK/SNRF e plota voluminoze...?.....                            | 123 |
| Tabela nr. 5.3  | Chi-Square Tests – Profesioni * A janë SNK/SNRF e plota voluminoze ?.....           | 124 |
| Tabela nr. 5.4  | Trajnimet * A janë SNK / SNRF – të voluminoze..? Crosstabulation.....               | 124 |
| Tabela nr. 5.5  | Chi-Square Tests – Trajnimet * A janë SNK / SNRF – të voluminoze..?.....            | 125 |
| Tabela nr. 5.6  | Mosha * A janë SNRF-të voluminoze? Crosstabulation.....                             | 126 |
| Tabela nr. 5.7  | Chi – Square Tests – Mosha * A janë SNRF-të voluminoze?.....                        | 127 |
| Tabela nr. 5.8  | Arsimi * A janë SNRF-të voluminoze? Crosstabulation.....                            | 127 |
| Tabela nr. 5.9  | Chi-Square Tests – Arsimi * A janë SNRF-të voluminoze?.....                         | 128 |
| Tabela nr.5.10  | Profesioni * Njohuria per SNRF Crosstabulation.....                                 | 129 |
| Tabela nr. 5.11 | Chi-Square Tests – Profesioni * Njohuria per SNRF.....                              | 129 |
| Tabela nr. 5.12 | Trajnimet * Njohuria per SNRF Crosstabulation.....                                  | 130 |
| Tabela nr. 5.13 | Chi-Square Tests – Trajnimet* Njohuria për SNRF.....                                | 131 |
| Tabela nr. 5.14 | Cilët nga SNRF janë më të komplikuar.....                                           | 131 |



|                 |                                                                                                       |     |
|-----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tabela nr. 5.15 | Niveli i zbatimit të SNRF-ve.....                                                                     | 133 |
| Tabela nr. 5.16 | Profesioni * Zbatimi Crosstabulation.....                                                             | 134 |
| Tabela nr. 5.17 | Chi-Square Tests – Profesioni * Zbatimi.....                                                          | 134 |
| Tabela nr. 5.18 | A është drejtimi i interesuar për zbatim të SNK/SNRF-ve?.....                                         | 135 |
| Tabela nr. 5.19 | Profesioni * A është drejtimi i pa interesuar për zbatimin e SNRF-ve Crosstabulation.....             | 136 |
| Tabela nr. 5.20 | Chi-Square Tests - Profesioni * Drejtimi i pa interesuar për zbatim të SNRF-ve.....                   | 137 |
| Tabela nr. 5.21 | A është i kushtueshëm Zbatimi i SNK/SNRF të plota?.....                                               | 138 |
| Tabela nr. 5.22 | Profesioni * Zbatimi i SNK/SNRF te plota është i kushtueshëm Crosstabulation.....                     | 138 |
| Tabela nr. 5.23 | Chi-Square Tests - Profesioni * Zbatimi i SNK/SNRF te plota është i kushtueshëm.....                  | 139 |
| Tabela nr. 5.24 | Analizë e kostove të implementimit të SNK/SNRF-ve                                                     | 141 |
| Tabela nr. 5.25 | Pasqyrë e dallimeve në mes të SNRF-ve të plota dhe SNRF për NMV.....                                  | 145 |
| Tabela nr. 5.26 | A duhet njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla të aplikojnë SNRF-të për NVM?.....                    | 146 |
| Tabela nr. 5.27 | Profesioni * Njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla duhet të aplikojnë SNRF-të për NMV.....          | 147 |
| Tabela nr. 5.28 | Chi-Square Tests- Profesioni * Njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla duhet SNRF-të për NMV të       | 148 |
| Tabela nr. 5.29 | Arsimi * Njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla duhet të aplikojnë SNRF-të për NMV                   | 149 |
| Tabela nr. 5.30 | Chi-Square Tests- Arsimi * Njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla duhet të për NMV të aplikojnë      | 149 |
| Tabela nr. 5.31 | A është i përshtatshëm SNRF për NVM për të dhënë një pamje të vërtet dhe të sinqertë të NVM-ve të     | 150 |
| Tabela nr. 5.32 | Profesioni * SNRF për NVM është i përshtatshëm për dhënë një pamje të vërtet të NVM-ve                | 151 |
| Tabela nr. 5.33 | Chi-Square Tests- Profesioni * SNRF për NVM është i përshtatshëm për dhënë një sinqertë të aktiviteve | 152 |
| Tabela nr. 5.34 | Analiza kost/benefit e aplikimit të SNRF për NMV                                                      | 156 |
| Tabela nr. 5.35 | Kriteret për kategorizimin e bizneseve sipas ATK-së                                                   | 160 |

|                 |                                                                                                      |     |
|-----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tabela nr. 5.36 | Bizneset në Kosovë sipas veprimtarisë.....                                                           | 161 |
| Tabela nr. 5.37 | Bizneset sipas statusit juridik.....                                                                 | 162 |
| Tabela nr. 5.38 | Shkallët tatimore në Ballkan.....                                                                    | 163 |
| Tabela nr. 5.39 | Të hyrat vjetore të mbledhura nga ATK-ja.....                                                        | 165 |
| Tabela nr. 5.40 | Të hyrat vjetore të mbledhura nga dogana.....                                                        | 166 |
| Tabela nr. 5.41 | Interesi i përlllogaritur për TVSh që paguhet nga<br>njësitë ekonomike në momentin e të mallrave     | 167 |
| Tabela nr. 5.42 | Prodhimi i brendshëm bruto dhe barra tatimore në<br>Kosovë dhe rajon.....                            | 169 |
| Tabela nr. 5.43 | Të ardhurat –raportimi sipas standardeve dhe<br>tatimeve-dallimet.....                               | 171 |
| Tabela nr. 5.44 | Shpenzimet - dallimet në mes të raportimit sipas<br>standardeve dhe tatimeve.....                    | 172 |
| Tabela nr. 5.45 | Tatimi mbi të ardhurat - dallimet në mes të raportimit<br>sipas standardeve dhe tatimeve.....        | 174 |
| Tabela nr. 5.46 | Aktivet afatgjata materiale - dallimet në mes të<br>raportimit sipas standardeve dhe tatimeve .....  | 175 |
| Tabela nr. 5.47 | Aktivet afatgjata jomateriale - dallimet në mes të<br>raportimit sipas standardeve dhe tatimeve..... | 176 |
| Tabela nr. 5.48 | Inventarët - dallimet në mes të raportimit sipas<br>standardeve dhe tatimeve.....                    | 177 |
| Tabela nr. 5.49 | Instrumentet financiarë - dallimet në mes të<br>raportimit sipas standardeve dhe tatimeve            | 178 |
| Tabeal nr. 5.50 | Efekti i kufizimit të shpenzimeve të përfaqësimit                                                    | 180 |
| Tabela nr.5.51  | Shpenzimet e zhvlerësimit sipas metodës drejtvizore                                                  | 183 |
| Tabela nr. 5.52 | Shpenzimet e zhvlerësimit sipas metodës së saldës së<br>dyfishtë zbritëse                            | 183 |
| Tabela nr. 5.53 | Krahasimi i shpenzimeve të zhvlerësimit sipas<br>metodave të zhvlerësimit-efekti tatimor             | 184 |
| Tabela nr. 5.54 | A ofron raportimi financiar bazuar në SNRF<br>informacione të përshtatshme dhe të mjaftueshme        | 185 |
| Tabela nr. 5.55 | Profesioni * A ofron raportimi financiar bazuar në<br>SNRF informacione të përshtatshme              | 186 |
| Tabela nr. 5.56 | Chi-Square Tests Profesioni * A ofron raportimi<br>financiar bazuar në SNRF për raportim sipas       | 187 |

|                 |                                                                                                  |     |
|-----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tabela nr. 5.57 | Arsimi * A ofron raportimi financiar bazuar në SNRF informacione të përshtatshme                 | 188 |
| Tabela nr. 5.58 | Chi - Square Tests - Arsimi * A ofron raportimi financiar bazuar në SNRF raportim tatimor        | 189 |
| Tabela nr. A 1  | Arsimi * Njohuria për SNRF Crosstabulation.....                                                  | 207 |
| Tabela nr. A 2  | Chi-Square Tests- Arsimi * Njohuria .....                                                        | 207 |
| Tabela nr. A 3  | Mosha * Njohuria për SNK/SNRF Crosstabulation.....                                               | 207 |
| Tabela nr. A 4  | Chi-Square Tests- Mosha * Njohuria për SNK/SNRF-të.....                                          | 208 |
| Tabela nr. A 5  | Arsimi * Drejtimi i pa interesuar Crosstabulation....                                            | 208 |
| Tabela nr. A 6  | Chi-Square Tests- Arsimi * Drejtimi i pa interesuar...                                           | 208 |
| Tabela nr. A 7  | Mosha * Drejtimi i pa interesuar Crosstabulation                                                 | 209 |
| Tabela nr. A 8  | Chi-Square Tests- Mosha* Drejtimi i pa interesuar                                                | 209 |
| Tabela nr. A 9  | Arsimi * Zbatimi i SNK/SNRF te plota është i kushtueshëm Crosstabulation                         | 209 |
| Tabela nr. A 10 | Chi-Square Tests- Arsimi * Zbatimi i SNK/SNRF te plota është i kushtueshëm .....                 | 210 |
| Tabela nr. A 11 | Mosha * Zbatimi i SNK/SNRF te plota është i kushtueshëm Crosstabulation.....                     | 210 |
| Tabela nr. A 12 | Chi-Square Tests- Mosha * Zbatimi i SNK/SNRF te plota është i kushtueshëm .....                  | 210 |
| Tabela nr. A 13 | Mosha * Njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla duhet të aplikojnë SNRF-të për NMV               | 211 |
| Tabela nr. A 14 | Chi-Square Tests- Mosha * Njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla duhet të aplikojnë SNRF-të për | 211 |
| Tabela nr. A 15 | Arsimi * SNRF për NVM është i përshtatshëm për dhënë një pamje të vërtet dhe të sinqertë të      | 212 |
| Tabela nr. A 16 | Chi-Square Tests Arsimi * SNRF për NVM është i përshtatshëm për dhënë një pamje të vërtet dhe të | 212 |
| Tabela nr. A 17 | Mosha * A ofron raportimi financiar bazuar në SNRF për NMV Crosstabulation.....                  | 213 |
| Tabela nr. A 18 | Chi-Square Tests- Mosha * A ofron raportimi financiar bazuar në.....                             | 213 |
| Tabela nr. A19  | Mosha * A ofron raportimi financiar bazuar në SNRF informacione të përshtatshme                  | 214 |

|                 |                                                                                        |     |
|-----------------|----------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tabela nr. A 20 | Chi-Square Tests Mosha * A ofron raportimi<br>financiar bazuar në SNRF informacione të | 214 |
|-----------------|----------------------------------------------------------------------------------------|-----|

## **LISTA E GRAFIKËVE DHE FIGURAVE**

|                 |                                                                                 |     |
|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Figura nr. 2.1  | Korniza teorike e marrëdhënieve midis kontabilitetit<br>dhe tatimeve.....       | 36  |
| Figura nr. 2.2  | Rregullat kontabël vs tatimet dhe piramida e<br>madhësisë së ndërmarrjeve ..... | 40  |
| Grafiku nr. 4.1 | Njësitë ekonomike sipas statusit juridik.....                                   | 117 |
| Grafiku nr. 4.2 | Njësitë ekonomike sipas madhësisë.....                                          | 118 |
| Grafiku nr. 4.3 | Njësitë ekonomike sipas llojit të aktivitetit.....                              | 119 |
| Grafiku nr. 4.4 | Respondentët sipas profesionit.....                                             | 120 |
| Figura nr. 5.1  | Segmentimi i tatimpaguesve.....                                                 | 159 |

## LISTA E SHKURTIMEVE

|              |                                                                                    |
|--------------|------------------------------------------------------------------------------------|
| AAM          | Aktivet afatgjata materiale                                                        |
| ATK          | Administrata Tatimore e Kosovës                                                    |
| BB           | Banka Botërore                                                                     |
| BE           | Bashkimi Evropian                                                                  |
| BKSRF        | Bordi Kosovar për Standarde të Raportimit Financiar                                |
| BSNK         | Bordi për Standarde Ndërkombetare të Kontabilitetit                                |
| CCCTB        | Common Consolidated Corporate Tax Base                                             |
| CIT          | Tatimi në fitimin e korporatave                                                    |
| ETR          | Norma efektive e tatimit                                                           |
| GAAP         | Parimet Përgjithësisht të Pranuara të kontabilitetit                               |
| IAASB        | Bordi Ndërkombëtar për Standarde të Auditimit dhe Sigurisë                         |
| IEKA         | Instituti i Ekspertëve Kontabël të Autorizuar                                      |
| IFAC         | Federata Ndërkombëtare e Kontabilistëve                                            |
| KIRFN/IFRIC  | Komiteti Ndërkombëtar i Interpretimeve për Raportimin Financiar                    |
| KIS/SIC      | Komiteti i Përhershëm i Interpretimeve                                             |
| KKRF         | Këshilli Kosovar për Raportim Financiar                                            |
| MTI          | Ministria e Tregtisë dhe Industrisë                                                |
| NMV/SME      | Ndërmarrjet e Mesme dhe të Vogla                                                   |
| PF           | Pasqyrat financiare                                                                |
| SHKÇAK       | Shoqata e kontabilistëve të certifikuar dhe auditorëve të Kosovës                  |
| SIGTAS       | Sistemi i Integruar Qeveritar për Administrimin e Tatimeve                         |
| SNA          | Standardet Ndërkombëtare të Auditimit                                              |
| SNK /IAS     | Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit                                         |
| SNRF         | Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar                                   |
| SNRF për NMV | Standardi Ndërkombëtar për Raportim Financiar për Ndërmarrje të Mesme dhe të Vogla |
| TVSH         | Tatimi mbi vlerën e shtuar                                                         |



## **KAPITULLI I: HYRJE**

### **I.1. Hyrje**

Informacionet që dalin nga raportimet financiare të njësive ekonomike në vende të ndryshme të botës janë të pa krahasueshme sepse varen nga kushte dhe rrethana të ndryshme ekonomike dhe politike të vendeve të caktuara. Përdoruesit e informacioneve nga pasqyrat financiare përballen me vendim marrje të ndryshme, prandaj ata kanë nevojë për informacion financiar të krahasueshëm.

Në tregjet e globalizuara të kapitalit, dallimet në standardet e kontabilitetit i bëjnë pasqyrat financiare më pak të kuptueshme dhe të krahasueshme duke e dëmtuar kështu mundësinë për angazhimin efikas të kapitalit për investitorët dhe kreditorët. Kjo vlen si për ndërmarrjet e mëdha ashtu edhe për ato të vogla, pasi që nevoja për financim dhe investim gjithmonë ekziston. Përdoruesit e informacioneve që dalin nga pasqyrat financiare kanë nevojë për informacione krahasuese, prandaj kërkohet zvogëlimi i dallimeve në mes të raportimeve të bazuara në praktikat kombëtare të kontabilitetit. Meqenëse kontabiliteti njihet edhe si gjuhë e biznesit, është paraqitur nevoja për përdorimin e standardeve të kontabilitetit në nivel global me qëllim të harmonizimit të raportimit financiar duke eliminuar kështu barrierat kombëtare të përdorimit të informacioneve kontabël. Vetëm përdorimi i SNK/SNRF –ve në nivel global mundëson raportim financiar të harmonizuar pasi që krijohen mundësitë e zbatimit të parimeve dhe rregullave të njëjta kontabël në mbarë botën. Në këtë mënyrë është imponuar nevoja e eliminimit të barrierave kombëtare të rregullave të raportimit financiar në drejtim të harmonizimit të praktikës së raportimit financiar në nivel ndërkombëtar me qëllim të zvogëlimi të mospërputhjeve duke

mundësuar kështu krahasueshmërinë e informacionit financiar për njësitë ekonomike pa marr parasysh vendin e veprimit të saj.

Standardet ndërkombëtare të kontabilitetit (SNK) gjithashtu i sjellin përfitime ndërmarrjeve të cilat kërkojnë financim duke reduktuar kostot e të qenit në pajtueshmëri me standardet e ndryshme të kontabilitetit duke u zvogëluar kështu rreziku i informacionit për ofruesit e kapitalit si rezultat i besimit në informacionet e pasqyrave financiare të përgatitura në bazë të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Përparësitë e raportimit financiar bazuar në SNK/SNRF janë të pakontestueshme, por standardizimi dhe harmonizimi në sferën e raportimit financiar ka edhe të metat e veta. Në këtë mënyrë disa hulumtues kanë paraqitur qëndrimet e tyre kundër harmonizimit të raportimit financiar për shkak të mos marrjes parasysh të mjedisit specifik kombëtar. Disa studiues (mendimet e të cilëve do të paraqiten në kapitujt në vazhdim), vënë në pikëpyetje nevojën e standardeve të harmonizuara të kontabilitetit duke i trajtuar si të pa nevojshme për pjesëmarrësit në tregjet e kapitalit, me argumentin se për kuptimin e këtyre rregullave janë të nevojshme njohuri të hollësishme të SNK/SNRF-ve. Në disa raste raportimi financiar i bazuar në SNK/SNRF shihet si detyrim për vendet me ekonomi në zhvillim nga vendet e zhvilluara dhe se standardet ndërkombëtare nuk janë fleksibile dhe nuk marrin parasysh fazat e zhvillimit ekonomik dhe diferencat kulturore. Gjithashtu ka mendime se harmonizimi mund të krijoj mbingarkesë në pikëpamje të përshtatjes me shtesat komplekse dhe të kushtueshme të kërkesave që dalin në lidhje me zbatimin e SNK/SNRF-ve.



Autorët të cilët mbështesin kundërshtimet e harmonizimit të raportimit financiar janë të pakt në numër dhe mbisundojnë mendimet e studiuesve lidhur me përparësitë që sjell raportimi financiar i harmonizuar në nivel ndërkombëtar sepse kjo mundëson krijimin e një gjuhe të përbashkët të biznesit e cila mundëson krijimin e raportimeve financiare transparente dhe të krahasueshme në çdo cep të botës.

Në anën tjetër njësitë ekonomike kanë për detyrim të raportojnë në formë të veçantë për qëllime tatimore gjë e cila dallon dukshëm nga raportimi financiar bazuar në standarde duke u përballur në këtë mënyrë me një raportim të dubluar gjë që kërkon angazhime shtesë. Kur kësaj i shtohen edhe kërkesat tjera për raportim të veçantë për pronarët dhe për bankat, atëherë profesionistët e kësaj lëmie vihen para vështirësive të shumta duke u përballur me angazhime shtesë të shumëfishta dhe të panevojshme.

Qëllim parësor i informacionit kontabël duhet të jetë raportimi i besueshëm dhe transparent me qëllim që përdoruesit e këtyre informacioneve të jenë në gjendje të bazohen në lidhje me vendimmarrjet e tyre.

## **I.2 Problemi kërkimor**

Problematika e trajtuar në këtë punim ka të bëjë para së gjithash me raportimin financiar dhe zbatimin e standardeve të kontabilitetit nga njësitë ekonomike në Kosovë. Në këtë punim trajtohet niveli i zbatimit në praktikë të standardeve të raportimit financiar si dhe vështirësitë me të cilat ballafaqohen njësitë ekonomike në Kosovë. Më pastaj janë hulumtuar përparësitë dhe të metat e raportimit financiar dhe përfitimet që mund të kenë bizneset të cilat i zbatojnë standardet e raportimit financiar.

Raportimi financiar i NMV gjithashtu është trajtuar në këtë punim, nevoja për zbatimin e SNRF për NMV, të metat e raportimit sipas këtij standardi dhe anët pozitive të tij për njësitë ekonomike të vogla dhe të mesme si dhe kostoja e zbatimit të SNRF-ve të plota dhe mundësitë e kufizuara të NMV-ve për zbatimin e tyre.

Në këtë punim gjithashtu trajtohet raportimi për qëllime tatimore në Kosovë, cilat janë problemet lidhur me raportimin tatimor, dallimet në mes të raportimit financiar dhe atij tatimor dhe mundësia e përafrimit në mes të këtyre raportimeve. Një vend të veçantë e zë trajtimi i rregullave që zbatohen sipas ligjeve tatimore, dallimet dhe ngjashmëritë që ekzistojnë në mes të rregullave tatimore dhe standardeve të kontabilitetit. Në vazhdim trajtohet përshkrimi i dallimeve nga aspekti i raportimit financiar dhe tatimor në njohjen dhe matjen e disa zërave më të rëndësishëm të pasqyrës së të ardhurave dhe pasqyrës së pozicionit financiar.

### **I.3 Qëllimi dhe objektivat e studimit**

Aplikimi i SNK / SNRF -ve, përpos përparësive të mëdha që ka për raportimin financiar, në praktikë njëherit paraqiten shumë probleme si rezultat i kompleksitetit të kësaj lëmie. Për shkak të nevojave të ekonomisë globale, SNRF-të ndryshohen shumë shpesh, prandaj lind nevoja e përcjelljes me qëllim të përditësimit së tyre. Për këtë arsye, në kushtet e ekonomisë së Kosovës aplikimi i këtyre standardeve bëhet i komplikuar dhe i kushtueshëm. Kur kësaj i shtohet edhe mungesa e stafit të përgatitur profesional në fushën e raportimit financiar atëherë dalin në pah problemet e zbatimit të këtyre standardeve sidomos për njësitë ekonomike të vogla dhe të mesme. Deri më tani nuk është bërë asnjë

studim lidhur me nivelin e zbatimit të SNRF-ve në Kosovë dhe nga përvoja jonë në këtë fushë kemi njohuri se ekzistojnë shumë probleme të njësive ekonomike në fushën e raportimit financiar.

Qëllimi i këtij punimi është të evidentojë gjendjen aktuale të raportimit financiar në Kosovë, nivelin e zbatimit të standardeve të kontabilitetit nga njësitë ekonomike dhe problemet që dalin si rezultat i kërkesave për raportim të dubluar në formë të veçantë për çështje të tatimeve.

Një ndër objektivat e këtij punimi është gjetja e përgjigjes se cilat standarde duhet të zbatojnë NMV në Kosovë. Në shoqërinë kosovare një kohë të gjatë është zhvilluar një debat, sidomos në mesin e profesionistëve të fushës, se cilat standarde duhet ti zbatojnë NMV-të. Sipas Ligjit aktual<sup>1</sup> për raportim financiar, në kohën e punimit të këtij studimi, të gjitha njësitë ekonomike (Shpk) janë të obliguara të zbatojnë SNK /SNRF-të e plota, gjë që është një ngarkesë e madhe për bizneset të cilat nuk kanë kapacitete humane për një gjë të tillë e në anën tjetër edhe kostoja e zbatimit të këtyre standardeve është e papërballueshme për këto njësi ekonomike.

Objektiv tjetër i këtij studimi është mundësia e përafrimit në mes të raportimit financiar sipas standardeve dhe atij sipas tatimeve. Do të bëhet hulumtimi i përshtatshmërisë së informacioneve që dalin sipas standardeve të kontabilitetit për të ofruar informacione të nevojshme për raportim për qëllime tatimore, me qëllim të kursimit të bizneseve nga dy e më shumë forma të raportimeve.

---

<sup>1</sup> Ligji për kontabilitet, raportim financiar dhe auditim, 2011

Një ndër objektivat e këtij punimi është analiza e arsyeshmërisë së kufizimit të disa shpenzimeve për njësitë ekonomike nga ana e ATK-së dhe ndikimi i tyre në rritjen e të hyrave tatimore.

Objektiv tjetër i këtij punimi është krijimi i një evidence empirike lidhur me faktorët që ndikojnë në nivelin e zbatimit të standardeve të kontabilitetit dhe analiza e arsyeshmërisë së aplikimit të SNRF-ve përmes raportit kosto / përfitim.

Bazuar në gjetjet e punimit do të jepen rekomandimet me qëllim të lehtësimit të aplikimit të SNRF-ve, gjithnjë me synim të një raportimi financiar cilësor dhe të besueshëm, rekomandimet në lidhje me zbatimin e SNRF-ve për NMV, përparësitë dhe të metat e këtij standardi, si dhe nevoja e përafrimit dhe zvogëlimit të dallimeve në mes të raportimit financiar dhe atij tatimor.

#### **I.4 Pyetja kërkimore dhe hipotezat**

Bazuar në studimin e literaturës lidhur me raportimin financiar dhe tatimor si dhe duke u nisur nga përvoja profesionale në fushën e studimit kam arritur të bëjë parashtrimin e pyetjes së kërkimit e cila duhet të japë përgjigje në pritjet lidhur me zbatimin e SNK/SNRF-ve në praktikë nga ana e njësive ekonomike dhe vështirësitë që dalin në këtë aspekt. Me qëllim të përfitimit të argumenteve punimi është konceptuar në marrjen e përgjigjes në pyetjen e madhe të kërkimit:

*“A ka probleme lidhur me raportimin financiar dhe tatimor dhe cilët janë faktorët të cilët ndikojnë në nivelin e zbatimit të SNRF-ve?”*

Përgjigjet në këtë pyetje do të mbështeten me përgjigjet pozitive në rast se njësitë ekonomike kanë probleme gjatë zbatimit të SNK/SNRF-ve duke shfrytëzuar mundësinë e përshkrimit të problemeve praktike gjatë zbatimit të SNK-ve dhe në rast të kundërt do të përgjigjen se nuk kanë probleme gjatë zbatimit të SNK-ve.

Me qëllim të plotësimit të argumenteve për arritjen e qëllimit të këtij punimi, nga pyetja kryesore kërkimore janë nxjerr si rrjedhojë nën pyetjet si në vijim:

- A ka probleme lidhur me raportimin financiar në Kosovë dhe cilat janë ato?
- Cili është niveli i zbatimit të SNRF-ve dhe cilët janë faktorët që ndikojnë në te?
- A duhet njësitë ekonomike të vogla dhe të mesme të zbatojnë SNRF-të e plota apo SNRF për NMV?
- A është raportimi financiar sipas SNK-ve i përshtatshëm për të ofruar informacione të mjaftueshme për raportim sipas tatimeve?

Si rrjedhojë hipotezat e punimit janë:

H1: Problemet lidhur me raportimin financiar dhe zbatimin në praktik të SNK/SNRF-ve në Kosovë janë të ndikuara nga niveli i njohurive profesionale të stafit në sferën e raportimit financiar;

H2 – Niveli i zbatimit të SNK/SNRF-ve nuk është i kënaqshëm dhe drejtimi i njësive ekonomike nuk ka qëndrim të duhur lidhur me zbatimin e tyre;

H3 - Njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla duhet të zbatojnë SNRF-të për NMV;

H4 - Raportimi financiar bazuar në SNRF është i përshtatshëm për të ofruar informacione të mjaftueshme për raportim për qëllime tatimore.

## **I.5 Rëndësia e punimit**

Ky punim i shërben Këshillit të Kosovës për Raportim Financiar i cili është i vetmi institucion i pavarur që harton standardet e raportimin financiar në Kosovë me qëllim që raportimi financiar i njësive ekonomike të jetë në funksion të ngritjes së cilësisë me qëllim të sigurimit të informatave reale dhe të besueshme.

Ku punim do ti ndihmoj hartuesve të politikave tatimore që të eliminojnë boshllëqet në legjislacionin tatimor për temat e patrajtuara dhe ti heqin kufizimet e panevojshme, ashtu që ti sigurojnë njësive ekonomike parakushte që të bëjnë afarizëm të suksesshëm dhe mjedis të favorshëm të bërit biznes.

Ky punim do ti shërbej profesionit për zgjidhjen e problemeve në fushën e kontabilitetit si rezultat i nismës për formimin e një trupe profesionale ku profesionistët do ti adresonin problemet e tyre dhe si iniciativë për botimin e një reviste profesionale ku do të trajtoheshin problemet nga lëmi i kontabilitetit.

Studimi do të shërbej si pikënisje për studime më të thelluara në fushën e raportimit financiar dhe tatimor duke inkurajuar studiuesit e fushës për të pasuruar me tutje literaturën tatimore në drejtim të reformave që do të jenë në funksion të një strategjie afatgjate të zhvillimit ekonomik.

Ky punim ka një rëndësi të veçantë sepse trajton një çështje aktuale, si që është raportimi financiar në Kosovë dhe më gjerë. Në këtë punim kombinohen disa aspekte të cilat nuk kanë të bëjnë vetëm me fushën e kontabilitetit sepse informacionet kontabël janë të rëndësishme për një spektër të gjerë shfrytëzuesish të tyre si që janë: drejtimi i njësive ekonomike si shfrytëzues i parë i informacioneve kontabël, investuesit e ndryshëm, bankat si kreditues të bizneseve, institucionet shtetërore të cilat bizneset i trajtojnë si burim nga i

cili varen të hyrat buxhetore, analistët e ndryshëm, statisticientët, punonjësit e njësive ekonomike etj.

Rëndësia e këtij punime qëndron në aspektin e shpalosjes së përparësive dhe përfitimeve të njësive ekonomike nga zbatimi i standardeve të raportimit financiar në pikëpamje të rritjes së transparencës së afarizmit të njësive ekonomike dhe mundësisë së qasjes më të mirë në tregjet e kapitalit.

Ky punim do ti shërbej pronarëve dhe drejtimit të njësive ekonomike që çështjet e kontabilitetit ti marrin më seriozisht pasi që në praktikë vërehet një mos interesim i tyre në pikëpamje të organizimit të kontabilitetit dhe plotësimit të këtij shërbimi në kuadër të njësive ekonomike me staf profesional dhe për nevojat e trajnimit të këtij stafi në mënyrë të rregullt me qëllim të ndjekjes së rrjedhave aktuale në sferën e raportimit financiar.

Ky punim do të ndikoj në vetëdijesimin e institucioneve vendimmarrëse lidhur me përparësitë e zbatimit të SNRF-ve për NMV për njësitë ekonomike të vogla dhe të mesme, pasi që ky standard mundëson raportim financiar transparent dhe gjithëpërfshirës për këto njësi ekonomike.

Një rëndësi e veçantë do të jetë për kontributin në sferën e përafrimit në mes të raportimit financiar sipas standardeve me raportimin sipas tatimeve duke i kursyer njësitë ekonomike nga dy e më shumë raportime të tepërta dhe të panevojshme.

Punimi mund të përdoret edhe nga persona që vijnë nga fusha akademike si dhe studentë të fakulteteve ekonomike, të cilët mund ta përdorin si një bazë të gjerë teorike dhe praktike ku mund të mbështeten për studime të mëtejshme në këtë fushë.

## **I.6 Kufizimet e punimit**

Një nga kufizimet e këtij punimi është mungesa e studimeve të ngjashme të mëparshme në fushën e raportimit financiar në Kosovë, si rezultat i së cilës nuk mund të bëhen krahasime apo referenca në lidhje me gjetjet apo konkluzionet e arritura në këtë studim.

Ky punim kufizohet vetëm në evidentimin e problemeve që kanë njësitë ekonomike lidhur me raportimin financiar dhe zbatimin e SNRF-ve por nuk merret me interpretimin e tyre dhe mënyrën se si zbatohen në praktikë dhe në këtë mënyrë për studiues tjerë mbetet hapësirë për studime të mëtejme.

Ky punim do të kufizohet vetëm në vlerësimet e profesionistëve të kontabilitetit të njësive ekonomike lidhur me përshtatshmërinë e informacioneve nga raportimi financiar për të ofruar informata të mjaftueshme për raportim për qëllime tatimore dhe kufizimet e disa shpenzimeve nga ana e rregullave tatimore, por nuk merret me problemet tjera të raportimit tatimor. Prandaj, për studiues të tjerë mbeten hapësira për studime të mëtejme lidhur me raportimin për qëllime tatimore.

Ky punim gjithashtu do të kufizohet në vlerësimin e përshtatshmërisë së SNRF për NMV për njësitë ekonomike të vogla dhe të mesme për të siguruar raportim financiar për qëllime të përgjithshme dhe nuk do të bëjë interpretimin e këtij standardi dhe mënyrën se si ai zbatohet në praktikë.

Ky studim do të kufizohet vetëm në problemet në lëmin e raportimit financiar nga këndvështrimi i profesionistëve kontabël të njësive ekonomike. Mbetet mundësia që studime tjera të merren me raportimin financiar nga këndvështrimi i palëve tjera të



interesuara për këtë raportim, si që janë: investitorët, kreditorët, institucionet shtetërore, aksionarët, menaxherët, etj.

Meqenëse fusha e kontabilitetit është e gjërë, shumë aspekte kanë mbetur pa u trajtuar në këtë punim, prandaj për gjëra të patrajtuara mbetet hapësirë për studime të mëtejshme të kësaj problematike.

### **I.7 Struktura e punimit**

Në fillim të këtij punimi pasqyrohet një përmbledhje e shkurtër e studimit dhe vijohet me përcaktimin e problematikave dhe çështjeve që do të trajtohen në punim. Pas paraqitjes së problematikave të ngritura në vazhdim është përshkruar qëllimi dhe objektivat e punimit si dhe rëndësia që sjell punimi për përdoruesit e tij. Në këtë kapitull parashtrohet pyetja kërkimore e punimit si dhe nën pyetjet të cilat burojnë me qëllim të ndërtimit të hipotezave të studimit. Në fund jepen shpjegime për kufizimet e këtij punimi.

Në kapitullin e dytë trajtohet literatura e rishikuar në lidhje me raportimin financiar bazuar në SNK/SNRF. Më pas trajtohet rishikimi i literaturës lidhur me problematikën e harmonizimit dhe standardizimit të raportimit financiar, përparësitë dhe të metat e raportimit financiar të bazuar në SNK/SNRF si një nevojë e ekonomisë globale. Kapitulli vazhdon me rishikimin e literaturës lidhur me zbatimin e raportimit financiar për njësitë ekonomike të vogla dhe të mesme, përparësitë dhe të metat e SNRF për NMV si dhe sa është ky standard i përshtatshëm për të siguruar një raportim financiar për ti përmbushur nevojat e shfrytëzuesve për informacione financiare. Në fund të këtij kapitulli trajtohet rishikimi i literaturës në lidhje me përafrimin në mes të raportimit financiar dhe atij tatimor, për të përfunduar më pastaj me përmbledhjen e kapitullit.

Kapitulli i tretë, përshkruan raportimin financiar të aplikuar në Kosovë që nga paslufta deri në ditët e sotme. Në këtë kapitull janë dhënë detaje në lidhje me ligjet dhe rregulloret të cilat e rregullojnë çështjen e raportimit financiar në Kosovë si dhe institucionet shtetërore të cilat merren me këtë lëmi. Në vazhdim përshkruhen kompetencat e Këshillit Kosovar për Raportim Financiar (KKRF) i cili është një institucion i pavarur në kuadër të Ministrisë së Financave të Republikës së Kosovës që merret me trajtimin e raportimit financiar. Më pastaj bëhet përshkrimi i kriterëve për kategorizimin e njësive ekonomike sipas madhësisë së tyre. Më pas është bërë një përshkrim i rregullimit të çështjes së raportimit financiar në disa shtete të rajonit dhe të Evropës. Në këtë kapitull trajtohet edhe nevoja e dorëzimit të pasqyrave financiare në institucionet përkatëse me qëllim të ngritjes së transparencës së afarizmit të njësive ekonomike. Në vazhdim të këtij kapitulli trajtohet problematika e raportimit tatimor, duke përshkruar ligjet dhe rregulloret të cilat e trajtojnë këtë lëmi. Në kapitull pastaj bëhet përshkrimi i dallimeve ekzistuese në mes të raportimit financiar të bazuar në standarde dhe raportimit tatimor për disa zëra të pasqyrës së të ardhurave dhe pasqyrës së pozicionit financiar. Në fund jepet një arsyetim në lidhje me nevojën e përafrimit në mes të raportimit financiar dhe atij tatimor.

Kapitulli i katërtë, trajton metodologjinë e ndjekur të punimit, pyetjen kërkimore dhe nën pyetjet të cilat burojnë nga ajo, mënyrën e mbledhjes së të dhënave si dhe në ndërtimin e hipotezave bazë studimore. Në vazhdim bëhet përshkrimi i target grupit për mbledhjen e të dhënave për kërkimin empirik, përshkrimin e profesionit të tyre, nivelit arsimor, trajnimet e ndjekura, grupmoshat etj.

Në kapitullin e pestë realizohet analiza empirike dhe interpretimi i të dhënave të fituara nga terreni. Fillimisht është bërë analiza e të dhënave lidhur me raportimin financiar me të cilin rast është bërë testimi i hipotezës lidhur me problemet e profesionistëve në pikëpamje të nivelit të zbatimit të standardeve, njohuritë për ato standarde dhe vështirësitë gjatë zbatimit të SNK/SNRF-ve në lidhje me kompleksitetin e standardeve, voluminozitetin e tyre, paqartësitë e ndryshme etj. Në vazhdim të këtij kapitulli trajtohen të dhënat në lidhje me nevojën e zbatimit të SNRF për NMV dhe përshtatshmërinë e këtij standardi për të ofruar të dhëna të mjaftueshme për njësitë ekonomike të vogla dhe të mesme. Në pjesën e fundit të këtij kapitulli bëhet analiza dhe interpretimi i të dhënave lidhur me raportimin tatimor, mjaftueshmërinë e informatave nga raportimi financiar për të ofruar të dhëna për raportimin tatimor dhe mundësinë e përafrimit të tyre. Në këtë kapitull është bërë edhe testimi i hipotezave të parashtruara në këtë studim. Përpunimi dhe analiza e të dhënave ka shërbyer për konfirmimin ose hedhjen poshtë të hipotezave të studimit.

Në kapitullin e gjashtë janë paraqitur gjetjet nga punimi dhe krahasimi i tyre me gjetjet e hulumtuesve tjerë të kësaj lëmie si dhe konkluzionet dhe rekomandimet përkatëse për përmirësimin e gjendjes në këtë fushë.

## **KAPITULLI II: RISHIKIMI I LITERATURËS**

Në këtë kapitull do të bëjmë një përmbledhje të asaj që është thënë në literaturë në lidhje me zbatimin e SNK/SNRF-vë. Rishikimi i literaturës lidhur me raportimin financiar fillimisht na ka shërbyer si orientim në punën tonë kërkimore për të na mundësuar në fund të bëjmë krahasimet e gjetjeve empirike me atë çka është shkruar në literaturë dhe teori.

Nga literatura ndërkombëtare ekzistuese mund të vërehet se në përgjithësi studiuesit pajtohen se SNK/SNRF-të paraqesin një set standardesh globale të kontabilitetit që ndikojnë në cilësinë e pasqyrave financiare duke rritur transparencën dhe krahasueshmërinë e tyre.

Në vazhdim do të trajtohen ndaras rishikimi i literaturës lidhur me harmonizimin dhe standardizimin e raportimit financiar, përparësitë dhe të metat e raportimit financiar të bazuar në SNK/SNRF, për të vazhduar me raportimin për NMV dhe në fund të këtij kapitulli do të trajtohet literatura lidhur me raportet në mes të raportimit financiar dhe tatimor.

### **II.1 Rishikimi i literaturës - harmonizimi dhe standardizimi i raportimit financiar**

Përdoruesit e informacioneve nga pasqyrat financiare kanë nevojë për të dhëna financiare krahasuese. Me qëllim të zvogëlimit të dallimit në mes të raportimeve të bazuara në praktikat kombëtare të kontabilitetit ka lindur nevoja për harmonizim të raportimit financiar në nivel ndërkombëtar. Në këtë mënyrë përdorimi i SNK/SNRF-ve në nivel global ka mundësuar standardizimin e raportimit financiar duke mundësuar krijimin e parimeve kontabël të cilat do të përdoren në tërë botën.

Në vijim do të paraqesim disa përkufizime të bëra nga studiues të ndryshëm lidhur me standardizimin dhe harmonizimin e raportimit financiar. Praktikë e jashtme të raportimit financiar kur janë të harmonizuara, ofrojnë transparencë të mjaftueshme kur monitorojnë dhe kontrollojnë aktivitetet e njësive ekonomike aty ku ekziston mundësia e shfrytëzimit të boshllëqeve (Aras & Crowther, 2008: 5).

Një studiues tjetër i kësaj problematike ka arritur në përfundim se qëllimi i procesit të harmonizimit ndërkombëtar të standardeve të kontabilitetit është zvogëlimi apo kapërcimi i dallimeve në nivel botëror për të arritur një krahasueshmëri në mes të pasqyrave financiare (Choi, 2002: 291). Si që shihet nga sa u tha më lartë, harmonizimi i raportimit financiar nuk ka për qëllim eliminimin e dallimeve por zvogëlimin e rregullave të ndryshme të cilat mund të vazhdojnë të ekzistojnë njëra pranë tjetrës. Procesi i harmonizimit të raportimit financiar mund të shikohet në dy aspekte, si harmonizim material dhe formal. Sipas Wolk et al:

*“Harmonizimi material i referohet studimit nga pikëpamja praktike. Kjo nënkupton harmonizim të rregullave kontabël të zbatuara nga njësitë ekonomike. Harmonizimi formal i referohet studimit nga pikëpamja teorike, të ngjashmërive dhe dallimeve ndërmjet rregullave dhe rregulloreve të vendeve të ndryshme, të grupeve apo grupimeve të përzgjedhura dhe të harmonizuara” (Wolk et al. 2001).*

Si që mund të vërehet nga sa u tha më lartë, harmonizimi material ka të bëjë me harmonizimin e rregullave kontabël të zbatuara në praktikë nga ana e njësive ekonomike. Ndërkaq harmonizimi formal ka të bëjë me harmonizimin teorik të përputhshmërisë në mes të rregullave kontabël në vende të ndryshme të botës. Thënë ndryshe, harmonizimi material nënkupton harmonizimin faktik ndërsa ai formal njihet si harmonizim ligjor.

Me qëllim të kuptimit më të mirë të harmonizimit të raportimit financiar, duhet të njihemi edhe me konceptin e standardizimit, i cili paraqet një dakordim për të ndjekur praktika të njëjta të kontabilitetit me qëllim të arritjes në një gjendje të uniformitetit. Kështu Choi et al (2002: 291), e përshkruan standardizimin si vendosje e një grupi të ngurtë dhe të ngushtë të rregullave, madje mund të aplikohet një standard i vetëm në të gjitha situatat. Në këtë mënyrë standardizimi mund të kuptohet si nevojë e krijimit të rregullave të hollësishme në sferën e raportimit financiar. Duhet thënë se në praktikë në shumë raste termat e harmonizimit dhe standardizimit janë përdorur në të njëjtin kuptim.

Diaconu (2007), në punimin e tij ka arritur në përfundimin se përparësitë nga një harmonizim i kontabilitetit janë:

*“Krahasueshmëria e informacionit financiar ndërkombëtar; kursimi në kohë dhe para që është shpenzuar aktualisht për të konsoliduar informacionet financiare divergjente kur më shumë se një grup i raporteve është i nevojshëm në përputhje me ligjet e ndryshme ose praktikën kombëtare; dobishmëria për ato vende, të cilat nuk kanë standarde adekuate të kontabilitetit; gjithashtu do të përfitojnë firmat ndërkombëtare të kontabilitetit të cilat kanë klientët që kanë të paktën një filial të huaj; ndihma në ngritjen e kapitalit të huaj, ashtu që investitorët, analistët financiarë dhe huadhënësit e huaj do të jenë në gjendje për të kuptuar pasqyrat financiare të kompanive të huaja; ndihma për autoritetet kombëtare tatimore në mbarë botën nëse të ardhurat neto do të llogariten mbi parimet dhe praktikën e ngjashme të kontabilitetit; përfitimet e kompanive multi - nacionale në pikëpamje të komunikimit financiar sepse informacioni brenda grupeve do të bëhet më i lehtë; gjithashtu do të jetë më e lehtë për kompanitë edhe mundësia për të përmbushur kërkesat për dhënie informacionesh shpjeguese për bursat në mbarë botën” (Diaconu, 2007: 4).*

Nga sa u tha më lartë, është e qartë se harmonizimi dhe standardizimi i raportimit financiar në drejtim të përdorimit të SNK /SNRF-ve është i domosdoshëm, sepse diversiteti në praktikë i raportimit financiar në mes të vendeve të ndryshme sjellë probleme për profesionistët në përgatitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara për njësitë ekonomike

me degë në vende të ndryshme të botës, në rastet kur këto degë të njësive ekonomike do të përgatitnin pasqyra financiare sipas rregulloreve të vendeve ku operojnë. Kjo pastaj e bënë të pamundur krahasueshmërinë e zërave të pasqyrave financiare në mes të njësive ekonomike në shtete të ndryshme të botës, e cila gjë do të ndikoj në mungesë të informatave të nevojshme për investitor të ndryshëm të cilët vendimmarrjet i bazojnë në informata të krahasueshme.

Me qëllim të standardizimit të llojeve të ndryshme të pasqyrave financiare, të gjitha vendet duhet të punojnë në krijimin e parimeve kontabël në përputhje me SNRF-të, të cilat do të përdoren në tërë botën (Epstein & Mirza, 2006).

## **II.2 Rishikimi i literaturës - Përparësitë dhe të metat e zbatimit të SNK/SNRF-ve**

Studime të ndryshme kanë shqyrtuar çështjen e aplikimit të SNRF-ve, me ç'rast janë analizuar të gjitha përparësitë dhe pasojat e mundshme që rrjedhin nga një standardizim i raportimit financiar. Studiues të ndryshëm janë të ndarë sa i përket përparësive të aplikimit të SNRF-ve për njësitë ekonomike. Ata janë të ndarë në mendimet e tyre lidhur me përparësitë e aplikimit të SNRF-ve por dominojnë gjetjet që theksojnë përparësitë e aplikimit të këtyre standardeve. Studimet e mëparshme mbi aplikimin e SNRF kanë dokumentuar një rritje të krahasueshmërisë, transparencës dhe cilësisë së raportimit financiar.

Nëse informacioni i kontabilitetit është më shumë refleksiv nga realiteti ekonomik, dhe më transparent, rreziku në investime reduktohet dhe kërkesa në kthim është reduktuar

gjithashtu, në përfitim jo vetëm të kompanisë, por edhe të shoqërisë si një e tërë (Leventi Th. 2009). Më tej ky studiues konstaton:

*”Zhvillimi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit ka qenë me përfitim shumë të madh në drejtim të standardizimit ndërkombëtar të investimeve. Por kjo nuk ishte pika më e rëndësishme në lidhje me këtë qasje të re ndërkombëtare. Pika më e rëndësishme ishte se duke miratuar kriteret vendim-marrëse dhe sigurimin me informacionin që kërkojnë investitorët, kreditorët dhe të tjerët, për të bërë parashikimet dhe gjykimet në lidhje me të ardhmen, efikasiteti i tregjeve është përmirësuar dhe kostoja e kapitalit ka rënë” (Leventi 2009).*

Reduktimi i menduar në shpenzimet për kompanitë shumëkombëshe nuk mund të materializohet nëse degët në BE janë ende të nevojshme për të përpiluar llogaritë e tyre në pajtim me kërkesat lokale të cilat ndryshojnë nga SNRF (Fearnley & Hines, 2002).

Larson dhe Street (2004), në bazë të të dhënave mbledhura nga firmat e ndryshme ndërkombëtare kanë gjetur se dy pengesat më të rëndësishme në fushën e raportimit financiar janë: natyra e komplikuar e SNRF-ve dhe orientimi tatimor i sistemeve kombëtare të kontabilitetit.

Studimet që kanë shqyrtuar ndikimet e zbatimit të SNK/SNRF konfirmojnë probleme në zbatimin e SNK-ve (Jermakowicz 2004, Sucher & Jindrichovska 2004, Hung & Subramanyam 2007).

Për harmonizimin e kontabilitetit ndërkombëtar, jo gjithçka i referohet çështjeve teknike lidhur me krahasueshmërinë, por duhen marrë në konsideratë edhe argumente që kanë të bëjnë me efikasitetin e standardeve të veçanta të raportimit financiar dhe në analizën kosto – përfitim të konvergjencës (Bhimani, 2008: 446).



Një nga sfidat më të rëndësishme në zbatimin e SNRF është natyra komplekse e këtyre standardeve. Ky kompleksitet ka kontribuar në kostot dhe përpjekjet e përfshira në raportim financiar të cilat shpesh bien në mënyrë disproporcionale në kompani më të vogla publike dhe private. Standardet mbi instrumentet financiare, SNK 32 dhe SNK 39, janë më shpesh të cituar si shumë komplekse për tu zbatuar në praktikë. Studimi i kryer me gjashtë firma të mëdha ndërkombëtare të kontabilitetit, konfirmon konkluzionet e bazuara në atë se natyra e ndërlikuar e veçantë e SNRF-ve (duke përfshirë instrumentet financiare) është një pengesë e rëndësishme në drejtim të konvergencës (Larson & Street, 2004).

Standardet që janë të theksuara si më kompleks përfshijnë dy standarde për instrumentet financiare, SNK 32 dhe SNK 39. Standardet e tjera të vlerësuara si komplekse ishin SNK 12 -Kontabiliteti për tatimet mbi të ardhurat, SNK 19 - Përfitimet e punonjësve, SNK 36 - Zhvlerësimi i aseteve, SNK 38 - Aktivitet Jo-materiale, SNRF 2 -Pagesat e bazuara në aksione, dhe SNRF 3 -Kombinimet e Biznesit ( Jermakowicz et al, 2006).

Ekziston konsensus i përgjithshëm se kalimi në SNRF është i kushtueshëm, kompleks dhe paraqet një barrë të rëndë për njësitë ekonomike (Jermakowicz et al, 2006). Profesionistët në fushën e kontabilitetit në Kroaci janë ballafaquar me një varg problemesh në zbatimin e SNK-ve për shkak të komplikueshmërisë, paqartësisë dhe ndryshimeve të shpeshta të tyre (Sacer & Posavec 2012).

Sipas Jermakowicz sfidat kryesore për zbatimin e SNRF janë:

*“Natyra komplekse e SNRF, të cilët janë bërë për kompanitë e mëdha; mungesa e udhëzimeve të zbatimit SNRF; mungesa e interpretimit uniform të SNRF; ndikimi në llogarinë e fitimit dhe humbjes;...; ndryshimi i vazhdueshëm i SNRF, transformimi i vendimeve të BSNK në Rregulloret e BE-së; drejtimin e sistemeve të kontabilitetit*

*paralel; përgatitja e pasqyrave financiare krahasuese për vitet e fundit; mungesa e njohurive të SNRF në mesin e të punësuarve dhe të auditorëve; trajnimi i stafit të kontabilitetit dhe menaxhimit; të ndryshuarit në mendim të personelit të financave; ndryshimi i strukturës IT” (Jermakowicz et al, 2006: 192).*

Zbatimi i SNRF për pasqyrat e konsoliduara, duke i lejuar vendet që kërkojnë zbatimin e standardeve kombëtare për llogaritë individuale, shton kompleksitetin në sistemet e kontabilitetit dhe përbën një pengesë për harmonizimin e kontabilitetit global (Haller, 2002; Larson & Street, 2004).

Një numër i vogël studimesh, nga ana tjetër vënë në dyshim rëndësinë e zbatimit të SNRF-ve. Studimi i kryer nga Schultz dhe Lopez (2001), evidenton se standardet uniforme ndërkombëtare të kontabilitetit mund të mos rezultojnë realisht në uniformitet mes vendeve posaçërisht në rastet kur standardet lejojnë dykuptimësi. Në këtë drejtim është edhe një studim tjetër i bërë nga Pellens (2001), i cili mendon se standardet e harmonizuara të kontabilitetit janë në të vërtet apo jo të nevojshme për pjesëmarrësit në tregjet e kapitalit, me argumentin se për kuptimin e këtyre rregullave janë të nevojshme njohuri të hollësishme të SNK-ve. Në disa raste raportimi financiar i bazuar në SNK shihet si detyrim për vendet me ekonomi në zhvillim nga vendet e zhvilluara dhe se standardet ndërkombëtare nuk janë fleksibil dhe nuk marrin parasysh fazat e zhvillimit ekonomik dhe diferencat kulturore.

Në një studim tjetër thuhet se kompanitë nuk ishin të interesuara në informacione sipas SNRF, kështu që tranzicioni në SNRF nuk është parë si një proces pozitiv me një ndikim të rëndësishëm të informacionit të cilësisë (Neag R., 2013).

Në një studim tjetër ( Gorgan C. et al. 2011) është konstatuar se pavarësisht ndikimit të madh të zbatimit të SNRF-ve në Evropë, problemet mbeten lidhur me arritjen e konformitetit dhe krahasueshmërinë e pasqyrave financiare dhe qëndrueshmërinë e të pasurit dy sisteme të ndryshme të kontabilitetit. Në këtë kontekst, duhet identifikuar edhe shkallën në të cilën konvergjenca e standardeve është e nevojshme për të gjitha kompanitë ose vetëm për ato të listuara. Më tej autorët e këtij studimi vazhdojnë se: një tjetër pengesë e madhe është lidhja e fortë që ekziston midis kontabilitetit dhe tatimeve, gjë e cila manifestohet kryesisht në vendet kontinentale evropiane. Në këtë rast, është më e vështirë për vendet e BE-së që të braktisin traditën e përgatitjes së pasqyrave financiare në përputhje me rregullat e taksave, në drejtim të standardeve ndërkombëtare të raportimit financiar.

Në zhvillimin e sistemeve të tyre të informacionit gjatë konvertimit në SNRF, menaxherët evropian përballen me:

*"Një zgjedhje të rëndësishme në mes të raportimit të integruar të jashtëm dhe të brendshëm, në mënyrë që mund të ndryshojë rrënjësisht kontrollin mbi praktikën e vendosura, apo të vazhdojë të operojë me sistemet e dyfishtë të kontabilitetit në të njëjtën mënyrë si në të kaluarën në mënyrë që miratimi i SNRF është i kufizuar për raportimin e jashtëm" (Jones & Luther, 2005).*

Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit gjithashtu duket se çojnë në kthim më të lartë të aksioneve vjetore dhe kthim mbi aktivet (Iatridis, 2007).

Pavarësisht kostove të tranzicionit, zbatimi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit ka ndikuar pozitivisht performancën e përgjithshme financiare dhe pozitën e firmave dhe ka të ngjarë të çojë në më shumë vlerë përkatëse të kontabilitetit (Barth et al, 2005; Hung dhe Subramanyam, 2007)

Studime të ndryshme në Shqipëri (Damo S. 2005, Kapllani V. & Duhangjiu I. 2012; etj.) kanë arritur në përfundim se zbatimi për herë të parë i standardeve të kontabilitetit përkundër vështirësive, rezulton i suksesshëm. Vështirësitë kanë qenë në kuptimin e terminologjive, orientimi i raportimit financiar për qëllime tatimore, mungesa e kapaciteteve profesionale për zbatimin e standardeve, zhvillimet ekonomike etj. Por është konstatim i këtyre punimeve se pavarësisht vështirësive të hasura, suksesi i zbatimit të standardeve të kontabilitetit në përputhje me SNRF-të tashmë është evident.

Sellhorn dhe Gornik-Tomaszewski (2006) kanë arritur në përfundim se: "Për shkak të diversitetit në madh, kompleksitetit të operacioneve dhe strukturës së pronësisë, është mirë që çdo firmë duhet të vlerësoj për veten nëse përfitimet e miratimit të SNRF peshojnë më shumë se shpenzimet."

Faktorë të tillë si roli i shtetit, lloji i sistemit ligjor në vend, ofruesit e preferuar të financave, marrëdhëniet në mes të kontabilitetit dhe tatimeve, kultura dhe roli i profesionit të kontabilitetit ndikojnë në mënyrë të konsiderueshme praktikën e kontabilitetit (Alexander et al., 2006; Nobes & Parker, 2008).

Një mendim specifik paraqitet nga Damant (2003), sipas të cilit shumë shpesh në një vend të caktuar qëllimet e pasqyrave financiare nuk janë të artikuluar qartë, me përjashtim të ndoshta në rastin e autoriteteve tatimore që e dinë se çfarë duan, mjaft qartë natyrisht. Por pasi që tatimet mund të kenë parime në kundërshtim me vendim-marrjen është e domosdoshme që dy qasjet të jenë të ndara.

SNK/SNRF-të janë standarde të mbështetura në parime dhe kanë fituar një popullaritet në mbarë botën dhe në këtë mënyrë janë duke u zbatuar nga shumë vende të botës. Sipas Carmona & Trombetta, (2008), SNRF-të u adoptuan në Gjermani dhe Mbretërinë e Bashkuar, të cilat para SNRF-ve zbatonin sisteme kombëtare të kombinuara, të mbështetura në parime dhe në rregulla. Australia dhe Zelanda e Re, vende “common law” dhe Italia me Spanjën me sisteme të “ligjit civil”, gjithashtu adoptuan SNRF-të (Carmona & Trombetta, 2008: 456-457).

Nga sa u tha më sipër vërehet se një numër i madh studimesh kanë nxjerr në pah të mirat e raportimit financiar të bazuar në SNRF për tërë globin, ndërkaq të pakta janë studimet që kundërshtojnë rëndësinë e zbatimit të SNRF-ve për ekonomitë në zhvillim. Një numër i studiuesve vënë në pah problemet e ndryshme që kanë njësitë ekonomike me rastin e zbatimit të SNRF-ve. Problemet rreth zbatimit të SNK/SNRF-ve kanë të bëjnë me çështjen e komplikueshmërisë së këtyre standardeve sidomos për njësitë ekonomike të cilat nuk janë të listuara në tregjet e kapitalit, për të cilat ky raportim sipas SNRF-ve të plota shihet si i panevojshëm. Raportimi financiar sipas SNK / SNRF-ve të plota paraqet problem sidomos për vendet në zhvillim të cilat nuk janë të përgatitura me kapacitete të mjaftueshme njerëzore për të bërë zbatimin në praktikë të raportimit financiar të bazuar në këto standarde. Zbatimin e raportimit financiar për këto vende e vështirëson edhe problemi i përditësimit të shpeshtë që ndodh me këto standarde për shkak të nevojave të ekonomisë globale.

### II.3 Rishikimi i literaturës - zbatimi i SNRF-ve për NMV

Zgjerimi i zbatimit të SNRF-ve të plota, posaçërisht pas vendimit të Parlamentit Evropian, të datës 19.07.2002 me Rregulloren 1606 / 2002<sup>2</sup>, me të cilën parashihet aplikimi i SNRF-ve nga data 01.01.2005 për të gjitha kompanitë që përgatisin pasqyra financiare të konsoliduara dhe të cilat janë të listuara në tregjet financiare të rregulluara në Bashkimin Evropian, ndikoi në mënyrë shqetësuese për ndërmarrjet e vogla dhe të mesme (të pa listuara në bursa). Ky shqetësim ka qenë në lidhje me faktin se këto standarde aq të detajizuara dhe komplekse ishin përtej nevojave dhe aftësive të tyre si dhe pasqyrat financiare që rezultonin duke aplikuar këto standarde nuk ishin të përshtatshme për vendimet investive dhe kreditore që pjesa dërmuese e shfrytëzuesve të pasqyrave financiare të ndërmarrjeve të vogla dhe të mesme do të kenë nevojë ti ndërmarrin.

*“Si pasoj e këtyre shqetësimeve, në vitin 2003 BSNK/IASB filloi projektin për të zhvilluar standard të veçantë dhe më pak kompleks për ndërmarrjet e vogla dhe të mesme që do të emërohet si Standardi Ndërkombëtar i Ndërmarrjeve të Vogla dhe të Mesme (SNRF për NVM). Gjashtë vite më vonë, në Korrik 2009, standardi u botua. SNRF për NVM i është përshtatur ndërmarrjeve të vogla dhe të mesme të cilat nuk kanë përgjegjësi publike, përkatësisht aksionet e të cilave nuk janë të tregëtueshme në tregjet financiare. Kjo nënkupton se ky standard përqendrohet vetëm në nevojat e kreditorëve, investitorëve dhe shfrytëzuesve të tjerë të informatave në lidhje me rrjedhjen e parasë, likuiditetin dhe solvencën. Ky standard merr parasysh edhe aftësitë e NVM-ve për të përgatitur informatat financiare dhe koston e përgatitjes së tyre” (SHKÇAK, 2011: 5).*

Duke patur parasysh nevojat dhe kërkesat e përdoruesve të pasqyrave financiare të NVM-ve, SNRF për NVM ka rregulla dhe opsione më të thjeshtuara krahasuar me SNRF-të e

---

<sup>2</sup> Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council, of 19 July 2002

plota të cilat i janë përshtatur mundësive dhe nevojave të njësive ekonomike të mesme dhe të vogla.

Në një studim të Epstein & Jermakowicz (2010), disa nga këto thjeshtësime dhe përshtatje për NMV-të janë si në vijim:

*“Trajtimet lidhur me investimet në aktivet afatgjata materiale lejojnë njësinë ekonomike të zgjedhë ose modelin e vlerës së drejtë (nëse ajo mund të matet me besueshmëri pa shpenzime ekstra) ose modelin e kostos së amortizuar; Për matjen e amortizimit dhe zhvlerësimit të ndërtesave dhe makinerive gjithashtu dhe aktiveve afatgjata jomateriale përdoret metoda e kostos së amortizuar ndërsa modeli i rivlerësimit për aktivet afatgjata nuk është i lejuar; SNRF për NVM kërkon njohjen e menjëhershme si shpenzim periudhe të kostove të huamarrjes, ndryshe modelit të kapitalizimit të tyre sipas SNRF-ve të plota; Sipas SNRF për NVM, ato njësi ekonomike që kontrollohen bashkërisht nuk lejohen të konsolidohen, ndryshe ndodh sipas SNRF-ve të plota; Njësive ekonomike që adoptojnë SNRF për NVM u kërkohet që shpenzimet e kerkimit dhe zhvillimit, së bashku, të njihen si shpenzime periudhe, ndërkohë që sipas SNRF të plota, shpenzimet e zhvillimit kapitalizohen dhe ato të kerkimit njihen si shpenzime periudhe” (Epstein & Jermakowicz, 2010: 38).*

Njësitë ekonomike të vogla dhe të mesme paraqesin grupin më të madh të bizneseve për arsye se sipas statistikave botërore pjesën dërmuese të numrit të tërësishëm të tyre e përbëjnë bizneset e vogla dhe të mesme. Në Evropë rreth 99% e të gjitha njësive ekonomike janë në kategorinë e NVM-ve, mundësojnë 2/3 e sektorit privat të punësimit, një nga 2 vendet e punës që hapen, një është nga NVM-të dhe më shumë se gjysma e prodhimit të brendshëm bruto (PBB) në BE është rezultat i aktiviteteve të NVM-ve (Tudor & Mutiu, 2008).

Janë bërë hulumtime të shumta lidhur arsyeshmërinë e aplikimit të SNRF për njësitë ekonomike të vogla dhe të mesme. Në një publikim të SHKÇAK<sup>3</sup> jepen shpjegimet e hollësishme për nevojën e zbatimit të SNRF për NMV. Sipas këtij studimi:

*“Arsyet madhore pse këto ndërmarrje duhet aplikuar SNRF për NVM e jo SNRF-të e plota janë:*

- 1) Kosto shumë më e madhe në krahasim me përfitimet për përgatitjen e pasqyrave financiare sipas SNRF-ve të plota*
- 2) Pasqyrat financiare të përgatitura sipas SNRF-ve të plota kryesisht i përgjigjen nevojave të kompanive publike e jo të ndërmarrjeve të vogla dhe të mesme jo-publike.*
- 3) Parime më të thjeshtësuara të përshtatura për NVM-të.*
- 4) I përshtaten nevojave të shfrytëzuesve të pasqyrave financiare të NVM-ve.*
- 5) Pasqyrat financiare të përgatitura sipas SNRF për NVM janë pasqyra financiare për qëllime të përgjithshme e që është në pajtim të plotë me nenin 3.1 të ligjit ku thuhet se ndërmarrjet përgatisin pasqyra financiare për qëllime të përgjithshme.*
- 6) Pothuajse në asnjë shtet ndërmarrjeve jo-publike të mesme dhe të vogla nuk u obligohet të përgatisin pasqyra financiare në pajtueshmëri me SNRF-të e plota”( SHKÇAK, 2010).*

Literatura shqyrton përparësitë të cilat i kanë NMV nëse i zbatojnë SNRF për NMV e jo SNRF-të e plota. Në përgjithësi SNRF për NMV është i përshtatur për njësitë ekonomike të vogla dhe të mesme pasi që është më i thjeshtë për tu zbatuar por është me rëndësi që nuk lihet anash raportimi transparent dhe gjithëpërfshirës dhe nuk dëmtohen interesat e shfrytëzuesve të informacioneve të pasqyrave financiare.

*“Disa dallime në mes të SNRF-ve të plota dhe SNRF për NMV qëndron në atë se SNRF-të e plota kanë mbi 3000 faqe derisa SNRF për NMV kanë afër 230 faqe dhe në pikat e shpalosjes SNRF-të e plota kanë 3000 faqe ndaj 300 sa kanë SNRF-të për NMV. Nga ana tjetër derisa SNRF-të e plota azhurnohen pothuajse në baza mujore, SNRF për NMV azhurnohen në baza 2 apo 3 vjeçare. Disa tema në SNRF-të e plota*

---

<sup>3</sup> SHKÇAK, Dhjetor 2010, Standardi ndërkombëtar i raportimit financiar për ndërmarrjet e vogla dhe të mesme (“snrf për nvm”).



*janë anashkaluar në SNRF për NVM pasi që ato nuk janë konsideruar relevante për NVM. Këto tema përfshijnë raportimin e segmenteve, pasuritë e mbajtura për shitje dhe fitimet për aksion. Disa politika të trajtimit kontabël në SNRF-të e plota nuk lejohen pasi që për NVM janë në dispozicion metoda më të thjeshtëzuara (SHKÇAK, 2011:5-6).*

Modulet e trajnimit të përgatitura nga BSNK për të kuptuar dhe adoptuar SNRF për NVM, paraqesin mënyrën e ndryshme të trajtimit të disa çështje specifike, kur zbatohen SNRF-të e plota dhe kur zbatohen SNRF për NVM. Disa nga këto raste:

*“Aktivet afatgjata që mbahen për shitje nuk kërkojnë ndonjë klasifikim specifik sipas SNRF për NVM, duhet bërë vetëm një vlerësim për zhvlerësimin e tyre; ndërsa sipas SNRF-ve të plota, aktivet afatgjata të mbajtura për shitje vlerësohen me vlerën më të vogël mes vlerës kontabël të mbartur dhe vlerës së drejtë, minus kostot e shitjes;*

- kostot e përcaktuara të shërbimeve në planet e pensioneve njihen menjëherë në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve sipas SNRF për NVM; ndërsa sipas SNRF-ve të plota shpenzimi llogaritet dhe njihet mbi bazën e metodës lineare për një periudhë mesatare;*
- SNRF për NVM njeh diferencat që vijnë nga këmbimi i monedhave të ndryshme, të cilat janë në formën e investimeve në operacionet jashtë vendit, si zëra të pasqyrës së të ardhurave të tjera gjithëpërfshirëse dhe nuk i kalon në fitim humbje me shitjen e tij; ndërsa SNRF-të e plota i konsiderojnë këto investime në fitim humbje vetëm kur aktivi shitet; (IASC Foundation Education, 2009: 14).*

Për sa i përket trajtimit të kostove të huamarrjes, investimeve, aktiveve biologjike dhe tatimit mbi fitimin, modulet e trajnimit të BSNK paraqesin mënyrën e ndryshme të trajtimit të disa çështjeve specifike, kur zbatohen SNRF-të e plota dhe kur zbatohen SNRF për NVM, si në vijim:

*“Kostot e huamarrjeve, sipas SNRF për NVM trajtohen si shpenzime periudhe; ndërsa sipas SNRF-ve të plota ato kapitalizohen duke shtuar koston e aktivitetit për sigurimin e të cilit është marrë kjo hua;*

- Investimet në pjesëmarrje dhe investimet në sipërmarrjet e përbashkëta, të cilat*

*kanë një çmim të publikuar, sipas SNRF për NVM, maten me vlerë të drejtë dhe kalojnë përmes pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve; ndërsa sipas SNRF-ve të plota investime të tilla maten duke përdorur modelin e kapitalit neto;*

- Njësitë që zbatojnë SNRF për NVM duhet të masin investimet e tyre në aktive afatgjata me vlerën e drejtë duke kaluar përmes pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve, gjithnjë nëse vlera e drejtë mund të matet me besueshmëri dhe pa shpenzime shtesë; ndërsa sipas SNRF-ve të plota njësitë ekonomike i kanë njësoj të aplikueshme të dyja metodat, dhe atë të vlerës së drejtë dhe atë të kostos së amortizuar për matjen e vlerës së investimit në aktive afatgjata;*

- Aktivet biologjike sipas SNRF për NVM duhet të maten me vlerë të drejtë vetëm nëse kjo e fundit është lehtësisht e gjetshme; ndërsa sipas SNRF-ve të plota aktivet bujqësore duhet të maten me vlerë të drejtë pasi ajo mund të gjendet me lehtësi;*

- Për trajtimin e tatimit mbi fitimin, sipas SNRF për NVM, meqenëse aplikohen norma të ndryshme për shpërndarjen e të ardhurave, atëherë fillimisht duhen llogaritur taksat aktuale dhe më pas ato të shtyra përsa i përket fitimit të pashpërndarë (IASC Foundation Education, 2009: 14).*

Ekzistojnë dallime të mëdha në mes të SNRF-ve të plota dhe atyre për NMV edhe përsa i përket shënimeve shpjeguese. Sipas studimit të bërë nga Epstein & Jermakowicz, (2010: 38), tek SNRF për NVM, kërkesat për shënime shpjeguese janë shumë më të thjeshtuara krahasuar me SNRF-të e plota. Shënimet shpjeguese shtesë kërkohen kryesisht nga të interesuar si bankat apo institucione të tjera financiare. Përsa i përket azhurnimit të SNRF për NVM, Bordi i Standardeve vendosi që ky standard të përditësohet një herë në tre vjet. Disa nga dallimet tjera janë të prezantuar në tabelën në vijim:

**Tabela nr. 2.1 Dallimet në mes të SNRF-ve të plota dhe SNRF për NMV**

| <b>Zëri i Pasqyrave Financiare</b>          | <b>SNRF-të e plota</b>                                                                                                                                                                 | <b>SNRF për NVM</b>                                                                                                                                                                                                                                                              |
|---------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Emri i mirë dhe pasuritë e paprekshme       | Kapitalizimi i kostove të zhvillimit është i obligueshëm.<br>Emri i mirë dhe pasuritë e paprekshme me jetë të pakufizuar nuk amortizohen por janë subjekt i testimit vjetor për dëmtim | Të gjitha pasuritë e paprekshme të gjeneruara brenda kompanisë, përfshirë kostot e zhvillimit, duhet të trajtohet si shpenzim i periudhës.<br>Pasuritë e paprekshme të blera (përfshirë edhe emrin e mirë) duhet të amortizohen. Periudha maksimale e amortizimit është 10 vjet. |
| Investimet në patundshmëri                  | Alternativë ndërmjet metodës së kostos apo vlerës së drejtë nëpërmjet fitimit dhe humbjes (“VDNFH”).                                                                                   | Shfrytëzimi i metodës së kostos përveç nëse vlera e drejtë mund të matet me besueshmëri.                                                                                                                                                                                         |
| Patundshmëritë, impiantet dhe pajimet (PIP) | Lejohet shfrytëzimi i alternativës së rivlerësimit të PIP nëpërmjet pasqyrës së të ardhurave.                                                                                          | Metoda e vetme e lejuar është modeli i kostos.                                                                                                                                                                                                                                   |
| Kostot e huamarrjeve                        | Kapitalizohen.                                                                                                                                                                         | Trajtohen si shpenzim i periudhës.                                                                                                                                                                                                                                               |

Burimi: SHKÇAK, Dhjetor 2010, Prishtinë

BSNK<sup>4</sup>, si NVM i definon ndërmarrjet të cilat i përgatisin pasqyrat financiare për qëllime të përgjithshme për shfrytëzuesit e jashtëm dhe të cilat nuk kanë përgjegjësi (llogaridhënie) ndaj publikut. Ndërkaq, po sipas BSNK-së, një ndërmarrje ka përgjegjësi ndaj publikut nëse ajo ndërmarrje dorëzon, ose është në proces të dorëzimit të pasqyrave financiare në një komision të letrave me vlerë ose në ndonjë organizatë tjetër rregullative me qëllim të

<sup>4</sup>BSNK (IASB), Bordi për Standarde Ndërkombëtare të Kontabilitetit, IFRS for SME, 2009

emetimit të çfarëdo lloji të instrumentit financiar në një treg publik, ose mbanë pasuri në mirëbesim për një grup të gjerë të palëve të jashtme.

Sipas definicionit të këtij standardi lidhur me NVM, në këtë grup do të përfshihen mbi 99% e të gjitha kompanitë private në Kosovë.

Çështja e definimit të NMV-ve ndryshon në vende të ndryshme të botës, dhe kryesisht kriter për përcaktimin e kategorive të madhësisë merren: numri i të punësuarve, qarkullimi vjetor i njësisë ekonomike dhe vlera e aktiveve të saj. Në vazhdim do të paraqesim kategorizimin e Ndërmarrjeve në Evropë për vendet anëtare të BE-së, sipas Komisionit evropian.

**Tabela nr. 2.2 Klasifikimi i njësive ekonomike të vendeve anëtare të BE**

| Kategoritë                                                      | Nr. i të punësuarve | Qarkullimi vjetor | Vlera e aktiveve |
|-----------------------------------------------------------------|---------------------|-------------------|------------------|
| Të mëdha                                                        | >250                | > € 40 mil.       | > € 20 mil.      |
| Të mesme                                                        | < 250               | < € 40 mil        | < € 20 mil.      |
| Të vogla                                                        | < 50                | < € 8 mil         | < € 4 mil.       |
| Mikro                                                           | < 10                | < € 700 mijë      | < € 350 mijë     |
| Burimi: Komisioni Evropian 2014 (Direktiva 34/2013, 26.06.2013) |                     |                   |                  |

Nga tabela e mësipërme shihet se për vendet anëtare të BE-së, njësitë ekonomike të mesme quhen të tilla nëse plotësojnë dy nga tre kriteret e përcaktuara: sipërmarrje që punësojnë jo më shumë se 250 persona; kanë një qarkullim vjetor jo më të madh se 40 milion euro; aktivi në pasqyrën e pozicionit financiar nuk i tejkalon 20 milion euro. Njësitë ekonomike të vogla, quhen të tilla nëse plotësojnë dy nga tre kriteret e përcaktuara: punësojnë jo më

shumë se 50 persona; kanë një qarkullim vjetor jo më të madh se 8 milion euro; aktivi në pasqyrën e pozicionit financiar nuk i tejkalon 4 milion euro.

Studiues të ndryshëm kanë trajtuar çështjen e zbatimit të SNRF-ve për NMV-të në vende të ndryshme të botës duke vënë në pah përparësitë dhe problemet në lidhje me këtë çështje.

Baldarelli et al. (2007), kanë arritur në përfundim se aplikimi i SNK në njësitë ekonomike të Kroacisë ka qenë i ulët për shkak të kompleksitetit të tyre me që rast nuk janë plotësuar nevojat e shfrytëzuesve të informacioneve nga raportet financiare, duke rekomanduar që për NMV të aplikohen SNRF për NMV që në atë kohë ishte vetëm si projekt. Më tej këta autor konstatojnë se: “Procesi i harmonizimit të kontabilitetit nuk duhet të diferencohet plotësisht në lidhje me bizneset e mëdha, por duhet të merret parasysh nivelin i lartë i kompleksitetit të SNRF, i cili pengon zbatimin e tyre të plotë dhe të menjëhershëm në praktikën e NMV-ve” (Baldarelli et al. 2007: 14).

Rezultatet e një hulumtimi empirik në Itali lidhur me zbatimin standardeve të kontabilitetit për NMV – të treguan se:

*“Shumica e NVM-ve nuk janë të gatshme për tu futur në zbatim SNRF e plotë, për shkak se nuk janë ekonomikisht të motivuar për një gjë të tillë, pavarësisht shkallës së lartë të ndërkombëtarizimit nga një pjesë e konsiderueshme e bizneseve. Futja e zbatimit të detyrueshëm të SNRF do të krijojë një barrë shtesë administrative për NVM-të, kjo nuk do të thotë se ne nuk duhet të bëjmë përpjekje për të përmirësuar kontabilitetin e tyre financiar, duke eliminuar efektet tatimore të pasqyrave financiare, ku bankat duhet të luajnë një rol të rëndësishëm. Një rol i ngjashëm pritet nga komuniteti akademik i cili duhet të promovojë qëndrime të tilla në mesin e ndërmarrësve të rinj italianë” (Baldarelli et al. 2007: 15).*

Ky standard do të ndihmojë në përmirësimin e cilësisë dhe krahasueshmërisë së pasqyrave

financiare të NVM-ve në të gjithë botën si dhe do të ishte një mundësi më shumë për NVM-të përse i përket aksesit të tyre në botën e financave dhe financimeve (Neag, Masca & Pascan, 2009: 1).

Pacter (2013) ka gjetur se NVM me rastin e aplikimit të SNRF-ve për NVM shkarkohen nga barra e rëndë e aplikimit të SNRF-ve të plota duke reduktuar kostot e të qenit në pajtueshmëri me standardet e plota të kontabilitetit dhe njëherit duke mundësuar rritjen e krahasueshmërisë së raporteve financiare me kompanitë tjera brenda shtetit si dhe jashtë tij.

Analiza krahasuese mes rregulloreve kombëtare dhe SNRF për NVM dëshmon se ka dallime në mes të sistemeve të kontabilitetit dhe se madhësia e dallimeve mes rregullave kombëtare dhe SNRF për NVM-të do të ndikojnë në koston e një miratimi të standardit të kontabilitetit (Strouhal J., 2012: 457). Sipas këtij studiuesi, kjo analizë zbuloi se rregulloret e kontabilitetit (dhe praktikat) nuk janë harmonizuar plotësisht, se ka probleme konceptuale në rregulloret aktuale dhe se këto rregulla janë të ndikuara nga tatimet.

Seksionet e SNRF për NVM janë hartuar me karakteristikat e kuptueshmërisë, besueshmërisë, rëndësisë dhe krahasueshmërisë, karakteristika të cilat kërkohen nga BE përpara se SNRF për NVM të miratohet si i detyrueshëm për zbatim (Armstrong, Barth, Jagolinzer & Riedl, 2008).

Në anën tjetër të pakta janë vlerësimet kundër zbatimit të SNRF për NMV. Një mendim i tillë është në punimin e Pacter (2004), sipas të cilit nevojat e përdoruesve të jashtëm, të tillë si huadhënësit, shitësit, zyra e taksave, etj, janë lënë jashtë SNRF për NVM në shumë prej vendeve. Sidomos në vende të vogla dhe në zhvillim, ky standard krijon probleme për njësitë e vogla përse i përket aksesit të tyre në kapital dhe për pasojë rrisin koston e

kapitalit. Shpesh është problematike edhe cilësia e implementimit të këtij standardi për njësitë e vogla dhe të mesme të cilat nga ligji janë të detyruara të përdorin SNRF e plota (Pacter, 2004: 118 - 119).

Në një hulumtim të bërë në Kroaci nga Moshnja-Shkare (2005: 15), janë paraqitur të gjeturat në lidhje me shfrytëzimin e informatave nga kontabiliteti nga njësitë ekonomike të mesme dhe vogla, rezultatet e të cilit janë paraqitur në tabelën në vijim:

**Tabela nr. 2.3 Shfrytëzimi i informatave kontabël nga NMV-të e Kroacisë 2004-2005**

|                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Shfrytëzuesit kryesor të informacioneve kontabël                                      | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pronarët, menaxhmenti</li> <li>2. Shteti</li> <li>3. Kreditorët</li> <li>4. Investuesit potencial</li> <li>5. Furnitorët, klientët</li> <li>6. Të punësuarit</li> </ol>                                                       |
| Frekuenca e përdorimit të informacioneve kontabël                                     | Rregullisht-ndërmarrjet e mesme dhe 67% të ndërmarrjeve të vogla                                                                                                                                                                                                        |
| Shfrytëzueshmëria e informacioneve kontabël, shkaqet e shfrytëzimit të kohëpaskohshëm | <p>47%-konsiderojnë se raportet financiare nuk janë të përshtatura për shfrytëzuesit;</p> <p>27%- e konsiderojnë kontabilitetin si “barrë në bazë të ligjit”;</p> <p>20%- i konsiderojnë informatat kontabël të komplikuar dhe jo të kuptueshme;</p> <p>6%-të tjera</p> |
| Aspekti: Kosto-përfitim                                                               | <p>28% të ndërmarrjeve të vogla dhe 14% të ndërmarrjeve të mesme i konsiderojnë shpenzimet e përgatitjes së informacioneve kontabël të pajustificueshme në krahasim me përfitimet prej tyre.</p>                                                                        |
| Burimi: Moshnja-Shkare 2005: 15                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                         |

Nga gjetjet e prezantuara në tabelë shihet se ndërmarrjet e mesme rregullisht i përdorin informacionet kontabël, ndërsa 67% e ndërmarrjeve të vogla i shfrytëzojnë këto informacione. Lidhur me përshtatshmërinë e informatave 47% e të anketuarve mendojnë se ato nuk janë të përshtatshme për shfrytëzuesit e informacioneve kontabël, 27% të tyre e

konsiderojnë kontabilitetin si “barrë ligjore” dhe 20% e të anketuarve i konsiderojnë informatat kontabël të komplikua dhe jo të kuptueshme. Nga ana tjetër, 28% të ndërmarrjeve të vogla dhe 14% të ndërmarrjeve të mesme i konsiderojnë shpenzimet e përgatitjes së informacioneve kontabël të pajustificueshme në krahasim me dobinë e tyre.

Nga literatura e shqyrtuar mund të shihet se SNRF për NMV është standard i adoptuar për njësitë e vogla dhe të mesme ekonomike dhe është i përshtatshëm për të ofruar informacion të nevojshëm dhe të përshtatshëm duke mos i dëmtuar interesat e shfrytëzuesve të informacioneve nga pasqyrat financiare gjë që është edhe qëllim parësor i raportimit financiar. Hartuesit e këtij Standardi (BSNK), kanë patur parasysh mundësitë dhe kapacitetet e njësive ekonomike të vogla dhe të mesme në lidhje me raportimin financiar për këtë arsye kanë hartuar parime dhe rregulla kontabël të përshtatshme dhe të mjaftueshme si për pronarët dhe drejtuesit e këtyre njësive ekonomike ashtu edhe për shfrytëzuesit e informacioneve nga pasqyrat financiare. Në këtë mënyrë, BSNK deklaron se në hartimin e SNRF për NVM ka mbajtur shumë në konsideratë raportin kosto përfitim të zbatimit të këtij standardi (IASC Foundation Education, 2009).

Studimet e shumta në lëmin e nevojës së zbatimit të SNRF për NMV theksojnë se ky Standard nuk lë të mangët asgjë në pikëpamje të ofrimit të informacioneve të nevojshme për shfrytëzuesit e të dhënave nga raportimet financiare të njësive ekonomike të vogla dhe të mesme. Me këtë rast janë dhënë arsye bindëse se për NMV-të duhet të zbatohen SNRF-të për NMV ashtu si që zbatohen në shumë vende të botës.



#### **II.4 Rishikimi i literaturës - raportet në mes të raportimit financiar dhe tatimor**

Çështjen e ndikimit të raportimit tatimor në raportimin financiar si dhe nevojën e përafrimit të këtyre raportimeve e kanë shqyrtuar në punimet e tyre shumë studiues, me qëllim të zvogëlimit të dallimeve në mes të raportimeve të ndryshme dhe zvogëlimit të ngarkesës për njësitë ekonomike për hartim të më shumë raporteve financiare.

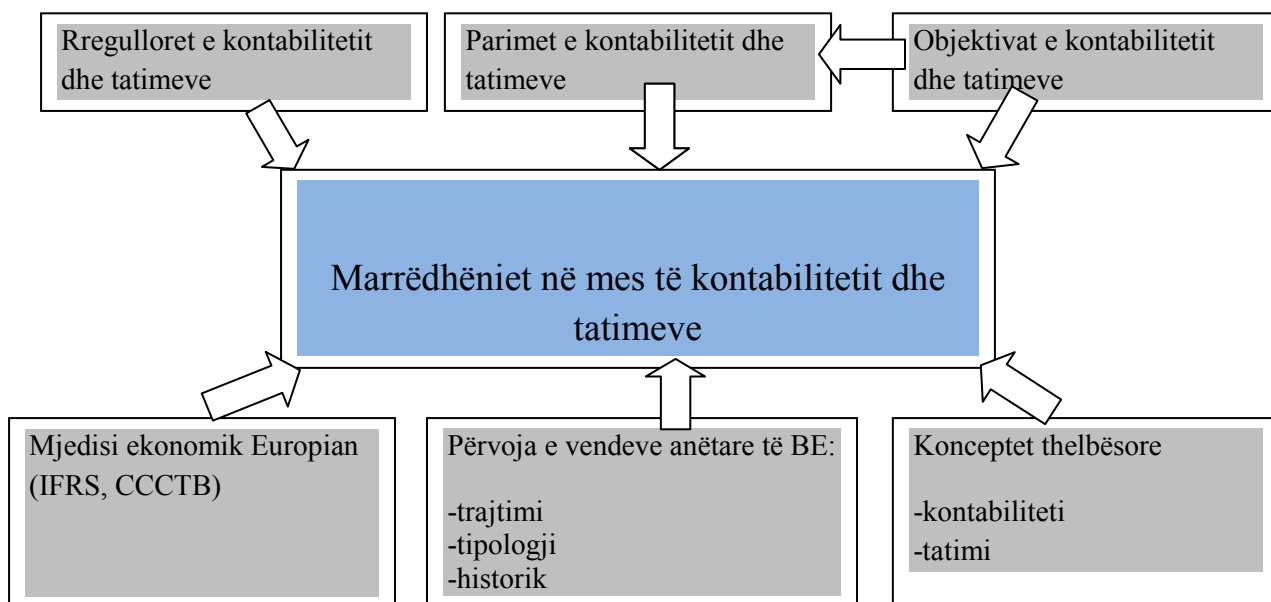
Në shumë vende të botës, për një kohë të gjatë, raportimi për qëllime tatimore ka patur ndikim në raportimin financiar, sepse çdo shtet për shkak të rëndësisë që ka sfera e tatimeve për mbushjen e buxhetit të shtetit i ka dhënë peshë të veçantë rregullimit ligjor të kësaj lëmie.

Cuzdriorean & Matiș (2012) kanë konstatuar se:

*Lidhja midis kontabilitetit dhe tatimeve ka kompleksitetin dhe dinamikën si attribute kryesore. Duke pasur parasysh këtë lidhje, futja e SNRF në Evropë ka gjeneruar një seri të tërë të standardeve të kontabilitetit të analizuara nga autoritetet tatimore. Një kuadër i tërë teorik mund të zhvillohet në bazë të këtij fakti. Kur kjo lidhje adresohet, duhet të përmenden faktorët: kontabiliteti dhe rregullat fiskale; konceptet e kontabilitetit dhe ato tatimore; mjedisi ekonomik evropian nën SNRF dhe ndikimi i CCCTB; parimet e kontabilitetit dhe tatimeve; marrëdhënia midis kontabilitetit dhe tatimeve bazuar në përvojën e shteteve të BE-së (qasje, tipologji, histori).*

Një kuadër i tillë teorik, për një qasje të integruar në marrëdhëniet në mes të kontabilitetit dhe tatimeve është paraqitur në figurë.

Figura 2.1 Korniza teorike e marrëdhënieve midis kontabilitetit dhe tatimeve



Burimi: Cuzdriorean & Matiș (2012)

Secili prej këtyre faktorëve është adresuar në literaturë, duke u dhënë atyre një hapësirë më të gjerë ose më të vogël në varësi të drejtimit të lidhjes midis kontabilitetit dhe tatimeve. Kështu, konceptet e kontabilitetit dhe taksave janë diskutuar edhe në kuadër të spektrit të përkufizimit të tyre dhe fraza më e diskutuar ka qenë: fitimin kontabël - fitimi tatimor.

Kontabiliteti tatimor bazuar në opinionin e Gielen dhe Hegarty (2007), duhet të jetë i bazuar në parimet themelore të mëposhtme:

- *neutralitetit (skemat e investimeve duhet të analizohen pa ndikimin e taksave);*
- *thjeshtësia e rregullave tatimore: aplikimi, të kuptuarit, kapaciteti për të promovuar efikasitetin dhe konkurrencën;*
- *zbatueshmëria e lehtësuar e rregullave fiskale;*
- *aftësia tatimore, fitimi tatimor në përgjithësi duke përfshirë edhe fitimet kapitale të realizuara dhe humbjet;*

- *fitim tatimor minimal i vazhdueshëm për autoritetet (duke kufizuar taksapaguesve për të rialokuar të ardhura ose shpenzime për periudha të ndryshme tatimore);*
- *instrument aktiv i politikës publike (nga stimujt e taksave të lejuara, organet tatimore mund të përdorin sistemin e taksave si një nxitje për zhvillimin dhe përsheptimin e investimeve);*
- *ndryshimet në rregullat tatimore (shpenzimet që lidhen me një ndryshim në rregullat e taksave si dhe përfitimet e zbatimit të ndryshimit me koston e bashkangjitur).*

Në pikëpamje të ndikimit reciprok në mes të raportimeve bazuar në standarde të kontabilitetit dhe raportimeve për çështje të tatimeve, ekzistojnë rregullime të ndryshme. Në disa raste rregullat tatimore dhe rregullat e raportimeve në bazë të standardeve janë plotësisht të pavarura dhe nuk ndikohen fare nga njëra tjetra. Kështu për shembull në SHBA dhe Mbretërinë e Bashkuar rregullat tatimore ndryshojnë plotësisht nga rregullat e kontabilitetit. Ndërkaq në raste të tjera në disa shtete dominojnë rregullat tatimore të cilat për një kohë të gjatë, deri në aplikimin e SNK/SNRF-ve, kanë patur ndikim në raportimin financiar si për shembull në rastin e shteteve të Evropës kontinentale si psh. Gjermani, Francë etj. Në këto raste ligjet tatimore vendosin rregulla të hollësishme në lidhje me hartimin e pasqyrave financiare. Ndërkaq janë të rralla rastet kur dominojnë rregullat e raportimit financiar të cilat përdoren edhe për qëllime tatimore. Në raste të tilla autoritetet tatimore nuk hartojnë rregulla të detajuara për llogaritjen e të ardhurave të tatueshme dhe raportet financiare të bazuara në standarde janë bazë për llogaritjen e detyrimeve tatimore. Në këto raste drejtimi i njësive ekonomike ka mundësi të zgjedh metoda më të përshtatshme kontabël të cilat janë më të favorshme për njësitë ekonomike në rrethana të caktuara sipas natyrës së veprimtarisë së biznesit.

Dallimet në mes të sistemeve të kontabilitetit Anglo-Sakson dhe atij Kontinental janë studiuar nga Blake et al. (1997). Në këtë studim dy vendet e BE (Gjermania dhe Mbretëria e Bashkuar) janë identifikuar si udhëheqës të dallimeve në traditën e kontabilitetit evropian Anglo-Sakson dhe Kontinental, dhe këto dallime janë prezantuar në Tabelën në vijim:

**Tabela nr. 2.4 Sistemi kontabël anglosakson dhe kontinental**

| <b>Sistemi kontabël Anglo-Sakson (Mbretëria e Bashkuar)</b> | <b>Sistemi kontabël Kontinental (Gjermania etj.)</b> |
|-------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| Paraqitja fer                                               | Këndvështrimi ligjor                                 |
| Orientimi nga aksionarët                                    | Orientim nga kreditorët                              |
| Shpalosja e informacioneve kontabël                         | Fshehtësia e informacionit kontabël                  |
| Rregullat e ndara për taksat                                | Dominimi i taksave                                   |
| Substanca mbi formën                                        | Forma mbi substancën                                 |
| Standardet profesionale                                     | Rregullat qeveritare                                 |

Burimi: Blake et al. (1997)

Hoogendoorn (1996) ka bërë një klasifikim në lidhje me marrëdhëniet në mes të kontabilitetit dhe tatimeve në vendet e mëdha të BE-së të cilat paraqiten si më poshtë:

- *Kontabilitet dhe tatimet janë karakterizuar si të varur dhe kjo marrëdhënie nuk pritet të ndryshojë. Në këto raste nuk do të gjeni rregullore të tatimeve të shtyra, dhe si rezultat, disa alternativa janë të lejuara. Të dy llogaritë individuale dhe të konsoliduara janë të ndikuar nga rregulloret e taksave, (vendet që përfaqësojnë Belgjika dhe Italia);*
- *Kontabilitet dhe tatimet janë të varur dhe kjo marrëdhënie nuk pritet të ndryshojë. Ekzistojnë disa rregullore të tatimeve të shtyra me influencë fiskale. Franca dhe*

*Gjermania janë të përfshira në këtë kategori (Gjermania mund të përfshihet në kategorinë e parë);*

*-Kontabilitet dhe tatimet janë ende të varur, por qëllimi i ndërprerjes së marrëdhënieve në mes tyre është i dëshiruar. Nuk ka rregulla strikte në lidhje me tatimin e shtyrë (Suedia dhe Finlanda);*

*- Kontabilitet dhe tatimet janë formalisht të pavarura; në praktikë lidhja mes tyre karakterizohet si shumë e fortë. Nuk ka rregulla të rrepta të tatimeve shtyra ( Polonia dhe Republika Çeke);*

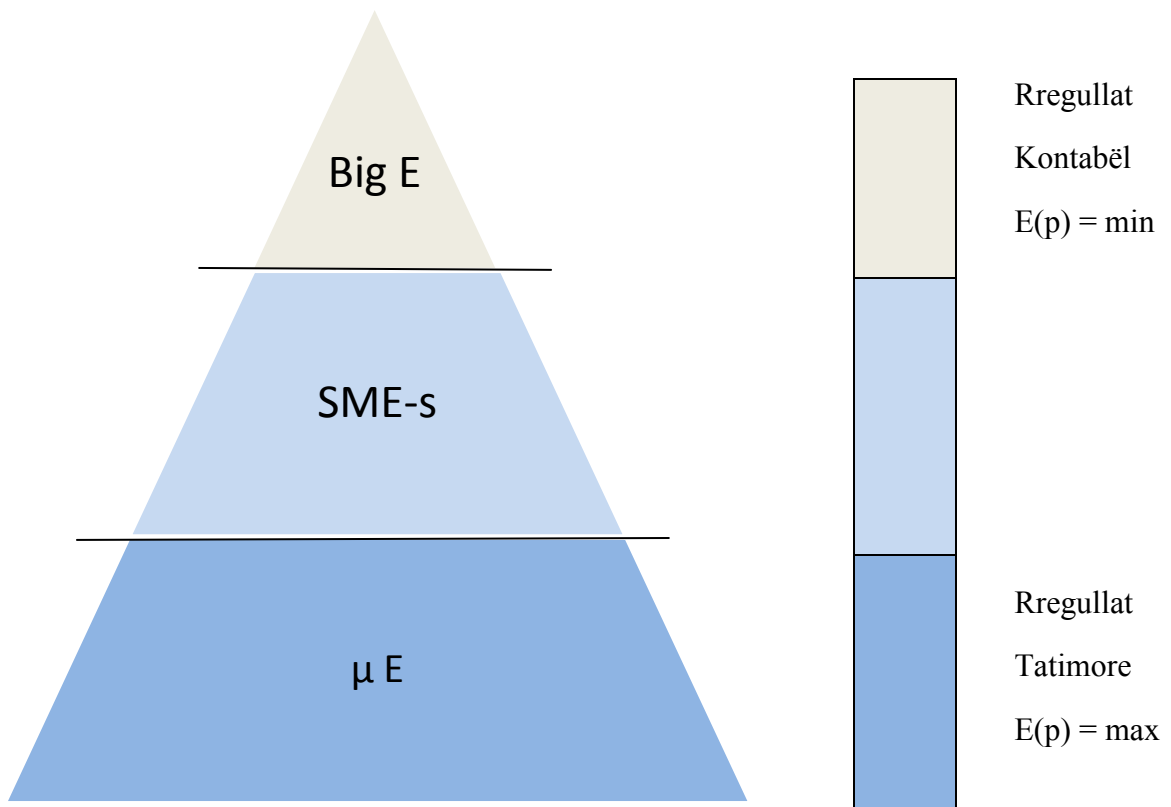
*- Kontabilitet dhe tatimet janë të pavarur. Rregullorja alternative lejon tatimin e shtyrë (Denimarka);*

*- Kontabilitet dhe tatimet janë të pavarur dhe ekzistojnë rregullore specifike për tatimin e shtyrë ( Irlanda, Britania e Madhe, Holanda dhe Norvegjia).*

Fekete et al. (2009) në një studim për kompanitë e listuara në bursën e Bukurestit kanë bërë grupimin e njësive ekonomike në varshmëri prej lidhjes në mes të kontabilitetit dhe tatimeve. Në studimin e tyre kanë arritur në përfundim se lidhja në mes të rregullave kontabël dhe atyre tatimore ndryshon varësisht prej madhësisë së njësive ekonomike dhe kjo lidhje karakterizohet me atë se te bizneset e vogla dominojnë rregullat tatimore dhe duke vazhduar në drejtim të bizneseve të mëdha kjo lidhje zbehet duke u ndikuar nga rregullat kontabël të cilat për bizneset e mëdha cilësohen të jenë dominuese.

Një marrëdhënie në mes të rregullave kontabël dhe atyre tatimore në vartësi të madhësisë së njësive ekonomike është paraqitur në figurën në vijim:

**Figura nr.2.2 Rregullat kontabël vs tatimet dhe piramida e madhësisë së bizneseve**



Burimi: Fekete et al. (2009)

Big E – përfshinë njësitë ekonomike të mëdha (private dhe publike)

SME- Njësitë e mesme dhe të vogla;

$\mu E$  – Mikro – njësitë

$E(p)$ - Koeficienti Pearson (korrelacioni Pearson) për vlersimin e marrëdhënies midis kontabilitetit dhe tatimeve.

Nga figura mund të vërehet se ekziston një lidhje e fortë ( $E(p) = \max$ ) midis kontabilitetit dhe tatimeve të mikro-njësitë dhe më tej drejt SME-ve intensiteti vjen duke u zvogëluar drejt kulmit të piramidës duke arritur minimumin për Big E ( $E(p) = \min$ ).

Në teori është e pranuar se autoritetet tatimore janë një nga përdoruesit më të mëdhenj të pasqyrave financiare të NVM-ve. Kështu, Lungu et al. (2007), ka gjetur se autoritetet

tatimore i përdorin pasqyrat financiare për të llogaritur fitimin bruto, shpërblimet e drejtuesve, llogaritjet e taksave, shpenzimet totale si dhe për të kontrolluar nëse shpenzimet e marra në llogaritje janë ato të lejuara..., (Lungu, Caraiani, & Dascalu, 2007: 2).

Në vende të ndryshme ka legjislacione të ndryshme taksash dhe pasqyrat financiare të hartuara në përputhje me SNRF për NVM, jo gjithnjë mund të përputhen me to. Në situata të tilla, njësitë ekonomike që do të adoptojnë SNRF për NVM duhet të përgatisin dy sete të ndryshme raportesh financiare, njëri në përputhje me SNRF për NVM dhe tjetri në përputhje me kërkesat e legjislacionit të tatim taksave.

Sipas BSNK (2009), ndryshimet në legjislacionin e taksave mund të bëhen vetëm prej autoriteteve qendrore dhe vetëm nëse janë në interes të ekonomisë kombëtare dhe vetë njësisë ekonomike.

Larson dhe Street (2004), në bazë të të dhënave të mbledhura nga firmat e ndryshme ndërkombëtare kanë gjetur se dy pengesat më të rëndësishme në fushën e raportimit financiar janë: natyra e komplikuar e SNRF-ve dhe orientimi tatimor i sistemeve kombëtare të kontabilitetit (Larson & Street, 2004: 89, 119).

Në një punim të Mulyadi et al, (2012), theksohet se:

*“Me zbatimin e SNRF-ve, standarde të reja të kontabilitetit, do të ndikohet në tatime. Ky ndikim do të jetë më i dukshëm për shoqëritë shumëkombëshe ku ato do të përballen me ndikimin e zbatimit të SNRF-ve në taksat e më shumë se një juridiksioni tatimor. Zbatimi i SNRF do të krijojë një rritje të ETR (norma efektive e tatimit) ose një ETR më të luhatshme. Zbatimi i SNRF gjithashtu do të krijojë një mundësi për të ulur tatimin e jashtëm. Edhe pse SNRF tani përdoret si standard i zakonshëm i raportimit, në disa vende ende është e nevojshme për të përgatitur raportin financiar të bazuar në GAAP kombëtar për qëllime tatimore. Në disa vende tjera, të cilat janë në proces drejt zbatimit të SNRF-ve, ende janë të pavendosur nëse do të përdorin*

*raportim financiar të bazuar në SNRF apo raportim financiar bazuar në GAAP si bazë për kalkulimin të ardhurave të tatueshme” (Mulyadi et al. 2012: 160).*

Lidhur me harmonizimin e rregullave të qeverisjes korporative, rregulloreve tatimore dhe tregjeve financiare, De Martini (2005) ka arritur në përfundim se:

*Dallimet në faktorët e mjedisit i tejkalojnë të arriturat dhe qëllimet e harmonizimit dhe supozimi i realizimit të qëllimit të harmonizimit të kontabilitetit në fakt është harmonizimi i një sërë faktorësh të mjedisit, veçanërisht ato institucionale kështu që harmonizimi i pasqyrave financiare të NVM-ve nënkupton harmonizimin e rregullave të qeverisjes së korporatave, rregulloret tatimore dhe tregjet financiare (De Martini, 2005, në Baldarelli et al. 2005: 4).*

Sipas Eberhartinger dhe Klostermann (2007: 141), përdorimi i raportimit financiar bazuar në SNRF-të për llogaritjen e taksave do të thjeshtojë procesin e raportimit dhe do të minimizojë koston e pajtueshmërisë.

Përdorimi i raportimit financiar bazuar në SNRF-ve për llogaritjen e taksave do të thjeshtojë procesin e raportimit dhe do të minimizojë koston e pajtueshmërisë. Edhe pse përdorimi i SNRF si bazë e përlllogaritjes së taksave do të rrisë normën efektive të tatimit në disa industri të veçanta (Haverals, 2007: 69).

*Në Mbretërinë e Bashkuar, autoriteti i taksave lejon që korporatat të përdorin standardet kontabël të autorizuar si një pikënisje për llogaritjen e detyrimit tatimor. Autoriteti tatimor në Mbretërinë e Bashkuar ka futur pastaj rregullore me qëllim që të ardhurat e tatueshme të korporatës do të jenë të njëjta pavarësisht nga fitimi para taksave i cili është si pikë fillestare. Mirëpo, kjo rregullore nuk e arrinë gjithmonë rezultatin e duhur (Collins, 2011, në Mulyadi et al. 2012: 163).*

Ndërkaq, në Australi raporti në mes të rregullimeve tatimore dhe zbatimit të SNRF-ve është rregulluar në këtë mënyrë:



*“Në Australi, nuk ka asnjë rregullore të re taksash në lidhje me zbatimin e SNRF –ve, prejse janë duke u zbatuar në këtë vend që nga viti 2005. Tatimi në fitimin aktual në Australi është 30%. Për vlerësimin e inventarit, tatimpaguesi Australian mund të zgjedhin metodën e mëposhtme: koston (koston e plote), vlerën e shitjes së tregut ose çmimin e zëvendësimit. LIFO nuk është e lejuar për qëllime tatimore, të ngjashme me SNRF. Ky vlerësim për qëllime tatimore nuk është e nevojshme që të jetë në përputhje për qëllime kontabël. Fitimet kapitale në Australi janë ndarë në: asetet fikse dhe të tjera. Për fitimet kapitale nga pasuritë fikse do të trajtohen si të ardhura të zakonshme dhe do të taten në CIT, përndryshe ajo do të jetë subjekt i tatimit mbi fitimet kapitale” (Mulyadi et al. 2012: 162).*

Në përgjithësi literatura i sheh si ngarkesë raportimet bazuar në dy e më shumë sete të raportimeve financiare, njëri i bazuar në standarde të kontabilitetit dhe tjetri i bazuar në kërkesat e ligjeve tatimore, prandaj shihet si e arsyeshme të bëhet përafrim në mes të raportimeve me qëllim të thjeshtësimit të raportimit dhe një uniformitet sa më i madh i mundshëm duke i kursyer njësitë ekonomike në këtë aspekt nga ngarkesa e përgatitjes së raportimit në dy e më shumë baza.

## KAPITULLI III: RAPORTIMI FINANCIAR DHE TATIMOR

### III. 1. Raportimi financiar në Kosovë

Në Kosovë, nga viti 2001 raportimi financiar ka qenë i rregulluar në bazë të një Rregulloreje (Rregullorja 2001/30) të lëshuar nga Administrata e Kombeve të Bashkuara në Kosovë ( UNMIK)<sup>5</sup>. Me këtë Rregullore është themeluar Bordi për Raportim Financiar i Kosovës (BRFK) si institucion i pavarur në fushën e raportimit financiar të organizatave afariste në Kosovën e pasluftës.

Sipas kësaj rregulloreje kompetencat dhe përgjegjësitë e BRFK kanë qenë:

- Bordi është i pavarur në kryerjen e përgjegjësiave dhe detyrave të tij, varësisht nga autoriteti i gjithëmbarshtëm i Përfaqësuesit Special të Sekretarit të Përgjithshëm (PSSP). Ai mund të nxjerrë udhëzime administrative apo gjëra të tjera që lidhen me funksionet e tij.
- Bordi ka kompetenca për të lidhur kontrata dhe sipas nevojës për të nxjerrë udhëzime administrative për kryerjen e funksioneve të veta, duke përfshirë kontratat e punësimit, kontratat e strehimit dhe të dhënies me qira të pajisjeve. Këto kontrata duhet të jenë në pajtim me rregullat e prokurimit dhe me procedurat e organit kompetent qeveritar.
- Bordi nxjerr standarde të kontabilitetit në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit (SNK). Bordi vendos se cilat standarde të SNK-së do të zbatohen, duke marrë parasysh mjedisin afarist në Kosovë.
- Bordi nxjerr standarde të revizionit në përputhje SNA-në.

---

<sup>5</sup> “Rregullorja për themelimin e Bordit të Raportimit Financiar të Kosovës si dhe të regjimit të raportimit financiar të organizatave afariste”, dt. 29 Tetor 2001.

-Bordi ia përcjellë PSSP-së sa më parë që të jetë e mundur një kopje të të gjitha standardeve të nxjerra. PSSP mund ta përdorë të drejtën e tij për të anuluar çdo standard të posaçëm të nxjerrë nga Bordi.

-Standardet të cilat tanimë janë nxjerrë nga Autoriteti Qendror Fiskal në kohën e themelimit të Bordit do të kenë vlerë të vazhdueshme. Bordi, posa të jetë praktikisht e mundur pas themelimit të tij, sërish nxjerr çfarëdo standardi në emër të tij që më parë është nxjerrë nga Autoriteti Qendror Fiskal, pa i ndryshuar fare ato standarde.

-Standardet e kontabilitetit dhe të revizionit të nxjerra nga Bordi botohen dhe shpërndahen në tërë Kosovën në gjuhën angleze, shqipe dhe serbe, kurse në rast të mosmarrëveshjes mbizotëron versioni në anglisht.

-Bordi u ofron udhëzime teknike dhe informacione organizatave afariste lidhur me standardet e kontabilitetit dhe të revizionit që nxirren nga ai.

-Bordi cakton standardet për aftësimin teknik lidhur me çertifikimin e kontabilistëve dhe licencimin e revizorëve.

-Bordi ka përgjegjësi për licencimin e revizorëve.

-Për një afat kalimtar pas hyrjes në fuqi të kësaj Rregulloreje, por jo më vonë se deri më 31 dhjetor 2001, kompetencat për licencimin e revizorëve që i ka Bordi barten mbi Autoritetin Qendror Fiskal.

Në pajtim me kompetencat e veta Bordi ka nxjerr Standardet Kosovare të Kontabilitetit të cilat kanë qenë një përshtatje e Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit në rrethanat e Kosovës. Për qëllime të raportimit financiar, në Kosovë që nga 1 Janari 2002 kanë qenë në fuqi Standardet Kosovare të Kontabilitetit (SKK), të miratuara nga Këshilli Kosovar për Raportim Financiar. Këto Standarde paraqesin një ndryshim të rëndësishëm drejtë

zhvillimit të sistemit modern të raportimit financiar dhe të zbatimit të rregullave kontabël në Kosovë. Standardet kosovare të kontabilitetit kanë qenë të bazuara dhe në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit. Nga 34 SNK-të ekzistuese në vitin 2001, vetëm 19 janë përzgjedh për Kosovën, duke menduar se në këto 19 Standarde janë të përfshira të gjitha kërkesat e 34 SNK-ve. Kjo do të garantoj se të gjitha kompanitë që raportojnë në bazë të SKK , do të jenë në përputhje me SNK-të.

Organizatat afariste që duhet t'i përgatisin pasqyrat e gjendjes financiare sipas Rregullores 2001/30:

1. Organizatat afariste që janë korporata, qoftë me qarkullim vjetor më tepër se 100.000 euro, qoftë me pasuri të gjithëmbarshme mbi 50.000 euro, duhet t'i përgatisin pasqyrat e gjendjes financiare për qëllime të përgjithshme në përputhje me këtë Rregullore (Neni 4.1).
2. Ndërmarrjet që punojnë me fonde publike apo shoqërore i përgatisin pasqyrat e gjendjes financiare për qëllime të përgjithshme në përputhje me këtë Rregullore.
3. Organizatat afariste, në mbështetje të paragrafëve të mësipërm, gjatë përgatitjes së pasqyrave të përgjithshme financiare duhet t'i përdorin standardet e kontabilitetit të nxjerra nga Autoriteti Qendror Fiskal apo nga Bordi.
4. Pavarësisht nga sa u tha më lartë, organizatat afariste mund t'i përgatisin pasqyrat e gjendjes financiare për qëllime të përgjithshme në përputhje me SNK-në.

Organizatat afariste që i nënshtrohen kontrollimeve financiare:

- Organizatat afariste që kanë qarkullim vjetor ose pasuri të përgjithshme me vlerë mbi

250.000 euro pasqyrat e gjendjes së tyre financiare për qëllime të përgjithshme do të kontrollohen nga revizorë të licencuar në përputhje me standardet e revizionit në fuqi (Rregullorja 2001/30, neni 5.1).

-Në fuqi do të jenë standardet (SNK-të) në gjuhën angleze të përkthyer në gjuhën shqipe.

Brenda gjashtë muajsh nga përfundimi i vitit financiar:

- (a) Korporatat në bazë të nenit 5.1 ia dorëzojnë zyrës së regjistrimit të biznesit pasqyrat e revizionuara financiare për qëllime të përgjithshme;
- (b) Ndërmarrjet shoqërore të cilat punojnë me fonde publike ose shoqërore që janë në kuadër të nenit 5.1, ia dorëzojnë pasqyrat e gjendjes financiare për qëllime të përgjithshme të parevizionuara organit përkatës mbikëqyrës si dhe Autoritetit Qendror Fiskal;
- (c) Korporatat në mbështetje të neni 4.1, por jashtë suazave të nenit 5.1, ia dorëzojnë pasqyrat e gjendjes financiare për qëllime të përgjithshme të parevizionuara zyrës së regjistrimit të biznesit, ndërsa
- (ç) Ndërmarrjet afariste shoqërore dhe ato që punojnë me fonde publike a shoqërore që i nënshtrohen kësaj Rregulloreje, por jashtë suazave të nenit 5.1, ia dorëzojnë pasqyrat e gjendjes financiare për qëllime të përgjithshme të parevizionuara organit përkatës mbikëqyrës dhe Autoritetit Qendror Fiskal .

Standardet Kosovare të Kontabilitetit kanë qenë në përdorim deri në vitin 2011 kur janë bërë ndryshime ligjore të cilat e kanë rregulluar këtë lëmi.

Që nga viti 2011 të gjitha njësitë e mëdha ekonomike si dhe njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla që për nga statusi juridik janë shoqëri aksionare apo shoqëri me përgjegjësi të

kufizuar, janë të obliguara ti aplikojnë SNK-të dhe SNRF-të e plota për përgatitjen e pasqyrave financiare (Ligji 04/L-014)<sup>6</sup>.

Detyrimin për përgatitjen e pasqyrave financiare ky Ligj e rregullon sipas nenit 3 si në vijim:

1. Shoqëritë tregtare përgatisin pasqyrat financiare për qëllime të përgjithshme në pajtim me këtë ligj.
2. Shoqëritë tregtare që kryejnë aktivitetin e tyre me mjete shoqërore apo publike do të përgatisin pasqyra financiare për qëllime të përgjithshme në pajtim me këtë ligj.
3. Shoqëritë tregtare me rastin e përgatitjeve të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme, aplikojnë standardet e kontabilitetit, rregulloret dhe udhëzimet administrative të lëshuara nga KKRF-ja sipas nenit të 5 të këtij ligji.
4. Pavarësisht nga paragrafi 3. i këtij neni, shoqëritë tregtare mund të përgatisin pasqyra financiare plotësisht në pajtim me SNRF-në duke njoftuar KKRF-në.

#### ***Klasifikimi i Shoqërive Tregtare bëhet sipas Nenit 4 të këtij Ligji***

1. Kategoritë e shoqërive tregtare për qëllim të raportimit financiar klasifikohen si vijon:

**1.1. shoqëritë tregtare të mëdha janë ato të cilat plotësojnë dy nga tri kriteret në vijim:**

- 1.1.1. qarkullim vjetor (neto): më i madh se katër milion (4 000 000) Euro;
- 1.1.2. asetet (pasuritë) bruto në bilancin e gjendjes: më të mëdha se dy milion euro (2 000 000) Euro;
- 1.1.3. numri mesatar i të punësuarve gjatë vitit financiar: më i madh se 50.

---

<sup>6</sup> Ligji Nr. 04/L-014, Ligji për kontabilitet, raportim financiar dhe auditim, , dt. 26 Gusht 2011.

**1.2. shoqëritë tregtare të mesme janë ato të cilat plotësojnë dy nga tri kriteret në vijim:**

1.2.1. qarkullim vjetor (neto): më i madh se dy milion (2 000 000) mirëpo më i vogël se katër milion (4 000 000) Euro;

1.2.2. asetet (pasuritë) bruto në bilancin e gjendjes: në mbi një milion (1 000 000) dhe me pak se dy milion (2 000 000) Euro;

1.2.3. numri mesatar i të punësuarve gjatë vitit financiar: më i madh se 10 mirëpo më i vogël se 50.

**1.3. shoqëritë tregtare të vogla janë ato të cilat i plotësojnë dy nga tri kriteret në vijim:**

1.3.1. qarkullim vjetor (neto): më i madh se pesëdhjetëmijë (50 000) mirëpo më i vogël se dy milion (2 000 000) Euro;

1.3.2. asetet (pasuritë) bruto në bilancin e gjendjes: në mbi njëzetepesëmijë (25 000) dhe më pak se një milion (1 000 000) Euro;

1.3.3. numri mesatar i të punësuarve gjatë vitit financiar: deri në 10.

**1.4. mikro-ndërmarrjet:** janë ato biznese që kanë qarkullim vjetor, vlerë të aseteve (pasurive) dhe numrin mesatar të të punësuarve më të ulët se pragu që është paraqitur në këtë nënparagraf, që do të thotë:

1.4.1. qarkullim vjetor (neto): më pak se pesëdhjetëmijë (50 000) Euro;

1.4.2. asetet (pasuritë) bruto në datën e bilancit të gjendjes: më pak se njëzetepesëmijë (25 000) Euro;

1.4.3. numri mesatar i të punësuarve gjatë vitit financiar: më i vogël se 10.

2. Kriteret për kontabilitet dhe raportim të aplikueshme për mikro ndërmarrjet do të rregullohen nga KKRF-ja me qëllim të minimizimit të punës administrative për mikro-ndërmarrjet.

Neni 5 i këtij Ligji rregullon Zbatimin e SNRF, SNK, SKK dhe SNA dhe kërkesave tjera për përgatitjen dhe auditimin e pasqyrave financiare si në vijim:

1. Shoqëritë tregtare të mëdha në Kosovë sipas nenit 4 të këtij ligji duhet të aplikojnë SNK/SNRF dhe interpretimet, rekomandimet dhe këshillimet e nevojshme të lëshuara nga Bordi për Standarde Ndërkombëtare të Kontabilitetit të cilat miratohen nga KKRF-ja.

2. Shoqëritë tregtare sipas nenit 4, paragrafi 1. nën-paragrafët 1.1., 1.2. dhe 1.3., që janë të regjistruara si shoqëri me përgjegjësi të kufizuar ose shoqëri aksionare, përgatisin pasqyrat financiare në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar, të lëshuara nga Bordi për Standarde Ndërkombëtare të Kontabilitetit, të cilat miratohen nga KKRF-ja.

3. Pasqyrat financiare të konsoliduara të shoqërive tregtare sipas paragrafit 1. të këtij neni bëhen sipas Direktivës 78/660/EEC BE-së dhe SNRF-së.

4. Pasqyrat financiare sipas nenit 4 paragrafit 1. nën-paragrafit 1.1. të këtij ligji do të auditohen nga firmat e auditimit që janë të licencuara për të kryer auditim nga autoritetet kompetente siç janë definuar në këtë ligj.

5. Pasqyrat financiare sipas nën-paragrafit nenit 4 paragrafi 1. nën-paragrafët 1.2 të këtij ligji do të auditohen nga firmat e auditimit ose auditor që janë të licencuar për të kryer auditime nga autoritetet kompetente siç janë definuar në këtë ligj.

6. Të gjitha auditimet në Kosovë që përfshijnë të gjitha auditimet e kërkuara nga ky ligj, dhe auditimet e jashtme të pavarura të bizneseve të tjera për organizatat joprofitabile, organizatat tjera shoqërore apo publike dhe entitetet tjera të cilat janë të mandatuara me



ligjet tjera të aplikueshme në Kosovë, do të kryhen në pajtueshmëri me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA) dhe interpretimet relevante, udhëzimet dhe deklaratat e IAASB, dhe nga auditorët që janë të aprovuar për të kryer auditime nga autoritetet kompetente siç janë definuar nga ky ligj.

7. Autoriteti kompetent për miratimin e Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit dhe të interpretimeve relevante, udhëzimeve dhe deklaratave të IAASB do të jetë KKRF.

**Dorëzimi dhe publikimi i pasqyrave financiare sipas këtij Ligji është rregulluar si në vijim:**

1. Pasqyrat financiare të shoqërive tregtare auditohen në pajtim me standardet ndërkombëtare të auditimit dhe në pajtim me nenin 5 paragrafi 1. të këtij ligji, dorëzohen dhe publikohen në KKRF dhe një kopje dorëzohet në MTI, jo më vonë se më 30 prill të vitit vijues për vitin e kaluar.

2. Pasqyrat financiare të konsoliduara që auditohen në pajtim me Standardet ndërkombëtare të auditimit dhe në pajtim me nenin 5 paragrafi 3. të këtij ligji, do të dorëzohen në KKRF dhe një kopje në MTI, jo më vonë se 30 qershor të vitit vijues.

Funksionet e KKRF-së sipas këtij Ligji janë të rregulluara ashtu që ky institucion ka për detyrë:

1.1. të hartojë dhe aprovojë Standardet e Kontabilitetit të Kosovës në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit SNK/SNRF dhe direktivat relevante të BE-së;

1.2. mbikëqyrë dhe zbaton standardet e auditimit në përputhje me SNA dhe direktivat relevante të BE-së;

1.3. licencimi dhe mbajtja e regjistrit të auditorëve dhe firmave audituese dhe shoqatave profesionale të kontabilitetit dhe auditimit;

1.4. adoptimi i standardeve të etikës profesionale, kualitetit të brendshëm të firmave audituese;

1.5. mbikëqyrë edukimin e vazhdueshëm, sigurimin e kualitetit dhe sistemit disiplinor;

2. KKRF-ja nostrifikon certifikatat ndërkombëtare të auditorëve dhe kontabilistëve.

3. Kandidatët që kanë tituj dhe kualifikime tjera kanë të drejtë në njohjen e këtyre titujve dhe kualifikimeve në bazë të kërkesës për njohje pranë shoqatës së miratuar në Kosovë. Secila shoqatë e miratuar duhet që të ketë skemë të miratuar nga KKRF, për njohjen e kualifikimeve dhe titujve tjerë nga ato të ofruara nga vetë shoqata në mënyrë që kandidatët e interesuar të mund të ushtrojnë të drejtën e përshkruar në këtë paragraf.

**Kompetencat tjera të KKRF-së janë:**

1. Licencimi dhe mbikëqyrja e shoqatave profesionale të kontabilistëve dhe audituesve të Kosovës

2. KKRF-ja publikon deklarata me shkrim për politikat, aktet nënligjore që do të ndihmojnë në zbatimin e standardeve të kontabilitetit dhe të auditimit në Kosovë

3. KKRF-ja publikon kërkesat e standardeve profesionale dhe të edukimit, kërkesat për pavarësinë e auditorit, duke përfshirë këtu edhe rishikimet e jashtme për siguri të cilësisë dhe procedurat disiplinore.

4. KKRF-ja publikon udhëzues shoqërive tregtare për të zbatuar standarde të caktuara (SNK/SNRF), të përshtatshme për shoqëritë tregtare.

5. Standardet, politikat dhe aktet nënligjore tashmë të lëshuara nga Bordi Kosovar mbi Standardet për Raportim Financiar, do të jenë në fuqi derisa të ndryshohen nga KKRF-ja.

6. Standardet e kontabilitetit dhe auditimit si dhe aktet nënligjore dhe dokumentet tjera të lëshuara nga KKRF-ja, do të publikohen në faqen e internetit të KKRF-së, sipas Ligjit nr. 02/L-37 për përdorimin e gjuhëve.

7. KKRF-ja mbanë regjistrin publik të të gjithë auditorëve dhe firmave të auditimit.

Nga sa u tha më lartë shihet se organizatat e mëdha afariste do të duhet të zbatojnë SNRF-të si dhe interpretimet, rekomandimet dhe të gjitha udhëzimet e nevojshme që janë të aprovuara nga KKRF.

Të gjitha organizatat afariste të mesme dhe të vogla të regjistruara si shoqëri me përgjegjësi të kufizuar ose shoqëri aksionare gjithashtu do të kërkohet të zbatojnë SNRF-të të aprovuara nga KKRF-ja. Formulimi i ligjit shtron pyetjen nëse SNRF për NVM-të mund të imponohen nga KKRF për ndërmarrjet e mesme dhe të vogla, duke lehtësuar një pjesë të barrës rregullative në këto kompani, apo nëse duhet të zbatohen SNRF të plota nga kompanitë e vogla.

KKRF ka treguar se aktualisht është duke punuar me Ministrinë e Financave për ta ndryshuar ligjin ashtu që SNRF për NVM-të të jenë të zbatueshme në Kosovë në një datë në vitin 2013<sup>7</sup>. Në këtë mënyrë që nga 1 Janari i vitit 2016 për pasqyrat e vitit paraprak në pajtim me Udhëzimin Administrativ Nr.04/2015, NMV duhet të zbatojnë SNRF për NMV.

Ligji mbi Raportimin Financiar hesht në lidhje me përdorimin e Standardeve të Kontabilitetit të Kosovës (SKK), edhe pse e mban KKRF-në përgjegjës për mbajtjen e SKK. Kjo ka krijuar konfuzion. Ligji përcakton që pasqyrat financiare të konsoliduara të të

---

<sup>7</sup> Raporti për respektimin e standardeve dhe kodeve (RRSK) të kontabilitetit dhe auditimit, Qershor 2012

gjitha ndërmarrjeve afariste duhet të jenë në përputhje me 78/660/EEC (kjo është një referencë për "Direktivën e Katërt") dhe SNRF.

Kërkesa për dorëzim të raporteve në Ligjin për Raportimin Financiar nuk specifikon agjenci në MTI, në të cilën duhet të dorëzohen pasqyrat financiare, as ligji nuk ofron udhëzime se si KKRF duhet të organizojë mbledhjen e këtyre pasqyrave, duke pasur parasysh mungesën aktuale të kapacitetit të tij. Personeli në KKRF ka punuar për ta përmirësuar situatën dhe kanë arritur disa suksese por mungesa e personelit profesional pamundëson arritjen sukseseve të duhura.

Në një punim të bërë nga Tyl (2012) theksohet se:

*“Me përjashtim të institucioneve financiare të qeverisura nga BQK-ja, pasqyrat financiare të shumë kompanive të Kosovës, duke përfshirë ndërmarrjet në pronësi publike (Aeroporti i Prishtinës dhe Posta dhe Telekomit të Kosovës janë përjashtime) nuk janë në dispozicion të publikut” (rosc\_kosovo 2012: 18).*

Kjo situatë nuk është konsistente me *acquis*, dhe mungesa rezultuese e transparencës nuk është e favorshme për tërheqjen e investimeve të huaja direkte.

### **III.2 Raportimi financiar në disa vende të Evropës**

Historikisht, standardet e raportimit financiar janë zhvilluar individualisht nga secili shtet. Ndonjëherë standardet janë caktuar nga qeveritë, ndërsa në disa raste edhe nga profesioni i kontabilitetit ose nga bordet e pavarura të kontabilitetit. Standardet kombëtare kanë qenë të vlefshme vetëm në rastet kur ndërmarrjet kërkonin financim ose investitorët kërkonin mundësi të investimit vetëm në atë shtet.

Vitet e fundit me globalizimin e tregjeve botërore të kapitalit ndodhi një ndryshim i madh.

Në ditët e sotme, investitorët kërkojnë mundësi për investime në tërë botën. Gjithashtu

edhe ndërmarrjet kërkojnë financim me çmim sa më të ulët në çdo vend. Në tregjet e globalizuara të kapitalit, dallimet në standardet e kontabilitetit i bëjnë pasqyrat financiare më pak të kuptueshme dhe të krahasueshme duke e dëmtuar kështu mundësinë për angazhimin efikas të kapitalit për investitorët dhe kreditorët. Kjo vlen jo vetëm për ndërmarrjet e mëdha por edhe për ato të vogla, pasi që gjithmonë ekziston nevoja për mjete monetare me kushte të volitshme.

Në vitin 1973 është themeluar Komisioni për Standarde Ndërkombëtare të Kontabilitetit (KSNK / IASC), standard-vënësit e kontabilitetit të disa shteteve u mbledhën që së bashku të krijojnë standarde ndërkombëtare të kontabilitetit dhe kështu KSNK aprovoi 41 Standarde Ndërkombëtare të Kontabilitetit (SNK / IAS). Sidoqoftë, deri në vitin 2000 vetëm një numër i kufizuar i kompanive publike, aksionet e të cilave tregtoheshin në bursa, adoptuan SNK-të, e gjithashtu dhe shumë pak nga kompanitë jo-publike (private) adoptuan këto standarde.

Në vitin 2001, KSNK u riorganizua dhe u riemërua si Bord i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit (BSNK/IASB).

Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar janë Standarde dhe interpretime të aprovuara nga Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar të cilat përfshijnë:

- a) Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF, IFRS);
- b) Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit (SNK, IAS);
- c) Interpretimet KIRFN/IFRIC; dhe
- d) Interpretimet KIS/SIC

Deri më sot, BSNK ka aprovuar gjithsej 14 Standarde Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF 14 hyn në fuqi nga 1 Janari 2016) si dhe ka korrigjuar dhe përmirësuar pothuajse secilin Standard Ndërkombëtar të Kontabilitetit (SNK/IAS) të trashëguar nga KSNK-ja (IASC). Lista e Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit publikuar nga IEKA është paraqitur në Shtojcën B.

### **Adaptimi i standardeve të reja ndërkombëtare të raportimit financiar dhe rishikimi i tyre**

Amendamentet e mëposhtme për standardet ekzistuese të lëshuara nga Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit dhe interpretimet e nxjerra nga Komiteti Ndërkombëtar i Interpretimeve për Raportimin Financiar janë efektive për periudhën aktuale:

- Ndryshimet në SNRF 1 “Miratimi për herë të parë i SNRF”- Përfshirja e kufizuar nga krahasimi i SNRF 7 Shpalosjet për adoptuesit për herë të parë (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 korrikut 2010),
- Ndryshimet në SNK 24 “Shpalosjet e palëve të ndërlidhura” – Thjeshtësimi i kërkesave për dhënie informacionesh shpjeguese për qeverinë lidhur me entitetet dhe qartësimi i përkufizimit të palëve të ndërlidhura (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Janarit 2011),
- Ndryshimet në SNK 32 “Instrumentet Financiare: Prezantimi” – Kontabiliteti për çështjet e të drejtave (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Shkurtit 2010),
- Ndryshimet në standarde të ndryshme dhe interpretimi “Përmirësimet në SNRF-të (2010)” rezultuar nga projekti i përmirësimit vjetor të SNRF publikuar me 6 Maj 2010

(SNRF 1, SNRF 3, SNRF 7, SNK 1, SNK 27, SNK 34, KIRFN 13) kryesisht me qëllim që të shmangin mospërputhjet dhe të qartësojnë formulimin (ndryshimet janë për tu aplikuar për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Korrikut 2010 apo 1 Janarit 2011 varësisht nga standardi/interpretimi),

(i) Ndryshimet në KIRFN 14 “SNK 19 - Kufizimi mbi definimin e përfitimit të pasurisë, kërkesat minimale për financim dhe bashkëveprimi i tyre” Parapagimet e një kërkesë minimale të financimit (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Janarit 2011),

(ii) KIRFN 19 “Mbyllja e Detyrimeve Financiare me Instrumentet e Kapitalit” (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Korrikut 2010).

(iii) SNRF 9 “Instrumentet Financiare” (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Janarit 2015),

(iv) SNRF 10 “Pasqyrat Financiare të Konsoliduara” (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Janarit 2013),

(v) SNRF 11 “Marrëveshjet e përbashkëta” (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Janarit 2013),

(vi) SNRF 12 “Shpalosjet e përfshirjes me entitete tjera” (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Janarit 2013),

(vii) SNRF 13 “Matja me vlerën e drejtë” (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Janarit 2013),

(viii) SNK 27 (korrigjuar në 2011) “Pasqyrat financiare të veçanta” (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Janarit 2013),

- (ix) SNK 28 (korigjuar në 2011) “Investimet në Ndërmarrje shoqëruese dhe të përbashkëta” (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Janarit 2013),
- (x) Ndryshimet në SNRF 1 “Adoptimi për here të parë i SNRF” (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Korrikut 2011),
- (xi) Ndryshimet në SNRF 7 “Instrumentet Financiare: Shpalosjet” (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Korrikut 2011),
- Ndryshimet në SNK 1 “Prezantimi i Pasqyrave Financiare” (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Korrikut 2012),
  - Ndryshimet në SNK 12 “Tatimet mbi të ardhurat” (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Janarit 2012),
  - Ndryshimet në SNK 19 “Përfitimet e punonjësve” (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Janarit 2013),
  - KIRFN 20 “Kostot e nxjerrjes në fazën e prodhimit në Miniera Sipërfaqësore” (efektive për periudhat vjetore që fillojnë më apo pas 1 Janarit 2013).

Deri në fund të vitit 2010, SNRF-të (IFRS) janë adoptuar nga kompanitë publike (të listuara në bursa) në mbi 120 shtete. Evropa ka qenë katalizator për adoptimin ndërkombëtar të SNRF-ve, duke e bërë aplikimin e tyre të obligueshëm për kompanitë publike që nga 1 Janari i vitit 2005 e tutje. Pas marrjes së këtij vendimi nga Unioni Evropian, shumë shtete tjera morën vendime të njëjta. Ndërsa shtetet të cilat nuk i adoptuan drejtpërdrejtë SNRF-të, i përshtatën standardet e tyre nacionale me SNRF-të.



Një ndër qëllimet kryesore të krijimit të Bashkësisë Evropiane ka qenë krijimi i tregut të përbashkët evropian. Me hapjen e kufijve nacional, kompanive të ndryshme i është mundësuar të veprojnë në tregjet e kapitalit dhe në tregjet globale në përgjithësi.

Me qëllim të rregullimit të lëvizjes së lirë të kapitalit, mallrave, shërbimeve dhe lëvizjes së lirë të personave, Bashkimi evropian ka bërë përpjekje për harmonizimin e kontabilitetit dhe raportimit financiar të shteteve anëtare përmes direktivave, rregulloreve dhe rekomandimeve të ndryshme. Direktivat e Bashkimit Evropian që kanë të bëjnë me sferën e raportimit financiar janë: Direktiva 78/660/EEC 4 që ka të bëjë me pasqyrat financiare të njësive ekonomike; Direktiva 83/349/EEC 7 e cila ka të bëjë me deklaratat e konsoliduara financiare; Direktiva 86/635/EEC 8, e cila ka të bëjë me procedurat e certifikimit të operacioneve të kontabilistëve të certifikuar publik në lidhje me mbikëqyrjen dhe kontrollin e pasqyrave financiare.

Kërkesat e këtyre direktivave kanë të bëjnë me sigurimin e saktësisë dhe cilësisë dhe sigurimin e informacionit kontabël të besueshëm në lidhje me pozitën financiare të njësive ekonomike. Kërkesat e këtyre direktivave gjithashtu kanë të bëjnë me kërkesat minimale për informacion në lidhje me raportimin financiar, strukturën e nevojshme të pasqyrës së të ardhurave dhe asaj të pozicionit financiar, kriteret në lidhje me vlerësimin e pasurive, përcaktimin e rregullave për deklaratat financiare si dhe mënyrën e publikimit të tyre.

Sipas Klikovac (2007), këto direktiva nuk kanë arritur nivelet e dëshiruara të transparencës dhe krahasueshmërisë së raportimit financiar për shkak të interpretimeve të ndryshme të këtyre direktivave në mes të vendeve anëtare.

Parlamenti Evropian, më 19.07.2002 ka sjellë Rregulloren 1606/2002, me të cilën parashihet aplikimi i SNRF-ve nga data 01.01.2005 për të gjitha Kompanitë që përgatisin pasqyra financiare të konsoliduara dhe të cilat janë të listuara në tregjet financiare të rregulluara në Bashkimin Evropian.

Miratimi i SNRF-ve për pasqyrat financiare të konsoliduara të kompanive të listuara në një treg në BE ka ndikuar në drejtim të përputhshmërisë ndërmjet sistemit ligjor të shumicës së vendeve evropiane dhe SNRF-ve të hartuara nga Bordi për Standarde Ndërkombëtare të Kontabilitetit i përbërë nga profesionist të fushës së kontabilitetit. Vlen të theksohet se kompani të ndryshme në vende të ndryshme të BE kanë patur probleme të ndryshme me rastin e zbatimit të SNRF-ve për shkak të natyrës së komplikuar të standardeve.

#### *Zbatimi i SNK/SNRF-ve në Kroaci*

Kroacia si vend i ri i BE qysh para anëtarësimit ka ndërmarr veprime në drejtim të harmonizimit të raportimit financiar sipas kërkesave të direktivave dhe rregulloreve të aprovuara nga Parlamenti evropian. Në kohën kur ishte kandidate për pranim në BE, në vitin 2006 ka aprovuar Ligjin për kontabilitet i cili ka qenë në harmoni me kërkesat e direktivës së katërtë dhe të shtatë të BE-së dhe në pajtim me Rregulloren e Parlamentit Evropian 1606/2002. Sipas këtij Ligji, SNK/SNRF-të janë bërë të obliguara për zbatim për Kompanitë e mëdha dhe për të gjitha kompanitë e listuara në bursë si dhe për ato që janë në procedurë të përgatitjes për kuotim në bursë. Si kompani të mëdha sipas Aktit Kroat të kontabilitetit konsiderohen kompanitë të cilat i plotësojnë dy nga tri kushtet e mëposhtme në vitin financiar të mëparshëm: (1) të ardhurave totale më të mëdha se 260 milion HRK

(afërsisht US \$ 45 milion Euro); (2) asetet e përgjithshme më të mëdha se 130 milionë HRK (afërsisht US \$ 23.000.000); dhe (3) numri mesatar i të punësuarve më shumë se 250. Gjithashtu, të gjitha bankat dhe institucionet e kursimeve, fondet e pensioneve, kompanitë e sigurimeve, kompanitë e lizing-ut, dhe kompanitë që menaxhojnë fondet pensionale dhe të sigurimit janë konsideruar si kompani të mëdha pavarësisht nga madhësia e tyre aktuale<sup>8</sup>.

Njësitë tjera ekonomike i është lënë mundësia që vullnetarisht të vendosin për zbatimin e SNK/SNRF-ve apo të zbatojnë standardet e aprovuara nga Këshilli Kroat për standarde të raportimit financiar.

NVM-të dhe subjektet e tjera – njësitë tjera ekonomike të cilat nuk janë të detyruara të përdorin SNRF-të të miratuar nga BE-ja, janë të obliguara të përgatisin pasqyrat e tyre financiare në përputhje me Standardet Kroate të Raportimit Financiar të përshtatura nga institucionet kroate të autorizuar në bazë të ligjeve në fuqi.

#### *Zbatimi i SNK / SNRF-ve në Itali*

Sipas rregulativës ligjore në Itali, të gjitha kompanitë e listuara kanë qenë të detyruara të zbatojnë SNK / SNRF-të duke u bërë të obligueshme nga viti 2006 për vitin paraprak. Në këtë mënyrë duke filluar nga 1 janar 2005, të gjitha kompanitë e listuara italiane dhe institucionet financiare janë të detyruara të përgatisin deklaratat e tyre të përkohshme dhe vjetore të konsoliduara financiare në përputhje me SNRF si rezultat i Rregullores

---

<sup>8</sup> Croatian Accounting Act, Akti mun të gjendet në adresën:  
<http://pak.hr/cke/propisi,%20zakoni/en/AccountingAct/Accounting.pdf>

Komunitetit Evropian 1606/2002 (Cordazzo, 2007, P2). Përpos kompanive të listuara në bursa edhe bankat dhe kompanitë e sigurimeve (pasqyrat e konsoliduara), janë të obliguara të përgatisin pasqyra financiare bazuar në SNK / SNRF. Edhe pse kompanitë e pa listuara të sigurimit janë të detyruara të miratojnë SNRF për llogaritë e tyre të konsoliduara, ato nuk janë të detyruara të miratojnë SNRF për llogaritë e tyre individuale. Informacioni i SNK/SNRF-ve ka ndikuar në perceptimin e biznesit, performancës dhe kompanitë italiane janë orientuar në përgatitjen e pasqyrave financiare në përputhje me SNK/SNRF-të duke bërë të mundur kështu që ato të zbatojnë një gjuhë globale të raportimit financiar si dhe të vlerësohen në një treg global (PricewaterhouseCoopers, 2004). Zbatimi i SNK/SNRF-ve, përpos që është i obliguar për kompanitë e lartpërmendura, janë të lejuara edhe kompanitë të cilat nuk janë të listuara të përgatisin pasqyrat financiare bazuar në SNK/SNRF-të. Sipas ligjeve italiane të raportimit financiar SNRF për NMV nuk është i lejuar. Për kompanitë për të cilat nuk kërkohet të përgatisin pasqyrat e tyre financiare në përputhje me SNRF, ato janë të detyruara të përgatisin raportimin financiar konform Parimeve të Kontabilitetit Italian (GAAP).

Ekzistojnë disa dallime në mes të raportimit sipas SNRF-ve dhe raportimit të bazuar në rregullat tatimore. Fitimi i tatueshëm është i bazuar kryesisht në standarde, me disa nga rregullimet (p.sh amortizimi për emrin e mirë) që parashikohet në ligjin e taksave. Sipas rregullave tatimore, rregullat e kualifikimit, klasifikimit dhe koha e alokimit që rezultojnë nga SNRF, janë të rëndësishme edhe për qëllime tatimore. Në pikëpamje të përputhshmërisë në mes të raportimit financiar dhe atij tatimor ekzistojnë disa përjashtime. Sipas PwC, këto përjashtime konsistojnë në: i) sasi të caktuar apo afatet kohore për zbritjen e kostove; ii) të deklarojë përjashtimin total ose të pjesshëm të sendeve të veçanta të të

ardhurave; iii) të lejojë tatimin e shtyrë të fitimeve të caktuara; iv) të vendosë që të ardhurat ose shpenzimet e caktuara mbi bazën e mjeteve monetare në vend se në baza akruale<sup>9</sup>.

Lidhur me planet për konvergjencën në mes të raportimit sipas SNRF-ve dhe raportimit tatimor mund të thuhet se rregullat tatimore ndryshohen shpesh me qëllim të zvogëlimit të dallimeve midis SNRF dhe raportimit tatimor. Megjithatë autoritetet nuk kanë njoftuar ndonjë plan të plotë të konvergjencës të raportimit tatimor me SNRF-të.

#### *Zbatimi i SNK/SNRF-ve në Bullgari*

Instituti i Kontabilistëve Publik të Çertifikuar (IDES)<sup>10</sup> është organ profesional i kontabilitetit në Bullgari. Ky institut këshillon qeverinë në lidhje me adoptimin e standardeve të kontabilitetit dhe ofron udhëzime rreth zbatimit të standardeve të cilat miratohen në nivel qeveritar.

Në Bullgari, zbatimi i SNRF të miratuar nga BE-ja kërkohet për të gjitha shoqëritë, letrat me vlerë të të cilave tregtohen në një treg të rregulluar; zbatimi i SNRF të miratuar nga BE-ja për pasqyrat financiare të konsoliduara dhe të veçanta të të gjitha kompanive letrat me vlerë të të cilave nuk tregtohen në një treg të rregulluar, përveç NVM-ve që nuk kanë kapitalin aksionar dhe subjektet që janë në proces të likuidimit dhe falimentimit.

Bazuar në madhësinë e kompanive, zbatimi i SNRF-ve është i rregulluar në bazë të kritereve të kombinuara ku merren parasysh vlera e aseteve, qarkullimi vjetor dhe numri i

---

<sup>9</sup> PricewaterhouseCoopers, IFRS adoption by country, September 2011

<sup>10</sup> Institute of Certified Public Accountants in Bulgaria, IDES; <http://www.ides.bg/en/Institution.aspx>

të punësuarve. Nëse kompanitë plotësojnë të paktën dy nga tre kriteret në vijim, ato duhet të përdorin SNRF-të e miratuara: asetet e përgjithshme në fund të vitit e kalojnë EUR 4 milion; shitjet për vitin e tejkalojnë 7,7 milion euro; numri i të punësuarve për vitin e tejkalon 250 (Banka Botërore, 2008, f. 4).

NVM lejohen të përdorin SNRF- të e miratuara nga BE-ja, por në qoftë se ato zgjedhin të përdorin SNRF, duhet ta bëjnë këtë si për pasqyrat financiare të konsoliduara ashtu edhe për ato të veçanta.

Instituti (IDES) dhe profesionistët janë të mendimit se për NMV-të duhet të zbatohen SNRF për NVM-të. Por ligjvënësit në përgjithësi janë të vendosur që të ndjekin rregullat e BE-së dhe derisa të bëhet e detyrueshme në BE, miratimi i SNRF për NVM-të në Bullgari me një vendim lokal nuk ka gjasa të ndodh<sup>11</sup>.

#### *Zbatimi i SNK/SNRF-ve në Rumani*

Ministria e Ekonomisë dhe Financave (MEF) ka përgjegjësi ligjore për çështjen e Standardeve të Kontabilitetit në Rumani. MEF-i ka krijuar një Këshill të Kontabilitetit dhe Raportimit Financiar për të këshilluar MEF-in në zhvillimin e Standardeve të Kontabilitetit. CECCAR<sup>12</sup> është një anëtar i Këshillit, ndërsa për anëtarë tjerë të Këshillit ka të përfshirë përfaqësues të agjencive qeveritare dhe ministritë, disa organe të tjera profesionale, si dhe akademikë.

---

<sup>11</sup> IFRS Application around the world, jurisdictional profile: Bulgaria, March 2015

<sup>12</sup> Corpul Expertilor Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR), (The Body of Expert and Licensed Accountants of Romania)

Me qenë se Rumania është një shtet anëtar i Bashkimit Evropian, ajo është subjekt i Rregullores së SNK-ve të miratuar nga Bashkimi Evropian në vitin 2002.

Rregullorja e SNK-ve e BE-së kërkon zbatimin e SNRF të miratuar nga BE-ja për pasqyrat financiare të konsoliduara të kompanive evropiane titujt e të cilëve tregtohen në një treg të rregulluar të letrave me vlerë, duke filluar nga viti 2005. Rregullorja e SNK nga BE-ja i jep shteteve anëtare mundësinë për të kërkuar ose lejuar SNRF të miratuar nga BE-ja në pasqyrat financiare të njësive ekonomike individuale dhe në pasqyrat financiare të njësive ekonomike, letrat me vlerë të të cilëve nuk e tregtohen në një treg të rregulluar të letrave me vlerë<sup>13</sup>.

Zbatimi i raportimit financiar sipas SNRF-ve të miratuar nga BE-ja kërkohet për pasqyrat financiare të konsoliduara të bankave dhe institucioneve të tjera të kreditit titujt e të cilëve nuk e tregtohen në një treg të rregulluar të letrave me vlerë.

Nga ana tjetër lejohet zbatimi i SNRF-ve të miratuar nga BE-ja në pasqyrat financiare të konsoliduara për të gjitha kompanitë e tjera (sipas Urdhrit të Ministrit të Financave Publike Nr 3055/2009)<sup>14</sup>. Ekzistojnë dy nivele të standardeve rumune për kontabilitetin e zbatueshëm për SME-të në Rumani. Sipas vendimit ministror të lartpërmendur dy grupet e standardeve ndryshojnë nga SNRF për NVM-të. Grupi më i plotë i standardeve zbatohet për NVM-të që plotësojnë të paktën dy nga tre kriteret e madhësisë së mëposhtme: asete totale më shumë se 3.650.000 €; qarkullimi neto më shumë se 7.300.000 €; numri i të punësuarve më shumë se 50.

---

<sup>13</sup> IFRS application around the world jurisdictional profile: Romania

<sup>14</sup> ORDIN Nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene

Për njësitë ekonomike më të vogla se të lartpërmendurat janë vendosur standarde që janë më të thjeshta për zbatim.

Sipas të dy grupeve të standardeve, matja e fitimit ose humbjes është në një linjë të ngushtë me matjen e të ardhurave të tatueshme sipas ligjeve tatimore rumune.

Janë bërë hulumtime të shumta lidhur përfitimet nga zbatimi i SNRF-ve si dhe për koston e aplikimit të SNRF-ve në njësitë ekonomike të Rumanisë.

Bazuar në efektin e cilësisë më të lartë të informacionit të kontabilitetit për tregun dhe ekonominë në tërësi, ka dëshmi që tregojnë se vlera e të ardhurave është rritur (Filip & Raffournier, 2010) dhe kostoja e kapitalit ka rënë pas harmonizimit me SNRF (Mihai et al., 2012).

Sacarin et al. (2013), ka hulumtuar perceptimin e profesionistëve të kontabilitetit në miratimin e SNRF-ve në llogaritë individuale të kompanive të listuara rumune, dhe ka identifikuar gjetjet e kostove të shkaktuara nga miratimi i SNRF: "1) përshtatjen e sistemeve të IT; 2) trajnimin e stafit; 3) tarifat për konsulentët e jashtëm; 4) shpenzimet fiskale të kalimit në SNRF; 5) tarifat shtesë për auditorët; dhe 6) punësimin e stafit shtesë".



### *Zbatimi i SNK/SNRF-ve në Maqedoni*

Sipas Ligjit për shoqëritë tregtare (Gazeta Zyrtare nr. 28/04, 84/05, 25/07, 87/08, 42/10, 48/10 dhe 24/11), Ministri i Financave është i autorizuar që të përcaktojë rregullat për mbajtjen e regjistrave kontabël.

Në Republikën e Maqedonisë, aplikimi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit është kërkuar nga 1 janari 1998. SNK –të të lëshuara nga Komiteti Ndërkombëtar i Standardeve të Kontabilitetit ishin për herë të parë të botuar në vitin 1997 në Rregulloren për Mbajtjen e regjistrave kontabël (Gazeta Zyrtare e Republikës së Maqedonia no.40 / 97).

Një Rregullore e re e Kontabilitetit është botuar më 29 dhjetor 2009 (Gazeta Zyrtare e Republikës së Maqedonisë 159/09 dhe 164/10) dhe ka qenë në fuqi nga 1 janari 2010. Kjo Rregullore përbën tekstin bazë të SNRF-ve, duke përfshirë Interpretimet lëshuar nga BSNK më 1 janar 2009.

Sipas Ligjit për shoqëritë tregtare, botuar në Gazetën Zyrtare të Republikës së Maqedonisë, zbatimi i SNRF-ve është i obliguara për të gjitha subjektet e mëdha dhe të mesme komerciale; subjektet tregtare të përcaktuara me ligj; subjektet tregtare që kryejnë veprimtari bankare dhe veprimtari të sigurimit; subjekte tregtare të listuara në bursë; dhe të gjitha degët për gupet e mësipërme.

Të gjitha subjektet tjera janë të obliguara të përdorin SNRF për NVM-të siç është publikuar në Gazetën Zyrtare të Republikës së Maqedonisë.

Sipas madhësisë kompani të mëdha në Maqedoni konsiderohen ato që i plotësojnë dy nga tre kriteret: Qarkullimi vjetor mbi 10 milion euro; asetet mbi 11 milion euro; mbi 250 të

punësuar. Ndërkaq si kompani të mesme janë ato me qarkullim vjetor 2-10 milion euro; asete në vlerë 2-11 milion euro dhe të punësuar nga 50-250 punëtorë.

Në praktikë mbizotëron mendimi se ka ngecje të mëdha në zbatimin e SNK/SNRF-ve në Maqedoni si rezultat i stafit të pamjaftueshëm profesional për implementimin dhe kontrollin e zbatimit të tyre.

Praktikisht nuk ka mekanizma efektiv për fuqizimin e zbatimit të standardeve ndërkombëtare të raportimit financiar ashtu si ato kanë qenë të parashikuara në Ligjin për shoqëritë Tregtare (Vasileva-Markovska, 2004). Andonovski (2008) ka konstatuar se implementimi në praktik i SNK-ve është i dyshimtë dhe mund të jep efekte të kundërta lidhur me transparencën në raportim financiar.

#### *Zbatimi i SNK/SNRF-ve në Slloveni*

Sipas rregullative ligjore të Sllovenisë (Akti ZGD-1)<sup>15</sup>, kërkohet që standardet e kontabilitetit sllovene të zhvillohen nga SIR<sup>16</sup>, me miratim të Ministrit të Financave dhe Ministrit të Ekonomisë, Zhvillimit dhe Teknologjisë. Kur miratimi i dy ministrive të jetë marrë, standardet duhet të publikohet në Gazetën Zyrtare në Slloveni. Akti kërkon që Standardet e Kontabilitetit sllovene "do të zhvendosë përmbajtjen e Direktivës 78/660 / EEC dhe Direktiva 83/349 / EEC (Direktivat e Kontabilitetit të BE-së) dhe koncept e tyre nuk do të jetë në kundërshtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar".

Si një shtet anëtar i Bashkimit Evropian, Sllovenia është subjekt i SNK sipas Rregullores së miratuar nga Bashkimi Evropian në vitin 2002. Rregullorja e SNK BE kërkon zbatimin e SNRF-ve të miratuar nga BE-ja duke filluar në vitin 2005, për pasqyrat financiare të

---

<sup>15</sup> Zakon o Gospodarskih družba ZGD-1 - Uradni list

<sup>16</sup> SIR - Slovenski Institut za Revizijo (Slovenian Institute of Auditors)

konsoliduara të kompanive evropiane titujt e të cilëve tregtohen në një treg të rregulluar të letrave me vlerë. Rregullorja e SNK e BE i jep shteteve anëtare mundësinë për të kërkuar ose lejuar zbatimin e SNRF-ve të miratuar nga BE-ja, në pasqyrat financiare individuale të kompanive ose në pasqyrat financiare të kompanive letrat me vlerë të të cilëve nuk tregtohen në një treg të rregulluar të letrave me vlerë.

Për kompanitë letrat me vlerë të të cilave nuk tregtohen në një treg të rregulluar kërkohet zbatimi i SNRF-ve të miratuar nga BE-ja si për pasqyrat financiare të konsoliduara ashtu edhe për pasqyrat financiare individuale dhe kjo ka të bëjë me bankat dhe kompanitë e sigurimeve.

Nga ana tjetër u lejonet zbatimi i SNRF-ve të miratuara nga BE-ja për pasqyrat financiare të konsoliduara nga kompanitë e tjera ( përpos bankave dhe kompanive të sigurimeve) titujt e të cilëve nuk e tregtohen në një treg të rregulluar. Pasi një kompani e tillë të ketë miratuar SNRF-të e miratuar nga BE, ajo duhet të vazhdojë të përdorë këto SNRF për të paktën pesë vjet.

Lejonet zbatimi i SNRF-ve të miratuar nga BE-ja për pasqyrat financiare individuale të kompanive të tjera (jo bankare) titujt e të cilëve nuk tregtohen në një treg të rregulluar. Kompanitë e huaja të cilat tregtojnë letrat me vlerë në një treg të rregulluar në Slloveni (dhe në përgjithësi në BE) janë të obliguara të raportojnë sipas SNRF për pasqyrat e tyre financiare të konsoliduara, përveç nëse standardet e tyre lokale të kontabilitetit janë ekuivalente me SNRF, në të cilin rast ata mund të përdorin standardet e tyre lokale.

Për NMV-të, janë të lejuar të përdorin ose SNRF miratuar nga BE-ja ose standardet kombëtare sllovene të kontabilitetit të miratuara nga Instituti Slloven i Auditorëve.

### *Zbatimi i SNK/SNRF-ve në Shqipëri*

Raportimi financiar në Shqipëri është i rregulluar me Ligjin nr. 9228, 2004<sup>17</sup>, sipas të cilit përgatitja e pasqyrave financiare sipas Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit kërkohet për:

- Shoqëritë e listuara në një bursë zyrtare letrash me vlerë dhe filialet e tyre, subjekt i konsolidimit të llogarive;
- Bankat e nivelit të dytë, institucionet financiare, shoqëritë e sigurimeve dhe të ri sigurimeve, fondet e letrave me vlerë dhe të gjitha shoqëritë e licencuara për investime në letra me vlerë, edhe kur ato nuk janë të listuara në një bursë zyrtare letrash me vlerë..
- Njësitë ekonomike të mëdha që tejkalojnë dy nga kriteret e mëposhtme në dy vitet e mëparshme: xhiro vjetore më shumë se 1,250,000,000 lekë (rreth € 9 milionë) dhe numrin mesatar të të punësuarve më shumë se 100.

Të gjitha njësitë e tjera ekonomike (përpos mikro njësive) duhet të përgatisin pasqyrat e tyre financiare në përputhje me Standardet Kombëtare të Kontabilitetit (SKK) të Shqipërisë të hartuara nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit të Shqipërisë, të cilët përbëjnë një set standardesh nga SKK 1 deri SKK14. Njësitë ekonomike që bëjnë pjesë në grupin e mikro njësive janë ato të cilat, në dy vitet e fundit kanë një xhiro vjetore deri 10 milion Lekë dhe ku punësohen më pak se 10 punëtor. Ndërkaq njësitë ekonomike me xhiro vjetore deri në 2 milion Lekë, mbajnë kontabilitetin e thjeshtuar me regjistrime në bazë të parasë së gatshme.

---

<sup>17</sup> Ligji nr. 9228, 2004 “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”

### *Përmbledhje*

Praktikat e kontabilitetit, shikuar historikisht, kanë dallime në mbarë botën si rezultat i ndryshimeve në natyrën ekonomike, politike kulturore etj. Në mes të vendeve të ndryshme të botës ka ekzistuar edhe një dallim i madh në mënyrën e financimit të njësive ekonomike. Kështu që në shtetet e Evropës kontinentale ka dominuar financimi i njësive ekonomike nga bankat dhe institucionet tjera shtetërore. Në këtë mënyrë bankat janë edhe pjesë e vendimmarrjes si rezultat i aksioneve që i zotërojnë. Ndërkaq në SHBA dhe në Mbretërinë e bashkuar pronar kryesor të njësive ekonomike janë aksionarët privat. Forma e pronësisë ka patur ndikim edhe në nevojën për informacion dhe raportim financiar transparent. Derisa te modeli Anglo-Amerikan, sigurimi i kapitalit bëhet në masën më të madhe nga aksionarët, ligjet tatimore nuk kanë ndikim në rregullat e kontabilitetit pasi që këto janë të pavarura. Rregullat e kontabilitetit në këtë rast janë të hartuara nga trupat profesionale me profesionist nga fusha e kontabilitetit. Në anën tjetër modeli i Evropës kontinentale sa i përket financimit, në mas më të madhe ai bëhet nga bankat dhe ligjet tatimore kanë patur ndikim në metodat e regjistrimeve të transaksioneve kontabël dhe në raportimin financiar në përgjithësi.

Aplikimi i SNK/SNRF-ve ka patur për qëllim të eliminoj dallimet në mes të modeleve të ndryshme të raportimit financiar dhe të mundësojë krahasueshmërinë në mes të pasqyrave financiare në vende të ndryshme të botës. Këtë gjë e ka imponuar globalizimi i ekonomisë botërore dhe zhvillimi i hovshëm i tregjeve të kapitalit.

Vendimi i Bashkimit Evropian në fillim të vitit 2005 për miratimin e zbatimit të SNK/SNRF-ve paraqet një ngjarje të rëndësishme në sferën e raportimit financiar e cila gjë

ka mundësuar që zbatimi i SNK-ve të pranohet globalisht si standarde të raportimit financiar në mbar botën.

Por, çështja e harmonizimit të raportimit financiar në Evropë si dhe në vende të ndryshme nuk ka kaluar pa probleme dhe vështirësi.

Në një studim të bërë nga Alexander & Eberhartinger ( 2010), kanë arritur në përfundim se ballafaqimi i SNRF-ve dhe traditave në BE, ka gjasa të përfshijë dallimet në pritjet dhe qëndrimet dhe kështu dalin në shesh shumë vështirësi, dyshime të ndërsjella dhe pasiguri.

Këto probleme arsyetohen edhe nga fakti se BE-ja paraqet një mjedis specifik, ku shumica e vendeve kanë një traditë të gjatë të bazuar në sistemin e bazuar në ligj (Code Law), shumë të ndryshëm nga ajo e themeluar në traditën e ligjit zakonor (Common Law), të mbajtur nga shumica e vendeve të përfshira në vendosjen e specifikave për raportim financiar nga organizatat profesionale si që është IASB (BNSK). Përveç kësaj, shumica e ekonomive në BE kanë një histori të kufizuar në lidhje me tregjet e kapitalit, si burime më të mëdha të financimit dhe një traditë të kërkesave të raportimit financiar të korporatave që synon për kompanitë që nuk janë të listuara në tregjet e kapitalit.

Një çështje e diskutuar gjerësisht në botë dhe veçanërisht në vendet e BE është në përcaktimin e nivelit të zbatimit të SNRF-ve. Studimet në lidhje me zbatimin e SNRF-ve kanë treguar mungesën e përputhshmërisë me kërkesat e standardeve ndërkombëtare në aspekte të ndryshme (Gîrbină & Bunea, 2009).

Shumë studime të bëra në Evropë në mënyrë të pakontestueshme vejnë në pah përpos problemeve edhe përfitimet që sjell zbatimi i SNK-SNRF-ve për njësitë ekonomike dhe për pronarët-aksionarët e tyre.

*Zbatimi i Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar ndihmon për të bërë parashikime të paanshme për ecuritë e ardhshme të njësive ekonomike, standardizon praktikën e kontabilitetit dhe redukton informacion asimetrik si dhe zvogëlon hapësirën për manipulim të të ardhurave, duke rritur efikasitetin në tregun e aksioneve (Iatridis, 2007).*

Nga sa u tha më lartë shihet se zbatimi i standardeve të kontabilitetit me rastin e raportimit financiar nuk ka alternativ sepse janë evidente përparësitë e njësive ekonomike në drejtim të parashikimeve për ecuritë e tyre, e në këtë rast ka rezultate edhe në zvogëlimin e informacioneve asimetrike, zvogëlimin e hapësirës për manipulim të të ardhurave e me këtë rast ndikohet në rritjen e efikasitetit në tregun e aksioneve.

### **III.3. Raportimi tatimor në Kosovë**

Raportimi financiar për qëllime tatimore në Kosovë është i rregulluar me ligj. Fillimisht në vitin 2002 kjo çështje ka qenë e rregulluar me Rregulloren e UNMIK-ut nr 2002/3 e datës 20.02.2002<sup>18</sup> sipas së cilës njësitet ekonomike kanë qenë të obliguara të paguajnë tatim në fitim në shumën prej 3% të qarkullimit total në baza tremujore. Kjo Rregullore ka qenë në fuqi deri në fund të vitit 2004. Më pastaj nga 1 Janari i vitit 2005 ka hyrë në fuqi Rregullorja 2004/51<sup>19</sup>, me anë të së cilës është rregulluar çështja e mënyrës së pagimit të tatimit në fitim të njësive ekonomike të cilat kanë status juridik-shoqëri me përgjegjësi të kufizuar. Sipas kësaj rregulloreje njësitet ekonomike kanë patur për obligim të paguajnë në baza tremujore 20 % tatim në të ardhura të korporatave apo thënë ndryshe tatim në fitim të korporatave. Njësitet ekonomike të cilat kanë zhvilluar veprimtari si biznese individuale

---

<sup>18</sup> Rregullorja 2002/3 mbi tatimin në fitim

<sup>19</sup> Rregullorja 2004/51 mbi tatimin në të ardhurat e korporatave

çështjen e pagesës së tatimit e kanë patur të rregulluar me Rregulloren 2004/52<sup>20</sup>. Për këto biznese kanë qenë të shkallëzuara detyrimet për tatim në të ardhurat personale ashtu që të ardhurat personale deri në 960 euro në shkallë vjetore kanë qenë të liruara nga pagesa e tatimit, ndërsa të ardhurat vjetore nga 960 – 3000 euro janë tatuar me normë 5%, Të ardhurat vjetore nga 3000-5400 euro janë tatuar me normë 10% dhe të ardhurat vjetore mbi 5400 euro janë tatuar me normë 20%. Detyrimi për raportim financiar për qëllime tatimore ka qenë në baza tremujore dhe raporti vjetor ka qenë obligim të dorëzohet deri më 31 Mars të vitit vijues për vitin paraprak.

Këto rregullore kanë qenë në fuqi deri në vitin 2010 kur janë aprovuar ligjet përkatëse për rregullimin e raportimeve financiare nga aspekti i tatimeve në Kosovë.

Që nga 1 Janari 2010 çështja e raportimit financiar sipas tatimeve për njësitë ekonomike shoqëri me përgjegjësi të kufizuar është rregulluar me Ligjin nr. 03/L-162<sup>21</sup>, i cili ka të bëjë me tatimin në të ardhurat e korporatave. Bizneset me qarkullim vjetor mbi 50 000 euro kërkohet të paguajnë tatimin në të ardhurat e korporatave të llogaritur me 10% mbi fitimin neto në pasqyrat e tyre financiare. Përpos pasqyrave financiare të përpiluara duke u bazuar në Ligjin për kontabilitet, raportim financiar dhe auditim (04/L-014), plotësohen edhe deklaratat tatimore vjetore të dizajnuara nga Administrata Tatimore e Kosovës për qëllime tatimore.

Viti tatimor është viti kalendarik dhe deklaratat tatimore vjetore të tatimit në të ardhurat e korporatave kërkohet të dorëzohen, së bashku me pasqyrat financiare, deri më 1 prill të vitit vijues.

---

<sup>20</sup> Rregullorja 2004/52 mbi tatimin në të ardhurat personale

<sup>21</sup> Ligjin nr. 03/L-162, mbi tatimin në të ardhurat e korporatave në Kosovë.



Tatimi në të ardhurat e korporatave aplikohet në:

Të ardhurat nga veprimtaritë afariste, qiratë, kamatat, të ardhurat nga pasuria e patrupëzuar, fitimi nga shitja e pasurisë kapitale, dhe të ardhurat tjera që nuk janë të mbuluara me pikat e lartpërmendura e që dalin nga veprimtaria ekonomike.

Në përcaktimin e të ardhurave të tatueshme, tatimpaguesit i lejohej zbritje në të ardhurat bruto të shpenzimeve të bëra gjatë periudhës tatimore ekskluzivisht përkitazi me veprimtarinë e tij ekonomike. Të gjitha shpenzimet kërkohet të jenë të dokumentuara.

Si shpenzime të palejueshme trajtohen: kostoja e blerjes dhe përmirësimit të tokës, shpenzimet e blerjes, përmirësimit, ripërtirjes dhe rindërtimit të mjeteve të amortizueshme dhe të zhvlerësueshme. Gjjobat dhe ndëshkimet gjithashtu janë shpenzime të palejueshme për qëllime tatimore.

Rregullat e sipërme nuk aplikohen mbi kompanitë e sigurimeve, por ato paguajnë tatim në të ardhura të llogaritur me 5 % në primet bruto të grumbulluara gjatë periudhës tatimore.

Kërkesat e raportimit financiar dhe atij të tatimeve nuk janë në harmoni njëri me tjetrin dhe për këtë shkak trajtimet e kontabilitetit të disa transaksioneve ndryshojnë nga trajtimet e tatimeve. Ndryshimet paraqiten në lidhje me: rregulla të ndryshme zhvlerësimi; mirëmbajtja dhe riparimet; borxhet e këqija; shpenzimet e përfaqësimit; donacionet, etj.

Shkaqet dhe llojet e diferencave paraqiten për shkak se të ardhurat sipas kontabilitetit janë të ardhura (fitim) ose humbje, të llogaritura në përputhje me SNK-të, ndërkaj të ardhurat e tatueshme dhe tatimet e lidhura me to që iu paguhen autoriteteve tatimore përcaktohen në përputhje me ligjet tatimore. Kërkesat e rregullave tatimore që përdoren për të llogaritur

të ardhurat e tatueshme, ndryshojnë nga kërkesat e kontabilitetit sipas SNK-ve. Ndryshimet ndërmjet kërkesave të rregullave tatimore dhe kërkesave të raportimit financiar mund të jenë ndryshime të përhershme dhe ndryshime të përkohshme.

Disa dallime që ekzistojnë ndërmjet të ardhurave sipas tatimeve dhe të ardhurave sipas SNK-ve, gjegjësisht disa elemente të caktuara që përfshihen në një llogaritje kërkohet që të përjashtohen në mënyrë të përhershme nga tjetra.

Për shembull, disa shpenzime nuk lejohet të zbriten me rastin e përcaktimit të të ardhurave të tatueshme, por të gjitha shpenzimet zbriten gjatë përcaktimit të të ardhurave sipas raportimit financiar. Ndryshimet e tilla përshkruhen si ndryshime të përhershme. Dënimet dhe gjobat, përfshihen në pasqyrën e të ardhurave por nuk lejohen si zbritje e të ardhurave të tatueshme. Kontributet e bamirësisë përfshihen në pasqyrën e të ardhurave, mirëpo shuma që mund të kalkulohet në të ardhurat e tatueshme është e kufizuar (10 % nga fitimi para tatimit)

Ndryshimi i ligjeve tatimore gjatë viteve rezulton me shfaqjen e ndryshimeve të reja ose zhdukjen e ndryshimeve ekzistuese, varësisht nga politika tatimore e qeverisë.

Karakteristikë e ndryshimeve të përhershme është se ato nuk ndryshojnë me kalimin e periudhave raportuese.

Disa dallime ndërmjet të ardhurave sipas tatimeve dhe të ardhurave sipas raportimit financiar ekzistojnë për shkak se disa elemente të caktuara që merren parasysh në caktimin e të dy shumave, përfshihen në llogaritjet për periudha të ndryshme kohore.

Ndryshimet e përkohshme janë pasojë e mospërputhjeve ndërmjet kohës së raportimit të zërave në pasqyrën e të ardhurave dhe kohës së përdorimit të tyre në llogaritjen e të ardhurave të tatueshme.

Shuma e tërësishme e këtyre zërave të përfshirë në të ardhurat e kontabilitetit dhe ato të tatueshme në fund do të jetë e njëjtë, mirëpo do të ndryshojnë periudhat e raportimit.

Zhvlerësimi i një mjeti kryesor si shumë e përgjithshme do të jetë i njëjtë kur mjeti kryesor të zhvlerësohet tërësisht, mirëpo shuma e zhvlerësimit mund të ndryshojë në periudha të ndryshme të raportimit, ndërmjet sasisë që është raportuar si shpenzime të zhvlerësimit në pasqyrën e të ardhurave dhe sasisë që është përdorur në përlllogaritjen e të ardhurave të tatueshme për periudhën e njëjtë të raportimit. Ky ndryshim është si rezultat i normave të ndryshme të zhvlerësimit të përdorura gjatë përlllogaritjes së shpenzimeve të zhvlerësimit i përcaktuar sipas kërkesave tatimore dhe metodave të parapara të zhvlerësimit sipas SNK-ve.

Sipas primeve të kontabilitetit i cili bazohet në SNK, shuma e paraparë e borxheve të këqija lidhur me llogarit e arkëtueshme të një periudhe raportuese duhet të vlerësohet dhe të përfshihet në pasqyrën e të ardhurave.

Sipas ligjeve tatimore, shuma e borxheve të këqija që mund të zbritet gjatë përlllogaritjes së të ardhurave të tatueshme është shuma që në të vërtetë është shkarkuar nga obligimi gjatë periudhës raportuese. Kriteret për t'u pranuar një borxh i keq sipas ligjeve tatimore:

Shuma që i përgjigjet borxhit ka qenë më parë e përfshirë në të ardhura; shlyerja e borxhit në librat e tatimpaguesit; dëshmi adekuate e përpjekjeve thelbësore të pasuksesshme të

tatimpaguesit për t'i mbledhur borxhet; mbledhja e mëvonshme e borxhit të shlyer është e tatueshme.

Sipas parimeve të kontabilitetit të gjitha shpenzimet e mirëmbajtjes dhe të riparimit përfshihen në pasqyrën e të ardhurave në periudhën kur ato janë kryer.

Ligjet tatimore përmbajnë një formulë që kërkon kapitalizimin e shpenzimeve të riparimit dhe të mirëmbajtjes në një shumë të caktuar.

Në periudhat e ardhshme të raportimit, shpenzimet e riparimit dhe të mirëmbajtjes të cilat nuk janë lejuar menjëherë si zbritje për qëllime tatimore, do ta reduktojnë fitimin e tatueshëm gjatë kalimit të kohës përderisa të amortizohet shuma e kapitalizuar.

Shumica e ndryshimeve të përkohshme kanë të bëjnë me trajtimin e aktiveve afatgjata materiale.

Pasi që këto ndryshime mbesin përgjatë jetëgjatësisë së mjeteve themelore, rekomandohet që ndërmarrjet të mbajnë regjistra të veçantë të mjeteve themelore për llogaritje dhe raportim të pasqyrave financiare sipas SNK-ve, si dhe për përcaktimin e zhvlerësimit për llogaritjen e të ardhurave të tatueshme.

Për shkak të normave të ndryshme të zhvlerësimit të mjeteve themelore që zbatohen sipas raportimit financiar në bazë të SNK-ve dhe atyre sipas tatimeve do të kemi pasuri apo detyrim të tatimit të shtyrë.

Pasuria e tatimit të shtyrë (sipas SNK 12) definohet si shumë e tatimeve mbi të ardhurat, e rikuperueshme për periudhat e ardhshme në lidhje me ndryshimet e përkohshme të zbritshme.

Detyrimet e tatimit të shtyrë janë shumat e tatimeve mbi fitimin, të pagueshme për periudhat e ardhshme, në lidhje me ndryshimet e përkohshme të zbritshme.

Tatimet e shtyra mund të jenë pasuri apo detyrime, varësisht nga fakti se fitimi i llogaritur sipas tatimeve a është më i madh apo më i vogël sesa ai që është përcaktuar në pasqyrën e të ardhurave sipas SNK-ve.

Sipas ligjeve tatimore shuma e humbjeve afariste mund të bartet deri në shtatë periudha të njëpasnjëshme tatimore dhe mund të zbritet nga e ardhura e fituar gjatë këtyre viteve.

Humbja në njëfarë mënyre paraqet pasuri potenciale, për shkak të mundësisë së reduktimit të tatimit në të ardhmen, me kusht që entiteti të ketë fitim brenda afatit kur mund të përdoret humbja e viteve të kaluara.

Ligji 03/L-161<sup>22</sup>, rregullon raportimin tatimor për bizneset individuale. Sipas këtij Ligji shkallët e tatimit –tatimi në të ardhurat personale për bizneset individuale është si në vijim:

Për të ardhurat të tatueshme në periudhën tatimore që fillon më 1 Janar 2010 dhe periudhat tatimore pasuese, tatimi në të ardhura personale ngarkohet sipas shkallëve në vijim:

Për të ardhurat e tatueshme 960 euro ose më pak, zero për qind (0%);

Për të ardhurat e tatueshme mbi 960 euro deri në 3000, duke përfshirë edhe shumën 3.000 euro, katër për qind (4%) të shumës mbi 960 euro

Për të ardhurat e tatueshme mbi 3.000 euro deri në 5,400, duke përfshirë edhe shumën 5.400 euro, 81.6 euro plus tetë për qind (8%) të shumës mbi 3.000 euro dhe

---

<sup>22</sup> Ligji 03/L-161, mbi tatimin në të ardhurat personale (Dhjetor 2009)

Për të ardhurat e tatueshme mbi 5.400 euro, 273.6 euro plus dhjetë për qind (10%) të shumës mbi 5.400 euro.

Çështjet tjera të rregulluara sipas këtij Ligji e që kanë të bëjnë me raportimin e bizneseve individuale për qëllime tatimore, janë të njëjta me kërkesat raportuese për njësitë ekonomike që janë shoqëri me përgjegjësi të kufizuar.

Nga sa u tha më lartë mund të konkludohet se ekzistojnë dallime të shumta në mes të raportimit financiar bazuar në SNK / SNRF dhe raportimit për qëllime tatimore.

Në vazhdim të këtij punimi do të paraqiten këto dallime për disa nga zërat e pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve dhe pasqyrës së pozicionit financiar.

### ***Dallimi sipas zërave të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve***

Në shumë zëra të pasqyrës së të ardhurave ekzistojnë dallime të mëdha në mes të raportimit financiar sipas SNK-ve dhe atij bazuar në tatime. Këto dallime janë si rezultat i aplikimit të politikave të ndryshme të njohjes së të ardhurave dhe shpenzimeve. Derisa raportimi financiar i bazuar në standarde të kontabilitetit i njeh elementet e pasqyrave financiare bazuar në të drejtat dhe detyrimet e konstatuara si dhe parimet kontabël të bazuara në standarde duke patur për qëllim karakteristikat cilësore të informacioneve në pasqyrat financiare, raportimi për qëllime tatimore është i orientuar në njohjen e të hyrave në drejtim të evitimit të shmangieve të evazionit fiskal dhe pamundësimin të abuzimeve në këtë drejtim.

**Të ardhurat** bazuar në Standardin<sup>23</sup> i cili e rregullon këtë lëmi, njihen sipas kriterëve për kontabilizimin e të hyrave që vijnë nga transaksionet dhe ngjarjet e mëposhtme: shitja e mallrave; kryerja e shërbimeve; dhe përdorimi nga të tretët i pasurive të entitetit të cilat sjellin interes, të drejta përdorimi dhe dividendë.

Sipas këtij standardi të ardhurat përkufizohen si hyrje bruto të përfitimeve ekonomike gjatë periudhës, të cilat vijnë nga aktivitetet e zakonshme të një entiteti, nëse këto hyrje sjellin rritje në ekuitet, përveç rritjeve që lidhen me kontributet nga pjesëmarrësit në ekuitet.

Zakonisht shuma e të hyrave që dalin në pah nga një transaksion përcaktohet nga marrëveshja mes entitetit dhe blerësit ose përdoruesit të pasurisë. Ajo matet me vlerën e drejtë të kompensimit të arkëtuar ose të arkëtueshëm duke marrë parasysh vlerat e rabateve dhe zbritjeve tregtare të përfituara nga entiteti.

---

<sup>23</sup> Standardi Ndërkombëtar i Kontabilitetit 18 - Të hyrat

Vlera e drejtë është shuma me të cilën mund të këmbehet një pasuri, ose mund të shlyhet një detyrim, midis palëve të vullnetshme të mirinformuara në një transaksion duar-lirë<sup>24</sup>.

Është me rëndësi të theksohet se të hyrat përfshijnë vetëm hyrjet bruto të përfitimeve ekonomike të përftuara dhe të përftueshme nga entiteti për llogari të vet, ndërkaq shumat e mbledhura për llogari të palëve të treta si tatimet e shitjes, tatimet e mallrave, produkteve dhe shërbimeve, si dhe tatimi i vlerës së shtuar nuk janë përfitime ekonomike që hyjnë në entitet dhe nuk sjellin rritje të ekuitetit.

Njohja e të ardhurave sipas këtij Standardi përkufizohet si në vazhdim: “Të ardhurat nga shitja e mallrave dhe produkteve do të njihen kur të plotësohen njëkohësisht të gjitha kushtet vijuese: njësia ekonomike ka transferuar tek blerësi rreziqet dhe përfitimet kryesore lidhur me pronësinë e mallrave dhe produkteve; njësia ekonomike nuk është e përfshirë më në menaxhimin e mallrave dhe produkteve të shitura në nivelin që zakonisht sjell pronësia dhe as nuk ka kontrollin efektiv të tyre; shuma e të ardhurave mund të matet në mënyrë të besueshme; është e mundshme që përfitimet ekonomike të lidhura me transaksionin do të hyjnë në njësinë ekonomike; dhe, kostot që kanë ndodhur ose që do të ndodhin lidhur me transaksionin mund të maten në mënyrë të besueshme”.

Momenti i njohjes së të ardhurave **sipas ligjeve tatimore** është i rregulluar në mënyrë diskriminuese për bizneset ashtu që sipas Ligjit mbi TVSh-në<sup>25</sup>, nëse është arkëtuar një e hyrë në avancë, në momentin e inkasimit lind detyrimi për TVSH. Ndërkaq në anën tjetër detyrimi për TVSH lind edhe në momentin e faturimit të një shitjeje pa marr parasysh se kur do të bëhet arkëtimi i asaj fature.

---

<sup>24</sup> Standardi Ndërkombëtar i Kontabilitetit 18 - Të hyrat

<sup>25</sup> Ligji nr. 03/L-146 , për tatimin në vlerën e shtuar (2010)



Një ngarkesë tjetër e padrejtë që i bëhet bizneseve është edhe pagesa e TVSH-së në hyrje të mallrave në doganë me rastin e importeve, edhe pse dihet se TVSH-ja është tatim indirekt që i ngarkohet blerësit të fundit-konsumatorit. Kjo mënyrë e pagesës së TVSH-së në kufi është një ngarkesë shumë e madhe për bizneset, duke i detyruar shumicën e tyre të ngarkohen me detyrime për kredi bankare dhe shpenzime të mëdha të interesit.

**Shpenzimet** e ndodhura dhe njohja e tyre është e përcaktuar qartë me SNK / SNRF-të, ndërkaq kur është fjala për raportimin në bazë të tatimeve ekzistojnë disa kufizime me anë të të cilave kufizohet njohja e këtyre shpenzimeve. Kështu për shembull njohja e shpenzimeve të përfaqësimit është e kufizuar në 2% të të hyrave totale dhe nga fatura e pranuar njihet vetëm 50% e shumës së faturës. Pranimi i gjysmës së shumës së faturës si shpenzim shkakton probleme të shumta në regjistrimet kontabël dhe nga përfaqësuesit e bizneseve vlerësohet si kërkesë e pakuptimtë. Përqindja e njohur si shpenzim ka ndryshuar në periudha të ndryshme në pajtim me ndryshimet ligjore që e rregullojnë këtë lëmi. Gjjobat e paguara nga njësitë ekonomike si dhe kamatëvonesat nuk njihen si shpenzim nga ana e autoriteteve tatimore. Shpenzimet e pagave nëse nuk janë paguar nga njësia ekonomike nuk njihen si shpenzim i periudhës kur ato kanë ndodhur. Shpenzimet e borxheve të këqija njihen vetëm nëse ekziston një dëshmi bindëse për përpjekjet e bëra dhe është e pamundur të arkëtohen kërkesat nga klientët (dëshmi se është paditur klienti).

### **Dallimi në disa zëra të pasqyrës së pozicionit financiar**

Në shumë zëra të pasqyrës së pozicionit financiar ekzistojnë dallime të mëdha në mes të raportimit financiar sipas Standardeve dhe atij bazuar në tatime. Këto dallime janë si rezultat i aplikimit të rregullave të ndryshme të aplikuara bazuar në standardet e kontabilitetit dhe ato të autoriteteve tatimore. Derisa raportimi financiar i bazuar në standarde të kontabilitetit i njeh elementet e pasqyrave financiare duke patur për qëllim karakteristikat cilësore të informacioneve në pasqyrat financiare me qëllim të evidentimit dhe të paraqitjes së drejt dhe të sinqertë të aktivitetit të zhvilluar, raportimi për qëllime tatimore nuk ka përkufizime apo procedura të qarta për njohjen e zërave që e përbëjnë pasqyrën e pozicionit financiar.

### ***Pasuritë e patundshme, impiantet e prodhimit dhe pajisjet (Aktivet afatgjata materiale)***

Sipas Standardit Ndërkombëtar të Kontabilitetit 16, Pasuritë e patundshme, impiantet e prodhimit dhe pajisjet përkufizohen si elemente të trupëzuar që: mbahen për përdorim në prodhimin ose furnizimin e mallrave ose shërbimeve, për t'iu dhënë me qira të tretëve ose për qëllime administrative; dhe pritet të përdoren gjatë më shumë se një periudhë raportuese (një vit kalendarik).

Kostoja e një elementi të pasurive të patundshme, impianteve të prodhimit dhe pajisjeve sipas SNK 16 duhet të njihet si pasuri nëse dhe vetëm nëse: është e mundshme që përfitimet e ardhshme ekonomike që mishëron pasuria në fjalë do të hyjnë në entitet; dhe kostoja e pasurisë mund të matet me besueshmëri.

Kostoja e një elementi të pasurive të patundshme, impianteve të prodhimit dhe pajisjeve që përmbush kriteret për njohje si pasuri duhet të matet me koston e tij. Sipas SNK 16 “kostoja e një elementi të pasurive të patundshme, impianteve të prodhimit dhe pajisjeve përfshin: çmimin e tij të blerjes, përfshirë taksat, doganat dhe tatimet në blerje të cilat nuk janë të rimbursueshme, pasi zbriten rabatet dhe zbritjet tregtare; të gjitha kostot që kanë të bëjnë në mënyrë të drejtpërdrejtë me sjelljen e pasurisë në vendin dhe kushtet e nevojshme, për t’u vënë në përdorim në mënyrën e synuar nga menaxhmenti; vlerësimin fillestar të kostove të çmontimit dhe bartjes së elementit dhe restaurimit të vendit në të cilin ai është vendosur. Një entitet ekspozohet ndaj një detyrimi të tillë ose kur elementi përftohet për herë të parë ose si pasojë e përdorimit të tij (elementit) gjatë një periudhe të caktuar për qëllime të ndryshme nga prodhimi i stoqeve gjatë asaj periudhe”.

Standardi në mënyrë të qartë ka bërë përcaktimin e kostove që kanë të bëjnë në mënyrë të drejtpërdrejtë dhe ato janë: kostot e përfitimeve të punonjësve (siç përcaktohet në SNK 19 Përfitimet e punonjësve) që dalin në pah drejtpërdrejtë nga ndërtimi ose përfitimi (blerja) e elementit të pasurive të patundshme, impianteve të prodhimit dhe pajisjeve; kostot e përgatitjes së vendit; kostot e marrjes në dorëzim dhe transportit fillestar; kostot e instalimit dhe montimit; kostot e testimit për të parë nëse pasuria funksionon si duhet pas zbritjes së të ardhurave neto nga shitja e të gjitha elementeve të prodhuara derisa pasuria sillet në vendin dhe kushtet e duhura (të tillë si mostrat e prodhuara për të testuar pajisjen); dhe tarifat profesionale.

SNK 16 gjithashtu ka përcaktuar edhe matjen pas njohjes ashtu që një entitet duhet të zgjedhë ose modelin e kostos (si në paragrafin 30) ose modelin e rivlerësimit (si në paragrafin 31) si politikën e tij kontabël dhe duhet të zbatojë këtë politikë për të gjitha

kategoritë e pasurive të patundshme, impianteve të prodhimit dhe pajisjeve. Sipas modelit të kostos, pas njohjes si pasuri, një element i pasurive të patundshme, impianteve të prodhimit dhe pajisjeve bartet me anë të kostos së tij minus zhvlerësimin e akumuluar dhe të gjitha humbjet e akumuluar nga dëmtimet.

Sipas modelit të rivlerësimit, pas njohjes si pasuri, një element i pasurive të patundshme, impianteve të prodhimit dhe pajisjeve, vlera e drejtë e të cilit mund të matet me besueshmëri duhet të bartet me shumën e rivlerësuar, që është vlera e drejtë e elementit në datën e rivlerësimit minus zhvlerësimin e mëpasshëm të akumuluar dhe të gjitha humbjet e akumuluar nga dëmtimet. Rivlerësimet duhet të bëhen mjaftueshëm shpesh në mënyrë që të bëhet e sigurt se vlera e bartur e pasurisë nuk ndryshon në mënyrë materiale nga ajo që do të përcaktohej nëse do të përdorej vlera e drejtë në datën e bilancit. Frekuenca e rivlerësimit varet nga ndryshimet në vlerën e drejtë të elementeve të pasurive të patundshme, impianteve të prodhimit dhe pajisjeve që rivlerësohen. Nëse vlera e drejtë e një pasurie të rivlerësuar ndryshon materialisht nga vlera e saj e bartur, është i nevojshëm një rivlerësim i mëtejshëm.

Nëse një element i pasurive të patundshme, impianteve të prodhimit dhe pajisjeve rivlerësohet, duhet të rivlerësohet e gjithë kategoria e pasurive të patundshme, impianteve të prodhimit dhe pajisjeve të cilës i përket pasuria. Një kategori e pasurive të patundshme, impianteve të prodhimit dhe pajisjeve është një grupim i pasurive me natyrë dhe përdorim të ngjashëm në operacionet e një entiteti

Sipas SNK 16, nëse vlera e bartur e një pasurie rritet si rezultat i një rivlerësimi, rritja duhet të kreditohet drejtpërdrejt tek ekuiteti nën titullin ‘teprica e rivlerësimit’. Megjithatë, rritja duhet të njihet në fitim ose humbje në qoftë se ajo është në fakt një stornim i

rivlerësimin negativ (pra zvogëlimit të vlerës së pasurisë me anë të rivlerësimit) të të njëjtës pasuri të njohur më parë në fitim ose humbje.

Nëse vlera e bartur e një pasurie zvogëlohet si rezultat i një rivlerësimi, zvogëlimi njihet në fitim ose humbje. Megjithatë, zvogëlimi duhet të debitohet drejtpërdrejtë në ekuitet me titullin ‘teprica e rivlerësimit’, në qoftë se teprica e rivlerësimit për pasurinë në fjalë ka ende tepricë kreditore.

SNK-të kanë përcaktuar edhe çështjen e dëmtimit të pasurive fikse ashtu që për të përcaktuar nëse një element i pasurive të patundshme, impianteve të prodhimit dhe pajisjeve dëmtohet, entiteti duhet të zbatojë SNK 36 -Dëmtimi i pasurive. Ky Standard shpjegon mënyrën se si një entitet rishikon vlerën e bartur të pasurive të tij, se si përcakton shumën e rikuperueshme të një pasurie dhe kohën kur kontabilizohet, ose stornohet shuma e një humbjeje nga dëmtimi. Shuma e rikuperueshme është më e madhja midis çmimit neto të shitjes së pasurisë dhe vlerës së saj në përdorim.

Ndërkaq ligjet tatimore nuk japin përkufizime të qarta lidhur me përkufizimin dhe njohjen e këtyre pasurive. Ligji 03/L-162<sup>26</sup>, neni 6, bënë fjalë për mënyrën e përlllogaritjes së zhvlerësimit të këtyre pasurive ashtu që shuma fillestare që do të zhvlerësohet do të jetë çmimi i blerjes apo, në mungesë të çmimit të blerjes, çmimi i kostos. Shuma fillestare do të përfshijë: detyrimet tatimore, ngarkesat dhe taksat, dhe shpenzimet e rastit sikurse janë provizioni, paketimi, transporti dhe shpenzimet e sigurimit të ngarkuara nga furnizuesi.

Sipas këtij ligji pasuritë fikse janë të kategorizuara në tre grupe dhe shuma e lejuar si zbritje për zhvlerësim në periudhën tatimore përcaktohet duke aplikuar përqindjet e

---

<sup>26</sup> Ligji nr. 03/L-162, mbi tatimin në të ardhurat e korporatave, 2009

mëposhtme në mënyrë individuale të pronës së prekshme individuale sipas metodës lineare në fund të periudhës tatimore sipas kategorisë së cilës i përket aset:

- Kategoria 1: pesë për qind (5%);
- Kategoria 2: njëzet për qind (20%) dhe
- Kategoria 3: dhjetë për qind (10%).

Ligji në fjalë rregullon çështjen e shpenzimeve të riparimeve ashtu që në rast të ndonjë asemi të zhvlerësueshëm, shumat e shpenzuara për riparime apo për përmirësime, përjashtuar riparimet e mirëmbajtjes së zakonshme, do të kapitalizohen dhe të shtohen në bazën e asetit nëse riparimet apo përmirësimet tejkalojnë jetën e përdorimit të asetit për së paku një vit dhe shuma e riparimit apo përmirësimit është më e madhe se 1000 € për atë aset. Nëse riparimi apo përmirësimi është 1000 € apo më pakë për ndonjë aset, shuma e riparimit apo përmirësimit do të jetë shpenzim në vitin që është paguar apo ka ndodhur.

Nëse riparimet apo përmirësimet plotësojnë kriterin për kapitalizim sipas paragrafit të mësipërm, shuma do të kapitalizohet dhe do të shtohet në vlerën kontabël të mbetur të asetit kapital. Vlera e re kontabël e asetit do të përdoret si bazë për zhvlerësimin e asetit. Aseti do të zhvlerësohet në përputhje me rregullat e kategorisë së aplikueshme.

Ligjet tatimore nuk e trajtojnë çështjen e rivlerësimit të pasurive fikse. Ato janë shumë të kufizuara lidhur me zhvlerësimin e pasurive pasi që lejohet vetëm metoda drejtvizore e zhvlerësimit dhe nuk i lejohet menaxhmentit të vendos për politikat kontabël në përzgjedhjen e metodës më të përshtatshme të zhvlerësimit për njësinë ekonomike më qëllim të sigurimit të përfshirjes së kostos së pasurisë në rezultatin e periudhave kur ai jep përfitimin.

Ligjet tatimore janë të kufizuara edhe lidhur me trajtimin e dëmtimeve të pasurive pasi që pranohen vetëm dëmtimet të dokumentuara me dokumentacion valid të organeve kompetente, në rast të dëmtimit eventual fizik të këtyre pasurive.

### ***Aktivet afatgjata jomateriale***

Sipas SNK 38, një aktiv jo-material është një aktiv i identifikueshëm jo-monetar pa lëndë fizike. Përkufizimi i një aktivi jo-material kërkon që aktivi jo-material të jetë i identifikueshëm për ta dalluar atë nga emri i mirë. Emri i mirë i blerë në një kombinim biznesi përfaqëson pagesën e bërë nga blerësi për t'u paraprirë përfitimeve ekonomike në të ardhmen prej aktiveve që nuk mund të identifikohen individualisht dhe të njihen veças. Përfitimet ekonomike në të ardhmen mund të vijnë nga bashkëveprimi mes aktiveve të identifikueshme të blera apo nga aktivet që, individualisht, nuk cilësohen për t'u njohur në pasqyrat financiare.

Sipas SNK 38, një aktiv plotëson kriterin i identifikueshëm nëse:

- (a) është i ndashëm, d.m.th. ka mundësi të ndahet apo të veçohet nga njësia ekonomike dhe të shitet, transferohet, licencohet, jepet me qira dhe këmbëhet, qoftë individualisht apo së bashku me një kontratë, aktiv ose detyrim të lidhur, nëse njësia ekonomike vendos kështu; ose
- (b) vjen nga të drejtat kontraktuale apo të drejta të tjera ligjore, pavarësisht nëse këto të drejta janë të transferueshme apo të ndashme nga njësia ekonomike ose nga të drejta apo detyrime të tjera.

Sipas Standardit në fjalë, një aktiv jo-material njihet në qoftë se dhe vetëm në qoftë se: është e mundshme që përfitimet e pritshme ekonomike në të ardhmen që i atribuohen atij aktiv do të rrjedhin tek njësia ekonomike; dhe kosto e aktivit mund të matet me besueshmëri.

Një njësi ekonomike vlerëson mundësinë e përfitimeve të pritshme ekonomike në të ardhmen duke përdorur supozime të arsyeshme dhe të mbështetura që përfaqësojnë vlerësimin më të mirë të drejtimit të kompletit të kushteve ekonomike që do të ekzistojnë gjatë jetës së dobishme të aktivit.

Emrat tregtarë, titujt e gazetave, titujt e publikimeve, listat e klientëve dhe artikuj të ngjashëm në thelb të gjeneruar vetë nuk njihen si aktive jo-materialë.

Standardi përcakton se shpenzimet për emrat tregtarë, titujt e gazetave, titujt e publikimeve, listat e klientëve dhe artikuj të ngjashëm në thelb nuk mund të dallohen nga kosto e zhvillimit të biznesit në përgjithësi. Për këtë, këta artikuj nuk njihen si aktive jo-materiale.

Shpenzimi për një artikull jo-material që fillimisht ishte njohur si një shpenzim rrjedhës nuk njihet si pjesë e koston të një aktivit jo-material në një datë të mëvonshme.

SNK 38 përcakton se: Emri i mirë i krijuar nga brenda nuk njihet si një aktiv. Kjo për arsye se emri i mirë i krijuar nga brenda nuk njihet si një aktiv pasi që ai nuk është një burim i identifikueshëm (d.m.th. ai nuk është i ndashëm dhe as nuk vjen nga të drejtat kontraktuale apo të drejta të tjera ligjore) që kontrollohen nga njësia ekonomike dhe që mund të maten me besueshmëri në kosto. Shuma e amortizueshme e një aktivit jo-material me jetë të dobishme të fundme shpërndahet mbi baza sistematike gjatë jetës së tij të



dobishme. Amortizimi fillon kur aktivi është i disponueshëm për përdorim, d.m.th kur ai është në vendin dhe kushtet e nevojshme për të që të ketë mundësi të funksionojë në mënyrën e synuar nga drejtimi. Amortizimi ndërpritet në datën më të parë mes datës që aktivi klasifikohet si i mbajtur për shitje (ose përfshirë në një grup për t'u nxjerrë jashtë përdorimit që është klasifikuar i mbajtur për shitje) dhe datës që aktivi çregjistrohet. Metoda e amortizimit e përdorur pasqyron modelin me të cilin përfitimet ekonomike në të ardhmen të aktivit pritët të konsumohen prej njësisë ekonomike. Në qoftë se ky model nuk mund të përcaktohet me besueshmëri, përdoret metoda lineare. Standardi lejon përdorimin e disa metodave të amortizimit për të shpërndarë shumën e amortizueshme të një aktivi mbi baza sistematike gjatë jetës së tij të dobishme. Këto metoda përfshijnë metodën lineare, metodën e zvogëlimit të tepricës dhe metodën e njësisë së prodhimit.

Ligjet tatimore nuk kanë trajtuar fare çështjet e pasurive të paprekshme përpos çështjes së amortizimit të tyre. Sipas Ligjit 03/L-162, neni 19, shpenzimet për mjetet e paprekshme, të cilat kanë afat të kufizuar përdorimi, përfshirë patentat, të drejtat e autorit, licencat për vizatime apo modele, kontratat dhe të drejtat ekskluzive, zbriten në formë të detyrimeve të amortizimit.

Metoda e amortizimit do të jetë metoda e shlyerjes lineare dhe lejimi bazohet në afatin e përdorimit të pasurisë të përcaktuar në marrëveshjen ligjore mbi përvetësimin dhe përdorimin e pasurisë së paprekshme.

### ***Inventarët (stoqet)***

Sipas SNK 2 inventarët janë aktive të mbajtura për shitje në rrjedhën normale të biznesit, në procesin e prodhimit për këto shitje ose në formën e materialeve apo furnizimeve që do konsumohen gjatë procesit të prodhimit ose ofrimit të shërbimeve.

Sipas Standardit inventarët maten me shumën më të ulët të kostos dhe vlerës neto të realizueshme.

Kosto e inventarëve përfshin të gjitha kostot e blerjes, kostot e transformimit dhe kosto të tjera të ndodhura për sjelljen e inventarëve në vendndodhjen dhe gjendjen aktuale.

Sipas Standardit, kosto e blerjes së inventarëve përfshin çmimin e blerjes, taksat e importit dhe tatime të tjera (përveç atyre që njësia ekonomike i rikuperon nga autoritetet tatimore) dhe transportin, trajtimin dhe kosto të tjera që i ngarkohen drejtpërdrejt blerjes së produkteve të gatshme, materialeve dhe shërbimeve. Zbritjet tregtare, rabatet dhe zëra të tjerë të ngjashëm, zbriten gjatë përcaktimit të kostove të blerjes. Kostot e shndërrimit të inventarëve përfshijnë kostot e lidhura drejtpërdrejtë me njësitë e prodhimit, siç është puna e drejtpërdrejtë. Gjithashtu, ato përfshijnë një shpërndarje sistematike të shpenzimeve të përgjithshme fikse dhe variabël të prodhimit që kryhen gjatë transformimit të materialeve në produkte të gatshme. Standardi gjithashtu përcakton se kosto e inventarëve përcaktohet duke përdorur formulën “hyrje e parë, dalje e parë” (FIFO) ose formulën e kostos mesatare të ponderuar. Një njësi ekonomike duhet të përdorë të njëjtën formulë kostoje për të gjithë inventarët me natyrë dhe përdorim të ngjashëm. Për inventarët me natyrë ose përdorim të ndryshëm, mund të justifikohet përdorimi i formulave të ndryshme të kostos. Kosto e inventarëve mund të mos jetë e rikuperueshme kur inventarët dëmtohen, janë bërë tërësisht

ose pjesërisht të vjetruar ose nëse çmimet e shitjes së tyre kanë rënë. Inventarët zhvlerësohen deri në vlerën neto të realizueshme artikull për artikull.

Standardi gjithashtu ka precizuar se kur inventarët shiten, vlera kontabël e tyre do të njihet si shpenzim në periudhën në të cilën njihen të ardhurat përkatëse. Shuma e çdo zhvlerësimi të inventarëve deri në vlerën neto të realizueshme dhe të gjitha humbjet e inventarëve do të njihen si shpenzim në periudhën kur ndodh zhvlerësimi ose humbja. Shuma e ndonjë rimarrje të zhvlerësimit të inventarëve, që vjen nga rritja e vlerës neto të realizueshme, do të njihet si një zbritje e shumës së inventarëve të njohur si shpenzim në periudhën në të cilën ndodh rimarrja. Disa inventarë mund të shpërndahen në llogari të tjera të aktivit, për shembull, inventari që përdoret si pjesë përbërëse e aktiveve afatgjata materiale të ndërtuara vetë. Në këtë mënyrë, inventarët të cilët i caktohen një aktivi tjetër, njihen si shpenzim gjatë jetës së dobishme të atij aktivi.

Ligjet tatimore nuk kanë përcaktuar përkufizimet dhe procedurat për kuptimin e inventarëve. Ligjet tatimore janë të kufizuara edhe lidhur me trajtimin e dëmtimeve të inventarëve pasi që pranohen vetëm dëmtimet të dokumentuara me dokumentacion valid të organeve kompetente, në rast të dëmtimit eventual fizik të këtyre pasurive. Sipas rregullave tatimore inventarët duhet të mbahen sipas kostos dhe është përcaktuar detyrimi për regjistrim fizik në fund të vitit kalendarik, por nuk pranohet si shpenzim ndryshimi eventual negativ në mes të vlerës sipas regjistrimit fizik dhe vlerës në kontabilitet.

Nga sa u tha më lartë shihet se ekzistojnë ndryshime të mëdha në mes të trajtimit të inventarëve sipas standardeve dhe trajtimit sipas legjislacionit tatimor dhe shumë gjëra të rëndësishme për inventarët nuk trajtohen fare nga legjislacioni tatimor.

### ***Zhvlerësimi i aktiveve***

SNK 36 dhe disa SNK tjera rregullojnë çështjen e humbjes në vlerë të aktiveve varësisht prej llojit të tyre.

Sipas këtij Standardi nëse, dhe vetëm nëse, shuma e rikuperueshme e një aktivi është më e vogël se vlera kontabël neto e tij, njësia ekonomike do të zvogëlojë vlerën kontabël neto të aktivit në nivelin e shumës së rikuperueshme. Ky zvogëlim është një humbje nga zhvlerësimi.

Një humbje nga zhvlerësimi duhet të njihet menjëherë në llogarinë e fitimit ose të humbjes, me përjashtim të rasteve kur aktivi mbahet me vlerë kontabël të rivlerësuar në përputhje me një Standard tjetër (për shembull, në përputhje me modelin e rivlerësimit në SNK 16). Çdo humbje nga zhvlerësimi i një aktivi të rivlerësuar duhet të trajtohet si një rënie nga rivlerësimi në përputhje me një Standard tjetër.

Standardi më tej thekson se një humbje nga zhvlerësimi mbi një aktiv jo të rivlerësuar njihet në fitim ose në humbje. Megjithatë, një humbje nga zhvlerësimi mbi një aktiv të rivlerësuar njihet drejtpërdrejt kundrejt çdo teprice rivlerësimi për aktivin deri në atë shkallë sa humbja nga zhvlerësimi nuk e kalon vlerën e tepricës nga rivlerësimi për të njëjtin aktiv. Një humbje e tillë nga zhvlerësimi i një aktivi të rivlerësuar pakëson tepricën e rivlerësimit për këtë aktiv.

Kur shuma e çmuar për një humbje nga zhvlerësimi është më e madhe se vlera kontabël neto e aktivit me të cilin ka lidhje, një njësie ekonomike duhet të njohë një detyrim në pasive atëherë dhe vetëm atëherë kur kjo kërkohet nga një Standard tjetër.

Pasi është njohur një anulim i një humbjeje nga zhvlerësimi, njësia ekonomike do të rregullojë shpenzimet e amortizimit për aktivin në periudhat e ardhshme për shpërndarjen e vlerës kontabël neto të rishikuar të aktivit, pakësuar me vlerën e tij të mbetur (nëse ka), në mënyrë sistematike mbi jetën e mbetur të dobishme të tij. Në rastin e një rimarrje të një humbjeje nga zhvlerësimi për një aktiv afatgjatë do të duhet të njëjtohet në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve për periudhën raportuese si një pakësim i humbjes nga zhvlerësimi i aktiveve afatgjata.

Standardet gjithashtu kanë sqaruar edhe çështjen e zhvlerësimit të emrit të mirë. Një njësi gjeneruese të mjeteve monetare të cilës i është shpërndarë emër i mirë duhet të testohet për zhvlerësim çdo vit dhe sa herë që ka një indikacion se njësia mund të jetë e zhvlerësuar, duke krahasuar vlerën kontabël neto të njësisë gjeneruese të mjeteve monetare, përfshirë emrin e mirë, me shumën e rikuperueshme të saj. Nëse shuma e rikuperueshme e njësisë gjeneruese të mjeteve monetare është më e madhe se vlera kontabël neto e saj, njësia gjeneruese të mjeteve monetare dhe emri i mirë që i është shpërndarë kësaj njësie duhet të konsiderohen si jo të zhvlerësuar. Ndërkaq, nëse vlera kontabël neto e njësisë gjeneruese të mjeteve monetare është më e madhe se shuma e rikuperueshme e saj, njësia ekonomike duhet të njohë humbjen nga zhvlerësimi.

Nëse emri i mirë ka lidhje me një njësi gjeneruese të mjeteve monetare por nuk i është shpërndarë kësaj njësie, kjo njësi duhet të testohet për zhvlerësim, sa herë që ka një indikacion se njësia gjeneruese të mjeteve monetare mund të jetë e zhvlerësuar, duke krahasuar vlerën kontabël neto të saj, përjashtuar emrin e mirë, me shumën e rikuperueshme të saj. Çdo humbje nga zhvlerësimi duhet të njëjtohet në periudhën raportuese.

Derisa standardet kanë të rregulluar në mënyrë të detajuar çështjen e zhvlerësimit të aktiveve, legjislacioni tatimor nuk e trajton fare këtë çështje. Legjislacioni tatimor trajton shkurtimisht vetëm amortizimin sipas grupeve të aktiveve dhe normave përkatëse të amortizimit.

### ***Provizionet, pasivet dhe aktivet e kushtëzuara***

SNK 37 ka përcaktuar se “një provizion duhet të njihet kur: një njësi ekonomike ka një detyrim aktual (ligjor ose konstruktiv) që është rrjedhojë e një ngjarje të shkuar; ka mundësi që për shlyerjen e detyrimit të kërkohet një dalje burimesh që përfshijnë përfitime ekonomike; dhe mund të bëhet një çmuarje e besueshme për shumën e detyrimit”. Në qoftë se këto kushte nuk plotësohen, asnjë provizion nuk do të njihet. Ky Standard përkufizon se një provizion është një pasiv i pasigurt në kohë dhe në shumë. Ndërkaq, një pasiv i kushtëzuar është një detyrim i mundshëm që rrjedh nga ngjarje të shkuara dhe ekzistenca e të cilave do të konfirmohet vetëm nga ndodhja ose mos-ndodhja e një ose më shumë ngjarjeve të ardhshme të pasigurta jo tërësisht nën kontrollin e njësisë ekonomike; ose një detyrim aktual që rrjedh nga ngjarje të shkuara por që nuk është njohur sepse nuk ka mundësi që për të shlyer detyrimet të kërkohet një dalje burimesh që përfshin përfitime ekonomike; ose shuma e detyrimit nuk mund të matet me besueshmëri të mjaftueshme. Standardi ka përkufizuar se një aktiv i kushtëzuar është një detyrim i mundshëm që rrjedh nga ngjarje të shkuara dhe ekzistenca e të cilit do të konfirmohet vetëm nga zhvillimi ose jo i një ose disa ngjarjeve të ardhshme të pasigurta, jo tërësisht nën kontrollin e njësisë ekonomike.

Në një kuptim të përgjithshëm, të gjitha provizionet janë të kushtëzuara sepse ato janë të pasigurta në afat ose shumë. Megjithatë, në kuptimin e këtij Standardi, termi “i kushtëzuar” është përdorur për pasivet dhe aktivet që nuk janë njohur sepse ekzistenca e tyre do të konfirmohet vetëm nga zhvillimi ose moszhvillimi i një ose disa ngjarjeve të ardhshme të pasigurta jo tërësisht nën kontrollin e njësisë ekonomike; Veç kësaj termi “pasiv i kushtëzuar” është përdorur për pasivet që nuk plotësojnë kriteret e njohjes.

Standardi bën dallimin midis: provizioneve – të cilat janë njohur si pasive (me supozimin që mund të bëhet një çmuarje e besueshme) sepse ato janë detyrime aktuale dhe ka mundësi që për shlyerjen e detyrimeve të kërkohet një dalje burimesh që përfshijnë përfitime ekonomike; dhe pasivet e kushtëzuara – që nuk janë njohur si pasive sepse ato janë ose: detyrime të mundshme, meqenëse ende ka nevojë të konfirmohet nëse njësia ekonomike ka një detyrim aktual që mund të çojë në një dalje burimesh që përfshijnë përfitime ekonomike; ose detyrimet aktuale që nuk plotësojnë kriteret e njohjes që parashikohen në këtë Standard (për shkak se ose nuk ka mundësi që për shlyerjen e detyrimit të kërkohet një dalje burimesh që përfshijnë përfitime ekonomike, ose nuk mund të bëhet një çmuarje mjaftueshmërisht e arsyeshme e shumës së detyrimit).

Në qoftë se një njësi ekonomike ka një kontratë me kushte rënduese, detyrimi aktual sipas kontratës duhet të njihet dhe kontabilizohet si një provizion.

Kur disa ose të gjitha shpenzimet e kërkuara për të shlyer një provizion pritet të rimbursohen nga një palë e tretë, rimbursimi do të njihet atëherë dhe vetëm atëherë kur të jetë plotësisht e sigurt që rimbursimi do të merret në qoftë se njësia ekonomike shlyen detyrimin. Rimbursimi duhet të trajtohet si një aktiv i veçantë. Shuma e njohur për rimbursim nuk duhet të tejkalojë shumën e provizionit. Në pasqyrën e të ardhurave,

shpenzimet që lidhen me një provizion mund të paraqiten neto nga shuma e njohur për një rimbursim.

Derisa standardi ka të qartësuar në mënyrë të detajuar njohjen e provizioneve që kanë efekte të caktuara në zërat e pasqyrave financiare, legjislacioni tatimor nuk i pranon shpenzimet e pritshme dhe provizionet që krijohen për mbulimin e humbjeve si shpenzime të pranuar për llogaritjen e tatimit në fitim.

### ***Instrumentet financiarë***

Instrument financiar është çdo kontratë që krijon një aktiv financiar për një njësi ekonomike dhe një detyrim financiar ose instrument të kapitalit të vet për njësinë tjetër ekonomike.

Standardi 32 përkufizon se “një aktiv financiar është çdo aktiv që është: mjetet monetare; një instrument i kapitalit të vet i një njësie tjetër ekonomike; një e drejtë kontraktuale: për të marrë mjete monetare ose aktiv tjetër financiar nga një tjetër njësi ekonomike; ose për të këmbyer aktivet financiare ose detyrimet financiare me një tjetër njësi ekonomike sipas kushteve që janë potencialisht të favorshme për njësinë ekonomike; ose një kontratë që do të shlyhet ose mund të shlyhet me instrumentet e kapitalit të vet të njësisë ekonomike dhe është: një jo-derivativ për të cilin njësia ekonomike është ose mund të jetë e detyruar të marrë një numër të ndryshueshëm të instrumenteve të kapitalit të vet të njësisë ekonomike; ose një derivativ që do të shlyhet ose mund të shlyhet ndryshe nga këmbimi i një shume fikse të mjeteve monetare ose një aktivi tjetër financiar për një numër të caktuar të instrumenteve të kapitalit të vet të njësisë ekonomike”.

Sipas këtij Standardi, “një detyrim financiar është një detyrim kontraktual: për të lëvruar mjetet monetare ose një aktiv tjetër financiar tek një njësi tjetër ekonomike; ose për të



shkëmbyer aktive financiare ose pasive financiare me një njësi ekonomike tjetër sipas kushteve që janë potencialisht të pafavorshme për njësinë ekonomike; ose një kontratë që do të shlyhet ose mund të shlyhet me instrumentet e kapitalit të vet të njësisë ekonomike dhe është: një jo-derivativ për të cilin njësia ekonomike është ose mund të jetë e detyruar të lëvrojë një numër të ndryshueshëm të instrumenteve të kapitalit të vet të njësisë ekonomike; ose një derivativ që do të shlyhet ose mund të shlyhet ndryshe nga këmbimi i një shumë fikse të mjeteve monetare ose një aktivi tjetër financiar për një numër të caktuar të instrumenteve të kapitalit të vet të njësisë ekonomike”.

Ndërkaq, një instrument i kapitalit të vet është çdo kontratë që evidenton një interes të mbetur në aktivet e një njësie ekonomike mbasi zbriten të gjitha detyrimet e saj.

Në këtë mënyrë, emetuesi i një instrumenti financiar duhet të klasifikojë instrumentin, ose pjesët e tij përbërëse, në njohjen fillestare si një detyrim financiar, si një aktiv financiar ose si një instrument të kapitalit të vet në përputhje me thelbin e marrëveshjes kontraktuale dhe me përkufizimet e një detyrimi financiar, një aktivi financiar dhe një instrumenti të kapitalit të vet.

Instrumentet financiarë klasifikohen në instrumentet primarë (të tillë si llogaritë e arkëtueshme, llogaritë e pagueshme dhe instrumentet e kapitalit të vet) dhe instrumentet financiarë derivativë (të tillë si optionet financiare, kontratat e së ardhmes dhe kontratat fikse të së ardhmes, shkëmbimet e përqindjeve të interesit dhe shkëmbimet e monedhave). Instrumentet financiarë derivativë plotësojnë përkufizimin e një instrumenti financiar dhe, për këtë arsye, janë brenda objektit të këtij Standardi.

Nga sa u tha më lartë shihet se Standardet trajtojnë në mënyrë të detajuar çështjen e instrumenteve financiare, ndërsa legjislacioni tatimor nuk trajton pothuajse fare këtë sferë

përpos çështjes së shpenzimeve të borxheve të këqija për të arkëtueshmet e pambledhshme. Në këtë rast si shpenzime të borxhit të keq për çështje të tatimit në fitim janë të pranueshme nëse i plotësojnë kërkesat e specifikuara në Ligjin nr. 03/L-162<sup>27</sup>. Sipas nenit 12 të këtij Ligji, një borxh i keq do të konsiderohet shpenzim nëse i plotëson këto kushte: shuma që korrespondon me borxhin më herët është përfshirë në të ardhura; borxhi është fshirë (çregjistruar) në librat e tatimpaguesit si i padobishëm për qëllime kontabiliteti; nuk ka kontest mbi vlefshmërinë juridike të borxhit ; borxhit i kanë kaluar së paku 6 muaj nga afati; dhe ka evidencë të mjaftueshme se janë bërë përpjekje substanciale për të vjelë borxhin, përfshirë çdo veprim të aplikueshëm për të maksimizuar mbledhjen e borxhit sikurse janë: tatimpaguesi ka thyer (balancuar) çdo borxh të pakontestueshëm kundrejt borxhit të keq; korrespondenca dhe kontaktet në përpjekje për të vjelë borxhin; veprimi juridik ka qenë i pasuksesshëm, apo veprimi juridik është konsideruar si joekonomik për arsye të dokumentuara, ose kërkesa është dorëzuar mbi mjetet e falimentimit/likuidimit, nëse është e aplikueshme, dhe shuma që do të merret është përcaktuar në mënyrë të arsyeshme nga administratori/përmbaruesi. Deri në shkallën sa janë marrë nga falimentimi, janë aplikuar në borxhin e pashlyer.

Zbritjet e borxhit të keq janë të kufizuara në pjesën e pambuluar të borxhit dhe çdo borxh i keq i zbritur si një shpenzim dhe më pastaj është mbledhë do të përfshihet në të ardhurat e kohës së mbledhjes.

Sipas këtij Ligji nuk do të lejohet asnjë zbritje e borxhit të keq për borxhet ndërmjet palëve të lidhura. Si që mund të shihet nga paragrafët paraardhës, legjislacioni tatimor në sferën e instrumenteve financiare trajton vetëm çështjen e borxheve të këqija dhe atë në mënyrë

---

<sup>27</sup> Ligji nr.03/L-162, neni 12, mbi tatimin në të ardhurat e korporatave

mjaft të ngurtë ndërsa çështjet e shumta lidhur me instrumentet financiare ngelin të patrajtuara.

### ***Tatimi mbi të ardhurat***

Standardi Ndërkombëtar i Kontabilitetit 12 rregullon çështjen e tatimit mbi të ardhurat. Ky Standard ka përshkruar përkufizimet e koncepteve bazë të cilat trajtohen. Sipas këtij Standardi tatimi aktual është shuma e pagueshme e tatimeve mbi të ardhurat në lidhje me fitimin e tatueshëm për një periudhë. Shpenzimi tatimor është shuma totale e përfshirë në përcaktimin e fitimit ose humbjes për periudhën në lidhje me tatimin aktual dhe tatimin e shtyrë.

Standardi gjithashtu ka dhënë përkufizimet edhe për pasivet dhe aktivet tatimore të shtyra në këtë mënyrë: “Pasivet tatimore të shtyra janë shumat e tatimeve mbi të ardhurat të pagueshme në periudhat e ardhshme në lidhje me diferencat e përkohshme të tatueshme. Aktivet tatimore të shtyra janë shumat e tatimeve mbi të ardhurat të rikuperueshme në periudhat e ardhshme në lidhje me: diferencat e përkohshme të zbritshme; mbartjen e humbjeve tatimore të papërdorura; dhe mbartjen e kreditimeve tatimore të papërdorura”.

Në kontabilitet diferencat e përkohshme janë diferencat midis vlerës kontabël neto në pasqyrën e pozicionit financiar të një aktivi ose pasivi dhe bazës së tij tatimore. Diferencat e përkohshme mund të jenë ose diferenca të përkohshme të tatueshme, të cilat janë diferencat e përkohshme që rezultojnë në shumat e tatueshme në përcaktimin e fitimit të tatueshëm (humbjes tatimore) të periudhave të ardhshme kur vlera kontabël neto e aktivit ose pasivit rikuperohet ose shlyhet; ose diferenca të përkohshme të zbritshme, të cilat janë diferenca të përkohshme që rezultojnë në shumat që janë të zbritshme në përcaktimin e

fitimit të tatueshëm (humbjes tatimore) për periudhat e ardhshme kur vlera kontabël neto e aktivitetit ose pasivitetit rikupërohet ose shlyhet.

Derisa raportimi financiar i bazuar në standarde ka përcaktuar qartë dhe në mënyrë të detajuar çështjet e tatimit të shtyrë, raportimi i bazuar në tatime nuk shqyrton fare tatimin e shtyrë pasi që ai nuk përmendet fare në legjislacionin tatimor. Sipas legjislacionit tatimor (Ligji 03/L-162, neni 5), të ardhurat e tatueshme për një periudhë tatimore nënkuptojnë ndryshimin në mes të të ardhurave bruto të pranuar apo të rrjedhura (akruar) gjatë një periudhe tatimore dhe zbritjeve dhe lejimeve të lejueshme sipas këtij ligji në lidhje me të ardhurat bruto të tilla. Shkalla tatimore sipas këtij Ligji është 10% nga shuma e të ardhurave të tatueshme. Legjislacioni tatimor gjithashtu përcakton të ardhurat të cilat janë të liruara nga tatimi si dhe zbritjet e lejueshme si shpenzime të pranueshme për qëllime tatimore. Disa shpenzime në këtë aspekt janë të kufizuara ashtu që për qëllime tatimore pranohen shpenzimet e bëmërisë deri në 10% (parapërkishtë kanë qënë 5% ) të shumës së të ardhurave të tatueshme, shpenzimet e trajnimeve në periudha të ndryshme kohore kanë qënë të kufizuara deri në shumën 1000 euro për punëtor për një periudhë tatimore, shpenzimet e riparimit dhe mirëmbajtjes deri në shumën 1000 euro dhe ato mbi këtë shumë kapitalizohen (i shtohen aktivitetit për të cilin janë bëmë). Aktivitetet me vlerë deri në 1000 euro të blera gjatë periudhës raportuese trajtohen si shpenzim i periudhës.

Nga sa u tha më lartë vërehet se të ardhurat e tatueshme paraqesin zërin e pasqyrës së pozicionit financiar i cili është trajtuar në mënyrë më të detajuar nga legjislacioni tatimor në krahasim me zërat tjerë dhe njëherit këtu paraqiten diferencat më të mëdha në mes të rregullave të raportimit sipas standardeve dhe raportimit sipas tatimeve.

Me qëllim të kursimit të bizneseve nga hartimi i dy apo më shumë setesh të pasqyrave financiare, është e arsyeshme që të bëhet një përafrim në mes të raportimit financiar dhe atij tatimor, nëse raportimi financiar është gjithëpërfshirës për të ofruar të dhëna të mjaftueshme për raportim tatimor. Përgjigje në këtë pyetje presim të marrim nga hulumtimi i bërë nga ana jonë, rezultatet e të cilit janë paraqitur në kapitullin në vijim.

## KAPITULLI IV: METODOLOGJIA

Në këtë kapitull synojmë të argumentojmë metodën kërkimore të përdorur si një mjet të nevojshëm për të ardhur deri te gjetjet e vlefshme dhe të besueshme, përmes të cilave do të mundësohet dhënia e rekomandimeve të nevojshme me qëllim të zgjidhjes së problemeve të identifikuara në lidhje me vështirësitë e njësive ekonomike në aspektin e zbatimit të standardeve të kontabilitetit dhe raportimit financiar dhe tatimor në Kosovë.

Në radhë të parë në këtë kapitull është përshkruar metodologjia e përdorur në këtë punim duke përshkruar metodat e zgjedhura për mbledhjen e të dhënave dhe analizat, si dhe arsytet përse u zgjodhën këto metoda në mesin e shumë metodave të tjera alternative.

Në studim do të përdoren të dy metodat e kërkimit, kërkimi cilësor dhe kërkimi sasior. Përmes kërkimit cilësor, kemi synuar të kuptojnë më thellë sjelljen e individëve duke aplikuar një tërësi procedurash që karakterizohen me mbledhjen e të dhënave nga vëzhgimet e drejtpërdrejta të sjelljeve njerëzore, e në rastin tonë të ekspertëve të fushës së raportimit financiar. Përdorimi i metodës cilësore ka mundësuar marrjen e informacioneve mbi rastet e marra në studim dhe konkluzionet e përgjithshme na kanë shërbyer vetëm si propozime, gjegjësisht pohime informuese.

Më pas kemi përdorur metodën sasiore e cila ka mundësuar ndërtimin e një baze të dhënash sasiore të cilat janë siguruar në bazë të një regjistrimi sistematik të numrave që dalin nga kërkimi me të cilin rast është bërë procesi i përpunimit të të dhënave të fituara. Përdorimi i metodës sasiore është bërë me qëllim të testimit në mënyrë empirike të hipotezave të parashtruara gjegjësisht të mbështetjes ose jo të pohimeve të këtij punimi.

Përdorimi i të dy metodave, asaj cilësore, për të përfutur pohimet informuese përsa i përket opinionëve të punonjësve në fushën e kontabilitetit të cilët janë ekspertë të fushës lidhur me raportimin financiar dhe metodës sasore përsa i përket mbledhjes së të dhënave të nevojshme si përgjigje në pyetjet tona kërkimore për të provuar në mënyrë empirike hipotezat e parashtruara, paraqesin garanci për vlefshmërinë e përfundimeve të arritura të këtij studimi.

Metodologjia e ndjekur në këtë punim bazohet në dy burime të dhënash: në burimet parësore dhe ato dytësore.

Për testimin e hipotezave dhe nxjerrjen e konkluzioneve, një rëndësi e veçantë do t'i kushtohet burimeve parësore, të cilat përfaqësohen nga të dhënat e mbledhura me anë të pyetësorëve drejtuar profesionistëve të punësuar në lëmin e raportimit financiar. Arsyeja kryesore e përzgjedhjes së këtij grupi të interesit është që nga vet praktikuesit e kontabilitetit të marrim vlerësimet lidhur me problemet në praktikë të zbatimit të SNK/SNRF-ve, me qëllim që të vijmë deri te gjetjet e nevojshme për dhënien e rekomandimeve për përmirësimin e gjendjes në fushën e raportimit financiar.

Për mbledhjen e të dhënave primare, fillimisht kemi hartuar pyetësorët kërkimor për hartimin e të cilëve na kanë ndihmuar përgjigjet e pranuar nga hulumtimi paraprirës nga përdorimi i metodës së incidenteve kritike.

Me rastin e intervistimit jemi orientuar në përdorimin e intervistave gjysmë të strukturuar. Përcaktimi për këtë lloj intervistash është bërë për shkak se intervistat gjysmë të strukturuar lejojnë mundësinë e të bërit të pyetjeve, për ndonjë çështje, të cilat lindin qoftë edhe gjatë intervistimit, meqenëse disa nga pyetjet kanë qenë me fund të hapur, me

qëllim që i intervistuari të ketë mundësi të përgjigjes së hapur, duke i dhënë më shumë mundësi të njëjtë që të shpreh qëndrimet e tij dhe të jep arsyetimet gjegjëse.

Radha sipas të cilës bëhen pyetjet, në intervistat gjysmë të strukturuar, mund edhe të ndryshojë, por është e preferueshme të mbahen gjurmët e pyetjeve sipas të njëjtës radhë si në udhëzuesin e intervistës (Bryman & Bell, 2007).

Me anë të burimeve dytësore është bërë një studim gjithëpërfshirës në drejtim të hulumtimit dhe analizës së punimeve të shumta në zbatimin e SNK /SNRF-ve të studiuesve të fushës me qëllim të evidentimit të problemeve lidhur me raportimin financiar dhe tatimor si dhe zbatimin e SNRF-ve. Në fokus në këtë aspekt do të jetë edhe analiza e përparësive dhe të metave të zbatimit të SNRF për NMV për njësitë e vogla dhe të mesme ekonomike.

Burimet e mbledhura dytësore kanë shërbyer për të ndërtuar kuadrin teorik. Literatura e shkruar në këtë lëmi ka një spektër të gjerë punimesh në lidhje me subjektin e zgjedhur për studim e cila gjë e forcoi bindjen tonë edhe më tepër në përcaktimin për të vazhduar me këtë studim si dhe në përcaktimin e objektivave kyç të studimit.

Gjetja e burimeve dytësore që kanë lidhje të ngushtë me studimin paraqet një aktivitet shumë të veçantë dhe njëherit një punë të vështirë për shkak të natyrës shumë komplekse të kësaj lëmie.

Për gjetjen e të dhënave dytësore që janë përdorur si pika referimi për këtë studim, kryesisht është shfrytëzuar interneti. Përmes faqeve të ndryshme të internetit kam vënë në dispozicion shumë artikuj, revista, materiale zyrtare të institucioneve rregullatore kombëtare dhe ndërkombëtare.



Përpunimi i të dhënave do të realizohet në një proces i cili kalon në disa faza. Në fazën e parë të dhënat i nënshtrohen analizës eksploruese për t'u ndjekur nga analiza konfirmuese. Modeli vazhdon me kryerjen e një sërë testesh vlerësimi, për të përfunduar me analizën dhe testimin e hipotezave kryesore të ngritura në punim.

Testimi i hipotezave është bërë me përdorimin e testit “Chi Square”, sipas të cilit vlera e p-së  $< 0.05$  tregon se variablat e testuara janë të varura dhe kanë ndikim te njëra tjetra. Ndërkaq vlerat e p-së  $> 0.05$  tregon se variablat e testuara janë të pa varura dhe nuk janë të ndikuara nga njëra tjetra.

#### **IV.1. Pyetja kërkimore**

Bazuar në studimin e literaturës lidhur me këtë punim si dhe duke u nisur nga përvoja profesionale në fushën e studimit kam arritur të bëjë parashtrimin e pyetjes së kërkimit e cila duhet të japë përgjigjen në pritjet e mia lidhur me raportimin financiar dhe zbatimin e SNK/SNRF-ve në praktikë nga ana e njësive ekonomike dhe vështirësitë që dalin në këtë aspekt. Me qëllim të përfitimit të argumenteve punimi është konceptuar në marrjen e përgjigjes në pyetjen e madhe të kërkimit:

*“A ka probleme lidhur me raportimin financiar dhe tatimor si dhe cilët janë faktorët të cilët ndikojnë në nivelin e zbatimit të SNRF-ve?”*

Teoritë dhe qasjet ekzistuese shpesh herë nuk mjaftojnë për të adresuar sfidat e shumta që vijnë nga zbatimi i standardeve të kontabilitetit dhe raportimi financiar. Me rastin e mbledhjes së të dhënave për këtë kërkim hulumtues është përdorur metoda e incidenteve

kritike (MIK)<sup>28</sup>, e cila ngërthen në vete një tërësi procedurash që karakterizohen me mbledhjen e të dhënave nga vëzhgimet e drejtpërdrejta të sjelljeve njerëzore.

MIK ka ndihmuar shumë për zhvillimin e strukturës konceptuale kur ka qenë i pamjaftueshëm bazamenti teorik për fenomene të caktuara (Walker & Trully, 1992).

*Metoda e incidenteve kritike ka për qëllim: të ofrojnë bazën empirike për zgjidhjen e problemeve praktike; të zhvillojnë parime të gjëra psikologjike.*

*Incident do të thotë çdo veprim i dukshëm njerëzor i përfunduar deri në atë masë që mundëson interferencën dhe parashikimin për personin që kryen atë veprim.*

*Për të qenë kritik një incident duhet: të ketë rol të veçantë në një dukuri; duhet të ndodhë në situatën kur qëllimi ose përpjekja e aktivitetit mund të përcillet qartë nga vëzhguesi; që rrjedhimet janë aq përfundimtare sa mënjanojnë dyshimin për efektet e veprimit”, (Rexha 2007).*

Përdorimi i metodës së incidenteve kritike ka shërbyer për identifikimin e temave kryesore që aktualizohen kur kontabilistët vlerësojnë problematikën e raportimit financiar dhe tatimor.

#### **IV.2. Anketa për identifikimin e incidenteve kritike**

Fillimisht kemi bërë një kërkim hulumtues përmes metodës së incidenteve kritike me qëllim të përfitojmë të dhëna të besueshme të cilat do të nevojiten për hartimin e pyetjes kërkimore dhe si rrjedhojë edhe hipotezave të punimit. Për mbledhjen e informacioneve të nevojshme kemi përdorë anketat. Për kryerjen e intervistave kemi angazhuar kolegët nga profesioni që punojnë në punët e kontabilitetit dhe të auditimit, të cilët kanë intervistuar

---

<sup>28</sup> The Critical Incident Technique, John C. Flanagan, American Institute for Research and University of Pittsburgh, 1954

kontabilistët e njësive ekonomike, me qëllim të marrjes së përgjigjeve relevante në lidhje me pyetjet e parashtruara në formularin e intervistës.

Në lidhje me këtë janë intervistuar 15 kontabilist të njësive ekonomike të cilët janë lutur të përgjigjen në një pyetje identike:

*“A ka probleme lidhur me raportimin financiar dhe tatimor si dhe cilët janë faktorët të cilët ndikojnë në nivelin e zbatimit të SNRF-ve?”*

Nga intervistat e zhvilluara në lidhje me këtë problematikë që kanë të bëjnë me 15 kontabilistët e njësive ekonomike të intervistuar, janë mbledhur gjithsej 85 raste të incidenteve kritike (Tab.4.1).

**Tabela nr. 4.1 Rastet e identifikuara të incidenteve kritike**

|    | <b>Përshkrimi</b>                               | <b>Nr. i<br/>incidenteve</b> | <b>%</b>      |
|----|-------------------------------------------------|------------------------------|---------------|
| 1  | SNK/SNRF e plota janë voluminoze                | 12                           | 14.12         |
| 2  | SNK/SNRF janë të komplikuar                     | 11                           | 12.94         |
| 3  | Ndryshimet e shpeshta                           | 11                           | 12.94         |
| 4  | Përkthimi i papërshtatshëm                      | 10                           | 11.76         |
| 5  | Paqartësia                                      | 9                            | 10.59         |
| 6  | Mospërshtatja me ligjet vendore tatimore        | 7                            | 8.24          |
| 7  | Drejtimi i pa interesuar për zbatim             | 7                            | 8.24          |
| 8  | Zbatimi i SNK/SNRF te plota është i kushtueshëm | 6                            | 7.06          |
| 9  | Terminologjia                                   | 6                            | 7.06          |
| 10 | Mospërputhshmëria                               | 4                            | 4.71          |
| 11 | Të tjera                                        | 2                            | 2.35          |
|    | <b>Gjithsej</b>                                 | <b>85</b>                    | <b>100.00</b> |

Nga kërkimet cilësore të bëra me metodën e incidenteve kritike të prezantuara në Tabelën nr. 4 kemi gjetur dymbëdhjetë raste të incidenteve kritike ku të anketuarit janë përgjigjur se problemi i tyre lidhur me zbatimin e SNK/SNRF-ve është se ato janë tejet voluminoze. Problemi i voluminozitetit është rasti më i theksuar dhe merr pjesë me 14.12 % në totalin e incidenteve kritike të gjetura nga intervistat e zhvilluara.

Komplikueshmëria e SNK/SNRF dhe ndryshimet e shpeshta në to, janë theksuar në njëmbëdhjetë raste dhe në totalin e incidenteve kritike marrin pjesë me nga 12.94 %.

Përkthimi i papërshtatshëm është gjetje e radhës që është theksuar në dhjetë raste të incidenteve kritike nga ana e të anketuarve dhe në përqindje merr pjesë me 11.76 %.

Paqartësia e SNK/SNRF-ve është theksuar në nëntë raste të gjetjeve tona dhe merr pjesë me 10.59 % në totalin e incidenteve kritike të theksuara nga të anketuarit. Mospërputhja me ligjet tatimore është theksuar në shtatë raste që në total merr pjesë me 8.24 %.

Mosinteresimi i drejtimit për zbatimin e SNK/SNRF-ve është theksuar gjithashtu në shtatë raste dhe kjo si arsye në mungesë të ndonjë përparësie për njësinë ekonomike për ti zbatuar ato standarde si dhe orientimi drejt raportimit tatimor.

Raste tjera të problemeve të theksuara në zbatimin e SNK/SNRF-ve janë edhe kushtueshmëria, problemet terminologjike si dhe raste të papajtueshmërisë brenda vet standardeve.

Gjetjet tjera të cilat janë raportuar si incidente kritike janë me numër më të vogël, të cilat në total marrin pjesë me 2.35 %.

Me qëllim të plotësimit të argumenteve për arritjen e qëllimit të këtij punimi, nga pyetja kryesore kërkimore janë nxjerr nën pyetjet si në vijim:

- A ka probleme lidhur me raportimin financiar në Kosovë dhe cilat janë ato?
- Cili është niveli i zbatimit të SNK/SNRF-ve dhe cilët janë faktorët që ndikojnë në te?
- A duhet njësitë ekonomike të vogla dhe të mesme të zbatojnë SNRF-të e plota apo SNRF për NMV?
- A është raportimi financiar sipas SNK/SNRF-ve i përshtatshëm për të ofruar informacione të mjaftueshme për raportim sipas tatimeve?

#### **IV.3. Hipotezat e studimit**

Si rrjedhojë e pyetjes kërkimore dhe nën pyetjeve që rrjedhin nga ajo janë hartuar hipotezat e studimit të cilat janë si në vijim:

**H1- Problemet lidhur me raportimin financiar dhe zbatimin në praktik të SNK/SNRF-ve në Kosovë janë të ndikuara nga niveli i njohurive profesionale të stafit në sferën e raportimit financiar.**

Testimi i kësaj hipoteze do të bëhet përmes rezultateve që dalin nga intervistat e zhvilluara me përfaqësuesit e njësive ekonomike me të cilin rast do të bëhen krahasimet e të dhënave të fituara, të klasifikuara sipas nivelit arsimor të të anketuarve, pjesëmarrjes në trajnime profesionale, moshës së tyre etj. Kjo hipotezë do të testohet duke bërë matjen e ndikimit të variablave të pavarura në variabëlën e varur, në të cilin rast variabla e “komplikueshmërisë së SNRF-ve” përfaqëson variablën e varur dhe niveli arsimor, niveli i trajnimeve dhe

mosha e të anketuarve përfaqësojnë variablën e pavarur. Ky testim i hipotezës ka për qëllim të bëjë matjen e ndikimit të nivelit arsimor, trajnimeve të profesionistëve dhe moshës së tyre në vlerësimin e komplikueshmërisë së SNK/SNRF-ve në mënyrë që të vërtetohet se problemet që paraqiten në praktikë lidhur me raportimin financiar janë të ndikuara apo jo nga niveli i njohurive profesionale të stafit në fushën e raportimit financiar.

## **H2 - Niveli i zbatimit të SNK/SNRF-ve nuk është i kënaqshëm dhe drejtimi i njësive ekonomike nuk ka qëndrim të duhur lidhur me zbatimin e tyre**

Testimi i kësaj hipoteze do të bëhet përmes rezultateve që dalin nga intervistat e zhvilluara me përfaqësuesit e njësive ekonomike me të cilin rast do të bëhet testimi i të dhënave të fituara lidhur me nivelin e zbatimit të SNK/SNRF-të si variabël e varur, dhe niveli arsimor, trajnimet dhe mosha si variabla të pavarura. Testimi i kësaj hipoteze ka për qëllim të bëjë matjen e ndikimit të nivelit arsimor, trajnimeve të profesionistëve dhe moshës së tyre në nivelin e zbatimit të SNRF-ve. Pastaj do të testohet niveli i zbatimit të këtyre standardeve si variabël e varur, me variablën e pavarur “zbatimi i SNRF-ve është i kushtueshëm”. Kjo hipotezë do të testohet edhe më të dhënat lidhur me atë se drejtimi i njësive ekonomike a ka qëndrim adekuat lidhur me çështjen e raportimit financiar apo “favorizohet” raportimi tatimor për shkak të implikimeve financiare si rezultat i ndëshkimeve të mundshme nga autoritetet tatimore.

## **H3 - Njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla duhet të zbatojnë SNRF-të për NMV**

Për testimin e kësaj hipoteze do të përdoren të dhënat e fituara nga intervistat lidhur me përshtatshmërinë e SNRF për NMV për raportim financiar të këtyre njësive ekonomike. Testimi i të dhënave mbi përshtatshmërinë e SNRF për NMV si variabël e varur do të

bëhet përmes variablave të pavarura si niveli arsimor, trajnimet, moshë e të anketuarve etj. Për testimin e kësaj hipoteze do të shërbejë edhe analiza kost/benefit e zbatimit të SNRF për NMV kundrejt standardeve të plota.

**H4 - Raportimi financiar bazuar në SNRF është i përshtatshëm për të ofruar informacione të mjaftueshme për raportim për qëllime tatimore.**

Për testimin e kësaj hipoteze do të përdoren të dhënat e fituara nga intervistat lidhur me përshtatshmërinë dhe mjaftueshmërinë e informatave nga raportimi financiar i bazuar në standarde të kontabilitetit për të ofruar informacione për raportim për qëllime tatimore. Përshtatshmëria dhe mjaftueshmëria e informatave nga raportimi financiar si variabla të varura do të testohen përmes profesionit, nivelit të trajnimeve si dhe moshës së të anketuarve si variabla të pavarura. Kjo hipotezë do të testohet edhe përmes analizave të ndryshme lidhur me arsyeshmërinë e përafrimit në mes të raportimit financiar dhe tatimor me qëllim të evitimit të raportimit të dubluar me të cilin rast profesionistët do të kurseheshin nga dy e më shumë lloje të raportimeve. Testimi i kësaj hipoteze gjithashtu do të bëhet përmes analizave të ndryshme lidhur me kufizimet e disa shpenzimeve nga ana e rregullave tatimore dhe ndikimi i tyre në afarizmin e njësive ekonomike dhe në të hyrat tatimore.

**IV.4. Populacioni, mostra e studimit dhe pyetësi i kërkimit**

Populacioni përbëhet nga 1820 njësi ekonomike që zhvillojnë aktivitete të biznesit në Kosovë dhe të cilat janë të obliguara të raportojnë sipas standardeve të kontabilitetit gjë që paraqet bazën për përzgjedhjen e mostrës. Numri i tërësishëm i njësive ekonomike të

regjistruara në Kosovë është 103755<sup>29</sup>, por ky numër nuk është përditësuar dhe shumë prej këtyre njësive ekonomike janë joaktive. Sipas të dhënave të ATK-së vetëm rreth 53000<sup>30</sup> biznese raportojnë për aktivitetet e tyre. Por nga ky numër i njësive ekonomike afër 90% janë mikro biznese të cilat nuk janë objekt i studimit tonë pasi që ato nuk përgatisin pasqyra financiare por raportojnë vetëm për qëllime tatimore. Në anën tjetër, njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla për nga madhësia, që janë duke afaruar si biznese individuale, sipas Ligjit mbi raportimin financiar<sup>31</sup> nuk janë të obliguara të përgatisin pasqyra financiare. Në këtë mënyrë popullacioni për qëllime të këtij studimi përbëhet nga 1820 njësi ekonomike. Për mbledhjen e të dhënave të nevojshme janë dërguar gjithsej 400 pyetësor për njësitë ekonomike të aktiviteteve dhe madhësive të ndryshme. Përzgjedhja e njësive ekonomike për anketim është bërë në mënyrë të rastësishme duke përfshirë bizneset e të gjitha rajoneve të Kosovës. Mostra është shtresuar ashtu që të përfshijë të gjithë sektorët kryesor ekonomik në mënyrë që të reflektojë dallimet në mes të prodhimit, tregtisë dhe shërbimeve. Kujdes i është kushtuar pjesëmarrjes së njësive ekonomike sipas madhësisë në mënyrë që të përfaqësohen të gjitha, përpos mikrobizneseve të cilat nuk janë objekt i studimit tonë pasi që ato raportojnë vetëm për qëllime tatimore.

Pyetësorët i janë dërguar kontabilistëve të njësive ekonomike në periudhën Janar-Shkurt 2014 dhe Maj 2016 dhe atë nëpërmjet kontaktit të drejtpërdrejt. Për dërgimin e pyetësorëve, ndihmën në plotësimin e tyre si dhe për marrjen e të dhënave nga pyetësorët më kanë ndihmuar kolegët nga profesioni i auditimit nga qytetet e Kosovës nga ku janë marr të dhënat për këtë studim. Gjithsej janë kthyer 208 pyetësor të vlefshëm për studim.

---

<sup>29</sup> Ministria e tregtisë dhe Industrisë, Agjencioni për regjistrimin e bizneseve, Raporti vjetor 2015

<sup>30</sup> ATK, Strategjia e përmblotjes 2012-2014, f. 22

<sup>31</sup> Ligji 04/L-014, për kontabilitet, raportim financiar, dhe auditim



Kjo mostër konsiderohet të jetë e denjë për përfaqësimin e popullacionit të njësive ekonomike të cilat janë të obliguara të raportojnë bazuar në standarde të kontabilitetit dhe për qëllime tatimore.

Meqenëse zgjedhja e duhur e mostrës është vendimtare në besueshmërinë e përfundimeve të një studimi, duke u bazuar në objektivat e këtij punimi, mostra përbëhet nga stafi profesional në fushën e kontabilitetit. Mostra e përzgjedhur nga ana jonë arsyetohet me faktin se përgatitësit e pasqyrave financiare janë burim kryesor për mbledhjen e të dhënave lidhur me raportimin financiar, problemet dhe vështirësitë e zbatimit të standardeve të kontabilitetit, raportimi financiar për NMV-të si dhe mjaftueshmërinë e raportimit financiar bazuar në SNK/SNRF për të ofruar informacione të mjaftueshme për raportim për qëllime tatimore.

*Struktura e pyetësorit është si vijon:*

Në pjesën e parë të pyetësorit janë dhënë pyetjet lidhur me shënimet për nivelin arsimor, moshën, trajnimet etj. të stafit profesional të kontabilitetit të punësuar në njësitë ekonomike në cilësinë e profesionistëve të raportimit financiar.

Në pjesën e dytë janë pyetjet me qëllim të testimit të hipotezave tona dhe në ato pyetje respondentët janë lutur të japin përgjigjen duke bërë vlerësimin në bazë të pajtueshmërisë së tyre me pyetjen e bërë. Në këtë pjesë të pyetësorit pyetjet e bëra janë në lidhje SNK/SNRF-të ku është kërkuar përgjigje (shkalla Likert me 5 nivele), lidhur me atë se njësitë ekonomike a i zbatojnë SNK/SNRF-të gjatë raportimeve financiare, a janë të rëndësishme ato, a janë të përshtatshme, cilët nga SNK/SNRF-të janë më të komplikuar dhe cilët janë më problematik për zbatim, çka është më problematike për punën e tyre, a

është drejtimi i interesuar për raportim financiar etj. Më pastaj vazhdohet me pyetjet lidhur me arsyeshmërinë e zbatimit të SNRF për NMV dhe mjaftueshmërinë e këtij standardi për të dhënë informacione relevante për të dhënat e këtyre njësive ekonomike. Në vazhdim janë bërë pyetjet lidhur me mundësinë e përafrimit të raportimit financiar dhe tatimor.

Në pjesën e tretë të pyetësorit janë parashtruar pyetjet lidhur me të dhënat e njësisë ekonomike, si: vitin e themelimit, formën e organizimit, qarkullimin vjetor, sektorin ku veprojnë, etj.

Anketimi është bërë në qytetet më të mëdha të Kosovës (Prishtinë, Prizren, Gjakovë, Ferizaj dhe Pejë), duke zgjedhur njësitë ekonomike të veprimtarive të ndryshme, sipas statusit juridik të të gjitha llojeve dhe të madhësive të ndryshme (Tab.4.2).

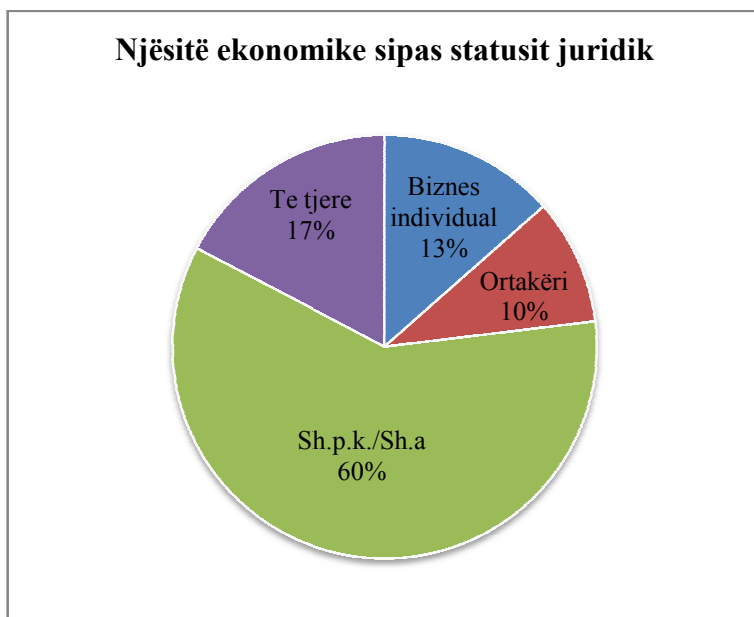
**Tabela nr. 4.2 Pasqyra e njësive ekonomike sipas veprimtarisë, statusit juridik dhe madhësisë**

| Qarkullim i vjetor(€)      | Prodhuere | Ndërtimore | Tregtare  | Shërbyese | Biznes individual | Orta këri | Sh.p.k./Sh.a. | Të tjera  | Nr. i respondent. | % e respondent. |
|----------------------------|-----------|------------|-----------|-----------|-------------------|-----------|---------------|-----------|-------------------|-----------------|
| <b>Deri 50.000</b>         |           |            |           |           |                   |           |               |           |                   |                 |
| <b>50.000-2.000.000</b>    | 28        | 32         | 40        | 16        | 8                 | 12        | 72            | 24        | 116               | 55.77           |
| <b>2.000.000-4.000.000</b> | 8         | 28         | 16        | 12        | 12                | 4         | 36            | 12        | 64                | 30.77           |
| <b>Mbi 4.000.000</b>       | 4         | 4          | 16        | 4         | 8                 | 4         | 16            |           | 28                | 13.46           |
| <b>Totali</b>              | <b>40</b> | <b>64</b>  | <b>72</b> | <b>32</b> | <b>28</b>         | <b>20</b> | <b>124</b>    | <b>36</b> | <b>208</b>        | <b>100.00</b>   |

Njësitë ekonomike të intervistuar janë të të gjitha veprimtarive dhe statuseve të ndryshme juridike si dhe sipas madhësive të ndryshme, përpos mikro njësive të cilat nuk janë të

obliguara të raportojnë sipas standardeve të kontabilitetit por raportojnë vetëm për qëllime tatimore. Njësitë e mëdha ekonomike përbëjnë 13.46 % të totalit të të anketuarve, ato të mesme 30.77% dhe të vogla 55.77%.

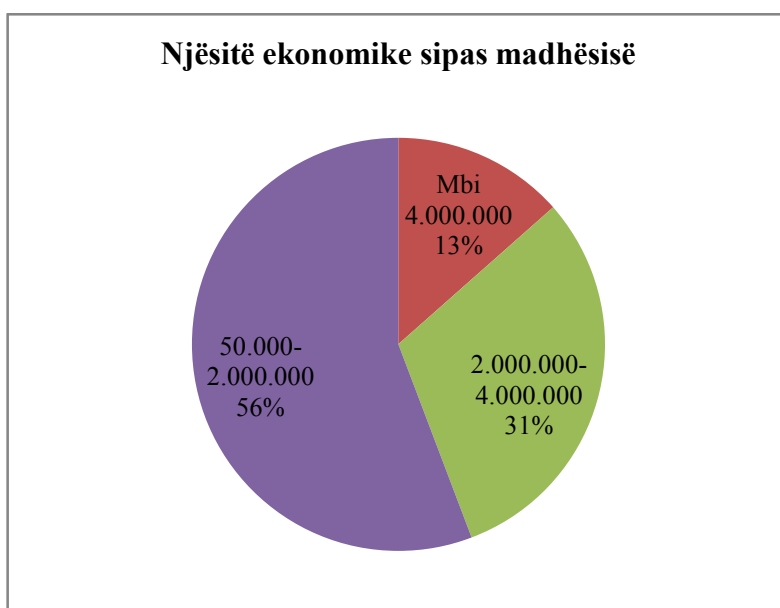
Sipas statusit juridik, shoqëritë me përgjegjësi të kufizuar dhe shoqëritë aksionare kanë qenë në fokusin tonë për intervistim, pasi që këtij grupi i takon numri më i madh i bizneseve që duhet të raportojnë në pajtim me SNRF (Graf. nr. 4.1).



**Grafiku nr. 4.1**

Njësitë ekonomike që janë të regjistruara sh.p.k./sh.a. kanë pjesëmarrjen prej 60 % në totalin e njësive ekonomike të intervistuar, ndërkohë që njësitë ekonomike që janë të regjistruara si biznese individuale marrin pjesë me 13% në totalin e njësive të intervistuar. Përqindja e vogël e këtij grupi në krahasim me numrin e tyre arsyetohet me faktin se nga bizneset individuale vetëm ato që i takojnë grupit të njësive të mëdha janë të obliguara të përgatisin pasqyra financiare bazuar në SNRF.

Njësitë ekonomike që zhvillojnë afarizmin e tyre si ortakëri të llojeve të ndryshme marrin pjesë me 10% në totalin e njësive të intervistuar. Në grupin “të tjerë” bëjnë pjesë ndërmarrjet publike, ndërmarrjet shoqërore, kooperativat, etj. Sipas madhësisë janë të përfaqësuara njësitë ekonomike të mëdha, të mesme dhe ato të vogla, ndërkaq nuk janë intervistuar përfaqësuesit e mikrobizneseve pasi që ato raportojnë bazuar në parimin e parasë së gatshme vetëm për qëllime tatimore (Graf. nr. 4.2).



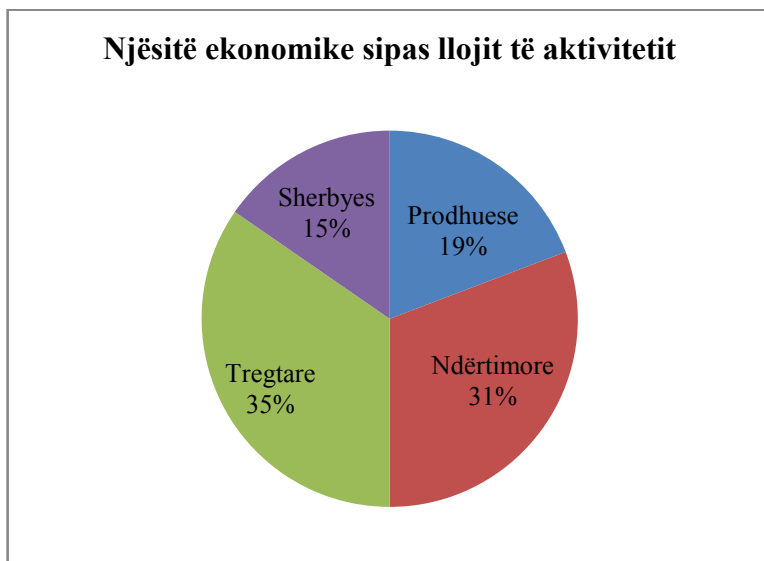
**Grafiku nr. 4.2**

Nga figura e mësipërme shihet se bazuar në madhësinë e njësive ekonomike të intervistuar, bizneset e vogla kanë pjesëmarrjen më të madhe në totalin e njësive të intervistuar pasi që ato bëjnë pjesë me 56%.

Bizneset që kanë qarkullim vjetor mbi 2 milion euro por më pak se 4 milion euro janë biznese të mesme dhe në intervistën tonë marrin pjesë me 31% në totalin e intervistave të zhvilluara.

Bizneset që kanë trajtim si njësi ekonomike të mëdha, në intervistën tonë marrin pjesë me 13 % në totalin e njësive ekonomike të intervistuar.

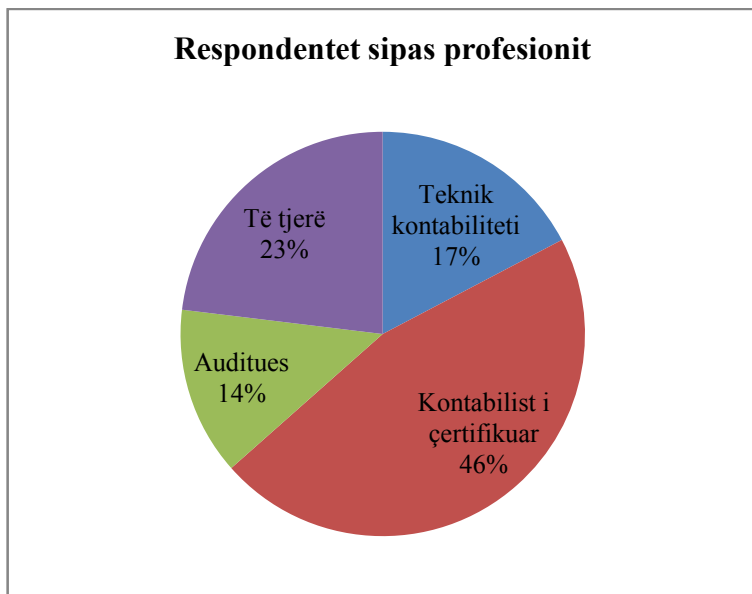
Sipas llojit të aktivitetit shumica e respondentëve janë nga tregtia, ndërtimtaria, prodhuese etj.



**Grafiku nr. 4.3**

Sipas llojit të aktivitetit njësitë ekonomike të intervistuar janë të ndara në katër grupe. Ndërmarrjet që kanë veprimtari sferën e tregtisë janë në grupin e parë ku bëjnë pjesë me 35 % në totalin e njësive ekonomike të intervistuar. Në grupin e dytë bëjnë pjesë njësitë ekonomike që veprimtari të veten e kanë ndërtimtarinë dhe pjesëmarrja e tyre në totalin e njësive të intervistuar merr pjesë me 31 %. Njësitë ekonomike që kanë për veprimtari sferën e prodhimtarisë janë me radhë sipas numrit të të intervistuarve dhe këto njësi ekonomike bëjnë pjesë me 19 % në totalin e njësive ekonomike të intervistuar për qëllimet e këtij punimi. Në fund, njësitë ekonomike që kanë sferë të veprimtarisë sektorin e

shërbimeve të ndryshme marrin pjesë me 15 % në totalin e njësive ekonomike të intervistuar.



**Grafiku nr. 4.4**

Sipas profesionit, shumica e respondentëve janë kontabilist të certifikuar (46%). Mjaft i madh numri i atyre që nuk janë të kualifikuar për kontabilitet, por merren me punët e kontabilitetit (grupi të tjerë). Të intervistuarit të cilët bëjnë pjesë në grupin “të tjerë” marrin pjesë në totalin e njësive të intervistuar me 23 % dhe kjo e dhënë tregon se një numër i madh i njësive ekonomike kanë staf të pakualifikuar i cili është i angazhuar në punët e regjistrimeve kontabël në njësitë ekonomike të intervistuar.

Nga numri i tërësishëm i të intervistuarve “teknikët e kontabilitetit” marrin pjesë me 17% në totalin e të intervistuarve tanë. Ndërkaq 14 % e totalit të të intervistuarve janë personel me nivel kualifikimi të audituesit.

## V. ANALIZA EMPIRIKE

### V.1. Raportimi financiar - analizë, interpretim të dhënash

Me qëllim të testimit të hipotezave të parashtruara janë përpunuar dhe analizuar rezultatet e të dhënave të mbledhura. Të dhënat e mbledhura kanë shërbyer për testimin e ndërvarësisë në mes të variablave të cilat janë përdorur për vërtetimin ose hedhjen poshtë të hipotezave të parashtruara.

Për testimin e hipotezave është përdorur *testi x në katror (Chi-Square test)*, sipas të cilit bëhet testimi i ndikimit të variablave tek njëra-tjetra. Ky është një test i rëndësishëm gjatë analizës së shpërndarjes së frekuencës, me të cilin rast bëhen krahasimet e frekuencave të vëzhguara me frekuencat e parashikuara.

Chi – Square testi llogaritet sipas kësaj formule:

$$X^2 = \sum [ (O_{r,c} - E_{r,c})^2 / E_{r,c} ]$$

$\chi^2$  = chi-square statistikat

$O_{r,c}$  = frekuencat e observuara në nivel r të Variablës A dhe nivel c të Variablës B

$E_{r,c}$  = frekuencat e parashikuara në nivel r të Variablës A dhe në nivel c të Variablës B

$$E_{r,c} = (n_r * n_c) / n$$

$n_r$  = të gjitha frekuencat e observuara në nivel r të Variablës A,

$n_c$  = të gjitha frekuencat e observuara në nivel c të Variablës B, dhe

$n$  = madhësia e mostrës.

Rezultatet që fitohen nga Chi – Square testi me vlerë më të vogël se  $p = 0.05$ , tregojnë se variablat e testuara janë të varura dhe kanë ndikim te njëra tjetra, ndërsa rezultatet mbi këtë vlerë tregojnë se variablat nuk janë të varura. Në këtë mënyrë mund të thuhet se vlera e “P”-së bënë matjen e forcës së provave në mbështetje të hipotezës zero.

***Testimi i hipotezës së parë:***

**H1- Problemet lidhur me aplikimin në praktik të SNK/SNRF-ve në Kosovë janë të ndikuara nga niveli i njohurive profesionale të stafit në sferën e raportimit financiar.**

Për testimin e hipotezës së parë fillimisht kemi analizuar përgjigjet në pyetësin tonë lidhur me voluminozitetin, komplikueshmërinë dhe ndryshimet e shpeshta të SNK / SNRF-ve si dhe me nivelin e njohjes së SNRF-ve, etj.

Të dhënat lidhur me voluminozitetin e SNK / SNRF –ve janë paraqitur në tabelën në vijim:

**Tabela 5.1 A janë SNK/SNRF e plota voluminoze, të komplikuar dhe ndryshojnë shpesh?**

|             | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid aspak | 32        | 15,4    | 15,4          | 15,4               |
| shume pak   | 33        | 15,9    | 15,9          | 31,3               |
| pak         | 22        | 10,6    | 10,6          | 41,8               |
| shume       | 62        | 29,8    | 29,8          | 71,6               |
| teper       | 59        | 28,4    | 28,4          | 100,0              |
| Total       | 208       | 100,0   | 100,0         |                    |

Si që shihet nga kjo tabelë 29.8 % e të anketuarve janë përgjigjur se SNK / SNRF-të e plota janë shumë voluminoze dhe të komplikuar dhe se kjo gjë paraqet problem në punën



e tyre gjatë hartimit të raporteve financiare dhe 28.4 % e të anketuarve mendojnë se këto standarde janë tepër voluminoze dhe të komplikuar. Vetëm 15.4 % e tyre mendojnë se këto standarde nuk janë voluminoze dhe të komplikuar dhe aplikimi i standardeve ndërkombëtare të kontabilitetit nuk paraqet problem për punën e tyre në hartimin e raporteve financiare.

**Tabela 5.2 Profesionit \* A janë SNK/SNRF e plota voluminoze, të komplikuar dhe ndryshojnë shpesh (Crosstabulation % within Profesionit)**

|             |                | SNK/SNRF e plota janë voluminoze, të komplikuar dhe ndryshojnë shpesh |           |       |       |       | Total  |
|-------------|----------------|-----------------------------------------------------------------------|-----------|-------|-------|-------|--------|
|             |                | aspak                                                                 | shume pak | pak   | shume | teper |        |
| Profesionit | audit          | 27,3%                                                                 | 24,2%     | 15,2% | 18,2% | 15,2% | 100,0% |
|             | kont. i certif | 16,1%                                                                 | 22,6%     | 24,7% | 20,4% | 16,1% | 100,0% |
|             | teknik i kont  | 16,7%                                                                 | 13,9%     | 22,2% | 33,3% | 13,9% | 100,0% |
|             | te tjere       | 13,0%                                                                 | 13,0%     | 13,0% | 54,3% | 6,5%  | 100,0% |
| Total       |                | 17,3%                                                                 | 19,2%     | 20,2% | 29,8% | 13,5% | 100,0% |

Lidhur me voluminozitetin dhe komplikueshmërisë e SNK / SNRF-ve janë deklaruar të anketuarit e të katër grupeve të ndarë sipas profesionit.

*Analiza e të dhënave në testimin e ndërlidhjes në mes të problemit të voluminozitetit dhe komplikueshmërisë së SNK / SNRF – ve dhe profesionit:*

**H<sub>0</sub>** : Problematika e voluminozitetit dhe komplikueshmërisë së SNK / SNRF-ve dhe profesionit janë ta pavarura

**H<sub>a</sub>** : Problematika e voluminozitetit dhe komplikueshmërisë së SNK / SNRF-ve dhe profesionit nuk janë ta pavarura

**Tabela 5.3 Chi-Square Tests – Profesioni \* A janë SNK/SNRF e plota voluminoze, të komplikuar dhe ndryshojnë shpesh?**

|                              | Value               | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|---------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 23,381 <sup>a</sup> | 12 | ,025                  |
| Likelihood Ratio             | 22,501              | 12 | ,032                  |
| Linear-by-Linear Association | 4,040               | 1  | ,044                  |
| N of Valid Cases             | 208                 |    |                       |

Nga tabela e mësipërme mund të bëhet testimi i (pa)varësisë në mes të këtyre dy variablave. Si që shihet vëllimshmëria e SNK / SNRF-ve është vlerësuar ndryshe varësisht nga kategoritë e ndryshme sipas profesionit gjë që tregon se ka varshmëri në mes të dy variablave pasi që vlera e p-së = 0.025 < 0.05, dhe në këtë mënyrë mund të konkludohet se është hedhur poshtë hipoteza mbi pavarësinë e variablave gjë që vërteton se problemet në fushën e raportimit financiar janë të lidhura me nivelin profesional të të anketuarve.

**Tabela 5.4 Trajnimet \* SNK/SNRF e plota janë voluminoze, të komplikuar dhe ndryshojnë (Crosstabulation % within Trajnimet)**

|                   | SNK/SNRF e plota janë voluminoze, të komplikuar |           |       |       |       | Total  |
|-------------------|-------------------------------------------------|-----------|-------|-------|-------|--------|
|                   | aspak                                           | shume pak | pak   | shume | teper |        |
| Trajnimet rregull | 26,4%                                           | 14,9%     | 24,1% | 24,1% | 10,3% | 100,0% |
| jo rreg           | 12,7%                                           | 28,6%     | 14,3% | 28,6% | 15,9% | 100,0% |
| asnjëh            | 7,4%                                            | 16,7%     | 22,2% | 38,9% | 14,8% | 100,0% |
| Total             | 17,2%                                           | 19,6%     | 20,6% | 29,4% | 13,2% | 100,0% |

Lidhur me voluminozitetit dhe komplikueshmërisë janë deklaruar të gjitha grupet e të anketuarve sipas nivelit të trajnimeve.

*Analiza e të dhënave në testimin e ndërlidhjes në mes të problemit të voluminozitetit dhe komplikueshmërisë së SNK / SNRF – ve dhe trajnimeve:*

**H<sub>0</sub>** : Problematika e voluminozitetit dhe komplikueshmërisë së SNK / SNRF–ve dhe trajnimeve janë ta pavarura

**H<sub>a</sub>** : Problematika e voluminozitetit dhe komplikueshmërisë së SNK / SNRF–ve dhe trajnimeve nuk janë ta pavarura

**Tabela 5.5 Chi-Square Tests – Trajnimet \* A janë SNK/SNRF e plota voluminoze, të komplikuar dhe ndryshojnë shpesh?**

|                              | Value               | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|---------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 17,161 <sup>a</sup> | 8  | ,028                  |
| Likelihood Ratio             | 17,244              | 8  | ,028                  |
| Linear-by-Linear Association | 7,106               | 1  | ,008                  |
| N of Valid Cases             | 204                 |    |                       |

Nga testimi i (pa)varësisë në mes të këtyre dy variablave shihet se vëllimshmëria dhe komplikueshmëria e SNK / SNRF-ve dallon varësisht nga kategoritë e ndryshme sipas trajnimit gjë që tregon se ka varshmëri në mes të dy variablave pasi që vlera e p-së = 0.028 < 0.05. Meqenëse SNK/SNRF-të janë vlerësuar nga grupet e të anketuarit si voluminozë dhe të komplikuar varësisht prej nivelit të trajnimeve të tyre, mund të konkludohet se është hedhur poshtë hipoteza mbi pavarësinë e variablave dhe është vërtetuar ndikimi i nivelit të trajnimeve të stafit në problemet që hasen në fushën e raportimit financiar.

**Tabela 5.6 Mosha \* SNK/SNRF e plota janë voluminoze, të komplikuar dhe ndryshojnë (Crosstabulation % within Mosha)**

|       |   | SNK/SNRF e plota janë voluminoze |           |       |       |       | Total  |
|-------|---|----------------------------------|-----------|-------|-------|-------|--------|
|       |   | aspak                            | shume pak | pak   | shume | teper |        |
| Mosha | 1 | 13,2%                            | 13,2%     | 13,2% | 50,0% | 10,5% | 100,0% |
|       | 2 | 27,5%                            | 10,0%     | 23,8% | 25,0% | 13,8% | 100,0% |
|       | 3 | 10,5%                            | 30,2%     | 19,8% | 26,7% | 12,8% | 100,0% |
| Total |   | 17,6%                            | 19,1%     | 20,1% | 30,4% | 12,7% | 100,0% |

Sipas tre grup moshave të të anketuarve janë paraqitur vlerësimet lidhur me voluminozitetin dhe komplikueshmërinë e Standardeve.

*Analiza e të dhënave në testimin e ndërlidhjes në mes të problemit të voluminozitetit dhe komplikueshmërisë së SNK / SNRF – ve dhe trajnimeve:*

**H<sub>0</sub>** : Problematika e voluminozitetit dhe komplikueshmërisë së SNK / SNRF–ve dhe mosha e të anketuarve janë ta pavarura

**H<sub>a</sub>** : Problematika e voluminozitetit dhe komplikueshmërisë së SNK / SNRF–ve dhe mosha e të anketuarve nuk janë ta pavarura

**Tabela 5.7 Chi-Square Tests – Mosha \* A janë SNK/SNRF e plota voluminoze, të komplikuar dhe ndryshojnë shpesh?**

|                              | Value               | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|---------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 24,696 <sup>a</sup> | 8  | ,002                  |
| Likelihood Ratio             | 23,892              | 8  | ,002                  |
| Linear-by-Linear Association | ,707                | 1  | ,400                  |
| N of Valid Cases             | 204                 |    |                       |

Nga testimi i pavarësisë në mes të këtyre dy variablave shihet se vëllimshmëria dhe komplikueshmëria e SNK / SNRF-ve vlerësohet ndryshe nga kategoritë e ndryshme të grupmohave dhe kjo tregon se ka varshmëri në mes të dy variablave pasi që vlera e p-së =  $0.002 < 0.05$ , dhe në këtë mënyrë mund të konkludohet se është hedhur poshtë hipoteza mbi pavarësinë e variablave dhe se me rritjen e moshës së të anketuarve problemet lidhur me zbatimin e SNK-ve zvogëlohen dhe anasjelltas.

**Tabela 5.8 Arsimi \* SNK/SNRF e plota janë voluminoze, të komplikuar dhe ndryshojnë (Crosstabulation % within Arsimi)**

|               | SNK/SNRF e plota janë voluminoze, të komplikuar |           |       |       |       | Total  |
|---------------|-------------------------------------------------|-----------|-------|-------|-------|--------|
|               | aspak                                           | shume pak | pak   | shume | teper |        |
| Arsimi master | 21,8%                                           | 30,9%     | 12,7% | 18,2% | 16,4% | 100,0% |
| bachelor      | 16,3%                                           | 13,0%     | 26,0% | 31,7% | 13,0% | 100,0% |
| te tjere      | 13,3%                                           | 23,3%     | 10,0% | 43,3% | 10,0% | 100,0% |
| Total         | 17,3%                                           | 19,2%     | 20,2% | 29,8% | 13,5% | 100,0% |

Komplikueshmëria e standardeve është vlerësuar nga të gjitha grupet bazuar në nivelin arsimor të të anketuarve.

*Analiza e të dhënave për testimin e ndërlidhjes në mes të problemit të voluminozitetit dhe komplikueshmërisë së SNK / SNRF – ve dhe nivelit arsimor:*

**H<sub>0</sub>** : Problematika e voluminozitetit dhe komplikueshmërisë së SNK / SNRF–ve dhe niveli arsimor i të anketuarve janë ta pavarura

**H<sub>a</sub>** : Problematika e voluminozitetit dhe komplikueshmërisë së SNK / SNRF–ve dhe niveli arsimor i të anketuarve nuk janë ta pavarura

**Tabela 5.9 Chi-Square Tests – Arsimi \* A janë SNK/SNRF e plota voluminoze, të komplikuar dhe ndryshojnë shpesh?**

|                              | Value   | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|---------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 17,879a | 8  | ,022                  |
| Likelihood Ratio             | 18,140  | 8  | ,020                  |
| Linear-by-Linear Association | 2,216   | 1  | ,137                  |
| N of Valid Cases             | 208     |    |                       |

Nga testimi i (pa)varësisë në mes të këtyre dy variablave shihet se vëllimshmëria dhe komplikueshmëria e SNK / SNRF-ve është vlerësuar varësisht nga kategoritë e ndryshme sipas nivelit arsimor gjë që tregon se ka varshmëri në mes të dy variablave pasi që vlera e  $p\text{-së} = 0.02 < 0.05$ , dhe në këtë mënyrë mund të konkludohet se është hedhur poshtë hipoteza mbi pavarësinë e variablave ashtu që niveli arsimor i të intervistuarve ka ndikim në problemet që paraqiten lidhur me raportimin financiar ashtu që niveli më i ulët arsimor ka probleme më të shumta gjatë raportimit financiar.

*Analiza e të dhënave lidhur me njohuritë e SNK/SNRF-ve*

**Tabela 5.10 Profesioni \* Njohuria**  
(Crosstabulation% within Profesioni)

|            |               | Njohuria |           |       |       |            | Total  |
|------------|---------------|----------|-----------|-------|-------|------------|--------|
|            |               | aspak    | shume pak | pak   | mire  | shume mire |        |
| Profesioni | audit         |          |           | 39,4% | 51,5% | 9,1%       | 100,0% |
|            | kotab i cert. | 2,2%     | 51,6%     | 41,9% |       | 4,3%       | 100,0% |
|            | teknik i kont | 12,9%    | 51,6%     | 16,1% | 12,9% | 6,5%       | 100,0% |
|            | te tjere      | 28,6%    | 14,3%     | 26,2% | 23,8% | 7,1%       | 100,0% |
| Total      |               | 9,0%     | 35,2%     | 34,2% | 15,6% | 6,0%       | 100,0% |

Njohuritë për SNK janë vlerësuar në mënyra të ndryshme varësisht prej grupeve të të anketuarve sipas profesionit.

*Analiza e të dhënave për testimin e ndërlidhjes në mes të njohurive për SNK / SNRF – ve dhe profesionit të të anketuarve:*

**H<sub>0</sub>** : Niveli i njohurive për SNK / SNRF–ve dhe profesioni i të anketuarve janë ta pavarura

**H<sub>a</sub>** : Niveli i njohurive për SNK / SNRF–ve dhe profesioni i të anketuarve nuk janë ta pavarura

**Tabela 5.11 Chi-Square Tests – Profesioni \* Njohuria**  
për SNK/SNRF

|                              | Value                | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|----------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 102,954 <sup>a</sup> | 12 | ,000                  |
| Likelihood Ratio             | 117,962              | 12 | ,000                  |
| Linear-by-Linear Association | 10,159               | 1  | ,001                  |
| N of Valid Cases             | 199                  |    |                       |

Nga testimi i vartësisë në mes të këtyre dy variablave shihet se njohuria për SNK / SNRF-të dallon bazuar në kategoritë e ndryshme sipas profesionit gjë që tregon se ka varshmëri në mes të dy variablave pasi që vlera e  $p\text{-së} = 0.00 < 0.05$ . Meqë njohuria për SNK/SNRF-të dallon sipas grupeve të nivelit profesional të të anketuarve mund të konkludohet se është hedhur poshtë hipoteza mbi pavarësinë e variablave dhe si rrjedhojë niveli më i lartë profesional i të anketuarve ka njohuri më të mira për SNRF-të.

**Tabela 5.12 Trajnimet \* Njohuria për SNK/SNRF**  
(Crosstabulation % within Trajnimet)

|             | Njohuria |           |       |       |            | Total  |
|-------------|----------|-----------|-------|-------|------------|--------|
|             | aspak    | shume pak | pak   | mire  | shume mire |        |
| Trajnimet 1 |          | 34,5%     | 35,6% | 20,7% | 9,2%       | 100,0% |
| 2           | 3,2%     | 46,0%     | 41,3% | 7,9%  | 1,6%       | 100,0% |
| 3           | 35,6%    | 24,4%     | 17,8% | 17,8% | 4,4%       | 100,0% |
| Total       | 9,2%     | 35,9%     | 33,3% | 15,9% | 5,6%       | 100,0% |

Njohuritë për SNK janë vlerësuar në mënyra të ndryshme varësisht prej grupeve të të anketuarve sipas nivelit të trajnimeve.

*Analiza e të dhënave për testimin e ndërlidhjes në mes të njohurive për SNK / SNRF – ve dhe nivelit të trajnimeve të të anketuarve:*

**H<sub>0</sub>** : Niveli i njohurive për SNK / SNRF–ve dhe trajnimi i të anketuarve janë ta pavarura

**H<sub>a</sub>** : Niveli i njohurive për SNK / SNRF–ve dhe trajnimi i të anketuarve nuk janë ta pavarura



**Tabela 5.13 Chi-Square Tests Trajnimet \* Njohuria për SNK/SNRF**

|                              | Value               | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|---------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 60,174 <sup>a</sup> | 8  | ,000                  |
| Likelihood Ratio             | 56,279              | 8  | ,000                  |
| Linear-by-Linear Association | 16,779              | 1  | ,000                  |
| N of Valid Cases             | 195                 |    |                       |

Nga testimi i vartësisë në mes të këtyre dy variablave shihet se njohuria për SNK / SNRF-të dallon bazuar në kategoritë e ndryshme të të anketuarve sipas nivelit të trajnimeve gjë që tregon se ka varshmëri në mes të dy variablave pasi që vlera e p-së = 0.00 < 0.05. Në këtë mënyrë mund të konkludohet se është hedhur poshtë hipoteza mbi pavarësinë e variablave dhe se njohuria për SNK-të varet nga niveli i trajnimeve të të anketuarve ashtu që grupet e të anketuarve me më shumë trajnime kanë më shumë njohuri për SNK-të dhe anasjelltas.

**Tabela nr. 5.14 Cilët nga SNK/SNRF-të janë më të komplikuar?**

| SNK/SNRF                                                                | % në totalin e respondentëve |
|-------------------------------------------------------------------------|------------------------------|
| SNK 39 Instrumentet financiarë: Njohja dhe Matja                        | 46.15                        |
| SNRF 7 Instrumentet Financiare: Informacionet Shpjeguese                | 34.62                        |
| SNK 11 Kontratat e Ndërtimit                                            | 32.69                        |
| SNK 16 Pasuritë e patundshme, impiantet e prodhimit dhe makineritë      | 30.77                        |
| SNK 8 Politikat Kontabël, Ndryshimet në vlerësimet kontabël dhe Gabimet | 30.77                        |
| SNRF 3 Kombinimet e Biznesit                                            | 28.85                        |
| SNK 17 Lizingu                                                          | 26.92                        |

Sipas përgjigjeve të të anketuarve, SNK 39 – Instrumentet financiarë – Njohja dhe matja, duket të jetë më i komplikuari për zbatim, pasi që është theksuar nga 46.15 % e tyre. Pastaj sipas shkallës së komplikueshmërisë radhitet SNRF 7, Instrumentet financiarë- Informacionet shpjeguese, që është theksuar nga 34.62 %. SNK 11, që ka të bëjë me Kontratat e ndërtimit, është theksuar si i komplikuar nga 32.69 %. SNK 8, Politikat kontabël, Ndryshimet në vlerësimet kontabël dhe Gabimet dhe SNK 16 Pasuritë e patundshme, impiantet e prodhimit dhe makineritë, janë theksuar nga 30.77 %. SNRF 3, Kombinimet e biznesit, është theksuar nga 28.85 % dhe SNK 17, Lizingu, është theksuar nga 26.92 % e të anketuarve. SNK dhe SNRF tjera janë theksuar në raste të pakta dhe nuk janë shënuar duke u konsideruar si të parëndësishme.

#### **Vërtetimi i hipotezës H1:**

Nga rezultatet e mësipërme të punimit të cilat bazohen nga përgjigjet në pyetësin tonë kërkimor, kemi arritur në përfundim se hipoteza **H1-Problemet lidhur me raportimin financiar dhe zbatimin në praktik të SNK/SNRF-ve në Kosovë janë të ndikuara nga niveli i njohurive profesionale të stafit në sferën e raportimit financiar** është vërtetuar në tërësi pasi që variablat voluminoziteti dhe komplikueshmëria e SNK-ve janë të varura nga variablat e profesionit, trajnimeve, nivelit arsimor dhe moshës së të anketuarve të cilat përfaqësojnë variablat e pavarura. Nga kjo mund të konkludohet se të anketuarit me nivel arsimor më të lart, me trajnime të rregullta profesionale, me nivel më të lartë profesional dhe moshë më të madhe i vlerësojnë SNK më pak të komplikuar krahas atyre me nivel arsimor më të ulët, pa trajnime profesionale, me nivel profesional më të ulët dhe moshë më të re të cilët i vlerësojnë këto standarde si më të komplikuar. Në anën tjetër niveli i

njohurive mbi SNK/SNRF që përfaqëson variablën e varur, ndikohet nga variablat: niveli i trajnimeve, profesioni dhe niveli arsimor, të cilat përfaqësojnë variablat e pavarura. Në këtë mënyrë mund të përfundojmë se niveli i njohurive mbi SNRF është më i lartë te grupet që ndjekin trajnimet profesionale në mënyrë të rregullt dhe anasjelltas grupet e pa trajnuara kanë njohuri më të pakta për SNRF-të.

***Testimi e hipotezës së dytë:***

**H2 - Niveli i zbatimit të SNK/SNRF-ve nuk është i kënaqshëm dhe drejtimi i njësive ekonomike nuk ka qëndrim të duhur lidhur me zbatimin e tyre**

Për testimin e kësaj hipoteze kemi analizuar përgjigjet e pranura bazuar në pyetësin tonë kërkimor lidhur me nivelin e zbatimit të SNK/SNRF-ve dhe faktorët të cilët ndikojnë në të si që janë: profesioni, niveli arsimor dhe trajnimet e të intervistuarve si dhe interesimi i drejtimit për zbatimin e SNK/SNRF-ve dhe kushtueshmëria e SNK/SNRF-ve.

**Tabela nr. 5.15 Niveli i zbatimit i zbatimit të SNK/SNRF-ve**

|         |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid   | aspak      | 21        | 10,1    | 10,5          | 10,5               |
|         | shume pak  | 70        | 33,7    | 35,0          | 45,5               |
|         | pak        | 67        | 32,2    | 33,5          | 79,0               |
|         | mire       | 31        | 14,9    | 15,5          | 94,5               |
|         | shume mire | 11        | 5,3     | 5,5           | 100,0              |
|         | Total      | 200       | 96,2    | 100,0         |                    |
| Missing | System     | 8         | 3,8     |               |                    |
| Total   |            | 208       | 100,0   |               |                    |

Rezultatet nga tabela tregojnë se të anketuarit e vlerësojnë zbatimin të SNK-ve në nivelin “shumë pak” (33.7%) dhe “pak” (32.2%) gjë që është një zbatim shumë i ulët.

Analiza e ndikimit të “profesionit të të anketuarve në nivelin e zbatimit të SNK/SNRF-ve është paraqitur në tabelën në vijim:

**Tabela nr. 5.16 Profesioni \* Niveli i zbatimit të SNRF-ve**  
(Crosstabulation % within Profesioni)

|            |               | Niveli i zbatimit |           |       |       |            | Total  |
|------------|---------------|-------------------|-----------|-------|-------|------------|--------|
|            |               | aspak             | shume pak | pak   | mire  | shume mire |        |
| Profesioni | audit         |                   |           | 42,4% | 48,5% | 9,1%       | 100,0% |
|            | kotab i cert. | 3,2%              | 51,6%     | 40,9% |       | 4,3%       | 100,0% |
|            | teknik i kont | 15,6%             | 50,0%     | 15,6% | 15,6% | 3,1%       | 100,0% |
|            | te tjere      | 31,0%             | 14,3%     | 23,8% | 23,8% | 7,1%       | 100,0% |
| Total      |               | 10,5%             | 35,0%     | 33,5% | 15,5% | 5,5%       | 100,0% |

*Analiza e të dhënave për testimin e ndërlidhjes në mes të nivelit të zbatimit të SNK / SNRF – ve dhe profesionit të të anketuarve:*

**Ho** : Niveli i zbatimit të SNK / SNRF–ve dhe profesioni i të anketuarve janë ta pavarura

**Ha** : Niveli i zbatimit të SNK/SNRF–ve dhe profesioni i të anketuarve nuk janë ta pavarura

**Tabela nr. 5.17 Chi-Square Tests Profesioni \* Niveli i zbatimit të SNRF-ve**

|                              | Value               | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|---------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 99,293 <sup>a</sup> | 12 | ,000                  |
| Likelihood Ratio             | 116,846             | 12 | ,000                  |
| Linear-by-Linear Association | 11,149              | 1  | ,001                  |
| N of Valid Cases             | 200                 |    |                       |

Nga testimi i vartësisë në mes të këtyre dy variablave shihet se niveli i zbatimit të SNK / SNRF-të dallon bazuar në kategoritë e ndryshme sipas profesionit gjë që tregon se ka varshmëri në mes të dy variablave pasi që vlera e  $p\text{-së} = 0.00 < 0.05$ . Meqë zbatimi i SNK/SNRF-të dallon sipas grupeve të nivelit profesional të të anketuarve mund të konkludohet se është hedhur poshtë hipoteza mbi pavarësinë e variablave ashtu që niveli i zbatimit të SNK/SNRF-ve (variabla e varur) është në korrelacion me nivelin profesional (variabla e pavarur).

Rezultate të ngjashme lidhur me nivelin e zbatimit të SNK/SNRF-ve si variabël e varur kanë dhënë edhe testimet e kësaj variable me variablat tjera të pavarura si që janë: niveli arsimor dhe niveli i trajnimeve të stafit në fushën raportimit financiar.

Analiza e të dhënave lidhur me interesimin e drejtimit të njësive ekonomike lidhur me zbatimin e SNK/SNRF-ve është paraqitur në tabelën në vijim:

**Tabela nr. 5.18 A është drejtimi i interesuar për zbatim të SNK/SNRF-ve?**

|             | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid aspak | 85        | 40,9    | 40,9          | 40,9               |
| shume pak   | 72        | 34,6    | 34,6          | 75,5               |
| pak         | 13        | 6,3     | 6,3           | 81,7               |
| mire        | 22        | 10,6    | 10,6          | 92,3               |
| shume       | 16        | 7,7     | 7,7           | 100,0              |
| Total       | 208       | 100,0   | 100,0         |                    |

Nga Tabela shihet se 40.9 % e respondentëve janë të mendimit se drejtimi i njësive ekonomike nuk është i interesuar për zbatimin e SNK/SNRF-ve. Ndërkaq nga të anketuarit

24,6 % e tyre mendojnë se drejtimi është i interesuar (pak, mirë, shumë) për zbatimin e standardeve të kontabilitetit.

*Analiza e të dhënave lidhur me interesimin e drejtimit të njësive ekonomike për zbatimin e SNRF-ve, sipas profesionit të respondentëve:*

**Tabela nr. 5.19 Profesionit \* A është drejtimi i interesuar për zbatimin e SNRF-ve (Crosstabulation % within Profesionit)**

|             |               | A është drejtimi i interesuar për zbatimin e SNRF? |           |       |       |       | Total  |
|-------------|---------------|----------------------------------------------------|-----------|-------|-------|-------|--------|
|             |               | aspak                                              | shume pak | pak   | mire  | shume |        |
| Profesionit | audit         | 33,3%                                              | 39,4%     | 12,1% | 9,1%  | 6,1%  | 100,0% |
|             | kotab i cert. | 46,2%                                              | 37,6%     | 4,3%  | 5,4%  | 6,5%  | 100,0% |
|             | teknik i kont | 19,4%                                              | 50,0%     | 2,8%  | 22,2% | 5,6%  | 100,0% |
|             | te tjere      | 52,2%                                              | 13,0%     | 8,7%  | 13,0% | 13,0% | 100,0% |
| Total       |               | 40,9%                                              | 34,6%     | 6,3%  | 10,6% | 7,7%  | 100,0% |

Të dhënat lidhur me mosinteresimin e drejtimit sipas grupeve të profesionit – audituesit, 33.3% prej tyre vlerësojnë se drejtimi i njësive ekonomike nuk është i aspak i interesuar për zbatimin e SNRF-ve. Ndërkaq, nga grupi profesionit të kontabilistëve të certifikuar 46.2% prej tyre mendojnë se drejtimi nuk është i interesuar aspak për zbatimin e SNRF-ve, derisa 27.8% prej tyre e mendojnë të kundërtën. Dallimi më i madh lidhur me mosinteresimin e drejtimit është te grupi “të tjerët” ku 52.2% vlerësojnë se drejtimi nuk është aspak i interesuar për zbatimin e SNRF-ve.

Disa nga shkaqet më të shpeshta të theksuara nga të intervistuarit për këtë mosinteresim të drejtimit të njësive ekonomike janë: kostoja e zbatimit të standardeve si dhe orientimi në drejtim të raportimit për qëllime tatimore.

*Analiza e varshmërisë së variablave, drejtimi i pa interesuar për zbatimin e SNRF-ve dhe profesionit:*

**H<sub>0</sub>** : Drejtimi i pa interesuar për zbatimin e SNK/SNRF–ve dhe profesioni janë ta pavarura

**H<sub>a</sub>** : Drejtimi i pa interesuar për zbatimin e SNK/SNRF–ve dhe profesioni nuk janë ta pavarura

**Tabela nr.5.20 Chi-Square Tests - Profesioni \* Drejtimi i pa interesuar për zbatim të SNRF-ve**

|                              | Value               | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|---------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 28,778 <sup>a</sup> | 12 | ,004                  |
| Likelihood Ratio             | 30,227              | 12 | ,003                  |
| Linear-by-Linear Association | 1,439               | 1  | ,230                  |
| N of Valid Cases             | 208                 |    |                       |

Testimi i varshmërisë së variablave nga tabela e mësipërme, i bërë përmes *Chi - Square* testit, tregon se variabla “drejtimi i pa interesuar për zbatimin e SNK / SNRF”, ndikohet nga “profesioni” i të intervistuarve dhe nga kjo mund të konkludohet se ka varshmëri në mes të dy variablave pasi që vlera e p-së = 0.004 < 0.05 dhe me këtë rast nuk është vërtetuar hipoteza fillestare mbi pavarësinë e variablave. Në këtë mënyrë arrijmë në përfundim se mosinteresimi i drejtimit të njësive ekonomike për zbatimin e SNK / SNRF-ve është vlerësuar si i tillë varësisht nga grupet e respondentëve sipas profesionit të tyre.

*Analiza e vlerësimit të respondentëve lidhur me kushtueshmërinë e zbatimit të SNK/SNRF-ve*

**Tabela nr. 5.21 A është i kushtueshëm Zbatimi i SNK/SNRF të plota?**

|       |           | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-----------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | aspak     | 35        | 16,8    | 16,8          | 16,8               |
|       | shume pak | 33        | 15,9    | 15,9          | 32,7               |
|       | pak       | 23        | 11,1    | 11,1          | 43,8               |
|       | shume     | 62        | 29,8    | 29,8          | 73,6               |
|       | teper     | 55        | 26,4    | 26,4          | 100,0              |
|       | Total     | 208       | 100,0   | 100,0         |                    |

Nga të intervistuarit 29.8 % mendojnë se zbatimi i SNK/SNRF-ve është shumë i kushtueshëm dhe 26.4% zbatimin e vlerësojnë si tepër të kushtueshëm. Mosinteresimi i drejtimit për zbatimin e SNK/SNRF-ve është për shkak të kushtueshmërisë së zbatimit të tyre për njësinë ekonomike pasi që duhet angazhuar staf shtesë profesional për përcjellje dhe zbatim të tyre. Vetëm 16.8 % e të anketuarve mendojnë se zbatimi i SNRF-ve nuk është aspak i kushtueshëm për njësinë e tyre ekonomike.

**Tabela 5.22 Profesioni \* Zbatimi i SNK/SNRF te plota është i kushtueshëm? (Crosstabulation % within Profesioni)**

|            |               | Zbatimi i SNK/SNRF te plota është i kushtueshëm |           |       |       |       | Total  |
|------------|---------------|-------------------------------------------------|-----------|-------|-------|-------|--------|
|            |               | aspak                                           | shume pak | pak   | shume | teper |        |
| Profesioni | audit         | 21,2%                                           | 24,2%     | 12,1% | 18,2% | 24,2% | 100,0% |
|            | kotab i cert. | 15,1%                                           | 17,2%     | 11,8% | 20,4% | 35,5% | 100,0% |
|            | teknik i kont | 19,4%                                           | 13,9%     | 22,2% | 33,3% | 11,1% | 100,0% |
|            | te tjere      | 15,2%                                           | 8,7%      | 13,0% | 54,3% | 8,7%  | 100,0% |
| Total      |               | 16,8%                                           | 15,9%     | 13,9% | 29,8% | 23,6% | 100,0% |



Të dhënat lidhur me koston e zbatimit të SNK/SNRF-ve sipas grupeve të profesionit tregojnë se nga grupi i audituesve, 24.2% prej tyre vlerësojnë se zbatimi i SNRF-ve është tepër i kushtueshëm. Ndërkaq, nga grupi i profesionit të kontabilistëve të certifikuar 35.5% prej tyre mendojnë se zbatimi i SNRF-ve është tepër i kushtueshëm, derisa 15.1% prej tyre e mendojnë se nuk është aspak i kushtueshëm. Dallimi më i madh lidhur me koston e zbatimit të SNRF-ve është te grupi “të tjerët” ku 54.3% vlerësojnë se zbatimi i SNRF-ve është i shumë i kushtueshëm.

*Analiza e varshmërisë së variablave, zbatimi i SNRF-ve është i kushtueshëm dhe profesionit*

**H<sub>0</sub>** : Zbatimi i SNK /SNRF–ve është i kushtueshëm dhe profesioni janë ta pavarura

**H<sub>a</sub>** : Zbatimi i SNK /SNRF–ve është i kushtueshëm dhe profesioni nuk janë ta pavarura

**Tabela nr.5.23 Chi-Square Tests - Profesioni \* A është zbatimi i SNK/SNRF-ve i kushtueshëm?**

|                              | Value               | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|---------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 32,071 <sup>a</sup> | 12 | ,001                  |
| Likelihood Ratio             | 31,834              | 12 | ,001                  |
| Linear-by-Linear Association | ,059                | 1  | ,809                  |
| N of Valid Cases             | 208                 |    |                       |

Testimi i varshmërisë së variablave nga tabela e mësipërme, i bërë përmes *Chi - Square* testit, tregon se variabla “Zbatimi i SNK / SNRF-ve është i kushtueshëm”, ndikohet nga “profesioni” i të intervistuarve dhe nga kjo mund të konkludohet se ka varshmëri në mes të

dy variabla ve pasi që vlera e  $p\text{-së} = 0.001 < 0.05$  dhe me këtë rast është hedhur poshtë hipoteza fillestare mbi pavarësinë e variabla ve. Në këtë mënyrë arrijmë në përfundim se zbatimi i SNK / SNRF-ve është i kushtueshëm gjë që është vlerësuar si i tillë varësisht nga grupet e respondentëve për nga profesioni i tyre.

Nga sa u tha më lartë vijmë në përfundim se është vërtetuar hipoteza H2 lidhur me nivelin e ulët të zbatimit të SNK/SNRF-ve pasi që mbi 60% e të anketuarve e vlerësojnë zbatimin në nivelin “shumë pak” ose “pak”. Rezultatet kanë treguar se niveli i zbatimit është në lidhje të drejtpërdrejt me nivelin arsimor, profesional dhe trajnimet e stafit në fushën e raportimit financiar.

Është vërtetuar pohimi lidhur me qëndrimin joadekuat të drejtimit të njësive ekonomike lidhur me zbatimin e SNK/SNRF-ve pasi që mbi 70% e të anketuarve janë përgjigjur se drejtimi nuk është i interesuar aspak ose fare pak për zbatimin e SNK/SNRF-ve.

Shkaqet më të shpeshta të theksuara nga të intervistuarit për mosinteresimin e drejtimit lidhur me zbatimin e SNK/SNRF-ve, janë të bazuara si në vijim:

- Mungesa e njohurive lidhur me efektet pozitive të zbatimit të SNK/SNRF-ve
- Orientimi në drejtim të raportimit tatimor i cili sanksionohet me ligj
- Mos sanksionimi i moszbatimit në praktik i ligjit për raportim financiar
- Kostoja e zbatimit të SNK/SNRF-ve, etj.

#### ***V.1.1. Analizë e kostove të implementimit të SNK/SNRF-ve***

Zbatimi i SNK/SNRF-ve nga ana e njësive të mëdha ekonomike nuk mund të vihet në pikëpyetje pasi ato gjithsesi duhet ti zbatojnë standardet e plota dhe analiza jonë ka të bëjë

vetëm me arsyeshmërinë e zbatimit të SNK/SNRF-ve të plota pasi që një numër i të intervistuarve kanë potencuar koston e lartë të një implementimi të tillë dhe me këtë rast do të krahasojmë kostot me përfitimet që mund të vijnë nga aplikimi i standardeve të tilla. Në shoqërinë kosovare për një kohë është zhvilluar një debat sidomos nga ana e profesionistëve të fushës se a duhet njësitë ekonomike të mëdha të aplikojnë SNK/SNRF-të e plota apo të hartohen standardet kombëtare? Nga ky debat ka dal si përfundim se këto njësi ekonomike me rastin e raportimit financiar duhet të aplikojnë SNRF dhe nuk ia vlen të hartohen standarde kombëtare pasi që shumica e vendeve të rajonit dhe më gjerë në Evropë dhe në shumicën e vendeve në tërë botën për njësitë ekonomike të mëdha aplikohen SNRF-të e plota.

Me qëllim të gjetjes së argumenteve për arsyeshmërinë e zbatimit të SNK/SNRF-ve apo Standardeve kombëtare ne i jemi qasur kësaj analize.

**Tabela nr. 5.24 Analizë e kostove të implementimit të SNK/SNRF-ve**

| <b>Kostot e implementimit të SNRF</b>          | <b>Shpenzimet mujore në €</b> | <b>Shpenzimet vjetore në €</b> | <b>Numri i bizneseve</b> | <b>Totali për të gjitha bizneset në €</b> |
|------------------------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|--------------------------|-------------------------------------------|
| Shërbimet shtesë të kontabilitetit             | 200                           | 2400                           | 221                      | 530 400                                   |
| Kosto e trajnimeve shtesë të stafit            |                               | 150                            | 221                      | 33 150                                    |
| Kostot e materialit të trajnimeve për shoqatat |                               | 50                             | 221                      | 11 050                                    |
| Kosto shtesë për auditim                       |                               | 500                            | 221                      | 110 500                                   |
| <b>Gjithsej</b>                                |                               |                                |                          | <b>685 100</b>                            |

Burimi: Punuar nga autori bazuar në të dhënat nga Këshilli i Kosovës për Raportim Financiar, Raporti vjetor 2015, për performancën e ndërmarrjeve të mëdha në Kosovë ([mf.rks-gov.net/sq-al/Divizionet/Divizioni-Administrativ-i-Këshillit-Kosovar-për-Raportim -Financiar-KKRF](http://mf.rks-gov.net/sq-al/Divizionet/Divizioni-Administrativ-i-Këshillit-Kosovar-për-Raportim-Financiar-KKRF))

Kalkulimet tona janë bazuar në numrin e njësive ekonomike që janë të obliguara të raportojnë në KKRF dhe ato paraqesin njësitë ekonomike të mëdha. Sipas të dhënave të KKRF<sup>32</sup> në Kosovë janë gjithsej 221 biznese të mëdha të cilat janë të detyruar të raportojnë sipas SNK/SNRF-ve.

Nëse një njësi ekonomike aplikon SNK/SNRF-të e plota atëherë do të jetë e detyruar të angazhojë një ekspert kontabël që ka njohuri për këto standarde dhe me këtë rast do të ketë një kosto shtesë që në praktikë kjo do të ishte mbi 200 €/muaj, ndërkaj kosto vjetore e profesionistit të tillë do të ishte minimum 2400 €. Kjo kosto vjetore për 221 njësi ekonomike do të ishte në total prej 530 400 €. Kësaj kostoje duhet shtuar edhe trajnimet shtesë që duhet bërë në lidhje me edukimin e vazhdueshëm profesional të stafit dhe që në rastin e SNK/SNRF-ve të plota numri i orëve të nevojshme të trajnimit është së paku dyfish më i lartë se për SNRF për NMV dhe kjo kosto sipas llogaritjeve tona bazuar në përgjigjet e dhëna të të intervistuarve është në shumën prej 33 mijë € në total për të gjitha njësitë e mëdha ekonomike.

Kosto në para do të ketë edhe për shoqatat profesionale për hartimin e materialeve të trajnimit lidhur me SNRF-të të cilat sipas kalkulimeve tona kalojnë shumën prej 11 mijë €. Gjithashtu do të ketë kosto në para për njësitë ekonomike për përshtatjen e software-ve dhe formateve të raportimit financiar.

Kosto shtesë do të ketë lidhur me shpenzimet që kanë të bëjnë me auditimin e njësive ekonomike deri në 30% (110 mijë €), sipas mendimit të të intervistuarve për shkak të kërkesave më të shumta që dalin nga aplikimi i SNRF –ve të plota.

---

<sup>32</sup> KKRF, Raporti vjetor 2015, për performancën e ndërmarrjeve të mëdha Kosovë

Kostot totale të kalkuluar për një njësi ekonomike në nivel vjetor do të ishin 3100 € gjë që mendojmë se nuk janë të larta për mundësitë e njësive të mëdha krahasuar me përfitimet që dalin nga zbatimi i SNRF-ve të plota.

Përfitime ekonomike lidhur me aplikimin e SNK/SNRF-ve të plota janë të shumanshme në pikëpamje të rritjes së besueshmërisë, krahasueshmërisë dhe transparencës së pasqyrave financiare të hartuara në bazë të këtyre standardeve.

Përfitimet ekonomike në drejtim të heqjes së barrierave nacionale dhe mundësisë për qasje në tregjet ndërkombëtare të kapitalit si dhe mundësia për qasje në kredi me kushte më të volitshme si rezultat i raportimit financiar më të besueshëm.

Prandaj mund të konkludohet se kostot shtesë të implementimit të SNRF-ve të plota janë simbolike për njësitë e mëdha ekonomike në krahasim më përfitimet që mund ti kenë me rastin e zbatimit të këtyre standardeve.

## **V.2 Aplikimi i SNRF për NMV – analizë, interpretim të dhënash**

Zbatimi i SNK/SNRF-ve të plota nga ana e njësive ekonomike të mëdha është arsyetuar më lartë dhe kjo analizë ka të bëjë vetëm me arsyeshmërinë e zbatimit të këtyre standardeve nga ana e njësive të mesme dhe të vogla ekonomike dhe me këtë rast ne do të paraqesim koston e një implementimi të tillë dhe përfitimet që mund të vijnë nga aplikimi i standardeve të tilla. Profesionistët e fushës së raportimit financiar për një kohë të gjatë kanë zhvilluar një debat lidhur me atë se a duhet njësitë ekonomike të vogla dhe të mesme të aplikojnë SNK/SNRF-të e plota apo SNRF për NMV. Nga ky debat ka dal si përfundim se këto njësi ekonomike me rastin e raportimit financiar duhet të aplikojnë SNRF për njësi

ekonomike të vogla dhe të mesme, pasi që Kosova nuk ka standarde kombëtare të raportimit financiar për këto njësi.

Para se të analizojmë të dhënat nga kërkimi empirik lidhur me nevojën e zbatimit të SNRF për NMV, në fillim do të përshkruajmë disa të dhëna krahasuese ku pasqyrohet dallimi në mes të SNRF-ve të plota dhe atyre për NMV, me qëllim që të vihen në pah përparësitë e aplikimit të SNRF-ve për NMV. Standardi i kontabilitetit për njësi të vogla dhe të mesme është i organizuar sipas temave që trajton dhe i përshtatur nga BSNK për nevojat e këtyre njësive ekonomike duke mos lënë të mangët asnjë nga nevojat e shfrytëzuesve të informacioneve të pasqyrave financiare. Në tabelën në vijim janë përshkruar disa dallime në mes të SNRF-ve të plota dhe SNRF për NMV.

**Tabela nr. 5.25 Pasqyrë e dallimeve në mes të SNRF-ve të plota dhe SNRF për NMV**

| <b>Përshkrimi</b>                           | <b>Sipas SNRF-ve të plota</b>                                                                                                                                                       | <b>Sipas SNRF për NMV</b>                                                                                                                                                                                                                                                     |
|---------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Përgatitja e pasqyrave financiare           | Pasqyrat financiare të përgatitura sipas SNRF-ve të plota kryesisht i përgjigjen nevojave të kompanive publike e jo të ndërmarrjeve të vogla dhe të mesme jo-publike.               | Pasqyrat financiare të përgatitura sipas SNRF për NMV janë pasqyra financiare për qëllime të përgjithshme. Parime më të thjeshtësuara të përshtatura për NMV-të                                                                                                               |
| Kompleksiteti                               | Kanë mbi 3000 faqe dhe po aq kërkesa për shpalosje                                                                                                                                  | Ka 230 faqe dhe 300 kërkesa për shpalosje, është i organizuar sipas temave                                                                                                                                                                                                    |
| Ndryshimet                                  | Sipas nevojave edhe brenda vitit                                                                                                                                                    | Çdo tre vite                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Emri i mirë dhe pasuritë e paprekshme       | Kapitalizimi i kostove të zhvillimit është i obligueshëm. Emri i mirë dhe pasuritë e paprekshme me jetë të pakufizuar nuk amortizohen por janë subjekt i testimit vjetor për dëmtim | Të gjitha pasuritë e paprekshme të gjeneruara brenda kompanisë, përfshirë kostot e zhvillimit, duhet të trajtohet si shpenzim i periudhës. Pasuritë e paprekshme të blera (përfshirë edhe emrin e mirë) duhet të amortizohen. Periudha maksimale e amortizimit është 10 vjet. |
| Investimet në patundshmëri                  | Alternativë ndërmjet metodës së kostos apo vlerës së drejtë nëpërmjet fitimit dhe humbjes (“VDNFH”).                                                                                | Shfrytëzimi i metodës së kostos përveç nëse vlera e drejtë mund të matet me besueshmëri.                                                                                                                                                                                      |
| Patundshmëritë, impiantet dhe pajimet (PIP) | Lejohet shfrytëzimi i alternativës së rivlerësimit të PIP nëpërmjet pasqyrës së të ardhurave.                                                                                       | Metoda e vetme e lejuar është modeli i kostos. Vlera e tregut lejohen të shpaloset në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare                                                                                                                                             |
| Kostot e huamarrjeve                        | Kapitalizohen.                                                                                                                                                                      | Trajtohen si shpenzim i periudhës.                                                                                                                                                                                                                                            |

Krahasimi i ndryshimeve në mes të SNRF-ve të plota dhe SNRF për NMV tregon se standardi për njësi të vogla dhe të mesme është i përshtatur për nevojat e këtyre njësive ekonomike dhe për të dhënë informacione financiare të mjaftueshme për nevojat e

shfrytëzuesve të informacioneve të pasqyrave financiare. Pothuajse në të gjitha shtetet e botës, për njësitë e vogla dhe të mesme aplikohen SNRF për NMV ose standardet kombëtare të përshtatur me SNRF për NMV.

***Testimi i hipotezës së tretë:***

**H3 - Njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla duhet të aplikojnë SNRF-të për NMV.**

Për testimin e kësaj hipoteze kemi analizuar përgjigjet e pranura bazuar në pyetësonin tonë kërkimor, lidhur me atë se këto njësi ekonomike a duhet ti zbatojnë SNRF-të e plota apo SNRF-të për NMV dhe se a është ky standard i përshtatshëm për të dhënë një pamje të vërtetë dhe të sigurtë të aktiviteteve të këtyre njësive ekonomike

**Tabela nr. 5.26 A duhet njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla të aplikojnë SNRF-të për NVM?**

|          | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid po | 148       | 71,2    | 71,2          | 71,2               |
| jo       | 52        | 25,0    | 25,0          | 96,2               |
| N/A      | 8         | 3,8     | 3,8           | 100,0              |
| Total    | 208       | 100,0   | 100,0         |                    |

Nga tabela shihet se 71.2 % e të anketuarve janë përgjigjur se njësitë e vogla dhe të mesme ekonomike duhet të zbatojnë SNRF-të për NVM dhe vetëm 25.0 % e tyre mendojnë se nuk duhet aplikuar SNRF për NVM për njësitë e vogla dhe të mesme ekonomike.

Të dhëna e të intervistuarve sipas grupeve të profesionit në pyetjen se a duhet NMV të zbatojnë SNRF për NMV, janë dhënë në tabelën në vijim:



**Tabela nr. 5.27 Profesioni \* A duhet njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla të aplikojnë SNRF-të për NMV (Crosstabulation % within Profesioni)**

|            |               | Njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla duhet të aplikojnë SNRF-të për NMV |       |       | Total  |
|------------|---------------|----------------------------------------------------------------------------|-------|-------|--------|
|            |               | po                                                                         | jo    | N/A   |        |
| Profesioni | audit         | 72,7%                                                                      | 27,3% |       | 100,0% |
|            | kotab i cert. | 73,1%                                                                      | 26,9% |       | 100,0% |
|            | teknik i kont | 66,7%                                                                      | 22,2% | 11,1% | 100,0% |
|            | te tjere      | 69,6%                                                                      | 21,7% | 8,7%  | 100,0% |
| Total      |               | 71,2%                                                                      | 25,0% | 3,8%  | 100,0% |

Të dhënat lidhur me nevojën e zbatimit të SNRF për NMV, sipas grupeve të profesionit tregojnë se nga grupi i audituesve, 72.7% e tyre vlerësojnë se për NMV duhet të aplikohet SNRF për NMV. Ndërkaq, nga grupi profesionit të kontabilistëve të certifikuar 73.1% mendojnë se për NMV duhet të zbatohet SNRF për NMV. Nga grupi i teknikëve të kontabilitetit 66.7% prej tyre janë për zbatimin e SNRF për NMV. Nga vlerësimi i grupit të tjerët del se 69.6% prej tyre janë për zbatimin e SNRF-ve për NMV për njësitë ekonomike të vogla dhe të mesme.

*Analiza e të dhënave për testimin e lidhjes në mes të variablave: “njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla duhet të aplikojnë SNRF-të për NMV” dhe “profesioni”*

**H<sub>0</sub>** : NMV duhet të zbatojnë SNRF për NMV dhe profesioni janë ta pavarura

**H<sub>a</sub>** : NMV duhet të zbatojnë SNRF për NMV dhe profesioni nuk janë ta pavarura

**Tabela nr. 5.28 Chi-Square Tests- Profesioni \* A duhet njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla të aplikojnë SNRF-të për NMV?**

|                              | Value               | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|---------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 13,286 <sup>a</sup> | 6  | ,039                  |
| Likelihood Ratio             | 15,710              | 6  | ,015                  |
| Linear-by-Linear Association | 2,280               | 1  | ,131                  |
| N of Valid Cases             | 208                 |    |                       |

Testimi i varshmërisë së variablave nga tabela e mësipërme, i bërë përmes *Chi - Square* testit, tregon se variabla “NMV duhet të zbatojnë SNRF për NMV”, ndikohet nga “profesioni” i të intervistuarve dhe nga kjo mund të konkludohet se ka varshmëri në mes të dy variablave pasi që vlera e  $p\text{-së} = 0.039 < 0.05$  dhe me këtë rast nuk është vërtetuar hipoteza fillestare mbi pavarësinë e variablave. Në këtë mënyrë arrijmë në përfundim se për NMV-të duhet të zbatohen SNRF për NMV, por që ky vlerësim është i ndikuar nga të anketuarit varësisht prej profesionit të tyre.

*Analiza e të dhënave të mbledhura nga kërkimi empirik, sipas grupeve të nivelit arsimor, në lidhje me atë se a duhet NMV të aplikojnë SNRF për NMV janë paraqitur në vijim:*

**Tabela nr. 5.29 Arsimi \* A duhet njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla të aplikojnë SNRF-të për NMV? (Crosstabulation % within Arsimi)**

|        |          | Njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla duhet të aplikojnë SNRF-të për NMV |       |      | Total  |
|--------|----------|----------------------------------------------------------------------------|-------|------|--------|
|        |          | po                                                                         | jo    | N/A  |        |
| Arsimi | master   | 76,4%                                                                      | 23,6% |      | 100,0% |
|        | bachelor | 69,1%                                                                      | 24,4% | 6,5% | 100,0% |
|        | te tjere | 70,0%                                                                      | 30,0% |      | 100,0% |
| Total  |          | 71,2%                                                                      | 25,0% | 3,8% | 100,0% |

Të dhënat e paraqitura në tabelën e mësipërme tregojnë se nga të anketuarit e 71.4% prej tyre vlerësojnë se NMV duhet të aplikojnë SNRF për NMV, ndërsaq vetëm 25.0% prej tyre vlerësojnë të kundërtën.

*Analiza e të dhënave për testimin e lidhjes në mes të variablave, “Njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla duhet të aplikojnë SNRF-të për NMV” dhe “Arsimi”*

**H<sub>0</sub>** : NMV duhet të zbatojnë SNRF për NMV dhe profesioni janë ta pavarura

**H<sub>a</sub>** : NMV duhet të zbatojnë SNRF për NMV dhe profesioni nuk janë ta pavarura

**Tabela nr. 5.30 Chi-Square Tests- Arsimi \* A duhet njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla të aplikojnë SNRF-të për NMV?**

|                              | Value              | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|--------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 6,176 <sup>a</sup> | 4  | ,186                  |
| Likelihood Ratio             | 9,031              | 4  | ,060                  |
| Linear-by-Linear Association | ,712               | 1  | ,399                  |
| N of Valid Cases             | 208                |    |                       |

Testimi i varshmërisë së variablave nga tabela e mësipërme, i bërë përmes *Chi - Square* testit, tregon se variabla “NMV duhet të zbatojnë SNRF për NMV”, nuk ndikohet nga niveli “arsimor” i të intervistuarve dhe nga kjo mund të konkludohet se nuk ka varshmëri në mes të dy variablave pasi që vlera e p-së =  $0.186 > 0.05$  dhe me këtë rast është vërtetuar hipoteza fillestare mbi pavarësinë e variablave. Në këtë mënyrë arrijmë në përfundim se për NMV-të duhet të zbatohen SNRF për NMV, por ky vlerësim nuk është i ndikuar nga niveli arsimor i të anketuarve.

*Analiza e të dhënave lidhur me atë se “A është SNRF për NVM i përshtatshëm për të dhënë një pamje të vërtet dhe të sinqertë të aktiviteteve të NVM-ve”?*

**Tabela nr. 5.31 A është SNRF për NVM i përshtatshëm për të dhënë një pamje të vërtet dhe të sinqertë të aktiviteteve të NVM-ve ?**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | po    | 145       | 69,7    | 69,7          | 69,7               |
|       | jo    | 51        | 24,5    | 24,5          | 94,2               |
|       | N/A   | 12        | 5,8     | 5,8           | 100,0              |
|       | Total | 208       | 100,0   | 100,0         |                    |

Nga kjo tabelë shihet se 69.7 % e të anketuarve janë të mendimit se SNRF-të për NVM është i përshtatshëm për të dhënë një pamje të vërtet dhe të sinqertë të aktiviteteve të njësisë ekonomike të vogla dhe të mesme. Vetëm 24.5 % e tyre mendojnë se SNRF-të për NVM nuk është i përshtatshëm për të dhënë një pamje të vërtet dhe të sinqertë të aktiviteteve për njësitë e vogla dhe të mesme ekonomike.

*Analiza e të dhënave lidhur me përshtatshmërinë e SNRF për NVM për të dhënë një pamje të vërtet dhe të sinqertë të aktiviteteve të NVM-ve sipas grupeve të profesionit të respondentëve:*

**Tabela nr. 5.32 Profesioni \* A është SNRF për NVM i përshtatshëm për të dhënë një pamje vërtet dhe të sinqertë të aktiviteteve të NVM-ve (Crosstabulation % within Profesioni)**

|            |               | SNRF për NVM është i përshtatshëm për dhënë një pamje të vërtet dhe të sinqertë të aktiviteteve të NVM-ve |       |       | Total  |
|------------|---------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-------|--------|
|            |               | po                                                                                                        | jo    | N/A   |        |
| Profesioni | audit         | 69,7%                                                                                                     | 30,3% |       | 100,0% |
|            | kotab i cert. | 66,7%                                                                                                     | 29,0% | 4,3%  | 100,0% |
|            | teknik i kont | 75,0%                                                                                                     | 13,9% | 11,1% | 100,0% |
|            | te tjere      | 71,7%                                                                                                     | 19,6% | 8,7%  | 100,0% |
| Total      |               | 69,7%                                                                                                     | 24,5% | 5,8%  | 100,0% |

Të dhënat lidhur me përshtatshmërinë e SNRF për NMV, sipas grupeve të profesionit tregojnë se nga grupi i audituesve, 69.7% prej tyre vlerësojnë se SNRF për NMV është i përshtatshëm për të dhënë një pamje të vërtet për aktivitetet e NMV-ve. Ndërkaq, nga grupi i profesionit të kontabilistëve të çertifikuar 66.7% prej tyre vlerësojnë të përshtatshëm SNRF për NMV. Nga grupi i teknikëve të kontabilitetit 75.0% prej tyre janë përgjigjur me po në këtë pyetje. Nga grupi i tjerët 71.7% prej tyre janë të mendimit se SNRF-ve për NMV është i përshtatshëm për të dhënë një pamje të vërtet për aktivitetet e njësive ekonomike të vogla dhe të mesme.

*Analiza e të dhënave për testimin e lidhjes në mes të variablave, “SNRF për NVM është i përshtatshëm për dhënë një pamje të vërtet dhe të sinqertë të NVM-ve” dhe “Profesioni”*

**Ho** : Përshtatshmëria e SNRF për NMV dhe profesioni janë ta pavarura

**Ha** : Përshtatshmëria e SNRF për NMV dhe profesioni nuk janë ta pavarura

**Tabela nr. 5.33 Chi-Square Tests - Profesioni \* A është SNRF për NVM i përshtatshëm për të dhënë një pamje të vërtet dhe të sinqertë të aktiviteteve të NVM-ve?**

|                              | Value              | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|--------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 8,352 <sup>a</sup> | 6  | ,213                  |
| Likelihood Ratio             | 10,082             | 6  | ,121                  |
| Linear-by-Linear Association | ,103               | 1  | ,748                  |
| N of Valid Cases             | 208                |    |                       |

Testimi i varshmërisë së variablave nga tabela e mësipërme, i bërë përmes *Chi - Square* testit, tregon se variabla “SNRF për NMV është i përshtatshëm për të dhënë një pamje të vërtet për NMV”, nuk ndikohet nga “profesioni” i të intervistuarve dhe nga kjo mund të konkludohet se nuk ka varshmëri në mes të dy variablave pasi që vlera e p-së = 0.213 > 0.05 dhe me këtë rast është vërtetuar hipoteza fillestare mbi pavarësinë e variablave. Në këtë mënyrë arrijmë në përfundim se SNRF për NMV është i përshtatshëm për të dhënë një pamje të vërtet të aktiviteteve të NMV-ve, por një vlerësim i tillë nuk është i ndikuar nga profesioni i të anketuarve, pasi që të intervistuarit e të gjitha grupeve të ndara sipas profesionit janë përgjegjës se standardi për NMV është i përshtatshëm për të ofruar një raportim financiar të vërtet dhe gjithëpërfshirës për ti kënaqur nevojat e shfrytëzuesve të informacioneve të pasqyrave financiare.

Nga sa u tha më lartë mund të vijmë në përfundim se është vërtetuar hipoteza H3 në lidhje me arsyeshmërinë e zbatimit të SNRF-ve për NVM për njësitë ekonomike të vogla dhe të mesme dhe me këtë rast 69.7 % e të anketuarve janë përgjigjur në favor të vërtetimit të hipotezës.

Të dhënat nga testimi i Hipotezave H1 dhe H2, lidhur me atë se SNK/SNRF-të e plota janë të komplikuar, shumë voluminoze dhe të kushtueshme gjithashtu janë në favor të zbatimit të SNRF-ve për NVM për njësitë ekonomike të vogla dhe të mesme.

Arsyeja më e theksuar pse këto ndërmarrje duhet aplikuar SNRF për NVM e jo SNRF-të e plota është kostoja shumë më e lartë në krahasim me përfitimet për përgatitjen e pasqyrave financiare sipas SNRF-ve të plota. Pasqyrat financiare të përgatitura sipas SNRF-ve të plota kryesisht i përgjigjen nevojave të kompanive publike e jo të ndërmarrjeve të vogla dhe të mesme jo-publike.

SNRF për NVM përmban parime më të thjeshtësuara të përshtatura për njësitë e vogla dhe të mesme ekonomike dhe ky standard i përshtatet nevojave të shfrytëzuesve të informatave nga pasqyrat financiare të NVM-ve.

Pasqyrat financiare të përgatitura sipas SNRF për NVM janë pasqyra financiare për qëllime të përgjithshme e që është në pajtim të plotë me nevojat e shfrytëzuesve të informacioneve nga raportet financiare të këtyre njësive ekonomike.

Shumica e shteteve e kanë rregulluar këtë çështje ashtu që ndërmarrjet jo-publike të mesme dhe të vogla nuk janë të obliguara të përgatisin pasqyra financiare në pajtueshmëri me SNRF-të e plota.

Rezultatet e këtij studimi janë në përputhje me studimet e mëhershme të cilat arsyetojnë nevojën e aplikimit të SNRF-ve për NVM.

Shoqata e Kontabilistëve të Çertifikuar dhe Auditorëve të Kosovës (2011), në publikimin e saj lidhur me këtë temë ka vënë në pah arsyet pse ndërmarrjet e vogla dhe të mesme duhet aplikuar SNRF për NVM e jo SNRF-të e plota dhe atë si në vijim:

*“Kosto shumë më e madhe në krahasim me përfitimet për përgatitjen e pasqyrave financiare sipas SNRF-ve të plota; pasqyrat financiare të përgatitura sipas SNRF-ve të plota kryesisht i përgjigjen nevojave të kompanive publike e jo të ndërmarrjeve të vogla dhe të mesme jo-publike; parime më të thjeshtësuara të përshtatura për NVM-të; përshtaten nevojave të shfrytëzuesve të pasqyrave financiare të NVM-ve; pasqyrat financiare të përgatitura sipas SNRF për NVM janë pasqyra financiare për qëllime të përgjithshme e që është në pajtim të plotë me ligjin aktual ku thuhet se ndërmarrjet përgatisin pasqyra financiare për qëllime të përgjithshme”.*

Pacter (2013) ka gjetur se NVM me rastin e aplikimit të SNRF-ve për NVM shkarkohen nga barra e rëndë e aplikimit të SNRF-ve të plota duke reduktuar kostot e të qenit në pajtueshmëri me standardet e plota të kontabilitetit dhe njëherit duke mundësuar rritjen e krahasueshmërisë së raporteve financiare me kompanitë tjera brenda dhe jashtë shtetit.

Baldarelli M. G., Demartini P., Skare M. L. (2007), kanë arritur në përfundim se aplikimi i SNK në njësitë ekonomike të Kroacisë ka qenë i ulët për shkak të kompleksiteti të tyre me që rast nuk janë plotësuar nevojat e shfrytëzuesve të informacioneve nga raportet financiare, duke rekomanduar që për NMV të aplikohen SNRF për NMV që në atë kohë ishin vetëm si projekt.

Nga sa u tha më lartë mund të vijmë në përfundim se është vërtetuar arsyeshmëria e zbatimit të SNRF-ve për NVM për njësitë ekonomike të vogla dhe të mesme e cila gjë është e përkrahur edhe nga literatura që e studion këtë lëmi, e paraqitur më detajisht në kapitullin e rishikimit të literaturës.



### **V.2.1 Analiza e dallimeve mes Direktivës së Kontabilitetit të BE dhe SNRF për NMV**

Dallimet të cilat ekzistojnë në mes të Direktivës për kontabilitetin në BE (Dir 34/2013/EU) dhe SNRF për NMV kryesisht kanë të bëjnë me kërkesat lidhur me pasqyrat financiare të konsoliduara. Duke patur parasysh se në Kosovë njësitë ekonomike që përgatisin pasqyra financiare të konsoliduara i përkasin grupit të bizneseve të mëdha, atëherë këto dallime në mes të Direktivës së BE dhe SNRF për NMV për çështjen të cilën jemi duke e trajtuar janë të parëndësishme.

Dallime tjera në mes të Direktivës së BE dhe SNRF për NMV paraqiten në kërkesa më të shumta për shënimet shpjeguese për vendet anëtare të BE. Një dallim tjetër paraqitet në kërkesën për numrin e pasqyrave financiare të detyrueshme ku sipas Direktivës kërkohen 2 pasqyra të detyrueshme plus shënimet shpjeguese, me mundësi që vendet anëtare të kërkojnë pasqyra shtesë, ndërsa SNRF për NMV kërkon 4 pasqyra financiare dhe shënimet shpjeguese. Direktiva kërkon që aktivet dhe detyrimet që gjejnë vend më shumë se një herë në PF të paraqiten të ndara ose të shpjegohen të shënimet, ndërsa SNRF për NMV nuk ka një kërkesë të tillë. Në Shtojcën D është paraqitur Matrica krahasuese në mes të Direktivës së BE dhe SNRF për NMV.

### **V.2.2. Analiza kost/benefit e aplikimit të SNRF për NMV**

Analiza jonë ka të bëjë me gjetjen e argumenteve lidhur me atë se njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla a duhet të zbatojnë SNRF-të e plota apo SNRF për NMV dhe me këtë rast do të paraqesim koston e një implementimi të tillë dhe përfitimet që mund të vijnë nga aplikimi i standardeve të tilla.

Si që kemi theksuar edhe më heret, debati i zhvilluar në shoqërinë kosovare lidhur me këtë temë ka rezultuar me konkluzionin se njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla me rastin e raportimit financiar duhet të aplikojnë SNRF për NMV, pasi që Kosova nuk ka standarde kombëtare të raportimit financiar për NMV dhe nuk ia vlen ti hyhet hartimit të tyre pasi që edhe ashtu burimi i të gjitha standardeve kombëtare është në standardet ndërkombëtare të kontabilitetit.

Me qëllim të gjetjes së argumenteve shtesë për arsyeshmërinë e zbatimit të SNRF për NMV ne i jemi qasur kësaj analize. Analiza jonë është bazuar në kalkulimin e kostove shtesë për numrin e njësive ekonomike kosovare që janë objekt i studimit tonë dhe që i takojnë grupit të NMV-ve, nëse ato aplikojnë SNRF-të e plota.

**Tabela nr.34 Analiza kost/benefit e aplikimit të SNRF për NMV**

| <b>Kostot e implementimit të</b>               | <b>Shpenzimet vjetore në €</b> | <b>Numri i bizneseve</b> | <b>Totali për të gjitha bizneset</b> |
|------------------------------------------------|--------------------------------|--------------------------|--------------------------------------|
| Shërbimet shtesë të kontabilitetit             | 2400                           | 1600                     | 3 840 000                            |
| Kosto e trajnimeve shtesë të stafit            | 150                            | 1600                     | 240 000                              |
| Kostot e materialit të trajnimeve për shoqatat | 50                             | 1600                     | 80 000                               |
| Kosto shtesë për auditim                       | 500                            | 400                      | 200 000                              |
| <b>Gjithsej</b>                                |                                |                          | <b>4 360 000</b>                     |

Burimi: Punuar nga autori bazuar në burimet nga ATK; ASK; ARBK

Kalkulimet tona janë bazuar në numrin e njësive ekonomike që janë të obliguara të raportojnë sipas standardeve të kontabilitetit. Sipas të dhënave të ARBK-së në Kosovë janë të regjistruara mbi 103755<sup>33</sup> biznese, por nga ky numër i bizneseve në ATK raportojnë

<sup>33</sup> ARBK, Raporti vjetor 2015

vetëm rreth 53000 biznese dhe nga ky numër afër 90% janë mikro biznese. Njësitë ekonomike të mesme për nga madhësia, të cilat sipas statusit juridik janë biznese individuale, nuk janë të obliguara të zbatojnë SNRF dhe raportojnë vetëm për qëllime tatimore. Në këtë mënyrë vetëm 1820 biznese të janë të obliguara të raportojnë sipas standardeve të kontabilitetit. Kalkulimet tona janë bërë për 1600 biznese pasi që 220 i përkasin bizneseve të mëdha të cilat raportojnë në pajtim me SNRF-të e plota.

Nëse një njësi ekonomike aplikon SNK/SNRF-të e plota atëherë do të jetë e detyruar të angazhojë një ekspert kontabël që ka njohuri për këto standarde dhe me këtë rast do të ketë një kosto shtesë që në praktikë kjo do të ishte mbi 200 €/muaj, ndërsa kosto vjetore e profesionistit të tillë do të ishte minimum 2400 €. Kjo kosto vjetore për 1600 njësi ekonomike do të ishte në total prej 3.84 milion €.

Kësaj kostoje duhet shtuar edhe trajnimet shtesë që duhet bërë në lidhje me edukimin e vazhdueshëm profesional të stafit dhe që në rastin e SNK/SNRF-ve të plota numri i orëve të nevojshme të trajnimit është së paku dyfish më i lartë se për SNRF për NMV dhe kjo kosto sipas llogaritjeve tona bazuar në përgjigjet e dhëna të të intervistuarve është në shumën prej 240 mijë € në total për të gjitha njësitë ekonomike.

Kosto në para do të ketë edhe për shoqatat profesionale për hartimin e materialeve të trajnimit lidhur me SNRF-të të cilat sipas kalkulimeve tona kalojnë shumën prej 80 mijë €. Gjithashtu do të ketë kosto në para për njësitë ekonomike për përshtatjen e software-ve dhe formateve të raportimit financiar.

Një kosto shtesë do të ketë, sipas mendimit të të intervistuarve, për shpenzimet që kanë të bëjnë me auditimin e njësive të mesme ekonomike deri në 30% (200 mijë €), për shkak të kërkesave shtesë që dalin nga SNRF-të e plota.

Nga sa u tha më lart mund të konkludohet se nëse njësitë e mesme dhe të vogla aplikojnë SNRF për NMV do të kishte një kursim total në nivel vjetor për të gjitha këto njësi ekonomike në shumën prej 4.36 milion €. Meqenëse SNRF për NMV është standard i përshtatur për nevoja të këtyre njësive ekonomike nuk ka asnjë arsye që këto njësi ekonomike të ngarkohen me kosto shtesë duke qenë se në pikëpamje të cilësisë së raportimit financiar nuk humbin asgjë.

Kostot e implementimit së standardeve reduktohen dhe bëhen një mbështetje shumë e madhe për bizneset në rritje që janë gati të hyjnë në tregjet e kapitalit, aty ku kërkohet aplikimi i SNRF-ve të plota.

Përfitime ekonomike lidhur me aplikimin e SNK/SNRF-ve të plota për NMV-të nuk do të ketë, mendojnë të intervistuarit, sepse SNRF për NMV është i përshtatur për këto njësi dhe i njëjti aplikohet nga simotrat në rajon dhe më gjerë ose shtetet e ndryshme kanë përshtatur standardet nacionale të cilat nuk dallojnë nga SNRF për NMV sepse fundja të gjitha janë nxjerr, përshtatur dhe thjeshtësuar nga SNRF-të e plota.

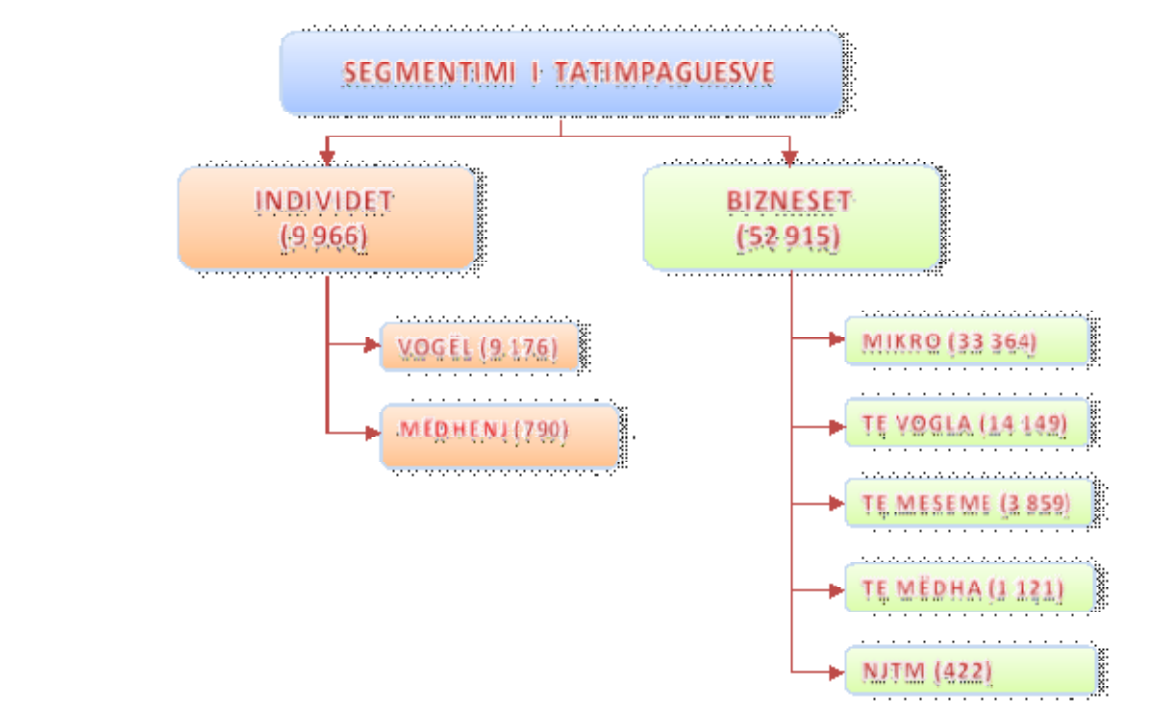
Rezultatet nga intervistat tregojnë se nuk ka ndonjë kosto shtesë për aplikimin e SNRF për NMV duke kaluar nga SNRF-të e plota. Aplikimi i SNRF për NVM paraqet një avantazh të sigurt të kontabilitetit të atyre njësive ekonomike që veprojnë në më shumë juridiksione pasi që kostot e raportimit do të ulëshin në mënyrë të ndjeshme.

Profesionistët e praktikës do të mund të lëvizin dhe transferojnë shërbimet e tyre jashtë kufijve të vendit. Fillimisht një gjë e tillë do të mund të rregullohej brenda një afati të shkurtër në rast se do të kishte vullnet politik në mes të Shqipërisë dhe Kosovës, ashtu që dy shtetet tona do aplikonin një set të njëjtë raportimi, me të cilin rast do të mundësohej transferimi i dijeve, kapitalit dhe teknologjisë nga fusha e raportimit financiar.

### V.3. Raportimi tatimor, analizë interpretim të dhënash

#### *Analizë e bizneseve në Kosovë*

Administrata Tatimore e Kosovës mbanë evidencë të veçantë në lidhje me bizneset në Kosovë sipas kritereve specifike për nevojat e saj. Kategorizimi i bizneseve sipas kritereve të ATK-së është paraqitur në figurë:



**Figura nr. 5.1 Burimi: ATK, Strategjia e përmbushjes 2012-2014, f. 22**

Nga Figura 5 shihet se Administrata Tatimore e Kosovës bizneset i ka klasifikuar në mikro biznese, të vogla, të mesme, të mëdha dhe një kategori të veçantë dhe njësia e tatimpaguesve të mëdhenj. Në vazhdimin e punimit ne i kemi bashkuar dy kategoritë e fundit në një kategori të përbashkët, pasi që sipas kritereve të madhësisë së ATK ato nuk ndryshojnë.

**Tabela nr. 5.35 Kriteret për kategorizimin e bizneseve sipas ATK-së**

| <b>Kategorizimi i bizneseve sipas madhësisë</b>              |         |                   |
|--------------------------------------------------------------|---------|-------------------|
| Nr                                                           | Biznesi | Qarkullimi vjetor |
| 1                                                            | Mikro   | < 5000 €          |
| 2                                                            | I vogël | 5000-50 000 €     |
| 3                                                            | I mesëm | 50 000-500 000 €  |
| 4                                                            | I madh  | >500 000 €        |
| Burimi: ATK, Kriteret për segmentimin e tatimpaguesve, f. 22 |         |                   |

Sipas ATK-së, bizneset janë klasifikuar në katër grupe ku si kriter i vetëm ka qenë qarkullimi vjetor i tatimpaguesit. Në grupin e parë janë mikro bizneset të cilët janë tatimpagues me qarkullim vjetor deri në 5 000 euro, të cilët janë të detyruar të deklarojnë dhe të paguajnë detyrimet tatimore në bazë tremujore në shumën prej 37.50 euro. Në grupin e dytë janë përfshi tatimpaguesit më të ardhura vjetore nga 5 000 – 50 000 euro të cilët paguajnë tatim baza tremujore në normën e 3% të qarkullimit tremujor për bizneset prodhuese dhe tregtare dhe 9% për veprimtaritë shërbyese. Këto biznese nuk janë të obliguara të përgatisin deklarata tatimore vjetore, përpos nëse vendosin të deklarojnë në baza vullnetare nëse për ta është më e volitshme forma e deklarimit në baza reale.

Në grupin e tretë përfshihen të gjitha bizneset me të ardhura vjetore mbi 50 000 e deri në 500 000 euro dhe këto njësi ekonomike janë të obliguara të deklarojnë dhe të paguajnë tatim në baza reale duke kalkuluar të hyrat dhe shpenzimet. Norma e tatimit vjetor është 10% për bizneset që janë SHPK, ndërkaj bizneset individuale paguajnë sipas shkallëve tatimore të përshkruar më herët në këtë punim. Grupi i katërt përfshin tatimpaguesit me qarkullim vjetor mbi 500 000 euro dhe detyrimet për deklarim dhe pagesë të tatimit në fitim janë të njëjta me grupin e tretë. Sipas ATK-së numrit i bizneseve që deklarojnë njërin nga llojet e tatimit është

rreth 53000 dhe pjesa tjetër e bizneseve janë joaktive që dmth ose nuk e kanë filluar fare aktivitetin ose në ndërkohë janë shuar. Ndryshe nga ATK, Ligji për raportim financiar<sup>34</sup>, ndarjen e bizneseve sipas madhësisë e bënë ndryshe (shih f. 48 të këtij punimi).

Njësitë ekonomike të cilat operojnë në Kosovë, bazuar në veprimtarinë që e ushtrojnë janë paraqitur në tabelën në vijim:

**Tabela nr.5.36 Bizneset sipas veprimtarisë**

|    | <b>Veprimtaria/Madhësia</b> | <b>Të<br/>mëdha</b> | <b>Të<br/>mesme</b> | <b>Të<br/>vogla</b> | <b>Mikro</b> | <b>Totali</b> |
|----|-----------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|--------------|---------------|
| 1  | Agrikulture                 | 12                  | 40                  | 150                 | 632          | 834           |
| 2  | Nxjerrja e mineraleve       | 20                  | 41                  | 54                  | 142          | 257           |
| 3  | Prodhimi                    | 197                 | 586                 | 1604                | 2804         | 5191          |
| 4  | Riciklimi i mbeturinave     | 4                   | 10                  | 30                  | 89           | 133           |
| 5  | Energjetike                 | 17                  | 9                   | 13                  | 54           | 93            |
| 6  | Ndërtimtari                 | 215                 | 417                 | 640                 | 1878         | 3150          |
| 7  | Tregtia me shumicë          | 661                 | 1248                | 1934                | 4626         | 8469          |
| 8  | Tregtia me pakicë           | 155                 | 707                 | 5425                | 9058         | 15345         |
| 9  | Hotelieri                   | 14                  | 173                 | 1386                | 2835         | 4408          |
| 10 | Transport                   | 60                  | 183                 | 603                 | 3546         | 4392          |
| 11 | Shërbime financiare         | 27                  | 11                  | 63                  | 106          | 207           |
| 12 | Patundshmëri                | 14                  | 20                  | 67                  | 227          | 328           |
| 13 | Shërbime profesionale       | 68                  | 202                 | 770                 | 1665         | 2705          |
| 14 | Administrata publike        | 5                   | 20                  | 42                  | 204          | 271           |
| 15 | Arsim                       | 13                  | 27                  | 199                 | 298          | 537           |
| 16 | Shëndetësi                  | 17                  | 33                  | 556                 | 830          | 1436          |
| 17 | Veprimtari organizative     | 9                   | 55                  | 90                  | 665          | 819           |
| 18 | Veprimtari afariste         | 14                  | 40                  | 177                 | 598          | 829           |
| 19 | Shërbime tjera              | 8                   | 17                  | 270                 | 2033         | 2328          |
| 20 | Organizata ndërkombëtare    | 13                  | 20                  | 76                  | 1074         | 1183          |
|    | <b>TOTALI</b>               | 1543                | 3859                | 14149               | 33364        | 52915         |

Punuar nga autori, Burimi: ATK, Strategjia e përmbushjes 2012-2015, f. 24

<sup>34</sup> Ligji 04/L-014, Ligji për kontabilitet, raportim financiar dhe auditim, 2011

Sipas burimeve të ATK-së<sup>35</sup> vetëm nga bizneset e grupit “mikro” mbi 10000 nuk kanë deklaruar asnjëherë që dmth se janë joaktiv ose punojnë ilegalisht duke mos deklaruar për aktivitetin e tyre, ndërsaq biznese jo aktive ka edhe nga grupet tjera. Nuk ka evidencë të përditësuar në lidhje me numrin total të bizneseve që janë joaktive, por vlerësohet një numër i madh i bizneseve të regjistruara nuk janë aktive.

Sipas veprimtarive që ushtrojnë, numrin më të madh të bizneseve e përbënë tregtia me pakicë dhe shumicë dhe në vendin e tretë janë njësitë ekonomike nga lëmi i prodhimitarisë.

#### ***Analiza e klasifikimit të bizneseve statusit juridik***

**Tabela nr. 5.37 Bizneset në Kosovë sipas statusit juridik**

| <b>Përshkrimi</b>                   | <b>Nr. i bizneseve</b> | <b>%</b>      |
|-------------------------------------|------------------------|---------------|
| Biznes individual                   | 44036                  | 83.22         |
| Kompani publike                     | 81                     | 0.15          |
| Kompani e huaj                      | 298                    | 0.56          |
| Kompani e sigurimeve                | 6                      | 0.01          |
| Kooperativa bujqësore               | 62                     | 0.12          |
| Ndërmarrje shoqërore                | 186                    | 0.35          |
| OJQ                                 | 1471                   | 2.78          |
| Organizatë Buxhetore                | 238                    | 0.45          |
| Ortakëri                            | 1426                   | 2.69          |
| Shoqëri me përgjegjësi të kufizuara | 4372                   | 8.26          |
| Shoqëri aksionare                   | 165                    | 0.31          |
| Te tjera                            | 574                    | 1.08          |
| <b>Gjithsej</b>                     | <b>52915</b>           | <b>100.00</b> |

Burimi: Administrata Tatimore e Kosovës, Strategjia e përmbushjes 2012- 2015, f.26

<sup>35</sup> ATK, Strategjia e përmbushjes 2012-2015, f. 26



Numri i përgjithshëm i bizneseve arrin shifrën prej 52 915. Bizneset individuale marrin pjesë me 83.22%, korporatat me 8.33%, OJQ-të me 2.78%, ortakëritë e përgjithshme me 2.69%, si dhe format tjera të organizimit me më pak se ose afër 1%. Si që vërehet nga tabela dominon numri i bizneseve individuale në numrin e tërësishëm të të gjitha bizneseve. Por një numër i madh i bizneseve të regjistruara janë joaktive dhe nuk ka shifra të sakta për numrin e tyre.

### V.3.1 Analiza e shkallëve tatimore në Kosovë dhe rajon

Shkallët tatimore në Kosovë dhe në vendet e rajonit, për tre llojet e tatimeve: Tatimin në të ardhurat personale, Tatimin në fitim dhe Tatimin në vlerën e shtuar janë paraqitur në tabelën në vijim:

**Tabela nr. 5.38 Shkallët tatimore në vendet e Ballkan-it**

| Nr                                                                                           | Shteti      | TVSH           | Tatim fitimi | TAP                     | Sigurimet shoq. |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|----------------|--------------|-------------------------|-----------------|
| 1                                                                                            | Kosova      | 16%            | 10%          | 4%; 5%; 8%; 9%; 10%     | 10%             |
| 2                                                                                            | Maqedonia   | 5%, 18%        | 10%          | 10%                     | 27%             |
| 3                                                                                            | Shqipëria   | 10%; 20%       | 10%          | 10%                     | 27.9            |
| 4                                                                                            | Bullgaria   | 7%; 20%        | 10%          | 5%; 10%                 | 30.3            |
| 5                                                                                            | Mali i zi   | 7%; 17%        | 9%           | 19%                     | 33.8            |
| 6                                                                                            | Kroacia     | 5%; 10%; 25%   | 20%          | 12%; 15%; 40%           | 35.2            |
| 7                                                                                            | Greqia      | 6.5%; 13%; 23% | 26%          | 10%; 20%; 22%; 32%; 42% | 44.5            |
| 8                                                                                            | Bosnja e H. | 17%            | 10%          | 5%; 10%                 | 31%             |
| 9                                                                                            | Serbia      | 8%; 20%        | 15%          | 12%; 20%; 25%           | 35.8            |
| 10                                                                                           | Rumania     | 5%; 9%; 24%    | 16%          | 16%; 50%                | 44.2            |
|                                                                                              | Ballkani    | 17.60%         | 12%          | 15.60%                  | 27.6            |
| Burimi: IOTA, pwc, atk-ks.org, kpmg.com (në “Al-tax”, Barra tatimore në Ballkan 2014, f. 10) |             |                |              |                         |                 |

Kosova ka normën më të ulët për TVSH, ndërkaj nga vendet e rajonit normën më të ulët e kanë Mali i Zi dhe Bosnja e Hercegovina. Shkallën tatimore më të lartë për TVSH-në e kanë Kroacia, Rumania dhe Greqia.

Lidhur me tatimin mbi fitimin, Kosova ka gjithashtu normën më të ulët së bashku me Maqedoninë, Shqipërinë dhe B. e Hercegovinën, ndërkaj Mali i Zi ka normën tatimore më të ulët nga të gjitha vendet e rajonit (9 %). Normën tatimore më të lartë për tatimin në fitim e kanë Greqia dhe Kroacia.

Për tatimin mbi të ardhurat personale (përfshirë tatimet në burim) Kosova ka normën tatimore më të ulët e pas saj vijnë Bullgaria, B e Hercegovina, Shqipëria dhe Maqedonia. Normën tatimore më të lartë për tatimin në të ardhurat personale e kanë Rumania, Greqia dhe Kroacia.

Për sigurimet shoqërore, Kosova ka dukshëm normën më të ulët se vendet e rajonit ndërsa pas saj me normë të ulët janë Maqedonia dhe Shqipëria. Normën më të lartë për sigurimet shoqërore e kanë Greqia, Rumania, Serbia dhe Kroacia.

Nëse analizojmë barrën tatimore duke llogaritur të gjitha normat tatimore së bashku, shihet se barrën më të ulët sipas normave tatimore së bashku e ka Kosova dhe më pas në radhë janë: Maqedonia, Shqipëria, Mali i Zi dhe Bullgaria, ndërkaj normën më të lartë tatimore e mbajnë Rumania, Greqia dhe Kroacia.

### ***V.3.2 Analiza e të hyrave vjetore në ATK dhe Doganat e Kosovës***

Të hyrat vjetore të mbledhura nga ATK-ja sipas llojit të tatimit, për vitet 2013, 2014 dhe 2015 janë paraqitur në tabelën në vijim:

**Tabela nr. 5.39 Të hyrat vjetore të mbledhura nga ATK-ja**

|                               | <b>Te hyrat vjetore në ATK (në milion €)</b>                                                                |              |              |               |
|-------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|---------------|
| <b>Lloji i tatimit / Viti</b> | <b>2013</b>                                                                                                 | <b>2014</b>  | <b>2015</b>  | <b>2015 %</b> |
| <b>TVSh</b>                   | 149.2                                                                                                       | 136.9        | 153.9        | 46.32         |
| <b>TAK</b>                    | 65.9                                                                                                        | 65.8         | 74.6         | 22.45         |
| <b>TAP</b>                    | 90.3                                                                                                        | 100.9        | 103.8        | 31.24         |
| <b>Totali</b>                 | <b>305.4</b>                                                                                                | <b>303.6</b> | <b>332.3</b> | <b>100.00</b> |
|                               |                                                                                                             |              |              |               |
|                               | Burimi: ATK, Raporti vjetor i punës për v. 2015, f. 9, <a href="http://www.atk-ks.org">www.atk-ks.org</a> . |              |              |               |

Të hyrat vjetore të mbledhura nga ATK në vitin 2013 kanë qenë në shumën prej 149.2 milion euro, ndërsa në vitin 2014 janë mbledhur gjithsej 136.9 milion euro, që është për 12.3 milion euro ose 8.24 % më pak. Nga të hyrat totale vjetore që mblidhen nga ATK, TVSH-ja ka pjesëmarrjen më të madhe në përqindje dhe atë me 45.09 % në vitin 2014. Më pas TAP në total merr pjesë me 33.23 % dhe në fund TAK 21.67 %. Në vitin 2015 të hyrat totale të mbledhura nga ATK-ja janë në shumën prej 332.3 milion euro nga të cilat në emër të Tvsh-së janë mbledhur 153.9 milion euro, nga tatimi në të ardhurat e korporatave janë mbledhur 74.6 milion euro dhe nga tatimi në të ardhurat individuale janë mbledhur 103.8 milion euro. Duke marr parasysh se të hyrat vjetore në buxhetin e Kosovës sillen rreth 1.6 miliard euro, vijmë në përfundim se të ardhurat e mbledhura nga ATK-ja marrin pjesë me rreth 20.77 % të të hyrave totale buxhetore të Kosovës, ndërkaq vetëm TVSH-ja e mbledhur nga ATK përbën mbi 9.62 % të të hyrave vjetore buxhetore.

**Tabela nr. 5.40 Të hyrat vjetore të mbledhura nga dogana**

| <b>Te hyrat doganore</b>                                                                                      |              | <b>(në milion €)</b> |              |               |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|----------------------|--------------|---------------|
| <b>Lloji i te hyrave / Viti</b>                                                                               | <b>2013</b>  | <b>2014</b>          | <b>2015</b>  | <b>2015 %</b> |
| <b>Te hyrat totale</b>                                                                                        | <b>837.4</b> | <b>871.8</b>         | <b>951.8</b> | <b>100.0</b>  |
| <b>Taksa doganore</b>                                                                                         | 120.1        | 126.3                | 131.4        | 13.81         |
| <b>Akciza</b>                                                                                                 | 300.9        | 315.4                | 360.6        | 37.89         |
| <b>Tvsh-ja</b>                                                                                                | 412.2        | 423.9                | 456.5        | 47.96         |
| <b>Te tjera</b>                                                                                               | 3.7          | 5.08                 | 3.3          | 0.34          |
| Burimi: Dogana e Kosovës, Raporti vjetor-2015 f. 11, <a href="http://www.dogana-ks.org">www.dogana-ks.org</a> |              |                      |              |               |

Të hyrat vjetore të mbledhura nga Doganat e Kosovës në vitin 2013 kanë qenë në shumën prej 837.4 milion euro, ndërsa në vitin 2014 janë mbledhur gjithsej 871.8 milion euro, që është për 34.4 milion euro më shumë ose një rritje prej 4.11 %. Nga të hyrat totale vjetore që mblidhen nga doganat, TVSH-ja ka pjesëmarrjen më të madhe në përqindje dhe atë me 48.62 % në vitin 2014. Më pas të hyrat nga akcizat që në total merr pjesë me 36.18 % dhe në fund janë taksat doganore me 14.49 %. Nëse shikojmë pjesëmarrjen e të hyrave të mbledhura nga doganat për vitin 2014 vijmë në përfundim se të këto të hyra marrin pjesë me rreth mbi 58 % të të hyrave totale buxhetore të Kosovës, ndërkaj vetëm TVSH-ja e mbledhur nga doganat përbën mbi 28 % të të hyrave vjetore buxhetore. Ndërkaj për vitin 2015, nga të hyrat totale vjetore që mblidhen nga doganat, TVSH-ja ka pjesëmarrjen më të madhe në përqindje dhe atë me 47.96 %. Më pas të hyrat nga akcizat që në total merr pjesë me 37.89 % dhe në fund janë taksat doganore me 13.81 %. Nëse shikojmë pjesëmarrjen e të hyrave të mbledhura nga doganat për vitin 2015 vijmë në përfundim se këto të hyra marrin pjesë me rreth mbi 59.49 % të të hyrave totale buxhetore të Kosovës, ndërkaj vetëm TVSH-ja e mbledhur nga doganat përbën mbi 28.53 % të të hyrave vjetore buxhetore.

### ***V.3.3 Analiza e deklarimit dhe pagesës së TVSH-së***

Mënyra e deklarimit dhe pagesës së tatimit mbi vlerën e shtuar është e rregulluar me Ligjin nr. 03/L-146<sup>36</sup>. Legjislacioni tatimor e ka përcaktuar mënyrën e deklarimit dhe të pagesës së TVSh-së në mënyrë shumë të pafavorshme për njësitë ekonomike pasi që ato janë të detyruara të paguajnë këtë tatim në kufi me rastin e importit të mallrave. Meqenëse TVSH-ja është tatim indirekt të cilin e paguan blerësi i fundit që dmth konsumatori dhe njësitë ekonomike janë mbledhës, pagesa e parakohshme është ngarkesë e cila i rëndon shumë për shkak të ngarkimit të tyre me shpenzime interesi pasi që në shumë raste bizneset janë të detyruara të marrin kredi me interes të lartë për ta paguar TVSH-në për mallrat të cilat nuk i kanë shitur akoma. Një përlllogaritje e ngarkesave me shpenzime të interesit të njësive ekonomike kosovare për periudhën nga viti 2010 deri 2015 është paraqitur në Tab. nr. 5.41

**Tabela nr. 5.41 Interesi i përlllogaritur për TVSH që paguhet nga njësitë ekonomike në momentin e importit të mallrave (në 000 €)**

| <b>Viti</b>  | <b>TVSH mbledhur në euro</b> | <b>TVSh mbledhur në muaj në euro</b> | <b>Norma vj. e interes</b> | <b>Norma muj. e interes.</b> | <b>Interesi mujor i paguar në euro</b> | <b>Interesi vjetor i paguar në euro</b> |
|--------------|------------------------------|--------------------------------------|----------------------------|------------------------------|----------------------------------------|-----------------------------------------|
| 2010         | 361 300                      | 30 108                               | 14.3                       | 1.19                         | 359                                    | 4 305                                   |
| 2011         | 419 500                      | 34 958                               | 13.9                       | 1.16                         | 405                                    | 4 859                                   |
| 2012         | 417 800                      | 34 817                               | 13.1                       | 1.09                         | 380                                    | 4 561                                   |
| 2013         | 412 200                      | 34 350                               | 12.4                       | 1.03                         | 355                                    | 4 259                                   |
| 2014         | 423 900                      | 35 325                               | 10.7                       | 0.89                         | 315                                    | 3 780                                   |
| 2015         | 456 500                      | 38 042                               | 8.5                        | 0.71                         | 269                                    | 3 234                                   |
| <b>Total</b> | <b>2 491 200</b>             |                                      |                            |                              |                                        | <b>24 998</b>                           |

<sup>36</sup> Ligji nr. 03/L-146, për tatimin mbi vlerën e shtuar (2010)

Përlllogaritjet në këtë tabelë janë bërë nga autori duke u bazuar në të dhënat nga këto burime:  
Burimi 1 : Dogana e Kosovës, Raporti vjetor 2011, 2012, 2013, 2014 , [www.dogana-ks.org](http://www.dogana-ks.org)  
Burimi 2: Banka Qendrore e Kosovës, Buletini mujor statistikor, Dhjetor 2014/ Nr. 160, [www.bqk-kos.org](http://www.bqk-kos.org)  
Burimi 3: Banka Qendrore e Kosovës, Raporti i zhvillimeve makroekonomike 4/2016

Ligji nr. 03/L-146, neni 22, rregullon momentin e lindjes së detyrimit dhe ngarkimit me TVSH për furnizimet e mallrave dhe shërbimeve. Ky nen parasheh pagesat në llogari para se të bëhet furnizimi i mallrave dhe shërbimeve dhe atë kur pagesa duhet të bëhet apo është bërë në llogari para se mallrat dhe shërbimet të jenë shitur, TVSH duhet të bëhet e ngarkueshme në pranimin e pagesës dhe në shumën e pranuar. Ndërkaq në rastet kur malli është dërguar apo shërbimi është kryer dhe pagesa nuk është bërë, detyrimi për pagesë të TVSH-së lind me rastin e lëshimit të faturës.

Në të dy rastet e cekura më lartë kërkesat e rregullave tatimore janë të bazuara në standarde të dyfishta dhe të dy rastet janë në dëm të njësive ekonomike. Në këtë mënyrë, bazuar në të dhënat nga tabela, njësitë ekonomike paguajnë pa të drejtë rreth 4 milion euro në vit në emër të shpenzimeve të interesit duke e kredituar kështu buxhetin shtetëror në emër të pagesës së Tvsh-së për mallrat e importuara por të pa shitura.

Të gjitha këto kërkesa të rregullave tatimore të pafavorshme për njësitë ekonomike kanë ndikuar që shumë biznese të kenë vështirësi të shumta dhe në anën tjetër ambienti për biznes të mos jetë i favorshëm për joshjen e investitorëve të jashtëm. Si rezultat i problemeve të kësaj natyre dhe të ngjashme shumë biznese i shmangen investimeve në Kosovë duke u vendosur në vende të rajonit ku kanë gjetur kushte më të favorshme për zhvillimin e veprimtarisë ekonomike.

#### ***V.3.4 Analiza e barrës tatimore në Kosovë dhe në vendet e rajonit***

Analiza e ngarkesës tatimore si përqindje e pjesëmarrjes në prodhimin e brendshëm bruto në Kosovë dhe në disa vende të rajonit është paraqitur në tabelën vijuese:

**Tabela nr. 5.42 Barra tatimore në Kosovë dhe rajon**

| Nr | Shteti      | Barra fiskale -% në PBB |      |      |
|----|-------------|-------------------------|------|------|
|    |             | 2012                    | 2013 | 2014 |
| 1  | Shqipëria   | 22.8                    | 21.5 | 24.1 |
| 2  | Kosova      | 22.6                    | 22.6 | 23.3 |
| 3  | Maqedonia   | 24.6                    | 24.1 | 25.2 |
| 4  | Kroacia     | 33.1                    | 33.0 | 27.0 |
| 5  | Greqia      | 36.2                    | 35.4 | 33.5 |
| 6  | Bullgaria   | 26.5                    | 27.2 | -    |
| 7  | Rumania     | 28.2                    | 28.2 | -    |
| 8  | Bosnja e H. | 38.9                    | 38.1 | 37.0 |
| 9  | Mali i Zi   | 33.7                    | 34.3 | 26.7 |
| 10 | Serbia      | 36.2                    | 35.6 | 33.0 |

Burimi: FMN, BB, Instat, IOTA (në Al-tax, Barra tatimore ne Ballkan 2014, f. 7, Barra tatimore në Ballkan 2015)

Të dhënat në tabelë, të ndarë në dy vite, 2012 dhe 2013, për vendet e rajonit të Ballkanit tregojnë se si barra tatimore ka rënduar tatimpaguesit nga njeri shtet në tjetrin, si dhe mundësitë për të bërë krahasime midis vendeve. Analiza e të dhënave tregon se cili nga shtetet paguan më shumë apo më pak tatime dhe detyrime të tjera fiskale nga vendet e Ballkanit, por edhe si e mbartin barrën tatimore tatimpaguesit e këtyre shteteve, të shprehur në përqindje.

*“Barra tatimore në rajonin e Ballkanit në vitin 2012 është mesatarisht sa 30.3 përqind e Prodhimit të Brendshëm Bruto. Në vitin 2013 barra tatimore është 30 përqind, me ulje të barrës tatimore me 0.28 pikë përqind. Në vlerë absolute, barra tatimore e Ballkanit në vitin 2012 është 143.8 miliard Euro, kurse në vitin 2013 është 144.9 miliard Euro. Vendet me barrën më të lartë tatimore në Ballkan (Greqi, Bosnjë,*

*Mali i Zi, Serbi) përbëjnë 50.4% të prodhimit të brendshëm të Ballkanit”(Al-tax, Barra tatimore në Ballkan 2014, f. 8)*

Për vitin 2012, Kosova ka patur barrën tatimore më të ulët në rajon me 21.5 % të PBB. Në vitin 2013, barra tatimore e Kosovës është ndër më të ultë nga vendet e rajonit me 22.6 % të PBB dhe atë menjëherë pas Shqipërisë e cila ka ngarkesë fiskale në nivelin 21.5 % të PBB.

Në vitin 2014 vërehet një rritje e barrës tatimore në vendet që kanë përqindje më të ulët (Kosova, Shqipëria, Maqedonia) dhe zvogëlim i barrës tatimore në vendet që kanë barrën tatimore më të lartë (Greqi, Bosnjë, Mali i zi, Kroaci, Serbi).

Përkundër faktit se Kosova ka barrën tatimore ndër më të ulëtat në rajon, prapë se prapë gjendja e bizneseve nuk është e volitshme pasi që klima e përgjithshme e të bërit biznes nuk është e volitshme. Posaçërisht janë në pozitë të pavolitshme njësitet ekonomike që merren me import të produkteve të ndryshme pasi që janë të obliguara të paguajnë TVSH-në dhe taksat doganore në kufi me rastin e importit të mallrave. Pagesa e TVSH-së në kufi me rastin e importit të produkteve të ndryshme ndikon negativisht në likuiditetin e njësive ekonomike pasi që ato janë të obliguara që të marrin kredi me norma të larta interesi për të paguar një tatim barra e të cilit bie mbi konsumatorët.



### ***V.3.5 Analiza e dallimeve në mes të raportimit financiar dhe tatimor sipas zërave të pasqyrave financiare***

Dallimet në mes të raportimit sipas standardeve dhe atij tatimor për disa nga zërat e pasqyrave financiare si që janë të ardhurat, shpenzimet, inventarët, aktivet afatgjata materiale dhe jomateriale, tatimi në të ardhurat dhe instrumentet financiar janë dhënë përmes tabelave dypjesëshe me shpjegimet përkatëse.

**Tabela nr. 5.43 Të ardhurat –raportimi sipas standardeve dhe tatimeve-dallimet**

| <b>Raportimi sipas SNK / SNRF - ve</b>                                                                                                                        | <b>Raportimi për qëllime tatimore</b>                                                                                                                                                                         |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ka përcaktime të qarta mbi kriteret e njohjes së të ardhurave në Pasqyrën e të Ardhurave dhe Shpenzimeve.                                                     | Te ardhurat njihen në momentin e furnizimit kur është e detyrueshme të lëshohet fatura.                                                                                                                       |
| Ka përcaktime të qarta lidhur me njohjen e të hyrave në rastin e pagesave progresive dhe paradhëniet e marra nga klientët nuk reflektojnë shërbimet e kryera. | Nuk njeh konceptin e të hyrave të shtyra. Për qëllime të TVSh-së të hyrat njihen në momentin e inkasimit nëse pagesa behet në avans pa marr parasysh se mallrat nuk janë dërguar apo shërbimet nuk janë bërë. |
| Standardi ka të përcaktuar kriterin e matjes sipas të cilit: Të ardhurat duhet të maten me vlerën e drejtë të shumës së marrë ose që është për t'u marrë.     | Nuk ka të përcaktuar në mënyrë të qartë kriterin e matjes së të ardhurave                                                                                                                                     |

Dallimet e paraqitura në tabelën e mësipërme, të cilat janë të shumta, kanë ndikim të madh në përcaktimin e të ardhurave në raportimet e nevojshme si dhe në përlllogaritjen e fitimit të tatueshëm dhe mos definimi i qartë i zërave të pasqyrave financiare mundëson që autoritetet tatimore në mënyrë arbitrare të përcaktojnë detyrime shtesë për njësitë ekonomike me rastin e kontroleve të bëra. Autoritetet tatimore, bazuar në ligjet në fuqi, kanë të drejtë të bëjnë vlerësime lidhur me të ardhurat e njësisë ekonomike, nëse vlerësojnë se të ardhurat e deklaruara nuk janë reale.

**Tabela nr. 5.44 Shpenzimet - dallimet në mes të raportimit sipas standardeve dhe tatimeve**

| Raportimi sipas SNK / SNRF - ve                                                                         | Raportimi për qëllime tatimore                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ka përcaktime të qarta mbi kriteret e njohjes së shpenzimeve në Pasqyrën e të Ardhurave dhe Shpenzimeve | <p>Janë dhënë kufizime të shumta lidhur me shpenzimet e pranuar për qëllime të tatimeve:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Kufizime të shpenzimeve të përfaqësimit (2% nga qarkullimi bruto dhe gjysma e shumës së faturuar të cilat ndryshojnë në vite sipas ligjit në fuqi);</li> <li>-Kufizime në njohjen e shpenzimeve të trajnimeve (varësisht prej ligjeve në fuqi deri 1000 euro për punëtor);</li> <li>-Kufizime në pranimin e shpenzimeve për bamirësi ( 10% të fitimit të tatueshëm);</li> <li>-Gjobat e paguara nga njësitë ekonomike si dhe kamatëvonesat nuk njihen si shpenzim nga ana e autoriteteve tatimore;</li> <li>-Shpenzimet e pagave nëse nuk janë paguar nga njësia ekonomike nuk njihen si</li> </ul> |

|  |                                                                                                                                                                                                                                               |
|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | shpenzim i periudhës kur ato kanë ndodhur.<br>-Shpenzimet e borxheve të këqija njihen vetëm nëse ekziston një dëshmi bindëse për përpjekjet e bëra dhe është e pamundur të arkëtohen kërkesat nga klientët (dëshmi se është paditur klienti). |
|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Kufizimet e cekura në këtë tabelë janë nganjëherë edhe të palogjikshme si psh. ato për mospranimin e shpenzimeve të pagave të të punësuarve të cilat nuk janë paguar nga njësia ekonomike dhe bartja e atyre shpenzimeve në periudhën vijuese kur ato do të paguhen. Kjo gjë sjell në raportim të pasaktë duke mos lejuar që shpenzimet të raportohen në periudhën kur kanë ndodhur gjë që i vë njësitë ekonomike në pozitë të palakmueshme duke u detyruar në pagesa shtesë për detyrime tatimore.

Shpenzimet për borxhet e këqija paraqesin problem sidomos për ndërmarrjet publike të cilat kanë numër të madh klientësh me shuma relativisht të vogla të borxhlinjve gjë që paraqet problem për shkak të kostos së ndjekjeve të procedurave ligjore për arkëtimin e kërkesave të tyre.

Kufizimit në njohjen e shpenzimeve të trajnimeve janë të palogjikshme në mënyrë të drejtpërdrejt ndikojnë në pengesat për stafin profesional në fushën e studimit tonë dhe në fusha tjera për të ndjekur dhe perfeksionuar njohurit në lëmi të ndryshme profesionale. Vlen të theksohet se me ndryshimet ligjore të bëra në Shtator të vitit 2015, kufizimet lidhur me shumën e shpenzimeve të trajnimeve janë eliminuar.

**Tabela nr. 5.45 Tatimi mbi të ardhurat - dallimet në mes të raportimit sipas standardeve dhe tatimeve**

| Raportimi sipas SNK / SNRF - ve                                                                                                | Raportimi për qëllime tatimore                                                                                       |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Standardet kanë përshkruar përkufizimet e koncepteve bazë të tatimit në të ardhurat si për tatimin aktual ashtu edhe të shtyrë | Përkufizime lidhur me të ardhurat e tatueshme dhe zbritjet (shpenzimet) e lejueshme bazuar në legjislacionin tatimor |
| Përkufizimet e qarta për pasuritë dhe detyrimet tatimore të shtyra                                                             | Nuk njihet konceptin e pasurive dhe detyrimeve të tatimit të shtyrë                                                  |
| Përkufizime të diferencave të përkohshme dhe atyre të përhershme tatimore                                                      | Nuk njihet diferencat e përkohshme dhe të përhershme                                                                 |
|                                                                                                                                | Sqarime të duhura lidhur me kufizimet në pranimin e disa shpenzimeve                                                 |

Përkufizimet e bëra nga standardet e kontabilitetit lidhur pasuritë dhe detyrimet e tatimit të shtyrë kanë të bëjnë me ndryshimet e rregullimit të zërave të pasqyrave financiare në mes të standardeve dhe rregullimeve tatimore. Ndërkaq, legjislacioni tatimor nuk i trajton fare konceptet e pasurisë së tatimit të shtyrë dhe detyrimet e tatimit të shtyrë. E njëjta gjë vlen edhe për trajtimin e diferencave të përkohshme dhe atyre të përhershme të cilat gjithashtu nuk trajtohen fare nga legjislacioni tatimor.

**Tabela nr. 5.46 AAM - dallimet në mes të raportimit sipas standardeve dhe tatimeve**

| <b>Raportimi sipas SNK / SNRF - ve</b>                                                                                                           | <b>Raportimi për qëllime tatimore</b>                                                                                                                                                              |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ka përcaktime të qarta mbi kriteret e njohjes së AAM.                                                                                            | Nuk ka kriteret e qarta për njohjen e aktiveve afatgjata materiale. Njohja e AAM bëhet mbi bazën e faturës tatimore                                                                                |
| Ka kriteret e qarta mbi vlerësimin e AAM, si dhe elementeve që do të përfshihen në kosto                                                         | Nuk ka kriteret e qarta mbi vlerësimin e AAM, si dhe elementeve që do të përfshihen në kosto. Nuk ka procedura për njohjen e dëmtimeve të AAM                                                      |
| Ka të përcaktuara normat e zhvlerësimit dhe parasheh disa metoda të zhvlerësimit varësisht prej përcaktimit të menaxhmentit të njësisë ekonomike | Ka të mirëpërcaktuara normat e zhvlerësimit, por parasheh vetëm metodën drejtvizore të zhvlerësimit të AAM. Tejkallimet e shpenzimeve të zhvlerësimit janë të papranueshme për qëllime të tatimeve |
| Parasheh mundësinë e kryerjes së testeve të rivlerësimit                                                                                         | Nuk jep mundësinë e kryerjes së testeve të rivlerësimit.                                                                                                                                           |

Lidhur me AAM ekzistojnë dallime të mëdha në mes të raportimit sipas standardeve dhe atij tatimor. Në këtë mënyrë njësitë ekonomike përballen me shumë kufizime me rastin e raportimit tatimor si psh. ato janë të detyruara që për qëllime tatimore të përdorin metodën drejtvizore për përllogaritjen e shkallës vjetore të zhvlerësimit edhe pse ajo mund të jetë e pafavorshme për njësinë ekonomike në rastet kur një aktiv mund të jetë shumë më dobiprurës në vitet e para të jetës së përdorimit dhe do të ishte më reale që për këto vite të

aplikohej një shkallë më e lartë e zhvlerësimit. Legjislacioni tatimor nuk parasheh mundësinë e rivlerësimit të AAM dhe në rastet kur kemi ndryshime në mes të vlerës kontabël dhe vlerës së tregut të aktivit njësia ekonomike është e detyruar që për tatime të mbaj vlerën kontabël pasi që mundësia e rivlerësimit nuk është e paraparë.

**Tabela nr. 5.47 Aktivët afatgjatë jomateriale - dallimet në mes të raportimit sipas standardeve dhe tatimeve**

| <b>Raportimi sipas SNK / SNRF - ve</b>                                                          | <b>Raportimi për qëllime tatimore</b>                                                |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| Ka përkufizime të qarta mbi kriteret në lidhje me njohjen e Aktiveve afatgjatë jomateriale      | Nuk ka përkufizime të qarta mbi kriteret e njohjes së Aktiveve afatgjatë jomateriale |
| Kritere të qarta mbi vlerësimin e aktiveve afatgjatë jomateriale                                | Nuk ka të parapara kritere të qarta mbi vlerësimin e aktiveve afatgjatë jomateriale  |
| Ka kritere të qarta për shpenzimet që përfshihen në kosto apo shpenzime të periudhës raportuese | Nuk ka kritere të qarta për njohjen e shpenzimeve                                    |
| Ka të përcaktuara normat e amortizimit për AAJM                                                 | Ka të përcaktuara normat e amortizimit për AAJM                                      |

Nga kjo tabelë vërejmë se ekzistojnë dallime të mëdha në mes të raportimit të bazuar në standarde dhe atij për qëllime tatimore në lidhje me zërin e aktiveve afatgjatë jomateriale.

**Tabela nr. 5.48 Inventarët - dallimet në mes të raportimit sipas standardeve dhe tatimeve**

| Raportimi sipas SNK / SNRF - ve                                              | Raportimi për qëllime tatimore                                                                                                |
|------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ka përkufizime të qarta për kuptimin e inventarëve                           | Nuk ka përkufizime apo procedura të qarta për kuptimin e inventarëve dhe definimin e kostos së inventarëve dhe matjen e tyre  |
| Vlerësohen me vlerën më të ulët midis kostos dhe vlerës neto të realizueshme | Vlerësimi i inventarëve bëhet me kosto. Vlerësimi dhe rivlerësimi nuk njihen për efekt të llogaritjes së fitimit të tatueshëm |
| Parashihen kryerjet e testeve për zhvlerësim                                 | Procedura të posaçme për dëmtime të dokumentuara me procesverbal nga organet kompetente                                       |

Meqenëse inventarët kanë ndikim të madh në rezultatin financiar të njësisë ekonomike, raportimi sipas tatimeve është i mangët në pikëpamje të dhënies së informatave të nevojshme, përkufizimeve të qarta dhe sqarimeve të proceduarve në lidhje me inventarët. Në rastet e rënies së vlerës së tregut të inventarëve, legjislacioni tatimor lejon matjen e inventarëve vetëm me kosto dhe nuk parasheh mundësinë e rivlerësimit me vlerën neto të realizueshme dhe me këtë rast pamundësohet një raportim real i njësisë ekonomike dhe me këtë edhe një paraqitje e gjendjes së vërtet të pasurive të njësisë ekonomike të cilat i ka në pronësi.

**Tabela nr. 5.49 Instrumentet financiarë - dallimet në mes të raportimit sipas standardeve dhe tatimeve**

| <b>Raportimi sipas SNK / SNRF - ve</b>                                                        | <b>Raportimi për qëllime tatimore</b>                                                                                                                            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ka përkufizime të qarta për përkufizimin, njohjen dhe klasifikimin e instrumenteve financiarë | Nuk ka përkufizime të qarta për instrumentet financiarë                                                                                                          |
| Ka përkufizime të qarta për vlerësimin e instrumenteve financiarë                             | Nuk ka përkufizime të qarta lidhur me vlerësimin instrumenteve financiarë.<br>Trajton llogaritë e arkëtueshme dhe atë në mënyrë shumë të kufizuar dhe të ngurtë. |

Standardet trajtojnë në mënyrë të detajuar çështjen e instrumenteve financiarë, ndërsa legjislacioni tatimor nuk trajton pothuajse fare këtë sferë përpos çështjes së shpenzimeve të borxheve të këqija për të arkëtueshmet e pambledhshme. Në këtë rast si shpenzim i borxhit të keq për çështje të tatimit në fitim janë të pranueshme të arkëtueshmet e pambledhshme të cilat i plotësojnë kërkesat shumë rigorozë dhe të dokumentuara me angazhim serioz deri në vendim gjyqësor për pamundësi të realizimit të tyre.

Tregu i instrumenteve financiarë çdo ditë e më tepër po zgjerohet, në kushtet e ekonomisë globale, prandaj është i pakuptueshëm trajtimi i pakt apo mostrajtimi i kësaj sfere nga legjislacioni tatimor.



### *V.3.6 Analiza e efektit të kufizimit të disa shpenzimeve nga ana rregullave tatimore*

Në vazhdim do të paraqesim analizën lidhur me efektin e kufizimit të disa shpenzimeve nga ana e rregullave tatimore si që janë shpenzimet e përfaqësimit, shpenzimet e borxheve të këqija, shpenzimet e zhvlerësimit, shpenzimet për bamirësi etj. Fillimisht do të analizojmë mënyrën e rregullimit të shpenzimeve të përfaqësimit nga ana e tatimeve dhe efektin e tyre në raportimin tatimor dhe efektet tjera të kufizimit të shpenzimeve të tilla.

Varësisht prej ligjeve në fuqi, shpenzimet e përfaqësimit kanë qenë të rregulluara në mënyra të ndryshme gjatë viteve të pasluftës në Kosovë. Kështu, sipas Ligjit<sup>37</sup> që ka qenë në fuqi në vitin 2008 këto shpenzime kanë qenë të kufizuara në 2% të të hyrave totale.

Nga viti 2010 këto shpenzime janë rregulluar në atë mënyrë që është njohur si shpenzim vetëm 50% e faturës së shpenzimeve të përfaqësimit dhe duke mos kaluar 2% të të hyrave totale<sup>38</sup>.

Nga shtatori i vitit 2015 këto shpenzime janë rregulluar me Ligjin 05/L-029<sup>39</sup> dhe janë kufizuar në 1% të të hyrave totale të njësisë ekonomike. Këto kufizime janë bërë me qëllim që njësitet ekonomike të reduktojnë shpenzimet e tyre me qëllim të raportimit dhe pagesës së tatimit në fitim në një shumë më të lartë duke ndikuar në rritjen e bazës tatimore-fitimit para tatimit.

---

<sup>37</sup> Ligji nr. 04/L-113, mbi tatimin në të ardhurat e korporatave, neni 10, shpenzimet e reprezentacionit

<sup>38</sup> Ligji 03/L-162, mbi tatimin në të ardhurat e korporatave, neni 11, shpenzimet e reprezentacionit

<sup>39</sup> Ligji 05/L-029, mbi tatimin në të ardhurat e korporatave, neni 11, shpenzimet e reprezentacionit

**Tabela nr. 5.50 Efekti i kufizimit të shpenzimeve të përfaqësimit për ndërmarrjet e mëdha (në 000 €)**

| <b>Përshkrimi/Viti</b>                        | <b>2013</b> | <b>2014</b> |
|-----------------------------------------------|-------------|-------------|
| Te hyrat                                      | 3 504 576   | 3 422 247   |
| Fitimi para tatimit                           | 286 616     | 171 369     |
| Humbja para tatimit                           | -20 884     | -29 106     |
| Tatimi në fitim                               | 21 254      | 16 446      |
| Fitimi pas tatimit                            | 265 359     | 184 174     |
| Numri i ndërmarrjeve                          | 218         | 221         |
| Shpenzimet e lejuara të përfaqësimit          | 35 046      | 34 222      |
| “Humbja” e ATK (2% shpenzimet e përfaqësimit) | 3 505       | 3 422       |
| Përfitimet në punësim                         | 701         | 684         |

Burimi: Punuar nga autori bazuar në të dhënat nga Këshilli i Kosovës për Raportim Financiar, Raporti vjetor 2015, për performancën e ndërmarrjeve të mëdha në Kosovë ([mf.rks-gov.net/sq-al/Divizionet/Divizioni-Administrativ-i-Këshillit-Kosovar-për-raportim-Financiar-KKRF](http://mf.rks-gov.net/sq-al/Divizionet/Divizioni-Administrativ-i-Këshillit-Kosovar-për-raportim-Financiar-KKRF))

Në Tabelën e mësipërme janë prezantuar shpenzimet e lejuara të përfaqësimit për 221 ndërmarrjet e mëdha në Kosovë të cilat janë të obliguara të dorëzojnë pasqyrat financiare në Këshillin e Kosovës për Raportim Financiar. Bazuar në totalin e të hyrave dhe kufizimet ligjore, kompanitë kanë qenë të limituara në shpenzime të përfaqësimit në vlerën totale prej 34.22 milion €. Kufizimi nga 2 në 1% të këtyre shpenzimeve i ka sjell përfitim ATK-së të hyra shtesë nga tatimi në fitim të korporatave në shumën prej 3.42 milion €.

Nëse kjo shumë e mjeteve monetare si rezultat i kufizimit të shpenzimeve të përfaqësimit, që në këtë rast është e hyrë shtesë për ATK-në, do të përdorej për punësim atëherë do të kishim 684 vende të reja të punës për vitin 2014, nën supozimin se një vend pune kushton rreth 5 000 €. Rritja e punësimit pastaj sjell të hyra shtesë për ATK-në përmes tatimit në të ardhura personale të të punësuarve.

Këto mjete monetare do të mund të shfrytëzoheshin edhe për ndonjë qëllim tjetër si psh për investime të reja me qëllim të ngritjes së kapaciteteve të bizneseve apo ngritjes së cilësisë së prodhimeve dhe shërbimeve që në të ardhmen do të siguronin të hyra shtesë për ATK-në dhe buxhetin e Kosovës.

Por, kufizimi i shpenzimeve të tilla në anën tjetër ka shkaktuar reduktim të të hyrave për kompanitë që ofrojnë shërbime që kanë të bëjnë me shpenzimet e përfaqësimit dhe njëherit edhe kufizim i tatimit në fitim për ATK-në.

Nga sa u tha më lartë mund të konkludohet se politikat tatimore që bazohen në kufizim të shpenzimeve si ato të përfaqësimit janë shkurt parëse dhe të gabuara pasi që në realitet janë pengesa për punësim dhe zhvillim ekonomik dhe që realisht nuk ndikojnë në rritje të të hyrave tatimore.

Efekte të ngjashme kanë edhe kufizimet tjera që bëhen nga ana e rregullave tatimore por që për mungesës të statistikave nuk jemi në gjendje të paraqesim efektin e tyre në shuma monetare.

Rritja e të hyrave buxhetore duhet të kërkohet me anë të zvogëlimit të informalitetit në ekonomi duke zvogëluar numrin e bizneseve jo deklaruese, numri i të cilëve sipas ATK-së është i lartë por nuk ka statistika të sakta lidhur me këtë, e jo duke i dënuar bizneset me anë të kufizimit të shpenzimeve të cilat janë në funksion të suksesit në afarizëm.

Efekte të ngjashme kanë edhe kufizimet e shpenzimeve tjera si që janë ato të bamirësisë të cilat me ligjin e fundit janë të lejuara deri 10% të fitimit para tatimit. Këto kufizime sidomos kanë ndikim në sferën sociale duke ditur se në Kosovë për shkak të nivelit të lartë të varfërisë ka nevoja të mëdha për donacione të shumta të cilat mund të ofrohen nga njësitë ekonomike.

Një kufizim tjetër nga ana e rregullave tatimore është edhe lidhur me njohjen e borxheve të këqija. Kufizimet në njohjen e shpenzimeve të borxheve të këqija i vejnë në pozitë të palakmueshme sidomos kompanitë publike të cilat kanë shuma të mëdha të llogarive të arkëtueshme. Ligjet tatimore<sup>40</sup> kanë paraparë kritere shumë rigoroze për njohjen e një borxhi të keq si shpenzim.

Autoritetet tatimore nuk i pranojnë si shpenzime të periudhës shpenzimet e pagave të punonjësve nëse ato nuk janë paguar deri në datën e raportimit gjë e cila ndikon në raportim jo të sakt financiar dhe pamje jo të vërtet të afarizmit të njësive ekonomike.

### **V.3.7 Analiza e efektit tatimor nga kufizimet në përdorimin e metodave të zhvlerësimit të aktiveve afatgjata materiale.**

Sipas ligjeve tatimore lejohet përdorimi vetëm i metodës drejtvizore në zhvlerësimin e aktiveve afatgjata materiale. Ky kufizim për disa njësi ekonomike mund të jetë shumë i pafavorshëm pasi që në vitet e para të përdorimit aktivi sa është i ri mund të jetë më efektiv. Kjo gjë varet edhe nga veprimtaria e biznesit dhe drejtimi mund të ketë nevojë të vendos për ndonjë metodë më të përshtatshme të zhvlerësimit. Meqenëse pajisjet në vite të ndryshme të përdorimit japin rezultate të ndryshme, drejtimi mund të jetë i interesuar që

---

<sup>40</sup> Ligji nr. 05/L-029, mbi tatimin në të ardhurat e korporatave, neni 12, shpenzimet e borxhit të keq, paragrafi 1

shpenzimet e zhvlerësimit ti shpërndajë sipas shkallës së shfrytëzimit të tyre dhe në këtë mënyrë të paraqes një rezultat financiar të njësisë ekonomike në mënyrë më reale.

**Tabela nr.5.51 Shpenzimet e zhvlerësimit sipas metodës drejtvizore**

| Viti | Vlera fillestare në € | Shpenzimet e zhvlerësimit në € | Zhvlerësimi akumuluar në € | Vlera kontabël në |
|------|-----------------------|--------------------------------|----------------------------|-------------------|
| 2012 | 50 000                | 12 000                         | 12 000                     | 38 000            |
| 2013 | 38 000                | 12 000                         | 24 000                     | 26 000            |
| 2014 | 26 000                | 12 000                         | 36 000                     | 14 000            |
| 2015 | 14 000                | 12 000                         | 48 000                     | 2 000             |

**Tabela nr. 5.52 Shpenzimet e zhvlerësimit sipas metodës së saldos së dyfishtë zbritëse**

| Viti | Vlera fillestare në € | Shpenzimet e zhvlerësimit në € | Zhvlerësimi akumuluar në € | Vlera kontabël në |
|------|-----------------------|--------------------------------|----------------------------|-------------------|
| 2012 | 50 000                | 25 000                         | 25 000                     | 25 000            |
| 2013 | 25 000                | 12 500                         | 37 500                     | 12 500            |
| 2014 | 12 500                | 6 250                          | 43 750                     | 6 250             |
| 2015 | 6 250                 | 4 250                          | 48 000                     | 2 000             |

Një pajisje është më e dobishme në vitet e para në jetën e përdorimit por në anën tjetër jeta e dobishme mund të jetë e vështirë të vlerësohet. Gjithashtu edhe kostoja e mirëmbajtjes së pajisjes në vitet e fundit, për shkak të vjetërsisë mund të jetë shumë më e lartë, për këtë arsye duhet ti lehet mundësia drejtimit që të vendos për metodën e zhvlerësimit e cila do të jetë ekonomikisht më e arsyeshme dhe më e përshtatshme për njësinë ekonomike.

**Tabela nr. 5.53 Krahasoni shpenzimeve të zhvlerësimit sipas metodave të zhvlerësimit dhe ndikimi i tyre në tatim fitimin sipas viteve (shumat në €)**

| Përshkrimi / Viti/ Metoda e zhvlerësimit | Viti 2012    |                | Viti 2013    |                | Viti 2014    |                | Viti 2015    |                | Total 2012-2015 |                |
|------------------------------------------|--------------|----------------|--------------|----------------|--------------|----------------|--------------|----------------|-----------------|----------------|
|                                          | Drejtvi-zore | Saldo zbritëse | Drejtvi-zore | Saldo zbritëse | Drejtvi-zore | Saldo zbritëse | Drejtvi-zore | Saldo zbritëse | Drejtvi-zore    | Saldo zbritëse |
| Fitimi para zhvlerësimit                 | 100 000      | 100 000        | 100 000      | 100 000        | 100 000      | 100 000        | 100 000      | 100 000        | 400 000         | 400 000        |
| Shpenzimet e zhvlerësimit                | 12 000       | 25 000         | 12 000       | 12 500         | 12 000       | 6 250          | 12 000       | 4 250          | 48 000          | 48 000         |
| Fitimi para tatimit                      | 88 000       | 75 000         | 88 000       | 87 500         | 88 000       | 93 750         | 88 000       | 95 750         | 352 000         | 352 000        |
| Tatimi në fitim (10%)                    | 8 800        | 7 500          | 8 800        | 8 750          | 8 800        | 9 375          | 8 800        | 9 575          | 35 200          | 35 200         |
| Fitimi neto                              | 79 200       | 67 500         | 79 200       | 78 750         | 79 200       | 84 375         | 79 200       | 86 175         | 316 800         | 316 800        |

Si që mund të shihet nga Tabela, metoda e zhvlerësimit ka ndikim në rezultatin financiar sipas viteve por në fund të jetëgjatësisë së aktivitetit (pas katër vitesh në rastin tonë) nuk rezultojnë me dallim në tatimfitimin e kalkuluar pasi që sipas të dy metodave efekti i shpenzimeve të zhvlerësimit barazohet dhe diferenca në shumën e tatimfitimit të kalkuluar është zero.

Në këtë mënyrë mund të konkludohet se kufizimet në përdorimin e metodave të zhvlerësimit nga ana e rregullave tatimore janë të panevojshme dhe të dëmshme për afarizmin e njësive ekonomike dhe nga ana tjetër përfundimisht nuk rezultojnë me diferenca nga aspekti i tatimeve.

**Testimi i hipotezës së katërtë:**

**H4 - Raportimi financiar i bazuar në SNRF është i përshtatshëm për të ofruar informacione të mjaftueshme për raportim për qëllime tatimore.**

Për testimin e kësaj hipoteze kemi analizuar përgjigjet e pranura sipas pyetësorit tonë kërkimor lidhur me atë se raportimi financiar sipas SNRF-ve a është i përshtatshëm dhe i mjaftueshëm për ofrimin e informacioneve për raportim financiar për qëllime tatimore, të cilat janë të paraqitura në Tabelën nr.5.54.

**Tabela nr. 5.54 A ofron raportimi financiar bazuar në SNRF informacione të përshtatshme dhe të mjaftueshme për qëllime tatimore?**

|       |           | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-----------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | aspak     | 42        | 20,2    | 20,2          | 20,2               |
|       | shume pak | 33        | 15,9    | 15,9          | 36,1               |
|       | pak       | 20        | 9,6     | 9,6           | 45,7               |
|       | mire      | 70        | 33,7    | 33,7          | 79,3               |
|       | sh. mire  | 43        | 20,7    | 20,7          | 100,0              |
|       | Total     | 208       | 100,0   | 100,0         |                    |

Nga tabela e mësipërme mund të shohim se 54.4 % e të anketuarve mendojnë se informacionet financiare të bazuara në SNRF ofrojnë të dhëna të përshtatshme dhe të mjaftueshme për raportimin financiar për qëllime tatimore. Vetëm 36.1% e të anketuarve mendojnë se informacionet financiare të bazuara në SNRF nuk ofrojnë aspak ose fare pak të dhëna të përshtatshme dhe të mjaftueshme për raportim financiar për qëllime tatimore.

**Tabela nr. 5.55 Profesionit \* A ofron raportimi financiar bazuar në SNRF informacione të përshtatshme për raportim sipas tatimeve**  
(Crosstabulation % within Profesionit)

|                 | A ofron raportimi financiar bazuar në SNRF informacione të përshtatshme? |           |       |       |         | Total  |
|-----------------|--------------------------------------------------------------------------|-----------|-------|-------|---------|--------|
|                 | aspak                                                                    | shume pak | pak   | mire  | sh. mië |        |
| Profesion audit | 15,2%                                                                    | 12,1%     | 18,2% | 33,3% | 21,2%   | 100,0% |
| i kotab i cert. | 24,7%                                                                    | 14,0%     | 6,5%  | 32,3% | 22,6%   | 100,0% |
| teknik i kont   | 16,7%                                                                    | 27,8%     | 11,1% | 19,4% | 25,0%   | 100,0% |
| te tjere        | 17,4%                                                                    | 13,0%     | 8,7%  | 47,8% | 13,0%   | 100,0% |
| Total           | 20,2%                                                                    | 15,9%     | 9,6%  | 33,7% | 20,7%   | 100,0% |

Të dhënat lidhur me përshtatshmërinë e raportimit sipas SNRF-ve për të ofruar informacione të mjaftueshme dhe të përshtatshme për qëllime tatimore, sipas grupeve të profesionit tregojnë se nga grupi i audituesve 54.5% vlerësojnë se SNRF ofrojnë informacion të përshtatshëm për raportim sipas tatimeve. Ndërkaq, nga grupi i profesionit të kontabilistëve të certifikuar 54.9% mendojnë se raportimi bazuar në SNRF ofron bazë të mjaftueshme për raportim tatimor. Nga grupi i tjerët 60.8% prej tyre janë të mendimit se raportimi sipas SNRF-ve është i përshtatshëm për të ofruar informacione të mjaftueshme dhe të përshtatshme për qëllime tatimore.

*Analiza e të dhënave për testimin e lidhjes në mes të variablave, “raportimi sipas SNRF-ve është i përshtatshëm për dhënë informacion për raportim sipas tatimeve” dhe “Profesionit”*



**H<sub>0</sub>** : Përshtatshmëria e SNRF për informacion për raportim tatimor dhe profesioni janë ta pavarura

**H<sub>a</sub>** : Përshtatshmëria e SNRF për informacion për raportim tatimor dhe profesioni nuk janë ta pavarura

**Tabela nr. 5.56 Chi-Square Tests Profesioni \* A ofron raportimi financiar bazuar në SNRF informacione të përshtatshme për raportim sipas tatimeve?**

|                              | Value               | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|---------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 16,076 <sup>a</sup> | 12 | ,188                  |
| Likelihood Ratio             | 15,371              | 12 | ,222                  |
| Linear-by-Linear Association | ,007                | 1  | ,931                  |
| N of Valid Cases             | 208                 |    |                       |

Testimi i varshmërisë së variablave nga tabela e mësipërme, i bërë përmes Chi - Square testit, tregon se variabla raportimi sipas SNRF është “i përshtatshëm” për të dhënë informacione të mjaftueshme për raportim sipas tatimeve, nuk ndikohet nga “profesioni” i të intervistuarve dhe nga kjo mund të konkludohet se nuk ka varshmëri në mes të dy variablave pasi që vlera e p-së = 0.188 > 0.05 dhe me këtë rast është vërtetuar hipoteza fillestare mbi pavarësinë e variablave. Në këtë mënyrë arrijmë në përfundim se raportimi sipas SNRF -ve është vlerësuar i përshtatshëm për të dhënë informacion të mjaftueshëm për raportim sipas tatimeve, por që ky vlerësim nuk ndikohet nga profesionit i të intervistuarve.

*Analiza e të dhënave bazuar në nivelin arsimor të të anketuarve:*

**Tabela nr. 5.57 Arsimi \* A ofron raportimi financiar bazuar në SNRF informacione të përshtatshme për raportim tatimor (Crosstabulation % within Arsimi)**

|               | A ofron raportimi financiar bazuar në SNRF informacione të përshtatshme |           |       |       |          | Total  |
|---------------|-------------------------------------------------------------------------|-----------|-------|-------|----------|--------|
|               | aspak                                                                   | shume pak | pak   | mire  | sh. mire |        |
| Arsimi master | 16,4%                                                                   | 14,5%     | 14,5% | 29,1% | 25,5%    | 100,0% |
| bachelor      | 22,0%                                                                   | 16,3%     | 7,3%  | 35,0% | 19,5%    | 100,0% |
| te tjere      | 20,0%                                                                   | 16,7%     | 10,0% | 36,7% | 16,7%    | 100,0% |
| Total         | 20,2%                                                                   | 15,9%     | 9,6%  | 33,7% | 20,7%    | 100,0% |

Sipas grupeve të nivelit të arsimit të të anketuarve, vërehet se grupi me arsim “master”, nga 54.6% prej tyre vlerësojnë se raportimi financiar bazuar në SNRF ofron informacione të përshtatshme për raportim sipas tatimeve. Grupi i respondentëve me arsim “bachelor”, 54.5% vlerësojnë se raportimi financiar i bazuar në SNRF ofron informacione të përshtatshme për raportim tatimor.

*Analiza e të dhënave për testimin e lidhjes në mes të variablave, “raportimi sipas SNRF-ve është i përshtatshëm për dhënë informacion për raportim sipas tatimeve” dhe “Arsimi”*

**H<sub>0</sub>** : Përshtatshmëria e SNRF për informacion për raportim tatimor dhe niveli arsimor janë të pavarura

**H<sub>a</sub>** : Përshtatshmëria e SNRF për informacion për raportim tatimor dhe niveli arsimor nuk janë ta pavarura

**Tabela nr. 5.58 Chi - Square Tests - Arsimi \* A ofron raportimi financiar bazuar në SNRF informacione të përshtatshme për raportim tatimor?**

|                              | Value              | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|--------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 4,148 <sup>a</sup> | 8  | ,843                  |
| Likelihood Ratio             | 4,033              | 8  | ,854                  |
| Linear-by-Linear Association | ,503               | 1  | ,478                  |
| N of Valid Cases             | 208                |    |                       |

Testimi i varshmërisë së variablave nga tabela e mësipërme, i bërë përmes *Chi - Square* testit, tregon se variabla “raportimi sipas SNRF është i përshtatshëm për të dhënë informacione të mjaftueshme për raportim sipas tatimeve”, nuk ndikohet nga niveli “arsimor” i të intervistuarve dhe nga kjo mund të konkludohet se nuk ka varshmëri në mes të dy variablave pasi që vlera e p-së = 0.843 > 0.05 dhe me këtë rast është vërtetuar hipoteza fillestare mbi pavarësinë e variablave.

Në këtë mënyrë, bazuar në rezultatet e të dhënave të analizuara më sipër arrijmë në përfundim se është vërtetuar Hipoteza H4 sipas së cilës raportimi sipas SNRF -ve është i përshtatshëm për të dhënë informacione të mjaftueshme për raportim sipas tatimeve, gjë që është vlerësuar si i tillë nga 54.4 % e të anketuarve.

Analiza e shpenzimeve të cilat kufizohen nga ATK tregoi se shpenzimet e përfaqësimit, ato të bamirësisë si dhe kufizimi i përdorimit të metodave të zhvlerësimit të AAM nuk kanë ndikim real në rritjen e të hyrave tatimore ndërsa në anën tjetër ndikojnë negativisht në afarizmin e njëjësive ekonomike, në raportim financiar joreal, në punësim si dhe në zhvillimin ekonomik të Kosovës.

## KAPITULLI VI: PËRFUNDIME DHE REKOMANDIME

### VI.1 Përmbledhje e përfundimeve

- Globalizimi i ekonomisë, perspektiva e integritit në BE dhe internacionalizimi i tregjeve të kapitalit imponojnë nevojën e raportimit në bazë të SNRF-ve. Prandaj zbatimi i SNRF-ve nuk ka alternativ pasi që kjo është nevojë e ekonomisë globale dhe njëherit i përgjigjet objektivave të përafrimit të legjislacionit vendor me atë të vendeve të BE. Në anën tjetër standardizimi dhe harmonizimi i raportimit financiar rrisin mundësitë e njësive ekonomike për qasje në tregjet e kapitalit dhe të investimeve.
- Rezultatet e këtij punimi tregojnë se SNK/SNRF janë komplekse dhe voluminoze dhe zbatimi i tyre kërkon njohuri të caktuara nga ana profesionistëve. Këto rezultate janë në pajtim me gjetjet nga literatura. Larson dhe Street (2004), kanë gjetur se dy pengesat më të rëndësishme në fushën e raportimit financiar janë: natyra e komplikuar e SNRF-ve dhe orientimi tatimor i sistemeve kombëtare të kontabilitetit.
- Analiza e rezultateve përmes testit “Chi Square” tregoi se niveli i njohurive në fushën e kontabilitetit varet nga niveli i trajnimeve si dhe nga niveli profesional dhe arsimor i stafit profesional. Prandaj, problemet që paraqiten në praktikë janë në korrelacion me nivelin e njohurive në këtë fushë që dmth se më shumë probleme paraqiten në rastet kur njohuritë janë më të pakta. Cilësia e raportimit financiar është në varshmëri të drejtpërdrejt me nivelin profesional dhe rregullsinë e trajnimeve të bëra nga personeli i angazhuar në sferën e kontabilitetit gjë që është në përputhje me hipotezën tonë H1, sipas së cilës problemet që paraqiten në praktikë lidhur me

raportimin financiar janë të lidhura me nivelin e njohurive të stafit profesional në fushën e raportimit financiar.

- Rezultatet e këtij punimi tregojnë se për disa standarde nuk ka njohuri të mjaftueshme nga ana e profesionistëve të kësaj lëmie dhe për më keq ata nuk kanë një adresë se ku të orientohen për të kërkuar këshilla profesionale për të gjetur zgjidhje për tejkalimin e vështirësive të tilla. Në këtë mënyrë lind nevoja e formimit të një trupe profesionale këshillëdhënëse në lëmin e kontabilitetit si dhe botimi i një reviste profesionale në fushën e kontabilitetit.
- Niveli i zbatimit të SNRF-ve është i ulët dhe i ndikuar në mënyrë të drejtpërdrejt nga niveli arsimor, profesional dhe trajnimet e stafit në fushën e raportimit financiar. Analiza e rezultateve tregoi se një faktor i rëndësishëm i këtij niveli të zbatimit është edhe mos interesimi i drejtimit të njësive ekonomike lidhur me zbatimin e SNK/SNRF-ve, i cili mosinteresim është i ndikuar nga: a) mungesa e njohurive lidhur me efektet pozitive të zbatimit të SNK/SNRF-ve; b) orientimi drejt raportimit tatimor i cili sanksionohet me ligj; c) mos sanksionimi i mos zbatimit në praktik i ligjit për raportim financiar; d) kostoja e zbatimit të SNK/SNRF-ve, etj. Këto përfundime janë në pajtim me hipotezën H2 mbi nivelin jo të kënaqshëm të zbatimit të SNRF-ve dhe ndikimin e mos interesimit të drejtimit lidhur me këtë problematikë.
- Rezultatet e studimit tregojnë se ekziston një dallim në kosto në mes të zbatimit të SNK/SNRF-ve të plota dhe atyre për NMV. Kostoja vjetore e zbatimit të SNRF-ve të plota kalon shumë prej 4.36 milion euro. Diferenca në kosto e cila për NMV paraqet ngarkesë, ka të bëjë me atë se njësitë ekonomike duhet të angazhojnë staf

profesional me njohuri të duhura në lëmin e SNRF-ve si dhe trajnim të vazhdueshëm shtesë lidhur me ndryshimet e shpeshta që ndodhin në fushën e raportimit financiar.

- Rezultatet e këtij punimi tregojnë se shumica e të anketuarve mendojnë se NVM duhet të aplikojnë SNRF-të për NVM pasi që ky standard i është përshtatur ndërmarrjeve të vogla dhe të mesme të cilat përgatisin pasqyra financiare për qëllime të përgjithshme por që nuk kanë përgjegjësi publike. Rezultatet e mësipërme janë në pajtim me hipotezën H3 lidhur me arsyeshmërinë e zbatimit të SNRF për NMV nga ana e njësive të vogla dhe të mesme. Gjetjet tona në pikëpamje të zbatimit të SNRF për NMV janë në pajtim me studimet e mëparshme nga kjo lëmi. Shumica e shteteve të rajonit dhe më gjerë, në legjislacionet e tyre e kanë të rregulluar këtë gjë ashtu që për NVM zbatohen SNRF për NVM ose kanë adoptuar standardet kombëtare të kontabilitetit për nevojat e këtyre njësive ekonomike.
- Sipas gjetjeve të këtij studimi njësitë ekonomike janë të obliguara të përgatisin deri në katër sete të raportimeve financiare: 1) raportimi financiar i bazuar në SNRF; 2) raportimi për qëllime tatimore; 3) raportimi për drejtimin, dhe 4) raportimi për bankat. Drejtimi i njësive ekonomike nuk i mbështet vendimet ekonomike mbi pasqyrat financiare vjetore por mbi tjera raporte që gjenerohen nga njësia ekonomike që dmth se përgatitet një tjetër raport dhe me tjera shifra nga ai që dorëzohet për qëllime tatimore. Raportimi financiar sipas këndvështrimit të tyre bëhet për të përmbushur detyrimin ligjor për raportim sipas standardeve dhe për qëllime tatimore. Bankat e bëjnë të njëjtën gjë pasi që për qëllime të tyre kanë hartuar kërkesa për një set të raportimit të veçantë me qëllim të përcaktimit të masave mbrojtëse për të siguruar një cilësi në vlerësimin e riskut të kredidhënies.

- Gjetjet e këtij punimi tregojnë se raportimi financiar i bazuar në standarde ofron informacione të mjaftueshme për raportim për qëllime tatimore, prandaj lind nevoja e përafrimit në mes të këtyre sistemeve të raportimit në mënyrë që profesionistët e kësaj lëmie të kursehen nga detyrimi i përpilimit të dy e më shumë seteve të pasqyrave financiare. Këto përfundime janë në pajtim me hipotezën H4 sipas së cilës raportimi financiar i bazuar në SNRF është përshtatshëm për të ofruar informacione të duhura për raportim për qëllime tatimore. Një set i pasqyrave financiare i bazuar në standarde do të shërbente si bazë për modifikimet e duhura për raportimin tatimor.
- Gjetjet e këtij studimi tregojnë se ngarkesa e bizneseve për pagesë të TVSH-së në kufirin shtetëror me rastin e importit të mallrave është një barrë e rëndë pasi që ky tatim është nga tatimet indirekte që është në ngarkesë të konsumatorit. Kjo mënyrë e pagesës i vë në pozitë të rëndë bizneset duke u detyruar të paguajnë tatim indirekt ende pa u inkasuar mjetet monetare nga konsumatorët ashtu që në njëfarë mënyre njësitë ekonomike në njërën anë janë duke e kredituar buxhetin shtetëror e në anën tjetër duke u ngarkuar me kredi bankare dhe me shpenzime të larta të interesit. Sipas përlllogaritjeve tona kjo mënyrë e pagesës së TVSH-së njësive ekonomike kosovare i kushton mbi 4 milion euro në vit në emër të shpenzimeve të interesit.
- Njësitë ekonomike ngarkohen pa të drejtë me pagesë të TVSH-së në rastet e pranimi të avancave për shitjet e produkteve dhe shërbimeve e në anën tjetër për shitjet me kredi detyrohen të paguajnë TVSH pa inkasuar mjetet monetare. Në këtë mënyrë rregullat tatimore aplikojnë standarde të dyfishta duke vepruar në dëm të njësive ekonomike me të cilin rast ndikohet negativisht në afarizmin e tyre.

- Rezultatet e këtij studimi tregojnë se përkundër faktit se Kosova ka barrën tatimore ndër më të ulëtat në rajon, prapë se prapë gjendja e bizneseve nuk është e volitshme pasi që klima e përgjithshme e të bërit biznes është e pa volitshme për shkak të dukurive negative si që është niveli i lartë i korrupsionit në institucionet shtetërore, kështu që vërehet një mosinteresim dhe ikje e investitorëve nga Kosova.
- Analiza e shpenzimeve të cilat kufizohen nga ATK tregoi se shpenzimet e përfaqësimit, ato të bamirësisë si dhe kufizimi i përdorimit të metodave të zhvlerësimit të AAM nuk kanë ndikim real në rritjen e të hyrave tatimore ndërsa në anën tjetër ndikojnë negativisht në afarizmin e njësive ekonomike, në punësim si dhe në zhvillimin e ekonomik të Kosovës.
- Legjislacioni tatimor ka lënë të pa trajtuara disa çështje të rëndësishme si që janë instrumentet financiarë, vlerësimi i inventarëve, AAM, etj, e cila gjë lejon hapësirë për ATK-në që të veproj në dëm të njësive ekonomike për çështjet e padefinuara.
- Së fundi, nga një numër i të intervistuarve është paraqitur kërkesa që të shikohet mundësia e vendosjes së një sistemi të përbashkët të raportimit financiar në mes të Shqipërisë dhe Kosovës e cila gjë do të ishte një lehtësim për profesionistët e në anën tjetër do të ndikonte në drejtim të heqjes së barrierave të ndryshme dhe do të mundësohej transferimi i dijes, kapitalit dhe teknologjisë.



## VI.2 Rekomandimet

- Me qëllim të përmirësimit të gjendjes rreth zbatimit të SNK / SNRF-ve, shoqatat profesionale duhet të organizojnë trajnime të rregullta në lidhje me standardet me qëllim të ngritjes profesionale në fushën e raportimit financiar dhe përcjelljes së ndryshimeve që ndodhin në këtë lëmi.
- Institucionet arsimore duhet të fusin modulet e caktuara të SNRF-ve në kutikulat e degës së kontabilitetit, ashtu që profesionistët që dalin nga universitetet të kenë njohuri të mjaftueshme teorike lidhur me këto standarde. Rekomandojmë që institucionet arsimore të angazhohen në drejtim të zbatimit praktik të njohurive teorike, duke rritur bashkëpunimin me njësitë ekonomike me qëllim të marrjes së përvojave nga ana e studentëve në fushën e kontabilitetit dhe raportimit financiar.
- Institucionet përgjegjëse për raportim financiar (KKRF) dhe shoqatat profesionale të organizojnë takime me drejtimin e njësive ekonomike në mënyrë që të bëhet vetëdijesimi i tyre në lidhje me rëndësinë që ka zbatimi i SNK/SNRF-ve për njësinë ekonomike dhe për raportimin financiar në tërësi në drejtim të raportimit financiar real, transparent dhe të besueshëm.
- Njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla duhet të zbatojnë SNRF-ve për NVM sepse ky standard mundëson raportim financiar transparent dhe gjithëpërfshirës. Aplikimi i SNRF për NVM nga ndërmarrjet e vogla dhe të mesme në Kosovë do të rezultojë në raportim më cilësor financiar pasi që i përshtatet nevojave të këtyre ndërmarrjeve dhe nevojave të kreditorëve dhe investitorëve si dhe raportet financiare do të jenë të krahasueshme edhe përtej kufijve të shtetit të Kosovës.

- Parimet dhe rregullat tatimore të përafrohen me raportimin sipas standardeve pasi që raportimi bazuar në standarde ofron bazë të duhur për raportim për qëllime tatimore. Njësitet ekonomike të kursehen nga përgatitja e dy ose me shumë raportimeve që kanë dallime të mëdha në mes vete. Njësitet ekonomike të mos përgatisin pasqyra financiare duke u orientuar nga rregullat tatimore por raportim me qëllim të paraqitjes së pamjes së vërtet dhe të sinqertë të gjendjes financiare dhe performancës së tyre.
- Të mundësohet përfaqësimi i grupeve të interesit gjatë hartimit të rregullave tatimore me qëllim të shmangies së dublimeve në aspektin e raportimeve e cila gjë mund të arrihet me anë të një bashkëpunimi në mes të institucioneve shtetërore dhe atyre të pavarura rregullatore.
- Të ndryshohet mënyra e pagesës së TVSH-së ashtu që ky lloj tatimi të mos paguhet në kufirin shtetëror me rastin e importimit të mallrave por pagesa të bëhet me rastin e shitjes së mallit ose të gjendet një formë për kompensimin e bizneseve për dëmet që i pësojnë nga mënyra e tillë e pagesës duke u ngarkuar me shpenzime të larta të interesit bankar.
- Autoritetet tatimore (ATK) të mos zbatojnë standarde të dyfishta duke detyruar njësitet ekonomike të paguajnë TVSH me rastin e pranimin të pagesave me parapagim e në anën tjetër një ngarkesë e tillë për të paguar TVSH bëhet edhe për shitjet me kredi.
- Rekomandojmë që autoritetet tatimore të iniciojnë ndryshime të rregullave tatimore ashtu që të hiqen kufizimet e shpenzimeve që aplikohen për raportimet për qëllime tatimore si që janë shpenzimet e përfaqësimit, të bamirësisë etj., sepse efekti i

kufizimeve të tilla nuk është ekonomikisht i arsyeshëm dhe nuk ndikon në rritjen e të hyrave tatimore.

- Legjislacioni tatimor të trajtojë në mënyrë të qartë të gjitha çështjet e rëndësishme lidhur me njohjen dhe vlerësimin e pasurive në mënyrë që të mos mundësoj veprime arbitrare të autoriteteve në dëm të bizneseve për çështje të patrajtuara.
- Shoqatat profesionale të angazhohen në formimin e një trupe profesionale këshilluese ku profesionistët do të mund ti adresonin kërkesat e tyre për zgjidhjen e problemeve në të cilat hasin në punët e përditshme. Do të ishte shumë e dobishme mundësia e botimit të një reviste shkencore profesionale në lëmin e kontabilitetit.
- Rekomandojmë që për njësitë ekonomike të mesme për nga madhësia të vendoset detyrimi ligjor i publikimit të pasqyrave financiare me qëllim të parandalimit të manipulimeve dhe raportimit të shumëfishtë të tyre.
- Institucionet kompetente të Shqipërisë dhe Kosovës të shikojnë mundësinë e vendosjes së një seti të njëjtë - të përbashkët të raportimit financiar gjë që do të mundësonte lehtësim në drejtim të transferimit të dijeve, kapitalit dhe teknologjisë.

## **LISTA E REFERENCAVE / BIBLIOGRAFIA**

Alali, F. & Cao, L. (2010) “International financial reporting standards – credible and reliable? An overview”, *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, vol. 26, no. 1: 79–86

Albu, C.N., Albu, N. & Fekete, S. (2010) “The context of the possible IFRS for SMEs implementation in Romania: An exploratory study”, *Accounting and Management Information Systems*, vol. 9, no. 1: 45–71

Albu, C.N., Albu, N., Fekete, S., Gîrbină, M.M., Selimoglu, S.K., Kovacs, D., Lukacs, J., Mohl, G., Müllerova, L., Pasokova, M., Poroy Arsoy, A., Sipahi, B. & Strouhal, J. (2013) Implementation of the IFRS for SMEs in emerging economies. *Journal of International Financial Management and Accounting*, vol. 24, no. 2: 140-175

Alexander, D., Britton, A., & Jorissen, A. (2006). *International Financial Reporting and Analysis*. 3rd Edition. London: Thomson.

Alexander, D. & Eberhartinger, E. (2010). The European Union Endorsement Process for International Financial Reporting Standards: A Telos-Based Analysis. *Accounting in Europe* , Vol. 7, No. 1, 37–62.

Alley, C. and James, S. (2006) The Use of Financial Reporting Standards-Based Accounting for the Preparation of Tax Returns, *International Tax Journal*, pp. 31-48.

Aras, G. and Crowther, D. (2008). Developing sustainable reporting standards. *Journal of Applied Accounting Research*. 9 (1). 4-16.

Armstrong, C.S., Barth, M.E., Jagolinzer A.D. and Riedl E.J. (2008). Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe. Harvard Business School Working Papers. [www.hbs.edu/research/pdf/09-032.pdf](http://www.hbs.edu/research/pdf/09-032.pdf)

Atik, A. (2010) “SME’s views on the adoption and application of “IFRS for SMEs” in Turkey”, *European Research Studies*, vol. 13, no. 4: 19–31

Baldarelli M. G., Demartini P., Skare M.L. Application of accounting standards in small and medium enterprises in Italy and Croatia: challenges of international harmonization, (2007).

Ball, R. (2006) “International financial reporting standards (IFRS): Pros and cons for investors”, *Accounting and Business Research*, vol. 5, no. 27: 5-27

Ballas, A.A., Skoutela, D. & Tzovas, C.A. (2010) “The relevance of IFRS to an emerging market: evidence from Greece”, *Managerial Finance*, vol. 36, no. 11: 931–948

Barth M., Landsman W. and Lang M., (2005), “International Accounting Standards and Accounting Quality”, Working paper, Stanford University and University of North Carolina.

Bhimani, A. (2008). The role of a crisis in reshaping the role of accounting. *Journal of Accounting and Public Policy*. 27 (6). 444-454.

Blechová, B. (2012). The Analysis of the Corporate Financial and Tax Accounting in the EU and their Harmonization.

Blake, J., Akerfeldt, K., Fortes, H. and Gowthorpe, C. (1997) The Relationship between tax and accounting rules – The Swedish Case, *European Business Review*, 97(2), pp. 85-91

Bohusova, H. & Blaskova, V. (2012) “In what ways are countries which have already adopted IFRS for SMEs different?”, *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, vol. 60, no. 2: 37–44

Bunea, S., Săcarin, M. & Minu, M. (2012) “Romanian professional accountants' perception on the differential financial reporting for small and medium-sized enterprises”, Accounting and Management Information Systems, vol. 11, no. 1: pp. 27-43

Carmona, S., and Trombetta, M. (2008). On the global acceptance of IAS/IFRS, accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. Journal of Accounting & Public Policy. 27 (6). 455-461.

Choi F.S., (2002), International Accounting” Prentice Hall, New Jersey, 4T edition.

C.N. Albu, N. Albu, and S. Fekete, The context of the possible IFRS for SMEs implementation in Romania. An exploratory study, Accounting and Management Information Systems, Vol. 9, No.1, 2010, pp. 60-72.

Collins, A. (2011). IFRS and Tax: The UK Experience. 5th IFRS Regional Policy Forum. Bali: The Indonesian Institute of Accountants.

Cuzdriorean, *D & Matis D.*, The relationship between accounting and taxation insight the european union: the influence of the international accounting regulation, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 14(1), 2012

Damant D., (2003), “Accounting standards: a new era”, Balance Sheet, Volume 11, pp. 9-20.

Deloitte Touche Tohmatsu. (2010) IAS Plus: Effective Dates of IFRSs and Recently Revised IASs.

Diaconu, Paul. Harmonization of the International Accounting System (January 12, 2007).

Dhamo S. (2006) “Zhvillimet e ardhshme në fushën e kontabilitetit” Buletini Ekonomik.

Duhanxhiu I. & Kapllani V. (2012) “ The relationship between financial and tax accounting in Albania”, the Romanian economic journal nr.43.

Eberhartinger, E., & Klostermann, M. (2007). What if IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective. *Accounting in Europe*, 141-168.

Epstein, JB and Jermakowicz, (2010). *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, New Jersey: John Wiley & Sons. Inc.

Epstein B., & Mirza A. (2006). *Interpretation and application of International Financial Reporting Standards*. John Wiley & Sons, Inc.

E.K. Jermakowicz et al. / *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 15 (2006) 170–196

Evans, L., Gebhardt, G., Hoogendoorn, M., Marton, J., Di Pietra, R., Mora, A., Thinggard, F., Vehmanen, P. & Wagenhofer, A. (2005) “Problems and opportunities of an international financial reporting standard for small and medium-sized entities. The EAA FRSC’s comment on the IASB Discussion Paper”, *Accounting in Europe*, vol. 2, no. 1: 23–45

Fekete, Sz., Cuzdriorean, D., Socola, L. And Matis, D. (2009), An attempt at measuring the fiskal influence over accounting. Empirical evidence from Romanian listed companies.

Flanagan, C., J. The Critical Incident Technique, American Institute for Research and University of Pittsburgh, 1954

Gavana, G., Guggiola G. and Marenzi A. Tax Impact of International Financial Reporting Standards: Evidence from a Sample of Italian Companies, 2010, Università dell'Insubria facoltà di economia.

Geyer, E. S. (2013): Accounting Reform in Ukraine: International Standards and the Tax Consequences. *International Journal of Academic Research*, vol. 5, no. 5, pp. 296–298.

Giacometti, P. (2009): Italy implements provisions for the tax treatment of IFRS adopters. *International Tax Review*, vol. 20, no. 5, pp. 59.

Gielen, Hegarty, (2007). *An Accounting and Taxation Conundrum: The Relationship between Corporate Income Tax Accounting and Financial Accounting: A Pan-European Perspective in the Context of Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS)*, World Bank, Washington, USA

Gorgan C., Gorgan V., Dumitru V., Guinea A., “Adopting the international financial reporting standards at european level: difficulties and consequences” , 2011

Guggiola, G., IFRS Adoption In The E.U., Accounting Harmonization And Markets Efficiency: A Review, *International Business & Economics Research Journal* – December 2010 Volume 9, Number 12

Haverals, J. (2007). IAS/IFRS in Belgium: Quantitative Analysis on The Impact on The Tax Burden of Companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 69-89.

Hoogendoorn, M. (1996) Accounting and Taxation in Europe – a comparative overview, *European Accounting Review*, 5, Supplement, pp. 783-794

Hung M. And Subramanyam K.R. (2004), Financial statement effects of adopting International Accounting Standards. Working paper, University of Southern California.

International Accounting Standards Board (IASB), *IFRS for Small and Medium-Sized Entities*, London: IASB, 2009



Iatridis G., (2007) “Implementation of International Financial Reporting Standards and the Quality of Financial Statement Information; An Investigation of Earnings Management and Value Relevance”, MIBES 2007, pp. 88-136.

KKRF, Këshilli i Kosovës për Raportim financiar, Udhëzimi administrativ 2012/04

Larson, R. K., & Street, D. L. (2004). Convergence with IFRS in An Expanding Europe: Progress and Obstacles Identified By Large Accounting Firms’ Survey. *Journal of Accounting, Auditing and Taxation*, 13, 89-119.

Leventi Th. The impacts of the implementation of International Accounting Standards  
Department of Business Administration, T.E.I. of Larissa (2009)

Ligji 04/L-014, Ligji për Kontabilitet, raportim financiar dhe auditim (2011)

Lungu, C. Caraiani, C. & Dascalu, C. (2007). New Directions of Financial Reporting within Global Accounting Standards for Small and Medium-Sized Entities.

Litjens, R., Bissessur, S., Langendijk, H. & Vergoossen, R. (2012) “How do preparers perceive costs and benefits of IFRS for SMEs? Empirical evidence from the Netherlands”, *Accounting in Europe*, vol. 9, no. 2: 227-250

Mihai, S., Ionascu, M. & Ionascu, I. (2012) “Economic benefits of International Financial Reporting Standards (IFRS) adoption in Romania: Has the cost of equity capital decreased?”, *African Journal of Business Management*, vol. 6(1): 200-205.

Mošnja-Škare, L., Černe, K., (2005),: Croatian Small and Medium-sized Enterprises Accounting Development and International Harmonization in Krizman, D. (ur), *Entrepreneurship and Macroeconomic Management, Conference Proceedings Vol. 2. Pula : FET «Dr. Mijo Mirković», 548 - 560.*

Mošnja-Škare, L., (2005), The IFRS/IAS in the SMEs: Theoretical Profiles and Empirical Evidences: Implementation of IFRS/IAS in Croatian SMEs, paper presentato al convegno: L'armonizzazione dei principi contabili in Europa. Quali "regole" per le piccole e medie imprese?, Rimini 15. dicembre 2005.

M Sacer, S. R. Posavec: Analiza problema praktične primjene međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja u Republici Hrvatskoj, Ekonomski pregled, 63 (9-10) 541-560 (2012)

Mulyadi M., Soepriyanto G., Anwar Y. IFRS adoption and taxation issue. International Journal of Arts and Commerce Vol. 1 No. 7, December 2012, 160

Neag, R., Masca, E., & Pascan, I. (2009). Actual Aspects Regarding The IFRS For SMEs – Opinions, Debates and Future Developments. Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Faculty of Sciences. 1(11).

Neag R. The effects of IFRS on net income and equity: evidence from Romanian listed companies (2013).

Nobes, C., & Parker, R. (2008). Comparative International Accounting. 10th Edition. Harlow: FT Prentice Hall.

Pacter P. The IFRS for SMEs, The Routledge Companion to Accounting, Reporting and Regulation (2013)

Poroy Arsoy, A. & Sipahi, B. (2007) "International financial reporting standards x for small and medium sized entities and the Turkish case", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, vol. 62, no. 4: 31–48

Rexha N., Akademia e Studimeve të Avancuara Universitare, Prishtinë, (2007).

SHKÇAK, Departamenti i shërbimit për anëtar, Pse duhet aplikuar Standardi Ndërkombëtar i Raportimit Financiar për Ndërmarrjet e Vogla dhe të Mesme (IFRS for SME) në Kosovë? (2011)

Thornton. G., International Financial reporting Standards and accounting change implementation services at a glance. Grant Thornton LLP (2012)

Tudor, A.T. and Mutiu, A. (2008). Pro And Contra Opinions Regarding a SMEs Accounting Standard. Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Faculty of Sciences. 1(10). 1-4.

Tyl J., Raporti për respektimin e standardeve dhe kodeve (RRSK) të kontabilitetit dhe auditimit në Kosovë, Qershor 2012.

Sacarin, M., Bunea, S. & Girbina, M. (2013) “Perceptions of accounting professionals on IFRS application at the individual financial statements: evidence from Romania”, Accounting and Management Information *Systems*, vol. 12, no. 3: 405–423

Schultz J., & Lopez T. (2001). The impact of nacional influence on accounting estimates: Implications for internacional accounting standard-setters. Te International Journal of Accounting, 36.

Sellhorn, T., & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implications of the IAS Regulation for Research into the International Differences in Accounting Systems. Accounting in Europe, 3(1), 187-217.

Strouhal J., 2012, Applicability of IFRS for SMEs in the Czech Republic University of Economics Prague, Economics and Management: 2012. 17 (2), 457 (6)

Vasileva-M. V., Ernst & Young, Implementation of international accounting standards<sup>1</sup> in Macedonia

Wolk H., Tearney M., Dood J., (2001), A conceptual and intestinal Approach: Accounting Teory, South Western College Publishing, 5<sup>th</sup> edition.

Walker, S., and Truly, E., 1992. The Critical incidents technique: Philosophical foundations

and methodological implications. In Proceedings of the American Marketing Association Winter Conference. Chicago, Illinois: American Marketing Association, 270-75.

Walton, P. (2011), An Executive Guide to IFRS – Content, Costs and Benefits to Business. John Wiley & Sons Inc., Cornwall, United Kingdom

Zager, K., M. Sacer, I. „Usporedba MSFI vs. HSFI, prednosti i nedostaci, problemi primjene i usporedivost“, U: Zbornik radova 43. Simpozija „Financije i racunovodstvo u funkciji jacanja konkurentnosti hrvatskog gospodarstva“, HZRFD, Pula, 5-7. lipnja2008., str. 96-109. (2008).

Zanzig, S. J. and Flesher, L.D. (2006). GAAP Requirement for Nonpublic Companies The CPA Journal, 76 (5), pp. 40-44.

## SHTOJCA A Tabelat

**Tabela A1 Arsimi \* Njohuria për SNRF Crosstabulation**

|        |          | Njohuria |           |       |       |            | Total  |
|--------|----------|----------|-----------|-------|-------|------------|--------|
|        |          | aspak    | shume pak | pak   | mire  | shume mire |        |
| Arsimi | master   | 3,6%     | 14,5%     | 54,5% | 23,6% | 3,6%       | 100,0% |
|        | bachelor | 11,8%    | 45,4%     | 24,4% | 11,8% | 6,7%       | 100,0% |
|        | te tjere | 8,0%     | 32,0%     | 36,0% | 16,0% | 8,0%       | 100,0% |
| Total  |          | 9,0%     | 35,2%     | 34,2% | 15,6% | 6,0%       | 100,0% |

**Tabela A2 Chi-Square Tests Arsimi \* Njohuria për SNRF**

|                              | Value               | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|---------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 27,266 <sup>a</sup> | 8  | ,001                  |
| Likelihood Ratio             | 28,518              | 8  | ,000                  |
| Linear-by-Linear Association | 3,514               | 1  | ,061                  |
| N of Valid Cases             | 199                 |    |                       |

**Tabela A3 Mosha \* Njohuria për SNRF Crosstabulation**

|       |   | Njohuria |           |       |       |            | Total  |
|-------|---|----------|-----------|-------|-------|------------|--------|
|       |   | aspak    | shume pak | pak   | mire  | shume mire |        |
| Mosha | 1 | 21,1%    | 34,2%     | 21,1% | 15,8% | 7,9%       | 100,0% |
|       | 2 | 7,9%     | 32,9%     | 42,1% | 13,2% | 3,9%       | 100,0% |
|       | 3 | 4,9%     | 39,5%     | 29,6% | 18,5% | 7,4%       | 100,0% |
| Total |   | 9,2%     | 35,9%     | 32,8% | 15,9% | 6,2%       | 100,0% |

**Tabela A4 Chi-Square Tests Mosha \* Njohuria për SNRF**

|                              | Value               | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|---------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 13,587 <sup>a</sup> | 8  | ,093                  |
| Likelihood Ratio             | 12,522              | 8  | ,129                  |
| Linear-by-Linear Association | 1,983               | 1  | ,159                  |
| N of Valid Cases             | 195                 |    |                       |

**Tabela A 5 Arsimi \* Drejtimi i pa interesuar për zbatimin e SNRF-ve  
(Crosstabulation % within Arsimi)**

|               | Drejtimi i pa interesuar për zbatim |           |       |       |       | Total  |
|---------------|-------------------------------------|-----------|-------|-------|-------|--------|
|               | aspak                               | shume pak | pak   | mire  | shume |        |
| Arsimi master | 32,7%                               | 36,4%     | 10,9% | 12,7% | 7,3%  | 100,0% |
| bachelor      | 46,3%                               | 35,0%     | 4,9%  | 5,7%  | 8,1%  | 100,0% |
| te tjere      | 33,3%                               | 30,0%     | 3,3%  | 26,7% | 6,7%  | 100,0% |
| Total         | 40,9%                               | 34,6%     | 6,3%  | 10,6% | 7,7%  | 100,0% |

**Tabela A 6 Chi-Square Tests Arsimi \* Drejtimi i  
pa interesuar për zbatimin e SNRF-ve**

|                              | Value               | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|---------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 15,580 <sup>a</sup> | 8  | ,049                  |
| Likelihood Ratio             | 13,761              | 8  | ,088                  |
| Linear-by-Linear Association | ,015                | 1  | ,902                  |
| N of Valid Cases             | 208                 |    |                       |

**Tabela A 7 Mosha \* Drejtimi i pa interesuar për zbatimin e SNRF-ve  
(Crosstabulation % within Mosha)**

|       |   | Drejtimi i pa interesuar për zbatim |           |       |       |       | Total  |
|-------|---|-------------------------------------|-----------|-------|-------|-------|--------|
|       |   | aspak                               | shume pak | pak   | mire  | shume |        |
| Mosha | 1 | 34,2%                               | 23,7%     | 10,5% | 18,4% | 13,2% | 100,0% |
|       | 2 | 26,3%                               | 51,3%     | 6,3%  | 10,0% | 6,3%  | 100,0% |
|       | 3 | 54,7%                               | 25,6%     | 4,7%  | 8,1%  | 7,0%  | 100,0% |
| Total |   | 39,7%                               | 35,3%     | 6,4%  | 10,8% | 7,8%  | 100,0% |

**Tabela A 8 Chi-Square Tests Mosha \* Drejtimi i  
painteresuar për zbatimin e SNRF-ve**

|                                 | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
|---------------------------------|---------------------|----|--------------------------|
| Pearson Chi-Square              | 24,094 <sup>a</sup> | 8  | ,002                     |
| Likelihood Ratio                | 23,169              | 8  | ,003                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | 7,485               | 1  | ,006                     |
| N of Valid Cases                | 204                 |    |                          |

**Tabela A9 Arsimi \* Zbatimi i SNK/SNRF te plota është i kushtueshëm  
(Crosstabulation % within Arsimi)**

|        |          | Zbatimi i SNK/SNRF te plota është i kushtueshëm |           |       |       |       | Total  |
|--------|----------|-------------------------------------------------|-----------|-------|-------|-------|--------|
|        |          | aspak                                           | shume pak | pak   | shume | teper |        |
| Arsimi | master   | 20,0%                                           | 29,1%     | 7,3%  | 18,2% | 25,5% | 100,0% |
|        | bachelor | 14,6%                                           | 8,1%      | 17,9% | 31,7% | 27,6% | 100,0% |
|        | te tjere | 20,0%                                           | 23,3%     | 10,0% | 43,3% | 3,3%  | 100,0% |
| Total  |          | 16,8%                                           | 15,9%     | 13,9% | 29,8% | 23,6% | 100,0% |

**Tabela A 10 Chi-Square Tests Arsimi \* Zbatimi i  
SNK/SNRF te plota është i kushtueshëm**

|                                 | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
|---------------------------------|---------------------|----|--------------------------|
| Pearson Chi-Square              | 26,727 <sup>a</sup> | 8  | ,001                     |
| Likelihood Ratio                | 29,828              | 8  | ,000                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | ,049                | 1  | ,824                     |
| N of Valid Cases                | 208                 |    |                          |

**Tabela A11 Mosha \* Zbatimi i SNK/SNRF te plota është i kushtueshëm  
(Crosstabulation % within Mosha)**

|         | Zbatimi i SNK/SNRF te plota është i kushtueshëm |           |       |       |       | Total  |
|---------|-------------------------------------------------|-----------|-------|-------|-------|--------|
|         | aspak                                           | shume pak | pak   | shume | teper |        |
| Mosha 1 | 15,8%                                           | 7,9%      | 13,2% | 50,0% | 13,2% | 100,0% |
| 2       | 23,8%                                           | 6,3%      | 17,5% | 25,0% | 27,5% | 100,0% |
| 3       | 11,6%                                           | 29,1%     | 11,6% | 26,7% | 20,9% | 100,0% |
| Total   | 17,2%                                           | 16,2%     | 14,2% | 30,4% | 22,1% | 100,0% |

**Tabela A 12 Chi-Square Tests Mosha \* Zbatimi i  
SNK/SNRF te plota është i kushtueshëm**

|                                 | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
|---------------------------------|---------------------|----|--------------------------|
| Pearson Chi-Square              | 28,402 <sup>a</sup> | 8  | ,000                     |
| Likelihood Ratio                | 27,968              | 8  | ,000                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | ,594                | 1  | ,441                     |
| N of Valid Cases                | 204                 |    |                          |



**Tabela A13 Mosha \* Njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla duhet të aplikojnë SNRF-të për NMV (Crosstabulation % within Mosha)**

|       |   | Njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla duhet të aplikojnë SNRF-të për NMV |       |       | Total  |
|-------|---|----------------------------------------------------------------------------|-------|-------|--------|
|       |   | po                                                                         | jo    | N/A   |        |
| Mosha | 1 | 73,7%                                                                      | 15,8% | 10,5% | 100,0% |
|       | 2 | 73,8%                                                                      | 26,3% |       | 100,0% |
|       | 3 | 66,3%                                                                      | 29,1% | 4,7%  | 100,0% |
| Total |   | 70,6%                                                                      | 25,5% | 3,9%  | 100,0% |

**Tabela A 14 Chi-Square Tests Mosha \* Njësitë ekonomike të mesme dhe të vogla duhet të aplikojnë SNRF-të për NMV**

|                              | Value              | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|--------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 9,725 <sup>a</sup> | 4  | ,045                  |
| Likelihood Ratio             | 11,714             | 4  | ,020                  |
| Linear-by-Linear Association | ,264               | 1  | ,607                  |
| N of Valid Cases             | 204                |    |                       |

**Tabela A 15 Arsimi \* SNRF për NVM është i përshtatshëm për dhënë një pamje të vërtet dhe të sinqertë të aktiviteteve të NVM-ve**  
(Crosstabulation % within Arsimi)

|        |          | SNRF për NVM është i përshtatshëm për dhënë një pamje të vërtet dhe të sinqertë të aktiviteteve të NVM-ve |       |      | Total  |
|--------|----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|------|--------|
|        |          | po                                                                                                        | jo    | N/A  |        |
| Arsimi | master   | 69,1%                                                                                                     | 23,6% | 7,3% | 100,0% |
|        | bachelor | 68,3%                                                                                                     | 25,2% | 6,5% | 100,0% |
|        | te tjere | 76,7%                                                                                                     | 23,3% |      | 100,0% |
| Total  |          | 69,7%                                                                                                     | 24,5% | 5,8% | 100,0% |

**Tabela A 16 Chi-Square Tests Arsimi \* SNRF për NVM është i përshtatshëm për dhënë një pamje të vërtet dhe të sinqertë të aktiviteteve të NVM-ve**

|                              | Value              | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|--------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 2,366 <sup>a</sup> | 4  | ,669                  |
| Likelihood Ratio             | 4,070              | 4  | ,397                  |
| Linear-by-Linear Association | ,872               | 1  | ,350                  |
| N of Valid Cases             | 208                |    |                       |

**Tabela A 17 Mosha \* SNRF për NVM është i përshtatshëm për dhënë një pamje të vërtet dhe të sigurtë të aktiviteteve të NVM-ve (Crosstabulation % within Mosha)**

|       |   | SNRF për NVM është i përshtatshëm për dhënë një pamje të vërtet dhe të sigurtë të aktiviteteve të NVM-ve |       |       | Total  |
|-------|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-------|--------|
|       |   | po                                                                                                       | jo    | N/A   |        |
| Mosha | 1 | 73,7%                                                                                                    | 15,8% | 10,5% | 100,0% |
|       | 2 | 83,8%                                                                                                    | 16,3% |       | 100,0% |
|       | 3 | 53,5%                                                                                                    | 37,2% | 9,3%  | 100,0% |
| Total |   | 69,1%                                                                                                    | 25,0% | 5,9%  | 100,0% |

**Tabela A 18 Chi-Square Tests Mosha \* SNRF për NVM është i përshtatshëm për dhënë një pamje të vërtet dhe të sigurtë të aktiviteteve të NVM-ve**

|                              | Value               | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|---------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 22,309 <sup>a</sup> | 4  | ,000                  |
| Likelihood Ratio             | 26,456              | 4  | ,000                  |
| Linear-by-Linear Association | 6,743               | 1  | ,009                  |
| N of Valid Cases             | 204                 |    |                       |

**Tabela A 19 Mosha \* A ofron raportimi financiar bazuar në SNRF informacione të përshtatshme (Crosstabulation % within Mosha)**

|       |   | A ofron raportimi financiar bazuar në SNRF informacione të përshtatshme |           |       |       |       | Total  |
|-------|---|-------------------------------------------------------------------------|-----------|-------|-------|-------|--------|
|       |   | aspak                                                                   | shume pak | pak   | mire  | shume |        |
| Mosha | 1 | 18,4%                                                                   | 18,4%     | 10,5% | 34,2% | 18,4% | 100,0% |
|       | 2 | 13,8%                                                                   | 18,8%     | 11,3% | 33,8% | 22,5% | 100,0% |
|       | 3 | 24,4%                                                                   | 12,8%     | 8,1%  | 34,9% | 19,8% | 100,0% |
| Total |   | 19,1%                                                                   | 16,2%     | 9,8%  | 34,3% | 20,6% | 100,0% |

**Tabela A 20 Chi-Square Tests Mosha \* A ofron raportimi financiar bazuar në SNRF informacione të përshtatshme**

|                              | Value              | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|------------------------------|--------------------|----|-----------------------|
| Pearson Chi-Square           | 4,241 <sup>a</sup> | 8  | ,835                  |
| Likelihood Ratio             | 4,303              | 8  | ,829                  |
| Linear-by-Linear Association | ,113               | 1  | ,737                  |
| N of Valid Cases             | 204                |    |                       |

## **SHTOJCA B**

### **Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit (IEKA, 2015)**

- Kuadri konceptual
- IAS (SNK) 1 Paraqitja e Pasqyrave Financiare
- IAS 2 Inventarët
- IAS 7 Pasqyra e fluksit monetar
- IAS 8 Politikat Kontabël, Ndryshimet ne Vlerësimet Kontabël dhe Gabimet
- IAS 10 Ngjarjet pas datës se bilancit
- IAS 11 Kontratat e Ndërtimit
- IAS 12 Tatimet mbi te Ardhurat
- IAS 16 Aktivët Afatgjatë Materiale (toka, ndërtesa, makineri e pajisje)
- IAS 17 Qiratë
- IAS 18 Te ardhurat
- IAS 19 Përfitimet e Punonjësve
- IAS 20 Kontabiliteti i Granteve Qeveritare dhe Dhënia e Informacioneve Shpjeguese për Ndihmën Qeveritare
- IAS 21 Efektet e ndryshimit ne kurset e këmbimit
- IAS 23 Kostot e huamarrjes
- IAS 24 Dhënia e informacioneve shpjeguese per palet e lidhura
- IAS 26 Kontabiliteti dhe Raportimi per Skemat e Përfitimit te Pensioneve
- IAS 27 Pasqyrat Financiare te Konsoliduara dhe Individuale
- IAS 28 Investime ne Pjesëmarrje
- IAS 29 Raportimi Financiar ne Ekonomite Hiperinflacioniste
- IAS 31 Interesat ne Sipërmarrjet e Përbashkëta
- IAS 32 Instrumentet Financiare Paraqitja
- IAS 33 Fitimet per Aksion
- IAS 34 Raportimi Financiar i Ndermjetem
- IAS 36 Zhvlerësimi i aktiveve
- IAS 37 Provizionet, Pasivet dhe Aktivët e Kushtezuara

- IAS 38 Aktivitet Jo-materiale
- IAS 39 Instrumentat financiare Njohja dhe Matja
- IAS 40 Aktivet materiale afatgjata te investuara
- IAS 41 Bujqesia
- IFRS (SNRF) 1 Adoptimi i Standardeve Nderkombetare te Raportimit Financiar per Here te Pare
- IFRS 2 Pagesat e bazuar ne Aksione
- IFRS 3 Kombinimet e Biznesit
- IFRS 4 Kontratat e Sigurimit
- IFRS 5 Aktivet Afatgjata qe Mbahen per tu Shitur dhe Operacionet Jo te Vijueshme
- IFRS 6 Kërkimet per Burime Minerare dhe Vleresimi i tyre
- IFRS 7 Instrumentet Financiare- Dhënie Informacionesh Shpjeguese
- IFRS 8 Segmentet e Shfrytëzimit
- IFRS 9 Instrumentet Financiarë
- IFRS 10 Pasqyrat Financiare të Konsoliduara
- IFRS 11 Marrëveshjet e Përbashkëta
- IFRS 12 Dhënia e informacioneve shpjeguese në lidhje me interesat në njësitë e tjera ekonomike
- IFRS 13 Matja me vlerën e drejtë
- IFRS 14 Llogaritë e Shtyra për Arsye Rregullatore
- IFRIC (KIRFN) 1 Ndryshimet ne Pasivet Ekzistuese te Nxjerrjes nga Perdorimi, Ristrukturimi dhe Pasive te Ngjashme
- IFRIC 2 Aksionet e Anetareve ne Njesitë Ekonomike Kooperativa dhe Instrumente te Ngjashme
- IFRIC 4 Percaktimi nese nje Marreveshje Permban Nje Marreveshje Qiraje
- IFRIC 5 Drejtat per Interesat qe Rrjedhin nga Fondet e Nxjerrjes nga Perdorimi, Restaurimi dhe Rehabilitimi Mjedisor
- IFRIC 6 Detyrimet qe Rrjedhin nga Pjesemarrja ne nje Treg Specifik Mbetjet e Paisjeve Elektrike dhe Elektronike

- IFRIC 7 Zbatimi i Metodes se Riparaqitjes sipas SNK 29 Raportimi Financiar ne Ekonomite Hiperinflacioniste
- IFRIC 8 Objekti i SNRF 2
- IFRIC 9 Rivlerësimi i Instrumentave Derivative te Perfshire
- IFRIC 10 Raportimi Financiar i Ndermjetem dhe Cvleresimi
- IFRIC 11 SNRF 2 Transaksionet e Aksioneve te Grupit dhe te Thesarit
- IFRIC 12 Marreveshjet Koncensionare te Sherbimit
- IFRIC 14 SNK 19—Kufiri mbi Aktivin për Përfitime te Përcaktuara, Kërkesat Minimale te Financimit dhe Bashkëveprimi i tyre
- IFRIC 16 Mbrojtja e një Investimi Neto në një Operacion të kryer jashtë vendit
- IFRIC 17 Shpërndarja e Aktiveve Jo-Monetare tek Pronarët
- IFRIC 19 Shlyerja e Detyrimeve Financiare me Instrumentet e Kapitalit Neto
- IFRIC 20 Kostot e Pastrimit (Largimit) në Fazën e Prodhimit të një Miniere Sipërfaqësore
- IFRIC 21 Taksat
- SIC (KIS)7 Futja ne perdorim e Euros
- SIC 10 Ndhurma Qeveritare pa Lidhje Specifike me Veprimtarite e Shfrytezimit
- SIC 12 Konsolidimi Njesite Ekonomike per qellime te vecanta
- SIC 13 Njësitet Ekonomike te Kontrolluara Bashkerisht Kontributet jo Monetare nga Sipermarresit
- SIC 15 Qerate e Zakonshme stimujt
- SIC 21 Tatimet mbi te Ardhurat Rikuperimi i Aktiveve te pa amortizueshme te Rivleresuara
- SIC 25 Tatimet mbi te Ardhurat Ndryshimet ne Statusin Tatimor te nje Njesie Ekonomike ose Aksionereve te saj
- SIC 27 Vleresimi i Permbajtjes se Transaksioneve qe Perfshijne Formen Ligjore te nje Qiraje
- SIC 29 Marreveshjet e Koncensionit per sherbimet- Dhenia e informacioneve shpjeguese

- SIC 31 Te ardhurat Transaksionet Mall me Mall (barter) qe perfshijnë sherbimet e reklames
- SIC 32 Aktivjet jo materiale - Kostot e faqes se internetit



## **SHTOJCA C**

### **Standardet ndërkombëtare të raportimit financiar për njësitë e vogla dhe të mesme**

Përmbajtja

Hyrje

Parathënie

Seksioni

1 Njësitë e vogla dhe të mesme

2 Koncepte dhe parime të përgjithshme

3 Paraqitja e pasqyrave financiare

4 Pasqyra e pozicionit financiar

5 Pasqyra e të ardhurave përmbledhëse dhe pasqyra e të ardhurave

6 Pasqyra e ndryshimeve në kapital dhe pasqyra e të ardhurave dhe fitimit të pashpërndarë

7 Pasqyra e flukseve të mjeteve monetare

8 Shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare

9 Pasqyrat financiare të konsoliduara dhe të veçanta

10 Politikat kontabël, çmuarjet dhe gabimet

11 Instrumentet financiarë bazë

12 Çështje të tjera lidhur me instrumentet financiarë

13 Inventarët

14 Investimet në pjesëmarrje

15 Investimet në sipërmarrje të përbashkëta

16 Aktivët afatgjatë material i investuar

17 Toka, ndërtesa, makineri e pajisje

18 Aktivët jomateriale me përjashtim të emrit të mirë

19 Kombinimi i bizneseve dhe emri i mirë

20 Qiratë

21 Provizionet dhe të kushtëzuarat

Shtojca-Udhëzim mbi njohjen dhe matjen e provizioneve

22 Pasivët dhe kapitali neto

Shtojca—Shembull i kontabilitetit të emetuesit të një borxhi të konvertueshëm

23 Të ardhurat

Shtojca—Shembuj të njohjes së të ardhurave sipas parimeve të paraqitura në seksionin 23

24 Grantet qeveritare

25 Kostot e huamarrjes

26 Pagesat e bazuara në aksione

27 Zhvlerësimi i aktiveve

28 Përfitimet e punonjësve

29 Tatimi mbi të ardhurat

30 Përkthimi në monedhë të huaj

31 Hiperinflacioni

32 Ngjarjet pas datës së fundit të periudhës së raportimit

33 Dhënie informacionesh shpjeguese për palë të lidhura

34 Aktivitete të veçanta

35 Kalimi për në SNRF për njësitë e vogla dhe të mesme

Fjalor i termave

Tabela e burimeve

Miratimi nga bordi i SNRF për njësitë e vogla dhe të mesme i nxjerrë në korrik 2009

Baza për konkluzione (broshurën e veçantë).

Pasqyrat financiare ilustruese dhe lista e kontrollit për paraqitjen dhe dhënien e informacioneve shpjeguese (broshurë e veçantë).

## SHTOJCA D Direktiva e BE (34/2013/EU) dhe SNRF për NMV

| <b>Tema e trajtuar</b>                                                                        | <b>Direktiva e BE (Dir 34/2013/EU)</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                     | <b>SNRF për NMV</b>                                                                                                                                                                                            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>1. Transaksionet e kontrolluara - transferimet e interesave pjesëmarrëse brenda grupit</b> | Njësitë ekonomike kërkohet të përgatisin PF të konsoliduara. Transaksionet e kontrolluara ose transferimet e interesave pjesëmarrëse brenda grupit kërkohen të kontabilizohen me metodën e bashkimit të interesave, (vlera kontabël e aksioneve të një njësie eliminohet kundrejt përqindjes korresponduese të kapitalit). | SNRF për NVM nuk lejon metodën e bashkimit të interesave por kërkon të përdoret metoda e blerjes. Nuk parashikohet një ri matje e vlerës së emrit të mirë kur bëhet transferimi tek një njësi tjetër e grupit. |
| <b>2 Pjesëmarrjet e përfshira në konsolidim</b>                                               | Pjesëmarrjet të përfshihen në konsolidim përmes metodës së kapitalit.                                                                                                                                                                                                                                                      | SNRF për NVM lejon këto alternativa: -modeli i kostos; - modeli i kapitalit neto; dhe - modeli i vlerës së drejtë.                                                                                             |
| <b>3. Aktivët e kontrolluara bashkërisht</b>                                                  | Aktivët e kontrolluara bashkërisht të konsolidohen proporcionalisht                                                                                                                                                                                                                                                        | Sipas SNRF për NVM nuk lejohet metoda proporcionale.                                                                                                                                                           |
| <b>4. Palët e lidhura</b>                                                                     | Për palët e lidhura, përkufizim i njëjtë me SNRF-të e plota të miratuara në BE                                                                                                                                                                                                                                             | SNRF për NVM ka përkufizim të njëjtë.                                                                                                                                                                          |
| <b>5. Pasqyrat financiare</b>                                                                 | Kërkohen 2 pasqyra të detyrueshme, u lejohet vendeve anëtare të kërkojnë pasqyra shtesë                                                                                                                                                                                                                                    | SNRF për NVM parashikon katër pasqyra financiare shoqëruar me shënime shpjeguese;                                                                                                                              |
| <b>6. Formatet e pasqyrave financiare</b>                                                     | Pasqyrat sipas formatit të Direktivës dhe SNRF për NMV janë të ngjashme pasi që zërat kryesorë nuk kanë dallime.                                                                                                                                                                                                           | Pasqyrat sipas SNRF për NMV për zërat kryesorë nuk kanë dallime me ato të Direktivës.                                                                                                                          |
| <b>7. E ardhura nga dividendët</b>                                                            | Sipas Direktivës, kur e ardhura që njihet nga dividendët është më e madhe se dividendët e arkëtuar, diferenca të transferohet në rezerva të pa shpërndashme në pasqyrën e kapitalit;                                                                                                                                       | SNRF për NVM këtë kërkesë e rregullon në mënyrë të ngjashme.                                                                                                                                                   |
| <b>8. Aktivët dhe detyrimet</b>                                                               | Aktivët dhe detyrimet që paraqiten më shumë se një herë në PF, të paraqiten të ndara ose të shpjegohen të shënime.                                                                                                                                                                                                         | SNRF për NVM një kërkesë të tillë nuk parasheh.                                                                                                                                                                |
| <b>9. Konsolidimi</b>                                                                         | Direktiva kërkon që: a)njësia ekonomike mëmë dhe filialet e saj                                                                                                                                                                                                                                                            | SNRF për NVM nuk ka artikuluar në mënyrë të posaçme                                                                                                                                                            |

|                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                         |
|------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                | të konsolidohen pavarësisht ku janë të regjistruara dhe operojnë filialet; b) grupet e vogla të përjashtohen nga konsolidimi, përjashtuar rastin kur një nga filialet është njësi me interes publik;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | këto kërkesa, por kërkohet që PF të konsoliduara duhet të përfshijnë të gjitha njësitë e kontrolluara të shoqërisë mëmë, ndërkaq për grupet nuk ka udhëzime të veçanta. |
| <b>10. Kufizimet në transferimin e fondeve</b> | Nuk ka detyrim të bëhet konsolidim në rastet kur aktivitetet kryhen në vende ku juridiksioni nuk e lejon transferimin e mjeteve monetare.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Për këtë kërkesë SNRF për NMV është në linjë me Direktivën.                                                                                                             |
| <b>11. Shënimet shpjeguese</b>                 | <p>Shënime shpjeguese të kërkuara si në vijim:</p> <p>a) Lidhur me emrin, adresën e zyrës, dhe grupin për filialet, pjesëmarrjet e përbashkëta;</p> <p>b) Lidhur me trajtimin e taksave të zërave që bëjnë pjesë tek lëvizjet në rezervat e rivlerësimit;</p> <p>c) Vlera e mbetur e AAGJ</p> <p>d) Detyrime të pagueshme për më vonë se 5 vjet, borxhet që mbulohen nga letra me vlerë të lëshuara nga njësi ekonomike (natyra dhe forma e tyre);</p> <p>e) Të dhëna për numrin mesatar të të punësuarve gjatë vitit nga njësitë ekonomike që janë konsoliduar proporcionalisht;</p> <p>f) Paradhëniet ose grantet që u jepen stafeve drejtuese të njësisë mëmë nga vetë mëma ose filialet e saj;</p> <p>g) Kufizimi në kërkesat për shënime shpjeguese të njërive të vogla deri në atë sa parashikon direktiva;</p> <p>h) Instrumentet financiare që mbahen me vlerë kontabël në rast se kjo vlerë tejkalon vlerën e drejtë të tyre;</p> <p>i) Arsytet përse nuk zvogëlohet kjo vlerë kontabël;</p> <p>j) Numrin mesatar të punonjësve të</p> | Sipas SNRF për NVM nuk parashihen disa nga shënimet shpjeguese që kërkohen në Direktivë.                                                                                |

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |  |
|--|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
|  | <p>ndarë sipas kategorive: pagat, sigurimet dhe pensionet.</p> <p>k) Numrin dhe vlerën nominale, ose vlera kontabël për aksion të regjistruara gjatë periudhës ushtrimore brenda limitit të kapitalit të autorizuar;</p> <p>l) Në rastet e më shumë se një klasë aksionesh, të shpjegohet lidhur me numrin dhe vlerën nominale, ose vlera kontabël për aksion për çdo klasë;</p> <p>m) Shpjegime për ekzistencën e ndonjë certificate pjesëmarrëse, obligacioni të konvertueshëm, garanci, opsione ose të drejta apo letra me vlerë të ngjashme.</p> |  |
|--|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|

## SHTOJCA E

### PYETËSORI KËRKIMOR

Ky pyetësor është punuar për qëllime studimore dhe ka për synim të evidentojë problemet lidhur me raportimin financiar, hulumtimin e zbatimit në praktik të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF) në Kosovë, problemet të cilat paraqiten në lidhje me këto standarde, cilat standard duhet të aplikojnë NMV-të dhe a ofron raportimi i bazuar në standarde informacione të mjaftueshme për raportim tatimor.

Duke Ju falënderuar paraprakisht për ndihmën e dhënë me rastin e plotësimit të këtij pyetësori, njëherit Ju lusim që të dhënat ti ofroni me korrektësi në mënyrë që ato të shërbejnë si të dhëna të besueshme për studimin tonë dhe njëherit ato do të jenë konfidenciale dhe do të shërbejnë vetëm për realizimin e qëllimeve të përmendura më lartë.

#### I. Të dhënat personale

1. Emri e mbiemri:

2. Komuna

3. Moshë  -30 vjeç  30- 45 vjeç  mbi 46 vjeç

4. Arsimi  I master  bachelor  Tjetër

5. Profesioni  Auditues  Kontab i çertifik.  Tek. i kontab  Tjetër

6. A jeni anëtar i ndonjë shoqate?  SHKÇAK  KAF  Asnjë

7. Trajnimi për SNK dhe SNRF gjatë një viti:

rregullisht  jo rregullisht  asnjëherë

8. A kontaktoni me shoqatat në lidhje me problemet e hasura gjatë punës tuaj?

Shpesh  Mesatarisht  Pak  Aspak

9. Çka duhet ndryshuar lidhur me shoqatat dhe trajnimet–shprehni mendimin tuaj

## II. Njohuritë dhe përshtatshmëria standardeve të kontabilitetit

Ju lutem shprehni mendimin tuaj në lidhje me SNRF-të në njësinë Tuaj ekonomike duke u përgjigjur në të gjitha pyetjet në vazhdim. Vendosni përgjigjen tuaj varësisht prej vlerësimit për pyetjen e parashtruar

|     |                                                                                         | As<br>pak | Sh.<br>pak | Pak | Mi-<br>rë | Sh.<br>mirë |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----------|------------|-----|-----------|-------------|
| 1.  | Sa i njihni SNK dhe SNRF?                                                               |           |            |     |           |             |
| 2.  | Sa janë të përshtatshme SNK dhe SNRF për punën tuaj?                                    |           |            |     |           |             |
| 3.  | A arrini ti përcjellni ndryshimet në SNK?                                               |           |            |     |           |             |
| 4.  | A ka njësi juaj ekonomike staf të mjaftueshëm profesional për zbatim të SNK-ve?         |           |            |     |           |             |
| 5.  | A jeni të kënaqur me ndihmën nga Shoqata për interpretimin e SNK-ve?                    |           |            |     |           |             |
| 6.  | A jeni të kënaqur me ndihmën nga BKSRF për interpretim të SNK-ve?                       |           |            |     |           |             |
| 9.  | Sa mendoni se paketa e plotë e SNK-ve është e përshtatshme në lidhje me elementet e PF: |           |            |     |           |             |
| 10. | -BGJ                                                                                    |           |            |     |           |             |
| 11. | -PA                                                                                     |           |            |     |           |             |
| 12. | -Pasqyra e rrjedhës së parasë                                                           |           |            |     |           |             |
| 13. | -Pasqyra e ndryshimit të kapitalit                                                      |           |            |     |           |             |
| 14. | -Shënimet shpjeguese                                                                    |           |            |     |           |             |
| 15. | A janë SNK dhe SNRF të përshtatshme për NVM                                             |           |            |     |           |             |
| 16. | A janë SNRF për NVM të përshtatshme për NVM                                             |           |            |     |           |             |

## II.1 Vështirësitë rreth aplikimit të SNK/SNRF-ve

|    | Përshkrimi                                                                                    | As-pak | Sh. pak | Pak | Shu-më | Te-për |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------|--------|---------|-----|--------|--------|
| 1  | A janë SNK/SNRF e plota voluminoze?                                                           |        |         |     |        |        |
| 2  | A janë SNK/SNRF të komplikua?                                                                 |        |         |     |        |        |
| 3  | A paraqesin problem ndryshimet e shpeshta të SNK/SNRF?                                        |        |         |     |        |        |
| 4  | A është përkthimi i tyre i papërshtatshëm?                                                    |        |         |     |        |        |
| 5  | A janë SNK/SNRF e plota të paqarta?                                                           |        |         |     |        |        |
| 6  | A është e përshtatshme terminologjia e SNK/SNRF-ve?                                           |        |         |     |        |        |
| 7  | A është Drejtimi i interesuar për zbatim të SNK/SNRF?                                         |        |         |     |        |        |
| 8  | A është i kushtueshëm zbatimi i SNK/SNRF te plotat?                                           |        |         |     |        |        |
| 9  | A duhet NMV të zbatojnë SNRF për NMV                                                          |        |         |     |        |        |
| 10 | A është i përshtatshëm SNRF për NMV për të një pamje të vërtet të NMV-ve?                     |        |         |     |        |        |
| 11 | A ofron raportimi bazuar në SNRF informata të përshtatshme për qëllime të raportimit tatimor? |        |         |     |        |        |
| 12 | A ka mospërputhje në mes ligjeve vendore dhe SNK/SNRF?                                        |        |         |     |        |        |

## II.2. Aplikimi i Standardeve të kontabilitetit

1. Paketa e SNK-ve është e përshtatshme për raportim financiar për njësinë tuaj ekonomike:

Po ☐
 Jo ☐
 N/A ☐

2. Paketa e PF të ndërtuara sipas SNK-ve është e përshtatshme për raportim financiar për qëllime tatimore:

Po ☐
 Jo ☐
 N/A ☐



3.Pasqyrat financiare të ndërtuara sipas SNK-ve janë të përshtëshme për raportim financiar të NMV-ve

|                          |                          |                          |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Po                       | Jo                       | N/A                      |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

4.Për mikronjësitet ekonomike duhet aplikuar kontabiliteti mbi bazën e cash-flow:

|                          |                          |                          |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Po                       | Jo                       | N/A                      |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

5.A ka rëndësi zbatimi i SNA-ve për njësinë tuaj ekonomike?

|                          |                          |                          |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Po                       | Jo                       | N/A                      |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

6.C'farë mendoni se duhet ndryshuar në aplikimin e SNK-ve dhe SNRF në të ardhmen?

|  |  |
|--|--|
|  |  |
|--|--|

### II.3. Rëndësia e SNK/SNRF-ve

| 1.Tregoni nivelin e zbatimit të SNK-ve duke vlerësuar nga 1-5                                    |   |   |   |   |   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|---|---|---|---|---|
|                                                                                                  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| SNK 1 Paraqitja e Pasqyrave Financiare                                                           |   |   |   |   |   |
| SNK 2 Stoqet                                                                                     |   |   |   |   |   |
| SNK 7 Pasqyrat e rrjedhjeve të parasë së gatshme                                                 |   |   |   |   |   |
| SNK 8 Fitimi ose Humbja Neto e Periudhës, Gabimet Themelore dhe Ndryshimet në Politikat Kontabël |   |   |   |   |   |
| SNK 10 Ngjarjet pas datës së bilancit të gjendjes                                                |   |   |   |   |   |
| SNK 11 Kontarat e Ndërtimit                                                                      |   |   |   |   |   |
| SNK 12 Tatimet mbi të Ardhurat                                                                   |   |   |   |   |   |
| SNK 16 Pasuritë e patundshme, impiantet e prodhimit dhe makineritë                               |   |   |   |   |   |
| SNK 17 Lizingjet                                                                                 |   |   |   |   |   |
| SNK 18 Të Hyrat                                                                                  |   |   |   |   |   |
| SNK 19 Përfitimet e punonjësve                                                                   |   |   |   |   |   |
| SNK 20 Kontabiliteti i Granteve Qeveritare dhe Paraqitja e Ndhmës Qeveritare                     |   |   |   |   |   |
| SNK 21 Efektet e ndryshimit në kurset e këmbimit                                                 |   |   |   |   |   |

|                                                                                       |  |  |  |  |  |
|---------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| SNK 23 Kostot e huamarrjes                                                            |  |  |  |  |  |
| SNK 24 Informimi mbi palët e ndërlidhura                                              |  |  |  |  |  |
| SNK 26 Kontabiliteti dhe Raportimi nga Skemat e Pensioneve                            |  |  |  |  |  |
| SNK 27 Pasqyra Financiare të Konsoliduara dhe Kontabiliteti për Investimet në Filiale |  |  |  |  |  |
| SNK 28 Kontabilizimi i Investimeve në Pjesëmarrje                                     |  |  |  |  |  |
| SNK 29 Raportimi Financiar në Ekonomitë Hiperinflacioniste                            |  |  |  |  |  |
| SNK 31 Raportimi Financiar i Interesave në Sipërmarrjet e Përbashkëta                 |  |  |  |  |  |
| SNK 32 Instrumentet financiare: Dhënia Informacioneve Shpjeguese dhe Paraqitja        |  |  |  |  |  |
| SNK 33 Fitimet për Aksion                                                             |  |  |  |  |  |
| SNK 34 Raportimi Financiar i Ndërmjetëm                                               |  |  |  |  |  |
| SNK 36 Zhvlerësimi i Pasurive                                                         |  |  |  |  |  |
| SNK 37 Provizionet, Detyrimet dhe Pasuritë e Kushtezuara                              |  |  |  |  |  |
| SNK 38 Pasuritë Jo-materiale                                                          |  |  |  |  |  |
| SNK 39 Instrumentat financiarë: Njohja dhe Matja                                      |  |  |  |  |  |
| SNK 40 Prona të investuara                                                            |  |  |  |  |  |
| SNK 41 Bujqësia                                                                       |  |  |  |  |  |
| SNRF 1 Adoptimi i SNRF-ve për herë të parë                                            |  |  |  |  |  |
| SNRF 2 Pagesat e bazuara në aksione                                                   |  |  |  |  |  |
| SNRF 3 Kombinimet e Biznesit.                                                         |  |  |  |  |  |
| SNRF 4 Kontratat e Sigurimit                                                          |  |  |  |  |  |
| SNRF 5 Pasuritë jo - qarkulluese që Mbahen për Shitje dhe Operacionet e Ndërprera     |  |  |  |  |  |
| SNRF 6 Eksplorimi i Burimeve Minerare dhe Vlerësimi i tyre                            |  |  |  |  |  |
| SNRF 7 Instrumentet Financiare: Informacionet Shpjeguese                              |  |  |  |  |  |
| SNRF 8 Segmentet operationale                                                         |  |  |  |  |  |
| SNRF 9 Instrumentet Financiarë                                                        |  |  |  |  |  |
| SNRF 10 Pasqyrat Financiare të Konsoliduara                                           |  |  |  |  |  |
| SNRF 11 Marrëveshjet e Përbashkëta                                                    |  |  |  |  |  |
| SNRF 12 Dhënia e informacioneve shpjeguese në lidhje me interesat në njësitë e tjera  |  |  |  |  |  |
| SNRF 13 Matja me vlerën e drejtë                                                      |  |  |  |  |  |
| SNRF 14 Llogaritë e Shtyra për Arsye Rregullatore                                     |  |  |  |  |  |

**II.4. Cilët nga SNK-SNRF aplikoni gjatë hartimit të PF (shënoni me x)**

|                                    |                                    |                                    |                                    |                                    |
|------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|
| SNK 1<br><input type="checkbox"/>  | SNK2<br><input type="checkbox"/>   | SNK7<br><input type="checkbox"/>   | SNK8<br><input type="checkbox"/>   | SNK 10<br><input type="checkbox"/> |
| SNK11<br><input type="checkbox"/>  | SNK12<br><input type="checkbox"/>  | SNK16<br><input type="checkbox"/>  | SNK 17<br><input type="checkbox"/> | SNK18<br><input type="checkbox"/>  |
| SNK19<br><input type="checkbox"/>  | SNK20<br><input type="checkbox"/>  | SNK 21<br><input type="checkbox"/> | SNK23<br><input type="checkbox"/>  | SNK24<br><input type="checkbox"/>  |
| SNK26<br><input type="checkbox"/>  | SNK 27<br><input type="checkbox"/> | SNK28<br><input type="checkbox"/>  | SNK29<br><input type="checkbox"/>  | SNK31<br><input type="checkbox"/>  |
| SNK 32<br><input type="checkbox"/> | SNK33<br><input type="checkbox"/>  | SNK34<br><input type="checkbox"/>  | SNK36<br><input type="checkbox"/>  | SNK 37<br><input type="checkbox"/> |
| SNK38<br><input type="checkbox"/>  | SNK39<br><input type="checkbox"/>  | SNK40<br><input type="checkbox"/>  | SNK 41<br><input type="checkbox"/> | SNRF1<br><input type="checkbox"/>  |
| SNRF2<br><input type="checkbox"/>  | SNRF3<br><input type="checkbox"/>  | SNRF4<br><input type="checkbox"/>  | SNRF5<br><input type="checkbox"/>  | SNRF6<br><input type="checkbox"/>  |
| SNRF7<br><input type="checkbox"/>  | SNRF8<br><input type="checkbox"/>  | SNRF9<br><input type="checkbox"/>  | SNRF10<br><input type="checkbox"/> | SNRF11<br><input type="checkbox"/> |
| SNRF12<br><input type="checkbox"/> | SNRF13<br><input type="checkbox"/> | SNRF14<br><input type="checkbox"/> |                                    |                                    |

***II.5. Shënoni cilat standarde ju duken më të rënda për zbatim***

|  |
|--|
|  |
|--|

***II.6.Shënoni problemet që keni patur me Standardet gjatë zbatimit të tyre në praktikë***

|  |
|--|
|  |
|--|

### III. Të dhënat për njësinë ekonomike

a. Viti i themelimit \_\_\_\_\_

b .Lloji i biznesit:

Biz. Individual

Ortakëri

Shpk

Sha

d .Lloji i veprimtarisë-sektori

Prodhim

Tregti

Ndërtim

Shërbime

e. Numri i punonjësve

0-10

11-50

51-250

mbi 250

f-Qarkullimi(në 000 €)

-50

50-2000

2000-4000

mbi 4000

Ju faleminderit për kohën e harxhuar dhe për ndihmesën e dhënë për projektin tonë.