

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

PËRMBAJTJA	Paragrafët
OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES	1-3
FUSHA E ZBATIMIT	4-6
PËRKUFIZIMET KRYESORE	7-9
NJOHJA E PROVIZIONEVE – RREGULLA TË PËRGJITHSHME	10-22
Krijimi i provizioneve	10-15
Vlerësimi i provizioneve	16-20
Përdorimi i provizioneve	21-22
NJOHJA E PROVIZIONEVE – FUSHAT SPECIFIKE	23-39
Provizionet e garancisë	23
Provizionet që lidhen me çështjet gjyqësore	24-26
Provizionet që lidhen me kontrata me kushte rënduese	27-28
Provizionet për detyrimet mjedisore	29-31
Provizionet për kostot e ristrukturimit	32-36
Provizionet për pensione	37-39
PASIVET E KUSHTËZUARA	40-41
AKTIVET E KUSHTËZUARA	42-43
NJOHJA NË BILANC DHE NË PASQYRËN E TË ARDHURAVE E SHPENZIMEVE	44-49
SHËNIMET SHPJEGUESE	50-51
DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE	52
KRAHASIMI ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE TË RAPORTIMIT FINANCIAR (SNK/SNRF)	53

OBJEKTIVI DHE BAZAT E PËRGATITJES

1. Objektivi i Standardit Kombëtar të Kontabilitetit 6, *Provizionet, aktivet dhe pasivet e kushtëzuara* (SKK 6 ose Standardi), i nxjerrë dhe miratuar nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit dhe i shpallur nga Ministria e Financës, është të vendosë rregullat e kontabilizimit dhe shpjegimit të provizioneve, aktivet dhe pasivet e kushtëzuara në pasqyrat financiare të përgatitura në përputhje me Standardet Kombëtare të Kontabilitetit të Shqipërisë. Këto standarde bazohen në parimet e kontabilitetit dhe raportimit, të pranura në shkallë ndërkombëtare, kërkesat e përgjithshme të të cilave përshkruhen në Ligjin nr. 9 228, “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”, nxjerrë në prill 2004.
2. SKK 6 mbështetet në standardin ndërkombëtar të kontabilitetit SNK 37, *“Provizionet, aktivet dhe pasivet e kushtëzuara”*, dhe SNK 19, *“Përfitimet e punonjësve”*. Një tabelë korresponduese e paragrafëve të Standardit me paragrafë të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar është dhënë në paragrafin 53. Për rastet që nuk janë trajtuar në mënyrë të drejtpërdrejtë nga SKK 6 ose ndonjë SKK tjetër, drejtuesit e njësisë ekonomike raportuese duhet që, me miratimin e Këshillit Kombëtar të Kontabilitetit (KKK), të aplikojnë politika të tilla që sigurojnë një pasqyrim të vërtetë e të besueshëm të pozicionit financiar, performancës, ndryshimeve në pozicionin financiar dhe fluksit të parasë së njësisë ekonomike raportuese, siç kërkohet në nenin 9 të Ligjit nr. 9 228, “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”, nxjerrë në prill 2004.
3. Pasqyrat financiare do të përgatiten mbi bazën e konceptit të materialitetit. Standardet Kombëtare të Kontabilitetit nuk do të zbatohen për zërat jomaterialë. Parimi i materialitetit përkufizohet dhe sqarohet në paragrafët 34 deri 69 të SKK 1.

FUSHA E ZBATIMIT

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

5. SKK 6 përkufizon termin provizion dhe shpjegon ndryshimin mes një provizioni dhe një pasivi të kushtëzuar. Standardi bën dallim mes situatave, ku njohja e një provizioni është e nevojshme të bëhet në bilanc, dhe situatave kur është e mjaftueshme që të shpjegohet pasivi i kushtëzuar, vetëm në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare.
6. Ky standard nuk do të zbatohet për:
- (a) kontabilizimin e disa provizioneve specifike, të cilat janë rregulluar nga SKK të tjera të Këshillit Kombëtar të Kontabilitetit (për shembull, njohja e provizioneve në kombinimet e bizneseve – shih SKK 10, “Kombinimet e bizneseve dhe investimet në Shoqëri, të kontrolluara dhe pjesëmarrje);
 - (b) kontabilizimi i provizioneve që lindin nga kontratat e sigurimit në agjencitë e sigurimit.

PERKUFIZIMET KRYESORE

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

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

Pasivi është një detyrim i një njësie ekonomike raportuese që

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

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

Detyrimi ligjor është detyrim që rrjedh nga:

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

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

- (a) në bazë të një modeli të vendosur nga praktikrat e shkuara, politika të shpallura ose një deklarami specifik, njësia ekonomike

ua ka bërë të ditur palëve të tjera se do të pranojë përgjegjësi të caktuara;

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

Detyrimi i kushtëzuar është:

- (a) një detyrim që krijohet nga ngjarje të shkuara, ekzistenca e të cilit do të konfirmohet vetëm nëse ndodh ose nuk ndodh një ose disa ngjarje të ardhshme të pasigurta, të cilat nuk janë nën kontrollin e plotë të njësisë ekonomike;
- (b) një detyrim ekzistues që rrjedh nga ngjarje të shkuara, por që nuk është njohur pasi:
- (I) ka mundësi që shlyerja e detyrimit nuk do të shoqërohet me dalje të burimeve ekonomike;
- (II) shuma/vlera e detyrimit nuk mund të vlerësohet me saktësi të mjaftueshme.

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

8. Provizionet mund të dallohen nga pasive të tjera “të zakonshme” (për shembull, detyrimet për t’u paguar furnitorëve huamarrjet etj.) pasi në to ka pasiguri mbi kohën ose shumën e shpenzimeve të ardhshme për t’u shlyer. Shuma e përdorur për njohjen e pasiveve “të zakonshme” përcaktohet në përgjithësi nëpërmjet një fature, kontrate ose dokumenti tjetër, dhe nuk ka nevojë për një vlerësim kontabël. Për njohjen e provizioneve në bilanc, për përcaktimin e shumës së nevojshme për shlyerjen e provizioneve ose afatit kohor të provizioneve, do të merret për bazë opinioni i drejtuesve ose ekspertëve të tjerë. Meqenëse vlerësimi i provizioneve bazohet në vlerësime që mund të mos jenë gjithmonë të sakta, është e rëndësishme që ato të njihen dhe raportohen të ndara nga pasivet e tjera.
9. Pasiguria, përsa u përket pasiveve të kushtëzuara, është edhe më e madhe sesa pasiguria në lidhje me provizionet. Nëse realizimi i provizioneve është relativisht i sigurt dhe shuma mund të vlerësohet në mënyrë relativisht të saktë, kur flasim për pasivet e kushtëzuara,

ose realizimi i tyre është i pasigurt, ose shuma nuk mund të vlerësohet me saktësi as edhe relativisht.

NJOHJA E PROVIZIONEVE - RREGULLA TË PËRGGJITHSHME

Krijimi i provizioneve

10. Njësia ekonomike do të njohë një provizion në bilanc kur
 - (a) njësia ka një detyrim aktual ligjor ose konstruktiv, si rezultat i ngjarjeve që kanë ndodhur para datës së bilancit;
 - (b) ekziston mundësia që për shlyerjen e detyrimit do të nevojitet një dalje e burimeve;
 - (c) mund të bëhet një vlerësim relativisht i saktë i shumës së detyrimit.

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

Shembuj – lindja e një detyrimi ligjor.

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

- a) Shkelja e kontratës nga njëra palë, që i shërben palës tjetër, si bazë për të kërkuar dëmshpërblime në bazë të kontratës.
- b) Mosrespektimi i ligjit për taksat, i cili bën që Drejtoria e Tatimeve dhe Doganave të kërkojë pagesat e tatimeve shtesë ose gjobave (pavarësisht nga fakti nëse kjo drejtori e ka zbuluar mosrespektimin apo jo);
- c) Hyrja në fuqi e një ligji mjedisor, sipas të cilit kërkohet që njësia ekonomike të likuidojë ose kompensojë për ndotje të caktuara.

12. Në rastin e detyrimit konstruktiv nuk ka bazë ligjore, mbi të cilën kërkohet shlyerja e detyrimit. Megjithatë, njësia ekonomike, nëpërmjet veprimtarive të saj apo deklaratave specifike, ka krijuar bindjen te

palët e tjera se kjo njësi do ta shlyejë detyrimin, d.m.th. mosshlyerja e detyrimit nuk ka gjasa të ndodhë.

Shembuj: Lindja e detyrimeve konstruktive

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

- a) Një njësi ekonomike ka shprehur gatishmërinë e saj për të riblerë produktet e shitura brenda dy muajsh, nëse klienti nuk është i kënaqur me to. Njësia e ka ndjekur këtë politikë, ndonëse nuk ka ndonjë detyrim ligjor për të vepruar kështu. Meqenëse blerësit kanë një pritshmëri të arsyeshme në politikën e kthimit të mallrave, të ndjekur nga njësia ekonomike, njësia ekonomike krijon një provizion në bilanc për kostot e parashikuara, në lidhje me riblerjen e mallrave. Shitja e mallrave është një ngjarje detyruese.
- b) Bordi mbikëqyrës i një njësie ekonomike u premtonte gojarisht drejtuesve të njësisë që, në rast se do të ketë rezultate të mira financiare, një përqindje e fitimit neto të njësisë do t'u jepet atyre si shpërblim. Ndonëse njësia ekonomike nuk ka detyrim ligjor, që ta mbajë premtimin, një praktikë e ngjashme është ndjekur për disa vite dhe drejtuesit kanë një pritshmëri të arsyeshme që njësia ekonomike do ta mbajë premtimin. Ngjarja detyruese ndodh në kohën kur drejtuesit informohen mbi përqindjen e mundshme të shpërblimit.
- c) Një njësi ekonomike ka deklaruar, para datës së mbylljes së bilancit, se gjatë programit të ristrukturimit një numër i caktuar punonjësish do të shkurtohen dhe atyre do t'u paguhet një shumë totale prej 100 000 lekësh, si përfitim për ndërprerjen e marrëdhënieve të punës. Ndonëse njësia nuk ka detyrim ligjor që ta zbatojë programin e ristrukturimit deri në datën e mbylljes së bilancit, deklarata, përsa më sipër, ka krijuar një pritshmëri të arsyeshme te palët e interesuara dhe, si rezultat, ka gjasa që njësia ekonomike do ta zbatojë vendimin. Koha e shpalljes së programit të ristrukturimit përbën një ngjarje detyruese.

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

financiare.

14. Në përgjithësi është gjithmonë e mundur të bëhet një vlerësim relativisht i saktë i shumës së një provizioni të nevojshëm (d.m.th. shuma që shoqëron provizionin). Në raste të rralla, kur nuk mund të bëhet një vlerësim i tillë, provizioni nuk do të njihet në bilanc, por faktorët që lidhen me të do të përshkruhen si një pasiv i kushtëzuar në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare.
15. Krijimi i një provizioni të ri, ose rritja e një provizioni ekzistues, zakonisht regjistrohet si një shpenzim i periudhës kontabël. Në rastin kur krijimi i një provizioni lidhet me përdorimin ose shitjen, apo nxjerrjen jashtë përdorimit të një aktivi, shuma e një provizioni të tillë do t'i shtohet kostos së këtij aktivi. (Shih udhëzimet e mëtejshme në SKK 5, paragrafi 45)

Vlerësimi i provizioneve

16. Shuma e njohur si provizion do të jetë vlerësimi më i saktë i mundshëm i shpenzimeve të nevojshme për shlyerjen e një detyrimi ekzistues të mundshëm, e vlerësuar kjo në datën e mbylljes së bilancit.
17. Në çdo datë të bilancit, drejtuesit e njësisë ekonomike vlerësojnë domosdoshmërinë për krijimin e provizioneve të reja dhe rivlerësimin ose anulimin e provizioneve ekzistuese. Një provizion do të kontabilizohet me shumën që nevojitet për ta shlyer këtë detyrim, ose për ta transferuar atë te një palë e tretë.
18. Shuma që nevojitet për shlyerjen e një detyrimi, që lidhet me provizionin, shpesh varet nga një sërë faktorësh të jashtëm, të cilët nuk varen nga njësia ekonomike, por që probabiliteti i ndodhjes së tyre mund të parashikohet. Në vlerësimin e provizioneve duhen marrë në shqyrtim probabilitetet e shumë skenarëve të ndryshëm të mundshëm.

Shembuj: Vlerësimi i provizioneve

- a) Ndaj një njësie ekonomike është hapur një çështje gjyqësore, e cila vazhdon të jetë në proces edhe në datën e mbylljes së bilancit. Avokatët e njësisë parashikojnë se pagesat përfundimtare, që lidhen me këtë çështje gjyqësore (përfshirë kostot e avokatëve dhe gjokat) mund të jenë mes 100 000 dhe 200 000 lekësh, me probabilitet të njëjtë ndodhjeje. Njësia njih një provizion në shumën 150 000 lekë.
- b) Një njësi ekonomike lëshon garanci për produktet e saj deri në një vit. Përvoja e shkuar ka treguar se 90% e produkteve nuk kanë defekte, 9% kanë defekte të vogla, dhe 1% kanë defekte serioze. Riparimi i defekteve të vogla do të kushtojë rreth 10% të çmimit të shitjes dhe riparimi i defekteve serioze rreth 80% të çmimit të shitjes. Vitin e kaluar shitjet neto të njësisë ishin 100 milionë lekë, ndërsa njësia ka shpenzuar tashmë 500 000 lekë për riparimin e defekteve të produkteve të shitura vitin e kaluar.

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

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

$$= 900\,000 + 800\,000 = 1\,700\,000$$

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

19. Në rast se provizioni shlyhet pas 12 muajve, pas datës së mbylljes së bilancit, ai do të njihet në bilanc me vlerën aktuale të shpenzimeve të pritshme, përveç rastit kur efekti i skontimit është jomaterial.
20. Në llogaritjen e vlerës aktuale, norma e skontimit do të jetë norma e interesit të tregut për detyrime të një natyre të ngjashme.

Përdorimi i provizioneve

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

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

NJOHJA E PROVIZIONEVE – FUSHA SPECIFIKE

Provizionet e garancisë

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

Provizionet që lidhen me çështjet gjyqësore

24. Njësia ekonomike do të njohë një provizion në bilancin e saj, në lidhje me të gjitha çështjet gjyqësore ekzistuese dhe ato të mundshme, në rastet kur:
- (a) një ngjarje detyruese, që ka krijuar çështjen gjyqësore, ka ndodhur para datës së bilancit;
 - (b) është e mundshme që njësia ekonomike të përballojë shpenzime, në lidhje me zgjidhjen e çështjes gjyqësore;
 - (c) shuma e shpenzimeve të pritshme, që lidhen me çështjen gjyqësore, mund të vlerësohet relativisht me saktësi.

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

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

por një përshkrim i çështjeve gjyqësore do të paraqitet në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare.

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

Provizionet që lidhen me kontratat me kushte rënduese

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

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

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

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

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

b) Një njësi ekonomike, që merret me prodhime qumështi, ka lidhur një marrëveshje afatgjatë me furnitorët për blerjen e qumështit të papërpunuar me çmim 4 lekë për litër. Në fund të vitit 2005, çmimi i tregut për qumështin e papërpunuar (gjithashtu, çmimi i shitjes së qumështit) kishte rënë ndjeshëm. Më 31.12.2005, sipas kontratës, njësia duhet të blinte 100 000 litra të tjera me çmim 4 lekë për litër,

ndonëse drejtuesit kishin parashikuar që çmimi i blerjes së qumështit të papërpunuar në atë kohë duhet të ishte 3 lekë, që njësia të mos kishte humbje të vazhdueshme. Për ndërprerjen e marrëveshjes/kontratës, duhet paguar një gjobë prej 50 000 lekësh.

Kjo është një kontratë me kushte rënduese, pasi kostot e pashmangshme të kontratës i tejkalojnë të ardhurat prej saj. Njësia ekonomike do të krijojë një provizion në një shumë që është më e vogla mes kostove, që lidhen me përmbushjen e kontratës (1 lek/litër x 100 000 litra = 100 000 lekë) dhe gjobës (50 000 lekë), pra në shumën 50 000 lekë.

Provizionet për detyrimet mjedisore

29. Në bilancin e saj, një njësi ekonomike do të krijojë një provizion për detyrimet mjedisore që kanë lindur para datës së mbylljes së bilancit nëse,

- (a) sipas legjislacionit, kërkohet likuidimi ose kompensimi për një dëm specifik;
- (b) njësia ekonomike ka treguar, nëpërmjet veprimtarive dhe politikave të saj mjedisore, se ajo synon ta likuidojë vullnetarisht dëmin mjedisor.

30. Për detyrimin mjedisor do të njihet një provizion i barabartë me shumën e kostove që lidhen me likuidimin e dëmit (përfshirë këtu edhe gjobat e mundshme). Nëse njësia ekonomike preferon të paguajë gjobat në vend të likuidimit të dëmit, do të njihet një provizion i barabartë me shumën e gjobave të mundshme.

31. Nëse detyrimi mjedisor ka ndodhur si rezultat i blerjes, krijimit ose përdorimit të një mjeti (për shembull një minierë), atëherë shuma e provizionit do të përfshihet në koston e mjetit. Kur detyrimi mjedisor rezulton në një shtesë të çmimit të blerjes së mjetit, njësia ekonomike duhet të analizojë nëse kjo tregon se vlera e re kontabël e mjetit mund të mos jetë plotësisht e rikuperueshme. Për këtë, njësia ekonomike duhet të kryejë testin e zhvlerësimit të mjetit, duke vlerësuar shumën e tij të rikuperueshme dhe, në përputhje me SKK 5, duhet të kontabilizojë humbjen nga zhvlerësimi.

Provizionet për kostot e ristrukturimit

32. Ristrukturimi është një riorganizim i veprimtarisë së njësisë ekonomike, në bazë të një plani të veçantë veprimi, të zbatuar nga drejtuesit e njësisë ekonomike, si rezultat i të cilit fusha e veprimit të biznesit të ndërmarrë, ose mënyra se si kryhet ky biznes, do të ndryshojë në mënyrë të konsiderueshme.
33. Shembuj të ristrukturimit janë shitja ose likuidimi i një linje biznesi, mbyllja ose zhvendosja e njësive të caktuara të rëndësishme të prodhimit, ndryshime të konsiderueshme në strukturën e drejtimit që çojnë në shkurtimin e disa prej anëtarëve të stafit drejtues e të tjera të ngjashme.
34. Kur një detyrim konstruktiv ka lindur si pasojë e një programi ristrukturimi, njësia ekonomike do të njohë në bilancin e saj një provizion, vetëm nëse drejtuesit, para datës së bilancit
- (a) kanë hartuar dhe miratuar një program të hollësishëm ristrukturimi, i cili përshkruan pjesët e biznesit që do të ristrukturohen, ndryshimet e planifikuara në numrin e punonjësve, shpenzimet që do të kryhen, si dhe në çfarë kohe pritet të bëhen;
 - (b) kanë paraqitur çështjet kryesore të programit të ristrukturimit ose kanë filluar të zbatojnë programin e ristrukturimit, duke krijuar pritshmëri të palët përkatëse, përsa i përket zbatimit të këtij programi.
35. Një provizion ristrukturimi do të përmbajë vetëm shpenzimet e drejtpërdrejta që ndodhin vetëm njëherë, si rezultat i zbatimit të programit të ristrukturimit, dhe që nuk janë të lidhura me veprimtaritë e njësisë ekonomike pas ristrukturimit. Shembuj të shpenzimeve të ristrukturimit, që diktojnë krijimin e një provizioni, janë:
- (a) shpenzimet që lidhen me ndërprerjen e marrëdhënieve të punës;
 - (b) shpenzimet që lidhen me mbylljen e një njësie prodhimi;
 - (c) shpenzimet që lidhen me kontratat që janë shndërruar në kontrata me kushte rënduese, si rezultat i ristrukturimit (për shembull, marrëveshjet e qirasë financiare që kthehen në kontrata me kushte rënduese pas ristrukturimit).

36. Për shpenzimet e mëposhtme nuk do të krijohet provizion ristrukturimi, pasi ato nuk janë të lidhura me vetë ristrukturimin, por janë të lidhura me veprimtaritë e biznesit pas ristrukturimit:

- (a) shpenzimet për rikualifikimin e punonjësve dhe ripozicionimin e tyre;
- (b) shpenzimet e marketingut;
- (c) shpenzimet që lidhen me zhvillimin e sistemeve të reja.

Shembull: Njohja e provizioneve të ristrukturimit

Drejtuesit e një njësie shitjeje me pakicë janë në procesin e mbylljes së dyqaneve në fshatra, pasi ato nuk kanë pasur ecuri të mirë. Drejtuesit kanë bërë një shpallje publike për ristrukturimin e biznesit, si dhe kanë filluar të zbatojnë planin e ristrukturimit.

Drejtuesit kanë parashikuar një sërë shpenzimesh, por janë akoma në diskutim se cilat nga këto kosto, nëse do të ketë të tilla, do të çojnë në krijimin e një provizioni.

Zgjidhja

Mbyllja e planifikuar përbën një ristrukturim.

Më poshtë janë dhënë shembuj të shpenzimeve, për të cilat duhet të krijohen provizione:

- a) shpenzimet në lidhje me ndërprerjen e marrëdhënieve të punës me punonjësit;
- b) shpenzimet e çmontimit të dyqaneve;
- c) shpenzimet që lidhen me likuidimin e mallrave (d.m.th. mallrat që do të shiten me çmim më të ulët se kostoja e tyre, ose vlera neto e realizueshme gjatë rrjedhës normale të biznesit);
- d) shpenzimet e mbylljes, që do t'i paguhen një qiradhënësi për një pronë të marrë me qira, në bazë të një kontrate qiraje;
- e) shpenzimet që lidhen me mbylljen e parakohshme të kontratave me furnitorët.

Provizioni i ristrukturimit nuk përfshin shpenzime të tilla, si

- a) rikualifikimi ose ripozicionimi i personelit që vazhdon marrëdhëniet e punës;

- b) marketingu;
- b) investimet në sistemet e reja dhe rrijetet e shpërndarjes;
- d) humbjet e ardhshme të shfrytëzimit nga dyqanet.

Provizionet për pensione

37. Nëse një njësi ekonomike ka detyrim t'u paguajë pensione ose përfitime të tjera punonjësve, ajo duhet të njohë në bilanc një provizion për të mbuluar shpenzimet që lidhen me këto pagesa.
38. Në krijimin e provizioneve për pensione, njësia ekonomike do të vlerësojë shumën e pagesave që do të kryhen në periudhat vijuese dhe do të llogarisë vlerën e tyre aktuale. Në vlerësimin e provizioneve për pensione do të merren në konsideratë jetëgjatësia e mbetur e vlerësuar e punonjësve që kanë të drejtë të marrin pension, inflacioni i ardhshëm dhe rritjet e pagave (në rast se shuma e pensionit varet nga këta tregues). Norma e skontimit që do të përdoret do të jetë norma e interesit të bonove të cilësisë së lartë të korporatave ose të bonove qeveritare.
39. Ky Standard nuk jep një metodë të hollësishme për trajtimin kontabël të provizioneve për pensione dhe përfitime të tjera. Nëse është e nevojshme, rekomandohet të përdoren metodat e përshkruara në SNK 19. Në vlerësimin e provizioneve për pensione rekomandohet të shfrytëzohet ndihma e specialistëve të kualifikuar në këtë fushë (aktuarët).

PASIVET E KUSHTËZUAR

40. Pasiv i kushtëzuar është një detyrim që mund të krijohet nga ngjarje të shkuara, ekzistenca e të cilit do të konfirmohet vetëm nga ndodhja ose mosndodhja e një ose disa ngjarjeve të ardhshme të pasigurta, që nuk janë nën kontrollin e plotë të njësisë ekonomike; ose një detyrim ekzistues, të krijuar nga ngjarje të shkuara, por që nuk kontabilizohet pasi nuk është e mundur që shlyerja e këtij detyrimi të shoqërohet me një dalje të burimeve; ose shuma e detyrimit nuk mund të vlerësohet relativisht me saktësi. Shembuj të pasiveve të kushtëzuara janë:

- (a) një detyrim që lidhet me proceset gjyqësore të nisura ndaj njësisë ekonomike, të cilat ajo nuk parashikon t'i humbasë;
- (b) një kredi e marrë nga një njësi tjetër dhe e garantuar nga njësi ekonomike në fjalë, garanci që nuk pritet të shkaktojë shpenzime për njësinë ekonomike në fjalë, pasi njësi tjetër është në gjendje t'i shlyejë detyrimet.

41. Pasivet e kushtëzuara nuk do të njihen në bilancin e njësisë ekonomike, por në lidhje me to do të jepet informacion në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare. Pasivet e kushtëzuara, realizimi i të cilave është shumë pak i mundshëm, nuk kanë nevojë të paraqiten në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare.

AKTIVET E KUSHTËZUARA

42. Një aktiv i kushtëzuar është një kërkesë e mundshme që lind nga ngjarje të shkuara dhe ekzistenca e të cilit do të konfirmohet vetëm nëse ndodh ose nuk ndodh një ose disa ngjarje të ardhshme të pasigurta, të cilat nuk janë nën kontrollin e plotë të njësisë ekonomike. Shembull i një kërkesë të mundshme është një ankesë që njësi ekonomike i ka paraqitur një njësi tjetër, realizimi i së cilës varet nga rezultati i proceseve gjyqësore.

43. Kërkesat e mundshme nuk do të njihen në bilancin e njësisë ekonomike. Në ato raste, kur është e mundur që njësi të marrë përfitime ekonomike nga kjo kërkesë e mundshme, në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare duhet të jepet një përshkrim i shkurtër i natyrës së kërkesave të mundshme dhe, aty ku është praktike, të jepet edhe një përlogaritje e efektit të tyre financiar.

NJOHJA NË BILANC DHE NË PASQYRËN E TË ARDHURAVE E SHPENZIMEVE

44. Provizionet paraqiten në bilanc duke përdorur zërat përkatës në formatin e bilancit të dhënë në SKK 2, *Paraqitja e pasqyrave financiare*. Gjithashtu, lejohet edhe një zërbërthim i mëtejshëm i zërave të bilancit (për shembull, “Detyrimet për pensionet”, “Provizione të tjera” etj.).

45. Provizionet, që priten të realizohen brenda 12 muajve pas datës së mbylljes së bilancit (p.sh. provizionet e krijuara në lidhje me proceset

gjqësore) ose gjatë ciklit normal të biznesit të një njësie (p.sh. provizionet për garancitë) do të regjistrohen në zërin “Provizione afatshkurtra” (ose te nënzërat e tij).

46. Provizionet që pritet të realizohen me vonë se 12 muaj pas datës së bilancit (p.sh. provizionet që lidhen me proceset gjyqësore) ose për periudha më të gjata se cikli normal i biznesit të njësisë (p.sh. provizionet për garancitë) do të regjistrohen në zërin “Provizione afatgjata” (ose te nënzërat e tij).
47. Shpenzimet që lidhen me krijimin e provizioneve do të regjistrohen në atë zë të pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve, me të cilin kanë më shumë lidhje. Reduktimi i provizioneve do të regjistrohet tek i njëjti zë i pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve, ku janë njohur më parë shpenzimet, në lidhje me krijimin e provizionit.
48. Kur njësia ekonomike e ka të drejtën të kërkojë rimbursimin e një provizioni të caktuar nga një palë e tretë, provizioni dhe e drejta për kërkesë, që vjen nga rimbursimi, do të njihen veças në bilanc, duke mos i kompensuar ato kundrejt njëri-tjetrit. Rimbursimi do të trajtohet si një aktiv në bilanc, nëse është pothuajse e sigurt se ai do të merret. Shpenzimet që lidhen me provizionin dhe të ardhurat që lidhen me njohjen në kontabilitet të së drejtës për rimbursim mund të paraqiten si shumë neto në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve.

Shembull:

Një njësi ekonomike është hedhur në gjyq për cilësinë e dobët të mallrave që ajo shet. Sipas vlerësimit të avokatëve, shpenzimet që lidhen me këtë gjyq shkojnë në 100 000 lekë. Në të njëjtën kohë, njësia ekonomike ka hapur gjyq ndaj nënkontraktorëve (furnitorëve) të saj për të kërkuar kompensim për dëmet e shkaktuara. Avokatët parashikojnë se ka shumë të ngjarë që, nëse njësia ekonomike e humbet çështjen gjyqësore, ajo do të marrë, të paktën 80 000 lekë nga nënkontraktorët e saj si kompensim.

Njësia njih në bilancin e saj një provizion në shumën 100 000 lekë, si dhe një të drejtë të arkëtueshme nga nënkontraktorët në shumën 80 000 lekë. Në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve, shpenzimet e lidhura me gjyqin do të regjistrohen në shumën neto prej 20 000 lekësh (100 000 lekë – 80 000 lekë).

49. Rritja e vlerës së aktualizuar të provizioneve afatgjata, për shkak të kalimit të kohës (stornim i skontimit ose amortizim i skontimit) do të regjistrohet si një shpenzim interesi në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve.

SHËNIMET SHPJEGUESE

50. Për klasa të ndryshme të provizioneve, të raportuara në bilanc, do të jepet informacioni si më poshtë:

- (a) përrshkrimi i tyre;
- (b) data e parashikuar e realizimit;
- (c) norma e përdorur për skontimin e provizioneve afatgjata.

51. Për të gjitha pasivet dhe aktivet materiale do të jepet informacioni, si më poshtë:

- (a) përrshkrimi i tyre;
- (b) parashikimi i shumës dhe kohës së realizimit.

DATA DHE RREGULLAT E HYRJES NË ZBATIM TË STANDARDEVE

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

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

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

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

Paragrafi në SKK 6	Paragrafi në SNK / SNRF, sipas versionit të datës 31 mars 2004
1.	Asnjë
2.	Asnjë
3.	Asnjë
4.	SNK 37.1
5.	SNK 37.13
6.	SNK 37.5
7.	SNK 37.10
8.	SNK 37.11-13
9.	SNK 37.11-13
10.	SNK 37.14
11.	SNK 37.17
12.	SNK 37.17
13.	SNK 37.23
14.	SNK 37.26
15.	SNK 16.16
16.	SNK 37.36
17.	SNK 37.37
18.	SNK 37.39-40
19.	SNK 37.45,
20.	SNK 37.46
21.	SNK 37.61
22.	SNK37.62
23.	Asnjë
24.	Asnjë
25.	Asnjë
26.	Asnjë
27.	SNK 37.10, 37.68
28.	SNK 37.66, 37.68
29.	Asnjë
30.	Asnjë
31.	IFRIC 1.5
32.	SNK 37.10
33.	SNK 37.70
34.	SNK 37.72
35.	SNK 37.80
36.	SNK 37.81
37.	Asnjë
38.	SNK 19.50, 19.78

SKK 6 – Provizionet, aktivet dhe pasivet e kushtëzuara

39.	Asnjë
40.	Asnjë
41.	SNK 37.27-28
42.	Asnjë
43.	SNK 37.31, 37.34
44.	Asnjë
45.	Asnjë
46.	Asnjë
47.	Asnjë
48.	SNK 37.53-54
49.	SNK 37.60
50.	SNK 37.85
51.	SNK 37.86
52.	Asnjë
53.	Asnjë