



Viti i IX-të i Botimit, Nr.1,
Qershore 2018

PROBLEMATIKA E TRAJTIMIT TË AKTIVEVE BIOLOGJIKE NË SHQIPËRI

Albana JUPE*, Remzi SULO**, Ervis BEJKO*

*Fakulteti i Ekonomisë dhe Agrobiznesit, Universiteti Bujqësorë i Tiranës

**Fakulteti i Ekonomisë, Albanian University

Adresë kontakti: albanajupe@ubt.edu.al

Përmbledhje

Njësitë ekonomike që kanë në fokusin e tyre maksimizimin e fitimit duke zhvilluar një aktivitet bujqësor, janë në qendër të këtij punimi. Nëse në vitin 2016 numërohen të regjistruara rreth 321,358 njësi ekonomike, nga këto 10% merren me aktivitetin e bujqësisë ose rreth 1,287 njësi ekonomike që operojnë si person fizik ose juridik dhe 31,372 fermerë të cilët kanë një aktivitet bujqësor. Për qëllim të raportimit financiar, të gjitha njësitë ekonomike të regjistruara pranë organeve tatimore duhet që për njohjen dhe vlerësimin e aktive biologjike të përdorin standardin kontabël të kontabilitetit të përmirësuar 13. Zbatimi i këtij standardi është i rëndësishëm, duke e bërë të krahasueshëm informacionin kontabël mbi aktivet biologjike të ofruara nga këto shoqëri tregtare që ushtrojnë aktivitet ekonomik në fushën e aktiveve biologjike. Qëllimi kryesor i këtij punimi është të theksojë problemet që hasen në praktikën kontabël të evidencës së aktiveve biologjike. Si metodologji kërkimi do të përdoret analiza krahasuese midis udhëzimeve dhe direktivave që jep SKK 13 ose SNK 41 dhe mënyrës se si zbatohen gjatë raportimit financiar të aktiveve biologjike. Pavarësisht rëndësisë që kanë praktikën e ofruara nga SNK 41, SKK 13, mungesa e kontabilitet bujqësor në programet e mësimdhënies në shkollat e larta pas viteve 1990 ka sjellë mangësi të theksuara dhe sfida që kontabilistët hasin gjatë zbatimit të këtij standardi. Për të nxjerrë përfundimet e këtij punimi, kemi analizuar pasqyrat financiare të njësive ekonomike që trajtojnë aktive biologjike, si dhe opinionet e kontabilistëve që ndërtojnë këto pasqyra. Problematika në vende të tjera është sjellë nëpërmjet rishikimit të literaturës përkatëse. Në fund, ne sjellim disa rekomandime që mund të sjellin përmirësime të praktikave kontabël në bujqësi.

Fjalë çelës: *njësi ekonomike, modeli vlera e drejtë, modeli i kostos, Standardi Kombëtar i Kontabilitetit, Standardi Ndërkombëtar i Kontabilitetit.*

CHALLENGES ON BIOLOGICAL ASSETS ACCOUNTING PRACTISES IN ALBANIA

Abstract

Entities with agricultural activity aiming at maximizing the profit are in focus of this paper. In 2016, the number of register entities counted to 321,358, from which 10% are entities with agricultural activity, or around 1,287 entities operate as physical person or legal person, as well 31,372 farmers operate in agricultural sphere. All the entities registered near by the tax authorities should report the financial information and for the evaluation

and recognition of biological assets the national accounting improved 13 has to be applied. Implementation of this standard is essential comparing accounting information on the biological assets offered from the trading entities operating in the economic activity in the field of biological assets.

The main goal of this paper is to emphasize the problems encounter in accounting practice on recognizing the biological assets. As research methodology a comparative analysis between guidance and directives highlighted in national accounting 13 or international accounting standard 41 and way of adaptation and implementation by entities during the financial reporting of biological assets. Despite the importance of accounting practices offered by IAS 41 and NAS 13, the lack of agricultural accounting in teaching programmes after the 1990, has brought significant shortcomings and challenges faced by the accountants in the implementation of this standard.

The financial statements of entities with focus in biological assets have been analyzed as well the opinions of the accountants compiling these statements have been used to draw the conclusions of this paper.

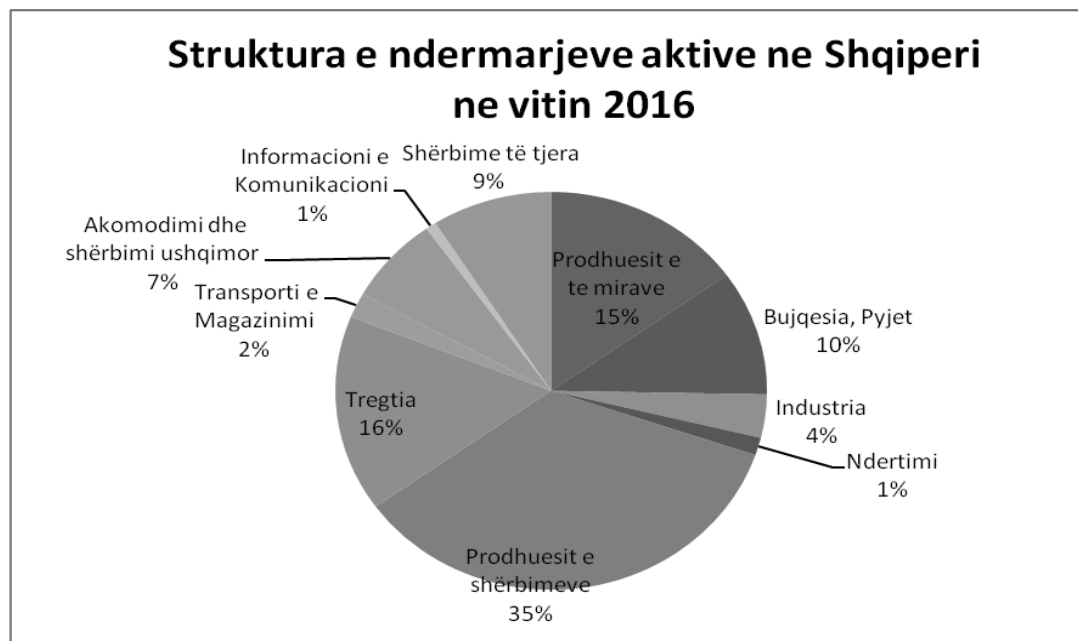
Literature review has brought the challenges and insights on biological assets recognitions and evaluations in other countries. Finally we bring some recommendations in order to improve the accounting practices in agriculture.

Keywords: *entities with biological assets, fair value model, cost model, national accounting standard, international accounting standard.*

1. Hyrje

Në vendin tonë bujqësia vlerësohet si një sektor mjaft i rëndësishëm i ekonomisë sipas të dhënave të Institutit të Statistikave, Regjistri i Ndërmarrjeve (INSTAT) (1), kjo bazuar në kontributin e saj me rreth 18.9% në Produktin e Përgjithshëm Bruto, ka të punësuar 47.8% të popullsisë dhe punohet vetëm 24.31% e tokës bujqësore. Megjithatë vërehet se ritmet e rritjes së këtij sektori janë më të ulëta se ato të rritjes ekonomike të deklaruar nga qeveria. Është kjo arsyeja që nisur nga zhvillimet e fundit në kontekstin e sfidave të integritetit europian, bujqësia po shihet si një prioritet gjithnjë në zhvillim që synon në prodhimin dhe tregtimin e produkteve të shëndetshme.

Njësitë ekonomike të vogla dhe të mesme në sektorin e bujqësisë kanë një rol të rëndësishëm në uljen e varfërisë dhe në zhvillimin ekonomik të vendit. Në vitin 2016, sipas INSTAT (1), raportohet se 10% e njësive ekonomike veprojnë në fushën e bujqësisë, siç shikohet në grafikun 1. Duhet që këto njësi të zhvillojnë më shumë aktivitetin e tyre bujqësor dhe blegtoral. Sa më shumë të orientohen këto aktivitete drejt tregtimit, aq më shumë do të kenë nevojë për shpërndarje informacioni dhe përdorim të vlerës së drejtë në vlerësimin e aktiveve biologjike.



Grafiku nr. 1. Struktura e njësive ekonomike në Shqipëri, Burimi: INSTAT

Si në çdo degë tjetër të ekonomisë, edhe sektori i bujqësisë raporton rregullisht aktivitetin e tij. Në vitet e fundit ndryshimet e ndodhura në fushën e raportimit kanë prekur edhe këtë sektor. Zhvillimet e brendshme dhe të jashtme nxorën në pah përshtatjen dhe harmonizimin, për të kaluar gradualisht tek implementimi i standardeve ndërkombëtare të kontabilitetit dhe të raportimit financiar. Vështirësitë dhe kostot për të implementuar versionin e plotë të tyre bënë që të hartoheshin standardet lokale dhe njësitet ekonomike do të raportonin në mënyrë të diferencuar sipas përcaktimeve të bëra në ligjin nr. 9228, datë 29.04.2004 “Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare”, i ndryshuar me ligjin nr. 9477, datë 09.02.2006, si dhe në VKM nr. 742, datë 07.11.2007 “Kriteret e përzgjedhjes së njësive ekonomike që duhet të zbatojnë standardet ndërkombëtare të kontabilitetit”.

Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit, pas krijimit të tij në vitin 2004, hartoi dhe publikoi Standardet Kombëtare të Kontabilitetit, midis të cilave ishte edhe SKK 13 për aktivet biologjike. Ky standard u hartua i orientuar nga SNK 41. Me qëllimin e mirë për të lehtësuar barrën e raportimit financiar dhe uljen e kostos së kontabilitetit, u caktua që aktivet biologjike të mateshin vetëm sipas modelit të kostos. Në korrik të vitit 2014 pësojnë ndryshime edhe vetë SKK-të, me datë efektive 1 janar 2015. SKK 13 i përmirësuar, për pjesën e aktiveve biologjike, lejon vlerësimin e tyre me modelin e vlerës së drejtë, por pa përjashtuar metodën e skontimit të flukseve. Një ndryshim shumë pozitiv tek SKK e përmirësuar është vlerësimi i prodhimit bujqësor jo më me kosto historike, por me vlerë të drejtë.

Ndryshimi i standardit për aktivet biologjike përfshin edhe pjesën e raportimit. Referuar SKK 2 *Paraqitja e Pasqyrave Financiare – i përmirësuar*, Shtojca 1 *Pasqyra e Pozicionit Financiar (Bilanci)* aktivet biologjike afatgjata paraqiten si zë më vete (2). Kurse aktivet biologjike afatshkurtra dalin si nën zë tek pjesa e klasifikimit të inventarëve. Kjo paraqitje ngre pikëpyetje për faktin se si mund të klasifikohen aktivet biologjike afatshkurtra si inventar kur mënyra e tyre e vlerësimit është e ndryshme.

Për qëllim të raportimit financiar, të gjitha njësitet ekonomike të regjistruara pranë organeve

tatimore duhet që për njohjen dhe vlerësimin e aktive biologjike të përdorin standardin kontabël të kontabilitetit të përmirësuar 13 (3). Zbatimi i këtij standardi është i rëndësishëm, duke e bërë të krahasueshëm informacionin kontabël mbi aktivet biologjike të ofruara nga këto shoqëri tregtare që ushtrojnë aktivitet ekonomik në fushën e aktiveve biologjike. Qëllimi kryesor i këtij punimi është të theksojë problemet që hasen në praktikën kontabël të evidencës së aktiveve biologjike.

2. Rishikimi i literaturës

Në punimet e autorëve shqiptarë nuk ka reflektim të ndryshimeve dhe zbatimit të vlerës së drejtë në vlerësimin e aktiveve biologjike të njësitë ekonomike. Sektori i bujqësisë zë një vend të rëndësishëm në të ardhurat kombëtare dhe vitet e fundit vërehet një rritje e njësive ekonomike me aktivitet bujqësor. Këtë mangësi në praktikën kontabël e theksojnë dhe autorë të ndryshëm të huaj, punimet e të cilëve lidhen me zbatimin e IAS 41 në bujqësi. Feleaga (4) thekson ndryshimet që ka sjellë zbatimi i IAS në bujqësi dhe përmirësimet e krahasueshmërisë së pasqyrave financiare të njësive në sektorin bujqësor.

Zhvillimi i kontabilitetit në vendet e Bashkimit Evropian ka pësuar ndryshime të rëndësishme pasi u vunë në zbatim Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit (SNK) dhe Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar. Ndryshimet që ekzistojnë midis rregullave kontabël të zbatuara në vendet e Bashkimit Evropian pengonin një raportim financiar të besueshëm dhe të krahasueshëm. Direktivat e iniciuara nga Bashkimi Evropian, të tilla si direktiva e Katërt, Shtatë dhe Tetë, luajtën një rol të rëndësishëm në vendosjen e rregullave të reja mbi kontabilitetin. Sipas direktivës së Katërt, të gjitha aktivet, detyrimet dhe rezultati financiar duhet të vlerësohen në kuadër të konceptit të vlerës së drejtë.

Në një përmbledhje të studimeve të bëra në Turqi në lidhje me zbatimin e SNK 41 për njohjen dhe vlerësimin e aktiviteteve biologjike, autori Duman (5) ka theksuar disa nga problemet dhe sfidat që hasen gjatë zbatimit të këtij standardi. Si një gjetje e këtij punimi vlen të theksohet fakti që në Turqi matja e aktiviteteve bujqësore bëhet sipas parimit të kostos kur raportohet pranë organeve tatimore dhe me vlerën e drejtë në rregulloret e SNK 41 (5). Athanasios (6) shqyrtoi ndryshimet midis praktikave kontabël në praktikë dhe informacionit kontabël në sektorin bujqësor në Greqi dhe arriti në përfundimin se fermat janë kryesisht me madhësi të vogël, të drejtuara nga familja, kanë trajnime të kufizuara në kontabilitet dhe financë, nuk kanë evidencë kontabël në lidhje me të drejtat dhe detyrimet e konstatuara, operojnë vetëm me anë të sistemit monetar, dhe raportojnë vetëm për efekt të tatimeve.

3. Metodologjia e kërkimit

Për të realizuar objektivat e këtij punimi do të analizohen pasqyrat financiare të njësive ekonomike të regjistruara si shoqëri tregtare pranë Qendrës Kombëtare të Biznesit (QKB). Për të analizuar pasqyrat financiare të hartuara nga njësitë ekonomike të cilat veprojnë në sektorin e bujqësisë, është përdorur si kod NIPT i tyre në adresën elektronike të faqes së QKB si në vijim http://www.qkr.gov.al/nrc/Kerko_Per_Subjekt.aspx. Me anë të kësaj adrese elektronike janë shfletuar ekstratet historike të njësive ekonomike me status person juridik dhe më pas janë analizuar pasqyrat e tyre financiare. Gjithsej persona juridik të regjistruar në QKB, të cilët veprojnë në industrinë e bujqësisë, blegtorisë dhe peshkimit, janë 240. Midis tyre ka njësi ekonomike të cilat janë klasifikuar gabimisht si të tilla pasi veprojnë në tjetër sektor. Numri i tyre arrin në 35 njësi ekonomike ose 14.6%. Në këtë mënyrë numri i personave juridikë të regjistruar në QKB dhe që veprojnë realisht në sektorin

e bujqësisë, blegtorisë dhe peshkimit është 205 njësi ekonomike. Të gjitha këto njësi kanë zbatuar standardet kombëtare të kontabilitetit për hartimin e pasqyrave të tyre financiare. Këto pasqyra financiare janë analizuar nën këndvështrimin e përdorimit të SKK 13. Analiza e përmbajtjes së këtyre pasqyrave është përdorur për të vënë në pah problemet që hasen gjatë raportimit të aktiveve biologjike në njësitë ekonomike shqiptare.

4. Analiza dhe rezultatet e kërkimit

4.1 Njësitë ekonomike të regjistruara si shoqëri tregtare

Njësi ekonomike të regjistruara me aktivet në sektorin e bujqësisë janë 127. Prej tyre kanë depozituar dhe publikuar pasqyra financiare vetëm 36 njësi ekonomike ose 28.3%. Njësitë ekonomike të tjera ose kanë publikuar pasqyra financiare më të fundit duke filluar nga viti 2014 dhe më herët në 23 raste, ose nuk kanë të publikuar asnjë pasqyrë financiare në 68 raste.

Nga njësitë ekonomike në sektorin e bujqësisë të cilat kanë të publikuara pasqyra financiare për vitin 2015, kanë paraqitur të klasifikuar në zëra më vete aktivet biologjike afatshkurtra dhe aktivet biologjike afatgjata vetëm 4 njësi ekonomike nga 36, ose 11.1%. Prej tyre kanë përdorur si model vlerësimi të aktiveve biologjike modelin e vlerës së drejtë 0 njësi ekonomike. Të gjitha njësitë ekonomike të cilat veprojnë në sektorin e bujqësisë dhe kanë publikuar pasqyra financiare për vitin 2015, nuk e kanë përdorur fare modelin e vlerës së drejtë për vlerësimin e aktiveve të tyre biologjike. Njësi ekonomike të cilat veprojnë në sektorin e blegtorisë janë regjistruar 45. Prej tyre kanë publikuar pasqyra financiare vetëm 24 ose 53.3%, pjesa tjetër, 21 njësi, nuk kanë publikuar pasqyrat financiare.

Nga njësitë të cilat kanë publikuar informacion financiar, vetëm 4 njësi ose 16.7% i kanë paraqitur të klasifikuar në zëra më vete aktivet biologjike afatshkurtra dhe aktivet biologjike afatgjata. Në të gjitha rastet vlerësimi i këtyre aktiveve është bërë me modelin e kostos historike, pa e përdorur në asnjë rast modelin e vlerës së drejtë.

Njësi ekonomike të cilat veprojnë në sektorin e peshkimit, janë regjistruar 33. Prej tyre kanë publikuar pasqyra financiare vetëm 13 ose 39.4%, pjesa tjetër, 20 njësi, nuk kanë publikuar pasqyrat financiare.

Nga njësitë të cilat kanë publikuar informacion financiar, vetëm 1 njësi ose 7.7% i kanë paraqitur të klasifikuar në zëra më vete aktivet biologjike afatshkurtra dhe aktivet biologjike afatgjata. Në të gjitha rastet vlerësimi i këtyre aktiveve është bërë me modelin e kostos historike, pa e përdorur në asnjë rast modelin e vlerës së drejtë edhe në sektorin e peshkimit.

Në mënyrë të përmbledhur të dhënat e mësipërme paraqiten si në tabelën nr 2 në vijim:

Tabela nr. 2. Njësitë ekonomike dhe raportimi financiar.

Sektori	Njësi	PF të publikuara	Klasifikim i zërave	Kosto Historike
Bujqësia	127	36	4	4
Blegtoria	45	24	4	4
Peshkimi	33	13	1	1
Totali	205	73	9	9

Burimi: Llogaritje të autorëve

Nga të gjitha njësitë ekonomike të regjistruara, vetëm 35.6% e tyre i publikojnë pasqyrat financiare, dhe nga këto 12.3% i paraqesin më vete aktivet biologjike në postet përkatëse të pasqyrës së pozicionit financiar. Në asnjë rast aktivet biologjike nuk janë vlerësuar me modelin e vlerës së drejtë. Në të gjitha rastet aktivet biologjike janë vlerësuar sipas modelit të koston.

4.2 Analiza e problematikës së hasur

Siç vihet re në përmbajtjen e pasqyrave financiare të njësive ekonomike me aktivitet bujqësinë, asnjë prej tyre nuk ka përdorur vlerën e drejtë për vlerësimin e vlerës së aktiveve biologjike, por kanë përdorur modelin e koston historike. Në vijim ne kemi kontaktuar me disa ekspertë të cilët auditojnë pasqyrat financiare të njësive ekonomike me aktivitet bujqësor. Në përgjigje të një pyetësori me pyetje të hapura, kemi nxjerrë disa problematika që ata theksuan dhe të cilat do të shërbejnë si rekomandime për ndryshime.

Së pari, këto njësi nuk kanë mundur të përdorin vlerën e drejtë për vlerësimin e aktiveve biologjike sepse nuk ka një treg aktiv nga i cili drejtimi mund të sigurojë një informacion të besueshëm dhe me kosto të ulët. Mungesa e një tregu aktiv sipas standardit kërkon vlerësim të informacionit të tregut dhe një analizë të treguesve në ekonomi, si dhe kushtet e raportimit të periudhave të mëparshme. Nëse ekonomia ka tregues të qëndrueshëm, mund të përdoren çmimet e fundit në vlerësimin e vlerës së drejtë. Të gjitha këto mundësi përshkruhen në lidhje me përcaktimin e vlerës së drejtë, por në praktikë kjo ngelet vetëm në kuadër të opinioneve të drejtuesit dhe nëse do të kërkohej opinion i një audituesi, atëherë do të kishim një kosto të lartë, gjë që nuk i përmbush kriteret e përcaktimit të vlerës së drejtë.

Së dyti, nuk ekzistojnë rregulla dhe udhëzime të mirëfillta në lidhje me veçoritë që paraqesin aktivet biologjike, si dhe një plan llogarish për të bërë një pasqyrim të krahasueshëm midis njësive ekonomike.

Së treti, ka mungesë të udhëzimeve në lidhje me politikat ose procedurat kontabël që duhet të ndjekin këto njësi ekonomike. Çfarë metode duhet të përdoret për amortizimin e aktiveve biologjike afatgjata, në cilat raste ato amortizohen, cilat norma duhet të përdoren, në cilat faza bëhet kalimi si rezultat i ndryshimeve fizike dhe sasiore të kafshëve, çfarë normash duhet të përdoren.

Së katërti, kontabilistët theksuan mungesën e trajnimeve dhe materialeve shpjeguese. Aq më tepër në shënimet shpjeguese të standardit të përmirësuar SKK 13, shembujt e marrë në shqyrtim nuk reflektojnë realitetin e bujqësisë në Shqipëri si shembulli i drurit të kakaos.

Së pesti, legjislacioni fiskal në Shqipëri nuk përputhet me specifikat që kërkon trajtimi kontabël i aktiveve biologjike në standard. Ndryshimet që vijnë si rezultat i matjes me vlerën e drejtë, përmbledhen në Pasqyrën e të Ardhurave dhe Shpenzime duke rritur vlerën e rezultatit ose e kundërta.

5. Përfundime

Në këtë punim ne trajtuam problematikën e organizimit kontabël të njësive ekonomike në Shqipëri, dhe veçanërisht vështirësitë që hasen gjatë trajtimit të aktiveve biologjike, si dhe modeli i përdorur në vlerësim. Me qëllim që kontabiliteti të jetë një mjet i rëndësishëm i drejtimit, mendojmë se duhet të bëhen disa ndryshime në standardin kombëtar të kontabilitetit mbi aktivet bujqësore 13. Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit duhet të sigurojë manuale në formën e udhëzimeve mbi praktikat kontabël të aktiveve biologjike. Njëkohësisht, trajnime mbi përdorimin e SKK 13 do të shërbenin për një përdorim më të saktë në praktikë të këtij standardi.

Në vijimësi të materialeve të siguruara nga KKK, një listë e llogarive në lidhje me aktivitetet

bujqësore duhet të mbajë parasysh të gjitha veçoritë e këtij sektori.

Një tjetër aspekt i cili duhet të studiohet dhe të rekomandohet nga studiuesit e fushës, është edhe përdorimi i modelit të vlerës së drejtë dhe efektit të këtij përdorimi për efekt të tatimeve. Të gjitha njësitë ekonomike që veprojnë në Shqipëri, nuk kanë mundësinë praktike për të përdorur vlerën e drejtë.

Një tjetër rekomandim do të ishte edhe informacion në lidhje me llogaritjen e kostos. Mënyra dhe teknika të shpërndarjes së shpenzimeve të përgjithshme do t'u jepnin mundësi drejtuesve të kishin gjykime më të sakta në lidhje me kostot në bujqësi dhe blegtori.

6. Referenca

1. Instituti i statistikave, Regjistri i Ndërmarrjeve [Raport vjetor], 2016, fq. 9-10, <http://www.instat.gov.al/al/publikime/>, Tiranë, Albania.
2. Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit, Standardet Kombëtare të Përmirësuara, SKK 02 Paraqitja e Pasqyrave Financiare - i përmirësuar, 2014, fq. 3-4, paragrafi 10 <http://kkk.gov.al>, Tiranë, Albania.
3. Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit, Standardet Kombëtare të Përmirësuara SKK 13 Aktivitet Biologjike dhe marrëveshjet konçesionare - i përmirësuar, 2014, fq. 3-5, (paragrafi 12,14,15) <http://kkk.gov.al>
4. Feleaga&Raileanu, V2012. IAS implementation challenges-the case of Romania, World academy of sciences, engineering and technology, 63:415-418.
5. Duman H., Özpeynirci R & İçerli M. Agricultural activities – TAS 41, International journal of academic research in accounting, 2012;2;118-131.
6. Athanasios, V Stergios A & Laskaridou E C, The importance of information through accounting practice in agricultural sector, Journal of social sciences, 2010;2;221-228.