

UNIVERSITETI I EVROPËS JUGLINDORE
SOUTH-EAST EUROPEAN UNIVERSITY
УНИВЕРЗИТЕТ НА ЈУГОИСТОЧНА ЕВРОПА



FAKULTETI I BIZNESIT DHE EKONOMISË
FACULTY OF BUSINESS AND ECONOMY
ФАКУЛТЕТ ЗА БИЗНИС И ЕКОНОМИЈА

STUDIMET PASDIPLOMIKE – CIKLI I DYTË

TEZA:

**“FITIMI I TATUESHËM KUNDREJT FITIMIT KONTABËL: NJË ANALIZË
EMPIRIKE PËR KOMPANITË NË RAJONIN E SHKUPIT PËR PERIUDHËN
2014-2017”**

KANDIDATI:

Besarta Xhoni

MENTORI:

Doc. Dr. Fitim Deari

Tetovë, dhjetor, 2019

Deklarata e origjinalitetit

Unë, Besarta Xhoni, me përgjegjësinë time më të lartë deklaroj që ky punim me titull ***“Fitimi i tatueshëm kundrejt fitimit kontabël: Një analizë empirike për kompanitë në Rajonin e Shkupit për periudhën 2014-2017”*** përfaqëson punimin tim origjinal, është shkruar prej meje, përveç rasteve të citateve dhe referencave të tjera. Ky punim nuk është përdorur më parë në këtë Universitet dhe nuk është prezantuar asnjëherë para një institucioni tjetër për vlerësim.

Besarta Xhoni

Tetovë, 2019

Mirënjohje dhe falënderime

Unë do të doja të shpreh mirënjohjen dhe falënderimet e mia mentorit tim Doc. Dr. Fitim Deari që më ka këshilluar, udhëzuar, motivuar dhe që më ka mbështetur gjatë gjithë kohës së këtij hulumtimi, duke bërë kështu të mundur që ta përfundoj këtë tezë me sukses.

Gjithashtu do të doja të falënderoj edhe anëtarët e komisionit të tezës: Prof. Dr. Rofi Osmanin dhe Prof. Asoc. Dr. Jeton Mazllamin për të gjitha idetë, këshillat dhe sugjerimet e tyre. Në fund, një falënderim i rëndësishëm i takon familjes për përkrahjen e pakursyer gjatë gjithë viteve të studimeve.

Abstrakti

Informacioni kontabël i përpiluar nga sistemi i kontabilitetit duhet të jetë në formë dhe përmbajtje sa më i kuptueshëm për vendimmarrësin. Marrja parasysh e aspekteve dhe kërkesave ligjore dhe reflektimi i tyre në informacionin kontabël është e një rëndësie të veçantë që padyshim do të efektuojë edhe vendimmarrjen afariste. Në vende të ndryshme zbatohen përgjithësisht praktika të ndryshme kontabël dhe kjo e bën më të vështirë krahasimin e treguesve financiarë sidomos për investitorin e huaj. Për shembull, rezultati financiar i raportuar në bilancin e suksesit nuk është doemos i njëjti me rezultatin e raportuar në bilancin tatimor siç është në rastin e RMV-së.

Pikërisht, ky punim masteri përqendrohet në analizën dhe studimin e të dhënave empirike për të dëshmuar apo konstatuar nëse fitimi i tatueshëm dallon nga fitimi kontabël dhe për pasojë nëse norma efektive tatimore është realisht 10% siç edhe deklarohet zyrtarisht.

Studimi ngërthen analizën e të dhënave empirike–kontabël për periudhën 2014-2017 të një mostre të kompanive që ushtrojnë aktivitetin afarist në rajonin e Shkupit. Gjithsej janë analizuar 31 kompani të cilat ushtrojnë aktivitetin afarist në sektorin e prodhimit, tregtisë dhe shërbimeve.

Punimi tregon se në rastin e kompanive të zgjedhura dhe analizuara, norma e tatimit në fitim realisht nuk është vetëm 10% ashtu siç deklarohet, por paguhet shumë më shumë sesa kjo përqindje. Në punim janë evidentuar disa faktorë që mund të influencojnë këtë ndryshim të tillë si: politikat kontabël dhe menaxhuese të vetë kompanisë, niveli i shpenzimeve dhe i të ardhurave, lloji i veprimtarisë afariste, etj. Më tej, rezultatet tregojnë se kompanitë që operojnë në degën–sektorin e shërbimeve paguajnë shumë më shumë tatim në fitim në krahasim me kompanitë që ushtrojnë veprimtari tjera afariste.

Rasti më i theksuar evidentohet në vitin 2016 kur norma efektive e tatimit në fitim arrinë në 73%. Andaj, përgjithësisht shpenzimet e papranuara për efekt tatimor të njohur si “shpenzime luksoze” rezultojnë të jenë një nga problemet kryesore dhe që për pasojë ka rezultuar në pagesa shtesë të tatimit në fitim.

Fjalët kyçe: fitimi kontabël, fitimi tatimor, treguesit financiar, informacioni kontabël.

Abstract

The accounting information compiled by the accounting system should be in form and content as comprehensible to the decision maker. Considering the legal aspects and requirements and their reflection in accounting information is of particular importance which will undoubtedly affect business decision making. Different accounting practices are generally applied in different countries and this makes it difficult to compare financial ratios especially for the foreign investor. For example, the financial result reported in the income statement is not necessarily the same as the result reported in the tax report as in the case of RNM.

Specifically, this master thesis focuses on analyzing and studying empirical data to prove or ascertain whether taxable profit differs from accounting profit and, consequently, whether the effective tax rate is actually 10% as formally stated.

The study incorporates the analysis of empirical-accounting data for the period 2014-2017 of a sample of companies operating in the Skopje region. A total of 31 companies operating in the production, trade and services sectors were analyzed.

The paper shows that in the case of the companies selected and analyzed the profit tax rate is not really just 10% as stated, but it is paid far more than this percentage. This paper identifies several factors that may influence this change, such as the accounting and management policies of the company itself, the level of expenses and revenues, the type of business activity, etc. Further, the results show that companies operating in the service sector pay considerably more profit tax than companies operating other business activities.

The most prominent case is identified in 2016 when the effective profit tax rate reaches 73%. Therefore, generally unrecognized tax expense known as “luxury expenses” turns out to be one of the major problems and has consequently resulted in additional income tax payments.

Keywords: accounting profit, taxable profit, financial ratios, accounting information.

Апстракт

Сметководствените информации составени од сметководствениот систем треба да бидат во форма и содржина што е разбирлива за носителот на одлуката. Разгледувањето на правните аспекти и барањата и нивниот одраз во сметководствените информации е значење особено од што несомнено ќе влијае на донесувањето на деловни одлуки. Различни сметководствени практики генерално се применуваат во различни земји и ова го отежнува споредувањето на финансиските показатели, особено за странскиот инвеститор. На пример, финансискиот резултат пријавен во билансот на успех не е нужно да биде ист како резултатот пријавен во даночниот биланс како во случајот на РСМ.

Поточно, оваа магистерска теза се фокусира на анализа и проучување на емпириски податоци за да докаже или утврди дали оданочливата добивка се разликува од сметководствената добивка и, следствено, дали ефективната даночна стапка е всушност 10%, како што е формално наведено.

Студијата вклучува анализа на емпириско-сметководствени податоци за периодот 2014-2017 година на примерок од компании кои работат во регионот на Скопје. Беа анализирани вкупно 31 компанија кои работат во секторот на производство, трговија и услуги.

Трудот покажува дека во случајот на избраните и анализираниите компании, стапката на данок на добивка не е само 10% како што е наведено, но се плаќа многу повеќе од овој процент. Овој труд идентификува неколку фактори кои можат да влијаат на оваа промена, како што се сметководствените политики за управување на самата компанија, нивото на расходите и приходите, видот на деловната активност и така натаму. Понатаму, резултатите покажуваат дека компаниите кои работат во услужниот сектор плаќаат значително поголем данок на добивка од компаниите што работат други деловни активности.

Најистакнатиот случај е идентификуван во 2016 година кога ефективната стапка на данок на добивка достигнува 73%. Затоа, генерално непризнаениот даночен трошок познат како „луксузен трошок“ се покажува како еден од најголемите проблеми и, следствено, резултираше во дополнителни плаќања за данок на доход.

Клучни зборови: сметководствена добивка, оданочена добивка, финансиски показатели, сметководствени информации.

Lënda e hulumtimit

Dy dekadave të fundit ekonomia në Republikën e Maqedonisë së Veriut ka pësuar ndryshime të shumta, përfshirë këtu edhe fushën e kontabilitetit, raportimit financiar dhe tatimeve. Më tej, siç dihet, informacioni kontabël ndihmon vedimarrjen menaxheriale në njësitë e biznesit apo entitetet kontabël publike. Andaj, një informacion sa më i saktë duke marrë në konsideratë edhe këto ndryshime, do të çonte edhe në një vendimmarrje sa më të saktë, në radhë të parë afariste, por edhe makroekonomike.

Padyshim që informacioni kontabël u adresohet përdoruesve të brendshëm dhe/ose të jashtëm. Studimet kanë treguar se dhënia e një informacioni të besueshëm dhe transparent për pretendentët ul informalitetin në vend si dhe eliminon korrupsionin (për më shumë shih: Qurku, 2013: 10).

Informacioni i raportuar nga bilancet dhe treguesit financiarë padyshim që janë të prekur edhe nga efektet fiskale të paraqitur në bilancin tatimor. Në anën tjetër, tatimi në fitim si lëmi në vete ka pësuar ndryshime prej vitit në vit. Përveç shkallës tatimore, ndryshime kanë ndodhur edhe në strukturën e përlogaritjes, madje së fundi, Drejtoria për të Ardhura Publike (DAP) prezantoi formularin e ri të bilancit tatimor. Të gjitha këto ndryshime gjykohet se bëhen edhe si rezultat i luftimit të ekonomisë së zezë, përkatësisht fshehjes së pazarit ditor të kompanive. Por, për atë se sa realisht kjo ka ndryshuar dhe si është reflektuar në informacionin kontabël, do të mundohemi të përgjigjemi duke shqyrtuar të dhënat për rastin studimor gjatë periudhës 2014-2017 të marrë për analizë në këtë punim.

Hipotezat

Në kuadër të lëndës hulumtuese, sigurisht që mund të dalin më shumë hipoteza të cilat mund të testohen, verifikohen apo hidhen më tej. Por, nga studimet e realizuara empirike në vende të ndryshme dhe në funksion të objektivave të këtij punimi master, i paraqesim në vijim dy hipoteza bazë:

1 – Niveli i tatimit në fitim të kompanive është më i lartë se 10% si pasojë e tatimit shtesë të shpenzimeve operative bazuar në ligjin për tatim në fitim në Maqedoni.

2 – Zgjedhja e mënyrës së aplikimit të tatimit në fitim nga kompanitë e vogla me normën 1% të të hyrave të përgjithshme ose normës së tatimit në fitim 10% efektuon gjendjen dhe performancën financiare të tyre.

Metodologjia e hulumtimit

Metodologjia e hulumtimit në këtë punim masteri bazohet në një sërë hapash, procedurash, teknikash dhe metodash hulumtuese specifike dhe në përputhje me problematikën përkatëse.

Ky punim i masterit ndjek një metodologji të tillë hulumtuese që nisët nga e përgjithshmja tek konkretja. Pra, duke u nisur çfarë është gjetur në rastet tjera (vendet apo mostrat tjera), ndryshimet ligjore dhe reflektimi i tyre në kontabilitet e deri tek rezultatet mjaft analitike dhe të dobishme për vendimmarrjen e ardhshme.

Në radhë të parë jepen objektivat e përgjithshme dhe specifike se ç'farë pretendohet të arrihet në këtë studim, metodat dhe teknikat që do të përdoren, të dhënat e përgjithshme dhe specifike të këtij studimi, analiza e tyre si dhe në fund - interpretimi i rezultateve.

Rezultatet e gjetura nuk kanë për qëllim përgjithësimi për të gjithë kompanitë në Republikën e Maqedonisë së Veriut, por ato ngelin të vlefshme në kuadër të mostrës dhe periudhës së zgjedhur. Kështu që pretendohet të hedhet dritë mbi konstatimin nëse realisht norma e tatimit në fitim është 10%, apo më e lartë ose më e ulët se 10%.

Burimet e të dhënave vijnë në radhë të parë nga bilancet e kompanive të zgjedhura për analizë në këtë studim dhe si të tillë, ato në radhë të parë procesohen përmes programit Excel. Kompanitë ushtrojnë aktivitetin në tri degë industriale dhe zgjedhja është bërë në bazë të disponibilitetit të të dhënave kontabël. Të dhënat e zgjedhur në këtë studim janë të dhëna bazë-primare dhe si të tilla ato në dijeninë tonë nuk janë përpunuar më parë në kontekst të problematikës dhe temës së zgjedhur në këtë punim masteri – fitimi i tatueshëm kundrejt fitimit kontabël.

Në vazhdim, punimi i masterit mbështetet padyshim edhe në literaturën dhe hulumtimet në fushën e kontabilitetit dhe financave, por fokusi nuk është vetëm perspektiva teorike. Përveç kësaj, shfrytëzohen edhe publikime të tjera me karakter ligjor, tatimor dhe kontabël në problematikën e caktuar në RMV-në, Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit dhe Raportimit Financiar (SNK/SNRF), publikimet nga kompanitë e konsulencës kontabël, Drejtori e të Ardhurave Publike (DAP), etj.

Shkurtesat e përdorura në këtë punim në radhitjen alfabetike:

AOP-Shifra të klasifikimit të kontove të grupuara nga pozicionet individuale që përdoren në bilancet vjetore.

BT-Bilanci Tatimor

DAP-Drejtoria e të Ardhurave Publike

DB VP-Formulari i Bilancit tatimor për të tatimimin e të ardhurave totale (1%)

DB-Formulari për Bilancin Tatimor

DTM-Drejtoria e Tatimpaguesve të Mëdhenj (DGDO)

IHD-Investimet e Huaja të Drejtpërdrejta

MDB-Përqindja e rritjes kumulative të çmimeve mesatare të shitjes me pakicë

NKD-Ndarja nacionale e veprimtarive

RMV-Republika e Maqedonisë së Veriut

SNK-Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit

SNRF-Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar

SPD-Struktura e të hyrave sipas veprimtarive (Raport vjetor)

THP-Të hyrat e përgjithshme të kompanisë

Lista e tabelave:

Tabela nr.1. Të hyrat nga tatimet në buxhetin e Republikës së Maqedonisë

Tabela nr.2. Të hyrat nga tatimi.

Tabela nr.3. Struktura e të hyrave buxhetore të vitit 2014

Tabela nr.4. Krahasimi i strukturës së tatimit në fitim me periudhat tjera

Tabelanr.5. Tatimi në fitim sipas Bilancit tatimor (Formulari DB), në shumën totale shtetërore

Tabela nr.6. Përlllogaritja e akontacionit mujor për tatimin në fitim

Tabela nr.7. Shqyrtimi i kontove sintetike të përshkuara nga plani kontabël lidhur me zbatimin e SNK 12.

Tabela nr.8. Zërat bilancor në Shifra AOP

Tabela nr.9. Bilanci tatimor (Formulari DB) i shoqërisë tregtare për vitin 2016

Tabela nr.10. Përqindja e tatimit në fitim, për vitin 2014 në mostrën e zgjedhur për Rajonin e Shkupit.

Tabela nr.11. Përqindja e tatimit në fitim, për vitin 2015 në mostrën e zgjedhur për Rajonin e Shkupit.

Tabela nr.12. Përqindja e tatimit në fitim, për vitin 2016 në mostrën e zgjedhur për Rajonin e Shkupit.

Tabela nr.13. Përqindja e tatimit në fitim, për vitin 2017 në mostrën e zgjedhur për Rajonin e Shkupit.

Tabela nr.14. Analiza e trendit- Bilanci tatimor (tatimi në fitim)

Tabela nr.15. Analiza e trendit- Bilanci i suksesit (Të hyrat e përgjithshme)

Tabela nr.16. Intervali i tatimit real në fitim sipas sektorëve

Tabela nr.17. Fragment nga Bilanci tatimor i Saraj Grup për vitin 2017

Tabela nr.18. Fragment nga Bilanci i supozuar tatimor i Alteks për vitin 2016

Tabela nr.19 Rezultatet nga fitimi margjinal, ROA dhe ROE

Tabela nr.20. Mesatarja e tatimit në fitim sipas viteve

Lista e figurave:

Figura nr.1. Struktura e tatimit në fitim në %

Figura nr.2. Struktura mujore e tatimit në fitim

Figura nr.3. Struktura e tatimit në fitim në periudhën 2014-2016

Figura nr.4. Modeli i vendimit për themelimin e të drejtës për shfrytëzimin e riinvestimit të fitimit

Figura nr.5. Përdoruesit e informacionit kontabël

Figura nr.6. Dinamika e analizës së trendit për Bilancin tatimor (tatimi në fitim)

Figura nr.7. Dinamika e analizës së trendit për Bilancin e suksesit (Të hyrat e përgjithshme)

Figura nr.8. Mesatarja e tatimit në fitim për kompanitë në Rajonin e Shkupit

PËRMBAJTJA

Deklarata e origjinalitetit	2
Mirënjohje dhe falënderime	3
Abstrakti	4
Abstract	5
Апстракт	6
KREU 1: HYRJE	14
1.1. Rëndësia e punimit	15
1.2. Qëllimi i punimit	17
1.3. Identifikimi i problemit	18
KREU 2: RISHIKIMI I LITERATURËS	23
2.1. Disa të dhëna statistikore për tatimin në fitim	25
2.2. Rishqyrtimi i aspekteve ligjore për tatimin në fitim	33
2.3. Përdoruesit e informacionit kontabël dhe pasqyrat financiare	39
2.4. Përlllogaritja e fitimit të tatueshëm dhe kontabël	44
KREU 3: METODOLOGJIA E HULUMTIMIT	49
3.1. Përshkrimi dhe burimi i të dhënave	49
3.2. Pyetjet dhe hipotezat e hulumtimit	57
3.3. Metodologjia e hulumtimit	57
KREU 4. ANALIZA DHE DISKUTIMI I REZULTATEVE	59
4.1. Qëllimet dhe llojet e analizave	59
4.2. Analiza e trendit – bilanci tatimor	59
4.3. Analiza e trendit – bilanci i suksesit	63
4.4. Analiza sektoriale	65
4.5. Analiza me skenarë	66
4.6. Gjetjet dhe interpretimi i rezultateve	72
4.7. Përmbledhje e rezultateve dhe implikimi afarist	74
KREU 5: PËRFUNDIME, REKOMANDIME DHE KUFIZIMET E PUNIMIT	76
5.1. Përfundime dhe rekomandime	76
5.2. Kufizimet e punimit dhe hulumtimet e ardhshme	77
BIBLIOGRAFIA / REFERENCAT	79
SHTOJCA	83

KREU 1: HYRJE

Tatimet dhe taksat përbëjnë një fushë hulumtimi jo vetëm nga sektori publik por edhe bizneset janë të interesuar për analizën e tyre. Qëllimi i studimit të tatimeve nuk është vetëm nga perspektiva e bizneseve të vendit, por gjithashtu nga investitorët e huaj. Andaj, sidomos në kushtet e globalizimit, tatimet e drejtpërdrejta përbëjnë fushën tatimore ku vendet zhvillojnë konkurrencën midis tyre për të qenë më atraktive për investitorët e huaj.¹

Dy dekadave të fundit ekonomia në Republikën e Maqedonisë ka pësuar ndryshime të shumta, përfshirë këtu edhe fushën e kontabilitetit dhe raportimit financiar. Informacioni kontabël ndihmon vendimmarrjen menaxheriale, në njësitë e biznesit apo entitetet kontabël. Andaj, një informacion sa më i saktë do të çonte edhe në një vendimmarrje sa më të saktë, në radhë të parë afariste. Si e tillë kjo informatë u adresohet përdoruesve të brendshëm dhe jashtëm. Studimet kanë treguar se dhënia e një informacioni të besueshëm dhe transparent për pretendentët ulë informalitetin në vend si dhe eliminon korrupsionin (Qurku, 2013: 10).

Padyshim që individëve dhe bizneseve u kërkohet të paguajnë lloje të ndryshme të taksave dhe tatimeve, si taksat e administrative, taksat komunale, tatimi në pronë, tatimi në fitim dhe tatimi mbi të ardhurat. Andaj, edhe trajtimi kontabël dhe raportimi financiar i një informacioni të tillë do të ishte i dobishëm si për entitetin kontabël afarist, por edhe për ato publikë (rregullatorët apo agjencitë shtetëror).

Tatimet mbi të ardhurat dhe tatimi në fitim janë burimi kryesor i të ardhurave për qeverinë e një shteti ose vendi. Shumë shtete, madje edhe disa regjione dhe qytete, gjithashtu vendosin tatime mbi të ardhurat dhe fitimet. Për shumë individë, tatimi mbi të ardhurat ose fitimet është kategoria më e madhe e tatimeve që ata paguajnë.

Andaj, për një menaxher të financave dhe investimeve është e rëndësishme të njihë gjithashtu konceptet themelore dhe të avancuara rreth sistemit tatimor dhe kontabël të shtetit apo vendit ku biznesi ushtron aktivitetin afarist. Njohja e mirë e sistemit tatimor paraqet një përfitim ose përparësi për një udhëheqës kompanie. Nga kjo del se, menaxhimi i saktë, krahas aktiviteteve të tjera financiare, duhet t'i kushtojë një rëndësi të veçantë edhe shpenzimeve të panevojshme që kompanitë shpesh i realizojnë, duke reflektuar kështu efekte rrënjësore në bilancin tatimor.

Informacioni i raportuar nga bilancet dhe treguesit financiarë padyshim që janë të prekur edhe nga efektet fiskale apo tatimore të paraqitur në bilancin tatimor, krahas bilancit të

¹ Për më shumë shih: Edlira Luçi, "Efektet e konkurrencës tatimore në normat e tatimit mbi fitimin në Shqipëri", Disertacion doktore, Qershor 2014.

suksesit. Në anën tjetër, në Republikën e Maqedonisë së Veriut (RMV) tatimi në fitim si lëmi në vete ka pësuar ndryshime shkallëzore prej viti në vit. Përveç shkallës tatimore, ajo ka ndryshuar edhe strukturën e përlogaritjes së saj. Madje edhe vitin e fundit, Drejtoria për të Ardhura Publike (DAP) prezantoi formularin e ri të Bilancit Tatimor (BT). Ndryshimet e bëra duhet të jenë bërë si rezultat dhe në funksion të luftimit të ekonomisë së zezë, përkatësisht fshehjes së pazarit ditor të kompanive.

Me të drejtë autorja Nevila Kiri potencon faktin se: “duke pasur parasysh që bizneset përballen çdo ditë me një legjislacion tatimor që ndryshon shpesh, lind nevoja të evidentohen faktorët ndikues në nivelin e deklarimit të të ardhurave për efekte tatimore.”²

Pra, edhe qëllimi i këtij studimi do të jetë në funksion të zbulimit të këtij ndryshimi apo difference në mes fitimit të tatueshëm dhe atij kontabël, respektivisht normës efektive dhe zyrtare të tatimit në fitim. Kështu, theksi do të vendohet në atë pse këto norma realisht nuk janë të njëjtë (nëse është kështu perceptimi i biznesit), gjë e cila duhet të konfirmohet në rrugë të saktë shkencore – metodologjike.

Më tej, padyshim që diferenca sistematike në mes fitimit kontabël dhe atij të tatueshëm përbën një çështje aktuale dhe jo të trajtuar mjaftueshëm në perspektivën akademike. Andaj, edhe ky punim ka për qëllim që të analizon dhe nxjerrë në sipërfaqe pikërisht këto diferenca për një mostër të kompanive në rajonin e Shkupit për periudhën 2014-2017 dhe për të konstatuar nëse norma efektive e tatimit në fitim është pikërisht ajo zyrtare.

1.1. Rëndësia e punimit

Ky studim ngërthen në vete rëndësinë dhe komponentin teorikë dhe praktikë. Andaj, si i tillë mendojmë do të mund të shfrytëzohet edhe nga kompani të tjera si një aparat shkencor apo metodik në funksion të analizës së gjendjes dhe performancës financiare, por edhe nga politik-bërësit në nivel makroekonomik duke ju referuar ndryshimeve që vinë në krahasimin bilanci i suksesit dhe bilanc tatimor. Pa dyshim, studimi do të reflekton një pasqyrë reale duke argumentuar nëse fitimi i tatueshëm dallon dhe në ç’masë nga fitimi kontabël dhe cilat janë implikimet e mundshme në vendimmarrjen afariste.

Në këtë studim do të jepet edhe një analizë dhe pikëpamje mbi aspektet ligjore në radhë të parë të legjislacionit që e rregullon këtë lëndë hulumtimi, për shembull Ligji për tatim në fitim, etj. për të nxjerrë dhe më pas mbështetur apo diskutuar rezultatet empirike.

² Nevila Kiri, “Problematikat dhe roli i kontrollit tatimor në performancën e administratës tatimore në Shqipëri”, 2016, fq. 16.

Duke pasur parasysh që Republika e Maqedonisë së Veriut posedon një sistem tatimor mjaft të komplikuar, sa për tu kuptuar aq edhe për tu kalkuluar, mendojmë se ishte e nevojshme të bëjmë një analizë të njërës prej shumë llojeve të tatimeve, siç është tatimi në fitim. Duke qenë se tatimi në fitim është faktori kyç edhe për Investimet e Huaja të Drejtpërdrejta (IHD), por edhe për kompanitë vendore, mendoj që një analizë konkrete do të ishte e mirëseardhur.

Andaj, ky studim realizohet për një mostër të dhënash për kompanitë në rajonin e Shkupit se sa paguhet realisht tatimi në fitim, cilat janë shkaqet që rrisin tatimin në fitim, tek cilat lloje të veprimtarive paguhet më së shumti tatim në fitim dhe cilat janë lehtësimet ligjore që mund të zvogëlojnë këtë shumë të obligimit tatimor. Ekzistojnë dyshime dhe alternativa gjatë përlllogaritjes së këtij tatimi, por pse politika tatimore ka vendosur këto përjashtime, “mini-rregulla” ose klauzola gjatë përlllogaritjes së këtij tatimi, do t’i trajtojmë në këtë punim.

Me të drejtë autorja Rudina Qurku thekson se: “ndodhemi përballë një realiteti të dubluar të raportimit financiar nga pjesa dërrmuese e biznesit, kjo për vetë faktin se jemi duke jetuar akoma në kushtet e një ekonomie “informale”.³

Duke pasur parasysh që tatimet, taksat dhe doganat përbëjnë pjesë të rëndësishme të buxhetit të një shteti, atëherë edhe raportimi financiar nga bizneset paraqet hallkë të rëndësishme në kuadër të këtij procesi-zinxhiri të gjithmbarshëm nga planifikimi deri te kontrolli i parasë publike.

Duke filluar procesin e mbledhjes së tatimit nga e ashtuquajtura metodë e induksionit, thithja e tatimeve (përdorimi apo shfrytëzimi) nga çdo qytetar, duke kaluar nëpër kompani e deri tek arka e shtetit, paraqet një proces mjaft të komplikuar dhe me shumë probleme. Nga problemet që hasin bizneset gjatë kryerjes së veprimtarisë së tyre, krahas të tjerave, janë edhe hapësirat ligjore të përlllogaritjes së tatimeve dhe menaxhimit me financat.

Në këtë drejtim vlen të theksohet dhe citohet për shembull autori Desai që thotë: “praktikuesit dhe rregullatorët duket se besojnë se menaxhimi i të ardhurve është edhe depërtues edhe problematik, hulumtimi akademik nuk ka treguar se menaxhimi i të ardhurve ka një efekt të madh në një mesatare të të ardhurve të raportuara, apo se çdo gjë që bën menaxhimi i të ardhurve do të shqetësojë dukshëm investitorët.”⁴

Duke u nisur nga punimet dhe hulumtimet paraprake, edhe ky punim ka për objektivi, në mes tjerash, të shtjellojë në vete disa dyshime lidhur me normën e tatimit në fitim (për

³ Rudina Qurku, "Shoqëritë shqiptare përballë realitetit të raportimit të dubluar financiar dhe fiskal", Punim doktore, Tiranë, 2013.

⁴ Desai, A. M., "The Divergence between Book Income and Tax Income, Tax Policy and the Economy", Volume 17, MIT Press, 2003. <http://www.nber.org/chapters/c11538.pdf>.

rastin konkret të kompanive), si kalkulohet tatimi në fitim, cilat janë problemet gjatë kalkulimit, cilat janë përfitimet ligjore, si dhe dhënia e sugjerimeve të mundshme të kalkulimit të shumës tatimore sa më të vogël që kompanitë duhet të paguajnë.

Gjatë këtij punimi do të diskutohet për tatimin në fitim si dhe tatimin në të ardhura si pjesë e lehtësimit ligjor të tatimit në fitim. Ky studim ngërthen në vete rëndësinë teorike dhe praktike. Andaj, si i tillë mendojmë do të mund të shfrytëzohet edhe nga kompani të tjera si një aparat shkencor apo metodik në funksion të analizës së gjendjes dhe performancës financiare, por edhe nga politik-bërësit në nivel makroekonomik. Pa dyshim, studimi do të reflekton një pasqyrë reale duke argumentuar nëse fitimi i tatueshëm dallon dhe në ç' masë nga fitimi kontabël. Në këtë studim do të jepet edhe një analizë dhe pikëpamje mbi aspektet ligjore në radhë të parë të ligjit për tatim në fitim.

1.2. Qëllimi i punimit

Tatimi në fitim (Corporation Income Tax), është formë tatimore e inkorporuar në sistemet tatimore të shumë shteteve bashkëkohore.⁵ Edhe pse një kohë të gjatë, në teorinë e tatimeve mbetet dilema se kush është bartës i barrës tatimore në rastin e tatimit në fitim, në instancën e fundit, e atë barrë e mbajnë njerëzit-pronarë të subjektit afarist. Ka autorë që edhe sot mendojnë se tatimi në fitim thjeshtë duhet trajtuar si një „shpenzim” i cili „derdhet” në barrë të rezultatit dhe dividendit përfundimtar, prandaj angazhohen që atë të zëvendësojnë me ndonjë formë të tatimit në konsum.⁶

Qëllimi i hulumtimit është pikërisht analizë e fitimit të tatueshëm kundrejt atij kontabël për mostrën e kompanive të zgjedhur në rajonin e Shkupit, RMV. Sigurisht që çdo shtet ka ligjet dhe mënyrat e veta të përlllogaritjes së tij dhe në rastin e RMV-së në ligjin për tatim në fitim, tatimi në fitim është 10%. Kështu kjo do ta bënte RMV-në në grupin e shteteve me tatim në fitim më të ulët, madje është më e ulët, por sa realisht është e vërtet kjo, do të dëshmohet në këtë studim.

Gjatë këtij punimi do të diskutojmë çështjet në lidhje me fitimin e tatueshëm në RMV duke pasur si mostër disa kompani nga rajoni i Shkupit. Ky punim ka për qëllim ngritjen e vetëdijes së ndërmarrësve në vend, drejtuesve si dhe personave përgjegjës në drejtimin e kompanive, pasi që si rezultat i mungesës së informacioneve vijnë në përfundim për të paguar tatim në fitim që në disa raste arrin deri në 70% ose edhe më shumë. Politikat menaxhuese të

⁵ Abdylmenaf Bexheti, Financat Publike, 2007, fq. 173.

⁶ J. Pechman, Federal Tax Policy, The Brookings Institution, Washington DC, 1966, fq. 99.

bizneseve duhet të kenë parasysh se tatimi real apo efektiv në fitim nuk është fiks 10% siç parashihet me ligj.

1.3. Identifikimi i problemit

Problemi kryesor i tatimit në fitim, qëndron në gjetjen e bazës tatimore (shih në ekuacionin vijuese, pozicioni E – baza tatimore). Baza tatimore për tatimin në fitim përllogaritet përgjatë një viti kalendarik, duke minusuar të dalat nga të hyrat, duke rritur bazën tatimore për shpenzimet e papranueshme. Për shembull:

- A- Të hyrat vjetore
- B- Të dalat vjetore
- C- Rezultati financiar sipas Bilancit të suksesit
- D- Shpenzimet e papranueshme
- E- Baza tatimore
- F- Zvogëluesit e bazës tatimore
- G- Baza tatimore e zvogëluar

$$\mathbf{A-B = C ; C+D = E ; E-F = G.}$$

Të hyrat- të dalat = Rezultatin financiar.

Rezultati financiar + Shpenzimet e papranueshme = Baza tatimore

Baza tatimore – Zvogëluesit e bazës tatimore = Baza tatimore e zvogëluar.

- a) Të hyrat vjetore të kompanisë paraqesin qarkullimin që ka realizuar kompania përgjatë një viti kalendarik, pa marrë parasysh nëse janë të hyra nga puna, të hyra financiare apo të hyra të jashtëzakonshme. Këto të hyra medoemos regjistrohen në klasën 7-të, të planit kontabël që praktikohet në RMV. Kemi disa lloje të të hyrave që regjistrohen në këtë pozicion, d.m.th. klasën 7-të dhe në pozicionin e kredisë, si psh. Të hyrat nga shitja, Të hyrat nga qiraja, të hyrat nga lizingu, të hyrat e jashtëzakonshme, të hyrat nga shlyerja e obligimeve, të hyrat nga kamata, të hyrat nga kursi pozitiv devizor, si dhe të hyrat tjera financiare.
- b) Të dalat vjetore të kompanisë paraqesin të gjitha shpenzimet dhe të dalat tjera të nevojshme që janë realizuar përgjatë një viti kalendarik. Të dalat në kontabilitet regjistrohen në debi në klasën e 4-të, si dhe disa pozicione në debi të klasës 7-të. Pozicionet e të dalave në klasën 7-të, janë KMSH-ja, kostot e mallrave të shitura si dhe kostoja e materialeve apo lëndës së parë, etj. Kurse, shpenzimet në klasën e 4-të, që njëkohësisht luajnë edhe rolin kyç në tatimin në fitim janë: shpenzimet për lëndën e parë, shpenzime për shërbime të transportit, telefonit, postës, mirëmbajtjes, lizingut, reklamës,

shpenzimet për hulumtim dhe zhvillim, shpenzimet për pagat e punëtorëve, shpenzimet për amortizim, shpenzimet nga shlyerja e kërkesave, si dhe të dalat e jashtëzakonshme dhe të dalat e tjera financiare siç janë kamatat dhe të dalat tjera nga dallimi negativ i ndryshimit të kursit.

- c) Rezultati financiar sipas bilancit të suksesit, është grafi i parë që kërkohet në bilancin tatimor të Drejtorisë së të Ardhurave Publike. Kjo paraqet konton 800, të planit kontabël të Republikës së Maqedonisë së Veriut. Ky rezultat rrjedhë nga minusimi i të hyrave me të dalat, d.m.th që në gjuhën e kontabilitetit i thuhet mbyllja e klasës 7-të, me klasën e 4-të. Pa marrë parasysh llojet e shpenzimeve, nëse janë të arsyeshme apo jo, kjo grafë paraqet rezultatin real të kompanisë.
- d) Shpenzimet e papranueshme vazhdojnë të jenë problemi kryesorë i shumë kompanive që ligjërisht janë të obliguar të paguajnë tatim në fitim. Ky është edhe problemi kyç se pse kompanitë nuk paguajnë realisht 10% tatim në fitim. Llogaritja e bazës tatimore, nuk është rezultati financiar sipas bilancit të suksesit, por rritja e saj për shpenzimet e papranueshme. Pse shteti e ka rregulluar në këtë mënyrë ligjin, është më se e qartë. Që kompanitë mos të jenë të përfshira në “shpëlarjen” e parave dhe nëse u duhet të tërheqin para pa arsye, atëherë edhe të paguajnë tatim në fitim më shumë. Edhe pse tatimi në fitim në realitet ka rolin progresiv të përqindjes, në varësi me shpenzimet e papranueshme që realizon, d.m.th. sa më shumë shpenzime të papranueshme që realizon, paguan më shumë tatim në fitim. Gjithsesi me ligj shkruhet se kemi tatim në fitim proporcional 10%, për secilën kompani me mbi 3 milionë të ardhura vjetore (me disa përjashtime). Kjo politikë mbase mund të gjykohet jo e drejtë nga perspektiva e kompanisë, por ajo është e përpiluar pikërisht në krijimin e bazës tatimore, për tatimin në fitim. Kemi disa lloje të shpenzimeve të papranueshme, që për shtetin janë të panevojshme të realizohen, por që në rast realizimi duhet të tatimohen.

Shpenzimet e papranueshme të cilët janë të shkruara në formularin e Bilancit Tatimor të Drejtorisë së të Ardhurave publike janë:⁷

1. Shpenzimet që nuk kanë të bëjnë me kryerjen e veprimtarisë së subjektit ose nuk janë një kusht i menjëhershëm për kryerjen e veprimtarisë dhe nuk janë pasojë e kryerjes së veprimtarisë.
2. Pagesa e tarifës së shpenzimeve dhe të ardhurave të tjera personale nga punësimi mbi shumën e përcaktuar.

⁷ http://ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0121/DB_Bilans_31-17_13.03.2017.pdf.

3. Kompensimi i paguar për shpenzimet e punonjësve që nuk janë përcaktuar në nenin 9 paragrafi (1) pika 2) të Ligjit për Tatimin në Fitim.
4. Kostot e akomodimit dhe të transportit për personat e papunë të cilët nuk janë të dokumentuar në përputhje me nenin 9 paragrafi (1) pika 3-a) të Ligjit për tatim në fitim.
5. Shpenzimet për ushqimin dhe transportin e organizuar të paguara mbi shumat e përcaktuara me ligj.
6. Shpenzimet në bazë të tarifave mujore për anëtarët e organeve drejtuese mbi shumën e përcaktuar me ligj.
7. Shpenzimet në bazë të kontributeve të paguara vullnetare në fondin pensional vullnetar mbi shumën e përcaktuar me ligj.
8. Tarifat për personat vullnetarë dhe për personat e angazhuar në kryerjen e punëve publike mbi shumat e përcaktuara me ligj.
9. Pagesat e fshehura të fitimeve.
10. Shpenzimet për reprezentacion.
11. Shpenzimet totale për donacione nga Ligji për Donacionet dhe Sponsorizimet në Aktivitetet Publike, përveç shumës së donacioneve për të cilat përdoret lehtësimi i taksave, deri në 5% të të ardhurave totale të realizuara gjatë vitit.
12. Shpenzimet për sponsorizime të bëra në përputhje me Ligjin mbi Donacionet dhe sponzorimet në Aktivitetet Publike, mbi 3% të të ardhurave totale të realizuara gjatë vitit.
13. Kostot që rrjedhin nga interesi mbi kreditë që nuk janë përdorur për kryerjen e veprimtarisë së tatimpaguesit.
14. Premitë e sigurimit të paguara nga punëdhënësi në favor të anëtarëve të organeve drejtuese dhe punonjësve.
15. Taksat e mbajtjes (zbritjes) të paguara në emër të palëve të treta që mbulohen nga shpenzimet e tatimpaguesit.
16. Gjobat e parave dhe taksave, dënimet dhe gjobat për pagesën e parakohshme të taksave publike dhe shpenzimet për pagesat e detyruara.
17. Pagesat e bursave
18. Kostot e kallos, prerjes, shtrydhjes dhe prishjes.
19. Shlyerja e kërkesave të papaguara.
20. Shpenzimet për korigjimin e vlerës së kërkesave të papaguara.
21. Shuma e kërkesave të huave të pa kthyera.

22. Diferenca midis çmimit të transferimit dhe atij të tregut të bëra ndërmjet subjekteve të ndërlidhura.
 23. Shuma e interesit të detyruar për huat e marra nga një subjekt i ndërlidhur me përjashtim të një banke ose institucioni tjetër kreditor të autorizuar, që tejkalon shumën që do të realizohej nëse do të ishin personat të pa ndërlidhur.
 24. Shuma e interesave të vonuara që rrjedhin nga marrëdhëniet me një subjekt të ndërlidhur, përveç një banke ose institucioni tjetër kreditor të autorizuar.
 25. Shuma e interesit në kreditë e marra nga partnerët ose aksionarët – jo rezidentë me pjesëmarrje të barabartë me së paku 25% në kapital.
 26. Shpenzimet për donacion në sport në pajtim me Nenin 30-a dhe 30-b të Ligjit për tatim në fitim.
 27. Shpenzime të tjera të rangut të ngjashëm.⁸
- e) Baza tatimore reale e parashikuar në ligjin për tatimin në fitim, është realisht zbritja e shpenzimeve nga të ardhurat, duke shtuar shpenzimet e papranueshme. Bazat për llogaritjen e tatimit për periudhën përkatëse tatimore përfaqëson shumën prej:⁹
- shpenzimet e papranueshme dhe të ardhurat më pak të deklaruara;
 - shuma që shpërndahet ose paguhet në formën e dividendëve dhe shpërndarje të tjera nga fitimi (nëse këto pagesa janë në dispozicion).¹⁰
- f) Përveç kostove për rritjen e bazës së përlllogaritur për tatim në fitim, gjithashtu kemi edhe zvogëluarit e bazës tatimore. Disa nga zvogëluarit e bazës së përlllogaritur tatimore të paraqitur në formularin e Drejtorisë së të Ardhurave Publike janë:¹¹
1. Sasia e kërkesave të mbledhura për të cilat baza tatimore është rritur në periudhën e mëparshme.
 2. Shuma e pjesës së kthyer të huas për të cilën është bërë një rritje e bazës tatimore në periudhat e mëparshme tatimore.
 3. Dividendët e realizuara nga pjesëmarrja në kapitalin e një tatimpaguesi tjetër, të tatuar me tatimin mbi të ardhurat tek paguesi tjetër.
 4. Një pjesë e humbjes zvogëlohet nga shpenzimet e papranuara, të bartura nga vitet e mëparshme.
 5. Shuma e investimeve të realizuara nga fitimi (Fitimi i ri-investuar).

⁸ Shënim: çështjet e lartpërmendura lidhur me shpenzimet e papranuara do të shpjegohen më vonë në pjesën e rishqyrtimit të aspekteve ligjore.

⁹ http://www.iorm.org.mk/doc/kpu_2013/12/06/1.%20Danok%20na%20dobivka.pdf.

¹⁰ http://www.iorm.org.mk/doc/kpu_2013/12/06/1.%20Danok%20na%20dobivka.pdf.

¹¹ http://ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0121/DB_Bilans_31-17_13.03.2017.pdf.

g) Baza tatimore e zvogëluar fitohet me mbylljen e klasës shtatë dhe klasës katërt, respektivisht zvogëlimin e të ardhurave nga shpenzimet, duke rritur bazën tatimore për shpenzimet e papranuara, pastaj duke e zvogëluar atë (në rast nevojë), për arsye të lartpërmendura.

Në këtë moment kemi plotësuar të gjitha kushtet për të përlogaritur atë 10% (përqindëshin) të tatimit në fitim nga baza tatimore e zvogëluar. Kur bëjmë krahasime të rezultatit financiar nga bilanci i suksesit (konto 800), me bazën tatimore përfundimtare, mund të konkludojmë që tatimi në fitim paguhet në shuma shumë më të larta seç parashikohet.

Sipas Drejtorisë së të Ardhurave Publike, definicioni për bazën tatimore është: “Baza tatimore për llogaritjen e tatimit mbi fitimin është fitimi i tatueshëm, i cili përcaktohet nga fitimi bruto i kontabilitetit i realizuar sipas rregullave të kontabilitetit dhe standardeve të kontabilitetit (si diferenca midis të ardhurave gjithsej dhe shpenzimeve gjithsej) të rritura me shpenzimet e panjohura.”¹²

¹² www.ujp.gov.mk/s/pravni_lica/category/286.

KREU 2: RISHIKIMI I LITERATURËS

Në fokus të këtij kreu do të jetë kuptimi i raportimit të njësive ekonomike, pra bizneseve në fushën kontabël dhe në fushën tatimore. Janë kryer disa studime në këtë fushë duke përdorur pak a shumë të njëjtën metodologji hulumtimi dhe theksi ka qenë në diferencat e mundshme të raportimit kontabël kundrejt atij tatimor. Megjithëse, në vend dhe rajon janë bërë disa studime, për shembull, shih Rudina Qurku¹³, akoma ngel dritare e hapur dhe ka nevojë për studime të mëtejshme në këtë fushë edhe për rastin e kompanive në RMV-së.

Janë studimet empirike dhe praktike që kanë dëshmuar se megjithatë në mes fitimit kontabël dhe atij tatimor ekzistojnë dallime, qofshin edhe të vogla. Mbase, debati në vendin tonë nuk është aktiv, pavarësisht se problemi parashtrohet nga biznesi pothuajse vit pas viti e sidomos kur duhet të paguhet tatimi në fitim. Andaj, me të drejtë autorët Hanlon and Shevlin¹⁴ (2005: 126) parashtrojnë pyetjen dhe diskutimin se: “përderisa ka pak debat se të ardhurat divergjojnë, se ç’farë e shkakton divergjencën dhe si të zgjidhet e njëjta, këto çështje do të mbeten të hapura.”

Sipas një studimi të kryer duke krahasuar tre shtetet: Maqedoni, Kosovë dhe Shqipëri, mes tjerash ka rezultuar se¹⁵:

- Mos lëshimi i kuponit tatimor dhe evazoni tatimor në Maqedoni janë dy arsyt kryesore që kanë ndikuar në gjetjen e parregullsive nga organet tatimore në periudhën 2006-2016;
- Përqindja më e lartë e shërbimeve të pataksuara është në Kosovë (74%), e dyta në Shqipëri (65%) dhe e treta në Maqedoni (54%);
- Përqindja e të anketuarve që pohojnë se nuk kanë marrë një faturë/kupon tatimor pasi kanë blerë një produkt të caktuar në Kosovë është 57.1%, Shqipëri 43%, dhe më e ulëta me 11.8% të të anketuarve në Maqedoni.

Studimi (2017:2, nr. 39) më tej thekson se: “të luftosh evazionin dhe mashtrimin me taksat, si pjesë e politikave që synojnë aktivitetet e ekonomisë së fshehur, nuk është vetëm një mënyrë për të rritur të ardhurat e qeverisë, por gjithashtu një mënyrë për të rritur drejtësinë e sistemit tatimor, dhe për të përmirësuar pranueshmërinë e sistemit tatimor dhe

¹³ <http://www.doktoratura.unitir.edu.al/wp-content/uploads/2014/09/Doktoratura-Rudina-Qurku-Fakulteti-i-Ekonomise-Departamenti-i-Kontabilitetit.pdf>.

¹⁴ Michelle Hanlon, Terry Shevlin, “Book-Tax Conformity for Corporate Income: An Introduction to the Issues, Tax Policy and the Economy”, Volume 19, MIT Press, 2005, <http://www.nber.org/chapters/c0166.pdf>.

¹⁵ Parajsa e Fshehur – Ekonomia e fshehur dhe Shmangia e taksave në Maqedoni, Shqipëri dhe Kosovë, http://idmalbania.org/wp-content/uploads/2017/05/PB2-RHEM-20.04.2017-_Alb.pdf.

besueshmërinë mes qytetarëve dhe bizneseve, nxitjen e të drejtave të njeriut dhe mundësimin e një mbrojtjeje të përshtatshme për shtresën më të brishtë të shoqërisë sonë”.¹⁶

Padyshim që fusha e raportimit kontabël dhe krahasimin me atë tatimor ka nxitur interesimin edhe të shumë autorëve ndërkombëtarë. Për shembull, autori Simon James ka hulumtuar ndryshimet e fundit në Mbretërinë e Bashkuar duke ardhur në përfundim se marrëdhënia në mes kontabilitetit dhe tatimit është duke u evoluar dhe priten ndryshime të tjera.¹⁷

Autori Daniel Shaviro në punimin e tij hulumtoi dhe ofroi ekzaminimin e parë sistematik të lidhjes optimale në mes të matësve të të ardhurave.¹⁸

Autorët Osmani dhe Deari (2016) hulumtuan një mostër të dhënash nga firmat që janë të listuar në bursën e Maqedonisë së Veriut. Autorët në fjalë analizuan 9 firma për periudhën 2010-2014 pjesë e indeksit MBI10 që operonin në sektorë të ndryshëm të industrisë dhe argumentuan se edhe pse vendi rangohet në mesin e shteteve me normë tatimi të ulët, bizneset kanë paguar më shumë se 10% (norma zyrtare).¹⁹

Autorët Carlon, Tran dhe Tran-Nam²⁰ (2012) në studimin e tyre kanë analizuar të dhënat historike të 21 kompanive të mëdha Austriliana për periudhën 2005-2010 me qëllim të vlerësojnë apo konstatojnë normat efektive tatimore. Autorët në fjalë krahas përfundimeve tjera, konstatuan se fitimi i tatueshëm ishte mjaft afër fitimit kontabël dhe normave përkatëse. Kjo do të thotë se për kompanitë në fjalë, aspekti ligjor, përkatësisht pjesa e shpenzimeve operative të papranuara, për efekt tatimor është e ulët, ndërsa në anën tjetër kompanitë mund të kishin pasur lehtësime tatimore. Por, në efektin final, norma e tatimit të fitimit kontabël në krahasim me atë të fitimit tatimor ishin mjaftë afër njëra-tjetrës.

¹⁶ Parajsa e Fshehur – Ekonomia e fshehur dhe Shmangia e taksave në Maqedoni, Shqipëri dhe Kosovë, http://idmalbania.org/wp-content/uploads/2017/05/PB2-RHEM-20.04.2017-_Alb.pdf.

¹⁷ Simon James, “The Relationship Between Accounting and Taxation”, University of Exeter, Paper number 02/09.

¹⁸ Daniel Shaviro, “The Optimal Relationship between Taxable Income and Financial Accounting Income: Analysis and a Proposal”, Law & Economics Research Paper Series working Paper No. 07-38, September 2007, <http://ssrn.com/abstract=1017073>.

¹⁹ Rofi Osmani, Fitim Deari, “The Analysis of Accounting and Taxable Profit: Evidence from Firms Indexed on MBI10”, International Journal of Social Sciences and Education Research, 2(3) 2016, <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/ijsser/>.

²⁰ Shirley Carlon, Alfred Tran, Binh Tran-Nam, “How Close Are Taxable Income and Accounting Profit? An Empirical Study of Large Australian Companies, 2012, <http://docs.business.auckland.ac.nz/Doc/12-Shirley-Carlon-Alfred-Tran-Binh-Tran-Nam.pdf>.

2.1. Disa të dhëna statistikore për tatimin në fitim

Përpara se të trajtohen aspektet e përlogaritjes së tatimit në fitim, ngarkesat tatimore dhe diferencat në mes fitimit kontabël dhe atij tatimor, shohim të rrugës të paraqesim një pasqyrë lidhur me të dhënat statistikore në fitim për rastin e RMV-së.

Tatimet dhe taksat janë kategorizuar në ato që konsiderohen si tatime të drejtpërdrejta dhe indirekte:²¹

- a) tatime të drejtpërdrejta (tatimi mbi fitimin, tatimi mbi të ardhurat dhe taksat)
- b) tatime indirekte (tatimi mbi qarkullimin (zëvendësuar nga TVSH), akciza dhe taksat doganore).

Taksat janë forma më e rëndësishme e të ardhurave publike dhe një nga mjetet më të rëndësishme të ri-shpërndarjes së të ardhurave kombëtare në subjekte dhe forma të ndryshme të konsumit. Taksat po vijnë e po bëhen më të rëndësishme ku në shumicën e vendeve zënë një pjesë të madhe të Prodhimit Bruto Vendor (PBV).

Në fillim të viteve 90', kur u prezantua sistemi i ri ekonomik në Republikën e Maqedonisë, u paraqit edhe një sistem i ri fiskal duke u bazuar në parimet e ekonomisë së tregut, pronës private, pavarësisë së subjekteve ekonomike etj. Me kalimin e viteve 90' në Maqedoni, parimi i neutralitetit alokues ishte i sjellë edhe në sistemin aktual fiskal, kurse më hollësisht ishte i përfshirë sistemi i reformuar tatimor në vitin 2007.²²

Në bazë të Ligjit për tatimin mbi fitim, tatimpaguesi është një person juridik (subjekt) - një rezident i Republikës së Maqedonisë i cili përfiton fitim nga kryerja e veprimtarisë në vend dhe jashtë vendit dhe që posedon një seli të përhershme qoftë edhe i një subjekti të huaj për fitimet që ajo shkakton kryerjen e veprimtarive në territorin e Republikës së Maqedonisë.²³

Në periudhën nga viti 1994 deri në vitin 2000, ngritja e tatimit mbi të ardhurat e korporatave gjatë vitit u realizua përmes një llogaritjeje të përkohshme (gjysmë-vjetore) të tatimit për periudhën janar-qershor dhe në finale llogaritjen (vjetore) të tatimit për vitin e biznesit. Gjatë kësaj periudhe, paguhej pagesa mujore paradhënie e tatimit për periudhën nga shkurti në qershor, sipas bazës tatimore të përcaktuar në pasqyrat financiare vjetore për vitin e kaluar dhe për periudhën korrik-dhjetor të vitit aktual dhe janar të vitit të ardhshëm, sipas bazës tatimore të përcaktuar në llogaritjet gjashtëmujore të vitit aktual.

²¹ Altax-Sistemi tatimor dhe stimujt për investimet në Shqipëri, Tiranë, 2016, fq. 3, <https://www.slideshare.net/tatimori/sistemi-tatimor-dhe-stimujt-pr-investimet-n-shqipri-2016>.

²² Bojana Hristovska, Tamara Spasova, "Pravedno Odanočuvanje-Balkan Monitoring Public Finances", Projekt i financuar nga Unioni Europian, 2017, fq. 3.

²³ <http://www.ujp.gov.mk/s/vodic/category/856>.

Në periudhën nga viti 2001 deri më sot, përcaktimi i tatimit mbi fitimin kryhet për të gjithë vitin e biznesit. Tatimpaguesit paguajnë paradhënie mujore në tatimin mbi fitimin për muajt shkurt - dhjetor të vitit aktual dhe për janar të vitit të ardhshëm, sipas shumës së bazës tatimore të përcaktuar në deklaratën tatimore për vitin paraprak.

Në periudhën 1994-1996, norma e tatimit mbi fitimin ishte 30%. Në periudhën 1997-2006, norma e tatimit mbi fitimin ishte 15%. Për vitin 2007, norma e tatimit në fitim të përcaktuar në bilancin e tatimor ishte 12%. Nga data 01.01.2008 deri më sot, norma e tatimit mbi fitimin është 10%. Norma e tatimit të mbajtur (ruajtur) mbi të ardhurat / fitimet e parashikuara të subjekteve të huaja juridike të realizuara në Republikën e Maqedonisë, nga 01.01.2006 deri më 31.12.2006 është 15%. Për vitin e biznesit 2007, norma është reduktuar në 12%, ndërsa nga 1 janari 2008, është 10% në qoftë se marrëveshjet ndërkombëtare për shmangien e barazimit të dyfishtë / përjashtimit nuk specifikohen ndryshe (për më shumë shih: DAP ose Ministria e Financave të RMV-së).

Tabela nr. 1. Të hyrat nga tatimet në buxhetin e Republikës së Maqedonisë

Periudha	Norma e tatimit në fitim
1994-1996	30%
1997-2006	15%
2007	12%
01.01.2008-Sot	10%

Burimi: Drejtoria e të Ardhurave Publike²⁴

Tabela në vazhdim paraqet të hyrat nga tatimi, në milion denarë.

²⁴ <http://www.ujp.gov.mk/s/vodic/category/856>.

Tabela nr. 2. Të hyrat nga tatimi

Viti	Të hyrat totale nga tatimet	Tatimi personal	Tatimi në Fitim	Tatimi ne Fitim (%) / Te hyrat totale nga Tatimet	TVSH	Akciza	Detyrimet ndaj importit	Të hyrat tjera nga tatimet	Të hyrat tatimore (Në Llogari personale)
	1 = 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8	2	3	3w	4	5	6	7	8
2005	55,985	8,097	2,837	5	27,082	11,748	5,266	651	304
2006	59,774	8,414	4,708	8	27,239	12,174	5,420	1,620	199
2007	69,761	8,892	5,898	8	32,962	13,265	6,199	2,298	247
2008	76,854	8,696	8,579	11	36,173	14,276	6,275	2,560	295
2009	71,023	8,710	4,434	6	35,173	14,533	5,229	2,675	269
2010	73,754	8,872	3,690	5	37,694	14,926	4,712	3,045	815
2011	78,910	9,513	3,888	5	42,224	15,513	3,779	3,289	704
2012	76,617	9,553	3,652	5	38,469	16,596	4,067	3,282	998
2013	78,553	10,254	4,421	6	39,835	15,990	4,255	2,723	1,075
2014	85,125	12,320	5,060	6	43,860	17,392	4,223	990	1,280
2015	92,926	12,910	12,024	13	41,694	19,783	4,330	616	1,569
2016	100,062	14,205	10,768	11	45,949	22,215	4,761	559	1,605
2017	104,647	15,264	11,353	11	47,870	23,094	5,174	462	1,430

Burimi: DAP e R. së Maqedonisë.²⁵

Sipas DAP: “në vitin 2014, të ardhurat totale nga tatimi në fitim arritën në 5,060,096,114 denarë. Kjo shumë është më e lartë për:

- ❖ 1.10% në raport me shumën e planifikuar prej 5,005,000,000 denarë dhe më të lartë për
- ❖ 14.49% në raport me të arriturat në të njëjtën periudhë të vitit 2013 në vlerë prej 4,419,601,587 denarë;
- ❖ -38.45% në krahasim me atë të realizuar në të njëjtën periudhë të vitit 2012 në shumë prej 3,654,829,263 denarë;
- ❖ 30,14% në krahasim me atë të realizuar në të njëjtën periudhë të vitit 2011 në vlerë prej 3,888,158,020 denarë.”

²⁵ http://www.ujp.gov.mk/mk/osnovni_dokumenti/category/113.

Në vitin 2014, 70.16% e të ardhurave totale të tatimit në fitimi janë realizuar nga tatimpaguesit e mëdhenj që administrohen në DTM, 19.78% nga tatimpaguesit në Qytetin e Shkupit dhe 10.07% nga tatimpaguesit në të gjitha drejtoritë e tjera rajonale. Të ardhurat e planifikuara nga taksat dhe kontributet sociale nga paga sipas planit të parë të Buxhetit dhe pas Buxhetit Plotësues të Republikës së Maqedonisë për vitin 2014.²⁶

Tabela nr. 3. Struktura e të hyrave buxhetore të vitit 2014

	Plani i buxhetit	Rebalanci
Buxheti i llogarisë së RM-buxhetit	171,338,000,000	167,840,000,000
Tatimet dhe kontributet	116,755,221,000	113,418,223,000
Të ardhurat tatimore	63,506,000,000	60,683,000,000
Tatimi personal mbi të ardhurat	10,739,000,000	11,194,000,000
Tatimi në fitim	4,233,000,000	5,005,000,000
TVSH	48,534,000,000	44,484,000,000
Kontributet nga pagat	53,249,221,000	52,735,223,000
Sigurimi pensional dhe invalidor	30,706,040,000	30,222,042,000
Sigurimi shëndetësor	20,653,181,000	20,623,181,000
Sigurimi i papunësisë	1,890,000,000	1,890,000,000

Burimi: Të dhënat janë zgjedhur dhe marrë nga Drejtoria e të Ardhurave Publike (DAP)²⁷

Më tej, sipas DAP: “në strukturën e tatimit mbi fitimin në vitin 2014 – Pjesa më e madhe e tatimit mbi dividendin dhe shpërndarjet e tjera të fitimit (44,10%) dhe akontacionet mujore të paguara, të tatimit mbi shpenzimet jo të zbritshme (25,95%). Paguesa totale nga tatimi mbi fitimin të paguar nga tatimpaguesit mbi fitimin e realizuar kontabël (në kohën e shpërndarjes së tij) dhe baza fiskale (shpenzimet e papranuara të zvogëluara për kreditë tatimore aktuale dhe të transferuara dhe zbritjeve të tjera) arriti në 78.47% në vitin 2014 viti,

²⁶http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0790/ISSN-1857-7121_Godisen_izvestaj_za_2014__23.04.2015.pdf.

²⁷ http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0790/ISSN-1857-7121_Godisen_izvestaj_za_2014__23.04.2015.pdf.

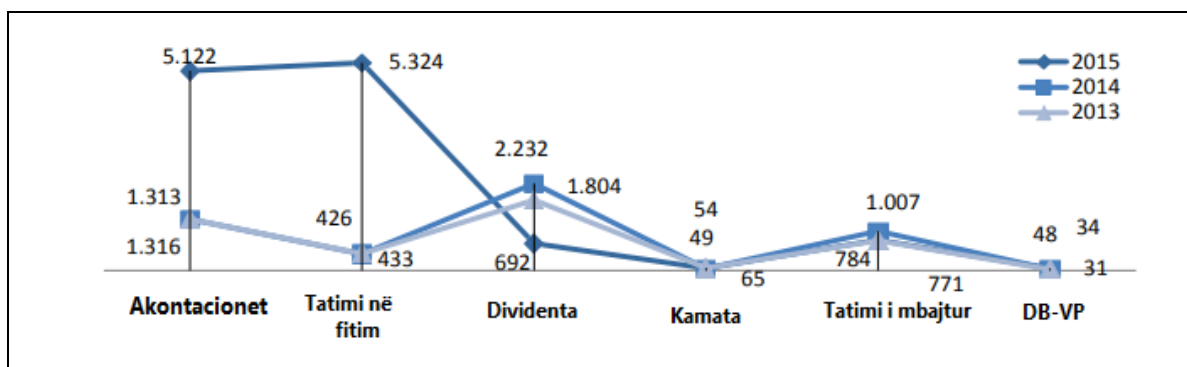
80.39% në vitin 2013, 79.22% në vitin 2012 dhe 81.92% në vitin 2011 të taksës totale të ngarkuar.”²⁸

Më tej, po sipas të njëjtit burim të dhënave dhe informacioni, pra DAP-it: “në vitin 2015, u realizuan të ardhura nga tatimi në fitim prej 12,024,306,982 denarë. Kjo shumë është:

- 16.09% më e lartë se sa ishte planifikuar 10,358,000,000 denarë,
- 137.63% më e lartë se ajo e realizuar në të njëjtën periudhë të vitit 2014 në vlerë prej 5,060,096,114 denarë
- 172.07% më e lartë në krahasim me atë të realizuar në të njëjtën periudhë të vitit 2013 në shumën prej 4,419,601,587 denarë, dhe
- 229.00% më e lartë se ajo e realizuar në të njëjtën 2012 në shumën prej 3,654,829,263 denarë.”²⁹

Figura në vazhdim paraqet dinamikën për akontacionet, tatimin në fitim, dividendin, kamatën, tatimin e mbajtur dhe DB-VP sipas viteve të zgjedhura vetëm për të prezantuar historikun e lëvizjeve.

Figura nr. 1. Struktura e tatimit në fitim në %



Burimi: Drejtoria e të Ardhurave Publike (DAP)

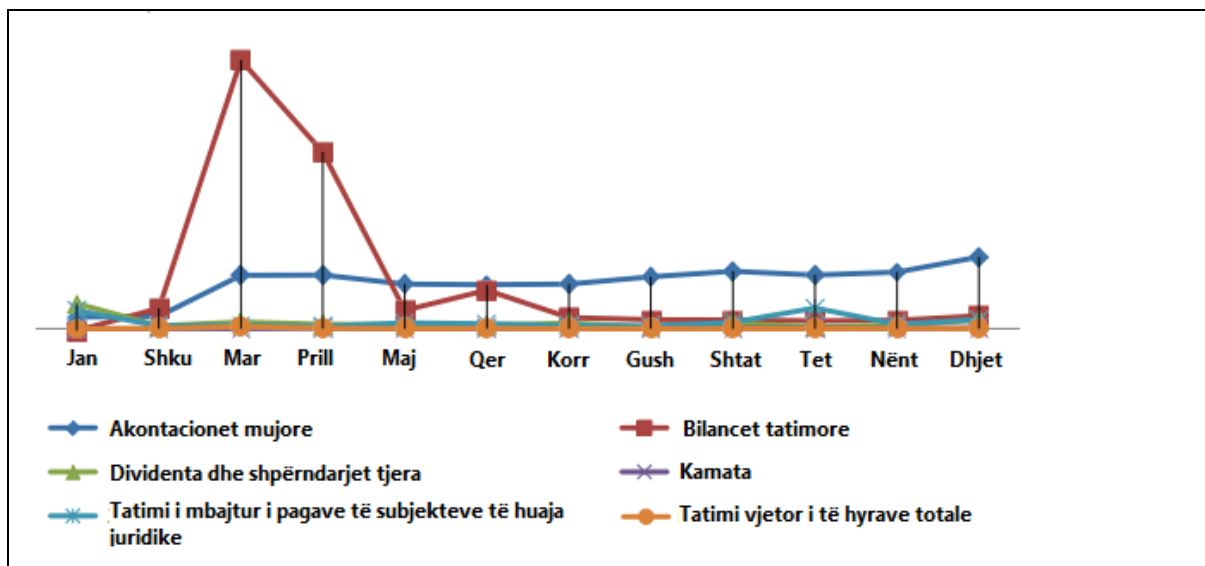
Në vazhdim, prezantohet struktura mujore e tatimit në fitim. Siç tregohet grumbullimi më i madh i tatimeve në të gjitha shkaqet u realizua në muajin mars (25.57%) dhe në prill (18.26%), kryesisht për shkak të shumës së tatimit mbi fitimin pas kthimit të tatimeve

²⁸ http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0790/ISSN-1857-7121_Godisen_izvestaj_za_2014__23.04.2015.pdf

²⁹ http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0931/ISSN_1857-7121l_Godisen_izvestaj_za_2015_25.08.2016.pdf

(4.092.617.700 denarë), si dhe rritjes së pagesave mujore paradhëniet e bazuara në bazën e re të vendosur në tabelat e bilancit tatimor (mujore 400-500 milionë denarë).³⁰

Figura nr. 2. Struktura mujore e tatimit në fitim



Burimi: Drejtoria e të ardhurave publike (DAP)

Më tej, sipas DAP: “në vitin 2016, të ardhurat totale nga tatimi në fitim arrin në 10,768,675,519 denarë. Kjo shumë është:

- 8.06% më e lartë krahasuar me shumën e planifikuar prej 9,965,000,000 denarë,
- 10.41% më e ulët krahasuar me atë të realizuar në të njëjtën periudhë të vitit 2015 në vlerë prej 12.024.306.982 denarë,
- 112.82% më e lartë në krahasim me shumën e realizuar në të njëjtën periudhë të vitit 2014 në vlerë prej 5,060,096,114 denarë, dhe
- 143.66% më e lartë në krahasim me shumën e realizuar në të njëjtën periudhë të vitit 2013 në vlerë prej 4,419,601,587 denarë.”³¹

Struktura e tatimit në fitim në vitin 2016: Në krahasim me strukturën e vitit 2015, në vitin 2016, parametrat e mëposhtëm tregojnë një rritje:

- Përparimet mujore në tatimin mbi të ardhurat janë më të larta krahasuar me vitin 2015 për 1,139,493,529 denarë ose për 22.25 pikë përqindjeje me një pjesëmarrje prej 58.15% në shumën totale të tatimit mbi fitimin të mbledhur në vitin 2016.

³⁰ http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0931/ISSN_1857-7121l_Godisen_izvestaj_za_2015_25.08.2016.pdf

³¹ http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0997/ISSN_1857-7121l_Godisen_izvestaj_za_2016_20.04.2017.pdf

- Tatimi i mbajtur mbi të ardhurat e paguara të personave juridik të huaj mbliidhet në një shumë më të lartë për 55,145,329 denarë ose 7,03% me një pjesëmarrje prej 7,79% në të ardhurat totale nga tatimi mbi fitimin.
- Tatimi vjetor mbi të ardhurat totale është më i lartë për shumën prej 9,153,608 denarë ose 19,15% me pjesëmarrje prej 0,53%
- Kamata është më e lartë për 7,715,240 denarë ose 14,17% me pjesën e tij prej 0.58%.³²

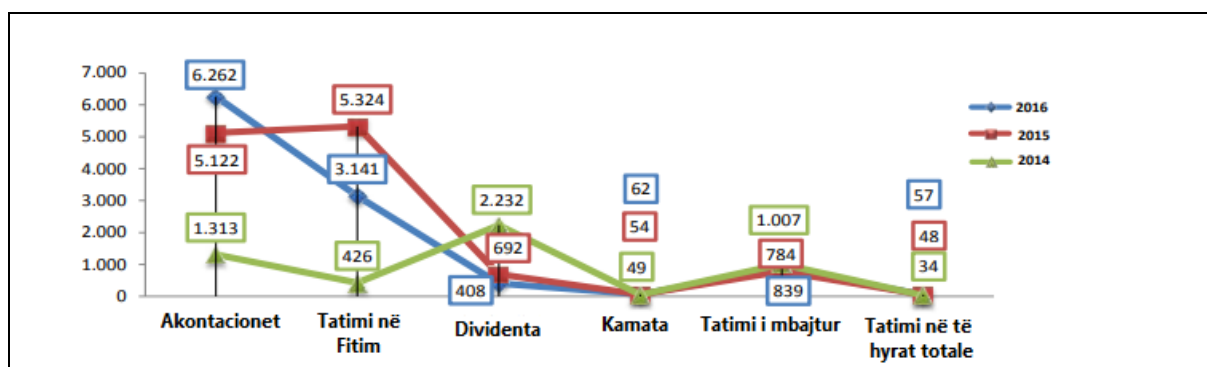
Por, në të njëjtën kohë, ka edhe reduktim³³:

- Shtesat e bilancit tatimor të tatimit mbi fitimin mbliidhen në një shumë më të vogël prej 2,183,201,340 denarë (41,01%) me pjesëmarrjen e tyre prej 29,16% në shumën totale të kthimit të tatimit mbi fitimin në vitin 2016.
- Tatimi në fitim mbi dividendët e paguar dhe shpërndarjet tjera nga fitimi është më i ulët se 283,937,829 denarë ose 41,02% pikë përqindjeje me një pjesëmarrje prej 3,79%.

Kjo situatë është kryesisht për shkak të ndryshimeve në legjislacionin që zgjeroi bazën tatimore për shumën e fitimit të realizuar në vitin e biznesit, në vend të sistemit të tatimit të fitimit të shpërndarë, që ekzistonte në periudhën 2009-2013. Për fitimet e realizuara në periudhën 2009-2013, për të cilat alokimet janë bërë në vitin 2015 dhe në vitet në vijim, mbetet detyrimi tatimor sipas regjimit të vjetër tatimor.

Figura në vazhdim tregon dinamikën e strukturës së tatimit në fitim për periudhën 2014-2016 dhe sipas asaj që u shpjegua më lartë.

Figura nr. 3. Struktura e tatimit në fitim në periudhën 2014-2016



³² http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0997/ISSN_1857-7121l_Godisen_izvestaj_za_2016_20.04.2017.pdf.

³³ http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0997/ISSN_1857-7121l_Godisen_izvestaj_za_2016_20.04.2017.pdf.

Më tej, të hyrat e realizuara prej 10,768,675,519 denarë, në periudhën janar-dhjetor 2016, për muaj, tregojnë mbledhjen më të madhe të tatimit mbi fitimin në të gjitha bazat e realizuara në muajin mars (16.07%) dhe në prill (13.54%).³⁴

Në vazhdim, në periudhën 01.01-31.12.2017, të ardhurat e mbledhura nga tatimi mbi fitimin prej 11.353.142.997 denarë krahasuar me atë të mbledhur në të njëjtën periudhë të vitit 2016 në vlerë prej 10.786.675.519 denarë, janë më të larta në shumën absolute prej 584.467.478 denarë ose 5.43 pikë përqindjeje, krahasuar me shumën e mbledhura në të njëjtën periudhë të vitit 2015 në vlerë prej 12,024,306,982 denarë është më i ulët në vlerë absolute për -671,163,985 denarë ose me 5,58 pikë përqindjeje dhe krahasuar me 2014 kur shuma e mbledhur 5,060,096,114 denarë është më e lartë për 6,293,046,883 denarë ose 124,37 pikë përqindjeje.³⁵

Tabela në vazhdim tregon krahasimin e strukturës së tatimit në fitim sipas periudhës së analizuar.

Tabela nr. 4. Krahasimi i strukturës së tatimit në fitim me periudhat tjera

Lloji i të hyrave	2017	Struktura %	2016	2015	2017/2016	2017/2015
Akontacionet Mujore	7,091,391,742	62,46	6,261,642,440	5,122,148,911	113,25	138,45
Bilanci tatimor	2,730,424,589	24,05	3,140,508,722	5,323,710,062	86,94	51,29
Dividenda/Shpërndarja	451,968,854	3,98	408,278,558	692,216,387	110,70	65,29
Mbledhje: 1+2+3	10,273,785,185	90,49	9,810,429,720	11,138,075,360	104,72	92,24
Kamata	49,449,824	0,44	62,177,234	54,461,994	79,53	90,80
Tatimi i mbajtur	969,474,784	8,54	839,122,764	783,977,435	115,53	123,66
Tatimi në të hyra totale	60,433,204	0,53	56,945,801	47,792,193	106,12	126,45
Totali	11,353,142,997	100,00	10,768,675,519	12,024,306,982	105,43	94,42

Burimi: Drejtoria e të Ardhurave Publike (DAP)

³⁴ http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0997/ISSN_1857-7121_Godisen_izvestaj_za_2016_20.04.2017.pdf.

³⁵ http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/1093/1857-7121_Godisen_izvestaj_za_2017_11.05.2018.pdf.

Tabela në vazhdim prezanton tatimin në fitim sipas bilancit tatimor dhe sipas krahasimit për subjektet e prezantuara. Nëse vërehen me kujdes të dhënat, duket qartë se baza tatimore më e lartë evidentohet për rastin e shoqërive tregtare, e shprehur në përqindje me 88.70% (ndaj shumës gjithsej), e ndjekur më pas nga bankat, kursimoret dhe institucionet tjera financiare me 8.53%.

Tabela nr. 5. Tatimi në fitim sipas bilancit tatimor (Formulari DB)

	450 Shoqëritë Tregtare	510 Shfrytëzuesit buxhetor	520 Vetëqever- isja Lokale	540 Organizatrat jofitimprurëse	570 Bankat, kursimoret dhe inst.tj.financ.	600 Shoqëritë e sigurimit	510, 520 Fondet për shfrytz. buxhetorë dhe vetqeverisjes lokale	Totali
Rezultati Financiar nga BS - Fitimi	74,817,289,817			276,623,843	7,191,479,081	917,205,234	33,945,649	83,651,238,595
Rezultati Financiar nga BS - Humbja	-18,657,223,219	-15,570,809		-73,799,152	-81,852,436	-38,375,543	-14,205,795	-18,759,096,986
Shpenzimet e papranuara	23,495,379,439	191,187,854	488,793	380,506,033	574,996,870	302,156,314	4,809,027	24,949,554,471
Baza tatimore	79,654,864,447	589,382,362	488,793	583,181,264	7,684,623,515	1,180,986,005	24,548,881	89,716,943,595
Zvogëlimi i Bazës tatimore	17,909,811,832	7,044,559		39,629,370	364,446,977	28,842,788	2,270,486	18,341,122,456
Baza tatimore pas zvogëlimit	76,884,088,834	590,548,647	488,793	596,072,668	7,364,633,010	1,167,284,430	36,484,190	86,640,531,777
Tatimi i përllogaritur i fitimit	7,688,409,590	59,054,888	48,879	59,607,306	736,463,303	116,728,441	3,648,420	8,664,053,948
Zvogëlimi i tatimit të përllogaritur të fitimit	52,331,166	465,713		3,293,913	2,177,740			58,268,532
Tatimi i llogaritur pas zvogëlimit	7,637,779,096	58,596,751	48,879	59,428,164	734,285,563	116,728,441	3,648,420	8,610,608,435*
% e pjesmarrjes totale të detyrimit të TF	88.70	0.68	0.00	0.69	8.53	1.36	0.04	100.00

Burimi: Drejtoria e të Ardhurave Publike

2.2. Rishqyrtimi i aspekteve ligjore për tatimin në fitim

Tatimi në fitim është i rregulluar me ligj sipas Gazetës Zyrtare të RM-së (nr. 112/14, 129/15, 23/16 dhe 192/16). Ligji për tatim në fitim rregullon mënyrën e tatimit të fitimeve, normën që llogarit tatimin mbi fitimin, tatimpaguesit për pagimin e tatimit në fitim, bazën tatimore për llogaritjen e tatimit në fitim, afatet për pagesën e tatimit mbi fitimin dhe çështje të tjera që janë të rëndësishme për përcaktimin dhe pagesën e tatimit mbi fitimin.³⁶

Përkufizimi konceptual i këtij tatimi ka pësuar ndryshime të rëndësishme si rezultat i sistemit krejtësisht të ri, si dhe kushtet e reja të një ekonomie tregu siç është Republika e Maqedonisë pas pavarësisë së saj.³⁷

³⁶ Закон за Данок на Добивка, Член 1-“Службен весник на Република Македонија” број 112/14, 129/15, 23/16 и190/16).

³⁷ Валентина Јошевска Поповска, “Администрирање со јавните приходи и јавните расходи во функција на остварување на забрзан економски раст и развој на Македонија”, Универзитет „Св. Климент Охридски“ Битола, <http://www.fikt.uklo.edu.mk/assets/uploads/2015/12/doktorska-disertacija.pdf>.

Në këtë drejtim po të zbërthejmë çështjen e tatimit ligjërish kemi dy terme, që shpeshherë përzihen në opinion:

- (1) Tatimi në fitim dhe
- (2) Tatimi në të ardhura.

Zakonisht termi i dytë, tatimi në të ardhura nënkupton lehtësim ligjor për bizneset e vogla, me qarkullim vjetor më pak se 3.000.000,00 denarë. Këto kompani janë të liruar nga tatimi në fitim. Tatimi në të ardhura paraqet vetëm 1% të të ardhurave, pa marrë parasysh shpenzimet që janë realizuar, qofshin të pranueshme apo të papranueshme në mënyrë ligjore.

Kompanitë që realizojnë qarkullim vjetor deri në 3.000.000,00 denarë, janë të obliguar të paraqesin 1% e të ardhurave në ueb faqen elektronike të Drejtorisë së të Ardhurave Publike, por jo edhe ta paguajnë atë.

Ndërsa, kompanitë që realizojnë qarkullim vjetorë nga 3.000.000,00 denarë deri në 6.000.000,00 denarë, kanë mundësinë e zgjedhjes së cilit lloj të tatimit të paguajnë, atë tatimit të të ardhurave apo të tatimit në fitim.

Vendimi në fjalë varet nga shuma e shpenzimeve të pa-pranueshme që ka realizuar kompania. Ky është një lehtësim ligjor mjaftë i favorshëm për kompanitë.

Në vazhdim, kompanitë që kanë qarkullim vjetor mbi 6.000.000,00 denarë, ata automatikisht futen në detyrim të tatimit në fitim dhe pagesës së akontacioneve mujore të tatimit në fitim.

Një pjesë tjetër e rëndësishme për diskutim në kuadër të këtij kreu është padyshim pagesa e tatimit në fitim. Sipas dispozitave të nenit 40 të Ligjit, pagesat e akontacionit mujor të tatimit në fitim në bilancin e tatimit "DB - bilanci tatimor për tatimin e fitimit përcaktohen në shumën e një të dymbëdhjetit të tatimit të vendosur në bilancin e taksave për vitin paraprak, duke u rritur me përqindjen e rritjes kumulative të çmimeve në Republikën e Maqedonisë nga periudha e mëparshme e vitit, d.m.th deri më 31 janar të vitit vijues, në krahasim me çmimet mesatare të shitjes me pakicë (MDB) në vitin paraprak.³⁸

Sipas kësaj, nënkuptojmë që çdo kompani me një qarkullim vjetor mbi 3.000.000 denarë që për vitin paraprak ka të dorëzuar formularin DB, do të duhet vitin e ardhshëm të paguaj çdo muaj akontacione (paradhënie) për tatimin në fitim, me anë të përllogaritjes së lartpërmendur.

Sipas dispozitave të neneve 13 dhe 14 të Rregullores, shuma mujore e pagesës së akontacioneve të tatimit mbi të ardhurat për periudhën nga shkurti deri në dhjetor të vitit

³⁸<https://msfi.com.mk/wp-content/uploads/2018/03/MSFI-e-Napis-Placanje-na-mesecni-akontacii-na-danokot-na-dobivka-za-2018-godina-1.pdf>.

2018 dhe për muajin janar 2019 tatimpaguesit i është përcaktuar nga shuma e tatimit të llogaritur, e zvogëluar nga shuma e lehtësimeve tatimore dhe stimuj shprehur në bilancin tatimor përbërë nga 2017 (AOP 44 nga DB për vitin 2017) pjesëtuar me 12 muaj dhe ka rritur përqindjen e rritjes së çmimit kumulativ në vend në periudhën e mëparshme të vitit, përkatësisht deri më 31 janar për vitin e ardhshëm, në krahasim me çmimet mesatare të shitjes me pakicë në vitin paraprak. Tatimpaguesit që kanë punuar më pak se 12 muaj në 2017, do të përcaktojnë shumën mujore të pagesës së akontacionit të tatimit mbi fitimin në atë mënyrë që shuma e tatimit mbi të ardhurat e llogaritura pas reduktimit për vitin 2017 (AOP 44 nga DB për 2017) të ndarë me numrin e muajve të funksionimit në vitin paraprak.³⁹

Duke u nisur nga të gjitha anët e mësipërme, konkluzioni është se kompanitë e reja të formuara, në vitin e themelimit, nuk janë të detyruar të llogarisin dhe paguajnë akontacione mujore mbi tatimin në fitim. Këto subjekte do të paguajnë paradhënien e parë të tatimit mbi fitimin për vitin e ardhshëm, të përcaktuar sipas shumës së tatimit të llogaritur në formularin DB për vitin paraprak, të ndarë me numrin e muajve të funksionimit në vitin paraprak. Në pajtim me dispozitat e nenit 40 paragrafi 2 të Ligjit, pagesat mujore të tatimit mbi fitimin paguhen brenda 15 ditëve pas skadimit të çdo muaji kalendarik në llogarinë buxhetore⁴⁰

Le ta demonstrojmë problemin në fjalë përmes shembullit vijues që në fakt na tregon përcaktimin e pagesës paraprake mujore të tatimit mbi fitimin për shkurt 2018.

Tabela nr. 6. Përlllogaritja e akontacionit mujor për tatimin në fitim

Nr.rend	Përshkrimi	Shuma
1.	Tatimi i llogaritur pas zvogëlimit (AOP 44 nga DB për 2017)	1.000.000
2.	Numri i muajve të funksionimit në vitin paraprak	12
3.	Shuma mujore e tatimit(Nr.rend. 1: Nr.rend. 2)	83.333
4.	Përqindja mujore e rivlerësimit, u rrit me 100 (1.6% të dhëna për MDB për pagesën e akontacionit për shkurt 2018)	101,6%
5.	Detyrimi mujor për tatimin në fitim (nr.rend 3 x nr. rend 4)	84.667

Burimi: MSFI Konsalting⁴¹

³⁹ Po aty.

⁴⁰<https://msfi.com.mk/wp-content/uploads/2018/03/MSFI-e-Napis-Placanje-na-mesecni-akontacii-na-danokot-na-dobivka-za-2018-godina-1.pdf>.

⁴¹ Po aty.

Në vazhdim, një problem tjetër për diskutim që parashtrohet është çështja e lirimit nga tatimi në fitim mbi bazën e fitimit të ri-investuar. Sipas fitimit të ri investuar, në kuptim të Ligjit dhe Rregullores për mënyrën e llogaritjes dhe pagesës së tatimit mbi fitimin dhe mënyrën e shmangies së përjashtimit të dyfishtë ose tatimit të dyfishtë, do të thotë e drejta për të zvogëluar bazën tatimore në shumën e fitimit të realizuar me llogarinë vjetore të vitit të mëparshëm, i cili me anë të alokimit është ndarë në kapitalin e tatimpaguesit dhe i cili është investuar në vitin e ardhshëm për blerjen e pasurive të prekshme dhe të paprekshme, përveç përjashtimeve të përshkruara.⁴²

Por, pyetja në këtë rast që mund të parashtrohet është se cilat aktive (investime) nuk mund të përdoren për reduktimin tatimor? Reduktimi i bazës së tatimit në bazë të fitimeve të ri-investuara nuk mund të përdoret për investimet e kryera në:⁴³

- makina të pasagjerëve,
- mobile,
- qilima,
- mjete audio vizuale,
- teknike e bardhë,
- vepra artistike të artit dhe artit të aplikuar, dhe
- sipërmarrje të tjera që shërbejnë për qëllime administrative.

Në anën tjetër, aktivet (investimet) të cilat mund të përdoren për reduktimin tatimor – reduktimi i bazës tatimore në bazë të fitimit të ri-investuar mund të përdoret për investimet e bëra nga fitimi (fitimi i ri investuar) në investimet e reja për zgjerimin e veprimtarisë së tatimpaguesit për:⁴⁴

- mjetet materiale (pasuritë e paluajtshme, impiantet dhe pajisjet) dhe
- mjetet jo materiale (softueri kompjuterik dhe patentat).

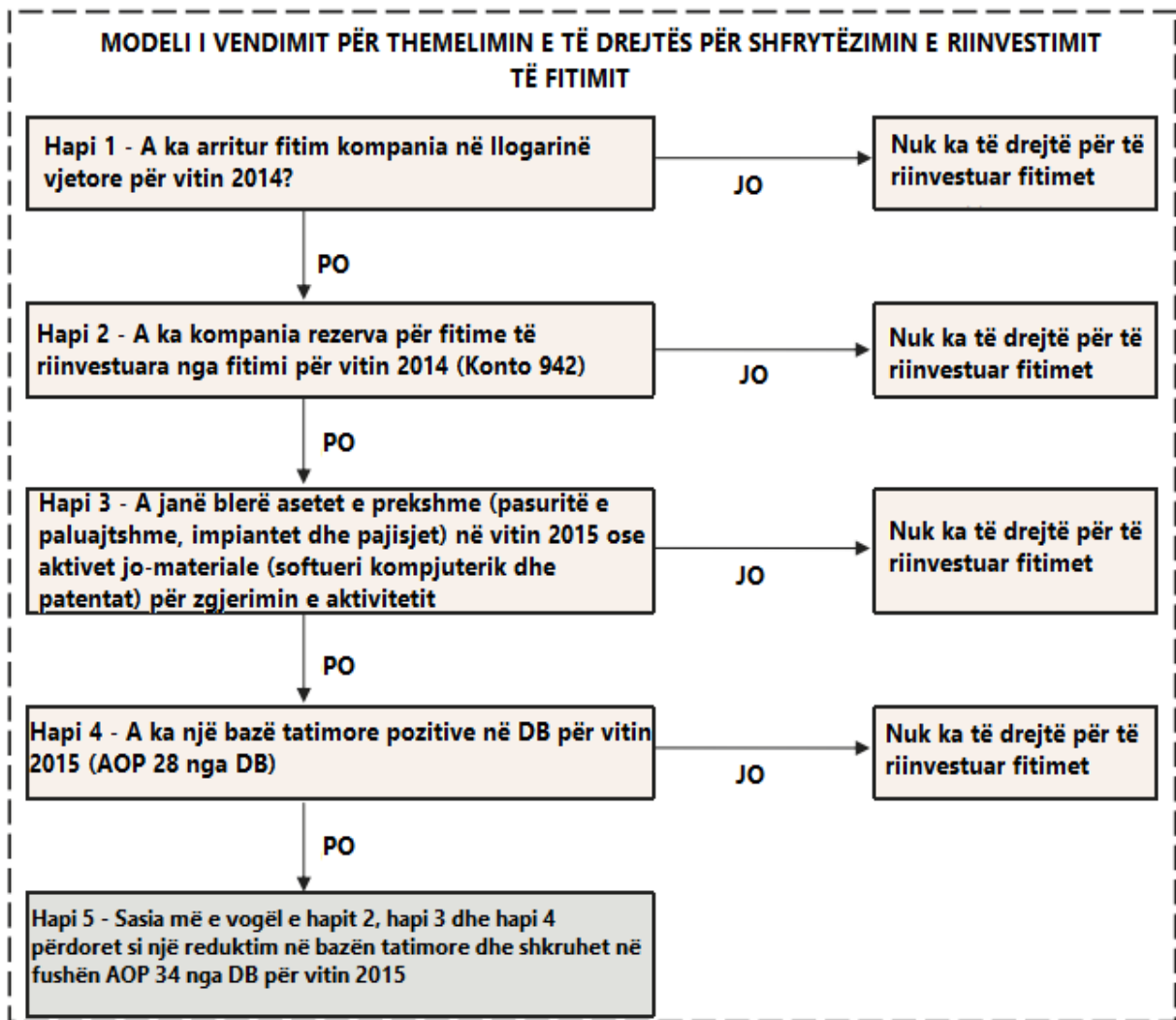
Figura në vijim tregon përcaktimin e të drejtës për të zvogëluar bazën tatimore në bazë të fitimeve të ri investuara, p.sh. për vitin 2015, kompania mund të përdorë matricën e mëposhtme të vendimmarrjes.

Figura nr. 4. Modeli i vendimit për themelimin e të drejtës për shfrytëzimin e ri investimit të fitimit

⁴² <https://msfi.com.mk/wp-content/uploads/2016/01/4-Reinvestirana-dobivka.pdf>.

⁴³ <https://msfi.com.mk/ep-content/uploads/2016/01/4-Reinvestirana-dobivka.pdf>

⁴⁴ <https://msfi.com.mk/wp-content/uploads/2016/01/4-Reinvestirana-dobivka.pdf>.



Burimi: MSFI Konsalting⁴⁵

Më tej meqenëse, për një periudhë të gjatë kohe në RMV zbatohen **Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit (SNK)**, atëherë e shohim të rrugës që të elaborojmë krahas Ligjit për tatim në fitim, edhe Standardin Ndërkombëtar të Kontabilitetit që e rregullon këtë fushë, respektivisht **SNK 12 – Tatimi në fitim**.

Qëllimi i këtij standardi (SNK 12) është të përshkruajë trajtimin kontabël të tatimit mbi fitim. Çështja themelore në kontabilitet për tatimin në fitim është si të regjistrohen pasojat tatimore aktuale dhe ato të ardhshme nga⁴⁶:

⁴⁵ <https://msfi.com.mk/wp-content/uploads/2016/01/4-Reinvestirana-dobivka.pdf>.

⁴⁶ <https://www.rafajlovski.com.mk/content/MSS%20i%20MSFI/%D0%9C%D0%B5%D1%93%D1%83%D0%BD%20%D0%B0%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%B5%D0%BD%20%D1%81%D0%BC%D0%B5%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B4%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B5%D0%BD%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%20%D0%B4%D0%B0%D1%80%D0%B4%2012.pdf>.

(a) rimbursimin e ardhshëm (shlyerja) e vlerës kontabël neto të aktiveve (detyrimeve) të njohura në pasqyrën e pozicionit financiar të njësisë ekonomike.

(b) Transaksionet dhe ngjarjet e tjera të periudhës aktuale që njihen në pasqyrat financiare të njësisë ekonomike.

Më tej, standardi në fjalë kërkon që një njësi ekonomike të regjistrojë efektet tatimore që rrjedhin nga transaksionet dhe ngjarjet e tjera në të njëjtën mënyrë siç regjistron transaksione dhe ngjarje të tjera. Kështu, për transaksionet dhe ngjarjet e tjera të njohura në fitim ose humbje, çdo efekt tatimor njihet gjithashtu në fitim ose humbje. Për transaksionet dhe ngjarjet e tjera të njohura jashtë fitimeve ose humbjeve (ose në të ardhura të tjera përmbledhëse, ose drejtpërdrejt në kapital), efektet e lidhura tatimore njihen edhe jashtë fitimit ose humbjes (në të ardhura të tjera përmbledhëse, ose drejtpërdrejt në kapital, respektivisht). Në mënyrë të ngjashme, njohja e aktiveve dhe detyrimeve tatimore të shtyra në një kombinim biznesi ndikon në shumën e emrit të mirë që rrjedh nga kombinimi i biznesit ose shuma e fitimeve të njohura nga shitja.⁴⁷

Sipas SNK 12, fitimi kontabël është fitimi ose humbja neto për periudhën para zbritjes së shpenzimeve tatimore, kurse fitimi i tatueshëm (humbjen e tatueshme) është fitimi (humbja) për periudhën e përcaktuar në përputhje me rregullat e përcaktuara nga organet tatimore, sipas pagesës (rikuperimit) në tatimet mbi fitimet. Shpenzimi i tatimit (të ardhurat tatimore) është shuma totale e përfshirë në përcaktimin e fitimit ose humbjes neto për periudhën që lidhet me tatimin aktual dhe tatimin e shtyrë. Më tej, tatimi aktual është shuma e detyrimit tatimor (të rikuperueshëm) në lidhje me fitimin e tatueshëm (humbje tatimore) për periudhën. Detyrimet tatimore të shtyra janë shumat e tatimit mbi të ardhurat që duhet të paguhet në periudhat e ardhshme në lidhje me diferencat kohore të tatueshme. Kurse, baza tatimore e një aktivi ose pasivi është shuma që i atribuohet aktivitetit ose pasivit për qëllime tatimore.⁴⁸

Krahas aspektit ligjor është edhe rregullimi tjetër kontabël, respektivisht përmes SNK-së që ka definuar se cilat janë aktivitetet të cilat mund të ulin bazën tatimore si rezultat i fitimit të ri-investuar, respektivisht prona, impiantet dhe pajisjet që mund të përdoren për të zvogëluar bazën tatimore si fitim i ri-investuar. Sipas pikës 6 të SNK-së 16-të, pasuritë e paluajtshme, impiantet dhe pajisjet përfshijnë: aktivitetet materiale që kompania mban për përdorim në prodhimin ose sigurimin e produkteve ose shërbimeve (në tregti); për t'i dhënë

⁴⁷ Po aty.

⁴⁸ Po aty.

me qira për të tjerët ose për qëllime administrative, nëse pritet të përdoren gjatë, më shumë se një periudhë (vit).⁴⁹

Toka e blerë për qëllime biznesi – Toka që tatimpaguesi ka blerë për qëllimin e përdorimit për nevojat e biznesit në zgjerimin e aktivitetit të saj me qëllim që të ofrojë përfitime ekonomike të ardhshme që lidhen me përdorimin e saj që do të përfaqësojë një hyrje për kompaninë, me kusht që rreziqet dhe përfitimet të transferohen në kompani, do të trajtohet pasuri e paluajtshme nga SNK 16, për të cilën përjashtimi nga tatimi është i lejuar në bazë të fitimeve të ri investuara.⁵⁰

Mjetet materiale në përgatitje – Investimet në pasuri të paluajtshme, ndërtimet e së cilës janë të vazhdueshme dhe që zgjasin për një periudhë më të gjatë kohore, e cila zgjat më shumë se një vit kalendarik (viti i biznesit) dhe qëllimi i të cilës në periudhën e mëvonshme të përdorimit të objekteve të ndërtimit është “përdorimi në prodhim ose në sigurimin e produkteve ose shërbimeve” do të konsiderohen si investime në aktivet materiale për të cilat lejohet ushtrimi i të drejtës së përjashtimit nga tatimi në vitin (vitet) e investimit.⁵¹

Sigurisht krahas grupeve të mësipërme të shpjeguar janë edhe disa raste-çështje të tjera në të cilat vinë në shprehje problemi i korigjimit të bazës tatimore në bazë të fitimeve të ri-investuara, për shembull të tilla si:⁵²

- Pagesat paraprake për blerjen e pasurive materiale dhe jo materiale,
- Mjetet e furnizuara në bazë të marrëveshjes për lizing (hua)⁵³,
- Trajtimi tatimor i amortizimit të mjeteve që janë përdorur për lirim tatimor bazuar në fitimin e ri-investuar,
- Kushtet shtesë për përdorimin e të drejtës për fitimin e ri-investuar,
- Deri kur duhet të ruhen rezervat për fitimin e ri-investuar?

2.3. Përdoruesit e informacionit kontabël dhe pasqyrat financiare

Kontabiliteti si sistem informacioni i siguron drejtimit të njësisë ekonomike sytë dhe veshët e nevojshme për drejtim efikas dhe eficient të saj.⁵⁴ Raportimi financiar dhe informacioni kontabël është mjaft domethënës në vendimmarrjen afariste. Më tej, një

⁴⁹ <https://msfi.com.mk/wp-content/uploads/2016/01/4-Reinvestirana-dobivka.pdf>.

⁵⁰ Po aty.

⁵¹ Po aty.

⁵² Për më shumë shih: <https://msfi.com.mk/wp-content/uploads/2016/01/4-Reinvestirana-dobivka.pdf>.

⁵³ Është e rregulluar me SNK 17 – Qiratë.

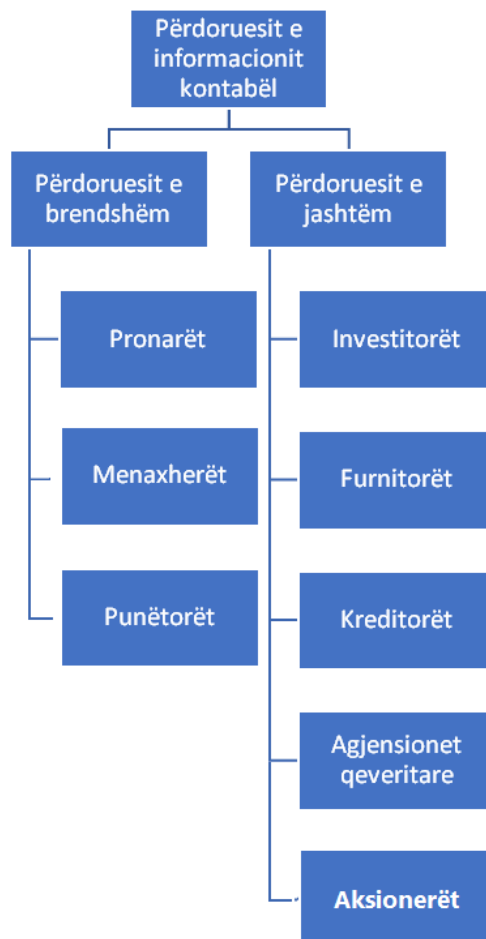
⁵⁴ Sotiraq Dharmo, “Kontabiliteti i avancuar”, Tiranë, 2005, fq. 2.

raportim financiar efektiv përbën një element shumë të rëndësishëm për të siguruar një klimë të shëndetshme biznesi.⁵⁵

Ekzistojnë disa ndarje apo kategorizime të përdoruesve të informacionit kontabël. Por, përgjithësisht përdoruesit e informacionit kontabël janë të brendshëm dhe të jashtëm. Përdoruesit e brendshëm janë kryesisht pala brenda kompanisë si: pronarët, menaxherët dhe punëtorët. Kurse përdoruesit e jashtëm janë: investitorët, furnitorët, kreditorët, agjencitë qeveritare etj.⁵⁶

Figura në vazhdim tregon ndarjen apo grupet e përdoruesve të informacionit kontabël duke i ndarë ato në radhë të parë në: përdorues të brendshëm dhe përdorues të jashtëm. Më pas, ashtu siç u trajtua më herët, bëhet degëzimi veçmas për çdo nën-grup të përdoruesve.

Figura nr. 5. Përdoruesit e informacionit kontabël



Burimi: Përpunuar sipas Dhamo, 2005.

⁵⁵ <http://www.kolegjiglobus.com/wp-content/uploads/2017/10/Conferevce-VII-37.pdf>.

⁵⁶ <https://dspace.aab-edu.net/bitstream/handle/123456789/863/daac1a6b-a500-4a74-9491-254c2dc1b802.pdf?sequence=8&isAllowed=y>.

Në vazhdim, tregohet një elaborim më përmbajtësor që përdoruesi i qaset informacionit kontabël në vendimmarrjen afariste.

Po e fillojmë me grupin e **aksionarëve** që padyshim janë përdorues të rëndësishëm të informacionit kontabël për të gjykuar nëse kompania ka progres, për të vendosur nëse duhet blerë apo shitur aksione, etj.

Pronarët janë përdoruesit e brendshëm të informacionit kontabël. Ata zakonisht, kontrollojnë këto informacione për interesin e tyre personal. Gjithashtu, në këtë mënyrë ata kontrollojnë edhe performancën e menaxherit dhe të të punësuarve të tjerë. Informacionet kontabël për pronarin janë pasqyrë e punës së kompanisë si dhe të vlerësojë se a janë investuar apo menaxhuar në mënyrë të duhur paratë e tij.

Menaxherët janë gjithashtu përdorues të brendshëm të informacionit kontabël. Ata menaxhojnë financat dhe operacionet tjera të kompanisë dhe shpesh bazohen në informacionet nga kontabiliteti. Menaxherët konsiderohen përdorues të brendshëm sepse kanë pikërisht të gjitha informacionet interne kontabël, që nuk mund t'i ketë kreditori apo furnitori për shembull.

Punëtorët janë përdorues të informacioneve kontabël të kompanisë. Ata janë përdorues të brendshëm, por pjesërisht të informuar në lidhje me gjendjen dhe performancën e kompanisë. Punëtorët shpesh janë të kufizuar me posedimin e informatave dhe janë të informuar vetëm për pjesën që atyre ju takon si për shembull, ligjin për marrëdhënie pune dhe zbatimin e tij brenda në kompani, politikat e brendshme të kompanisë, kodeksin e sjelljes, kodeksin e veshjes, etj. Por, gjithsesi duhet të theksojmë se kanë shumë më shumë informacione se përdoruesit e jashtëm.

Investitorët janë përdorues të jashtëm të informacionit kontabël, ata janë të interesuar për investimet e tyre, nëse janë përdorur në mënyrë racionale nga ana e menaxherit të kompanisë dhe se a është arritur interesi i tyre optimal gjatë investimit. Me këtë nënkuptojmë se investitorët kanë informacione të klasifikuara vetëm për mënyrën e shfrytëzimit të investimit të tyre si dhe kthimin në kohë të tyre, investimin e parasë në alternative të ndryshme investuese, normën e kthimit, normën e riskut të investimit, etj.

Furnitorët janë bashkëpunëtorët e kompanisë sepse furnizojnë me mallra apo shërbime atë dhe ata janë të interesuar se me çfarë kompanie bashkëpunojnë duke bërë edhe pyetjet e zakonshme: A është në gjendje kjo kompani furnitorit t'ia paguajë borxhet? Sa kanë kapacitet të blerjes? Cili është risku i mos-pagesës dhe i falimentimit, etj.

Kreditorët janë përdorues të jashtëm të informacionit kontabël dhe ato informohen për gjendjen ose performancën financiare të kompanisë duke bërë edhe pyetjet e zakonshme:

A është kompania e gatshme t'i kthejë me kohë paratë e marra në formë kredie? Cili është stabiliteti financiar dhe risku i biznesit në fjalë, etj. Kreditorët kërkojnë raporte financiare, të cilat kompania i ka dorëzuar para organeve shtetërore, siç është bilanci vjetor, të cilat rezultojnë si informacione më të sigurta.

Agjencitë apo entitetet qeveritare më saktësisht organet shtetërore siç janë: Drejtoria për të Ardhura Publike, Regjistri Qendror, Agjencia për punësim si dhe organet tjera, kërkojnë raporte vjetore nga ana e kompanisë. Ata paraqiten si përdorues të jashtëm të informacionit kontabël, ku kërkojnë nga kompanitë raporte përkatëse. Për shembull, Regjistri Qendror kërkon raporte vjetore si:

- a) Bilanci i gjendjes - ku përfshihen mjetet themelore, kërkesat e kompanisë, borxhet dhe kreditë, inventari, stoqet, fitimi apo humbja dhe kapitali brenda një viti kalendarik duke përfshirë edhe mbetjet nga viti i kaluar (gjendjet fillestare).
- b) Bilanci i të ardhurave dhe shpenzimeve - në këtë raport përfshihen të gjitha llojet e shpenzimeve të cilat parashikohen në klasën e 4-të të planit kontabël, gjithashtu përfshihen edhe të gjitha llojet e të hyrave (të hyrat nga shitja, të hyrat nga eksporti, të hyrat nga ri-eksporti, të hyrat nga qiraja, të hyrat nga subvencionet dhe donacionet, të hyrat e jashtëzakonshme, të hyrat nga dallimet pozitive të kursit, të hyrat nga kamatat etj.) dhe të dalave, si dhe dallimi në mes tyre paraqitet si fitim apo humbje.
- c) Raporti për lidhjen dhe prejardhjen e kapitalit - ky raport në mënyrë të detajuar tregon prejardhjen e kapitalit, pronarët e tij, rritja/zvogëlimi i tij nga viti në vit, si dhe lloji i kapitalit (financiar, material, aksione etj.).
- d) Raporti për të hyrat në bazë të llojit të veprimtarisë (SPD) - në këtë raport shkruhen të gjitha llojet e të ardhurave të klasifikuara në bazë të llojit të veprimtarisë, të ndara në shifra sipas klasifikimit nacional të veprimtarisë (NKD).
- e) Evidenca shtetërore - parashikon në mënyrë të detajuar secilin shpenzim, të ardhur apo mjete themelore. Për shembull, në klasifikimin e shpenzimeve për lëndë djegëse kërkon hollësisht shpenzimet për energji elektrike, shpenzimet për naftë etj.; shpenzimet me karakter të shërbimeve (grupi 41, i planit kontabël) kërkon në mënyrë të detajuar shpenzimet për qira, shpenzimet për sigurime, shpenzimet për projekt, shpenzimet për reklama, shpenzimet për reprezentacion, etj. Gjithashtu, edhe tek mjetet themelore, kërkon llojin e mjetit nëse janë ata makina të prodhimtarisë, mjete transportuese apo mjete të tjera, vlera e furnizuar e tyre, amortizimi dhe vlera e tanishme.

Në anën tjetër, Drejtoria e të Ardhurave Publike (DAP) kërkon dokumentet e informacionit kontabël të mëposhtëm:

- a) Bilancin Tatimor (DB) - është dokument kalendarik vjetor që dorëzohet për vitin paraprak tek Drejtoria e të Ardhurave Publike, brenda një intervali kohor nga 01.01 deri 28.02 të vitit aktual. Ky bilanc përfshinë kompanitë me të ardhura vjetore nga 3.000.000 deri 6.000.000 denarë (me dëshirë zgjedhje të dërgimit të këtij raporti DB apo DBVP), si dhe në mënyrë të detyrueshme kompanitë me mbi 6.000.000 denarë të hyra detyrohen të përgatisin këtë raport. Ky raport përmban në vete të hyrat gjithsej, duke zbritur të dalat dhe shpenzimet gjithsej dhe në këtë mënyrë duke krijuar bazën e parë tatimore të tatimit në fitim dhe pastaj kësaj baze i shtohen edhe shpenzimet e pa-pranuara dhe kështu krijohet baza e dytë tatimore, ku kjo e fundit tatimohet me 10% të tatimit në fitim.
- b) Bilancin Tatimor në të ardhura totale (DBVP) - detyrimisht e dërgojnë kompanitë deri në 3.000.000 denarë të hyra vjetore, ku pagesa kalkulohet vetëm 1 % e të gjitha të hyrave, pa marrë parasysh llojin e shpenzimeve. Kompanitë që kanë qarkullim deri në 3.000.000 denarë e kanë të falur me ligj të paguajnë këtë tatim në të hyra. Kurse, kompanitë që gjenden në intervalin nga 3.000.000 deri më 6.000.000 denarë, nëse zgjedhin të dërgojnë raportin DBVP, ata janë të detyruar t'i paguajnë shtetit tatim 1% në të hyra dhe nuk janë të falur për mos ta paguar atë.
- c) Bilancin e TVSH - e dërgon secila kompani që është obliguese e TVSH-së. Çdo kompani detyrohet të regjistrohet si obliguese e TVSH-së nëse ka kaluar qarkullim brenda vitit mbi 1.000.000 denarë. Nëse kompania nuk është e regjistruar si obliguese e TVSH-së, nuk ka për detyrë të dërgoj këtë raport tek Drejtoria e të Ardhurave Publike (DAP). Kompanitë që janë obliguese e TVSH-së detyrohen të dërgojnë këtë raport në periudhë kohore mujore apo 3 mujore, varësisht nga vendimi që ju ka sjellë DAP. Këtë vendim DAP-i e sjellë varësisht nga të hyrat vjetore të kompanisë. Kompanitë të cilat kanë qarkullim vjetor mbi 25.000.000 denarë, ato janë të regjistruar me vendim si obliguese të TVSH-së mujor, kurse kompanitë me qarkullim më të vogël vjetor se kjo shumë, janë të regjistruar me vendim si obliguese të TVSH-së 3 mujor. Pa marrë parasysh vendimin për TVSH-në, se cilës periudhë i takojnë, ata pas përfundimit të periudhës kanë afat 25 ditë për përgatitjen e raportit të TVSH-së, si dhe dërgimit të tij deri tek DAP-i. Nëse kompania është TVSH obligues 3 mujor, atëherë përgatitja periodike bëhet në 4 periudha, edhe atë:

1. Periudha e parë 01.01-31.03 – afati i dërgimit të raportit deri më 25.04.
2. Periudha e dytë 01.04-30.06 – afati i dërgimit të raportit deri më 25.07.
3. Periudha e tretë 01.07-30.09 – afati i dërgimit të raportit deri më 25.10.
4. Periudha e katërt 01.10-31.12 – afati i dërgimit të raportit deri më 25.01.

Kurse, kalkulimi periodik për obliguesin e TVSH-së mujor, përgatitet në mënyrë të ngjashme sikur më lartë, vetëm se posedon 12 periudha të kalkulimit me afat të njëjtë të dorëzimit prej 25 ditëve pas mbarimit të periudhës. Për shembull, nëse periudha e parë është nga 01.01 deri më 31.01, atëherë afati i dorëzimit të raportit është deri më datë 25.02.

2.4. Përlogaritja e fitimit të tatueshëm dhe kontabël

Krahas diskutimeve më herët të trajtuara në relacionin fitim kontabël dhe fitim tatimor, rëndësi të veçantë jo vetëm teknikë por edhe përmbajtësor është problemi i përlogaritjes sepse krahas efekteve të tjera padyshim do të reflekton përcaktimin e rezultatit financiar.

Për të zgjidhur këtë, konceptet u ndanë si "fitim kontabël" dhe "fitim i tatueshëm". Si ndryshojnë këto koncepte? Fitimi kontabël është fitimi i llogaritur sipas rregullave aktuale të kontabilitetit. Shpjegohet dhe raportohen në bilancin e suksesit. Është diferenca midis atyre që njihen në periudhën raportuese të ardhurat dhe kostot (shpenzimet). Fitimi kontabël është rezultati financiar i përcaktuar në periudhën raportuese në bazë të të dhënave të kontabilitetit për të gjitha transaksionet e mundshme ekonomike dhe vlerësimin e të gjithë zërave bilancor. Në anë tjetër, dëshira për një vlerësim të besueshëm të kapitalit të kompanisë ka çuar në përdorimin e praktikës moderne të një treguesi të tillë si një fitim i tatueshëm. Fitimi i tatueshëm dhe kontabël është i ndryshëm në atë që tejkalon të parën nga shuma e mundësive të papërdorura. Prandaj, fitimi i tatueshëm është kriteri kryesor për përcaktimin e efektivitetit të burimeve të kompanisë.⁵⁷

Më tej, aktivet tatimore të shtyra ose detyrimet tatimore të shtyra lindin si rezultat i diferencave të përkohshme midis fitimit kontabël dhe fitimit të tatueshëm të kompanisë. Këto dallime janë rezultat i mbulimit me kohë të ndryshme në bazën tatimore të disa të ardhurave ose shpenzimeve në llogarinë vjetore që shërbejnë si bazë për të bërë një deklaratë tatimore për qëllime tatimore të fitimit. Si pasojë e kësaj, kemi të bëjmë me dy pasqyra të ndryshme të të ardhurave për investitorët, gjë që është shqetësim si për ta, edhe për kontabilistët dhe personat tjerë kompetent në llogaritje. Andaj, rregullatorët, akademikët dhe shtypi kanë propozuar tre zgjidhje në lidhje me divergjencën në rritje midis dy të ardhurave. E para është

⁵⁷ <http://obrechye.ru/finansii/227420-smetkovodstvena-dobivka.html>.

që kompanitë të kërkojnë të zbulojnë tërë deklaratën e tyre tatimore në mënyrë që investitorët të mund të krahasojnë dy grupet e raporteve dhe nga ky krahasim të arrijnë në një masë më të saktë të performancës për firmën. Sugjerimi i dytë është që kompanitë të zbulojnë vetëm disa zëra bilancor nga deklarata tatimore, siç është shuma e të ardhurave të tatueshme dhe detyrimi tatimor, sepse aktualisht pasqyrat financiare nuk e përfshijnë këtë informacion. Si dhe propozimi i tretë është që të përputhen dy të ardhurat; domethënë, të eliminohen ndryshimet e tatimeve të librave që ekzistojnë në sistemin aktual.⁵⁸

Baza tatimore për fitim si në shumë vende dhe sipas legjislacionit tatimor në RMV nuk korrespondon me fitimin kontabël. Devijimet bëhen në mënyrë që disa shpenzime të mos njihen në përcaktimin e bazës tatimore.⁵⁹

Në vazhdim, për të thjeshtuar zbatimin e SNK 12 me rregulloren për planin kontabël dhe përmbajtjen e kontove të caktuara në planin kontabël janë përcaktuar kontot sintetike si në vijim.

Tabela nr. 7. Shqyrtimi i kontove sintetike të përshkruara nga plani kontabël lidhur me zbatimin e SNK 12

Konto	Çka evidentohet
050-Aktivet tatimore të shtyra	Aktivet tatimore të shtyra regjistrohen në përputhje me SNK 12 dhe standardet tjera relevante dhe nenin 29 dhe seksionet e tjera relevante të Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF ose në gjuhën angleze IFRS) për subjektet e vogla dhe të mesme. Llogaria e deklaruar regjistron shumën e tatimit mbi fitimin që mund të mbulohet në periudhat e mëposhtme bazuar në diferencat e përkohshme të zbritshme, humbjet tatimore të papërdorura ose kreditë e transferuara të pashlyera tatimore.
289-Detyrimet tatimore të shtyra	Shumat e tatimit mbi fitimin që paguhen në periudhat e ardhshme regjistrohen në bazë të diferencave të kohës së tatueshme në përputhje me SNK 12 dhe Seksionin 29 të Standardit Ndërkombëtar të Raportimit Financiar për njësitë e vogla dhe të mesme.
811-Të hyrat tatimore të	Regjistrohen shumat e të hyrave tatimore të shtyra.

⁵⁸ Michelle Hanlon, Terry Shevlin, "Book-Tax Conformity for Corporate Income: An Introduction to the Issues, Tax Policy and the Economy", Volume 19, MIT Press, 2005, <http://www.nber.org/chapters/c0166.pdf>.

⁵⁹ <https://msfi.com.mk/wp-content/uploads/2017/02/2-Odlozeno-danocno-sredstvo-MSS-12.pdf>.

shtyra	
812-Të dalat tatimore të shtyra	Regjistrohen shumat e të dalave tatimore të shtyra.

Burimi: MSFI Konsalting

Më tej, zërat e veçantë të bilancit për aktivet tatimore të shtyra dhe detyrimet tatimore të shtyra gjithashtu janë përshkruar në llogarinë e fitimit dhe humbjes si në vijim.

Tabela nr. 8. Zërat bilancor në Shifra AOP

Bilanci i suksesit			Bilanci i gjendjes		
Nr. rendor	Pozicioni	Shifra AOP	Nr. rendor	Pozicioni	Shifra AOP
41.	Të hyrat tatimore të shtyra	253	30	Aktivitet tatimore të shtyra	035
42.	Të dalat tatimore të shtyra	254	85	Detyrimet tatimore të shtyra	094

Burimi: MSFI Konsalting

Në vazhdim, diferenca midis fitimit kontabël dhe fitimit të tatueshëm mund të jetë konstant ose i përkohshëm. Si ndryshim i përhershëm mund të konsiderohen ato shpenzime që nuk njihen gjatë përcaktimit të bazës tatimore të tatimit mbi të ardhurat, as në periudhën kur ato janë kryer as në një periudhë të mëvonshme, sepse shpenzimet e tilla konsiderohen shpenzime tatimore të papranuara, d.m.th. shpenzimet për të cilat duhet të paguhen tatimi mbi fitimet. Në Ligjin për Tatimin mbi Fitimin, si dallime të përhershme janë për shembull: kostot e përfaqësimit, dallimi në mes të transferimit dhe çmimit të tregut të bëra midis palëve të lidhura; pagesat e interesit për blerjen e mobilieve, makina të pasagjerëve, qilima, vepra arti nga artet e bukura dhe të aplikuara dhe objekte të tjera dekorative për pajisjen e lokaleve administrative; gjobat dhe gjobat tatimore, dënimet, gjobat për pagesën e parakohshme të taksave publike dhe shpenzimet për mbledhjen e detyrueshme; shpenzimet për dhurime dhe sponsorizime mbi shumat e përcaktuara dhe ato shpenzime që janë në kundërshtim me Ligjin për Donacionet dhe Sponsorizimet në Aktivitetet Publike; pagesat e bazuara në bursa dhe shpenzime të tjera.⁶⁰

⁶⁰ <https://msfi.com.mk/wp-content/uploads/2017/02/2-Odlozeno-danocno-sredstvo-MSS-12.pdf>.

Shembulli në vazhdim reflekton problemin në fjalë, pra përcaktimin e detyrimit tatimor kur tatimpaguesi ka vetëm diferenca të përhershme.

Tabela nr. 9. Bilanci tatimor (Formulari DB) i shoqërisë tregtare për vitin 2016

Nr. rendor	Përshkrimi	Shuma
I. Rezultati financiar në bilancin e suksesit		3.000.000
II. Shpenzimet e papranueshme për qëllime tatimore (të përcaktuara nga 1 deri 9)		1.000.000
1.	Shpenzimet që nuk kanë të bëjnë me kryerjen e veprimtarisë së subjektit ose nuk janë një kusht i menjëhershëm për kryerjen e veprimtarisë dhe nuk janë pasojë e kryerjes së veprimtarisë	200.000
2.	Shpenzimet për përdorimin e automjetit tuaj mbi shumën e lejueshme të përcaktuara me ligj (mbi shumën prej 3,500 denarë në muaj për çdo punonjës)	110.000
3.	Shpenzimet e reprezentacionit (100,000 x 90%)	90.000
4.	Kostot që rrjedhin nga interesi mbi kreditë që nuk janë përdorur për aktivitetin e tatimpaguesit	200.000
5.	Shpenzimet e donacionit për të cilat nuk është marrë pëlqimi nga Ministria e Drejtësisë	100.000
6.	Gjobat e parave dhe taksave, dënimet dhe gjobat për pagesën e parakohshme të taksave publike dhe shpenzimet për mbledhjen e detyruar	50.000
7.	Pagesat e bursave	100.000
8.	Kostot e kallos, prerjes, shtrydhjes dhe prishjes	75.000
9.	Diferenca midis transferimit dhe çmimit të tregut të bëra ndërmjet subjekteve të lidhura	75.000
III. Baza tatimore (I + II)		4.000.000
VIII. Tatimi i llogaritur pas zbritjes		400.000

Burimi: MSFI Konsalting

Diferencat kohore janë trajtuar edhe nga SNK 12, edhe atë dallimet e përkohshme mund të jenë një nga të mëposhtmet:⁶¹

- a) Tatimi i diferencave kohore, të cilat janë diferenca të përkohshme që do të rezultojnë në shuma të tatueshme në përcaktimin e fitimit të tatueshëm (humbje tatimore) për periudhat e ardhshme kur vlera kontabël e aktivit ose detyrimit rimbursohet ose shlyhet.
- b) Diferencat kohore të shtyra që janë diferenca të përkohshme që do të rezultojnë në shuma që janë të zbritshme në përcaktimin e fitimit të tatueshëm (humbje tatimore) për periudhat e ardhshme kur vlera kontabël e aktivit ose pasivit është rikuperuar ose shlyer.

⁶¹ <https://msfi.com.mk/wp-content/uploads/2017/02/2-Odlozeno-danocno-sredstvo-MSS-12.pdf>.

KREU 3: METODOLOGJIA E HULUMTIMIT

Në këtë punim masteri shfrytëzohet një metodologji e tillë hulumtimi që nisët nga e përgjithshmja tek konkretja. Kjo do të thotë se studimi nisët nga hulumtimet dhe studimet paraprake të bëra kryesisht në nivel ndërkombëtarë dhe atë vendor.

Në radhë të parë jepen objektivat e përgjithshme dhe specifike se ç'farë pretendohet të arrihet në këtë studim, metodat dhe teknikat që do të përdoren, të dhënat e përgjithshme dhe specifike të këtij studimi, analiza e tyre si dhe në fund bëhet interpretimi i rezultateve.

Rezultatet e gjetura nuk kanë për qëllim përgjithësimi për të gjitha kompanitë në RMV, por ato ngelin të vlefshme në kuadër të mostrës dhe periudhës së zgjedhur. Kështu që hidhet dritë mbi konstatimin nëse realisht norma e tatimit në fitim është 10%, më e lartë apo më e ulët se 10%.

Kreu i metodologjisë në vete përfshinë: (1) përshkrimin dhe burimin e të dhënave, (2) pyetjet dhe hipotezat e hulumtimit dhe (3) metodologjinë e hulumtimit të cilat trajtohen dhe diskutohen veçmas.

3.1. Përshkrimi dhe burimi i të dhënave

Burimet e të dhënave vijnë në radhë të parë nga bilanci e kompanive të zgjedhura për analizë në këtë studim. Të dhënat në fjalë janë të dhëna primare sepse në dijeninë tonë nuk janë hulumtuar të njëjtat për problemin në fjalë dhe periudhën e zgjedhur siç bën ky studim apo punim i masterit.

Të dhënat janë organizuar sipas viteve të zgjedhura dhe si të tilla ato në radhë të parë procesohen përmes programit Excel, ku janë bërë analiza të ndryshme si ajo e trendit, treguesve financiarë, etj.

Të dhënat e përdorura në këtë punim janë të dhëna sasiore të marra nga zyra e kontabilitetit të mostrave të zgjedhur, që gjithashtu të njëjtat të dhëna janë të paraqitura edhe në bilancin tatimor që kërkohen nga ana e organeve shtetërore. Kryesisht të dhënat e përfshirë në këtë punim janë të dhënat e marra nga bilanci i suksesit të cilat përdoren për të formuluar bilancin tatimor, duke i dhënë theks të veçantë të hyrave totale, të hyrat nga veprimtaria e kompanisë, të hyrat e jashtëzakonshme, të dalat, shpenzimet, shpenzimet jo të zbritshme për qëllime tatimore, tatimi në fitim, etj.

Kompanitë ushtrojnë aktivitetin në disa degë industriale, por që mund të kategorizohen në: tregti, prodhim dhe shërbime. Janë analizuar gjithsej 31 kompani të cilat janë shpërndarë dhe observuar nëse obligohen të paguajnë tatim në fitim ose tatim në të

ardhura (qarkullim). Për shembull, në vitin 2014 mostra e zgjedhur përmban 30 kompani të rajonit të Shkupit, ku 14 kompani janë pjesë e formularit DB dhe 16 kompani janë pjesë e formularit DBVP. Në këto kompani kemi raste ku paguhet tatimi në 0%, 1%, 10% e deri tek 61.1%. Për më shumë, analizojmë tabelën e mëposhtme.

Tabela nr. 10. Përqindja e tatimit në fitim për vitin 2014

Emri i firmës	Të hyrat	Të dalat	Rezultati financiar	Shp. e papranuara	Baza tatimore	Tatimi 10%	Neto fitimi	Tatimi real %	Form
GLOBAL GREEN	5730700	5633357	97343	37019	134362	13436.2	83906.8	13.8	DB
AVTO LORIKI	4515656	4103215	412441	0	412441	41244.1	371196.9	10.0	DB
MEGA AUTO PARTS	74467447	73798404	669043	635480	1304523	130452.3	538590.7	19.5	DB
OTO TRADE	28333698	26326036	2007662	69769	2077431	207743.1	1799918.9	10.3	DB
QAMIS ING	12389908	11780564	609344	48240	657584	65758.4	543585.6	10.8	DB
ALTEKS	3486983	3343672	143311	7388	150699	15069.9	128241.1	10.5	DB
MARTI TRANS	26589526	26013499	576027	2944824	3520851	352085.1	223941.9	61.1	DB
EKOFARM	24971790	24302453	669337	45737	715074	71507.4	597829.6	10.7	DB
BECO AL INTERNACIONAL	13866437	13394874	471563	50000	521563	52156.3	419406.7	11.1	DB
AVIM BE PRODUKT	13446259	12758501	687758	11408	699166	69916.6	617841.4	10.2	DB
GJAKOVA AUTO PARTS	11146588	10461767	684821	15049	699870	69987	614834	10.2	DB
SOLUTION D	6081264	6016844	64420	65306	129726	12972.6	51447.4	20.1	DB
JKP SARAJ	9232042	9711473	-479431	1332443	853012	85301.2	-564732.2	17.8	DB
ATV MEDIA	11452353	9022688	2429665	1328373	3758038	375803.8	2053861.2	15.5	DB
SERVO KOMERC	1411011	0	0	0	1411011	14110.11		0	DBVP
TIKI VENT	3169163				3169163	31691.63		0.0	DBVP
SARAJ GRUP	1519388				1519388	15193.88		0.0	DBVP
BIMBO MIO	2458101				2458101	24581.01		0	DBVP
KARSHIJAKA TEKS	556305				556305	5563.05		0	DBVP
LISNA KOMERC	596599				596599	5965.99		0	DBVP
QB ARKITEKTURA	24000				24000	240		0	DBVP
ART	509066				509066	5090.66		0	DBVP
SLOGA IMPORT	1753457				1753457	17534.57		0	DBVP
DARDANIA FILM	161036				161036	1610.36		0	DBVP
REMI DENT	669333				669333	6693.33		0	DBVP
DOCI GOLD	444000				444000	4440		0	DBVP
BEK EKSPORT	1270600				1270600	12706		0	DBVP
RIBNIK TROFTA	361649				361649	3616.49		0	DBVP
PRO ING KOM	3077192				3077192	30771.92		1	DBVP
HEMISHOV STAR	176710				176710	1767.1		0	DBVP

Siç mund të shikojmë nga tabela e lartpërmendur, tatimi në fitim për këto kompani nuk ka qenë 10 %, siç është e parashikuar me ligj për tatimin në fitim. Në këto raste, nuk nënkuptojmë që është shkelur ligji në fjalë, por thjeshtë ka rritje apo zvogëlim të bazës tatimore, ku baza tatimore në fund tatimohet me vlerën 10%, me disa përjashtime, tek kompanitë që dorëzojnë formularin DBVP. Ndryshimi i bazës tatimore, ndryshon rrënjësisht edhe vlerën e tatimit mbi fitimin. Në vitin 2014, në kompanitë që kanë dorëzuar formularin DB, mesatarja e tatimit në fitim në Rajonin e Shkupit, sipas mostrës së zgjedhur, arrin deri 16,54%.

Më tej, në vitin 2015, kemi analizuar 31 kompani të Rajonit të Shkupit, nga të cilat 17 kompani janë të përbëra nga formulari DB dhe 14 kompani nga formulari DBVP, nga të cilat tatimi mund të paguhet nga 0% deri tek 75.8%. Për informata më të detajuara, kemi tabelën e mëposhtme.

Tabela nr. 11. Përqindja e tatimit në fitim për vitin 2015

Nr.	Emri i firmës	Të hyrat	Të dalat	Fitimi bruto	Shp. e papranuara	Baza tatimore	Tatimi 10%	Neto fitimi	Tatimi real %	Form
1	GLOBAL GREEN	5132529	4583421	549108	0	549108	54910.8	494197.2	10	DB
2	AVTO LORIKI	4862262	4282092	580170	1617	581787	58178.7	521991.3	10.03	DB
3	MEGA AUTO PARTS	83857652	82166419	1691233	708865	2400098	240009.8	1451223.2	14.19	DB
4	OTO TRADE	34510309	30131983	4378326	277693	4656019	465601.9	3912724.1	10.63	DB
5	TIKI VENT	3041070	3266213	-225143	0	0	0	0	0	DB
6	QAMIS ING	5701882	5407865	294017	19221	313238	31323.8	262693.2	10.65	DB
7	ALTEKS	3649803	2884175	765628	1900	767528	76752.8	688875.2	10.02	DB
8	ATV MEDIA	9798820	9279831	518989	2163601	2682590	268259	250730	51.69	DB
9	MARTI TRANS	23030418	22384341	646077	4250686	4896763	489676.3	156400.7	75.8	DB
10	EKOFARM	17658584	17476439	182145	2478	184623	18462.3	163682.7	10.1	DB
11	BECO AL INTERNACIONAL	15443147	15155937	287210	12927	300137	30013.7	257196.3	10.5	DB
12	AVIM BE PRODUKT	4746940	4660153	86787	8582	95369	9536.9	77250.1	11.0	DB
13	GJAKOVA AUTO PARTS	15416942	14862609	554333	294944	849277	84927.7	469405.3	15.3	DB
14	SOLUTION D	6839373	6434350	405023	291306	696329	69632.9	335390.1	17.2	DB
15	DONI FRUITS	8561783	7372643	1189140	0	1189140	118914	1070226	10	DB
16	JKP LIQENI TRESKA	800008	740617	59391	0	59391	5939.1	53451.9	10	DB
17	JKP SARAJ	10705235	7360070	3345165	11113	3356278	335627.8	3009537.2	10.03	DB
18	SERVO KOMERC	1532762	0	0	0	1532762	15327.62		0	DBVP
19	SARAJ GRUP	2351553	0	0	0	2351553	23515.53		0	DBVP
20	BIMBO MIO	1088925				1088925	10889.25		0	DBVP
21	KARSHJAKA TEKS	960748				960748	9607.48		0	DBVP
22	LISNA KOMERC	1041190				1041190	10411.9		0	DBVP
23	QB ARKITEKTUR	371602				371602	3716.02		0	DBVP
24	ART	542642				542642	5426.42		0	DBVP
25	SLOGA IMPORT	4101072				4101072	41010.72		1	DBVP
26	DARDANIA FILM	1271410				1271410	12714.1		0	DBVP
27	REMI DENT	695132				695132	6951.32		0	DBVP
28	DOCI GOLD	540000				540000	5400		0	DBVP
29	BEK EKSPORT	1246011				1246011	12460.11		0	DBVP
30	RIBNIK TROFTA	164940				164940	1649.4		0	DBVP
31	PRO ING KOM	2380685				2380685	23806.85		0	DBVP

Në vitin 2015, në kompanitë që kanë dorëzuar formularin DB, mesatarja e tatimit në fitim në Rajonin e Shkupit, sipas mostrës së zgjedhur, arrin deri 16,89 %. Në tabelën e mësipërme kemi vetëm një kompani të formularit DBVP, që do të paguaj tatim në fitim në vlerë prej 1%, kurse kompanitë e tjera (të formularit DBVP), janë të liruar nga tatimi në fitim. Gjithashtu, në tabelën e mësipërme kemi edhe një rast ku kompania ka operuar me humbje dhe është liruar nga tatimi në fitim me anë të formularit DB. Përveç kësaj, në rastin e

mësipërm kemi vetëm 3 kompani, që paguajnë tatim në fitim 10%, duke pasur parasysh se këto kompani nuk kanë pasur shpenzime të papranuara.

Në vitin 2016, kemi analizuar 31 kompani të rajonit të Shkupit, ku 14 kompani i takojnë formularit DB dhe 17 kompani tjera i takojnë formularit DBVP. Për detaje më të hollësishme kemi paraqitur tabelën e mëposhtme.

Tabela nr. 12. Përqindja e tatimit në fitim për vitin 2016

Nr.	Emri i firmës	Të hyrat	Të dalat	Fitimi bruto	Shp. e papranuara	Baza tatimore	Tatimi 10%	Neto fitimi	Tatimi real %	Form
1	AVTO LORIKI	3613726	3244885	368841	0	368841	36884.1	331956.9	10	DB
2	MEGA AUTO PARTS	122868919	120285306	2583613	3578967	6162580	616258	1967355	23.9	DB
3	OTO TRADE	33904555	29775591	4128964	250793	4379757	437975.7	3690988.3	10.6	DB
4	QAMIS ING	16023172	12421693	3601479	204403	3805882	380588.2	3220890.8	10.6	DB
5	ATV MEDIA	7747597	7505866	241731	398649	640380	64038	177693	26.5	DB
6	LISNA KOMERC	19127255	17806700	1320555	0	1320555	132055.5	1188499.5	10	DB
7	MARTI TRANS	20470377	19882735	587642	3695396	4283038	428303.8	159338.2	72.9	DB
8	EKOFARM	19922965	19573255	349710	11000	360710	36071	313639	10.3	DB
9	BECO AL INTERNACIONAL	16843012	16409373	433639	80750	514389	51438.9	382200.1	11.9	DB
10	AVIM BE PRODUKT	5364802	5313052	51750	3760	55510	5551	46199	10.7	DB
11	GJAKOVA AUTO PARTS	22460069	21876724	583345	446436	1029781	102978.1	480366.9	17.7	DB
12	SOLUTION D	6118698	6061067	57631	98388	156019	15601.9	42029.1	27.1	DB
13	DONI FRUITS	38782535	38484492	298043	1233	299276	29927.6	268115.4	10.04	DB
14	JKP SARAJ	10881055	9314441	1566614	44417	1611031	161103.1	1405510.9	10.28	DB
15	ALTEKS	5424612				5424612	54246.12		1	DBVP
16	SERVO KOMERC	1760113				1760113	17601.13		0	DBVP
17	TIKI VENT	740857				740857	7408.57		0	DBVP
18	SARAJ GRUP	2446289				2446289	24462.89		0	DBVP
19	BIMBO MIO	979918				979918	9799.18		0	DBVP
20	KARSHIJAKA TEKS	936639				936639	9366.39		0	DBVP
21	QB ARKITEKTUR	653079				653079	6530.79		0	DBVP
22	ART	814403				814403	8144.03		0	DBVP
23	SLOGA IMPORT	5050177				5050177	50501.77		1	DBVP
24	DARDANIA FILM	1566353				1566353	15663.53		0	DBVP
25	REMI DENT	805314				805314	8053.14		0	DBVP
26	DOCI GOLD	492500				492500	4925		0	DBVP
27	BEK EKSPORT	1148520				1148520	11485.2		0	DBVP
28	RIBNIK TROFTA	357430				357430	3574.3		0	DBVP
29	PRO ING KOM	1688701				1688701	16887.01		0	DBVP
30	ALTEKS PRIMO	1161976				1161976	11619.76		0	DBVP
31	HEMISHOV STAR	2515312				2515312	25153.12		0	DBVP

Në vitin 2016, në kompanitë që kanë dorëzuar formularin DB, mesatarja e tatimit në fitim në Rajonin e Shkupit, sipas mostrës së zgjedhur, arrin deri 18,74 %. Në tabelën e mësipërme kemi vetëm dy kompani të formularit DBVP, që do të paguajnë tatim në fitim në vlerë prej 1%, kurse kompanitë e tjera (të formularit DBVP), janë të liruara nga tatimi në fitim. Përveç kësaj, në rastin e mësipërm kemi vetëm 2 kompani, që paguajnë tatim në fitim 10%, duke pasur parasysh se këto kompani nuk kanë pasur shpenzime të papranuara.

Më tej, në vitin 2017, kemi analizuar 31 kompani të rajonit të Shkupit, ku 15 kompani i takojnë formularit DB dhe 16 kompani tjera i takojnë formularit DBVP. Për detaje më të hollësishme kemi paraqitur tabelën e mëposhtme.

Tabela nr. 13. Përqindja e tatimit në fitim për vitin 2017

Nr.	Emri i firmës	Të hyrat	Të dalat	Rez. financiar	Shp. e papranuara	Baza tatimore	Tatimi 10%	Neto fitimi	Tatimi real %	Form
1	AVTO LORIKI	4837375	4415572	421803	724	422527	42252.7	379550.3	10.02	DB
2	MEGA AUTO PARTS	195903631	183676171	12227460	1323222	13550682	1355068.2	10872391.8	11.1	DB
3	OTO TRADE	34829441	30544484	4284957	78645	4363602	436360.2	3848596.8	10.2	DB
4	SARAJ GRUP	3496904	3606866	-109962	11417	-98545	-985.45	0	0	DB
5	QAMIS ING	4660402	5693314	-1032912	34698	-998214	0	-1032912	0.0	DB
6	ATV MEDIA	6455033	5916924	538109	582108	1120217	112021.7	426087.3	20.8	DB
7	LISNA KOMERC	38043529	36853997	1189532	2052727	3242259	324225.9	865306.1	27.3	DB
8	MARTI TRANS	20350367	19938972	411395	2422523	2833918	283391.8	128003.2	68.9	DB
9	EKOFARM	24775591	23611856	1163735	41470	1205205	120520.5	1043214.5	10.4	DB
10	BECO AL INTERNACIONAL	15102960	14079502	1023458	226609	1250067	125006.7	898451.3	12.2	DB
11	GJAKOVA AUTO PARTS	14624391	13230355	1394036	80151	1474187	147418.7	1246617.3	10.6	DB
12	SOLUTION D	11990162	11203167	786995	852842	1639837	163983.7	623011.3	20.8	DB
13	DONI FRUITS	28526795	27786268	740527	53805	794332	79433.2	661093.8	10.73	DB
14	JKP SARAJ			1405511		1405511	140551.1	1264959.9	10.00	DB
15	SLOGA IMPORT	8819373	7381203	1438170	247847	1686017	168601.7	1269568.3	11.7	DB
16	SERVO KOMERC	2420493				2420493	24204.93		0	DBVP
17	TIKI VENT	584038				584038	5840.38		0	DBVP
18	ALTEKS	3388752				3388752	33887.52		1	DBVP
19	BIMBO MIO	96455				96455	964.55		0.0	DBVP
20	KARSHIJAKA TEKS	1188903				1188903	11889.03		0.0	DBVP
21	AVIM BE PRODUKT	955128				955128	9551.28		0.0	DBVP
22	QB ARKITEKTUR	736050				736050	7360.5		0	DBVP
23	ART	616443				616443	6164.43		0	DBVP
24	DARDANIA FILM	304803				304803	3048.03		0	DBVP
25	REMI DENT	737388				737388	7373.88		0	DBVP
26	DOCI GOLD	465000				465000	4650		0	DBVP
27	BEK EKSPORT	1183664				1183664	11836.64		0	DBVP
28	RIBNIK TROFTA	139180				139180	1391.8		0	DBVP
29	PRO ING KOM	2020942				2020942	20209.42		0	DBVP
30	ALTEKS PRIMO	1769844				1769844	17698.44		0	DBVP
31	HEMISHOV STAR	2952043				2952043	29520.43		0	DBVP

Në vitin 2017, në kompanitë që kanë dorëzuar formularin DB, mesatarja e tatimit në fitim në Rajonin e Shkupit, sipas mostrës së zgjedhur, arrin deri 15,64 %. Në tabelën e mësipërme kemi vetëm një kompani të formularit DBVP, që do të paguaj tatim në fitim në vlerë prej 1%, kurse kompanitë e tjera (të formularit DBVP), janë të liruara nga tatimi në fitim. Gjithashtu, në tabelën e mësipërme kemi edhe një rast ku kompania ka operuar me

humbje dhe është liruar nga tatimi në fitim me anë të formularit DB. Përveç kësaj, në rastin e mësipërm kemi vetëm një kompani, që do të paguaj tatimin në fitim 10%, duke pasur parasysh se kjo kompani nuk ka pasur shpenzime të papranuara.

3.2. Pyetjet dhe hipotezat e hulumtimit

Bazuar në trajtimet e mëparshme të punimeve apo studimeve në këtë fushë dhe problematikës së parashtruar nga një sërë përdoruesish të informacionit kontabël, ngrihen edhe pyetjet e hulumtimit se:

- (1) A është realisht norma e tatimit në fitim 10 në RMV?,*
- (2) A dallon fitimi i tatueshëm nga fitimi kontabël në RMV? dhe*
- (3) A dallon dhe sa norma efektive nga norma zyrtare e tatimit në fitim?*

Më tej, në funksion të lidhjes së lëndës dhe qëllimeve të hulumtimit në kuadër të këtij studimi, në këtë pjesë prezantohen dy hipotezat bazë:

1 – Niveli i tatimit në fitim të kompanive është më i lart se 10% si pasojë e tatimit shtesë të shpenzimeve operative bazuar në ligjin për tatim në fitim në Maqedoni.

2 – Zgjedhja e mënyrës së aplikimit të tatimit në fitim nga kompanitë e vogla me normën 1% të hyrave gjithsej ose normës së tatimit në fitim 10% efektuon gjendjen dhe performancën financiare të tyre.

Gjithmonë, vërtetimi apo konfirmimi i hipotezave të ngritura dhe dhënia e përgjigjeve për pyetjet e parashtruara mbështetet në analizën empirike për periudhën dhe mostrën e definuar në këtë punim masteri. Pra, rezultatet nuk pretendohen të përgjithësohen për periudha të mëparshme apo të ardhshme, si dhe për mostra të tjera në vend dhe jashtë vendit.

3.3. Metodologjia e hulumtimit

Studimi dhe analiza mbështetet në literaturën e gjerë dhe specifike të kontabilitetit dhe financave në formë të publikimeve si revista dhe artikuj shkencor, tekste mësimore, të dhënat për kompanitë e zgjedhura në kuadër të mostrës, Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit dhe Raportimit Financiar (SNK/SNRF), etj gjë e cila u trajtua në pjesët paraprake, por që vazhdohet më tej në analizat vijuese dhe karakteristike e këtij punimi.

Metodologjia e hulumtimit në kuadër të këtij punimi ngërthen në vete një përzierje të metodave dhe teknikave, kryesisht të analizës së pasqyrave financiare, me qëllim të nxjerrjes së rezultatit për të konfirmuar ose jo hipotezat e ngritura më parë dhe për t'iu përgjigjur pyetjeve të ngritura hulumtuese në sesionin paraprak.

Padyshim, që janë pikërisht bilancet apo pasqyrat vjetore financiare burim i të dhënave dhe pikënisje e metodologjisë hulumtuese. Ajo që pretendohet të arrihet është një vlerësim dhe analizë e kujdesshme e të dhënave kontabël, objektiv dhe në funksion të nxjerrjes së përfundimeve të qëndrueshme dhe të arsyeshme ekonomike dhe financiare.

Procesi i tillë që nisë nga e përgjithshmja tek konkretja bazuar në një sërë hapash, veprimesh, metodash dhe teknikave të kontabilitetit dhe analizës së pasqyrave financiare. E gjithë kjo që ky punim masteri nesër të jetë në ndihmë edhe si një aparat shkencor për studimet e ardhshme (nga aspekti metodologjikë), por edhe në funksion të vendimmarrjes afariste në drejtim të analizës së gjendjes dhe performancës financiare.

Për të vlerësuar performancën e biznesit, synohet të gjenden mënyrat e matjes së pasojave ekonomiko-financiare të vendimeve të marra më parë nga menaxherët, vendime të cilat u kanë dhënë formë investimeve, veprimtarisë operative dhe të financimit. Të gjitha palët e interesuara kërkojnë rezultate pozitive në këto fusha për të pasur flukse arke të kënaqshme mbi koston e kapitalit të shoqërisë. Ka një sërë treguesish dhe raportesh, disa prej të cilave janë financiare dhe disa ekonomike. Asnjë prej tyre nuk mund të konsiderohet si më i rëndësishëm.⁶²

Prandaj, në këtë pjesë pasuese (kreu i analizës dhe diskutimi sidomos i rezultateve) do të mundohemi të nxjerrim në pah, se sa paguajnë tatim në fitim kompanitë në rajonin e Shkupit, në bazë të treguesve financiarë të nxjerra nga raportet financiare të tyre, me një theks të veçantë të bilancit të suksesit dhe bilancit tatimor.

⁶² Halit Xhafa, "Analiza e pasqyrave financiare", Tiranë, 2008, fq. 349.

KREU 4. ANALIZA DHE DISKUTIMI I REZULTATEVE

4.1. Qëllimet dhe llojet e analizave

Teoria dhe praktika e kontabilitetit dhe analizës së pasqyrave financiare ka evidentuar dhe rekomanduar një sërë të analizave. Padyshim, që nuk mund thuhet se njëra është e përdorur se tjetra apo ka më shumë apo më pak rëndësi në krahasimin mes tyre.

Ideja bazë është që këto analiza duhet të jenë në harmoni me qëllimin që vendimmarrësi ka parashtruar, ta ndihmojnë arritjen e këtij qëllimi dhe në fund të ndihmojnë vendimmarrjen afariste që përdoruesi i informacionit kontabël pretendon të arrijë.

Çdo analizë ose disa së bashku duhet të reflekton qëllimin se përse bëhet një analizë e caktuar. Për shembull, analiza strukturore shpesh kombinohet me analizën vit pas viti ose atë të trendit me të vetmin qëllim që të nxirren rezultate sa më bindëse, objektive dhe të drejta metodologjik dhe shkencor.

Në këtë punim masteri të gjitha analizat e përdorura apo zbatuara duhet të përgjigjen në pyetjet dhe hipotezat e hulumtimit që më vonë të vijmë në rezultate dhe rekomandime të mundshme. Për të studiuar këtë çështje – problematikë në mënyrë profesionale janë konsultuar edhe shtëpitë e konsulencës për çështje financiare, tatimore dhe kontabël me të vetmin qëllim që rezultatet të jenë sa më afër realitetit dhe objektiv.

Në mënyrë të përmbledhur në këtë studim kryesisht është zbatuar:

- (1) analiza e trendit për bilancin tatimor,
- (2) analiza e trendit për bilancin e suksesit,
- (3) analizën sektoriale dhe
- (4) analizën me skenarë.

4.2. Analiza e trendit – bilanci tatimor

“Analiza e trendit është analizë që na mundëson identifikimin e tendencës së lëvizjes së zërave të caktuar që janë fokus i analizës, zëra që janë në lidhshmëri me njëri tjetrin dhe që ndikojnë te njëri tjetri dhe në këtë mënyrë mundësojnë gjetjen e këtij ndikimi të njërit tregues në tjetrin.”⁶³

⁶³ Alban Elshani, “Vlerësimi i kompanisë përmes matjeve kontabël (rast studimor PTK-Sh.A. 2007-2012, krahasimi me IPKO)”, Prishtinë, 2013, https://www.researchgate.net/profile/Alban_Elshani/publication/277578484_Vleresimi_i_kompanise_permes_matjeve_kontabel/links/556da73c08aefcb861d927e3/Vleresimi-i-kompanise-permes-matjeve-kontabel+&cd=4&hl=mk&ct=clnk&gl=mk.

Për të gjetur përqindjen e trendit për një zë bilancor ndiqet rruga apo teknika që shuma e vitit rrjedhës të zërit bilancor vendohet me shumën përkatëse të vitit bazë dhe zakonisht shprehet në përqindje apo shumëzohet me 100. Pra, formula do të ishte:

$$\text{Përqindja e trendit} = \frac{\text{Shuma e vitit rrjedhës}}{\text{Shuma e vitit bazë}} \times 100$$

Në analizën e trendit, për bilancin tatimor kemi analizuar zërin bilancor të quajtur “tatimi në fitim” që disa nga kompanitë e Rajonit të Shkupit kanë paguar gjatë periudhës 2014-2017.

Gjithashtu, duhet cekur që në këtë analizë nuk bëjnë pjesë, kompanitë me qarkullim më pak se 3 milionë denarë, ose që kanë qarkullim më të lartë se 3 milionë denarë, por që kanë bazë tatimore negative, duke nënkuptuar që gjatë kësaj analize janë larguar ato kompani që nuk kanë pasur obligim të paguajnë tatim në fitim, për shkak të infiltrimit të rezultateve të këtyre analizave. Pra, me anë të kësaj analize, ne kemi llogaritur përqindjen e trendit si dhe trendin e rritjes apo zvogëlimit të shprehur në përqindje të pagesës së tatimit në fitim ndër vite.

Rezultatet e këtij trendi tregojnë se rënien më të madhe e kemi pasur 100%, për shkak të disa kompanive që në vitin bazë kanë paguar tatim në fitim dhe në vitet rrjedhëse nuk kanë paguar tatim në fitim.

Përveç këtyre fenomeneve, në vitin 2015, uljen më të madhe e kemi pasur -86.4%, kurse në të njëjtin vit, rritjen më të madhe të trendit e kemi pasur 436.8%, një rritje goxha e madhe e tatimit në fitim që sigurisht është shkaktuar ose nga rritja e shitjeve ose nga rritja e shpenzimeve të pa-pranueshme, ose mund të jetë kombinim i të dyjave.

Konkretisht, rënia më e madhe këtë vit ka ndodhur për arsye të uljes së të hyrave, ku kompania në fjalë është gjendur në një kolaps të problemit të shitjeve, kurse tek rritja më e madhe e këtij trendi qëndron arsyeja e zvogëlimit të shpenzimeve, me të ardhura për afërsisht të njëjta.

Në vitin 2016, uljen më të madhe e kemi pasur -92.06%, nga një kompani e cila ka pasur ulje edhe të qarkullimit vjetor të kompanisë, kurse rritjen më të lartë të trendit për tatimin në fitim e kemi pasur 478.8% nga kompania e cila ka pasur rritje rapide të qarkullimit vjetor.

Në vitin 2017, uljen më të madhe të trendit, e kemi regjistruar me -100 (fenomeni i lartpërmendur), përveç kësaj, ulje tjetër që i afrohet shumës në fjalë është -70.19 %, kurse rritjen më të madhe e kemi 938.7%.

Duke marrë parasysh periudhën nga 2014-2017, duke përjashtuar fenomenin (-100), uljen më të lartë e kemi pasur në vitin 2016, me -92.06% dhe ngritjen më të lartë të trendit e kemi pasur në vitin 2017, me rritje të trendit prej 938.7%.

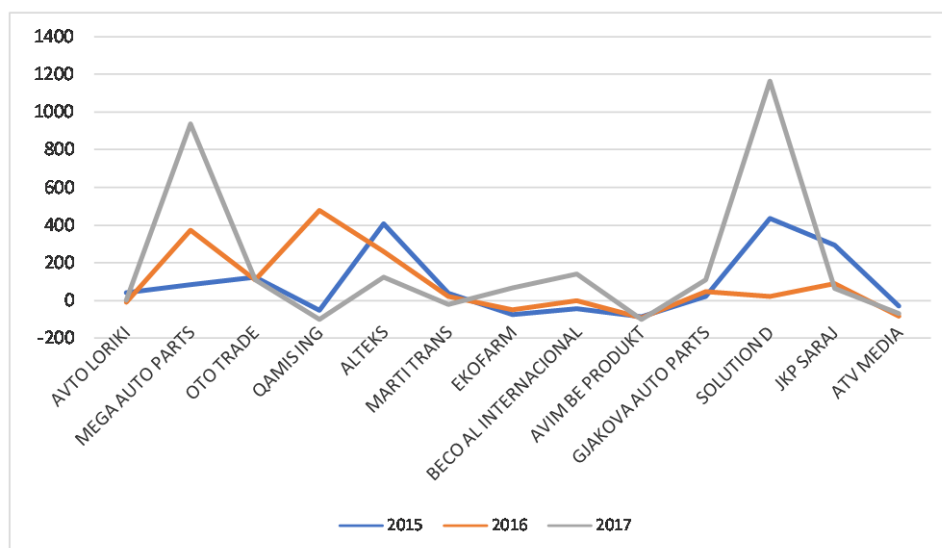
Për të demonstruar më mirë këtë analizë, paraqesim në vijim tabelën e të dhënave dhe mënyrën e përlogaritjes së analizës së trendit, tek bilanci tatimor, duke analizuar zërin kryesor të bilancit tatimor, që është “*tatimi në fitim*”.

Tabela nr. 14. Analiza e trendit për bilancin tatimor (tatimi në fitim)

N R	Emri i firmës	VITI 2014			VITI 2015			VITI 2016			VITI 2017		
		TF 2014	% e Trendit	Rritje/rënie %	TF 2015	% e Trendit	% Rritje/rënie	TF 2016	% e Trendit	% Rritje/rënie	TF 2017	% e Trendit	% Rritje/rënie
1	AVTO LORIKI	41244.1	100	0	58178.7	141.06	41.06	36884.1	89.429	-10.57	42252.7	102.45	2.445
2	MEGA AUTO PARTS	130452.3	100	0	240009.8	183.98	83.98	616258	472.4	372.4	1355068.2	1038.7	938.7
3	OTO TRADE	207743.1	100	0	465601.9	224.12	124.1	437975.7	210.83	110.8	436360.2	210.05	110
4	QAMISING	65758.4	100	0	31323.8	47.635	-52.4	380588.2	578.77	478.8	0	0	-100
5	ALTEKS	15069.9	100	0	76752.8	509.31	409.3	54246.12	359.96	260	33887.52	224.87	124.9
6	MARTI TRANS	352085.1	100	0	489676.3	139.08	39.08	428303.8	121.65	21.65	283391.8	80.49	-19.51
7	EKOFARM	71507.4	100	0	18462.3	25.819	-74.2	36071	50.444	-49.56	120520.5	168.54	68.54
8	BECO ALINTERNACIONAL	52156.3	100	0	30013.7	57.546	-42.5	51438.9	98.625	-1.375	125006.7	239.68	139.7
9	AVIMBE PRODUKT	69916.6	100	0	9536.9	13.64	-86.4	5551	7.9395	-92.06	0	0	-100
10	GJAKOVA AUTO PARTS	69987	100	0	84927.7	121.35	21.35	102978.1	147.14	47.14	147418.7	210.64	110.6
11	SOLUTIOND	12972.6	100	0	69632.9	536.77	436.8	15601.9	120.27	20.27	163983.7	1264.1	1164
12	JKP SARAJ	85301.2	100	0	335627.8	393.46	293.5	161103.1	188.86	88.86	140551.1	164.77	64.77
13	ATV MEDIA	375803.8	100	0	268259	71.383	-28.6	64038	17.04	-82.96	112021.7	29.809	-70.19

Figura në vijim tregon në mënyrë vijuese dinamikën e trendit për tatimin në vijim dhe sipas kompanive të analizuara.

Figura nr. 6. Dinamika e analizës së trendit për bilancin tatimor (tatimin në fitim)



4.3. Analiza e trendit – bilanci i suksesit

Tek analiza e trendit, në bilancin e suksesit do të marrim për analizë të hyrat e përgjithshme, që realisht në bilanc, nënkuptojmë shumën e AOP-ve nr. 201 dhe nr. 223, apo në raportin financiar të SPD, ku të hyrat e përgjithshme i shkruajmë me AOP-në nr. 2108.

Për dallim prej analizës së më sipërme, që janë larguar disa kompani, në këtë analizë nuk paraqitet nevoja për një gjë të tillë, pasi që nuk influencon në rezultate nëse kompanitë kanë realizuar qarkullim vjetor më të vogël se 3 milionë denarë.

Në vitin 2015, përveç një kompanisë që ka pezulluar aktivitetet në këtë vit, që ka koeficientin e përqindjes -100%, rënien tjetër më të madhe në këtë vit e kemi pasur me -64.7%, kurse rritjen më të madhe në po këtë vit e kemi 689.5%, të një kompanie për shkak të një donacioni të fituar.

Në vitin 2016, rënien më të madhe e kemi pasur me -76.62%.

Në vitin 2017, rënien më të madhe të të hyrave e kemi pasur me -96.08%, për një kompani që shkonte drejt falimentimit, kurse rritjen më të madhe të trendit në këtë vit e kishim shumë të çuditshëm dhe arrin në 3,066%, ku kjo kompani në vitin bazë (2014), kishte vitin e parë të themelimit dhe në vitin 2017 kishte rritje rapide të trendit të të hyrave të përgjithshme.

Duke marrë parasysh periudhën 2014-2017, rënien më të madhe të trendit të të hyrave të përgjithshme e gjejmë në vitin 2017 me -96.08%, kurse rritjen më të madhe e arrijmë në po këtë vit (2017), me 3066%.

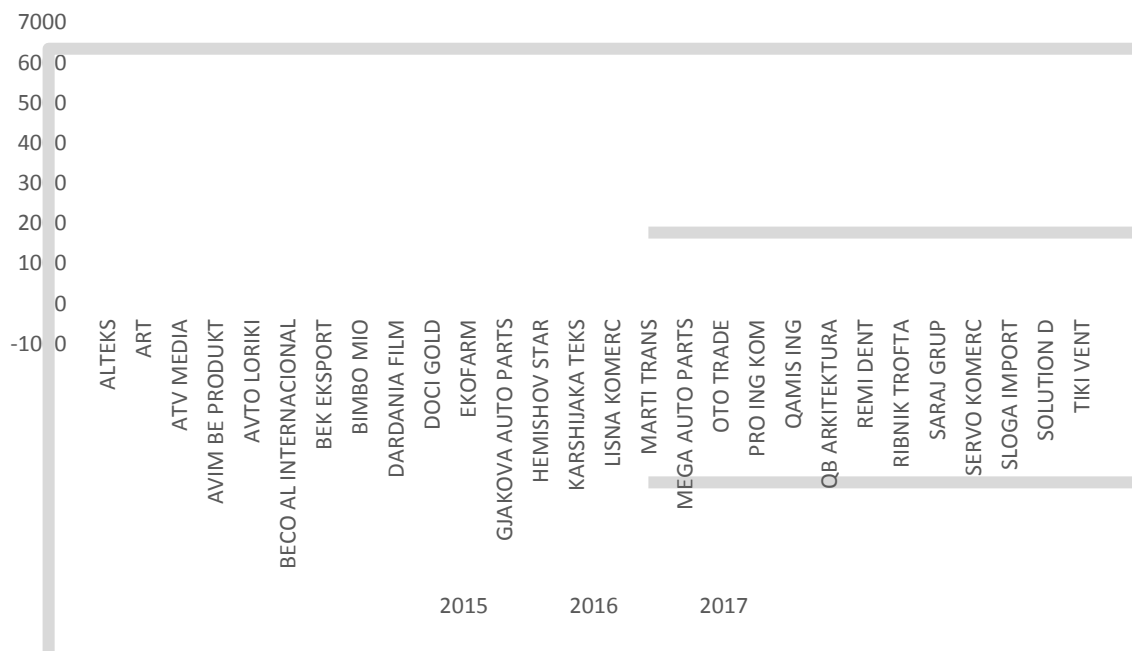
Për të demonstruar më mirë këtë analizë, ne do tju paraqesim më poshtë tabelën e të dhënave dhe mënyrën e përlogaritjes së analizës së trendit, tek bilanci i suksesit, duke analizuar zërin kryesor të bilancit të suksesit, që janë *“të hyrat e përgjithshme”* të kompanisë (THP).

Tabela nr. 15. Analiza e trendit për bilancin e suksesit (Të hyrat e përgjithshme)

Nr	Emri i firmës	VITI 2014			VITI 2015			VITI 2016			VITI 2017		
		THP 2014	% e Trendit	Rritje/rënie %	THP 2015	% e Trendit	% Rritje/rënie	THP 2016	% e Trendit	% Rritje/rënie	THP 2017	% e Trendit	% Rritje/rënie
1	ALTEKS	3486983	100	0	3649803	104.67	4.669	5424612	155.57	55.57	3388752	97.183	-2.817
2	ART	509066	100	0	542642	106.6	6.596	814403	159.98	59.98	616443	121.09	21.09
3	ATV MEDIA	11452353	100	0	9798820	85.562	-14.4	7747597	67.651	-32.35	6455033	56.364	-43.64
4	AVIM BE PRODUKT	13446259	100	0	4746940	35.303	-64.7	5364802	39.898	-60.1	955128	7.1033	-92.9
5	AVTO LORIKI	4515656	100	0	4862262	107.68	7.676	3613726	80.027	-19.97	4837375	107.12	7.125
6	BECO AL INTERNACIONAL	13866437	100	0	15443147	111.37	11.37	16843012	121.47	21.47	15102960	108.92	8.917
7	BEK EKSPORT	1270600	100	0	1246011	98.065	-1.94	1148520	90.392	-9.608	1183664	93.158	-6.842
8	BIMBO MIO	2458101	100	0	1088925	44.299	-55.7	979918	39.865	-60.14	96455	3.924	-96.08
9	DARDANI A FILM	161036	100	0	1271410	789.52	689.5	1566353	972.67	872.7	304803	189.28	89.28
10	DOCI GOLD	444000	100	0	540000	121.62	21.62	492500	110.92	10.92	465000	104.73	4.73
11	EKOFARM	24971790	100	0	17658584	70.714	-29.3	19922965	79.782	-20.22	24775591	99.214	-0.786
12	GJAKOVA AUTO PARTS	11146588	100	0	15416942	138.31	38.31	22460069	201.5	101.5	14624391	131.2	31.2
13	HEMISHO V STAR	176710	100	0	0	0	-100	2515312	1423.4	1323	2952043	1670.6	1571
14	KARSHIJA KA TEKS	556305	100	0	960748	172.7	72.7	936639	168.37	68.37	1188903	213.71	113.7
15	LISNA KOMERC	596599	100	0	1041190	174.52	74.52	19127255	3206	3106	38043529	6376.7	6277
16	MARTI TRANS	26589526	100	0	23030418	86.615	-13.4	20470377	76.987	-23.01	20350367	76.535	-23.46
17	MEGA AUTO PARTS	74467447	100	0	83857652	112.61	12.61	1.23E+08	165	65	195903631	263.07	163.1
18	OTO TRADE	28333698	100	0	34510309	121.8	21.8	33904555	119.66	19.66	34829441	122.93	22.93
19	PRO ING KOM	3077192	100	0	2380685	77.366	-22.6	1688701	54.878	-45.12	2020942	65.675	-34.33
20	QAMIS ING	12389908	100	0	5701882	46.02	-54	16023172	129.32	29.32	4660402	37.615	-62.39
21	QB ARKITEKTURA	24000	100	0	371602	1548.3	1448	653079	2721.2	2621	736050	3066.9	2967
22	REMI DENT	669333	100	0	695132	103.85	3.854	805314	120.32	20.32	737388	110.17	10.17
23	RIBNIK TROFTA	361649	100	0	164940	45.608	-54.4	357430	98.833	-1.167	139180	38.485	-61.52
24	SARAJ GRUP	1519388	100	0	2351553	154.77	54.77	2446289	161	61	3496904	230.15	130.2
25	SERVO KOMERC	1411011	100	0	1532762	108.63	8.629	1760113	124.74	24.74	2420493	171.54	71.54
26	SLOGA	1753457	100	0	4101072	233.88	133.9	5050177	288.01	188	8819373	502.97	403

	IMPORT												
27	SOLUTION D	6081264	100	0	6839373	112.47	12.47	6118698	100.62	0.616	11990162	197.17	97.17
28	TIKI VENT	3169163	100	0	3041070	95.958	-4.04	740857	23.377	-76.62	584038	18.429	-81.57

Figura nr. 7. Dinamika e analizës së trendit për bilancin e suksesit (Të hyrat e përgjithshme)



4.4. Analiza sektoriale

Në vazhdim të këtij hulumtimi sigurisht me interes është që të bëhet edhe analiza sektoriale sipas mostrës së përzgjedhur të kompanive, edhe atë duke studiuar: sektorin e tregtisë, shërbimeve dhe prodhimit. Kështu që analiza mundohet të arrijë në rezultat nëse ndryshimet brenda sektorëve janë evidente dhe se në cilin sektor kompanitë paguajnë më së shumti tatim në fitim.

Nga mostra e kompanive të përzgjedhura, të ndara në sektorë, kemi analizuar intervalet për tatim në fitim real të paguara nga kompanitë që janë pjesë e këtyre sektorëve nga periudha 2014-2017, nga përqindja më e vogël deri tek përqindja më e lartë. Për të kuptuar më mirë llojin e kësaj analize, keni të deklaruar në tabelën e mëposhtme të dhënat më të detajuara dhe më të qarta në lidhje me rezultatet e analizës sektoriale:

Tabela nr. 16. Intervali i tatimit real në fitim sipas sektorëve

Vitet	Tregtia		Shërbime		Prodhimtaria	
	Nr. i kompanive	Rangu i TF real në %	Nr. i kompanive	Rangu i TF real në %	Nr. i kompanive	Rangu i TF real në %
2014	8	10.00-20.1%	5	1.00-61.1%	2	10.7-10.80%
2015	10	1.00-17.2%	5	10.00-75.8%	2	10.1-10.65%
2016	10	1-27.1%	4	10.28-72.9%	2	10.3-10.60%
2017	9	1-27.3%	4	10.00-68.9%	2	0-10.40%
Gjithsej	/	1-27.3%	/	1-75.8%	/	0-10.80%

Vlen të theksojmë se në analizën sektoriale janë larguar kompanitë që kanë dorëzuar formularin DBVP, të cilët janë të liruar nga tatimi në fitim. Pra, flasim për kompanitë me qarkullim vjetor më të vogël se 3,000,000 denarë. Por, nuk janë larguar kompanitë që kanë dërguar formularin DB dhe kanë pasur bazë tatimore negative. Kjo do të thotë që nuk kanë pasur obligim të paguajnë tatim në fitim.

Sipas tabelës së mësipërme, mund të përfundojmë se kompanitë nga sektori i shërbimeve, janë pikërisht ato që paguajnë më së shumti tatim në fitim duke u ndjekur pas nga kompanitë në sektorin e tregtisë, të cilët renditen të dytët për nivelin e paguar të tatimit në fitim dhe të fundit që paguajnë më së paku tatim në fitim, janë kompanitë në sektorin e prodhimitarisë.

4.5. Analiza me skenarë

Ligji i tatimit në fitim, së bashku me rregulloren, kanë ofruar dy formularë për llogaritjen e tatimit, një të ashtuquajtur tatimit në fitim (formulari DB) dhe tjetër të ardhura (formulari DBVP). Por, ndodh që të interesuarit të ngatërrojnë rolin e këtyre dy formularëve.

Andaj, për të sqaruar më mirë këtë çështje do të mundohemi ta shpjegojmë përmes shembujve konkretë – rastit studimor, edhe atë nëpërmjet analizës me skenarë, funksionimin e këtyre formularëve. Njëherazi, shpjegimi në vete ngërthen elaborimin dhe demonstrimin praktik dhe funksional se zgjedhja e mënyrës së aplikimit të tatimit në fitim nga kompanitë e vogla me normën 1% të të hyrave të përgjithshme ose normës së tatimit në fitim 10%, do të efektuojë gjendjen dhe performancën financiare të tyre. Pra, në fakt kjo analizë mundohet krahas interpretimeve të tjera, të elaborojë drejtpërdrejtë hipotezën e dytë të parashtruar më herët.

Atëherë, formulari DBVP, ka dy veçori që nuk duhet të merren parasysh:

- Tatimi në të ardhura (1%), pa i interesuar shpenzimet e papranuara, për kompanitë me qarkullim deri në 3 milionë denarë, tatimi vetëm paraqitet por nuk obligohet që të paguhet, dhe
- Tatimi në të ardhura (1%), pa i interesuar shpenzimet e papranuara, për kompanitë me qarkullim mbi 3 milionë denarë deri në 6 milionë denarë, tatimi paraqitet dhe obligohet që të paguhet.

Kompanitë me qarkullim nga 3 milionë deri në 6 milionë denarë, kanë mundësi të zgjedhjes, që të paguajnë 1% të të hyrave të përgjithshme apo 10% të tatimit në fitim. Gjithashtu, këto kompani kanë mundësi edhe në disa raste të mos paguajnë fare tatim në fitim, të cilën do ta shohim më poshtë përmes shembullit konkret – rastit studimor.

Formulari DB i tatimit në fitim (10%) – obligohen të paguajnë të gjitha kompanitë që kanë paraqitur këtë formular me mbi 3 milionë denarë qarkullim.

a) Rasti i parë:

Në vitin 2017, kompania “Saraj Grup” nga Shkupi ka pasur qarkullim vjetor në vlerë prej 3.496.904 denarë dhe shpenzime të përgjithshme 3.606.866 denarë. Shpenzimet e papranueshme janë 11.417 denarë. Pra, kompanisë i është dashur të zgjedhë nëse do të paguajë tatimin në fitim (10% të fitimit bruto + shpenzimet e pa-pranuara), domethënë të dërgojë formularin DB, apo të paguajë tatimin në të ardhura, d.m.th të dërgojë formularin DBVP.

Ne do të përllogarisim të dy mënyrat, për të vlerësuar dhe interpretuar (analiza me skenarë) cila është shuma më e vogël për të paguar, pasi që gjithmonë mundohemi që në bazë ligjore, në kuadër të kornizave të lejimit, aty ku kemi mundësi, të mundohemi që kompanitë të paguajnë shumën më të vogël të tatimit (parë nga perspektiva e biznesit).

Sipas mënyrës së parë:

Tatimi në të ardhura, pa marrë parasysh shpenzimet që ka realizuar kompania, i bien të paguaj 1% e të hyrave gjithsej të kompanisë, sipas të hyrave nga veprimtaria (formulari-raporti i llojit SPD), me shumën e shkruar në shifrën e AOP-së nr. 2327 (varet nga lloji i veprimtarisë së kompanisë, ndryshon edhe AOP-ja e SPD-së, në këtë rastë është veprimtaria me shifrën e NKD-së nr. 45.31). Që nënkupton, llogaritjen e më poshtme:

$$\text{Të hyrat gjithsej} \times 1\% = 3.496.904 \text{ denarë} \times 1\% = 34.969 \text{ denarë.}$$

Pra, sipas mënyrës së parë kompania “Saraj Grup” duhet të paguaj tatim në të ardhura në shumën prej 34.969 denarë.

Sipas mënyrës së dytë:

Tatimi në fitim, përveç rezultatit financiar merr parasysh edhe shpenzimet e pa-pranuara. Gjithsesi, në këtë rast ndryshe, pasi që kompania ka realizuar humbje. Sipas kësaj mënyre, nëse kompania ka realizuar humbje, shpenzimet e pa-pranuara do të zvogëlojnë humbjen ose nëse shpenzimet e papranuara janë më të mëdha se humbja, në pjesën e mbetur nga zbritja e humbjes me shpenzimet e pa-pranuara, do të paguhet 10% e tatimit në fitim. Të analizojmë rastin në fjalë sipas formularit DB dhe ta shpjegojmë në mënyrë më të hollësishme në tabelën e mëposhtme:

Tabela nr. 17. Fragment nga bilanci tatimor i “Saraj Grup” për vitin 2017

Nr. rendor	Përshkrimi	Shuma
I. Rezultati financiar në bilancin e suksesit		-109.962
II. Shpenzimet e pa-pranuara për qëllime tatimore (të përcaktuara nga 1 deri 9)		11.417
16.	Dënimet në para dhe tatime, penalet dhe kamatat ndëshkuese për mos pagim në kohë të obligimeve ndaj shtetit, si dhe shpenzimet për pagesë të detyruar.	10.798
20.	Kostot për zhvlerësimin e kërkesave të papaguara.	619
III.	Baza tatimore (I + II)	-98.545
VIII.	Tatimi i llogaritur pas zbritjes	0

Sipas tabelës së mësipërme, edhe pse kompania në fjalë ka realizuar qarkullim vjetor mbi 3 milionë denarë, ajo mund të lirohet nga tatimi nëse ka realizuar humbje dhe nëse shpenzimet e pa-pranuara nuk e tejkalojnë shumën e humbjes. Pra, në këtë rast, ne vendosim të dërgojmë formularin DB dhe të zgjedhim mënyrën e dytë të përlllogaritjes, që të mos paguajmë tatim në fitim.

b) Rasti i dytë:

Në vitin 2016 kompania “Alteks” nga Shkupi, ka realizuar qarkullim vjetor në shumën prej 5.424.612 denarë dhe me të dala vjetore 3.305.789 denarë. Shpenzimet e pa-pranuara janë në shumën 796 denarë. Kompania në fjalë në këtë rastë ka të drejtë të zgjedhë nëse dëshiron të dërgojë formularin DB apo DBVP.

Mënyra e parë:

Nëse dërgojmë formularin DBVP kompanisë i duhet të paguaj tatim 1% të të ardhurave gjithsej dhe rezulton në përlllogaritjen vijuese:

$$Të hyrat gjithsej \times 1\% = 5.424.612 \times 1\% = 54.246 \text{ denarë.}$$

Pra, nëse vendosim për mënyrën e parë të përlogaritjes nënkupton që kompania duhet të paguaj tatim në të ardhura prej 54.246 denarë.

Mënyra e dytë:

Nëse dërgojmë formularin tjetër, që në fakt është DB, atëherë duhet të merret parasysh fitimi i kompanisë dhe shpenzimet e pa-pranuara, që nënkupton përlogaritjen vijuese:

I. Të hyrat gjithsej - Të dalat gjithsej = Rezultati financiar

(5.424.612 - 3.305.789 = 2.118.823)

II. Rezultati financiar + Shpenzimet e pa-pranuara = Baza tatimore

(2.118.823 + 796 = 2.119.619)

III. Baza tatimore x 10% = Tatimi në fitim

(2.119.619 x 10% = 211.962)

Pra, nëse kompania në fjalë do të zgjidhte mënyrën e dytë, bilanci tatimor do të dukej në këtë mënyrë (shih tabelën vijuese sipas projeksonit konkret):

Tabela nr. 18. Fragment nga bilanci tatimor i “Alteks” për vitin 2016

Nr. rendor	Përshkrimi	Shuma
I.	Rezultati financiar në bilancin e suksesit	2.118.823
II.	Shpenzimet e papranueshme për qëllime tatimore (të përcaktuara nga 1 deri 9)	796
16.	Dënimet në para dhe tatime, penalet dhe kamatat ndëshkuese për mos pagim në kohë të obligimeve ndaj shtetit, si dhe shpenzimet për pagesë të detyruar.	796
III.	Baza tatimore (I + II)	2.119.619
VIII.	Tatimi i llogaritur pas zbritjes	211.962

Pra, sipas mënyrës së dytë, kompania në fjalë do të duhet të paguajë 211.962 denarë tatim në fitim. Duke pasur parasysh se me mënyrën e parë paguhet më pak tatim, në vendosim që të dërgojmë formularin DBVP dhe kompania të paguajë vetëm 54.246 denarë dhe jo 211.962 denarë.

Analizat me skenarë tregojnë qartë se “hapësira ligjore” për këto raste dhe zgjedhja në mes formularit DB apo DBVP padyshim që efektuon gjendjen dhe performancën financiare të bizneseve përkatëse.

Siç tregoi rasti i kompanisë në fjalë, zgjedhja në mes tatimit në fitim prej 54.246 denarë (mënyra e parë) ose 211.962 denarë (mënyra e dytë) padyshim që efektuon gjendjen financiare dhe performancën e biznesit. Tatim më të lartë në fitim do të thotë më pak

likuiditet (nëse paguhet) ose rritje të detyrimit për tatimin në fitim (nëse nuk paguhet dhe do të raportohet si i tillë). Kjo e fundit, rrit nivelin e detyrimeve për subjektin afarist në fjalë (ose rasteve të tjera) e me këtë edhe riskun përkatës.

Në anën tjetër, fitimi neto për vitin afarist i rezultuar në bilancin tatimor, që në fakt, sipas interpretimeve dhe rasteve konkrete dallon nga ai i bilancit të suksesit, analizuar sipas dy metodave-alternativave padysim që efekton performancën dhe gjendjen financiare të subjektit afarist dhe kështu edhe treguesit financiarë që mund të llogariten për të matur apo vlerësuar atë.

Për ilustrim – rast studimor, në vazhdim llogariten disa nga treguesit karakteristike financiare dhe që mund të ekzaminohen nga pronarët, investitorët, menaxherët, kontrollorët financiarë, etj për të vlerësuar në radhë të parë performancën financiare. Treguesit e llogaritur në këtë rast përfshijnë: (1) Fitimin marginal neto, (2) Kthimin nga mjetet (ROA) dhe (3) Kthimin nga kapitali (ROE).

$$\text{Fitimi marginal neto} = \text{Fitimi neto} / \text{Të hyrat nga shitjet}$$

Për të llogaritur fitimin marginal na nevojiten dy komponentë kryesore: fitimi neto dhe të hyrat nga shitjet.

Fitimi neto = Fitimi i pa-shpërndarë - Tatimi në fitim (2.118.823 - 54.246) = 2.064.577 denarë).

Duke qenë se të gjitha të hyrat e kompanisë “Alteks” janë nga shitja, e kemi shumë të thjeshtë llogaritjen edhe atë:

$$\text{Fitimi marginal} = \frac{2.064.577}{5.424.612} = 0,3805 \text{ ose } 38,05\%$$

$$\text{Kthimi nga mjetet (ROA)} = \text{Fitimi neto} / \text{Mjetet gjithsej}$$

$$\text{ROA} = \frac{2.064.577}{12.243.440} = 0,1686 \text{ ose } 16,86\%$$

$$\text{Kthimi nga kapitali (ROE)} = \text{Fitim neto} / \text{Kapital themelor (i investuar)}$$

$$\text{ROE} = \frac{2.064.577}{1.352.897} = 1,5260 \text{ ose } 152,60\%$$

Nën kushtet (analiza me skenarë – simulim) nëse kompania në fjalë nuk obligohet të paguan tatimin në fitim prej 54.246 denarë, por tatimin prej 211.962 (shih llogaritjen sipas mënyrës së dytë), atëherë dy treguesit bazikë financiar, edhe atë ROA dhe ROE do të kishin rezultatet si vijon:

Fitimi neto = Fitimi i pa-shpërndarë - Tatimi në fitim (2.118.823 - 211.962) = 1.906.861 denarë). Andaj,

$$\text{Kthimi nga mjetet (ROA)} = \text{Fitimi neto} / \text{Mjetet gjithsej}$$

$$\text{ROA} = (1.906.861 / 12.243.440) \times 100 = 15,57\%$$

Kthimi nga kapitali (ROE) = Fitim neto / Kapital themelor (i investuar)

$$ROE = (1.906.861 / 1.352.897) \times 100 = 140,95\%$$

Kurse treguesi *fitimi marginal* sipas llogaritjes me fitim neto 1.906.861 denarë është 35% (në rastin paraprak *fitimi marginal* ishte 35%).

Pra, në rastin e dytë fitimi marginal, ROA dhe ROE kanë një ulje. Megjithatë, obligimi tatimor në qoftë se do të raportohet (edhe pse nuk ka kërkesë ligjore për këtë) në bilancin e gjendjes si pjesë-kategori e detyrimeve, një gjë e tillë do ta përkeqësonte likuiditetin dhe gjendjen financiare të kompanisë.

Diferenca e tatimit në fitim prej 157.716 denarë ose 291% më shumë sipas analizës me skenarë tregon se megjithatë, kjo shumë nuk raportohet në bilancin e gjendjes dhe të suksesit, por që do të kishte një implikim afarist dhe sidomos për lexuesin e informacionit kontabël jashtë vendit (investitorët e huaj).

Në vazhdim siç tregon tabela vijuese, treguesit në fjalë janë llogaritur edhe për disa kompani të tjera në kuadër të mostrës (me bilanc tatimor DB) për vitin 2017.

Tabela nr. 19. Rezultatet nga fitimi marginal, ROA dhe ROE

Nr	Emri i firmës	Të hyrat	Neto fitimi	Kapitali themelor	Mjetet gjithsej	Fitimi marginal neto = fitimi neto/të hyrat nga shitjet	ROA = fitimi neto/mjetet gjithsej	ROE = fitimi neto/kapitali themelor
1	AVTO LORIKI	4837375	379550.3	1230000	4297681	0.078462038	0.08831514	0.30857748
2	MEGA AUTO PARTS	195903631	10872391.8	3100500	96142237	0.055498674	0.113086528	0.113086528
3	OTO TRADE	34829441	3848596.8	1596000	64118223	0.11049838	0.060023448	2.411401504
4	SARAJ GRUP	3496904	0	319700	1644959	0	0	0
5	QAMIS ING	4660402	-1032912	308050	15417426	-0.221635816	-0.066996397	-3.353066061
6	ATV MEDIA	6455033	426087.3	307500	6214474	0.066008539	0.068563695	1.385649756
7	LISNA KOMERC	38043529	865306.1	490763	8411501	0.022745159	0.102871782	1.763185285
8	MARTI TRANS	20350367	128003.2	842610	14899390	0.00628997	0.008591171	0.151912747
9	EKOFARM	24775591	1043214.5	4305000	29331408	0.042106543	0.035566465	0.242326249
10	BECO AL INTERNACIONAL	15102960	898451.3	1539500	10109706	0.059488425	0.088870171	0.583599415
11	GJAKOVA AUTO PARTS	14624391	1246617.3	2219195	42896306	0.085242339	0.029061181	0.561743019
12	SOLUTION D	11990162	623011.3	311400	8396293	0.051960207	0.074200757	2.000678548
13	DONI FRUITS	28526795	661093.8	307500	9929295	0.023174486	0.066580135	2.149898537
14	SLOGA IMPORT	8819373	1269568.3	322220	6269905	0.143952217	0.20248605	3.940066725

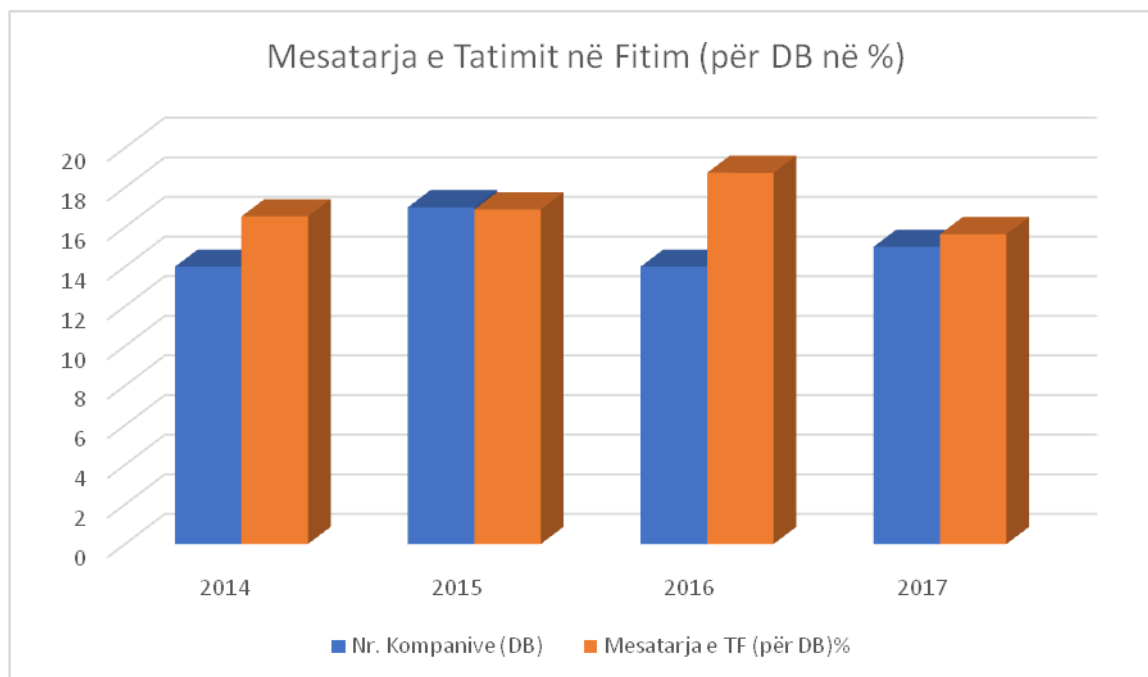
4.6. Gjetjet dhe interpretimi i rezultateve

Ashtu siç edhe u prezantua dhe diskutua në pjesët paraprake të punimit qëllimi bazë dhe konvergjenca e hulumtimit ishte të vërtetojmë nëse norma e tatimit në fitim është realisht 10%, siç edhe deklarohet zyrtarisht. Në fakt, norma e tatimit në fitim realisht e tejkalon përqindjen zyrtare, gjë që ilustron më së miri në tabelën dhe figurën në vazhdim.

Tabela nr. 20. Mesatarja e tatimit në fitim sipas viteve

Vitet	Nr. i kompanive (DB)	Mesatarja e tatimit në fitim (për DB)
2014	14	16,54%
2015	17	16,89%
2016	14	18,74%
2017	15	15,64%

Figura nr. 8. Mesatarja e tatimit në fitim për kompanitë në Rajonin e Shkupit



Në bazë të dhënave të procesuara rezultoi se mesatarja e tatimit në fitim në fakt nuk është 10%, por më e lartë ashtu siç tregojnë rezultatet, për shembull, në vitin 2016 madje arrijnë në 18,74%.

Gjatë përpunimit të këtij hulumtimi, gjithmonë të bazuara nga të dhënat bazë, d.m.th të dhënat e raporteve financiare të kompanive që ishin pjesë e mostrës sonë, jemi munduar me raste konkrete praktike të vlerësojmë nivelin e obligimit dhe pagesës së tatimit në fitim,

shkaqet që ndikojnë në rritjen e këtij tatimi, mundësitë e zvogëlimit dhe mënyrën e regjistrimit kontabël në rastet konkrete.

Në këtë punim duke përdorur analiza të ndryshme, kryesisht të pasqyrave financiare, rezultuan mbase edhe gjetje befasuese, ku me theks të veçantë është ajo e konstatimit se norma reale kundrejt asaj zyrtare e tatimit në fitim kanë mospërputhje. Pra, realisht kompanitë obligohen të paguajnë më shumë se 10% tatim në efekt, që njëherazi paraqet atë që literatura dhe studimet empirike i janë referuar si norma efektive e tatimit në fitim.

Në vazhdim, tek analiza e trendit në bilancin tatimor, është analizuar tatimi në fitim, apo tatimi në të ardhura (duke pasur parasysh formularin që është dërguar DB apo DBVP), në disa kompani sipas mostrës duke eliminuar kompanitë me qarkullim më të vogël se 3 milionë denarë. Sipas kësaj analize, u gjetën rezultate shumë interesante. Për shembull, në vitin 2015 trendi i rritjes ka përfshirë intervalin nga 21,35% deri në 409,3%, kurse në të njëjtin vit, trendi i rënies ka shkuar në intervalin nga -26,6% deri -86,4%.

Në vitin 2016 trendi i rritjes ka përfshirë intervalin nga 20,27% deri në 478,8%, kurse në të njëjtin vit, trendi i rënies ka shkuar në intervalin nga -1,37% deri -92,06%.

Në vitin 2017 trendi i rritjes ka përfshirë intervalin nga 2,44% deri në 1164%, kurse në të njëjtin vit, trendi i rënies ka shkuar në intervalin nga -19,51% deri -100%.

Në anën tjetër, analiza e trendit u zbatuar edhe tek bilanci i suksesit duke analizuar-përqendruar në zërin bilancor të ardhurave gjithsej të kompanisë. Edhe kjo analizë konfirmoi gjetje interesante. Për shembull, në 2015 trendi i rritjes ka përfshirë intervalin nga 3,85% deri në 1448,34%, kurse në të njëjtin vit, trendi i rënies ka shkuar në intervalin nga -1,94% deri -100%.

Në vitin 2016 trendi i rritjes ka përfshirë intervalin nga 0,61% deri në 3106,04%, kurse në të njëjtin vit, trendi i rënies ka shkuar në intervalin nga -1,16% deri -76,62%.

Në vitin 2017 trendi i rritjes ka përfshirë intervalin nga 4,73% deri në 6276,73%, kurse në të njëjtin vit, trendi i rënies ka shkuar në intervalin nga -0,78% deri -96,07%.

Më tej, në analizën sektoriale u analizua obligimi tatimor që del sipas formularit DB dhe DBVP, të ndara në sektorin e prodhimit, shërbimeve dhe tregtisë. Sipas analizave rezultoi në gjetje interesante dhe ku u konstatua se sektori i shërbimeve është sektori që paguan më së shumti tatim në fitim, duke u ndjekur më pas nga sektori i tregtisë dhe në fund sektori që paguan më së paku tatim në fitim është sektori i prodhimit.

Përfundimisht, punimi inkuadroi edhe analizën me skenarë për të demonstruar se implikimi i normës efektive të tatimit në fitim nuk është vetëm një proces dhe rezultat statistikor dhe financiar, por që ndikon drejtpërdrejt në performancën e biznesit. Andaj, u

shpjeguan dy shembuj praktik, ku kompanitë gjenden në intervalin e të ardhurave nga 3 milionë denarë deri në 6 milionë denarë dhe ata duhet të zgjidhnin nëse do të paguajnë tatim në fitim (formulari DB, tatimi në fitim 10%), apo tatim në të ardhura (formulari DBVP, tatim në të ardhura 1%).

Në shembullin e parë, edhe pse kompania kishte krijuar të ardhura mbi 3 milionë denarë, është liruar nga tatimi, sepse ka pasur rezultat financiar negativ, pra ka realizuar humbje. Kurse në shembullin e dytë, kompania ka zgjedhur të paguajë tatim në të ardhura dhe jo tatim në fitim, pasi që ka rezultuar në rastin konkret se shuma më e vogël e tatimit është ajo e formularit DBVP.

4.7. Përmbledhje e rezultateve dhe implikimi afarist

Në këtë pjesë të punimi bëhet një përmbledhje e rezultateve krahas diskutimit të mësipërm dhe kyresisht në funksion të verifikimit të hipotezave. Kështu që mendohet të reflekton edhe implikimin afarist duke diskutuar gjetjet apo rezultatet kundrejt hipotezave të parashtruara.

Ashtu siç u paraqitën në fillim të këtij punimi, dy hipotezat bazë, në bazë të së cilës është bërë edhe hulumtimi i këtij studimi ishin si vijon.

Hipoteza e parë: Niveli i tatimit në fitim të kompanive është më i lart se 10% si pasojë e tatimit shtesë të shpenzimeve operative bazuar në ligjin për tatim në fitim në Maqedoni. Andaj, sipas analizave rezultoi se gjatë periudhës 2014-2017 kompanitë e analizuar, edhe atë në shumicën e kompanive, është paguar më shumë se 10% tatim në fitim, madje disa raste shuma dhe përqindja janë tejet të larta (me theks të veçantë viti 2016 ku norma efektive arrijnë në 72.9%). Gjetjet empirike sipas periudhës së analizuar konfirmojnë hipotezën e parë të punimit se niveli i tatimit në fitim të kompanive është më i lart se 10%.

Hipoteza e dytë: Zgjedhja e mënyrës së aplikimit të tatimit në fitim nga kompanitë e vogla me normën 1% të hyrave gjithsej ose normës së tatimit në fitim 10% efektuon gjendjen dhe performancën financiare të tyre. Andaj, tek analiza me skenar, u analizuanë në mënyrë të detajuar (sipas shmbujëve praktikë) sesa mund të paguajnë ose obligohen të paguajnë kompanitë, sipas formularit DB (tatimi në fitim-10%) dhe sipas formularit DBVP (tatimi në të hyra-1%). Gjatë kësaj analize u vërejt se të dy llogaritë për periudhë të njëjtë japin shuma të ndryshme të tatimit. Një gjë e tillë, ndikon drejtpërdrejt në gjendjen dhe performancën financiare të kompanisë, ose do të duhej të ndikojë nën kushtet e mungesës së tillë “ligjore” sepse realisht fenomeni ekonomik ka ndodhur. Thënë ndryshe, në bilancin e gjendjes nuk është e njëjtë të reflektohet një obligim më i lartë në krahasim me një obligim më të ulët i

tatimit në fitim. Në anën tjetër, rezultati financiar përfundimtar dhe treguesit përkatës financiarë nuk do të perceptohen njëjtë nga perspektiva e përdoruesit kontabël dhe sidomos në rastet kur ato nuk njohin në thelb praktikën kontabël të vendit. Kjo bën që biznesi të paraqitet me një gjendje më të pranuar financiare (më shumë ose më pak likuiditet nëse paguhet tatimi në fitim) ose jo në perspektivën si të vendimmarrësve të brendshëm ashtu edhe atyre të jashtëm (sidomos investitorëve të huaj që shpesh nuk dinë edhe gjithaq detajet kontabël).

Kuptohet, që kompania përgjithësisht nën kushtet e zgjedhjes së mënyrës së aplikimit të tatimit në fitim me normën 1% të hyrave gjithsej ose normës së tatimit në fitim 10% do të zgjedh alternativën më të volitshme, pra cila do të jetë shuma më e vogël e tatimit ajo mënyrë-qasje përlllogaritje do të zgjidhet.

Në vazhdim, sipas rezultateve të lartpërmendura mund të konkludojmë se me rritjen e vetëdijes se pronarëve dhe menaxherëve të firmave mund të zvogëlohet edhe obligimi tatimor për kompanitë. Janë shumë raste ku personat përgjegjës të kompanisë nuk janë të informuar për llojin e pagesave që duhet të bëjnë apo llojin e shpenzimeve që ata realizojnë, duke mos e ditur se ato lloje të shpenzimeve rrisin peshën e tatimit në fitim.

Ngel sfidë në të ardhmen në këtë kontekst është që pronarët, respektivisht menaxherët të kuptojnë se paraja në qarkullim e kompanisë nuk z takon pronarëve, respektivisht menaxherëve, por vetë kompanisë. Ky arsyetim është në harmoni edhe me parimin bazë të kontabilitetit, atë të ekzistencës së pavarur që biznesi konsiderohet i pavarur nga entitetet tjera kontabël, por edhe të vetë pronarëve.

Marrja e parave nga kompania, pa i arsyetuar ato, llogariten si shpenzime të papranueshme dhe shtohen si bazë tatimore e tatimit në fitim. Realisht, këto në shumë raste përbëjnë pjesën më të madhe të shpenzimeve të papranueshme.

Gjithashtu, menaxhmenti i kompanisë duhet të bënë dallim në mes bazës tatimore në bilancin e suksesit dhe atij në bilancin tatimor me qëllim të reflektimit të drejtë dhe përmirësues si në gjendjen ashtu edhe performancën financiare të kompanisë. Rëndësi dhe kujdes të veçantë menaxhmenti duhet të tregon më tej ndaj shpenzimeve që nuk kanë të bëjnë me veprimtarinë e kompanisë, mirëpo që më vonë implikojnë treguesit financiarë dhe bëjnë dallimin në mes fitimit kontabël dhe atij tatimor.

KREU 5: PËRFUNDIME, REKOMANDIME DHE KUFIZIMET E PUNIMIT

5.1. Përfundime dhe rekomandime

Në përfundimin e këtij punimit kemi paraqitur konkluzionet dhe rekomandimet të cilat kanë rezultuar nga kërkimet dhe analizat tona të realizuara paraprakisht dhe në përputhje me qëllimet dhe hipotezat e parashtruara.

Përgjatë punimit janë dhënë edhe vlerësimet për normën mesatare dhe efektive të tatimit në fitim të ekzaminuar me shembuj të veçantë dhe konkret sipas llojeve të veprimtarive afariste dhe për mostrën e zgjedhur të kompanive në Rajonin e Shkupit për periudhën 2014-2017.

Nga hulumtimi i kryer rezultoi se norma e tatimit në fitim që kompanitë realisht duhet të paguajnë është më e lartë se 10% dhe kjo efektuon gjendjen dhe performancën financiare të biznesit, për të cilën interesohen si menaxherët por edhe përdoruesit tjerë më interesa të drejtpërdrejta apo të tërthorta të biznesit. Rasti më i spikatur është ai që rezultoi në një normë efektive të fitimit prej 72,9% në vitin 2016.

Studimi i realizuar konfirmoi hipotezat e parashtruara se niveli i tatimit në fitim të kompanive është më i lart se 10% si pasojë e tatimit shtesë të shpenzimeve operative bazuar në ligjin për tatim në fitim dhe se zgjedhja e mënyrës së aplikimit të tatimit në fitim nga kompanitë e vogla me normën 1% të hyrave gjithsej ose normës së tatimit në fitim 10% efektuon gjendjen dhe performancën financiare të tyre. Kjo e fundit u interpretua edhe me rastin studimor duke u evidentuar një diferencë e tatimit në fitim prej 157.716 denarë ose 291% më shumë sipas analizës me skenarë – krahasimin e dy alternativave në fjalë dhe që do të kishte një implikim në vendimmarrjen afariste.

Na vazhdim, studimi përmes llogaritjeve konkrete duke u bazuar në të dhënat kontabël të kompanive të marrë në mostër ju dha përgjigje edhe pyetjeve të parashtruara të hulumtimit që ishin të harmonizuara me hipotezat e parashtruara duke treguar konkretisht se norma reale e tatimit në fitim në RMV nuk është 10%, por më shumë se kjo përqindje. Kështu që fitimi i tatueshëm dallon dukshëm nga fitimi kontabël dhe se norma efektive nga norma zyrtare apo e deklaruar e tatimit në fitim ka diferencë sistematike sipas viteve të analizës. Për shembull, rasti ekstrem është ai i vitit 2016 dhe diferenca ishte diku 63% më shumë se norma zyrtare e tatimit në fitim (73% - 10%).

Në vazhdim, analiza sektorial tregoi se madje tatimi real në fitim që paguajnë kompanitë ndryshon nga sektori në sektor, edhe atë: në sektorin e tregtisë rangui i tatimit real

në fitim shprehur në përqindje ka lëvizur nga 1-27,3%; në sektorin e shërbimeve shtrihet në rangun 1-75,8%; dhe në sektorin e prodhimit shtrihet në rangun 0-10,80%. Pra, kompanitë që ushtrojnë aktivitet në sektorin e shërbimeve kanë pasur tatim real më të lartë në fitim.

Ky punim i masterit rezultoi në gjetje të cilët poshtë lartë janë në harmoni me studimet paraprake empirike (për shembull, në rastin e RMV-së shih: Osmani dhe Deari (2016)) dhe duke vënë theksin se megjithatë ka diferenca sistematike në mes fitimit kontabël dhe atij tatimor.

Studimi krahas rezultateve empirike dhe metodologjike, synon të reflektojë edhe çështjet apo problemet që ndeshen në praktikën kontabël të vendit duke rekomanduar si vijon:

- Meqenëse, angazhimi i punës – shërbimi kontabël paguhet nga ana e pronarëve të kompanive, ata duhet të rrisin bashkëpunimin mes tyre dhe aktorëve - pretendentëve të tjerë që janë pjesë e menaxhmentit për ngritjen e vetëdijes së dhe një menaxhimi më të saktë dhe të drejtë të shpenzimeve, sidomos të atyre që lidhen me ngarkesat tatimore.
- Menaxherët e kompanive do të ishte mirë të marrin pjesë në trajnime apo seminare të ndryshme të organizuar nga entitetet publike të sferës së financave, tatimeve dhe kontabilitetit, për shembull, nga Drejtoria e të Ardhurave Publike (DAP). Kështu do të informohen më mirë për ligjet dhe rregulloret tjera në funksion të udhëheqjes më parimore dhe të drejtë të shpenzimeve afariste, sidomos atje ku bizneset çalojnë më shumë dhe nuk kanë shumë njohuri për pasojat fiskale që rezultojnë nga tatimi në fitim.
- Rekomandohet rritja e bashkëpunimit në mes kompanive të konsulencës fiskale, tatimore, ligjore dhe kontabël dhe byrove të kontabilitetit, në mënyrë që të rritet më tepër sensibilizimi në lidhje me çështjet bazë kontabël dhe bazë tatimore, respektivisht fitimi kontabël dhe fitimi tatimor.

5.2. Kufizimet e punimit dhe hulumtimet e ardhshme

Ky punim masteri ka kufizimet dhe mangësitë e tij, andaj nuk pretendohet që ai të jetë përfundimtar, përkundrazi, ai le një dritare hapur për studimet e ardhshme në këtë fushë. Kufizimet e këtij punimi apo studimi do të ofrojnë mundësi për hulumtime në të ardhmen duke u përqendruar në avancimin e çështjeve si vijon:

- Të dhënat e marra në këtë hulumtim janë përfituar dhe analizuar nga një numër relativisht vogël i kompanive në Rajonin e Shkupit. Prandaj, sugjerimi do të ishte të rritet numri i kompanive në mostër;
- Të zgjerohet periudha e analizës dhe të ndiqet konsistenca e rezultateve të këtij punimi me vitet që do të pasojnë në të ardhmen;
- Të merren në konsideratë edhe kompani nga rajone të tjera të vendit dhe të përdoret metodologji ende më e avancuar hulumtuese.

BIBLIOGRAFIA / REFERENCAT

- Altax-Sistemi tatimor dhe stimujt për investimet në Shqipëri, Tiranë, 2016.
- Bexheti, Abdylmenaf, “Financat Publike”, 2007.
- Ciceri, Beshir dhe Xhafa, Halit, “Drejtimi Financiar”, Tiranë, 2005.
- Daniel Shaviro, “The Optimal Relationship between Taxable Income and Financial Accounting Income: Analysis and a Proposal”, Law & Economics Research Paper Series working Paper No. 07-38, September 2007, <http://ssrn.com/abstract=1017073>.
- Desai, A. M., “The Divergence Between Book Income and Tax Income, Tax Policy and the Economy”, Volume 17, MIT Press, 2003.
- Dhamo, Sotiraq, “Kontabiliteti i avancuar”, Tiranë, 2005.
- Hanlon, M. Shevlin, T., “Book-Tax Conformity for Corporate Income: An Introduction to the Issues, Tax Policy and the Economy, Volume 19, MIT Press, 2005.
- Hristovska, Bojana dhe Spasova, Tamara, “Pravedno Odanočuvanje-Balkan Monitoring Public Finances”, Projekt i financiar nga Unioni European, 2017.
- J. Pechman, “Federal Tax Policy”, The Brookings Institution, Washington DC, 1966.
- Luçi, Edlira, “Efektet e konkurrencës tatimore në normat e tatimit mbi fitimin në Shqipëri”, Disertacion doktore, Qershor 2014.
- Michelle Hanlon, Terry Shevlin, “Book-Tax Conformity for Corporate Income: An Introduction to the Issues, Tax Policy and the Economy”, Volume 19, MIT Press, 2005, <http://www.nber.org/chapters/c0166.pdf>.
- Osmani, Rufi dhe Deari, Fitim, “The Analysis of Accounting and Taxable Profit: Evidence from Firms Indexed on MBI10”, International Journal of Social Sciences and Education Research, 2(3) 2016, <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/ijsser/>.
- Parajsa e Fshehur – Ekonomia e fshehur dhe Shmangia e taksave në Maqedoni, Shqipëri dhe Kosovë, http://idmalbania.org/wp-content/uploads/2017/05/PB2-RHEM-20.04.2017-_Alb.pdf.
- Qurku, Rudina, “Shoqëritë shqiptare përballë realitetit të raportimit të dubluar financiar dhe fiskal”, Punim doktore, Tiranë, 2013.
- Simon James, “The Relationship Between Accounting and Taxation”, University of Exeter, Paper number 02/09.
- Shirley Carlon, Alfred Tran, Binh Tran-Nam, “How Close Are Taxable Income and Accounting Profit? An Empirical Study of Large Australian Companies, 2012,

<http://docs.business.auckland.ac.nz/Doc/12-Shirley-Carlon-Alfred-Tran-Binh-Tran-Nam.pdf>.

Xhafa, Halit, “Analiza e pasqyrave financiare”, Tiranë, 2008.

Zakon za danok na dobivka, SV na RM, nr. 112/14, 129/15, 23/16 dhe 190/16.

Валентина Јошевска Поповска, “Администрирање со јавните приходи и јавните расходи во функција на остварување на забрзан економски раст и развој на Македонија”, Универзитет „Св. Климент Охридски“ Битола, <http://www.fikt.uklo.edu.mk/assets/uploads/2015/12/doktorska-disertacija.pdf>.

web faqet e konsultuara (në radhitje alfabetike):

- www.ujp.gov.mk/s/pravni_lica/category/286
- <http://www.ujp.gov.mk/s/vodic/category/856>
- http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0790/ISSN-1857-7121_Godisen_izvestaj_za_2014__23.04.2015.pdf
- http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0931/ISSN_1857-7121I_Godisen_izvestaj_za_2015_25.08.2016.pdf
- http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0997/ISSN_1857-7121I_Godisen_izvestaj_za_2016_20.04.2017.pdf
- http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/1093/1857-7121_Godisen_izvestaj_za_2017_11.05.2018.pdf
- <https://www.rafajlovski.com.mk/content/MSS%20i%20MSFI/%D0%9C%D0%B5%D1%93%D1%83%D0%BD%D0%B0%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%B5%D0%BD%20%D1%81%D0%BC%D0%B5%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B4%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B5%D0%BD%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%80%D0%B4%2012.pdf>
- <https://dspace.aab-edu.net/bitstream/handle/123456789/863/daac1a6b-a500-4a74-9491-254c2dc1b802.pdf?sequence=8&isAlloëed=y>
- <http://obrechye.ru/finansii/227420-smetkovodstvena-dobivka.html>
- https://www.researchgate.net/profile/Alban_Elshani/publication/277578484_Vleresimi_i_kompanise_permes_matjeve_kontabel/links/556da73c08aefcb861d927e3/Vleresimi-i-kompanise-permes-matjeve-kontabel+&cd=4&hl=mk&ct=clnk&gl=mk
- <https://www.econbiz.de/Events/Results>
- <http://search.ebscohost.com/>
- http://www.ujp.gov.mk/mk/osnovni_dokumenti/category/113
- <http://www.mse.mk/mk/>
- http://www.iorm.org.mk/doc/kpu_2013/12/06/1.%20Danok%20na%20dobivka.pdf
- http://idmalbania.org/wp-content/uploads/2017/05/PB2-RHEM-20.04.2017-_Alb.pdf
- <http://www.doktoratura.unitir.edu.al/ëp-content/uploads/2014/09/Doktoratura-Rudina-Qurku-Fakulteti-i-Ekonomise-Departamenti-i-Kontabilitetit.pdf>
- <http://www.fikt.uklo.edu.mk/assets/uploads/2015/12/doktorska-disertacija.pdf>
- <https://msfi.com.mk/wp-content/uploads/2016/01/4-Reinvestirana-dobivka.pdf>

- <https://msfi.com.mk/wp-content/uploads/2017/02/2-Odlozeno-danocno-sredstvo-MSS-12.pdf>
- <http://www.kolegijglobus.com/wp-content/uploads/2017/10/Conferevce-VII-37.pdf>
- <https://msfi.com.mk/wp-content/uploads/2018/03/MSFI-e-Napis-Placanje-na-mesecni-akontaciji-na-danokot-na-dobivka-za-2018-godina-1.pdf>
- http://ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0121/DB_Bilans_31-17_13.03.2017.pdf
- http://ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0121/DB_Bilans_31-17_13.03.2017.pdf

SHTOJCA

Lista e kompanive në radhitjen alfabetike të analizuara – mostra

Nr	Emri i kompanisë
1	Alteks – Shkup
2	Alteks Primo – Shkup
3	Art – Shkup
4	Atv Media – Shkup
5	Avim Be Produkt – Shkup
6	Avto Loriki – Shkup
7	Beco AI Internacional – Shkup
8	Bek Eksport – Shkup
9	Bimbo Mio – Shkup
10	Dardania Film- Shkup
11	Doni Fruits - Shkup
12	Doqi Gold – Shkup
13	Ekofarm – Shkup
14	Global Green – Shkup
15	Gjakova Auto Parts – Shkup
16	Hemishov Star – Shkup
17	Karshijaka Teks – Shkup
18	Lisna Komerc – Shkup
19	Marti Trans – Shkup
20	Mega Auto Parts – Shkup
21	Oto Trade – Shkup
22	Pro Ing Kom – Shkup
23	Qamis Ing – Shkup
24	Qb Arkitektura – Shkup
25	Remi Dent – Shkup
26	Ribnik Trofta – Shkup
27	Saraj Grup – Skopje
28	Servo Komerc – Shkup
29	Sloga Import – Shkup
30	Solution D – Shkup
31	Tiki Vent – Shkup