

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

Tezë Masteri

**EFEKTET NGA NDIKIMI I BILANCIT TATIMOR NË PERFORMANCËN E
NDËRMARRJEVE NË RAJONIN E STRUGËS**

KANDIDATI :

Vullnet Xhila

MENTORI :

Prof.Dr Rufi Osmani

Tetovë, Qeshor, 2018

Abstrakt

Në punim kryesisht do të trajtohet Tatimi në Fitim gjegjësisht Bilanci Tatimor (shpenzimet e papranuara si pjesë përbërëse e tijë) dhe ndikimi i tij në performansën e ndërmarrjeve në rajonin e Strugës ne kuadër të këndvështrimit pozitiv apo negativ. Në c`masë apo nivel është efekti i Bilancit Tatimor në luhatjet e performansës së ndërmarrjeve në rajonin e Strugës si dhe performansa reale e ndërmarrjeve para dhe pas normës dhe rregullativave ligjore të tatimit, dhe ndryshimet që vijnë si rezultat i ndryshimeve të rregullatives ligjore ndër vite. Objekt studimi i këtij punimi do të jenë 45-së ndërmarrje nga rajoni i Strugës dhe atë për periudhën 2010-2017 , që i përkasin sektorëve të ndryshëm të industrisë duke përfshirë zona të ndryshme me qëllim që përfaqsimi të jetë sa më adekuat dhe i barabartë. Analiza argumenton se pavarisist faktit se Maqedonia formalisht rënditetet midis vendeve me barrë më të ulët fiskale prej tatimit 10% (tatim mbi të ardhurat personale dhe tatim mbi fitm) niveli i koston fiskale reale nuk paraqitet si i tillë por luhatet mbi dhe nën këtë vlerë. Kjo luhatje kryesisht i adresohet, gjegjësisht është rezultat i faktit se ligji mbi tatimin në fitim, në tërësi ose pjesërisht, taten në mënyrë plotësuese 26-të lloje të shpenzimeve operative të cilat konsiderohen si të parëndësishme dhe madje këto kosto tejkalojnë kufijtë minimalë të përcaktuar nga rregullat tatimore. Analiza argumenton paraqitjen e dy fenomeneve të cilat nuk bartin karakteristika të njëjta dhe atë periudha para ndryshimit të legjislacionit tatimor (27/07/2014, Sluzben vesnik na R.M, br. 112/2014) dhe periudha pas ndryshimit të legjislacionit tatimor.

Fjalët kyçe: Fitimi kontbël, Fitimi pas tatimit, Normat tatimore, Performanca e ndërmarrjeve

„Efektet nga ndikimi i bilancit tatimor në performancën e ndërmarrjeve në rajonin e Strugës,,

PASQYRA E PËRMBAJTJES

Pasqyra e përmbajtjes	2
Lista e tabelave	4
Lista e fugurave	5
SFONDI I STUDIMIT	6
1.1 Hyrje	6
1.2 Objektivi i punimit	7
RISHIKIM I LITERATURËS MBI RAPORTIMIN FINANCIAR DHE TATIMOR ...	8
2.1 Koncepte bazë në lidhje me raportimin	8
2.2 Raportimi financiar dhe tatimor i njësive ekonomike,, Transparenca dhe e Vërteta .	10
2.3 Raportim financiar dhe tatimor – Një vështrim literature i dy universeve paralele	12
STANDARDET E RAPORTIMIT FINANCIAR DHE KUADRI LIGJOR I	
RAPORTIMIT FINANCIAR DHE TATIMOR NË R.MAQEDONISË.....	16
3.1 Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar dhe domosdoshmëria e tyre.....	16
3.2 Kufizimet e SNRF – ve	19
3.3 Legjislacioni në fushën e kontabilitetit dhe kërkesat për raportim në R.M.....	20
3.3.1 Shoqërit të cilat nuk janë të obliguara të hartojnë raporte financiare.....	21
3.3.2 Detyrime për shoqërit të cilat nuk kanë patur aktivitet ekonomik	22
3.3.3 Mënyra, afati dhe nënshkrimi i raporteve financiare	22
3.3.4 Sanksionet për moslëshimin dhe vonesën e dërgimit të raporteve	23
3.3.5 Formularët për përpilimin e raporteve financiare vjetore	23
3.3.6 Legjislacioni në fushën e tatimit mbi fitim dhe kërkesat në R.M.....	24
3.3.7 Krahasim i raportimit tatimor dhe ndryshimet e tij ndër vite.....	26
METODOLOGJIA E PUNIMIT	28
4.1 Metodologjia e punimit, hipotezat për t’u testuar dhe pyetjet bazë	29
4.2 Burimi dhe mbledhja e të dhënave, pyetsori dhe administrimi i tij	30
ANALIZA DHE REZULTATET E STUDIMIT	31

5.1 Karakteristikat e grupit të interes	31
5.2 Studimi dhe analiza e të dhënave të grumbulluara	34
PËRMBLEDHJE , KONKLUSIONE DHE REKOMANDIME	50
6.1 Përmbledhje e rezultateve kryesore	50
6.2 Konkluzione dhe Rekomandime lidhur me gjetjet e punimit	52
6.3 Kufizimet dhe kërkime të mëtejshme	53
REFERENCAT	55

LISTA E TABELAVE

Tabela nr.1	Shoqërit obliguse për pregatitje te raporteve financiare.....	21
Tabela nr.2	Normat e tatimit mbi fitimin ne Ballkan perëndimor dhe B.E(2010-2017).....	24
Tabela nr.3	Struktura e bilancit tatimor (forma e thjeshtësuar).....	25
Tabela nr.4	Përmbledhje e të dhënave: harta e tyre.....	31
Tabela nr.5	Vjetërsisa në punë e themeluesve të pasqyrave financiare dhe tatimore.....	33
Tabela nr.6	Grupimi i të dhënave sipas studimeve të ndjekura.....	33
Tabela nr.7	Të dhënat financiare dhe tatimore (si total) për ndërmarrjet (2010-2017).....	35
Tabela nr.8	Të dhënat financiare dhe tatimore (si mesatare) periudha (2010-2017).....	35
Tabela nr.9	Të dhënat e fitimit kontabël krahas fitimit vjetor dhe fitimit real.....	35
Tabela nr.10	Mesatare për ndërmarrje të fitimit kontabël krahas fitimit „vjetor`` dhe real....	37
Tabela nr.11	Analiza dinamike në kuadër të fitimit.....	39
Tabela nr.12	Vlerat e tatimit mbi fitim (2010-2017) dhe analiza strukturore e tyre.....	40
Tabela nr.13	Normat reale dhe ligjore të tatimit mbi fitim dhe dallimi i tyre.....	42
Tabela nr.14	Pjesmarrja e shpenzimeve të papranuara në totalin e tatimit mbi fitim.....	43
Tabela nr.15	Llojet e shpenzimeve të papranuara dhe pjesmarrja e tyre në përqindje.....	44
Tablela nr.16	Fitimi pas tatimit periudha para dhe pas ndryshimit legjislacionit tatimor.....	46
Tabela nr.17	Tatimi mbi fitim periudha para dhe pas ndryshimit legjislacionit tatimor.....	46
Tabela nr.18	Lidhshmëria e Fitimit pas tatimit me Tatimin mbi fitim.....	47
Tabela nr.19	Normat e kthimit të aseteve dhe kapitalit.....	48
Tabela nr.20	Roa para dhe pas ndryshimit të legjislacionit tatimor.....	48
Tabela nr.21	Roe para dhe pas ndryshimit të legjislacionit tatimor.....	48

LISTA E FIGURAVE

Figura nr.1	Fusha e Studimit	11
Figura nr.2	Klasifikimi i njësive sipas marrëdhënies kontabilitet-tatim	15
Figura nr.3	Ndryshimet tatimore gjat periudhës 2010-2017	28
Figura nr.4	Paraqitja grafike e të dhënave sipas rrethit	32
Figura nr.5	Paraqitja e informacionit për fushën e aktivitetit	32
Figura nr.6	Paraqitje grafike për pyetjen lidhur me trajnimet	34
Figura nr.7	Paraqitja grafike Fitimi kontabël / vitimit „vjetor“ / fitimit real.....	36
Figura nr.8	Ilustrim i trendit lëvizës të mesatares para, pas dhe normës reale të fitimit	38
Figura nr.9	Përgjigjet e pyetjes a është 10% norma reale e fitimit	39
Figura nr.10	Paraqitja grafike e analizës dinamike të fitimit real/vjetor	39
Figura nr.11	Paraqitja grafike e vlerave të tatimit mbi fitim	41
Figura nr.12	Paraqitja grafike e analizës strukturore të tatimit mbi fitim	41
Figura nr.13	Paraqitje grafikore e trendit lëvizës ta normës reale kundrejt asaj ligjore	43
Figura nr.14	Shpenzimet e papranuara për periudhën (2010-2017) në përqindje	45
Figura nr.15	Fitimi pas tatimit dhe tatimi mbi fitim për periudhën në përqindje	47
Figura nr.16	Pjesmarrja e Roa dhe Roe gjat periudhës 2010-2017 te shprehura në %	49
Figura nr.17	Paraqitja grafike e normës reale të tatimi fitimit, Roe, Roa	48

1. Sfondi i studimit

1.1 Hyrje

Tatimet në të gjitha format e shfaqjes së tyre kanë patur një rol kyc në zhvillimin e shtetit modern. Tatimet mund të konsiderohen si pjesë e pandashme e shoqërisë që nga lindja e institucionit të shtetit. Ekonomia në Republikën e Maqedonisë ka pësuar ndryshime thelbësore, dhe atë gjat me shume se dy dekadave. Koha ka treguar që sistemet tatimore kanë qënë subjekt i ndryshimeve dhe përshtatjeve të vazhdueshme. Drejtuesit e njësive ekonomike, si një nga problemet që ka kërkuar zgjidhje ka qënë zhvillimi i vazhdueshëm dhe përmisimi i kuadrit ligjor për kontabilitetin dhe raportimin financiar, element ky që do të çonte në dhënien e një informacioni të besueshem dhe transparent për të gjitha palët e interesuara për të, ne ulejen e informailitetit në vend, si dhe eliminimin e korrupsionit.

Për vendet në tranzicion si Republika e Maqedonisë dhe shumë vende tjera të botës, ndryshimet në fushen e rregullimeve kontabël dhe raportimit financiar kanë qënë të vazhdueshme si rrjedhojë e proceseve të tilla si: globalizmi, harmonizimi i standardeve ndërkombetare të kontabilitetit, zhvillimi i tegjeve të kapitalit, etj. Sistemi tatimor është bërë pjesë e këtyre ndryshimeve të vazhdueshme, të cilat jopak kanë ndikuar në raportimin e njësive të ndryshme ekonomike.

Shpesh herë këto ndryshime ne sistemin tatimor nuk kanë ofruar hapësira veprimi apo nuk konvergjojnë me rregullat e Kontabilitetit, të cilat paraqesin rregullat bazë për evidentimin, dokumentimin e veprimeve të realizuara nga njësia ekonomike, si dhe paraqitjen e informacionit në Pasqyrat Financiare, me qëllim që të sigurojë vërtetësinë dhe besueshmerinë e ngjarjeve ekonomike. Nga njëra anë, janë njësitet ekonomike që janë të detyruara të hartojnë pasqyrat financiare në mbështetje me rregullat dhe standardet kontabël në fuqi dhe nga ana tjetër janë organet tatimore që kerkojnë që njesite ekonomike të paguajnë tatim fitimin në përputhje me rregullat fiskale.

Rregullat e kontablilitetit dhe rregullat fiskale janë dy koncepte që hartoen nga dy autoritete të ndryshme, që kanë dy qëllime të ndryshme. Nga njëra ane jane standardet e kontabilitetit dhe raportimit financiar, të cilat janë të hartuar me qëllim për të përmbushur objektivat e raportimit financiar/kontabël dhe nga ana tjetër janë rregullat fiskale që janë hartuar me qëllim për të mbështetur dhe inkurajuar sjellje të caktuara të taksapaguesve. Në këtë mënyrë rrezikohet që zbatimi standardeve të mbetet një nocion teorik dhe jo praktik gjë e cila do të shoqërohet me ndikime të ndryshme. Në këto kushte lid domosdoshmëria për të ndërmarrë një

analizë të reformave në fushën e tatimit mbi fitim, për ti vlerësuar ato, si dhe për të dhënë rekomandimet e nevojshme në lidhje me ndërtimin e një sistemi optimal në përmbushjen e objektivave të përgjithshme të tij.

1.2 Objektivi i Punimit

Politikat tatimore që ka ndjekur Maqedonia në fushën e tatimit mbi fitimin kanë qënë konkurruese nëpërmjet normave të ulta tatimore, të cilat kanë pësuar rënie të konsiderueshme gjatë viteve të fundit. Në sistemin tatimor të Maqedonisë tatimi në fitim, si nënsistem tatimor zbatohet që nga viti 1994 i rregulluar me ligj të vecantë dhe në përputhje me sistemin përlllogaritar të vendit. Norma tatimore prej 15%, si normë e vetme krahasuar me normat margjinale, është gati më e ulta në Europë krahasuar me sistemet e rregullta tatimore e jo me ato të improvizuara prapë se prap duke shfrytëzuar dobesitë dhe joprecizitetin e sistemit të përlllogaritur të vendit kontributi i tij fiskal në buxhetin e shtetit është mjaft simbolik (5-6%). Që nga fillimi i vitit 2007 kjo normë është e bazuar me normën e tatimit personal në të ardhura në shkallë prej 12%, kurse që nga fillimi i 2008-s kjo normë u bë 10% si një nga normat më të ulta të tatimit mbi fitim në regjion e më gjere. Politika fiskale e normave të ulta tatimore është zbatuar për të krijuar një mjedis sa më të përshtatshëm për investitorët, investime të reja në vënd, përmisim të klimes së biznesit dhe kryesisht për nxitje të aktivitetit ekonomik.

Objektivi i këtij punimi është të analizon ndikimin e politikës mbi tatimin nëpërmjet tatimit të fitimit dhe tatimit të shpenzimeve operative në kryerjen e bizneseve me aktivitete të ndryshme ekonomike në rajonin e Strugës. Qëllimi kryesor është të matin efektet e politikave fiskale të paraqitura përmes Raportit të Bilancit Tatimor mbi ecurinë e bizneseve në rajonin e Strugës si rezultat i ndryshimeve në rregullimin ligjor të tatimit mbi fitimin për periudhën 2010-2017, një periudhë e karakterizuar nga ndryshime serioze në politikën fiskale.

Objekt studimii janë 45 biznese nga rajoni i Strugës që i takojnë sektorëve të ndryshëm ekonomikë, duke përfshirë kompanitë nga rajonet (urbane dhe rurale) me qëllim që të përfaqësojnë të gjitha karakteristikat ekonomike të këtij rajoni.

Analiza argumenton se pavarësisht nga fakti që Maqedonia zyrtarisht renditet midis vendeve me barrë të ulët fiskale prej 10% (tatimi mbi të ardhurat personale dhe tatimi mbi fitimin), niveli i kostos reale fiskale është shumë i lartë dhe lidhet drejtpërdrejt me madhësinë e shpenzimet operative të bizneseve të paraqitura në Raportin e Bilancit Tatimor.

Kjo luhatje kryesisht trajton faktin se ligji për tatimin mbi fitimin, në tërësi ose pjesërisht, takson më tej të gjitha llojet e shpenzimeve operative të bizneseve mbi limitet minimale të përcaktuara nga rregullorja tatimore, të cilat konsiderohen nga autoritetet qeveritare si të parëndësishme për të bërë biznes.

Analiza argumenton dy fenomene që ndryshojnë në thelb dhe shfaqen në periudha të ndryshme. Periudha e parë është para ndryshimit të legjislacionit tatimor (2010-2013) si një periudhë ku politika fiskale ka ndikuar pozitivisht në ecurinë e biznesit dhe periudhën pas ndryshimit të legjislacionit fiskal (2014-2017), kjo periudhë me një ndikim negativ në ecurinë ekonomike të bizneseve.

2. Rishikim i literaturës mbi raportimin financiar dhe tatimor

2.1 Koncepte bazë në lidhje me raportimin

Shpesh në gjuhën e përditshme përdorim terminologjinë „ Raportoj `` e cila na shoqëron gjatë gjith ciklit te jetës. Nëpërmjet saj kuptohet një punë informative (zakonisht e të shkruarit, të folurit, televizion apo film) bërë me qëllimin e vecantë të përcjelljes / paraqitjes së informacionit për ngjarje të caktuara.¹

Raportet e shkruara janë dokumente të cilat paraqesin një përmbajtje të spikatur, me një audiencë të vecantë. Audiencia mund të jetë publike ose private, një individ apo publiku në përgjithësi. Raportet janë përdorur në fusha të ndryshme dhe atë në qeverisje , në biznes arsim, në shkencë, si dhe fusha të tjera. Raportet përdorin vecori të tilla si lista, figura, grafike fotografi, abstrakte, shtojca, fundshënime, faqe interneti ose fjalorin e specializuar në mënyrë që të bindin një audiencë të vecantë për të ndërmarrë një veprim. Një nga format më të zakonshme për paraqitjen e raporteve është IMRAD² : Hyrje, Metoda, Rezultate, dhe Diskutimi. Kjo strukturë është standarde për cdo fushë, sepse ajo pasqyron publikim tradicional të kërkimit shkencor dhe „ thëret `` moralin (etikën) dhe besueshmërin e kësaj disipline. Raportet nuk janë të detyruara të ndjekin këtë model. Ato mund të përdorin formate alternative si psh, Problem-Zgjidhje. Raportet janë një metodë shumë e dobishme për të mbajtur gjurmet e informacionit te rëndësishëm. Informacionet që gjenden në raporte mund të përdoren për të marrë vendime shumë të rëndësishme që ndikojnë në jetën të përditshme.

¹ <http://www.thefreedictionary.com/report>

² <https://en.wikipedia.org/wiki/IMRAD>

Një *raportim financiar*³ është një raport zyrtar i aktiviteteve financiare të një personi apo një njësie ekonomike. Informacionet e rëndësishme financiare paraqiten në një mënyrë të strukturuar dhe një formë të lehtë për tu kuptuar. Ato zakonisht përfshijnë pasqyrat themelore financiare, të shoqëruar nga një raport i drejtimit dhe analiza të situatave financiare. Për njësit ekonomike të mesme apo të mëdha këto raportime janë shpesh komplekse dhe mund të përfshinë një grup më të gjërë të shënimeve shpjeguese të pasqyrave financiare, diskutime dhe analiza. Shënimet për pasqyrat financiare janë konsideruar si pjesë integrale e pasqyrave financiare.

Pasqyrat financiare janë të destinuara që të jenë të kuptueshme nga lexuesit që kanë nevojë për „njohuri të arsyeshme të biznesit, të veprimtarive ekonomike, të kontabilitetit dhe të cilat janë të gatshëm për të studiuar informacionin“⁴. Pasqyrat financiare mund të përdoren nga përdoruesit për qëllime të ndryshme :

- Pronarët dhe drejtuesit kërkojnë pasqyrat financiare për të marrë vendime të rëndësishme të njësisë ekonomike që ndikojnë në operacionet e saj të vazhdueshme.
- Punonjësit gjithashtu kanë nevojë për këto raporte në përmbushjen e marrveshjeve kolektive me drejtuesit e njësisë, në rastin e sindikateve apo për individët në rastin e promovimit të tyre, kompensimin e tyre etj.
- Investitorët e mundshëm përdorin informacionin e pasqyrave financiare për të vlerësuar qëndrueshmërin e investimit të tyre në një njësi ekonomike. Analizat financiare shpesh janë përdorur nga investitorët dhe janë përdorur nga profesionistët (analistë financiare), duke u ofruar atyre „bazën“ për marrjen e vendimeve për investime.
- Institucionet Financiare (bankat dhe kompanitë e tjera të kreditimit) i përdorin ato për të vendosur nëse do ti japin një njësi ekonomike një kredi afatgjatë bankare (apo dëftesa të borxhit) për të financuar zgjerimin dhe shpenzime tjera të rëndësishme.
- Etj...

*Raportimi tatimor*⁴ është një kërkesë për njësitë ekonomike që të raportojnë të ardhurat e realizuara dhe pagesat e bëra në rrjedhën normale të aktivitetit ekonomik të tyre. Ky raportim është përgjegjësia e qeverisë dhe njësisë ekonomike dhe si rrjedhojë është vazhdimisht në rritje. Ai mban në vetvete një numër të madh të kërkesave rregullative të përcaktuara nga qeveritë e cdo shteti. Ky raportim shërben si bazë primare për të verifikuar saktësinë e deklaratave tatimore të paraqitura nga tatimpaguesit.

³ R.Qurku.F.,(2013) *Shoqërit Shqiptare perball realitetit te raportimit te dubluar fiskal dhe financiar f.16*

⁴ R.Qurku.F.,(2013) *Shoqërit Shqiptare perball realitetit te raportimit te dubluar fiskal dhe financiar f.17*

Tatimi argumentoet si nje nga instrumentet aktive të politikave ekonomike dhe si instrument i rishpërndarjes së të ardhurave për tu siguruar dhe përmbushur parimi i drejtshëmris ekonomike në shoqëri. Përvec kësaj tatimi duhet të nënkuptohet edhe si instrument i përshtatshëm për kontrollin e bizneseve të mëdha në funksion të rishpërndarjes së të ardhurave dhe pasurisë së shoqërisë.

2.2 Raportimi financiar dhe tatimor i njësive ekonomike,, Transparenca dhe e Vërteta “

“Mund të duket e logjikshme kur agumentojmë se sisteme të ndara të kontabilitetit financiar dhe dhe kontabilitetit tatimor çojnë në turbullim dhe konfuzion dhe kështu largojne vëmendjen nga një qeverisje më e mirë e ndërmarrjeve. Konvergjenca totale e metodave të kontabilitetit për të dyja qëllimet mund të duket sikur premtion një rritje të transparencës dhe thjeshton pajtueshmerinë. Ky është një argument bindës se nëse do te kishte një metodë të vetme të kontabilitetit për raportimin e taksave dhe atë financiar, presionet për të rritur fitimet raportuese në njërën anë dhe për të minimizuar detyrimet tatimore në anën tjetër , mund të balançojnë njëra-tjerën për të krijuar një ekujlibër dhe jetë e shëndetshme në kompanitë e listuara dhe për të prodhuar nje grup të dhënash më afër fitimeve ,të vërteta‘ krahasuar me rezultatet qe do të merrnim nga sistemet e ndara. Zhvillimet e fundit në kontabilitet mund të jenë drejt rritjes së divergjencës midis dy llojeve të rregullave kontabël dhe atyre fiskale, sesa duke e reduktuar atë. Pavarsisht argumenteve të forta në favor të përputhshmërisë midis tyre, ka edhe arsye të mira për disa divergjenca, qe do të thotë se rezultati më i mundshëm në cdo sistem, është konvergjenca e pjesshme. “

Judith Freedman 2008

Oxford University Centre for Business Taxation

Shpesh kur lexon studime të tilla mbetesh në dilemë në cilin drejtim duhet të shkosh. Por të kuptosh nga duhet të ecësh, fillimisht duhet të kuptosh se ku je. Pikerish ky është një nga argumentet i cili coi ne realizimin e këtij punimi. Shpesh edhe praktika profesionale të lë të mendosh këto fenomene. Qartësimi i mardhënieve midis dy fushave , asaj kontabel dhe tatimit mbi fitim dhe ndikimi i kësaj të fundit mbi performansën e ndërmarrjeve është në fokus te këtij studimi.

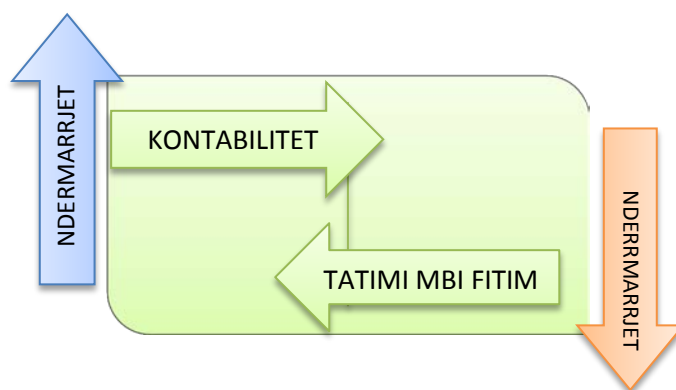


Figura nr.1. „Fusha e Studimit“

Në pamje të parë të gjithë e pranojmë që njësite ekonomike thjesht zbatojnë legjislacionin si të fushes kontabël ashtu edhe atë tatimor dhe si rrjedhojë shtrohet pyetja „*ku qëndron problemi* ?“. Cështja shtrohet dhe vazhdon me një sërë dilemash të tjera të tilla si „A sigurojnë pasqyrat financiare të njësive ekonomike transparencë dhe pamjen e vertetë dhe të sinqetër të aktivitetit të tyre, për sa kohë, ka raste që rregullat e kontabilitetit dhe ato tatimore kundërshtojnë njëra-tjetrën“? Cfarë qëndrimi duhet mbajtur, a duhet që njësitë ekonomike të zbatojnë rregullat kontabël apo rregullat tatimore kur dihet që të dyja janë të mirecaktuara në legjislacionet përkatëse?

Në përgjithësi, megjithëse ka argumente „të mira“ për ndryshime të raportimit financiar dhe atij tatimor, kjo nuk duhet të deformojë bazën tatimore, pasi kështu kjo do të sillte problem të tjera. Argumentet më themelore të studiuesve janë ato që lidhen me natyrën e fitimeve dhe përkufizimin e tyre. Në themel të këtyre pikpamjeve është nocioni që ne mund të arrijmë në një përkufizim optimal të fitimit: i cili na sjell sa më pranë „fitimit të vërtetë ekonomik“. Ky është një supozim i dyshimtë, pasi përcaktimi i duhur i fitimit varet nga një farë mase dhe nga qëllimi për të cilin ai është për tu përdorur.⁵ Si për shembull fitimi duhet të jetë një shifer historike apo largëpamëse? Është njësitë ekonomike në vijimësinë e aktivitetit apo është cështja e ndërprejes së aktivitetit? Në çdo rast duhet të kryhen vlerësime të ndryshme. Si rrjedhojë edhe objektivat e raportimit kontabël dhe atij tatimor mund të ndryshojnë. Psh taksat duhet të rrisin të ardhurat qeveritare por duhet të jenë të shpërndara në mënyrë të drejtë dhe efektive nëpërmjet tatimpagueseve. Për shembull, për të vepruar në mënyrë të drejtë dhe efektive, shpesh është argumentuar se një sistem taksash duhet të shohë për tatimpaguesin aftësinë e tij

⁵ Shiko Miller, fin 2 above; J.R. Hicks, 'Maintaining capital intact; a further suggestion', *Economica* IX (1942) 174-79 cited in G. Macdonald, 'HMRC v William Grant & Sons Distillers Ltd and Small (Inspector of Tax) v Mars UK Ltd; accountancy practice and the computations of the profit' (2007) *British Tax Review* 366.

për të paguar pra kur ai e ka më të përshtatshme për të paguar tatimin⁶. Përvec kësaj, raportimet tatimore janë të prekura dhe nga faktet dhe mundësitë për shmangien e taksave, të cilat duhet të jenë të ndaluara dhe si rrjedhojë qeveritë mund të dëshironin të përdornin sistemin e taksave për të penguar ose stimuluar sjellje të caktuara (mos lejimi i shpenzimeve të caktuara nga njesitë ekonomike për efekte të llogaritjes së detyrimit të tatimit mbi fitimin). Por raportimet kontabël nga ana tjetër duhet të japin informacione të përshtatshme dhe të besueshme për një shumëllojshmëri të palëve të interesuara. Për të arritur këtë standartet e kontabilitetit shpesh japin udhëzime dhe jo rregulla të hollesishme dhe vënë në dispozicion një sërë opsionesh që do të aplikohen në bazë të gjykimit të drejtuesve të njesitë ekonomike (këshilluar nga audituesit e tyre).

Nëse shifrat e tyre të përcaktuara nga standartet plotsohen nëpërmjet shënimeve shpjeguese, në rastin e llogaritjes së detyrimit tatimor është e nevojshme përcaktimi i një „shifre“, përfundimtare. Në çdo rast objektivat edhe pse të ndryshme janë të vlefshme, por funksionet e kryera nga dy raportimet të diktojnë disa dallime, pavarësisht se të dyja janë rrjedhojë e një bërthame qëndrore të ngjashmërisë.

2.3 Raportim financiar dhe tatimor – Një vështrim literature i dy universeve paralele⁷

Sipas *Smith*, objektivat e raportimit financiar/kontabël dhe atij tatimor mund të ndryshojnë. Tatimet dhe taksat kanë për qëllim të rrisin të ardhurat publike, të cilat duhet të jenë të shpërndara në mënyrë të drejtë dhe efikase ndërmjet tatimpaguesve. Një sistem taksash duhet të vlerësojë edhe aftësinë paguese të tatimpaguesve. Nga ana tjetër, në raportimet fiskale mund të vlerësohen edhe rastet e shmangies së taksave, gjë e cila mund të detyrojë qeverinë (autoritetet përgjegjëse) të marrë masa dhe të stimulojë mbajtjen e një qëndrimi të caktuar ndaj tatimpaguesve (si psh mosnjohjen e disa llojeve shpenzimesh për efekt të llogaritjes së tatimit fitimit).

Blake et al (1993), realizuan një analizë krahasuese ndërmjet rregullave kontabël/financiare dhe atyre tatimore në disa vende si: Gjermani, Spanjë dhe Britani, vende të cilat kanë një qasje të ndryshme në lidhje me marrëdhënien kontabilitet-tatime:

- Gjermania, e cila ka një lidhje detyruese midis kontabilitetit dhe tatimit fitimit,

⁶ Adam Smith's Canons of Taxation, Adam Smith, *The nature & Causes of the Wealth of Nations*, Book V, Chap 11, Part II "Of Taxes", paras .1-7

⁷ E.Vedinaj (2016), „Modelet e dyfishta të raportimit kontabël dhe fiskal“ fq.(5)

- Spanja, ku lidhja midis kontabilitetit dhe tatim fitimit është e fortë por egziston një ndryshim në këtë marrëdhënie si rezultat i implementimit të direktivës së katërt (EC Fourth Directive).
- Britania e Madhe, ku lidhje midis kontabilitetit dhe tatim fitimit është e fortë si në parime ashtu edhe në praktikë. Faktorët që ndikojnë në raportimin tatimor, ndikojnë edhe në raportimet kontabël/financiar.

Hoogendoorn(1996) ka zhvilluar një taksonomi në lidhje me marrëdhënien ndërmjet raportimit kontabël dhe atij tatimor që ishte evidente në pjesën më të madhe të vendeve të BE-së. Për të zhvilluar më tej teorinë e tij, u zgjodhën 13 vende sipas kriterit të marrëdhënieve strikte dhe të mundësisë për të mbajtur këtë marrëdhënie. Studimi i tij kishte për bazë krahasimin e kësaj marrëdhënie në këto shtete europiane dhe konkludoi se ishte e mundur të identifikoheshin dy tipe kryesore të kësaj marrëdhënieje, të cilat ai i quajti si struktura “të pavarura” apo “të varura”. Ai argumentoi që tipari kryesor i “pavarësisë” është që njësitë ekonomike mund të përdorin politika të ndryshme kontabiliteti, duke respektuar llogaritjet për efekt të tatimit dhe vlerësimeve kontabël. Kuptohet që nuk ka një pavarësi të plotë mes kontabilitetit dhe tatimit, por secila ka influencë të tjetra. Shembull më i mirë për të pasqyruar konceptin e pavarësisë sipas Hoogendoorn është Britania e Madhe. Koncepti i varësisë sipas Hoogendoorn konsiderohet ekzistent, aty ku vlerësimet kontabël/ financiare bazohen në rregulla tatimore apo fitimi tatimor përcaktohet nga vlerësimet kontabël/financiare. Në të dyja rastet, stimuli për të reduktuar apo shtyrë detyrimet tatimore do të shkaktonte uljen e presionit për llogaritjen e fitimit. Shembuj që personifikojnë këtë tipar janë Gjermania, Franca, Finlanda, Suedia dhe Italia. Sipas studimit të tij, ai i klasifikoi shtetet e marra në analizë në disa kategori. Ai shprehu gjithashtu se kjo marrëdhënie nuk është statike por është në ndryshim, por kjo marrëdhënie synon të shkojë drejt pavarësisë. Një ndër arsytet e këtij trendi lidhet me faktin se vendet e Europës Lindore po orientohen drejt tregut dhe si rezultat i kushtohet më shumë rëndësi vendimarrjes.

Kjo taksonomi bazohet në këto koncepte:

1. Kontabiliteti dhe tatimi karakterizohen sikur janë të varura nga njëra-tjetra dhe kjo marrëdhënie nuk pritet të ndryshojë. Si pasqyrat individuale ashtu edhe ato të konsoliduara janë të influencuara nga rregullimet tatimore. Shembuj që përfshihen në këtë kategori mund të përmendim Italinë dhe Belgjikën.

2. Kontabiliteti dhe tatimet janë të varura nga njëra-tjetra dhe kjo marrëdhënie nuk pritet të ndryshojë. Ka disa rregullime në lidhje me tatimin e shtyrë dhe influencën fiskale. Shembuj që përfshihen në këtë kategori mund të përmendim Gjermaninë dhe Francën.
3. Kontabiliteti dhe tatimet vazhdojnë të jenë të varura nga njëra-tjetra, por që kërkohet të arrihet qëllimi i prishjes së një marrëdhënie të tillë. Nuk shihen rregulla strikte në lidhje me tatimin e shtyrë. Shembuj të tillë mund të përmendim Suedinë dhe Finlandën.
4. Kontabiliteti dhe tatimet formalisht janë të pavarura nga njëra-tjetra, ndërsa praktikisht lidhja midis tyre është e fortë. Këtu vihen re rregulla strikte të tatimit të shtyrë. Shembuj të tillë mund të përmendim Poloninë dhe Çekinë.
5. Kontabiliteti dhe tatimet janë të pavarura nga njëra-tjetra. Lejohen rregullimet alternative për llogaritjen e tatimit të shtyrë. Shembuj të tillë mund të përmendim Danimarkën.
6. Kontabiliteti dhe tatimet janë të pavarura nga njëra-tjetra. Ekzistojnë disa rregullime specifike për llogaritjen e tatimit të shtyrë. Shembuj të tillë janë Holanda, UK, Norvegjia dhe Irlanda.

Koncepti i pavarësisë apo i varësisë së kontabilitetit mbi tatimin , përdoret për të shpjeguar diferencat në ato vende ku ekziston një lidhje e ngushtë midis kontabilitetit dhe tatimit (ku parimi që udhëheq kontabilitetin është kujdesi) me vendet ku rregullat janë më fleksibël (parimi kryesor që udhëheq kontabilitetin është vlera e drejtë). Një nga çështjet më të studiuara dhe pjesë e shumë literaturave bashkohore është implikimi i mundshëm i standardeve të kontabilitetit në marrëdhënien raportim kontabël/financiar dhe atë tatimor. Raportimi financiar/kontabël i bazuar në standarde përmban në vetvete, deri në një farë mase, fleksibilitet në vlerësimin e transaksioneve më qëllim të vetëm që ato të pasqyrojnë vlerën e drejtë dhe të vërtetë. Ndërsa vlerësimet për efekt të tatimit udhëhiqen nga qëllimi i trajtimit në mënyrë të barabartë të tatimpaguesve.

Blake et al. (1997), analizuan marrëdhënien ndërmjet kontabilitetit dhe fiskut në Suedi. Autorët paraqiten dy trajtimet e kësaj marrëdhënie:

- Si një sistem formal ligjor të kontabilitetit i bazuar në një lidhje detyruese kontabilitet-tatime.
- Si një strukturë e cila vendos standardet ku sektori privat kërkon në mënyrë të vazhdueshmë të thyejë këtë lidhje.

Autorët në studimin e tyre në Suedi , konkluduan së marrëdhënia detyruese kontabilitetfisk ka për qëllim ndalimin apo kufizimin e harmonizimit të kontabilitetit. Benefitet kryesore, që mund të arrihen nga thyerja e kësaj lidhje kontabilitet-tatim , mund të përfitohen nga kompanitë me orientim ndërkombëtar ose kompanitë e mëdha të listuara në bursa.

Sipas Alley dhe James (2006), marrëdhënia midis raportimit kontabël dhe atij tatimor duhet të shkojë përtej, drejt zhvillimit dhe vendet nuk duhet të zhvillojnë politikën tatimore dhe praktikën ndarazi. Gjithashtu, ato theksojnë faktin se kjo marrëdhënie karakterizohet nga qëllimet apo objektivat e ndryshme që secila nga këto dy fusha ka. Vështirsitë që paraqiten janë si rezultat i aplikimit të koncepteve ekonomike dhe i ndryshimeve të shumta dhe me intensitet që prekin këto dy fusha.

Fekete et al (2009), kane studiuar marrëdhënien kontabilitet-tatim në disa kompani të listuara në BVB Bukuresht (Stock Exchange). Idetë dhe qasjet e tyre paraqiten në figurën më poshtë:

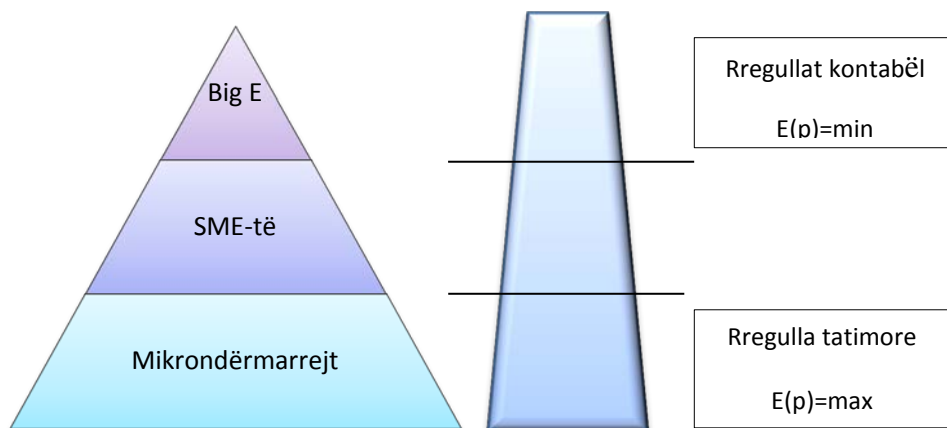


Figura nr.2 „Klasifikimi i njësive sipas marrëdhënies kontabilitet-tatim”

Burimi: Fekete et al (2008), Qurku (2013)

Big E – janë njësitë ekonomike të mëdha

SME- janë njësitë e vogla dhe të mesme

E(p)– koeficienti Pearson, që mat korrelacionin e marrëdhënies kontabilitet-tatim

Nga figura mund të shihet farë qartë që ekziston një lidhje e fortë midis kontabilitetit dhe tatimit $E(p)=max$, e cila shfaqet në bazën e piramidës, pra në kompanitë e vogla. E kundërta ndodh në majat e piramidës, ku lidhja ndërmjet kontabilitetit dhe tatimit fillon e zbehet $E(p)=min$. Me rritjen e madhësive të kompanisë, edhe lidhja apo korrelacioni midis kontabilitetit dhe tatimit bie dhe e kundërta.

Sipas Fekete et al., një faktor shumë i rëndësishëm që ndikon në marrëdhënien kontabilitet-tatim është qeveria ndërmjet strukturave publike të kontabilitetit dhe tatimeve.

Në këtë rast paraqiten dy situata:

- Vendet ku kontabiliteti dhe tatimi nuk kanë asnjë lidhje. Në këtë rast, është detyra e Ministrisë së Financave të rregullojë politikën fiskale, ndërsa struktura profesionale e kontabilitetit ka përgjegjësi për zhvillimin e rregullave të kontabilitetit. Rast konkret ikësaj situatë është SHBA-ja, ku kontabiliteti është shkëputur nga tatimi. Tatimet janë atribut i IRS (Shërbimi i Brendshëm i të Ardhurave) dhe kontabiliteti është atribut i FASB (Bordi i Standardeve të Kontabilitetit Financiar).
- Vendet ku kontabiliteti dhe tatimi kanë lidhje. Si rregullat e kontabilitetit ashtu edhe ato tatimore janë atribut i strukturave tatimore. Rast konkret i kësaj situatë është Rumania, ku rregullat tatimore janë të rregulluara nga Agjencia Kombëtare e Administratës Tatimore (një organ në varësi të Ministrisë së Financave). Kontabiliteti është i rregulluar nga Ministria e Financave, nën mbikqyrjen e Këshillit të Kontabilitetit dhe Raportimit Financiar. Në këtë mënyrë arrihet edhe të sigurohet një marrëdhënie apo lidhje e pjesshme midis kontabilitetit dhe tatimit.

3. Standardet e raportimit financiar dhe kuadri ligjor i raportimit financiar dhe tatimor në R.Maqedonisë

Në fokus të kësaj pjese di të jetë paraqitja e kuadrit ligjor në fushën e legjislacionit kontabël dhe atij tatimor në Maqedoni, i domosdoshëm për të kuptuar kërkesat ligjore të raportimit financiar dhe tatimor, paraqitja e kuptimit dhe domosdoshmëris së standardeve ndërkombëtare të raportimit financiar si baza kryesore mbi të cilën mbështeten këto fusha. Shënimet vijuese do të shoqërohen me analizë përshkruese me qëllim që të jepen spjegime shtesë, me qëllim që të kuptohet domethënia reale e kërkesave të legjislacionit kontabël dhe atij tatimor.

3.1 Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar dhe domosdoshmëria e tyre

SNFR-te⁸ janë dizajnuar si një gjuhë e përbashket për çështjet globale të biznesit në mënyrë që pasqyrat financiare të njëjësive ekonomike të jenë të kuptueshme dhe të krahasueshme përtej

⁸ R.Qurku.F,(2013) Shoqërit Shqiptare perball realitetit te raportimit te dubluar fiskal dhe financiar f.33-36

kufijve kombëtare. Ato janë vecanërisht të rëndësishme për njesitë ekonomike që kanë mardhënie aktiviteti ekonomik (biznesi) në disa vende. SNFR-të përfaqesojnë rregullat për t'u ndjekur nga profesionistë, kontabilistë për të siguruar dhe ruajtur krahasueshmërinë, kuptueshmërinë, besueshmërinë dhe rëndësinë e informacionit që paraqesin pasqyrat financiare, që janë të domosdoshëm si për përdoruesit e brendshëm të këtij informacioni apo edhe për ata të jashtëm. Gjat vitit 2005, komisioni Europian ndërmoi disa hapa shumë të rëndësishëm dhe themelore, në vendosjen e standardeve të raportimit financiar të detyrueshëm për tu ndjekur për të gjitha kompanit e listuara në bursë në Bashkimin Europian. Ky hap u ndërmor për tu rritur bashkpunimin ndërmjet kompanive me baza të përbashketa .

Standartet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF) janë Standartet dhe Interpretimet të përdorura nga Bordi i Standarteve Ndërkombëtare të Kontabilitetit (BNSK). Ato përfshijnë:

- a) Standartet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar
- b) Standartet Ndërkombëtare të kontabilitetit
- c) Interpretimet KIRFN ; dhe
- d) Interpretimet KIS.2⁹

Raportimi financiar është një set konceptesh që formojnë elementin bazë jo vetëm për përgatitjen e pasqyrave financiare , por edhe dobishmërinë në prezantimin e raporteve financiare nga njesitë ekonomike . Në mungesë të seti të plotë të standardeve të kontabilitetit dhe raportimit financiar në përputhje me SNK/SNRF ,nuk është e lehtë për tu regjistruar të gjitha transaksionet në një format të pranueshëm nga të gjithë. Megjithatë, mirmbajtja e një seti të pranueshëm të standardeve të kontabilitetit është thelbësor për të regjistruar aktivitetet ,detyrimet ,shpenzimet , dhe të ardhurat e njesive ekonomike ¹⁰ .

Qëllimi kryesor i përgatitjes së raporteve financiare ose pasqyrave financiare është sigurimi i një informacioni të rëndësishëm për investitorët potencial , kreditorët dhe aksionerët .Këto raporte kanë për qëllim marrjen e vendimeve të duhura në lidhje me shitjet,zotërimin ,blerjen ,planifikimin e kredisë ,kapitalin dhe instrumentin e borxhit .Prandaj , sistemi raportimit financiar është padyshim shumë i rëndësishëm për marrjen e vendimeve ekonomike .Kjo sepse nëpërmjet të këtij sistemi të raportimit financiar dhe performancën e saj.Në ekonominë e

⁹ Perkufizimi i SNFR-ve ndryshoi pas ndryshimeve të emrit të prezantuara nga Kushtetuta e rishikuar e Fondacionit SNFR në vitin 2010

¹⁰ B. Lambercht (2009) 'Debt and managerial rents in a real options model of the firm ' journal of financial economics , vol.1,fq.567-590 .

sotme është e pamundur . për të menaxhuar transaksionet e njësive ekonomike , pa patur një sistem të mirë të raportimit financiar .

Korniza për raportim financiar përfshin edhe informacion për kreditorët, investitorët, huadhënësit dhe palët e tjera të interesuara për të. Këta përdorues të informacionit kontabël nuk kanë privilegje të mjaftueshme për të hyrë në njësinë ekonomike dhe për të marrë informacionin që kërkojnë. Këtë informacion e marrin nga pasqyrat financiare të hartuara nga njësitet ekonomike dhe nëpërmjet tyre vlersojnë performansën e njësisë ekonomike dhe marrin vendimet ekonomike. Drejtuesit e njësisë ekonomike miratojnë procedurën efektive dhe efektive të harimit të raporteve financiare me qëllim që informacioni i kërkuar nga palët e interesuara të jetë sa më i besueshëm dhe transparent. Statusi i raportimit të njësisë ekonomike është i lidhur ngushtë me aktivitetin ekonomik të saj .Korniza e raportimit financiar është padyshim një element i rëndësishëm i shpërndarjes së burimeve .Për shembull një investitor potencial i kapitali mund të marrë vendim në bazë të raporteve financiare për blerjen e një dege apo ndarjeje të një njësie ekonomike ¹¹

Prandaj qëllimi kryesor i raportimit financiar është t'u paraqesë të interesuarve një informacion të dobishëm për vendimet ekonomike . Një informacion është i dobishëm kur ai është i kuptueshëm.Një informacion i përshtatshëm kur ai na i jep vlefshmërinë e një vendimi , pritshmërinë e tij në afatin kohor.Informacioni përshtatshëm i cili plotëson këto tre kriterë ndihmon vendimarrësit të bëjnë parashikime për të ardhmen . Rëndësia është cilësia e informacionit që lejon përdoruesit ta shqyrtojnë atë në konfidencialitet .Kjo do të thotë se ky informacion është i vërtetë i besueshëm dhe natyrisht pa gabime , të gjitha shifrat e shënuara në të janë të vërteta dhe të verifikueshme. Kjo do të thotë se me implementimin e standarteve ndërkombëtare dy nga karakteristikat kryesore të informacionit kontabël , nuk mund të zgjidhet në favor të një grupi të caktuar përdoruesish kundrejt një grupi tjetër .Informacioni kontabël rreth një njësie ekonomike është natyrisht shumë i dobishëm nëse mund të krahasohet me informacionin kontabel të njësisë ekonomike të tjera . Implementimi i standarteve ndërkombëtare të kontabilitetit ndihmon gjithashtu dhe në krahasueshmërinë midis njësive ekonomike .Edhe pse njësitet ekonomike nuk mund të ndryshojnë metodat e mbajtjes së kontabilitetit nëse ato janë të detyrueshme dhe të pranueshme se metodat e përdorura më parë.Për sa më sipër mund të themi se pasqyrat financiare të hartuara mbi bazën e standarteve kontabël nuk duhet të përmbajne informacione të njëanshme pasi informacione të

¹¹ B.Lambercht (2009)'Debt and managerial rents in a options model of the firm' journal of financial economics,vol.1,fq.567-590

tilla do të conin në „imazhin e keq“ për njësinë ekonomike .Funksioni më i rëndësishëm i pasqyrave financiare është tu sigurojë një pamje sa më te drejtë të njësis ekonomike.

SNFR- ndihmojnë përdoruesit të zgjidhin çështjet e pasqyrave financiare , të cilat nuk janë diskutuar qartë në standartin ndërkombëtar të kontabilitetit apo në ndonjë standart tjetër ndërkombëtar të raportimit financiar .Aktualisht nga bordi i standarteve janë publikuar gjithsej 13 standarte Ndërkombëtare të raportimit financiar ¹² si dhe SNRF për SME - të.Rëndësia e SNRF –ve është sigurimi i karakteristikave cilësore të informacioneve të dobishme financiare.

Si përfundim mund të themi se Standaretet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF) janë duke luajtur një rol gjithnjë e më të rëndësishëm në raportimin financiar global.Kuadri i SNFR-së është përgatitur duke patur parasysh përdoruesit e pasqyrave financiare , pasi ato nuk kanë nevojë vetëm për informacionin financiar të njësive ekonomike , por duan gjithashtu të bëjnë krahasimin të njësis raportuese me industrinë e tjera.Për këtë arsye , raportet vjetore shpesh përmbajnë informacione të tilla të vlefshme që e bëjnë të vetëdijshëm përdoruesin e pasqyrave financiare .Kuadri i SNRF – ve u jep mundësinë njësive ekonomike të ofrojnë informacione rreth burimeve ekonomike të saj , si dhe „synon“ të bëjë përdoruesin e pasqyrave financiare të ndërgjegjshëm mbi likuiditetin dhe aftësinë paguese të njësis ekonomike .Në këtë këndvështrim raportet financiare duhet të përmbajnë edhe një analizë të vlefshme për ta bërë përdoruesin e pasqyrave financiare vigjilent në lidhje me çështje të rëndësishme apo dhënia e informacionit rreth pretendimeve dhe shlyerjes së tyre e ndihmojnë përdoruesin e pasqyrave financiare të kuptojë situatën financiare të njësive ekonomike .

3.2 Kufizimet e SNRF – ve

Kontabiliteti modern është formuar nga politika dhe ekonomia .Prandaj kufizimet paraprake të adoptimit të strukturës ndërkombëtare të raportimit financiar janë koha dhe kostoja .Për shembull , nëse një njësi ekonomike planifikon ti riparaqesë pasqyrat financiare nëpërmjet standarteve të reja (apo ndryshim të ndonjë politike kontabël) të ndryshme nga standartet e ndjekura më parë (nga kontabël të ndjekura më parë) , në favor të dhënies së pamjes së vërtetë dhe të sigurtë të aktivitetit të saj , atëherë ajo do të ketë probleme mjaft të mëdha në riparaqitjen e pasqyrave financiare .Një tjetër disavantazh për përdoruesit e pasqyrave financiare , janë ndërlikimet që mund të vijnë për shkak të orientimit që kanë hartimi dhe ndërtimi i pasqyrave financiare; për shembull standartet e kontabilitetit Gjerman janë më

¹² Burimi ; <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>

shumë të orjentuara ndaj kreditorëve të mundshëm , kurse pasqyra financiare Amerikane janë të drejtuara drejt investitorëve potencial.Kjo sjell situat problematike në kuptimin e pasqyrave financiare .Megjithatë , uniformiteti në pasqyrat financiare është një fenomen universal i pakushtëzuar .

Dobishmëria e pasqyrave financiare duhet të jetë nga pikpamja e investitorëve.

Krahasueshmëria e rezultateve financiare është një çështje shumë e madhe ,kur përdoren standarte të ndryshme të kontabilitetit.Për shembull , një firmë farmaceutike nuk mund të krahasohet me një firmë tjetër farmaceutike , në qoftë se të dyja palët nuk kanë pasur një standart kontabiliteti . Prandaj performanca financiare e një njësie ekonomike nuk mund të matet me një njësi tjetër , kur ato ndjekin standarte të ndryshme kontabiliteti .Investitorët nuk do të ndiheshin në situata të tilla .Ata preferojnë deklarata të ngjajshme , të cilat mund të krahasohen lehtësisht mbi bazën e rezultateve.

Standartet ndërkombëtare të raporteve financiare janë thjesht një udhëzues i standarteve.Një limit tjetër i SNRF-ve , është se këto standarte nuk kanë shumë konformitet me standarte tjera financiare ndërkombëtare dhe në këtë mënyrë kompanitë kanë ,hezitur‘për miratimin e këtyre standarteve.SNRF-të janë dukshëm më të mira sidomos për organizatat jofitimprurëse.Sistemi ndërkombëtar për raportimin financiar ka modifikuar disa rregullat dhe konkretisht rregullin 203,për të realizuar qëllimin që IASB të funksionojë si një hartues ndërkombëtar i raportimit financiar.

Në standartet ndërkombëtare të raportimit financiar ka raste që mungon ekspertiza profesionale .Ka një numër të paktë profesionistësh në ditët e sotme , të cilët kontribuojnë pozitivisht në IFRS –të .Aktualisht , të gjithë profesionistët e kanë mësuar GAAP –in në librat akademikë. Megjithatë ata kanë nevojë për kohë të mjaftueshme për të kapërcyer mangësitë tyre¹³.Prandaj , nuk është shumë e lehtë për profesionistë për të kuptuar standartet ndërkombëtare të raportimit financiar .Punonjësit kanë qënë të detyruar të marrin trajnim shtesë për të ushtruar parimet bazë. Për sa i përket trajnimit tatimor, sistemi ndërkombëtar i raportimit financiar nuk ka ilustrim të qartë në dispozicion për politikën tatimore ¹⁴.

¹³ Nielsen ,J.C.(2009).IFRS for small and medium sized companies – a regulators prespective .Danish Commerce and Companies Agency

¹⁴ R.Qurku.F,(2013) Shoqërit Shqiptare perball realitetit te raportimit te dubluar fiskal dhe financiar f.36-37

3.3 Legjislacioni në fushën e kontabilitetit dhe kërkesat për raportim në R.Maqeonisë

Sipas nenit 469 nga Ligji për shoqërit tregtare (“Gazeta zyrtare e RM nr.28/04...61/16 ne shënimin e mëtejshëm:LShT), cdo tregtar ka detyrim për të mbajtur kontabilitetin në mënyre të mirëcaktuar me Ligjin mbi Shoqëritë Tregtare dhe rregullat e kontabilitetit dhe atë:

- 1) cdo shoqëri tregtare e madhe apo e mesme, shoqërit e përcaktuara me ligj, si dhe shoqërit që kryejnë shërbime bankare, shërbime të siguracionit, shoqërit që kuotojnë në bursë, si dhe shoqëritë pasqyrat financiare e të cilave bëjnë pjesë tek pasqyrat financiare të konsoliduara tek shoqërit e lartpërmendura, kanë për detyrim të zbatojnë kontabilitetin në përputhje me rregullat e Standardeve Ndërkombëtrare të Raportimit Financiar (SNRF/SNK) dhe
- 2) shoqërit e tjera tregtare të cilat bëjnë pjesë në grupin e shoqërive të vogla apo mikro, kanë për detyrim të zbatojnë kontabilitetin në përputhje me rregullat e Standardeve Ndërkombëtrare të Raportimit Financiar (SNRF/SNK).

Dispozitat nga LShT për përpunimin e llogarisë përfundimtare dhe raporteve financiare u adresohen edhe : biznesit (tregtarit) individual, kryesit e pavarur të aktivitetit ekonomik dhe persona tjerë fizik të cilat kryejnë aktivitete tregtare.

Detyrim për përgatitjen e llogarisë përfundimtare dhe raporteve financiare kanë edhe shoqërit joprotabile të rregulluar me ligj për kontabilitetin e organizatva joprotabile (, Gazeta zyrtare e RM’’ nr 24/03...154/15), dhe Ndërmarrjet Publike me të rregulluar me ligj për Ndërmarrjet Publike (,Gazeta Zyrtare e RM’’ 38/96...39/16).

shoqërit tregtare (te medha, te mesme, te vogla, mikrobiznese)	shoqërit private shendetsore	ndermarrjet publike	filialet e kompanive te huaja
bankat dhe institucionet e tjera financiare	shoqërit e sigurimit	organizatat joprotabile (shoqatat e qytetareve, fondacione,sindikata etj)	bizneset individuale, kryesit e pavarur te aktivitetit ekonomik

Tabela nr.1 ,, Shoqërit obliguse për përgatitje te raporteve financiare’’

3.3.1 Shoqërit te cilat nuk janë të obliguara të hartojnë raporte financiare

Në kuadër të legjislacioneve përkatëse raporte financiare nuk janë te obliguara të hartojnë:

- Filiale në vende të huaja të themeluar nga personat juridik me seli baze në Maqedoni, me përjashtime nëse në legjislacionin e vedit përkates nuk është e cekur ndryshe,
- Filiale e shoqërisë vendase (e cila nuk ka status të vecantë juridik),
- Subjektet të cilat janë në suaza të procedurave të falementimit apo likuidim të rregullt, të cilet përgatisin raporte financiare në afat prej 60-te ditëve që nga momenti hapjes së procedurave të falementimit. Regjistri Qëndror i RM rekomandon që këto subjekte të dorezojnë raporte financiare, por që në realitet nuk janë të obliguar
- Organizatat joprofitabile, të ardhurat gjithpërfshirë ose aktivet e të cilave kapin vlerën e jo më shumë se 2.500 Eurove në kundërvlerë denar nuk janë të obliguar të paraqesin raporte financiare (neni 18 pika 1 nga Ligji i kontabilitetit për organizatat joprofitabile) dhe
- Përfaqësuesit, pasi nuk kanë status të rregullt të personit juridik dhe nuk mund të realizojë aktivitet ekonomik.

3.3.2 Detyrime për shoqërit të cilat nuk kanë patur aktivitet ekonomik

Në përputhje me nenin 477 pika 10 nga LShT, tregtarët individual, shoqërit tregtare të cilat nuk kanë kryer asnjë aktivitet ekonomik gjat vitit të kaluar, janë të detyruar deri tek Regjistri Qëndror të dorezojnë lajmërim me shkrim më së voni deri në afatin e caktuar me ligj për dorëzimin e raporteve financiare. Nëse subjektet juridike dorezojnë një lajmerim për mospasjen e aktivitetit ekonomik, Regjistri Qëndror në mënyrë elektronike e lajmëron Drejtorin e të Ardhurave Publike për të hapur procedure për verifikimin e rastit të lajmeruar. Nëse DAP konstaton se shoqëria nuk ka aktivitet ekonomik lajmëron RQ për të evidentuar ndrushimet përkatëse, por nëse DAP konstaton se subjekti në fjalë ka aktivitet ekonomik lëshon vendim përkates për subjektnin në afat prej 30-të ditëve të dorëzoj raporte financiare në Regjister Qëndror. Subjekti në fjalë është i detyruar që të dorëzoj raportin në të kundërt do të fshihet nga regjistri tregtar.

3.3.3 Mënyra, afati dhe nënshkrimi i raporteve financiare

Pregatitja e raporteve financiare nuk mundet të realizohen më gjatë se dy muaj pas mbarimit të vitit kalendarik, nëse organet përkatëse shtetërore nuk e afatizojnë deri në muajin e tretë. Sipas nenit 477 pika 4 nga LSHT, raportet financiare dorëzohen në Regjistër Qendror deri në fundin e muajit të dytë të vitit të ardhshëm (28.02.20__), gjegjësisht në afat prej 60 ditësh që

nga momenti i hapjes së procedurës së falimentimit, apo të ndonji ndryshimi statutor. Afati i fundit për dorëzimin e raporteve financiare në *formë elektronike* në RQ është deri më 15 mars pas mbarimit të vitit përkatës. Ne përputhje me nenin 477 pika 9-të nga LSHT, të gjithë subjektet e mesme dhe të mëdha janë të detyruar raportet financiare të dërgojnë në mënyrë elektronike deri te RQ. Ndërsa subjektet e vogla dhe mikro kanë mundësinë të zgjedhin nëse do të dërgojnë në letër apo elektronik. Organizatat joprofitabile raportet financiare duhet të dërgojnë deri më 28.02.____ pas vitit përkatës në RQ. Tregtarët individual dhe kryesit e pavarur të aktivitetit ekonomik, raportet financiare i dorëzojnë deri më 15.03.____ pas vitit përkatës në mënyrë elektronike deri tek DAP dhe RQ.

Në baz të nenit 476 nga LSHT raportet financiare i nënshkruan kontabilisti, gjegjësisht kontabilisti i autorizuar i cili i ka hartuar, duke shkruar dhe datën e hartimit të tyre njëkohsisht dhe numrin nën të cilin është regjistruar në Regjistër Qendror.

3.3.4 Sanksionet për moslëshimin dhe vonesën e dërgimit të raporteve financiare

Në baz të nenit 477 nga LSHT, shoqërit të cilat nuk do të dorëzojnë raporte financiare brenda afatit të paraparë me ligj duhet të paguajnë një tarifë të vecantë i cili është ivendosur nga RQ. Gjithashtu janë të parapara edhe sanksione të caktuara me ligj sipas nenit 599 qëndrimi 1 pika 6 dhe neni 599 pika 2 dhe atë:

- Dënim në vlerë prej 3.000 euro në kundërvlerë denar për mosdërgimin e raporteve financiare dhe bilaceve të konosliduara financiare,
- Sanksion për thyerjen e rregulloreve, ndales për kryerjen e aktivitetit ekonomik në periudhë nga një deri në tri vjet që nga dita e hyrjes në fuqi të vendimit. Për këtë sanksion personit përgjegjës do të shqiptohet dënim me vlerë prej 30% nga vlera bazë e shqiptuar për shoqërinë.
- Biznetit individual i shqiptohet gjobë me vlerë prej 1.000 euro në kundërvlerë denarë nëse nuk dorëzojnë raporte financiare brenda afatit të paraparë me ligj, dhe ndales për kryerjen e aktivitetit ekonomin në periudh nga një deri në tri vite që nga momenti i hyrjes së vendimit në fuqi (neni 598 q1,p9 nga LSHT).

3.3.5 Formularët për përpilimin e raporteve financiare vjetore

Varësisht se për çfarë subjekti bëhet fjale raportet financiare përbëhen nga këto pasqyra:¹⁵

- 1.Bilanci i Suksesit (Raport për humbjen/fitimin)
- 2.Bilanci i Gjendjes (Raport për gjendjen financiare)
- 3.Raport për fitimin gjithpërfshirës
- 4.Shënime shpjeguese
- 5.Bilanci Tatimor: për tatimimin e fitimit
- 6.Bilanci për tatimimin e të ardhurave gjithpërfshirëse
- 7.Raporti i të ardhurave sipas aktivitetit
- 8.Raporti i të dhënave të vacanta për evidencën e sistemeve shtetërore
- 9.Pasqyra e rrjedhes së parasë
- 10.Pasqyra e ndryshimit të kapitalit dhe shpjegime shites sipas SNRF/SNK
- 11.Raporti vjetor i punës

3.3.6 Legjislacioni në fushën e tatimit mbi fitim dhe kërkesat për raportim në

R.Maqeonisë

Tatimi mbi fitimin argumentohet si një nga instrumentet aktive të politikave ekonomike dhe si instrument i rishpërndarjes së të ardhurave për të siguruar dhe përmbushur parimi i drejtshmëris ekonomike në shoqëri. Përveç kësaj tatimi në fitim duhet të nënkuptohet edhe si instrument i përshtatshëm për kontrollin e bizneseve të mëdha në funksion të rishpërndarjes së të ardhurave dhe pasurisë në shoqëri. Gjithashtu në legjislacionin tatimor ka të mirpërcaktuar kriteret e njohjes si burim për të ardhurat si dhe kriteret për mosnjohjen e disa zerave të shpenzimeve për efekte të llogaritjes së detyrimit të tatimit mbi fitim.

Nga neni 1, i Tatimit mbi Fitimin rregullohet mënyra e tatimit mbi fitim, shkalla sipas së cilës llogaritet tatimi mbi fitim, detyrësit për pagesë të tatimit mbi fitim, baza tatimore për llogaritje të tatimit mbi fitim, afatet për pagesën e tatimit mbi fitim, si dhe çështje tjera që janë të rëndësishme për përcaktimin dhe pagesën e tatimit mbi fitim. Kurse nga neni 2 i TF përcaktohet shkalla e tatimit mbi fitim e cila është 10%.

¹⁵ Shënim (pasqyrat nga nr.1 deri tek nr.8 vlejné për mikro dhe shoqërit e vogla kurse raportet tjera 9,10,11 bashkangjiten për shoqërit e mesme dhe të mëdha).

Vendi/Viti	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Anglia	28	26	24	23	21	20	20	19	19
Austria	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Belgjika	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99	29
Bosnja dhe H.	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Bullgaria	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Kroacia	20	20	20	20	20	20	20	20	18
Danimarka	25	25	25	25	24.5	22	22	22	22
Estonia	21	21	21	21	21	20	20	20	20
Finlanda	26	26	24.5	24.5	20	20	20	20	20
Franca	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33
Gjermania	29.41	29.37	29.48	29.55	29.58	29.72	29.72	29.79	30
Greqia	24	20	20	26	26	29	29	29	29
Hollanda	25.5	25	25	25	25	25	25	25	25
Hungaria	19	19	19	19	19	19	19	9	9
Irland	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
Italia	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	24	24
Maqedonia	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Mali I Zi	9	9	9	9	9	9	9	9	9
Norvegjia	28	28	28	28	27	27	25	24	23
Portugalia	25	25	25	25	23	21	21	21	21
Spanja	30	30	30	30	30	28	25	25	25
Suedia	26.3	26.3	26.3	22	22	22	22	22	22
Shqiperia	10	10	10	10	15	15	15	15	15
Serbia	10	10	10	15	15	15	15	15	15
Suedia	26.3	26.3	26.3	22	22	22	22	22	22

Tabela nr.2 Normat e tatimit mbi fitimin ne vendet e Ballkanit perëndimor dhe Bashkimit Europian 2008 – 2018 (në përqindje)¹⁶

Normat e larta tatimore nuk nënkuptojë domosdoshmërisht pagesa të larta tatimore, dhe anasjelltash pasi detyrimi tatimor varet gjithashtu edhe nga baza e tatueshme (masa e lejimit të shpenzimeve të zbritshme, etj). Por gjithsesi norma tatimore mbetet e rëndësishme, pasi ajo përfaqëson normën marzhinale tatimore të aplikuar për çdo njësi shtesë të të ardhurave, për nivel të dhënë të shpenzimeve të zbritshme të lejuara. Por shpenzimet e papranuara mbesin një nga faktorët kryesor të cilët zmadhojnë bazën tatimore, për llogaritjen e tatimit mbi fitim. Kërkesat për raportim të tatimit mbi fitim në R.Maqedonisë janë të rregulluara me raportin tatimor gjegjësisht Bilansin Tatimor.

Sipas Deklaratës Tatimore (Gazeta Zyrtare e RM, nr 174/14, Shkup, 2015) që është një raport i detyrueshëm për të gjitha subjektet ekonomike dhe joekonomike dhe që rrjedh nga Ligji mbi tatimin mbi fitimin, ka 26 lloje shpenzimesh operative të cilat konsiderohen si të parëndësishme dhe madje këto kosto tejkalojnë kufijtë minimalë të përcaktuar nga rregullat

¹⁶ <https://home.kpmg.com/>

tatimore dhe pjesërisht ose tërësisht tatohen me tatimin mbi fitimin dhe pjesërisht me tatimin mbi të ardhurat personale. Shpenzimet e papranuara siç janë: (shpenzimet që nuk janë të lidhura me veprimtarin e subjektit, ushqim dhe transport i organizuar mbi vlerat e lejuara, shpenzime të reprezentacionit, pagesa për bursa, shpenzimet e kallos-prishjes-derdhjes thyerjes, çregjistrim i kërkesave dhe huave të paarkëtuara etj..) kanë ndikim direkt mbi bazën tatimore duke e rritur atë dhe duke e zhvendosur nga norma formale-ligjore në një normë më të lartë, e cila kushtimisht thënë është dhe norma reale e tatimit mbi fitim.

Në vijim do të japim edhe strukturën e thjeshtësuar të bilancit tatimor në formë tabelare për të pasur një pasqyrë më të qartë rreth asaj që flitet dhe atë sic vijon më poshtë:

2010-2013	2014-2017
(e shkëputur)	Rezultati financiar nga bilanci i suksesit
(+) Shpenzimet e papranuara	(+) Shpenzimet e papranuara
(=) Baza Tatimore	(=) Baza Tatimore
(-) Zvoglim i bazës tatimore (duke përfshirë humbjen tatimore të mëparshme në kuadër të shpenzimeve të paprnuara për 3 vite papraprake=	(-) Zvoglim i bazës tatimore (duke përfshirë humbjen tatimore të mëparshme ne kuadër të shpenzimeve të paprnuara për 3 vite papraprake=
(=) Baza tatimore pas zvoglimit	(=) Baza tatimore pas zvoglimit
(x) Norma tatimore 10%	(x) Norma tatimore 10%
(=) Tatimi në fitim	(=) Tatimi në fitim
(-) Akontacionet e paguara	(-) Akontacionet e paguara
(=) SHPENZIME TATIMORE PER VITIN	(=) SHPENZIME TATIMORE PER VITIN

Tabela nr.3 Struktura e bilancit tatimor (forma e thjeshtësuar)

3.3.7 Krahasim i raportimit tatimor dhe ndryshimet e tij ndër vite

Ndryshime për gjat kohes në ligjin e tatimit mbi fitim ne R.Maqedonise kanë ndodhur disa herë dhe si i tillë njihet dhe ndyshimi i propozuar dhe njëkohsisht i votuar me 23.07.2014 si neni 51, (27/07/2014, Gazeta zyrtare e R.M, br. 112/2014).

-Nga kur do të fillon zbatimi i tij?

Zbatimi i ligjit në realitet do të fillojë nga 01.01.2015-ta, me vërtetimin e rezultatit financiar të vitit 2014-të. Norma tatimore do të mbetet e njejtë (e pandryshuar në kuader të fitimit të realizuar) dhe si e tillë është sic ka qenë deri më tash 10%.

Cka është e re në këtë vendim ligjor?

Në thelb ky vendim ligjor, është një kthim i rregullave ligjore të cilat kanë vlejti deri në vitin 2008-të. Sipas asaj, tatim në fitim nuk do të paguhet vetëm në atë pjesë të fitimit i cili është

shpërndare si dividendë (i cili ishte si ne rastin nga 2009 e deri në vitin 2014) por në fitimin gjithpërfshires të realizuar për vitin përkatës.

Cka ka ndodhur me shpenzimet e papranuara?

Në këtë aspekt pothuaj se azgjë nuk ka ndryshuar, me përjashtim të disa detajeve të vogla të cilat me shumë mundësi do të ndikojnë tek një numer shumë i vogël i subjekteve biznesore.

Shpenzimet e papranuara mbeten dhe e zmadhojnë bazën tatimore për llogaritjen e tatimit mbi fitim, i vërtetuar si fitim i realizuar për vitin përkatës. Kërkesat nga blerësit të pashlyera (cregjistrim i tyre) ende mbetet shpenzim i pa pranuar, njëjt si dhe vlera kallove prishjeve thyerjeve mbi normat e standardeve të caktuara, 90% e shpenzimeve për reprezentacion, a shpenzime të pranuar mbeten 30% e shpenzimeve të mjetit personal për qëllime zyrtare...

Sic duket qart, ajo që i adresohet shpenzimeve të papranuara, sipas ligjit të ri nuk jep ndonjë risi në të cilin mund të haset ndonjë ndryshim i madh...

Cka nëse punojmë me humbje sipas kontabilitetit?

Sipas nenit 19 të tatimit mbi fitim në qoftë se obliguesi tatimor realizon humbje e vërtetuar në Bilacin e Suksesit e njëjta e zvogëluar për shpenzimet e papranuara të vërtetuara në bilansin tatimor, mund të transferohet në kuader të fitimit të realizuar për vitet e ardhshme së paku tre vite nga viti i deklarimit të humbjes. Zvogëlimi i bazës tatimore në bilansin tatimor është i mundur vetëm nëse më parë është realizuar mbulimi i humbjes në përputhje me ligjin mbi Shoqëritë Tregtare.

Obliguesi i cili tregon humbje, këtë të drejtë e realizon me miratim nga Drejtoria e të Hyrave Publike, sipas kërkesës të parashtruar me shkrim deri me 31 mars të vitit të ardhshëm, mbas vitit në të cilën është deklaruar humbja.

Mundësi për riinvestim të fitimit?

Njësoj si në vitin 2008-të, baza tatimore zvogëlohet për vlerën e investimeve të kryera nga fitimi i viteve të shkuara (fitim i riinvestuar).

Me fitim të riinvestuar nënkuptohet realizimi i investimeve nga fitimi për qëllime zhvillimore, respektivisht investime në mjete materiale të prekshme (patundshmëri, impiante dhe paisje) dhe në mjete jomateriale (softver kumpjuteresh, patenta..) për zgjerimin e aktivitetit të

obliguesit tatimor përvec investimeve në makina, qilime, mobilje, paisje audio-vizuele, teknike e bardh, vepra arti dhe investime tjera që perdoren për qëllime administrative.

Nëse tatimpaguesi transferon të drejten e pronesisë të mjeteve të cilat i ka arritur në kuadër të riinvestimit të fitimit në afat kohor prej pesë viteve që nga dita e përvetsimit të mjeteve detyrohet që të paguaj normen e tatimit për të cilën ka qen i liruar më parë për shkak të riinvestimit.

Përderisa obliguesi tatimor nuk mundet ta vërtetojë me dokumentacion përkatës se lirimin tatimor nuk e ka shfytëzuar për qëllime të investimeve materiale (patundshmëri, impiante dhe paisje) dhe investime jomateriale (softver kumpjuteresh, patenta) të cilin nuk e ka shfytëzuar për zgjerimin e aktivitetit ekonomik të njejtin e ka borxh ta paguaj në të kundert pasojn sanksione ligjore.

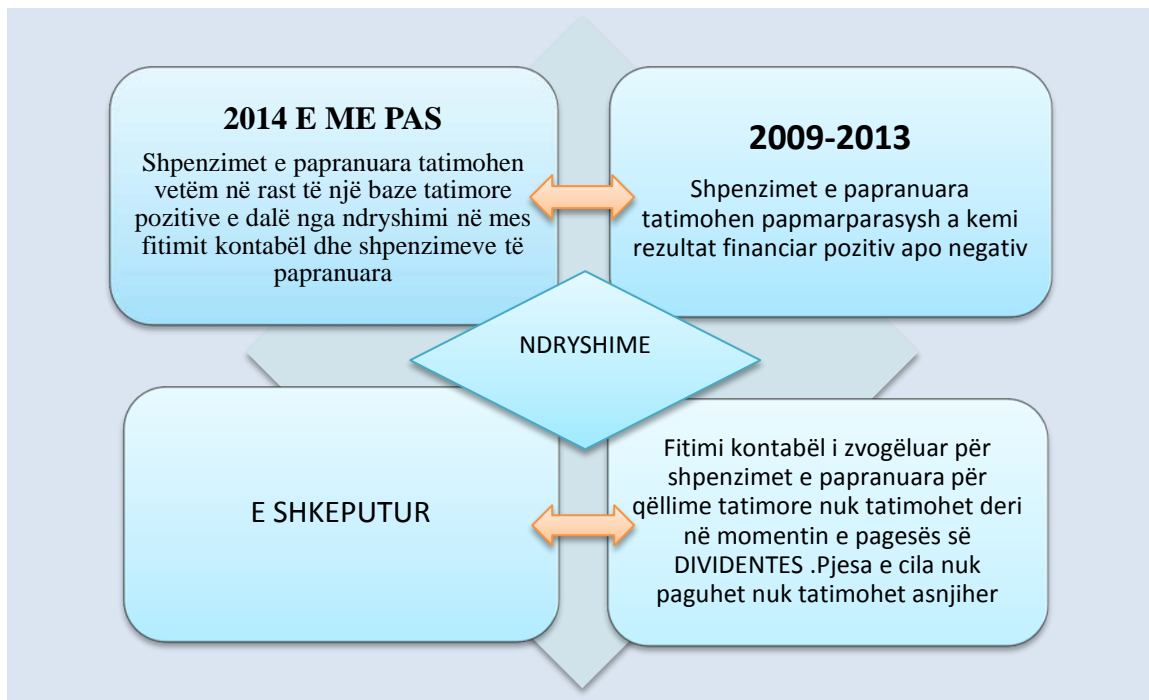
A ndryshon forma më e thjeshtë e llogaritjes së T.F për subjektet të cilët realizojn të hyra deri në 3.000.000 den APO NGA 3-6.000.000den ?

Në realitet jo. Edhe më tutje subjektet të cilat realizojn të hyra vjetore me pak se 3.000.000 denare në të gjitha aspektet nuk do te duhet të paguajnë tatim në fitim, tatim në shpenzime të papranuara, apo dhe në të hyrat e përgjithshme. Subjektet të cilat në të gjitha aspektet realizojne të hyra ndërmjet 3.000.000-6.000.000 do të kenë mundësinë për të zgjedhur nëse deshirojnë të paguajn tatim në fitim me norme 10%, apo në të hyra të përgjithshme me norme 1%.

Cilën do nga dy variantet që do të zgjedhë obliguesi tatimor do të duhet tu përmbahet për periudhën e tri viteve perfshir ktu edhe vitin për të cilin zgjedh.

A nënkupton kjo të dhëna më të larta lidhur me tatimet?

Ne thelb po. Ky model tatimor më shumë i targeton subjektet e mëdha të cilat realizojn të ardhura vjetore mbi 6.000.000 denarë. Deri në periudhën para sjelljes të ligjit këto subjekte paguanin tatim në fitim vetëm nëse të njejtën e shpërndanin. Pas periudhës së ardhjes së ligjit në fuqi subjektet do të duhet të paguajnë tatim në fitim pa e mar parasysht se a do të shpërndahet ose jo fitimi në formën e dividendës.



Figuran nr.3 Ndryshimet tatimore gjat periudhës 2010-2017

4. Metodologjia e Punimit

Në fokus të kësaj pjese do të jetë trajtimi i metodologjisë së punimit, pyetjet bazë dhe hipotezat që do të testohen, detaje lidhur me përzgjedhjen e populates dhe metodën e përmbledhjes së të dhënave, analiza në kuadër të përgjigjeve të marra nga pyetjet, teknika statistikore të përdorura për analizën e të dhënave etj.

4.1 Metodologjia e punimit, hipotezat për t'u testuar dhe pyetjet bazë

Në qendër të këtij punimi ka qenë fitimi kontabël (i cili llogaritet duke zbatuar parimet dhe rregullat e kontabilitetit) dhe fitimi mbi bazën e të cilit llogaritet tatimi (i cili është llogaritur duke marrë parasysh rregullat tatimore). Punimi kryesisht do të hedhë dritë mbi ndikimin dhe problematikën e raportimit financiar dhe tatimor kundrejt formave që bihen ndesh njëra me tjetrën, si dhe normën reale të tatimit, a është e vërtetë se subjektet ekonomike tatimohen në normen e caktuar me ligj (10%) apo paraqiten norma të tjera të cilat kanë ndikim direkt mbi performansën e shoqërive. Trajtimi profesional dhe i thelluar i kësaj çështje është ende në hapat e parë në vendin tone, ndonëse evidentohet si një problematikë mjaft shqetësuese.

Për të qartësuar ndikimin real e bilancit tatimor mbi shoqërit do të përdoren metoda të ndryshme për arritjen e konkluzioneve dhe atë :

Metodat e përgjithshme shkencore :

- Metoda e analizës, si pjesë e hulumtimit që do të bazohet në pasqyrat financiare, dokumentacionet tjera financiare dhe menaxheriale që do të shfrytëzohen nga arhivet e shoqërive të cilat do të jenë object studimi.
- Metoda statistikore, ku në mënyrë kuantitative do të jepen tabela dhe grafikone me të dhëna për gjendjen aktuale dhe gjendjen në 9 vitet e fundit të shoqërive.
- Metoda statistikore, ku në mënyrë kuantitative do të jepen tabela dhe grafikone me të dhëna për gjendjen aktuale dhe gjendjen në 9 vitet e fundit të shoqërive.

Metoda të veçanta shkencore :

- Metoda e analizës dinamike dhe strukturore
- Metoda analitike dhe sintetike
- Metoda kualitative dhe kuantitative
- Metoda fundamentale dhe empirike për studim

Këto të fundit janë procedurat e përdorura për t'i sjellë një përgjigje qëllimit të studimit. Për sa më sipër do të testohen hipotezat si vijon :

Hipoteza kryesore :

HK: Ndikimi i Bilacit Tatimor në performansën e shoqërive në rajonin e Strugës në kuadër të këndvështrimit pozitiv apo negativ.

Hipotezat ndihmëse :

HN: Në ç'masë apo nivel është efekti i Bilacit Tatimor në luhatjet e performansës së shoqërive në rajonin e Strugës.

HN: Performansa reale e shoqërive para dhe pas normës dhe rregullativave ligjore të tatimit, si dhe ndryshimet që vijnë si rezultat i ndryshimeve të rregullativave ligjore.

Pyetjet bazë të kërkimit për testimin e hipotezave dhe që shë shërbejnë për orientim dhe qartësim më të thjeshtë e të ndarë të këtij studimi do të jenë jenë;

- ✓ A mendoni se Bilanci Tatimor ka ndikim real mbi performansën e shoqërive dhe nëse po atëherë është ai pozitiv apo negativ dhe pse?

- ✓ A kanë qënë efektive reformat tatimore kryesore në fushën e tatimit mbi fitimin gjatë këtyre viteve?
- ✓ A mendoni se norma tatimit mbi fitimin prej 10% e caktuar me ligj, është norma reale e tatimit të shoqërive apo në realitet paraqitet normë tjetër?
- ✓ Deri në çfarë mase kanë ndikuar të ardhurat apo llojet e ndryshme të shpenzimeve, në deklarin dhe evidentimin e detyrimit të tatimit mbi fitim në pasqyrat financiare?
- ✓ Në ç'nivel ligji për kontabilitetin, legjislacioni tatimor prekin transparencën e deklarin të detyrimit të tatimit mbi fitimin?
- ✓ Në cilat aspekte duhet të fokusohen reformat e ardhëshme në fushën e tatimit mbi fitimin ?

4.2 Burimi dhe mbledhja e të dhënave, pyetsori dhe administrimi i tij

Grumbullimi i të dhënave dhe informacioneve është siguruar kryesisht nga vrojtimi në terren me ballafaqimin e drejtpërdrejt me anaën e një pyetësi dhe me kontaktin direkt me themeluesit e pasqyrave financiare apo dhe me vet personat përgjegjes të shoqërise. Mënyra e tillë e grumbullimit të informacionit ishte mjaft e vështirë pasi vërehej ngurimi i dhënies së informacionit, sidomos atij financiar por nga ana tjetër kjo rrugë ka normë të lartë në marrjen e përgjigjeve.

Vrojtimi në terren zgjati rreth 2 muaj, zgjedhja e njësive ekonomike (apo dhe profesionistëve kontabël) u bë në atë mënyrë që të përfshijë zona të ndryshme të Strugës dhe rajonit me qëllim që shtrirja dhe përfaqësia të jetë sa më e babrabartë dhe atë në vende të ndryshme si: Strugë (Qytet), Ohër (Qytet), Dollogozhdë, Kalisht, Ladorisht, Livadhi, Misleshovë, Misllodezhdë, Veleshtë, Vevçan, Vranishtë, dhe Zagracan. Pjesë e këtij procesi ishte krijimi i bazës së të dhënave të grumbulluara si dhe përpunimi dhe analiza e tyre.

Hartimi dhe ndërtimi i pyetësit është mbështetur në teorinë e konsultuar dhe përshtatur për rastin dhe natyrën e veçantë si në karakterin gjeografik po ashtu dhe në atë social e kulturor të këtij studimi. Ai është konceptuar dhe ndarë në dy pjesë konkretisht:

Pjesa e parë shërben për të marrë informacion mbi aktivitetin të ushtruar nga njësia ekonomike, mbi pozicionin e profesionistëve në njësitë ekonomike, niveli dhe dega e shkollimit, vjetërsin në punë, trajnimet profesionale etj.

Pjesa e dytë është ndërtuar për të marrë informacion lidhur me njësitë ekonomike. Pjesa bazë e pyetësit është koncentruar në marrjen e informacionit rreth nivelit të të ardhurave para dhe

pas detyrimit të tatimit mbi fitim, informacion rreth shpenzimeve të papranuara për qëllime tatimore, llojin, nivelin e tyre dhe mënyrën se si atom und të kenë ndikim mbi performancën e shoqërive që janë objekt diskutimi.

5. Analiza dhe rezultatet e studimit

5.1 Karakteristikat e grupit të interes

Në këtë pjesë do të prezantohet përmbledhja e përgjigjeve të pyetësorit të realizuar. Përmbledhja e të dhënave është realizuar në bazë të mënyrës së përpilimit të pyetsorit për qëllim analize të tij. Vetëm disa seksione të tij që kam gjykuar më të rëndësishme nga ana ime janë analizuar në këtë pjesë, kurse pjesa qe kam gjykuar si të parëndësishme nuk është e shqyrtuar më poshtë.

Nga të dhënat e marra nga vrojtimi në teren rezulton se peshën më të madhe të njësive ekonomike dhe të aketuarve e zë Stuga e përfaqësuar me 13-të ndërmarrje me pjesmarrje prej 28.9 %, e ndjekur nga qyteti i Ohrit me 7-të ndërmarrje dhe pjesmarrje prej 15.6%, më pasj vijnë fshatrat e Veleshtës dhe Ladorishtës me nga 4 ndërmarrje gjegjësisht 8.9% dhe në fund rënditen fshatrat si: Misleshova, Dollogozhda, Livadhia, Mislodezhda, Zagraçan, Kalisht, Vranisht dhe Vevcan të përfaqësuar me nga 2 ndërmarrje respektivisht me 4.4%. Tabela dhe figura në vijim jep një ide mbi shtrirjen hapsinore të elementeve të zgjedhjes.

Rrethi	Frekuenca	Përqindja %
Dollogozhdë	2	4.4
Kalisht	2	4.4
Ladorisht	4	8.9
Livadhi	2	4.4
Misleshovë	3	6.7
Mislodezhdë	2	4.4
Ohër	7	15.6
Strugë	13	28.9
Veleshtë	4	8.9
Vevçan	2	4.4
Vranishtë	2	4.4
Zagraçan	2	4.4
Total	45	100

Tabela nr.4 Përmbledhje e të dhënave: harta e tyre

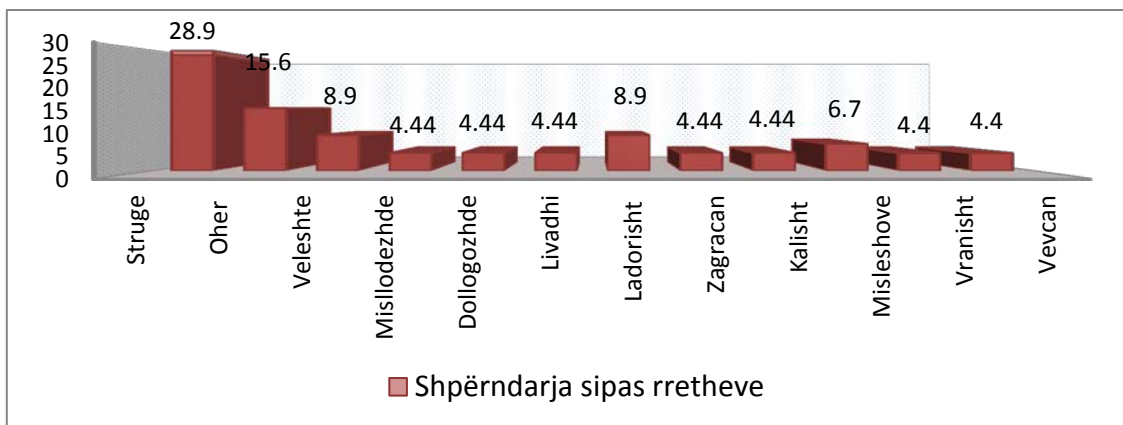


Figura nr.4 Paraqitja grafike e të dhënave sipas rrethit

Fusha në të cilat ushtrojnë aktivitetin këto njësi janë më së shumti tregti me shumicë dhe pakicë 28.9%, dhe transpor dhe shërbime me 15.5%, të ndjekura më pas nga sektori i prodhimit dhe ndërtimit me 13.4%, duke u pasuar nga financ-konsulec dhe të tjera respektivisht me 8.9% dhe 11.1% , ndërsa sektorët të tjerë si sektori shenëtësor dhe shërbime janë me pak të përfaqësuara siç vijon grafiku më poshtë :

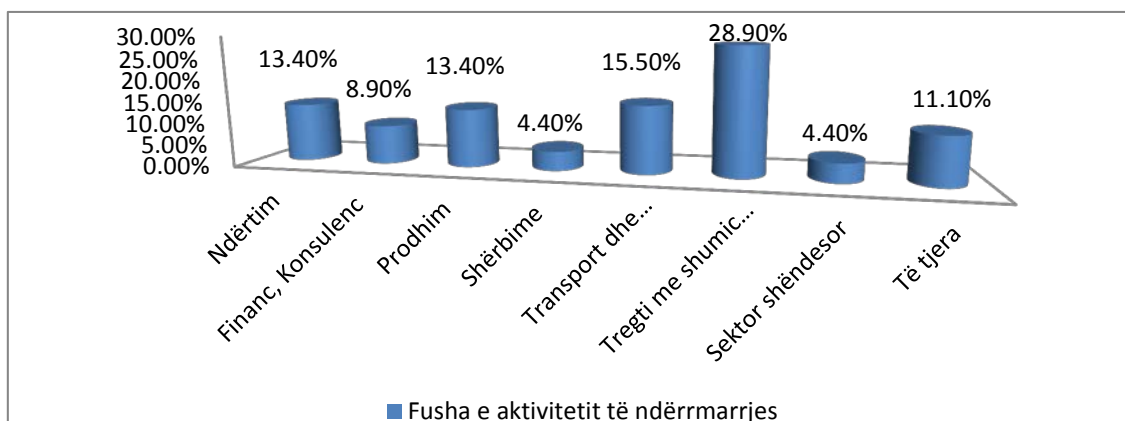


Figura nr.5 Paraqitja e informacionit për fushën e aktivitetit.

Vjetërsia në punë	Frekuenca	Përqindja%
0-5 vjet	2	4.4
6-10 vjet	4	8.9
11-15 vjet	9	20
16-20 vjet	8	17.8
21-25 vjet	5	11.1
26-30 vjet	4	8.9
Mbi 30vjet	13	28.9
Total	45	100

Tabela nr.5 Grupim i të dhënave sipas vjetërsisë në punë i themeluesve të pasqyrave financiare dhe tatimore

Sa u takon përpiluesve të pasqyrave financiare dhe tatimore vërehet një shpërndarje e koncentruar kryesisht te grupmoshat madhore. Tabela tregon se peshën më të madhe të të anketuarve e zënë ata që kanë më shumë se 30 vjetë vjetërsi në punë. A shpjegohet kjo me faktin se në zyrat kontabël ka mungesë të kuadrit të ri në këto vite të fundit, apo me ndonjë arsye tjetër. Kjo është një pyetje interesante e cila mbase më vonë do të marrë një përgjigje kur do të shqyrtohet ndikimi i bilancit tatimor mbi performance e nderrmarrjev.

Diplomë e shkollës se larte	Frekuenca	Përqindja %
PO	13	29
JO	32	71
Totali	45	100

Tabela nr.6 Grupimi i të dhënave sipas studimeve të ndjekura

Sa i takon nivelit arsimor të të investuarve vërehet se 71 % e tyre kanë kryer vetëm shkollën e mesme ekonomike, kurse pjesa tetër e mbetur me 29 % kanë kryer studimet e larta dhe atë kryesisht nga studime të profilit më të afërt me profesionin dhe ate : Financë-Kontabilitet 5-së, Ekonomi-Biznes 4 dhe Marketing-Menaxhment 4. Duke patur parasysh faktin se realiteti social-ekonomik në Maqedoni këto vitet e fundit ka ndryshuar shumë e pasqyruar kjo edhe në ndryshimet e shumta të legjislacionit veçanërisht në fushen kontabël dhe tatimore, përsëri vërehet një stagnim i inkuadrimit të gjeneratës së re e cila kryesisht ka kryer arsimin e lartë. Kjo është dhe një fushë mjaft interesante per tu studijuar.

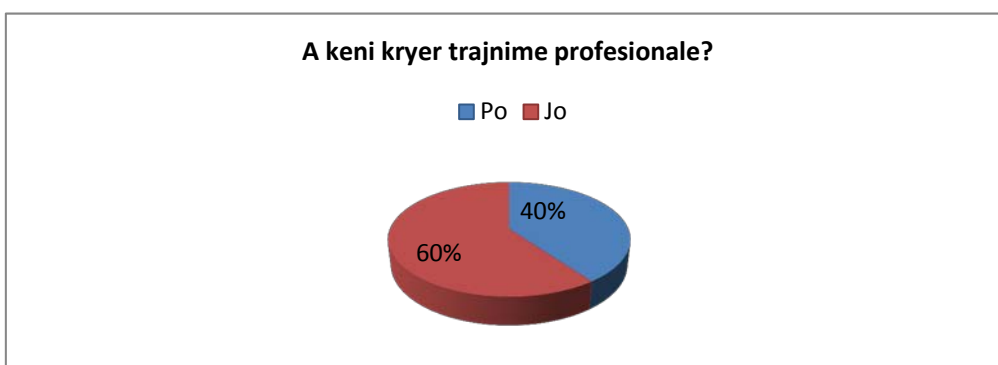


Figura nr.6 Paraqitje grafike për pyetjen lidhur me trajnimet

Pyetjes se: *A keni kryer trajnime profesionale?*-, të intervistuarit ne 60% të rasteve janë përgjigjur me jo edhe pse rregullat e reja te vendosuara nga Instituti i Kontabilistëve dhe Kontabilistëve të çertifikuar janë se të gjithë ato që kanë çertifikata përkatëse duhe të ndjekin trajnime profesionale nga shoqërit e specializuara për atë drejtim me qëllim permbushjen e standardeve dhe pikëve përkatëse të caktuara nga instituti

5.2 Studimi dhe analiza e të dhënave të grumbulluara.

Në qendër të këtij punimi për të verifikuar ndikimin e bilancit tatimor mbi performancën e ndërmarrjeve është ndërtuar hipoteza sic vijon:

HK ; Ndikimi i Bilancit Tatimor në performancën e shoqërive në rajonin e Strugës në kuadër të këndvështrimit pozitiv apo negativ.

Por, përpara se të bëhet vërtetimi i saj fillimish do të përshkruhen disa karakteristika të të dhënave financiare dhe tatimore të deklaruara nga vetë njësitë ekonomike për të krijuar një pamje të realitetit të tyre. Konkretisht në vijim janë përpunuar të dhëna të marra nga 45-së kompani në rajonin e Struges me një gërshetim të aktiviteteve të ndryshme, për të dhënë një pasqyrë sa më reale mbi rajonin në tëresi duke analizuar perudhën që nga viti 2010 e deri me vitin 2017. Analizat janë bazuar kryesisht në fitimin bruto (gjegjësisht në fitimin para tatimit), duke u pasuar fitimi pas tatimit sipas normës të caktuar ligjore prej 10-të %, më pas duke përfunduar në fitimin real (neto) respektivisht normën reale të tatimit në kuadër të së cilave kanë ndikim edhe shpenzimet e papranuara për qëllime tatimore si faktor kyç që zhvendosin fitimin apo normën e tatimit mbi fitim në kuadër të këndvështrimit pozitiv ose negative. Sa u takon të dhënave financiare dhe tatimore që kanë deklaruar njësitë ekonomike jemi bazuar kryesisht në shumatat totale për të gjithë njësitë dhe mesatares së tyre siç vijon ;

Viti Përshkrimi	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total
1.Fitimi(humbja) (kontabël)	9.192.729	14.861.043	10.192.505	12.268.258	1.342.500	6.920.823	4.389.092	7.082.695
2.Tatimi mbi fitim 10%	1.003.493	1.580.046	1.044.210	1.245.785	215.991	745.219	580.842	978.353
3.Fitimi(humbja) vjetore	8.189.236	13.280.997	9.148.295	11.022.473	1.126.509	6.175.604	3.808.250	6.104.342
4.Dividena	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-
5.Tatimi në fitim kontabël 10%	-0-	-0-	-0-	-0-	215.991	745.219	580.842	978.353
6.Shpenzimet e tatimuara	3.718.893	4.979.324	4.441.462	3.965.677	2.150.161	3.312.527	1.598.434	1.920.702
7.Tatimi mbi shpenzime 10%	371.889	497.932	444.146	396.568	190.361	305.417	140.058	170.961
8.Total-Tatimi (5+7)	371.889	497.932	444.146	396.568	406.352	1.050.636	720.900	1.149.314
9.Fitimi(humbja) reale (1-8)	8.820.840	14.363.111	9.748.359	11.871.690	936.148	5.870.188	3.668.192	5.933.381

Tabela nr.7 Të dhënat financiare dhe tatimore (si total) për ndërmarrjet (2010-2017)

Viti Përshkrimi	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	Mesatare	Mesatare	Mesatare	Mesatare	Mesatare	Mesatare	Mesatare	Mesatare
1.Fitimi(humbja) (kontabël)	204.283	330.245	226.500	272.628	29.833	153.796	97.535	157.393
2.Tatimi mbi fitim 10%	22.300	35.112	23.205	27.684	4.800	16.560	12.908	21.741
3.Fitimi(humbja) vjetore	181.983	295.133	203.295	244.944	25.033	137.236	84.627	135.652
4.Dividena	0	0	0	0	0	0	0	0
5.Tatimi në fitim kontabël 10%	0	0	0	0	4.800	16.560	12.908	21.741
6.Shpenzimet e tatimuara	82.642	110.652	98.699	88.126	47.781	73.612	35.521	42.682
7.Tatimi mbi shpenzime 10%	8.264	11.065	9.870	8.813	4.230	6.787	3.112	3.799
8.Total-Tatimi (5+7)	8.624	11.065	9.870	8.813	9.030	23.347	16.020	25.540
8.Fitimi(humbja) reale (1-8)	196.019	319.180	216.630	263.815	20.803	130.449	81.515	131.853

Tabela nr.8 Të dhënat financiare dhe tatimore (si mesatare për ndërmarrje) periudha (2010-2017)

Nga të dhënat e mësipërme nga tableat do të analizojmë fitimin para tatimit (kontabël), krahas së cilit do të shohim lëvizjen e fitimit pas tatimit sipas normës ligjore me 10%, dhe normes reale të fitimit e cila është e ndikuar nga shpenzimet e papranuara të cilat po ashtu tatimohen me 10% duke na dhënë vlerën reale të fitimit të ndërmarrjeve. Fillimish do të jepet tabela me të dhëna përkatëse e më pas disa grafikone për të sqaruar situatat e krijuara gjat periudhës 2010-2017 siç vijon më poshtë :

Viti Përshkrimi	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total
1.Fitimi(humbja) kontabël	9.192.729	14.861.043	10.192.505	12.268.258	1.342.500	6.920.823	4.389.092	7.082.695
2.Fitimi(humbja) vjetore	8.189.236	13.280.997	9.148.295	11.022.473	1.126.509	6.175.604	3.808.250	6.104.342
3.Fitimi(humbja) reale	8.820.840	14.363.111	9.748.359	11.871.690	936.148	5.870.188	3.668.192	5.933.381

Tabela nr.9 Të dhënat e fitimit kontabël krahas fitimit vjetor dhe fitimit real

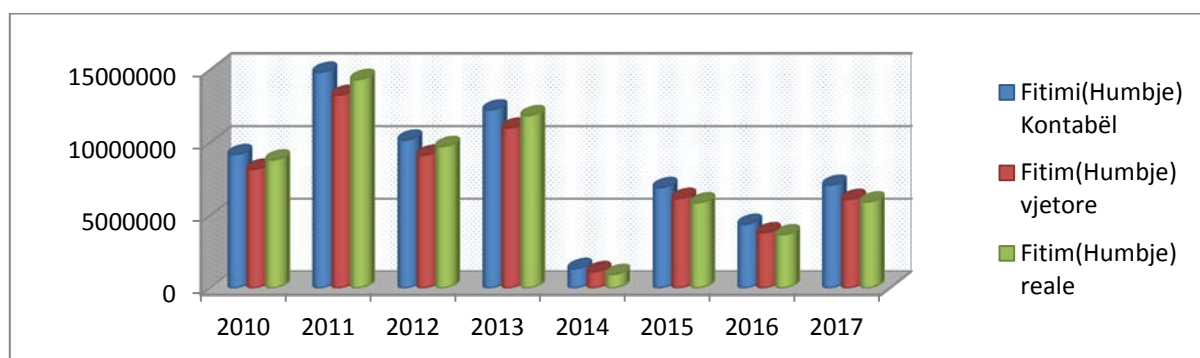


Figura nr.7 Paraqitja grafike Fitimi kontabël / vitimit „vjetor“ / fitimit real

Nga të dhënat tabelare dhe grafike shumë lehtë mund të konstatojmë se „fitimet vjetore“ të cilat i kemi kalkuluar në bazë të normës ligjore të tatimit mbi fitim e cila është 10% nuk u korespondojnë fitimeve reale gjegjësisht vlerës reale të fitimit të ndërmarrjeve. Duke u nisur nga viti 2010-të nga i cili kemi një bruto fitim prej 9.192.729,00 den, ku pas normës ligjore të tatimit mbi fitim konstatojmë një rezultat financiar respektivisht fitim prej 8.189.236,00 den, i cili na rezulton se nuk është real pasi baza kryesore për tatim mbi fitim është i caktuar nga *shpenzimet e papranuara* dhe jo nga fitimi kontabël duke dhënë fitimin real për vitin me vlerë prej 8.820.840,00 den. Viti vijues 2011-të paraqitet me një rritje kontabël me vlerë prej 14.861.043,00 den, dhe me një fitim pas tatimit sipas normës ligjore me vlerë prej 13.280.997,00 den, dhe fitim real për vitin me vlerë prej 14.363.111,00 den. Vitet më pas 2012-të dhe 2013-të na paraqiten me të njëjtat karakteristika si vitet paraprake vetëm se me një ndryshim të vogël nga këndvështrimi i fitimit kontabël në vlerë më të ulët duke u pasuar njëkohësisht edhe nga fitimi vjetor dhe real.

Ndryshe paraqiten të dhënat për vitin 2014-të. Fillimisht vërehet një rënie drastike e fitimit kontabël dhe atë në vlerë prej 1.342.500,00 den, duke u pasuar fitim vjetor gjegjësisht fitim pas tatimit sipas normës ligjore me vlerë prej 1.126.509,00 den dhe fitim real të ndërmarrjeve me vlerë prej 936.148,00 den. Në bazë të kalkulimeve mund të konstatojmë se fitimi real është më i ulët se fitimi vjetor i llogaritur sipas normës ligjore, ndryshe nga vitet paraprake ku fitimi real është më i lartë se fitimi vjetor. Ky ndryshim vjen si rezultat i ndryshimeve ligjore mbi bazën e tatimit mbi fitim në vitin 2014-të. Për këto ndryshime do të diskutojmë në pjesët vijuese duke u ndaluar në analiza më të detajuara. Vitet vijuese respektivisht 2015-të, 2016-të dhe 2017-të na paraqiten me karakteristika të njëjta si në vitin 2014-të me ndryshime nga aspekti i fitimit kontabël, fitimit vjetor dhe real.

Duke u bazuar nga të dhënat dhe vlerat e lartpërmendura mund të konstatojmë se shpenzimet e papranuara në kuadër të *Bilancit Tatimor* varësisht nga vitet përkatëse kanë ndikim real mbi performancën e ndërmarrjeve vështruar si nga aspekti pozitiv apo dhe negative për sa mund të vërtetojmë hipotezën kryesore :

- ✓ **HK: Ndikimi i Bilancit Tatimor në performancën e shoqërive në rajonin e Strugës në kuadër të këndvështrimit pozitiv apo negativ. (PRANOHET)**

Për të forcuar bindjen se bilanci tatimor ka ndikim pozitiv apo negativ mbi performancën e ndërmarrjeve në rajonin e Strugës do të marrim vlerat mesatare të dalta nga analiza e bërë për 45-së ndërmarrjet dhe atë duke u bazuar në fitimin mesatar para tatimit krahas së cilit do të

analizojmë dhe trendin lëvizës të fitimit pas tatimit pas zbatimit të rregullativës tatimore dhe fitimit real pas tatimit i cili u adresohet kryesisht shpenzimeve të papranuara.

Në tabelën e mëposhtme do ti japim të dhenat për vitet përaktëse dhe atë për periudhën 8-të vjeçare duke filluar nga viti 2010-të deri në vitin 2017-të. Vlera të tilla kemi arritur duke e marrë shumën totale të dalë nga të gjitha kompanitë për vitin përkatës dhe duke e pjestuar atë me numrin total të tyre. Shembull konkret mundet të marrim vitin 2010-të si psh: shuma totale e fitimit kontabël prej 9.192.729,00 e pjestuar me 45 ndërmarrje dhe arrim në rezultatin përkatës prej 204.283,00 duke vazhduar me tej për të gjithë vitet tjera njëjloj.

Viti Përshkrimi	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	Mesatare	Mesatare	Mesatare	Mesatare	Mesatare	Mesatare	Mesatare	Mesatare
1.Fitimi(humbja) (kontabël)	204.283	330.245	226.500	272.628	29.833	153.796	97.535	157.393
3.Fitimi(humbja) vjetore	181.983	295.133	203.295	244.944	25.033	137.236	84.627	135.652
8.Fitimi(humbja) reale (1-8)	196.019	319.180	216.630	263.815	20.803	130.449	81.515	131.853

Tabela nr.10 Të dhënat mesatare për ndërmarrje të fitimit kontabël krahas fitimit „vjetor” dhe real

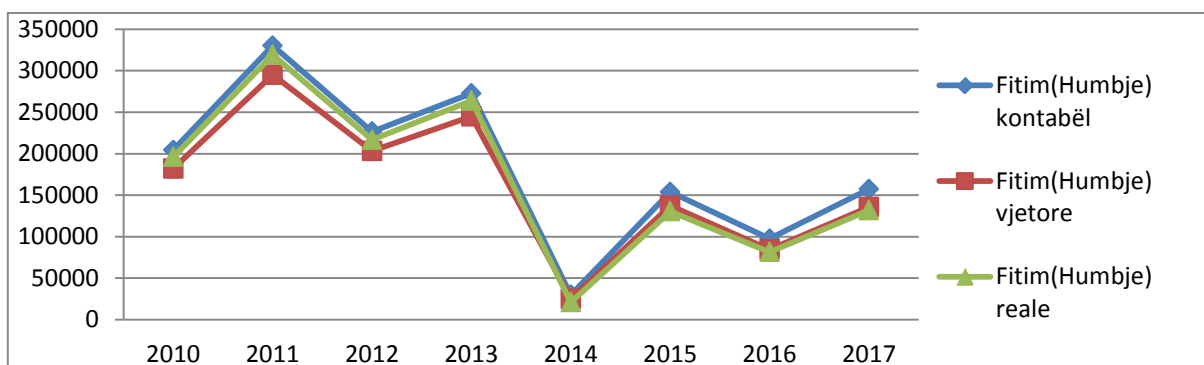


Figura nr.8 Ilustrim grafik i trendit lëvizës të mesatares para, pas dhe normës reale të fitimit

Në suaza të ilustrimit grafik janë dy fenomene që dallohen lehtësisht dhe atë sipas përshkrimit

1. Fenomeni i parë sipas së cilit fitimimi (humbja) për vitin ose më saktë thënë fitimi pas tatimit i cili del pasi fitimit kontabël ja zhveshim vlerën prej 10% (normë sipas rregullativës tatimore) trendin lëvizës e ka më poshtë (me ngjyrë të kuqe) se fitimi real (me ngjyrë të gjelbër) dhe atë përgjat periudhës 2010-2013-të me çka mundet të nënkuptohet se ndërmarrjet kanë arritur një performancë më të mirë dhe si i tillë mund të shikohet si ndikim *pozitiv*.

2. Fenomeni i dytë sipas së cilit fitimi pas taimit (vjetor) trendin lëvizës e ka mbi fitimin real dhe atë duke filluar nga viti 2014-të deri në vitin 2017-të nënkupton se ndërmarrjet përgjat kësaj periudhe kohore kanë realizuar performancë më të dobët dhe nga ky aspekt mund të shikohet si ndikim *negativ*. Faktorë ndikues të këtij fenomeni do ti sqarojme në vijim të punimit kur do të analizojme masën apo nivelin e ndikimit të bilancit tatimor dhe elementet përbërës të tij.

Por kjo nuk do të ishte e mjaftueshme apo bindëse nëse nuk do të vrojtohej edhe pozicioni i njësisve ekonomike nga ndikimi real i bilancit tatimor dhe pjesës përbërëse të tijë për të cilin u ngrit edhe hipoteza e mëposhtme :

HN: Në ç'masë apo nivel është efekti i Bilancit Tatimor në luhatjet e performansës së shoqërive në rajonin e Strugës?

Për të testuar këtë hipotezë fillimisht u është drejtuar pyetja; *A mendoni se norma e tatimit mbi fitim prej 10% e caktuar me ligj, është norma reale tatimit të ndërmarrjeve apo në realitet paraqitet normë tjetër?* Pyetjes së tillë i është mundësuar me përgjigjet PO, JO ose NUK E DI (nuk është bërë një analizë e tillë) dhe në realitet kemi marrë këto përgjigje;

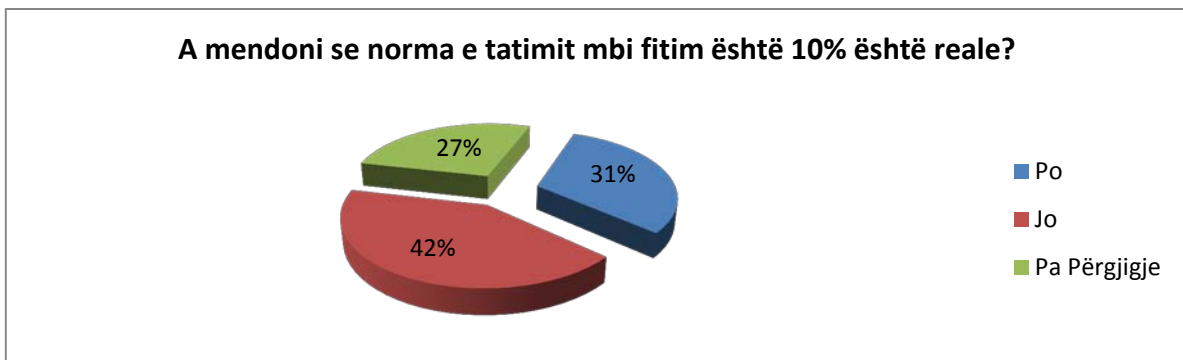


Figura nr.9 Përgjigjet e pyetjes a është 10% norma reale e fitimit?

Nga gjithsej 45-së të anketuar pyetjes së parashtruar 14-të persona i janë përgjigjur me PO respektivisht 31% nga totali i përgjithshëm, 19 persona i janë përgjigjur me JO gjegjësisht 42%, dhe 12-të persona nuk e dinë ose 27%. Sipas paraqitjes grafike nga përgjigjrt e marra situata për verifikimin e hipotezës ndihmëse mbetet e paqartë pasi 27% e të anketuarve nuk kanë dhënë përgjigje me arsyetimin se nuk kanë realizuar analiza të atilla në këndveshtrimin e pyetjes së drejtuar. Për ta pranuar apo rrëzuar hipotezën ndihmëse do të realizojmë analiza më të detajuara për verifikimin e rastit konkret. Fillimisht do të realizojmë një analizë dinamike

kundrejt fitimit të realizuar sipas normave ligjore visavi fitimit real, pasi këto norma na paraqiten si norma marzhinale të cilave u adresohen më pas normat tatimore.

Viti / Përshkrimi	Fitimi vjetor	Fitimi real	F.real / F.Vjetor
2010	8.189.236	8.820.840	7.7%
2011	13.280.997	14.363.111	8.1%
2012	9.148.295	9.748.359	6.6%
2013	11.022.473	11.871.690	7.7%
2014	1.126.509	936.148	-16.9%
2015	6.175.604	5.870.188	-5.0%
2016	3.808.250	3.668.192	-3.7%
2017	6.104.342	5.933.381	-2.8%

Tabela11. Analiza dinamike në kuadër të fitimit

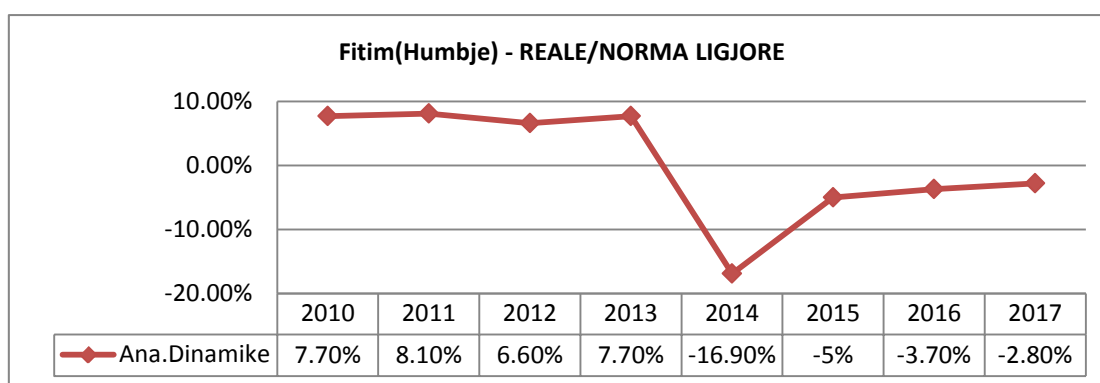


Figura nr.10 Paraqitja grafike e analizës dinamike të fitimit real/vjetor

Në bazë të paraqitjes grafike, apo kryesisht të asaj tabelare shohim se kompanitë në rajonin e Strugës për vitin 2010-të sipas rregullave tatimore fitimi pas tatimit na paraqitet me normën me vlerë prej 8.189.236,00 den. Por vlera e tillë nuk është reale pasi gjat asaj periudhe rezultati kontabël nuk është tatimuar aspak. Edhe pse me normë të njëjtë prej 10% rolin vendimtar për nivelin e tatimit të kompanive e kanë pasur shpenzimet e papranuara si pjesë përbërëse e bilancit tatimor. Pas aplikimit të normës së tillë në drejtim të shpenzimeve të papranuara vijmë në rezultatin e *fitimit real* për vitin 2010-të dhe atë me vlerë prej 8.820.840,00 den. Sipas kësaj analize shohim se kemi lëvizje të vlerave nga një nivel në një tjetër nivel ku në rastin konkret kemi rritje të performacës për 7.7% të fitimit pas tatimit. Lulatja e tillë llogaritet si pozitive pasi rregullativa ligjore e sheh vlerën më poshtë se vlera e fitimit real. Vitet vijuese 2011-të, 2012-të, 2013-të po ashtu mundet të llogariten si vite me luhate të vlerave në kahje positive pasi performanca e ndërmarrjeve të fitimit real është mbi atë të parapar me ligj dhe atë 8.1%, 6.6%, dhe 7.7%

Viti 2014-të merrë kahje tjetër duke u bazuar sipas vlerës e cila në baz të normës ligjore është 1.126.509,00 den, kurse realiteti i fitimit të ndërmarrjeve është 936.148,00 den. Lëvizja e tillë e vlerave merr kahje negative si rezultat i aplikimit të rregullave dhe normave të reja ligjore sipas së cilave përveç shpenzimet e papranuara pjesë e tatimit bëhet edhe rezultati financiar pozitiv gjegjësisht edhe fitimi kontabël. Kalkulimi i tillë i tatimit mbi fitim me automatizëm na ndryshon bazën tatimore duke e rritur atë, kurse nga ana tjetër dobëson performancën e ndërmarrjeve në fjalë. Edhe pse me një normë më të ultët aplikimi i tillë i një forme të kalkulimit edhe në vitet vijuse ka ndikim negative mbi ndërmarrjet dhe këtë e thonë edhe të dhënat tabelare dhe grafike sipas së cilave për vitet 2015-të, 2016-të, 2017-të kemi një performacë më të dobët të kompanive për -5%, -3.7%, -2.8%.

Për të verifikuar faktin se në ç`masë apo nivel është efekti i ndikimit të bilancit tatimor në luhatjet e performances së ndërmarrjeve analizën tone do ta japim nga këndvështrimi i vlerave të tatimit mbi fitim të dala nga 45-së ndërmarrjet e studiuara për të parë pjesmarrjen e vlerës reale të tatimit mbi fitim në vlerën e vendosur nga norma ligjore. Për të pasur një pasqyrë më të qartë fillimisht do të japim të dhënat tabelare e më pas komentimin rreth tyre.

Viti Përshkrimi	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total
1.Tatimi mbi fitim	1.003.493	1.580.046	1.044.210	1.245.785	215.991	745.219	580.842	978.353
2.Tatimi real mbi fitim	371.889	497.932	444.146	396.568	406.352	1.050.636	720.900	1.149.314
3.Analiza Strukturore	-63%	-68%	-57%	-68%	88%	41%	24%	17%

Tabela nr.12 Vlerat e tatimit mbi fitim (2010-2017) dhe analiza strukturore e tyre

Nga të dhënat tabelare mundet të shohim vlerat e tatimit mbi fitim të dala sipas normës ligjore (10%), të cilat nuk janë as dhe të përafërta me vlerat reale të tatimit mbi fitim të cilat ndërmarrjet i detyrohen institucioneve shtetërore.

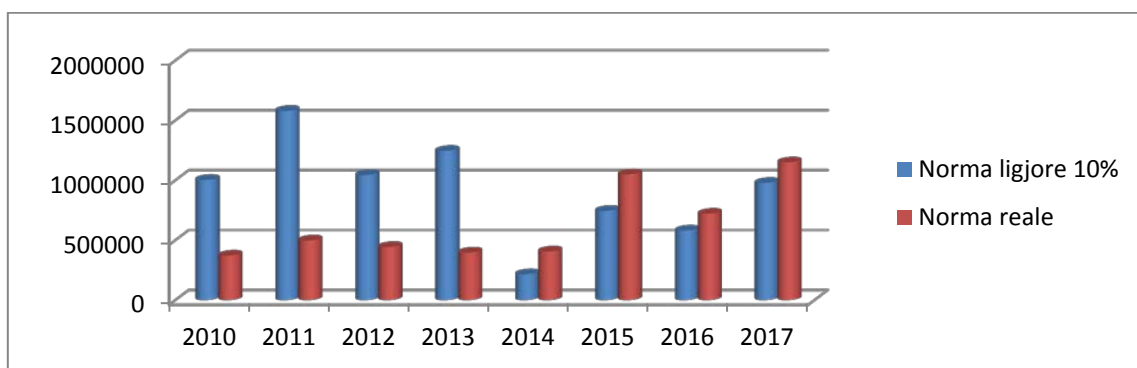


Figura nr.11 Paraqitja grafike e vlerave të tatimit mbi fitim

Duke filluar nga viti 2010-të sipas normës ligjore është paraparë që institucionet shtetërore të arkëtojnë tatime mbi fitimin në vlerë prej 1.003.493,00 den. Por realiteti thotë ndryshe. Vlera e cila në realitet është evidentuar për tu arkëtuar është 371.889,00 den. Ky ndryshim i adresohet pra formës së kalkulimit të tatimit mbi fitim në atë kohë. (ka sqarime mbi këtë formë në analizat e bëra sipër). Ndryshime të tilla paraqiten paraqiten edhe në vitet në vijim me c`rast më poshtë do ti paraqesim grafikisht në kuader të analizës strukturore ndër vite.

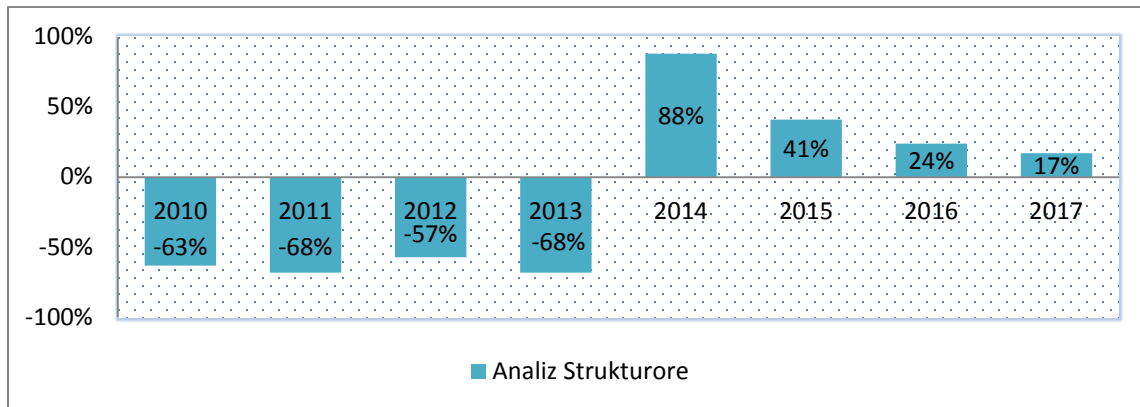


Figura nr.12 Paraqitja grafike e analizës strukturore të tatimit mbi fitim

Sipas komentimit të bërë më sipër për vitin 2010-të ndërrmarrjet në realitet e kanë pasur si faktor avantzhues faktin se ato janë tatimuar me një vlerë prej 63% më pak sesa kundrejt vlerës formale. Kjo formë u ka mundësuar ndërrmarrjeve edhe në rritjen e performancës së tyre. Viti 2011-të rrit edhe më shumë performancën e ndërrmarrjeve për vet faktin se vlera e tatimit është edhe më e ulët dhe atë prej 68%, njëlloj si viti 2013-të. Kurse viti 2012-të paraqitet si vit pak më i dobët se vitet e komentuar sipër por gjithsesi bën pjesë tek vitet pozitive pasi edhe ai është i tatimuar me 57% më pak sesa vlera formale. Situata është krejt ndryshe me vitin 2014-të pasi paraqitet rast krejt i kundërt me vitet paraqite. Nga vlera formale e paraparë me vlerë prej 215.991,00 den, shohim se vlera pothuaj se dyfishohet dhe arrinë në 406.352,00 den dhe në mënyrë direkte dobëson performacën e ndërrmarrjeve dhe atë në një vlerë më të lartë prej 88%. Edhe ky ndryshim i adresohet ndryshimit të rregullave tatimore në vitin 2014-të. Që pas këtij ndryshimi edhe sipas paraqitjes grafike edhe pse me ndikim më të vogël pasohen vitet e ardhëshme 2015-të, 2016-të, dhe 2017-të me vlera më të larta prej 41%, 24%, dhe 17%.

Edhe pse në analizat e bëra më sipër shohim ndryshime reale përsëri shtrohet pyetja: *Në cfarë norme realisht tatimohen ndërrmarrjet në rajonin e Strugës për periudhën e studiuar?*. Për të dhënë përgjigje sa më adekuate dhe më bindëse pyetjes së shtruar do të marrim të gjitha vlerat

e dala të tatimit real mbi fitimin si shumë për vitet përkatëse dhe do të shohim pjesmarrjen e tyre real në fitimin para tatimit për periudhën 2010-2017-të.

Vitet	Fitimi para tatimit	Tatimi mbi fitim	Norma reale e T.F	Norma ligjore T.F	Dallimi
2010	9.192.729	371.889	4.05%	10%	-5.95%
2011	14.861.043	497.932	3.35%	10%	-6.65%
2012	10.192.505	444.146	4.36%	10%	-5.64%
2013	12.268.258	396.568	3.23%	10%	-6.77%
2014	1.342.500	406.352	30.27%	10%	20.27%
2015	6.920.823	1.050.636	15.2%	10%	5.2%
2016	4.389.092	720.900	16.4%	10%	6.4%
2017	7.082.695	1.149.314	16.2%	10%	6.2%

Tabela nr.13 Normat reale dhe ligjore të tatimit mbi fitim dhe dallimi i tyre

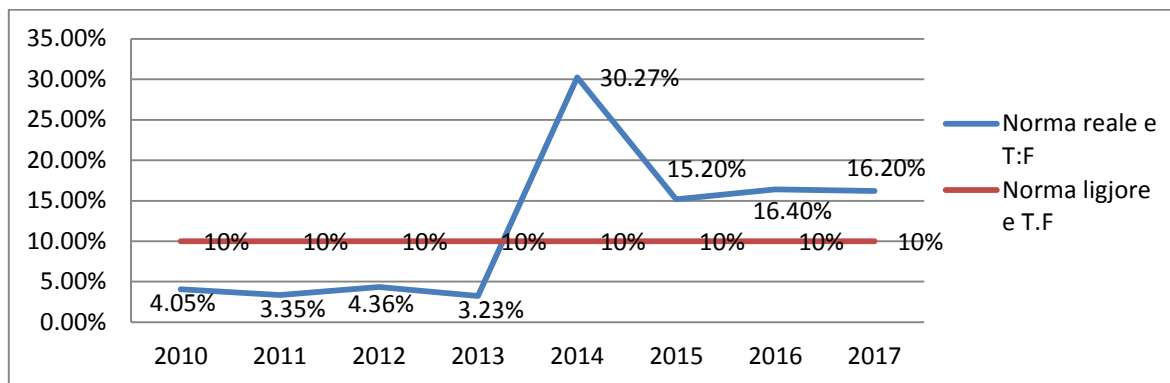


Figura nr.13 Paraqitje grafike e trendit lëvizës ta normës reale kundrejt asaj ligjore

Bazuar në të dhënat tabelare dhe grafike vlerat e marra arsyetojnë komentimet e lartpërmendura të cilat kryesisht mbështeten tek rregullativat ligjore deri në vitin 2014-të ku para ndryshimeve të politikave tatimore normat janë kryesisht më të ulta se 10%, dhe pas ndryshimeve këto norma rriten ndjeshëm duke shkuar edhe 30.27% për vitin 2014.

Siç shohim peshën më të madhe e cila ndikon mbi bazën e tatimit mbi fitim dhe luhatjet e performacës së ndërmarrjes e kanë shpenzimet e papranuara dhe si të tilla do shohim pjesmarrjen e tyre në tatimin final dhe klasifikimin e tyre si pjesë përbërëse e bilancit tatimor.

Fillimisht do të paraqesim të dhënat tabelare e më pas do të paraqesim një pamje deskriptive të shpenzimeve të papranuara për vitet e analizuar. Në tabelë do të jepem vlerat e fitimit para tatimit dhe vlerat e shpenzimeve të papranuara duke u pasuar nga taimi mbi to she shumën totale të tatimit mbi fitim për të pasur një pasqyrë më të pastër të pjesmarrjes në përqindje.

	Pershkrimi	Vlerat	Tatimi 10%	Total	Pjesmarrja
2010	Fitimi para tatimit	9.192.729,00	919.273,00	371.889,00	0,0%
	Shpenzimet e	3.718.893,00	371.889,00		100%
2011	Fitimi para tatimit	14.861.043,00	1.486.104,00	497.932,00	0,0%
	Shpenzimet e	4.979.324,00	497.932,00		100%
2012	Fitimi para tatimit	10.192.505,00	1.019.251,00	444.146,00	0,0%
	Shpenzimet e	4.441.462,00	444.146,00		100%
2013	Fitimi para tatimit	12.268.258,00	1.226.826,00	396.568,00	0,0%
	Shpenzimet e	3.965.677,00	396.568,00		100%
2014	Fitimi para tatimit	1.342.500,00	134.250,00	349.266,00	38%
	Shpenzimet e	2.150.161,00	215.016,00		62%
2015	Fitimi para tatimit	6.920.823,00	692.082,00	1.0233.35,00	68%
	Shpenzimet e	3.312.527,00	331.253,00		32%
2016	Fitimi para tatimit	4.389.092,00	438.909,00	598.752,00	73%
	Shpenzimet e	1.598.434,00	159.843,00		27%
2017	Fitimi para tatimit	7.082.695,00	708.270,00	900.340,00	79%
	Shpenzimet e	1.920.702,00	192.070,00		21%

Tabela nr.14 Pjesmarrja e shpenzimeve të papranuara në totalin e tatimit mbi fitim

Tabela sipër na tregon normën e pjesmarrjes në përqindje të shpenzimeve të papranuara në totalin e përgjithshëm të tatimit mbi fitim. Nga vet tabela mundet të konstatojmë se nga viti 2010-të e deri në vitin 2013-të tatimi mbi shpenzimet e papranuara përbënë edhe totalin e përgjithshëm të tatimit mbi fitim sic e ka parashikuar dhe legjislacioni tatimor, duke e tatimuar vetëm atë pjesë dhe jo fitimin kontabël. Viti vijues 2014-të tek i cili në bazën e përgjithshme tatimore hynë edhe fitimi kontabel, me ndryshimet e reja ligjore dhe atë me një vlerë prej 134.250,00 den dhe tatimi mbi shpenzimet e papranuara në vlerë prej 215.016,00 den përbëjnë bazën totale të tatimit mbi fitim me vlerë prej 349.266,00 den. Pjesë dominuese në shumën e përgjithshme të tatimit mbi fitim në vitin 2014-të e përbëjë shpenzimet e papranuara me 62% dhe pjesën tjetër fitimi kontabël me 38%. *Ky fakt vjen si rezultat i asaj se në vitin 2014-të ndërmarrjet kanë filluar punën sipas rregullave tatimore të vjetra dhe në mes të vitit është sjellë dhe votuar ligji i ri mbi tatimin mbi fitim duke i kapur ndërmarrjet në një far forme si të papregatitura prandaj dhe shpenzimet e papranuara edhe këtë vit dominojnë totalin e përgjithshëm të tatimit mbi fitim.* Ndërsa vitet tjera 2015-të, 2016-të dhe 2017-të paraqiten me norma më të ulta të shpenzimeve të papranuara duke u pasqyruar me një përqindje më të ulët me 32%, 27%, 21% të dominuara nga fitimi kontabël përgjat këtyre viteve dhe atë me 68%, 73%, 79%. Nga të gjitha analizat e bëra sipër shohim se Bilanci tatimor kryesisht elementet përbërs të tij (shpenzimet e papranuara) luajn një rol të rëndësishëm në performancën e ndërmarrjeve dhe si të tilla i shtjellojmë si mo poshtë:

Përshkrimi / Viti	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total	%
Shpenzime që nuk janë të lidhura me veprimtarin e subjektit	189207	310130	285310	21514	124520	164854	85875	245215	1426625	5%
Kompensime , të ardhura personale për të përdoruesit mbi normat e lejuara	160389	497554	258696	145245	98642	263531	80715	298729	1803501	7%
Ushqim dhe transport i organizuar mbi normat e lejuara	1280739	1472850	1361514	986322	569984	1080977	214572	490755	7457713	29%
Kompensim i oraneve udhëheqëse mbi normën e lejuar	299624	367074	256114	350254	146772	288431	96129	225458	2029856	8%
Pagesa vullnetre të kontributeve në F.P mbi normat e lejuar	45000	96500	155903	214600	135600	104600	120880	144633	1017716	4%
Shpenzime të reprezentacionit	725577	834413	658991	514524	254152	390588	325178	184812	3888235	15%
Donacione dhe Sponsorizime	120000	145716	231452	245214	61000	94000	132687	124915	1154984	4%
Kamata dhe Kredite që nuk kanë lidhje me veprimtarin	36000	0	0	90000	0	0	13359	0	139359	1%
Premit e sigurimeve që nuk janë të parapara me ligj	0	12500	218364	124511	0	10582	0	0	365957	1%
Ndëshkime monetare dhe tatimore	124560	264500	181668	496550	93376	149000	59864	23640	1393158	5%
Pagesa për bursa	35720	41078	0	215000	125950	96500	86990	63000	664238	3%
Shpenzime për kallo, derdhje, prishje dhe thyerje	214633	315120	245678	321401	289532	254712	156773	93279	1891128	7%
Cregjistrim i kërkesave dhe huatë e paarkëtuara	487444	621889	587772	240542	250633	414752	225412	26266	2854710	11%
Total	3718893	4979324	4441462	3965677	2150161	3312527	1598434	1920702	26087180	100%
Norma e %	14%	19%	17%	15%	8%	13%	6%	8%	100%	

Tabela nr.15 Llojet e shpenzimeve të papranuara dhe pjesëmarrja e tyre në përqindje

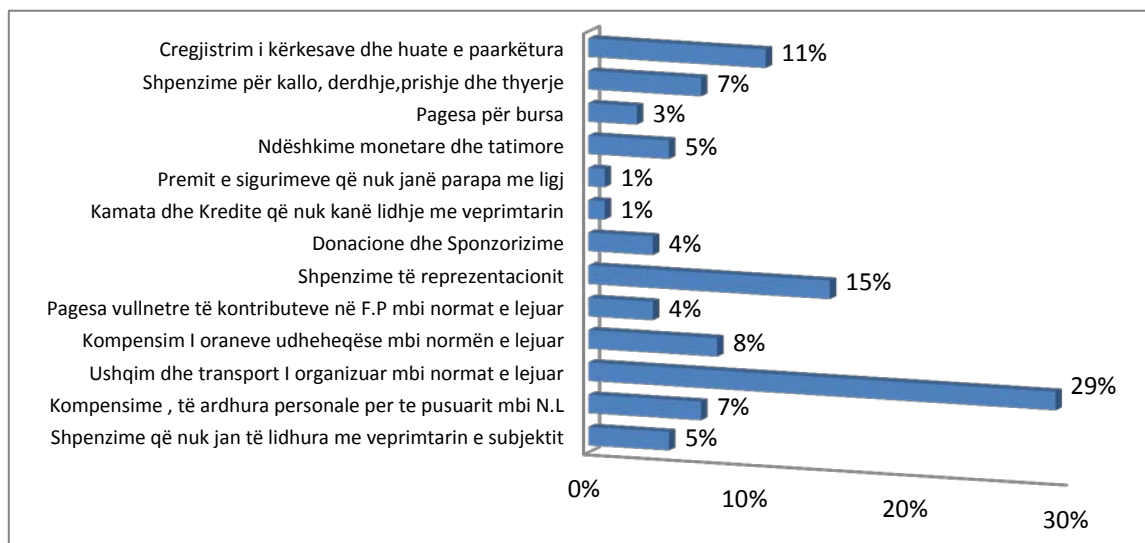


Figura nr.14 Shpenzimet e papranuara për periudhën (2010-2017) në përqindje

Në kuadër të bilancit tatimor kemi rreth 26-të lloje të shpenzimeve të papranuara (shpenzime të cilat konsiderohen si të parëndësishme) ku një pjesë e tyre tejkalojnë kufijtë minimalë të përcaktuar nga qeveria e vendit kurse një pjesë tjetër e tyre llogariten si tërësisht të papranueshme. Gjat analizës për periudhen 2010-2017 në të dhënat tabelare dhe grafikore kemi paraqitur shpenzimet e papranuara të cilat ndërmarrjet i kanë realizuar për periudhën e studiuar. Nëse e shohim nga këndvështrimi i viteve, atëher mundet të konstatojmë se katër vitet e para të analizuara gjegjësisht 2010, 2011, 2012, 2013, dominojnë kater vitet e fundit të analizuara respektivisht 2014,2015,2016, dhe 2017-të. Vet legjislacioni tatimor për katër vitet e para u ka dhënë më shumë hapsirë ndërmarrjeve pasi ato kanë qënë të liruara nga tatmimimi i fitimit kontabël, gjë e cila u ka munësuar rritjen e shpenzimeve të papranuara. Me ndryshimin e ligjit, në periudhen e dytë shohim nivel më të ulët të shpenzimeve të papranuara. Analizë më të detajuar do japim në vazhdim kur do të verifikojmë dhe hipotezën tjetër ndihmëse.

Nëse e shohim nga këndvështrimi i fushës së shpenzimit të papranuar, atëher nga të dhënat grafikore mund të konstatojm se kjo pjesë dominohet nga shpenzimet për ushqim dhe udhëtim të organizuar mbi normat e lejuara me 29% duke u ndjekur nga shpenzime të reprezentacionit dhe çregjistrimin e kërkesave e huatë e paarkëtuara me 15% dhe 11%. Bazuar në këto vlera me përqindje më të lartë duhet të kryhen studijime veçanërisht në cdo ndryshim i rregullave tatimore duhet të realizohet nëpërmjet konsultimeve me grupet e interesit, veçanërisht me komunitetin biznesor për tu lehtësuar apo nxitur zhvillimin e ndërmarrjeve në tërësi.

Nga të gjithë përshkrimet, konkretisht analizat e bëra më sipër në punim paraqiten kryesisht dy vetii të cilat i ngërthejnë vitet në performaca të karakterit të njëjtë dhe atë: performanca para dhe pas ndryshimit te rregullativës tatimore, andaj në ndihmë do të na vijë hipoteza e fundit ndihmëse:

HN: Performansa reale e shoqërive para dhe pas normës dhe rregullativave ligjore të tatimitit, si dhe ndryshimet që vijnë si rezultat i ndryshimeve te rregullatives ligjore.

Fillimishtë do ti japim të dhënat në tabelë si shuma totale për dy periudhat e caktuara dhe atë për periudhë nga viti 2010-të e deri tek viti 2013-të e cila i takon kohës para ndryshimit të legjislacionit tatimor dhe periudha nga viti 2014-të deri tek viti 2017-të e cila i takon kohës pas ndryshimit të rregullave tatimore. Nga të dhënat e mara më pas do të shohim dhe do të japim konkluzione lidhur me analizat e bëra për të vërtetuar apo rrëzuar hipotezën ndihmëse të cilën e kemi ngritur rreth dyshimeve që kemi.

	2010/2014	2011/2015	2012/2016	2013/2017	Total	(2010-2013) /(2014-2017)
Fitimi pas tatimit (2010-2013)	8.820.840,0	14.363.111,0	9.748.359,0	11.871.690,0	44.804.000,	-63%
Fitimi pas tatimit (2014-2017)	936.148,00	5.870.188,0	3.668.192,0	5.933.381,0	16.407.909,	

Tablela nr.16 Fitimi pas tatimit periudha para dhe pas ndryshimit legjislacionit tatimor

	2010/2014 Shuma	2011/2015 Shuma	2012/2016 Shuma	2013/2017 Shuma	Total	(2010-2013) /(2014-2017)
Tatimi në fitim (2010-2013)	371.889,0	497.932,0	444.146,0	396.568,0	1.710.535,	+95%
Tatimi në fitim (2014-2017)	406.352,0	1.050.635,0	720.900,0	1.149.313,0	3.327.200,	

Tabela nr.17 Tatimi mbi fitim periudha para dhe pas ndryshimit legjislacionit tatimor

Nga tabela sipas të dhënave konkrete shohim se në periudhën para ndryshimit të legjislacionit tatimor, totali i fitimit pas tatimit është në vlerë prej 44.804.000,00 den, kurse pas ndryshimit të rregullave tatimore për periudhën e dytë kemi total të fitimit pas tatimit në vlerë prej 16.407.909,00 den. Në bazë të kalkulimeve na rezultojnë se performanca e ndërmarrjeve në rajonin e Strugës pas ndryshimeve në rregullat tatimore ka rënë me 63%, një vlerë kjo mjaft e konsiderueshme që ka ndikim shumë të madh mbi bizneset. Krahas kësaj me të njëjtat polemika shoqërohet edhe tatimi mbi fitim. Periudha e parë (para ndryshimit të rregullave tatimore) ka total të tatimit mbi fitim me vlerë prej 1.710.535,00 den, kurse periudha e dytë ka total të tatimit mbi fitim me vlerë prej 3.327.200, den. Në rast konkret kemi një rritje të totalit të tatimit mbi fitim me 95%, edhe kjo si rezultat i ndryshimeve të legjislacionit tatimor.



Figurat nr.15 Fitimi pas tatimit dhe tatimi mbi fitim për periudhën (2010-2017) në përqindje

Në figurat kemi të paraqitur pjesmarrjen e fitimit pas tatimit dhe tatimit mbi fitim për dy periudhat e ndara në shumën totale për periudhën e analizuar (2010-2017). Edhe ky rast na orienton në variablat e analizuar nga tabela sipër. Nga figurat mundet të kontatohest se

periudha e parë nga 2010-2013-të dominon në kuadër të fitimit pas tatimit dhe atë me 73%, kurse periudha e dytë nga 2014-2017-të dominon në kuadër tatimit mbi fitim.

Edhe rasti në analizat tabelare edhe rasti në analizat grafike mbështesin hipotezën ndihmëse të ngritur më sipër se Performanca reale papra dhe pas rregullativës ligjore të tatimit pason me ndryshime që vijnë si rezultat i ndryshimeve të legjislacionit tatimor.

Periudha / Përshkrimi	Fitimi pas tatimit	Tatimi mbi fitim
(2010 – 2013)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(2014 – 2017)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Tabela nr.18 Lidhshmëria e Fitimit pas tatimit me Ttatinin mbi fitim

Eshe pse në Maqedoni sistemi tatimor bënë pjesë tek sistemet tatimore PRPORCIONALE, analizat dhe kalkulimet të cilat i mbështetëm në të dhënat tabelare dhe grafike kundërshtojnë këtë fakt pasi periudha e parë nga 2010-2013-të përbënë pjesën më të madhe të fitimit pas tatimit nga njëra anë kurse zë pjesë më të vogël të tatimit mbi fitim nga ana tjetër dhe anasjelltas për periudhën e 2014-2017-të. Sipas këtij këndvështrimi ky model i tatimit kushtëmisht thënë më shumë bënë pjesë në sistemin tatimor REGRESIV sesa atë të cilin ne në vend e llogarisim si sistem tatimor proporcional, (ky fakt ka nevojë për analiza më të thelluara në këtë drejtim).

Është e pamundur të flasësh për performancë të ndërmarrjeve dhe të mos analizoesh treguesit kryesor të profitabilitetit sic janë norma e kthimit të aseteve (ROA) dhe normën e kthimit të kapitalit (ROE). Në vijim do të paraqesim normën e kthimit për dy treguesit për të krahasuar periudhën para dhe pas ndryshimit të legjislacionit tatimor:

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Neto e ardhura	8.820.840	14.363.111	9.748.359	11.871.690	936.148	5.870.188	3.668.192	5.933.381
Asetet	134.066.043	148.388.649	117.129.734	127.681.964	105.522.302	134.898.790	120.490.010	124.085.328
Kapitali	61.745.303	67.889.111	68.769.817	75.359.199	83.429.056	84.365.207	39.003.419	44.312.999
ROA	6.58%	9.68%	8.32%	9.30%	0.89%	4.35%	3%	4.78%
ROE	14.29%	21.16%	14.18%	15.76%	1.12%	6.96%	9.40%	13.39%

Tabela nr.19 Normat e kthimit të aseteve dhe kapitalit

Pershkrimi	2010/2014	2011/2015	2012/2016	2013/2017	Total	(2010-2013) (2014-2017)
Roa(2010-2013)	6.58	9.68	8.32	9.3	33.88	-62%
Roa(2014-2017)	0.89	4.35	3	4.78	13.02	

Tabele nr.20 Roa para dhe pas ndryshimit të legjislacionit tatimor

Pershkrimi	2010/2014	2011/2015	2012/2016	2013/2017	Total	(2010-2013) (2014-2017)
Roe(2010-2013)	14.29	21.16	14.18	15.76	65.39	-53%
Roe(2014-2017)	1.12	6.96	9.4	13.39	30.87	

Tabela nr.21 Roe para dhe pas ndryshimit të legjislacionit tatimor

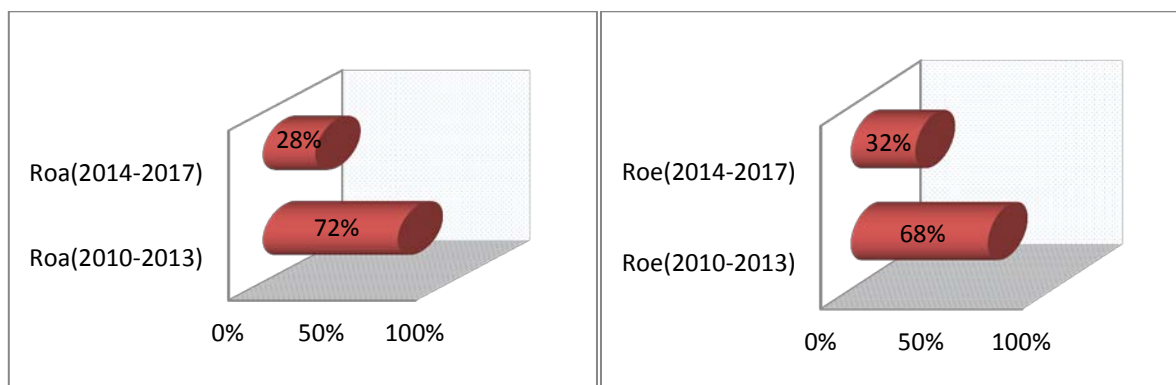


Figura nr.16 Pjesmarrja e Roa dhe Roe gjat periudhës 2010-2017 te shprehura në %

Ndikimi negativ i politikave fiskale në performancën ekonomike të ndërmarrjeve në rajonin e Strugës është pasqyruar në tabelat edhe figurat sipër. Gjatë periudhës (2010-2013), ndërmarrjet e analizuar kanë arritur norma pozitive të profitabilitetit nga treguesit ROA dhe ROE, duke arritur rezultate më pozitive në vitin 2011 (9.68% dhe 21.16%) dhe mbajtja e një tendence shumë pozitive në krahasim me mesataren e ekonomisë së vendit. Ndryshimi në politikat fiskale në vitin 2014 kontribuoi në zvogëlimin e performancës së profitabilitetit në nivelin më të ulët (0.89% dhe 1.12%), ndërsa në periudhën (2015-2017) kemi fenomenin e stabilizimit të niveleve të përfitimit në nivelin 50- 60% të periudhës 2010-2013.

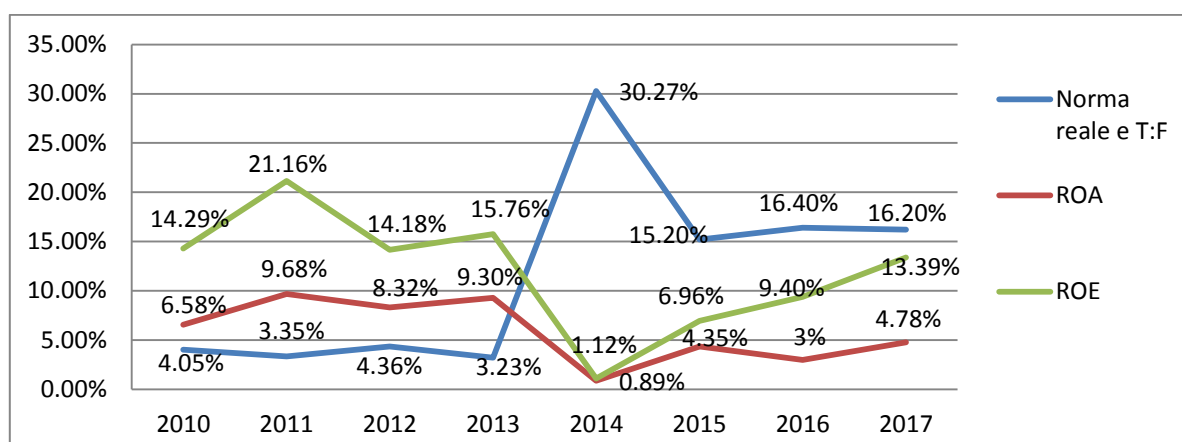


Figura nr.17 Paraqitja grafike e normës reale të tatimi fitimit, Roe, Roa

Tendeca e kalimit e normave të tatimit mbi fitim mbi normat e tregusve të profitabilitetit në figurën nr argumenton të gjitha hipotezat e ngritura. Në vitin 2011, kur norma e tatimit mbi fitimin ishte 3.35%, norma e kthimit (ROE) ishte 21.16%, në vitin 2014 kur norma e tatimit mbi fitimin arriti maksimumin prej 30.27%, norma e përfitimit (ROE) arriti nivelin më të ulët prej 1.12%. Në periudhën (2015-2017) vazhdon asimetria midis normës së tatimit mbi fitimin dhe shkallës së normave të kthimit, duke zvogëluar profitabilitetin e kompanive. Treguesi i normave të kthimit për periudhën (2015-2017) duhet të analizohet me kujdes, sepse normat pozitive nuk janë rezultat i rritjes së fitimit në terma absolutë, por janë pasojë e uljes së kapitalit të kompanisë. Në vitet (2016 dhe 2017) në krahasim me vitet (2014,2015) ekziston një tërheqje e madhe e kapitalit kryesor të ndërmarrjeve. Në vitin 2017, ne kemi një reduktim absolut të kapitalit të kompanive për 40.052.208 denarë ose në terma relativë ulja arrin 47.47% kryesisht për të mbuluar humbjet e shkaktuara pas ndryshimit të rregullave tatimore.

6. Përmbledhje, konkluzione dhe rekomandime

6.1 Përmbledhje e rezultateve kryesore

Ky studim përpiqet të hedhë dritë mbi problematikën e ndikimit të bilancit tatimor gjegjësisht elementeve përbërës të tij sic janë shpenzimet e papranuara, në performancën e ndërmarrjeve në rajonin e Strugës. Trajtimi profesional dhe i thelluar i kësaj çështje është ende në hapat e parë në vendin tonë edhe pse paraqitet si një problematikë mjaft shqetësuese.

Në studim është kryer një analizë kërkimore lidhur me studimet kryesore në literaturën ndërkombëtare dhe kombëtare në drejtim të fitimit para dhe pas aplikimit të rregullativave tatimore. Mardhënia ndërmjet dy fushave, ajo e kontabilitetit dhe ajo tatimore është një mardhënie që ka egzistuar, egziston dhe gjithmon do të egzistojë prandaj dhe fitimi kontabël gjithmon do të ndikohet nga rregullat tatimore. Gjat fazës fillestare të punimit e sidomos në atë të shpërndarjes së pyetësorit paraqitet një konfuzion, pasi pjesa dërmuese e përpiluesve të pasqyrave financiare dhe tatimore nuk e kishin të qartë se a egziston me të vërtet një ndikim i bilancit tatimor mbi performancën e ndërmarrjeve, duke mos e kuptuar lidhëshmërin e fitimit kontabël me rregullat tatimore, prandaj dhe një përqindje relativisht e lartë me 27% pyetjes, *A mendoni se norma e tatimit mbi fitim është 10% apo në realitet paraqitet një normë tjetër?*- nuk i kanë dhënë përgjigje. Por me grumbullimin e informacioneve nga raportet financiare dhe raportet tatimore dhe më pas përpunimin e tyre ky konfuzion merrë kahje tjetër dhe na jepë rezultatet e para në kuadër të fushës së hulumtimit.

Fillimisht është ngritur hipoteza e *ndikimit të bilancit tatimor në performancën e ndërmarrjeve në rajonin e Strugës në kuadër të këndvështrimit pozitiv apo negativ* e cila është vërtetuar në bazë të analizës së bërë ku krahas fitimit kontabël janë vendosur edhe fitimi pas tatimit sipas normës së përgjithme ligjore dhe fitimi real ai i cili me të vërtet përfaqëson ndërmarrjet. Një krahasim i tillë i cili mundet të shihet edhe në grafikun e pjesës fillestare (grafiku nr.) vërteton faktin se ndikimi është edhe pozitiv edhe negativ. Në pjesët e grafikut ku norma e fitimit pas tatimit sipas rregullativës ligjore është nën fitimin real, ndikimi i bilancit tatimor mundet të llogaritet si *pozitiv* pasi ndërmarrjet kanë arritur një performancë më të mirë, në pjesët ku norma e fitimit pas tatimit sipas rregullativës ligjore është mbi fitimin real, ndikimi i bilancit tatimor llogaritet si *negativ*, pasi performanca e ndërmarrjeve është më e dobët si rezultat i ndikimit të tij. Ndikimin pozitiv i bilancit tatimor e ka ecurinë përgjat periudhës që nga viti 2010-të e deri tek viti 2013-të, ku baza e tatueshme në kuadër të tatimit mbi fitim sipas rregullativës tatimore ka qënë e përbërë vetëm nga shpenzimet e papranuara për qëllime tatimore dhe jo edhe nga fitimi kontabël. Me ndryshimin e ligjit tatimor (27.07.2014. gazeta zyrtare 112/2014) dhe aplikimin e tij po të njëjtin vit sipas të cilit krahas shpenzimeve të papranuara në bazën e tatueshme do të bëjë pjesë edhe fitimi kontabël me çrast paraqitet fenomeni i kahjes tjetër i cili kryesisht ka ndikim negativ dhe dobëson performancën e ndërmarrjeve. Vetë variablat e marrë mbështesin faktin se para ndryshimit të ligjit tatimor kemi koeficientë pozitivë dhe atë për vitet 2010,2011,2012,2013-të, performanca pozitive për 7.7%, 8.1%, 6.6% dhe 7.7% , ndërsa pas ndryshimit të ligjit për vitet 2014,2015,2016,2017-të kemi performanca negative për -16.9%, -5%, -3.7%, -2.8% në kuadër të fitimit pas tatimit. Ndikime të tilla mbështeten edhe nga këndvështrimi i vlerave tatimore sipas së cilave periudha e parë (2010-2013) përforcon performancat e ndërmarrjeve pasi u mundëson një normë më të ulët tatimore nga ajo e paprapar me ligj dhe atë me -63%, -68%, -57, dhe -68% më pak, kurse periudha e dytë (2014-2017) dobëson performancat pasi ka ndikim prej 88%, 41%, 24%, 17% më shumë.

Analiza argumenton se pavarësisht faktit se Maqedonia formalisht rënditetet midis vendeve me barrë më të ulët fiskale prej tatimit 10% (tatim mbi të ardhurat personale dhe tatim mbi fitim) niveli i kosto fiskale reale nuk paraqitet si i tillë por luhatet mbi dhe nën këtë vlerë. Kjo luhatje kryesisht i adresohet, gjegjësisht është rezultat i faktit se ligji mbi tatimin në fitim, në tërësi ose pjesërisht, tatohen në mënyrë plotësuese 26-të lloje të shpenzimeve operative të cilat konsiderohen si të parëndësishme dhe madje këto kosto tejkalojnë kufijtë minimalë të përcaktuar nga rregullat tatimore. Edhe të dhënat e marrë nga analiza u adresohen kryesisht dy periudhave atë para ndryshimit me norma prej 4.05%, 3.35%, 4.36% dhe 3.23% të tatimit mbi

fitim dhe periudhën pas ndryshimit me 30.27%, 15.2% , 16.4% dhe 16.2%. Duke parë luhajat e fitimit pas tatimit dhe luhajat e normave tatimore dhe lidhshmërinë që kanë këto dy fusha mund të konstatojmë se, edhe pse në Maqedoni sistemi tatimor bënë pjesë tak sistemet tatimore PRPORCIONALE, analizat dhe kalkulimet të cilat i mbështetëm në të dhënat tabelare dhe grafike kundërshtojnë këtë fakt pasi periudha e parë nga 2010-2013-të përbënë pjesën më të madhe të fitimit pas tatimit nga njëra anë kurse zë pjesë më të vogël të tatimit mbi fitim nga ana tjetër dhe anasjelltas për periudhën e 2014-2017-të. Sipas këtij këndvështrimi ky model i tatimit kushtimisht thënë më shumë bën pjesë në sistemin tatimor REGRESIV sesa atë të cilin ne në vend e llogarisim si sistem tatimor proporcional, (ky fakt ka nevojë për analiza më të thelluara në këtë drejtim).

6.2 Konkluzione dhe Rekomandime lidhur me gjetjet e punimit

- Bazuar në analizat dhe rezultatet e arritura nga to, duke përfshirë SHBA-të dhe vendet e BE-së, në lidhje me harmonizimin e legjislacionit kontabël dhe atijë tatimorë, kemi dy situata:

1) Vendet ku kontabiliteti dhe tatimet nuk kanë lidhje,

2) Vendet ku kontabiliteti dhe tatimi janë të lidhura.

-Republika e Maqedonisë është pjesë e grupit të parë të vendeve me dallime të mëdha në mes të legjislacionit kontabël dhe atijë tatimorë.

-Ndryshimi i politikave tatimore të fitimit gjatë periudhës së analizuar (2010-2017) ka pasur efekte negative në ecurinë ekonomike të ndërmarrjeve në rajonin e Strugës.

- Legjislacioni tatimor i periudhës (2010-2013) ka qenë më i favorshëm duke mundësuar një performancë më të mirë për ndërmarrjet. Ndryshimi i politikeve tatimore në vitin 2014 ka dobësuar performancën e ndërmarrjeve për periudhën e analizuar (2014-2017).

- Tatimi mbi fitimin prej 10% nuk është aspak reale, pasi sipas normave të nxjerra nga analizat e bëra përpara ndryshimit të politikave tatimore në vitin 2014 kemi norma më të ulëta dhe pas ndryshimit të politikave tatimore ne kemi norma shumë më të larta të tatimit në fitim.

- Norma e tatimit mbi fitimin duhet të zhvendoset nga sistemi i proporcional në sistemin progresiv, pasi kjo do të siguronte një taksë më adekuate dhe më të barabartë dhe në të njëjtën kohë mikrobizneset dhe bizneset e vogla do të ndikoheshin më pak në ecurinë e tyre ekonomike.

-Ne rekomandojmë të shikohet mundësia e harmonizimit dhe unifikimit sa më shumë i rregullave kontabël dhe rregullave tatimore në mënyrë të tillë që të minimizohet hendeku i krijuar midis këtyre dy raportimeve apo duke ndërhyrë me disa ndryshime specifike në legjislacionin tatimor dhe kontabël (duke ruajtur varësin e mardhënies kontabilitet-tatim) për të eliminuar diferencat e përkohshme të krijuara në vlersimet kontabël dhe ato tatimore të njësisve ekonomike.

-Harmonizimi i konceptit të fitimit kontabël dhe fitimit fiskal duhet të arrihet nëpërmjet eliminimit të tatimit të pjesës më të madhe të shpenzimeve operative (26 lloje) që janë të rëndësishme për veprimtarinë afariste të kompanive.

- Ky harmonizim i fitimit kontabël dhe fitimit fiskal do të ketë një ndikim pozitiv në reduktimin e ekonomisë informale dhe evazionit fiskal, i cili në rastin e rajonit të analizuar bazuar në perceptimet u zhvendos nga 30-50%.

-Tatimi në fitim duhet të zbatohet në dy forma: mikro-bizneset dhe bizneset e vogla duhet të përjashtohen tërësisht nga shpenzimet e panjohura dhe vetëm fitimi kontabël të tatohen me tatimin mbi fitimin,

- Në rastin e kompanive të mesme dhe të mëdha, norma e tatimit mbi fitimin të jetë progresive nga 10%, 15% në 20% në varësi të nivelit të performancës ekonomike dhe financiare të realizuara përmes ROA dhe ROE bazuar në konceptin e fitimit kontabël.

- Gjat ndryshimit të politikave tatimore të mundësohet rritja e përfaqësimit të grupeve të interesit për të shmangur dublimet apo mbivendosjet e raportimeve financiare dhe tatimore. Opinioni i grupeve të interesit është shumë i rëndësishëm për krijimin e besimit reciprok.

- Në mënyrë të përvitshme të organizohet trajnim i vazhdueshëm dhe i detyrueshëm i themeluesve të pasqyrave financiare dhe tatimore. Të sigurohet njohja e tyre me ndryshime eventuale në fushën e kontabilitetit dhe në përshtatjet përkatëse lidhur me vendimet e organeve në fushën tatimore, çka do të thotë se si organet tatimore ashtu edhe përpiluesit e pasqyrave financiare dhe tatimore të punojnë më tepër për sensibilizimin e tyre , për të përmisuar dhe rritur nivelin e profesionit të tyre.

6.3 Kufizimet dhe kërkime të mëtejshme

Pamvarsisht risive që mundet të sjellë ky punim ai shoqërohet edhe me disa kufizime:

Faktorë të karakterit subjektiv - Gjykojmë se dominimi i shërbimeve të kontabilitetit në entitetet private prej profesionistëve të kësaj fushe, të një shkollë relativisht ndryshe, ka bërë që një pjesë e divergjencave të burojnë edhe nga faktorë të karakterit subjektiv, njohje apo formim i njëanshëm i profesionistëve të angazhuar në raportimet kontabile dhe tatimore. Raportimet dhe vlerësimet janë derivat edhe të faktit se kujt i shërbejnë, edhe faktit se si këndvështrohen zërat dhe elementët pasurore të njësisë apo vetë njësia, ashtu sikurse janë derivat edhe i faktit se kush e bën vlerësimin, çfarë metodash përdor, çfarë njohjesh ka, sa të thella janë njohjet për modelet që përdor, etj. Kjo sigurisht që përbën nga njëra anë një rrethanë të veçantë për të matur divergjencat, por përbën një vështirësi në studimin tonë.

Kufizimi në një zonë të vetme gjeografike si rajoni i Strugës - Shpërndarja e pyetësorëve u realizua vetëm në rajonin e Strugës, duke e kufizuar punimin dhe rezultatet e tij vetëm në këtë zonë gjeografike.

Vështirësitë në marrjen e përgjigjeve të vlefshme - Ato janë evidentuar si edhe si rezultat i vetë sensibilitetit që ky punim ka. Të shprehësh opinionin në lidhje me raportime të dyfishta, që njësia ekonomike ballafaqohet gjatë ushtrimit të aktivitetit të përditshëm ekonomik, nuk është aspak e lehtë për vetë përgjegjësit kontabël të këtyre njësive. Pavarësisht së të gjithë jemi të ndërgjegjshëm për ekzistencën e një realiteti të tillë të modelve të dyfishta të raportimit, një gjë e tillë nuk është e lehtë për tu konceptuar, pranuar dhe shprehur nga njësia ekonomike.

Referencat

- Alley, C. and James, S. (2006): “*The Use of Financial Reporting Standards-Based Accounting for the Preparation of Tax Returns*”. International Tax Journal, pp.31-48,
- B. Lambercht (2009) `Debt and managerial rents in a real options model of the firm ‘ journal of financial economics , vol.1,fq.567-590
- Desai, A. M. (2003). The Divergence between Book Income and Tax Income, Tax Policy and the Economy, Volume 17, MIT Press. Retrieved from:<http://www.nber.org/chapters/c11538.pdf> [accessed on June 26, 2016]
- Hanlon, M. Shevlin, T. (2005). Book-Tax Conformity for Corporate Income: An Introduction to the Issues, Tax Policy and the Economy, Volume 19, MIT Press. <http://www.nber.org/chapters/c0166.pdf> [accessed on June 26, 2016],
- Carlon, S., Tran, A., Tran-Nam, B. (2012). How Close Are Taxable Income and Accounting Profit? An Empirical Study of Large Australian companies.:<http://docs.business.auckland.ac.nz/Doc/12-Shirley-Carlon-Alfred-TranBinh-Tran-Nam.pdf> [accessed on June 26, 2016]
- Nielsen ,J.C.(2009).IFRS for small and medium sized companies – a regulators prespective .Danish Commerce and Companies Agency
- E.Vedinaj (2016),, Modelet e dyfishta te raportimit kontabel dhe fiskal
- Miller, (2007) fin 2 above; J.R. Hicks, ‘Maintaining capital intact; a further sugestion’ , *Economica IX* (1942) 174-79 cited in G.Macdonald, ‘*HMRC v William Grant & Sons Distillers Ltd and Small (Inspector of Tax) v Mars UK Ltd*; accountancy practice and the computations of the profit ‘ (2007) British Tax Review366.
- Osmani,R.,Deari,F,2016 : *The Analysis of Accounting and Taxable profit : Evidence from Firms Indexed on MBI10*.International Journal of Social Sciences and Education Research, Vol.2,issue(3),pp.1225-1235, <http://dergipark.gov.tr/ijsser/issue/26512/279041>
- Blake, J., Amat, O., Fortes, H., (1993): “*The Relationship between Tax Regulations and Financial Accounting: a comparison of Germany, Spain and the United Kingdom*”. Economic Working Paper, 46, available at: <http://www.econ.upf.edu/docs/papers/downloads/46.pdf>
- Blake, J., Akerfeldt, K., Fortes, H., Gowthorpe, C., (1997): “*The Relationship between tax and accounting rules – The Swedish Case*”. European Business Review, Vol 97(2): 85-91.

- Fekete Sz., Cuzdriorean D., Sucala L., Matis D. (2009): “*An attempt of measuring the fiscal influence over accounting. Empirical evidence from Romanian listed companies*”. Working paper, available at:
http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1510430.
- Freedman, J., (2008): “Financial and Tax Accounting: Transparency and Truth.” Working papers. No. 2, Oxford University Centre for Business-Taxation.
- Freedman, J. (2004), Aligning Taxable Profits and Accounting Profits : *Accounting Standards, Legislators and Judges, eJournal of Tax Research* vol,2.
- Osmani, R. 2015: *The level of shadow economy , tax evasion and corruption: The empirical evidence of SEE countries, De Gruyter, Seeu Review Volume 11, Issue 2 , pp-7-23, <https://www.degruyter.com/view/j/seeur.2015.11.issue-2/seeur-2015-0025/seeur-2015-0025>*.
- Osmani, R. (2011).’’ Kontabiliteti Menaxherial për Biznes’’. Ditar i Huluntimit të Kontabilitetit Menaxherial. Botimi 2
- Halit, XH. (2008),’’ Analiza e Pasqyrave Financiare’’. Ditar i Pasqyrave financiare. Botimi 2
- Hoogendoorn, M., (1996): “*Accounting and Taxation in Europe – a comparative overview*”. European Accounting Review, Vol 5: 783-794.
<http://www.thefreedictionary.com/report>
- <https://en.wikipedia.org/wiki/IMRAD>
- <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>
- <https://home.kpmg.com/>
- Ligji për tatimin në fitim (FZ-RM.112/2014)
- Ligji për kontabilitet, (FZ-RM, br. 95/2012)
- R. Qurku, F., (2013) Shoqërit Shqiptare perball realitetit të raportimit të dubluar fiskal dhe financiar
- S. Adam (Adam Smith’s Canons of Taxation) , Adam Smith , The nature & Causes of the Wealth of Nations , Book V, Chap 11, Part II “Of Taxes”, paras .1-7
- Financial and Tax statements reports of enterprises in the Struga region (2010-2017) (Central Registry of RM).

