



UNIVERSITETI “ALEKSANDËR MOISIU”, DURRËS
FAKULTETI I BIZNESIT
PROGRAMI I DOKTORATURËS “SHKENCA EKONOMIKE”

... në kërkim të gradës Doktor Shkencash

RAPORTIMI FINANCIAR E TATIMOR NJËSIVE EKONOMIKE
SHQIPTARE
SFIDAT E ADOPTIMIT TË STANDARDEVE KOMBËTARE TË KONTABILITETIT
PËRBALLË TRYSNISË FISKALE

Doktoranti :
Marsida KËNUTI (MORINA)

Udhëhoqi:
Prof. Dr. Jorgji BOLLANO

DURRËS, 2016

© Copyright

I

MARSIDA KËNUTI (MORINA)

**RAPORTIMI FINANCIAR E TATIMOR NJËSIVE
EKONOMIKE SHQIPTARE**

**SFIDAT E ADOPTIMIT TË STANDARDEVE KOMBËTARE TË
KONTABILITETIT PËRBALLË TRYSNISË FISKALE**

Udhëheqësi i Marsida Kënuti vërteton se ky është version i miratuar i disertacionit të mëposhtëm:

**RAPORTIMI FINANCIAR E TATIMOR I NJËSIVE
EKONOMIKE SHQIPTARE
SFIDAT E ADOPTIMIT TË STANDARDEVE
KOMBËTARE TË KONTABILITETIT PËRBALLË
TRYSNISË FISKALE**

Prof. Dr. Jorgji Bollano

Raportimi financiar e tatimor i njësive ekonomike shqiptare

Sfidat e adoptimit të Standardeve Kombëtare të Kontabilitetit përballë trysnisë fiskale

Përgatitur nga Marsida Kënuti Msc

Disertacion i paraqitur në Fakultetin e Biznesit

Universiteti “Aleksandër Moisiu”, Durrës

Në përputhje të plotë

me kërkesat

për Gradën “Doktor”

Universiteti “Aleksandër Moisiu”

Durrës 2016

Anës dhe Emilit

*Jeni drita e shpirtit tim,
Dielli, hëna dhe yjet që më rrethojnë!*

Mirënjohje

Në fund të këtij rrugëtimi, dua t'i kushtoj disa fjalë personave pa të cilët finalizimi i këtij punimi nuk do të ishte i mundur.

Një falenderim i veçantë shkon për udhëheqësin tim, të nderuarin Prof.Dr. Jorgji BOLLANO i cili me qetësinë e këshillat e tij më ka inkujuar të çoj drejt kurorëzimit këtë punë shumëvjeçare.

Do të doja të falenderoja personat të cilët pranuan të jenë pjesë e studimit tim përmes plotësimit të pyetësorit. Pa kontributin e tyre ky punim nuk do të ishte kryer.

Një falenderim tjetër shkon për drejtuesit e Këshillit Kombëtar të Kontabilitetit , të cilët më kanë ndihmuar me informacionet dhe mendimet e tyre.

Një mirënjohje e thellë i shkon familjes sime : prindërve të cilët më rritën me ndjenjën e të studiuarit e të punuarit, dy motrave dhe vëllait të cilët me entuziazmin e tyre më kanë qëndruar gjithnjë pranë. Vlerësoj çdo gjë tek ju, sakrificën, suportin e pakursyer, urtësinë, fjalët e ngrohta.

Së fundmi por jo nga rëndësia, dua të falenderoj bashkëshortin tim Rudin. Këtë rrugëtim e kemi nisur bashkë. Të falenderoj për mbështetjen, mirëkuptimin e dashurinë që ka qenë burim frymëzimi për mua.

Lista e falenderimeve mund të mos jetë kurrë e plotë, por unë besoj se çdonjëri nga ne s'duhet të reshtë së falenderuari atë që në padukshmërinë e tij na qëndron gjithnjë pranë. Të falenderoj Zot për sigurinë që më jep!

DEKLARATË MBI ORIGINALITETIN

Marsida KËNUTI (MORINA)

Deklaroj se kjo tezë përfaqëson punën time origjinale dhe nuk kam përdorur burime të tjera, përveç atyre të shkruajtura nëpërmjet citimeve.

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

Jam e vetëdijshme se në rast të mospërputhjeve, Këshilli i Profesorëve të UAMD-së është i ngarkuar të më revokojë gradën “Doktor”, që më është dhënë mbi bazën e kësaj teze, në përputhje me “Rregulloren e programeve të studimit të ciklit të tretë (Doktoratë) të UAMD-së, neni 33, miratuar prej Senatit Akademik të UAMD-së me Vendimin nr. , datë _____

Durrës, më _____

Firma

Përmbledhje

Shqipëria me ndryshimet e kryera ka berë një hap përpara në rritjen e cilësisë së raportimit financiar. Gjithsesi studimi i marrëdhënies midis raportimit financiar dhe raportimit tatimor mbetet gjithnjë një temë sfiduese. Duket sikur marrëdhënia midis tyre lëviz nga teoria në praktikë dhe nga praktika në perceptim. A po ndikon Raportimi tatimor mbi raportimin financiar? A mundemi ta matim këtë ndikim? Nëse po, sa është niveli i këtij ndikimi?

Punimi jep një pamje të përgjithshme:

- ✎ të gjendjes aktuale të zhvillimit dhe zbatimit të standardeve kombëtare të kontabilitetit në Shqipëri.
- ✎ evidenton lidhjen që kanë patur gjatë kësaj periudhe tranzicioni, SKK me legjislacionin tatimor.
- ✓ studion nëse ata bashkërendohen apo jo në kuadrin e raportimit,
- ✓ evidenton divergjencat që hasin njësitë ekonomike kur ata raportojnë për efekte tatimore,
- ✓ evidenton faktorët që influencojnë në cilësinë e raportimit, në transparencën e pasqyrave financiare dhe përzgjedhjen e politikave kontabël,
- ✎ Mat shkallën e ndikimit të Raportimit tatimor mbi atë Financiar

Kemi përdorur një metodologji të kërkimit miks duke ndërthurur nga njëra anë analizat krahasuese midis dy formave të raportimit me analizat përshkruese të perceptimeve të profesionistëve, dhe nga ana tjetër përmes analizës sasimore kemi matur shkallën e ndikimit të raportimit tatimor mbi atë financiar.

Pyetësori u përdor si mjet për mbledhjen e të dhënave primare ndërkohë burimet sekondare të përdorura përbëhen nga tekste, artikuj të shumtë shkencorë, raporte të institucioneve të ndryshme.

Përmes analizave të hollësishme u munduam të masnim perceptimet e profesionistëve mbi çështjet e raportimit, ndërkohë analiza e regresionit na konfirmoi që masa e ndikimit të RT mbi atë RF është rreth 16%.

Sa konkluduar më lart, na orientojnë drejt dhënies përgjigje të pyetjes kryesore të kërkimit. Pavarësisht papajtueshmërive midis RT dhe RF, ndikimit të ndërsjelltë të pashmangshëm të rregullave tatimore mbi ato kontabël, njësitë ekonomike shqiptare hartojnë pasqyra financiare të besueshme dhe transparente, duke dhënë me besnikëri gjendjen reale financiare të tyre.

Fjalë kyç : raporti financiar, raportimi tatimor, standardet kombëtare të kontabilitetit

Jel code : M40, M41

Abstract

Albania with the changes made, has taken a step forward in improving the quality of financial reporting. However the study of the relationship between financial reporting and tax reporting remain a challenging subject. It seems as if the relationship between their moving from theory to practice and practice in perception. Does tax reporting affecting financial reporting? Can we measure this impact? If yes, what is the extent of this influence?

The paper gives an overview:

- the current state of development and implementation of national accounting standards in Albania.
- highlights the connection they have had during this transition period SKK with tax legislation.
- examines whether or not they are coordinated within the framework of reporting,
- highlights the differences faced by entities when they report for tax purposes,
- identifies the factors that influence the quality of reporting on the transparency of financial statements and accounting policy choices,
- Measures the degree of impact of the tax on the Financial Reporting

We used a mix of research methodology by combining by one side comparative tests between the two forms of reporting with descriptive analysis of the perceptions of professionals, and in other side we use quantitative analysis (regression model) to measure the impact of the tax on financial reporting.

The questionnaire was used as a tool for collecting primary data used while secondary sources consist of texts, many scientific articles, reports of various institutions.

Through the detailed analysis we measure perceptions of professionals on matters of reporting, while regression analysis confirmed us that the impact of RT on that RF is about 16%.

As concluded above, orient us towards providing answers to key research question. Despite incompatibilities between RT and RF, the inevitable impact of the fiscal policy mutual accounting, ***entities develop reliable and transparent financial statements, giving faithfully to their real financial situation.***

Key words : financial reporting, tax reporting, national accounting standards, relationship

Jel Code : M41, M40

Përmbajtja :	
MIRËNJOHJE	VI
LISTA E SHKURTIMEVE	XII
LISTA E TABELAVE	XII
LISTA E FIGURAVE	XIII
KAPITULLI 1	15
1. HYRJE : PREZANTIMI I PROBLEMIT DHE OBJEKTIVAT E PËRGJITHSHME	15
1.1. MOTIVIMI , RËNDËSIA DHE QËLLIMI I KËRKIMIT TË KRYER.....	15
<i>Motivimi</i>	<i>15</i>
<i>Rëndësia e studimit</i>	<i>16</i>
<i>Qëllimi</i>	<i>17</i>
1.2. PYETJET KËRKIMORE TË PUNIMIT	17
1.3. METODOLOGJIA E PËRDORUR	18
1.4. BURIMI I TË DHËNAVE DHE MBLEDHJA E TYRE.....	19
1.5. ANALIZA E TË DHËNAVE	19
1.6. STRUKTURIMI I PUNIMIT	20
KAPITULLI II	21
2. RISHIKIMI I LITERATURËS MBI RAPORTIMIN FINANCIAR E RAPORTIMIN TATIMOR	21
2.1. KONTABILITETI DHE TAKSIMI SI DY FUSHA NË NJË SPEKTËR TË NDARË.....	21
<i>Kontabiliteti dhe taksimi.....</i>	<i>21</i>
2.1.1. <i>Qëllimi i kontabilitetit dhe taksimit</i>	<i>22</i>
2.1.2. <i>Përcaktimi i koncepteve ekonomike</i>	<i>23</i>
2.1.3. <i>Evolucioni i kontabilitetit dhe tatimeve</i>	<i>26</i>
2.1.4. <i>Procesi i harmonizimit të Kontabilitetit</i>	<i>27</i>
2.1.4. <i>Efikasiteti ekonomik</i>	<i>27</i>
2.2. DINAMIKA MIDIS SISTEMEVE KONTABËL DHE SISTEME TATIMORE NË NIVELIN E REALITETIT EKONOMIK NDËRKOMBËTAR	28
2.2.1. <i>Sistemet e kontabilitetit</i>	<i>28</i>
2.2.2. <i>Sistemet tatimorë.....</i>	<i>34</i>
2.3. LIDHJA MIDIS RAPORTIMIT FIANCJAR DHE RAPORTIMIT TATIMOR NËN SPEKTRIN E DINAMIZMIT, DIVERSITETIT , FAKTORËVE INFLUENCUES DHE PAVARËSIS SË DËSHIRUAR.....	36
2.3.1. <i>Marrëdhënia midis Raportimit financiar dhe atij tatimor nën spektrin e dinamizmit ...</i>	<i>36</i>
2.3.2. <i>Lidhja kundrejt pavarësisë – zvogëlimi i marrëdhënies midis kontabilitetit dhe tatimeve</i>	<i>41</i>
2.3.3. <i>Lidhja midis Raportimit Tatimor dhe atij Financiar nën ndikimin e Rregullimeve Ndërkombëtare të BE-së.....</i>	<i>43</i>
2.3.4. <i>Raportimi Financiar e Tatimor nën këndvështrimin e faktorëve të influencës.....</i>	<i>45</i>
2.3.5. <i>Tatim-Kontabiliteti : varësia kundrejt pavarësisë.....</i>	<i>46</i>
KAPITULLI III	51
3. RAPORTIMI FINANCIAR E LEGJISLACIONI TATIMOR NË VENDIN TONË.....	51
3.1. HISTORIK NË FUSHËN E RREGULLIMEVE KONTABËL	51
3.2. SHQIPËRIA DHE MARRËVESHJA E STABILIZIM ASOCIMIT ME BASHKIMIN EUROPIAN	54
3.3. SKK-TË E PËRMIRËSUARA SIPAS SNRF PËR NVM DHE DIREKTIVAVE EUROPIANE.....	54
3.4. DIREKTIVA 34/2013/EU	58

3.5. PËRBALLJA MIDIS RAPORTIMIT FINANCIAR DHE RAPORTIMIT TATIMOR NËN KUADRIN E FAKTORËVE TË INFLUENCËS	62
3.5.1. Rivlerësimi i asetëve	63
3.5.2. Zhvlerësimi i Asetëve Fikse	63
3.5.3. Klasifikimi i qirasë	64
3.5.4. Kostot e nisjes dhe zhvillimit	65
3.5.5. Zhvlerësimi i aktiveve jomateriale	65
3.5.6. Kontrata afatgjata	66
3.5.7. Vlerësimi i inventarëve, matja fillestare dhe rivlerësimi i mëpasshëm	66
3.5.8. Ndryshimet e Politikave Kontabël	67
3.5.9. Diferencat nga kurset e këmbimit	67
3.5.10. Gjobat dhe Shpenzimet e promocionit	67
3.5.11. Ngjarjet pas mbylljes së periudhës raportuese	68
3.5.12. Grandet dhe Donacionet	68
3.5.13. Rezervat ligjore	68
3.5.14. Kapitalizimi i interesave	68
3.5.15. Rezultati nga shitja e elementeve të kapitalit	69
3.5.16. Provizionet	69
3.5.17. Pensionet dhe përfitimet pas daljes në pension	70
KAPITULLI IV	71
4. METODOLOGJIA E PËRDORUR, ANALIZA E TË DHËNAVE DHE PËRSHKRIMI I GJETJEVE	71
4.1. METODOLOGJIA E PËRDORUR	71
4.1.1. Përzgjedhja e metodologjisë së punimit	71
4.1.2. Burimi i të dhënave dhe mbledhja e tyre	73
4.1.3. ÇËSHTJET E ETIKËS SË KËRKIMIT	75
4.1.4. Pyetjet kërkimore dhe Hipotezat e ngritura, Modelet e përdorura për vërtetimin e tyre dhe testet e kryera për vlefshmërinë e rezultateve	76
4.1.5. NUMRI I VËZHGIMEVE, I VARIABLAVE DHE I FAKTORËVE	82
4.2. ANALIZA E TË DHËNAVE DHE PËRSHKRIMI I GJETJEVE	83
Shpërndarja e pyetësorëve	83
Karakteristikat e popullatës	83
4.2.1. Analiza deskriptive e ndryshoreve	85
KAPITULLI V	136
5. PËRFUNDIME DHE REKOMANDIME	136
5.1. PËRFUNDIMET E STUDIMIT	136
5.2. REKOMANDIME	138
5.3. KUFIZIMET E PUNIMIT DHE MUNDËSI PËR KËRKIME TË MËTEJSHME	139
BIBLIOGRAFIA	141
ANEKS	147
TABELAT E FREKUENCAVE	147

Lista e shkurtimeve

RF	Raportim Financiar
RT	Raportim tatimor
SKK	Standardet Kombëtare të Kontabilitetit
BSNK	Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit
SNK	Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit
OECD	Organizata për Bashkëpunim dhe Zhvillim Ekonomik
BE	Bashkimi European
SNRF	Standarde Ndërkombëtare të Raportimit Financiar
NVM	Njësitë e Vogla e të Mesme
KKK	Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit
KMO	Treguesi Kaiser-Meyer-Olkin
FPT	Fitimi para tatimit
FN	Fitimi Neto
ΔTF	Ndryshimi i tatimit mbi fitimin

Lista e tabelave

Tabela 2-1 : Qasje të ndryshme dhe qëllime të ndryshme	26
Tabela 2-2: Diferencat midis sistemit Anglo-Sakson dhe atij European të kontabilitetit	29
Tabela 3-1: Kufijtë për Përcaktimin e Klasifikimit të Njësive	58
Tabela 3-2 Krahاسimi midis SKK5 dhe Legjislacionit fiskal për çështje të aktiveve fikse	63
Tabela 3-3:Tabela krahasuese për trajtimin e inventarëve sipas dy raportimeve.....	66
Tabela 3-4: Tabela krahasuese për trajtimin të Gjobjave dhe Shpenzimeve për promocion sipas dy raportimeve	68
Tabela 3-5 : Tabela krahasuese për trajtimin e provizioneve prej dy tipeve të raportimeve.	69
Tabela 4-1: KMO dhe Testi Bartlett.....	96
Tabela 4-2 Matrica e Rrotulluar e Komponentëve ^a	97
Tabela 4-3 Komponentët e dalë nga analiza e komponentëve kryesorë.....	99
Tabela 4-5 : Tabela e klasifikimit përpara përdorimit të modelit	115

Lista e figurave

Figura 2-1 Korniza konceptuale në lidhje me pikëpamjet më të rëndësishme në hendekun konceptual midis fitimit ekonomik, fitimit kontabël dhe fitimit tatimor.....	24
Figura 2-2: Piramida e të ardhurave	25
Figura 2-4 : Përzgjedhja e politikave kontabël për NVM-të në Bullgari	34
Figura 2-5 Rastet e marrëdhënieve midis raportimit financiar dhe raportimit për efekt tatimor	38
Figura 2-6 : Piramida e madhësisë së njësive ekonomike nga perspektiva e marrëdhënieve midis tatimeve dhe kontabilitetit.....	41
Figura 2-7: Paraqitje skematike e ndikimit të mjedisit ekonomik European ne marrëdhënien midis RT dhe RF.	43
Figura 2-8: Faktorët e influencës në marrëdhënien midis Kontabilitetit dhe Tatimeve.....	46
Figura 4-1 : Linja e përlogaritjes së fitimeve	119

Lista e Grafikëve :

Grafiku 6-1: Shpërndarja sipas qyteteve.....	83
Grafiku 6-2 : Shpërndarja midis meshkujve dhe femrave sipas eksperiencës në punë.....	84
Grafiku 6-3: Shpërndarja e të antarësuarve nëpër shoqata, sipas profesioneve përkatëse .	85
Grafiku 6-4 : Paraqitja e shpeshtësisë së trajnimeve të kryera për standardet dhe për ndryshimet ligjore	87
Grafiku 6-5 : Niveli i përdorimit të SKK-ve (Burimi Autori).....	88
Grafiku 6-6 : Perceptime rreth efikasitetit të SKK-ve të përmirësuara	88
Grafiku 6-7 : Shkalla e përdorimit të SKK të përmirësuara	89
Grafiku 6-8 : Vështirësi gjatë zbatimit të SKK-ve specifike	90
Grafiku 6-9 : shpërndarja e njësive sipas nr të të punësuarve.....	92
Grafiku 6-10 : Shpërndarja e njësive ku profesionistët ofrojnë shërbimet e tyre	92
Grafiku 6-11 : Shkalla e përdorimit të rregullave për përlogaritjen e amortizimit sipas madhësisë së njësive.....	93
Grafiku 6-12 : Niveli i njohjes dhe provizionimit.....	93
Grafiku 6-13: Provizionet e përdorura më shpesh	93
Grafiku 6-14 : shpeshtësia e kryerjes së rivlerësimeve të aseteve fikse.....	93
Grafiku 6-15 : Rivlerësimet e aseteve sipas madhësisë së subjektit.....	93
Grafiku 6-16 : Shpeshtësia e përdorimit të rregullave kontabël kundrejt atyre tatimore sipas madhësisë së njësive	94
Aneks 1 : Klasifikimi sipas metodikës së Lamb për çështje të veçanta kontabël	147
Aneks 2: Shpeshtësia sipas profesioneve	147
Aneks 3: A e njihni paketen me SKK e përmirësuara	147
Aneks 4 : Shpeshtësia e trainimeve mbi SKK/SNK.....	148
Aneks 5: Kohëzgjatja e trajnimit për SKK dhe SNK.....	148
Aneks 6 :Shpeshtësia e trajnimeve ligjore	148

Aneks 7 : Perceptime rreth efikasitetit të SKK-ve të përmirësuara	148
Aneks 8 : Shkalla e zbatimit të SKK9, SKK10,SKK13, SKK14	149
Aneks 9 : hasja e vështirësive gjatë zbatimit të SKK8, SKK11, SKK12.....	149
Aneks 10: A i njihni kushtet për klasifikimin e një të arkëtueshmeje si Borxh i Keq?	149
Aneks 11 : A keni përdorur aktivet dhe detyrimet e shtyra gjatë hartimit të PF?	149
Aneks 12 Sa është vlera shpenzime për interesa, shpenzime për gjoba që njihni në PF”? .	150
Aneks 13 : Cili është seti i parimeve dhe rregullave ndaj të cilit jeni më të kujdesshëm dhe të mirëinformuar pra cila është kultura e raportimit financiar brenda njësisë ekonomike	150
Aneks 14: A mendoni se paketa e plotë me 15 standarde të përmirësuara është e përshtatshme për të dhënë një pamje të sigurtë dhe të besueshme aktivitetit tuaj?	150
Aneks 15 Sa dakort me shprehjen “Njësitë ekonomike shqiptare hartojnë pasqyra financiare që japin një pamje të sigurtë e të besueshme të situatës së tyre financiare edhe pse papajtueshmëritë midis raportimit kontabël dhe atij tatimor janë të shumta “	150
Aneks 16 Per raportimin tatimor mendoni se duhet të ndërtohen 1 set pasqyrash apo dy sete pasqyrash?	151
Aneks 17 : Rregullat kontabël dhe ato fiskale janë të ndryshme dhe të pavaruara njëra nga tjetra.....	151
Aneks 18: Rregullat kontabël dhe ato fiskale janë të njëjta.....	151
Aneks 19 : Të zbatohen rregullat kontabël në mënyrë që të merret informacioni i duhur dhe për fiskun (Dominim i rregullave kontabël)	151
Aneks 20: Të zbatohen rregullat fiskale dhe të merret dhe informacion kontabël (Dominim i rregullave fiskale)	152
Aneks 21: Rregullat kontabël dhe ato fiskale janë të ndryshme dhe të pavaruara njëra nga tjetra.....	152
Aneks 22: Rregullat kontabël dhe ato fiskale janë të njëjta.....	152
Aneks 23: Të zbatohen rregullat kontabël në mënyrë që të merret informacioni i duhur dhe për fiskun (Dominim i rregullave kontabël)	153
Aneks 24: Të zbatohen rregullat fiskale dhe të merret dhe informacion kontabël (Dominim i rregullave fiskale)	153
Aneks 25: Tabela e kryqëzuar midis gjinisë dhe profesionit	153
Aneks 26: Tabela e kryqëzuar midis eksperiencës në punë dhe pjesëmarrjes nëpër shoqata	154
Aneks 27: Tabela e kryqëzuar midis Eksperiencës dhe Shpeshtesisë e trajnimeve për SKK dhe/ose SNK.....	155
Aneks 28: Tabela e kryqëzuar midis eksperiencës në punë dhe shpeshtësisë e trajnimeve ligjore.....	156
Aneks 29: Tabela e kryqëzuar midis eksperiencës dhe nivelit të njohjes së SKK të përmirësuara.....	157
Aneks 30 : Tabela e kryqëzuar midis nivelit të eksperiencës dhe Setit të parimeve ndaj të cilave profesionistët janë më të mirëinformuar	158
Aneks 31 : Matrica e të përbashkëtave.....	159
Aneks 32 : përmbledhje e analizës statistikore të modelit ekonometrik.....	159

KAPITULLI 1

1. HYRJJE : Prezantimi i problemit dhe objektivat e përgjithshme

"Asnjë sistem i kontabilitetit nuk është shumë i mirë, të gjithë janë të ndryshueshëm pafundësisht. Ata që kanë guxim, humor dhe energji për të marrë, për të ndërtuar dhe operuar me një sistem të kontabilitetit, kanë vetëm një shans: të zgjedhin më të mirin dhe të mos lejojnë që të ndryshojë shumë shpesh»

Ristea 2010

1.1. Motivimi , Rëndësia dhe Qëllimi i kërkimit të kryer

Motivimi

Raportimi Financiar e tatimor në Shqipëri ka pasur një evolucion thelbësor, veçanërisht pas vitit 1990 dhe më pas me aspiratën për t'u bërë pjesë e Bashkimit Europian. Në hartimin e këtij punimi jam munduar që përmes një qasjeje shkencore të nxjerr në pah nga njëra anë zhvillimet e këtyre dy formave të raportimit e nga ana tjetër të studioj marrëdhënien midis tyre duke arritur të pozicionoj këtë marrëdhënie në një nga format që aktualisht njihet në literaturën botërore.

Marrëdhënia raportim kontabël – raportim tatimor është një marrëdhënie e shumë diskutuar dhe interpretuar nga këndvështrime apo interesa të caktuara; shpesh ajo mbetet burim i debatit mes konvergjencës ose divergjencës, pajtueshmërisë apo papajtueshmërisë, simetrisë ose asimetrisë, me raportet neutrale ose të integruara që rezultojnë nga kryqëzimin e kërkesave për cilësinë së produktit të kontabilitetit me ndikim fiskal.

Duke u nisur nga fakti se trajtimi i veçantë i çështjeve tatimore dhe të kontabilitetit shpesh bien ndesh me kërkesat e praktikës, besojmë se hulumtimi është i nevojshëm dhe i përshtatshëm për të përfshirë një qasje shkencore të fokusuar midis dy fusha (atë kontabël dhe atë tatimore).

Përgjigjia pozitive për pyetjen: A mundet ky studim të jetë i rëndësishëm?; na motivoi në përpjekjen për përfundimin e qasjes sonë, pavarësisht vështirësive të natyrshme. Një qasje shkencore e cila synon marrëdhëniet midis kontabilitetit dhe tatimeve duhet të bazohet në përshkrimin e kontekstit në të cilin ajo vepron dhe në elementet që karakterizojnë dy shkencat veçanta, sa të lidhura aq dhe të pavarura.

Një motivim i rëndësishëm në përzgjedhjen kësaj teme kërkimore ka qenë pikërisht marrëdhënia midis kontabilitetit dhe tatimeve, dy mënyra raportimi që saç duken të ndryshme kanë dhe ngjashmëri midis tyre. Dinamika e ndryshimit të rregullave kontabël, ligjeve tatimore, mjedisit ekonomik - social ishin argumenta kryesorë që na çuan drejt përzgjedhjes së temës.

Studimi i marrëdhënies midis raportimit financiar dhe raportimit tatimor ka qenë gjithnjë një temë sfiduese. Duket sikur marrëdhënia midis tyre lëviz nga teoria në praktikë dhe nga praktika në perceptim. A po ndikon Raportimi tatimor mbi raportimin financiar? Nëse po, sa është niveli i këtij ndikimi? A mundemi ta matim këtë ndikim?

Besojmë që tema e këtij punimi është dhe do të mbetet aktuale, duke pasur parasysh faktin që këto dy fusha studimi kanë një marrëdhënie gjithnjë e në evoluim, që varion nga lidhja e fortë drejt pavarësisë në një raport të vazhdueshëm përmirësimi. Kjo është një temë e "me gjelbërim të përjetshëm" (cituar nga Pop I .) , sepse tatimet kanë pasur dhe gjithnjë do të kenë ndikim në mjedisin social–ekonomik. Ndikimi mbi legjislacionin kontabël bëhet gjithnjë e më ndjeshëm sa më të shpeshta të manifestohen ndryshimet në sistemin tatimor, përgjigje kjo dhe ndaj krizës financiare dhe ekonomike që bëhet gjithnjë e më e ndjeshme.

Nga ana tjetër zhvillimet më të shpejta në fushën e kontabilitetit do të pasohen nga ndryshime në ligjet tatimore, me qëllim të adresimit të nevojave të shtetit dhe të pagesës së taksave.

Gjatë gjithë përmbajtjes së tij, punimi ndjek në rrjedhë logjike të evoluimit të kësaj marrëdhënieje simbiotike.

Rëndësia e studimit

Në qoftë se deri në vitin 2008 mund të themi se Shqipëria kishte një sistem të kontabilitetit për të siguruar informacion kryesisht për qëllime tatimore, pas këtij viti, sigurisht ka një shkëputje të fortë të kontabilitetit nga tatimet. Kjo shkëputje e kontabilitetit nga tatimet është bërë me aplikimin e Standardeve Kombëtare të Kontabilitetit. Duhet theksuar gjithashtu, që legjislacioni kontabël gjithnjë e më shumë po përafrohet me atë europian (veçanërisht me Direktivat Europiane të Kontabilitetit) , për të përmbushur objektivin e vendit tonë për t'u bërë pjesë e BE-së. Informacioni i dhënë nga kontabiliteti shërben jo vetëm për qëllime tatimore por informatat relevante të dhëna prej tij i shërbejnë vendimmarrjes së investitorëve dhe grupeve të tjera të interesit midis të cilëve mund të përmendim huadhënësit dhe kreditorët.

Për realizimin e hulumtimit kemi përdorur një material të gjerë dokumentash, duke përfshirë jo vetëm zhvillimet kombëtare legjislative por dhe direktivat, rregulloret, rekomandimet, standardet ndërkombëtare të raportimit financiar e punime të ndryshme nga specialistë të fushës.. Gjithashtu, hulumtimi është bazuar në rezultatet e studimeve dhe vlerësimeve të përfituara nga raporte të organizma profesionale europianë të kontabilitetit.

Përmirësimet e legjislacionit kontabël, synojnë edhe futjen e dispozitave në lidhje me përgjegjësinë e personave që përgatisin dhe publikojnë pasqyrat financiare. Përgjegjësia për zbatimin konsekuent të politikave kontabël të zhvilluara sipas rregulloreve të kontabilitetit dhe për të paraqitur një pamje të drejtë e të vërtetë të pasqyrave financiare qëndron jo vetëm tek manaxhimi i çdo subjekti por edhe tek ekspertët kontabël dhe audituesit e këtyre pasqyrave financiare.

Cilësia e raportimit është shumë e rëndësishme , sidomos për të eliminuar fshehjet e të dhënave. Sa i përket legjislacionit fiskal në Shqipëri, për shkak të pranisë të rëndësishme të investitorëve të huaj dhe aderimit për në BE, ndihet një harmonizim me vendet e tjera të BE-

së. Pra mund të themi që si legjislacioni kontabël dhe ai fiskal janë në evoluim e sipër me praktikat europiane duke rezultuar në një aspekt me pasoja pozitive në marrëdhëniet midis kontabilitetit dhe tatimeve.

Harmonizimi i ligjeve tatimore dhe të kontabilitetit me Acquis është gjithashtu çështje e debateve të shpeshta për këto dy fusha (të kontabilitetit dhe tatimore).

Gjithashtu nevoja për të siguruar karakteristikat cilësore të informacionit në pasqyrat financiare dhe dokumentet sintezë të kontabilitetit, si një bazë të vendimeve të menaxhimit për njësitë ekonomike, përfaqësojnë një qasje interesante shkencore të bazuara në studime të shumta ndërdisiplinore.

Qëllimi

Kufijtë ndarës midis kontabilitetit dhe tatimeve nuk mund të vendosen për shkak se këto janë dy fusha kërkimore jashtëzakonisht të mëdha. Ne në këtë punim do të mundohemi të studiojmë pikërisht atë pjesë të raportimit ku këto dy dimensione ndërthuren për të plotësuar dhe /ose kundërshtuar njëri-tjetrin.

Punimi synon të japë një pamje të përgjithshme:

- ✗ të gjendjes aktuale të zhvillimit dhe zbatimit të standardeve kombëtare të kontabilitetit në Shqipëri. Duke u nisur që nga faktorët të cilët kërkuar implementimin e tyre e deri tek lehtësitë apo pengesat që u hasën gjatë këtij rrugëtimi për të na drejtuar në përmirësimin e tyre në 2015.
- ✗ Të evidentojë lidhjen që kanë patur gjatë kësaj periudhe tranzicioni, SKK me legjislacionin tatimor.
- ✓ Të studiojë nëse ata bashkërendohen apo jo në kuadrin e raportimit,
- ✓ Të evidentojë divergjencat që hasin njësitë ekonomike kur ata raportojnë për efekte tatimore,
- ✓ Të evidentojë faktorët që influencojnë në cilësinë e raportimit, në transparencën e pasqyrave financiare dhe përzgjedhjen e politikave kontabël,
- ✗ Të masim shkallën e ndikimit të Raportimit tatimor mbi atë Financiar
- ✗ Në fund të studimit , synohet të arrihen disa rekomandime efektive për mënyrën sesi institucionet të bashkërendojnë veprimtarinë e tyre, në mënyrë që të ndihmojnë njësitë ekonomike të operojnë në një mjedis më të qetë fiskal dhe të minimizohen papajtueshmëritë mes legjislacionit tatimor dhe SKK-ve.

1.2. Pyetjet kërkimore të punimit

Objektiv kryesor i këtij punimi është t'i jepen përgjigje pyetjeve kërkimore si mëposhtë :

A mundet që ndikimi i rregullave tatimore të jetë aq i lartë sa të çënojnë parimin e paraqitjes së drejtë e të sinqertë të pasqyrave financiare?

Analizën do ta bëjmë në disa aspekte , ndaj gjatë punimit do t'i përgjigjemi nënpyetjeve të mëposhtme :

- *A ishte një vlerë e shtuar për raportimin financiar ndryshimi i paketës së SKK-ve ?*
- *Cilët janë faktorët që ndikojnë në cilësinë e raportimit , paraqitjen me transparencë të situatës ekonomike të një njësie?*

- Në cilin nga rastet e Lamb at a.l mund ta klasifikojmë vendin tonë?
- A mund ta masim ndikimin e raportimit tatimor? Sa është niveli i këtij ndikimi?

Me synim dhënien e përgjigjeve objektive kemi alternuar analizat cilësore me ato statistikore.

Nga njëra anë jemi përpjekur të kryejmë një analizë të thellë interpretuese mbi çështjet të papajtueshmërisë midis këtyre dy formave të raportimit duke e plotësuar analizën dhe analizën përshkruese të perceptimeve të specialistëve dhe nga ana tjetër përmes analizës statistikore të regresionit jemi munduar të masim direkt këtë efekt.

Hipotezat :

Tre hipoteza janë testuar si vijon:

H1. Transparenca dhe besueshmëria e Pasqyrave Financiare Shqiptare preket më së shumti nga ndikimi fiskal

Kjo hipotezë nuk është mbështetur, pasi komponenti “ Impakt fiskal” na rezultoi i dyti në listën e komponentëve të analizuar përmes analizave statistikore duke pasuar komponentin e parë “Paraqitja me besueshmëri”.

H2: Vendimet e kontabilitetit (vendimet e marra nga kontabilistët në praktikën e tyre) janë më të ndikuar nga konsiderata e taksave, se e kontabilitetit.

Edhe pse rëndomti pranojmë që fisku ka një influencë të madhe mbi vendimet e kontabiliteti dhe transparencën e pasqyrave financiare, përmes Analizës së komponentëve Kryesorë arritëm në rezultatin që fisku dhe pse ekzistent është faktori i dytë që ndikon në cilësinë e raportimit.

H3: Ndikimi i tatimit mbi kontabilitetin është në përpjesëtim me madhësinë e njësive ekonomike. Kjo hipotezë është mbështetur. Për më tepër, impakti fiskal ka një veprim të kundërt me kontabilitetin. Në faktorët ku ndikimi fiskal ulet sëbashku me madhësinë e njësive, ndikimi i kontabilitetit rritet, dhe anasjelltas në rastet ku ndikimi tatimor rritet ndikimi i kontabiliteti bie.

1.3. Metodologjia e përdorur

Hulumtimi i kryer përmes këtij studimi vë theksin në marrëdhënien e ndërsjellë midis dy formave të raportimit por gjithashtu interpreton papajtueshmëritë duke përdorur ndonjëherë dhe tone kritike. Kufijtë ndarës midis kontabilitetit dhe tatimeve nuk mund të vendosen për shkak se këto janë dy fusha kërkimore jashtëzakonisht të mëdha.

Mund ta përcaktojmë si një **metodë të kërkimit miks** . Janë përdorur dhe metoda cilësore dhe ato sasiore. Nga njëra anë kemi studiuar perceptimet e profesionistëve mbi cilësinë e raportimeve, kemi kryer gjithashtu një analizë teorike në krahasimin midis rregullave kontabël dhe ligjeve fiskale (hulumtimi cilësor) dhe nga ana tjetër do mundohemi të evidentojmë shkallën e ndikimit të raportimit tatimor mbi atë financiar (hulumtimi sasior). Hulumtimi cilësor është një prioritet, duke e bërë përdorimin e metodës krahasuese të rëndësishme në prezantimin e informacionit të studiuar. Motivimi për të bërë kërkim cilësor, në kundërshtim me kërkimin sasior, vjen nga vëzhgimet që realizohen. Metodatat e kërkimit

cilësor janë dizenuar për të ndihmuar kërkuesit të kuptojnë njerëzit dhe kontekstin kulturor e social në të cilin ata jetojnë. Kaplan dhe Maxwell (1994) argumentojnë se qëllimi i kuptimit të fenomenit nga pikëvështrimi i pjesëmarrësve dhe konteksti i tij i veçantë social dhe institucional humbet kur të dhënat cilësore përkthehen në shifra¹. Gjithsesi nuk mund të mbeteshim vetëm në nivelin e kërkimit cilësor ndaj kemi ndërthurur dhe metodat sasiore për të matur nivelin e ndikimit të RT mbi RF.

Hulumtimin mund ta përcaktojmë si pozitivist, por studimi ka gjithashtu thekse interpretuese. Jemi përpjekur të përshkruajmë, klasifikojmë, interpretojmë dhe parashikojmë mbi intensitetin e marrëdhënies mes raportimeve.

1.4. Burimi i të dhënave dhe mbledhja e tyre

Kërkimin e kemi bazuar në mbledhjen e të dhënave parësore dhe dytësore.

Fillimisht e nisëm hulumtimin me mbledhjen e të dhënave dytësore me qëllim njohjen e problemit, karakteristikat dhe dimensionet e tij në realitetin shqiptar. Literatura e shqyrtuar përbëhet nga materiale të shumta narrative, kritike, interpretuese apo dhe kuadrit rregullator në fushën e raportimeve.

Metoda e përzgjedhur për mbledhjen e të dhënave parësore ka qenë një miks midis anketave dhe mbledhjes së të dhënave sasiore nga Qendra Kombëtare e Regjistrimit . Si formë e anketimit u përdorën **pyetësorët**.

Të dhënat e pyetësorëve u analizuan duke përdorur disa metoda statistikore në mënyrë që të arrihej rezultati i dëshiruar i vërtetimit të hipotezave të ngritura dhe shpjegimit të lidhjeve që do të ekzistonin midis faktorëve të studiuar të cilët ndikojnë në cilësinë e raportimit. Përdorëm gjatë analizës Modelin e Regresionit të Shumëfishtë Logjistik Binar, Analizën e Komponentëve Kryesorë dhe Regresionin e Thjeshtë Linear .

1.5. Analiza e të dhënave

Përpara se të realizohej mbledhja e të dhënave u përcaktuan analizat statistikore. Pyetjet kërkimore të ngritura dhe dizenjimi i pyetësorëve përcaktoi shkallën e matjes së variablave dhe rrjedhimisht kushtet për zgjedhjen e testeve statistikore të përdorura. Këto përzgjedhje u bënë në koherencë edhe me literaturën.

Statistikat e përdorura përfshijnë fillimisht analizën përshkruese të të dhënave dhe frekuencat për të bërë të mundur njohjen e të dhënave dhe karakteristikat e tyre.

U përdor Testi t , analiza e variancës one way ANOVA dhe Hi katror për të testuar nëse kishte diferenca statistikisht të rëndësishme midis grupeve dhe karakteristikeve demografike të ndryshme të profesionistëve dhe perceptimeve të tyre.

Analiza faktoriale u përdor për të eksploruar variabilitetin e faktorëve të korreluar midis tyre me qëllim evidentimin e një numri më të vogël faktorësh apo dimensionesh se ndryshoret e marra në studim. Kjo analizë është përdorur për të kontrolluar faktorët ndikues në

¹ Kaplan B. & Maxwell (1994) Qualitative research methods for Evaluating computer Information Systems

transparencën e pasqyrave financiare si dhe faktorëve ndikues në përzgjedhjen e politikave kontabël nga kontabilistët e këtyre firmave.

U kontrollua gjithashtu nëse kishte diferenca në vlerat e faktorëve të transparencës së pasqyrave financiare si edhe në faktorët ndikues të politikave sipas karakteristikave demografike të zgjedhjes.

Analiza e regresionit logjistik binar u përdor për të matur shkallën e ndikimit të karakteristikave demografike të të pyeturve mbi perceptimin që ata kanë mbi besueshmërinë e PF.

Analiza e regresionit OLS u përdor për të testuar modelin e impaktit të legjislacionit fiskal në raportin e shitjeve ndaj aktiveve të kompanive.

1.6. Strukturimi i punimit

Punimi është i konceptuar në 5 kapituj

Kapitulli i parë është konceptuar si hyrje e temës. Në të janë parashtruar arsyet për zgjedhjen e temës, objektivat që duam të arrijmë, pyetjet kërkimore dhe hipotezat e ngritura. Në formë të përmbledhur paraqitet dhe struktura e përgjithshme e punimit.

Kapitulli i dytë i kushtohet rishikimit të literaturës mbi çështjet e raportimit. Fillimisht do të vendosim përballë njëri –tjetrit kontabilitetin dhe taksimin si dy fusha në një spektër të ndarë, më pas të analizojmë sistemet e kontabilitetit kundrejt sistemeve të taksave në nivel legjislativ ndërkombëtar dhe sëfundmi kemi analizuar lidhjen midis raportimit financiar dhe raportimit tatimor nën spektrin e dinamizmit, diversitetit, faktorëve influencues dhe pavarësis së dëshiruar.

Në kapitullin e tretë kemi trajtuar çështjet e raportimeve dhe legjislacionit tatimor në vendin tonë. Kemi bërë një analizë të shkurtër të risive paketës së re të Standarteve Kombëtare të Kontabilitetit të përmirësuar, legjislacionit kontabël dhe atij tatimor dhe i kemi kushtuar një rëndësi të veçantë *analizimit dhe interpretimit të papajtueshmërive midis rregullave kontabël dhe atyre tatimore*. Në këtë kapitull , përmes një analizë cilësore jemi munduar të klasifikojmë marrëdhënien midis raportimeve sipas klasifikimeve të njohura në botë.

Kapitulli i katërt shpjegon në mënyrë të detajuar metodologjinë e ndjekur gjatë këtij punimi. Duke u nisur nga pyetjet kërkimore kemi shpjeguar modelet e përdorura dhe arsyet e zgjedhjes së tyre , duke parashtruar dhe avantazhet e disavantazhet e përdorimit të tyre. Ai vazhdon më tej me analizën e të dhënave parësore dhe interpretimit të gjetjeve të realizuara gjatë analizës.

Kapitulli i fundit paraqet në mënyrë sintetike rezultatet e punimit në këndvështrimin e pyetjeve kërkimore të ngritura dhe hipotezave të vërtetuara. Së fundmi jepen disa rekomandime për profesionistët kontabël, organizatat profesionale, studiues të fushës. E mbyllim punimin me kufizimet e studimit dhe rekomandime për studime të mëtejshme.

KAPITULLI II

2. Rishikimi i literaturës mbi Raportimin Financiar e Raportimin Tatimor

Lidhja midis raportimit financiar (RF) dhe raportimit tatimor (RT) është një temë komplekse me shumë dimensionë. Studime të shumta empirike, të shtrira në kohë dhe në hapësirë janë kryer nga studiues të shumtë të fushës kontabël. Marrëdhënia midis RT dhe RF, ka vënë gjithnjë në mëdyshje studiuesit nëse është RT ai që ndikon përzgjedhjen e politikave kontabël nga ana e njësive ekonomike apo kontabiliteti vë veton mbi raportimin financiar të vendeve në tranzicion. Disa studiues i shikojnë nga pikëpamja kombëtare, të tjerë i shikojnë ndryshimet në nivel ndërkombëtar.

Në këtë kapitull, fillimisht

- Do të vendosim përballë njëri –tjetrit kontabilitetin dhe taksimin si dy fusha në një spektër të ndarë;
- Do të analizojmë sistemet e kontabilitetit kundrejt sistemeve të taksave në nivel legjislativ ndërkombëtar;
- Do të analizojmë lidhjen midis raportimit financiar dhe raportimit tatimor nën spektrin e dinamizmit, diversitetit, faktorëve influencues dhe pavarësis së dëshiruar

2.1. Kontabiliteti dhe taksimi si dy fusha në një spektër të ndarë

Ndërkombëtarizimi i ekonomisë çon në globalizimin ekonomik që interpretohet nga tërësia e komponentëve të tij, por për ne një interes të veçantë ka globalizimi i kontabilitetit dhe i taksave. Në evolucionin drejt një shoqërie moderne, brenda ambientit ekonomik dhe social ka vend për të dy shkencat e menaxhimit, kontabilitetit dhe tatimeve, të cilat kanë objektiva, parime dhe norma specifike.

Kontabiliteti dhe taksimi

Qëllimet dhe kërkesat e parimeve tregtare të kontabilitetit dhe tatimeve nuk janë gjithmonë të njëjta. Kontabiliteti përfshin përgatitjen e informacionit për qëllime të kontrollit dhe vendimmarrjes dhe mund të kërkojë interpretim jo thjesht regjistrimin e informacionit faktik ndërsa qëllimi kryesor i tatimit është zakonisht rritja e të ardhurave, ai përdoret zakonisht si një instrument i politikës ekonomike dhe sociale të qeverisë. Që një sistem tatimor të veprojë me sukses brenda ligjit kërkohet një shkallë e lartë sigurie që mund të mos jetë gjithnjë e përshtatshme kontabilitetin. Për më tepër mund të ketë metoda alternative për regjistrimin e

vlerësimeve kontabël, të lejuara nga standardet kontabël por të papranueshme për implikimet tatimore.^[2]

Në pamje të parë llogaritja e variablave të tilla si të ardhurat, shpenzimet dhe fitimet duhet të përlllogariten në mënyrë të njëjtë si për qëllim të RF dhe RT, por në shumë raste nuk ndodh kështu. Arsyeja themelore është pikërisht arsyeja e ekzistencës së kontabilitetit dhe tatimeve. Rregullat e RF dhe praktikat kontabël mund të mos jetë gjithmonë të përshtatshme për përcaktimin e detyrimit tatimor përfundimtar. Divergjenca të tilla kanë të bëjnë me :

1. ndryshimet në qëllimet e kontabilitetit dhe tatimeve,
2. vështirësive në përcaktimin e koncepteve ekonomike,
3. efikasitetin administrativ,
4. rregullat kontabël,
5. mjedisi kontabël^[3].

Sipas Green S. (1995) : *"Kontabiliteti financiar dhe kontabiliteti tatimor nuk janë të njëjtë. Ata kanë objektiva të ndryshme, janë subjekt i rregullave të ndryshme dhe i shërbejnë qëllimeve të ndryshme"* ⁴.

Më poshtë do të arsyetojmë shkurtimisht për këto arsye :

2.1.1. Qëllimi i kontabilitetit dhe taksimit

Qëllimi i kontabilitetit është përpunimi dhe dhënia e informacionit palëve të interesuara në mënyrë që të lehtësojë dhe përmirësojë vendimmarrjen jo vetëm të drejtimit por dhe të përdoruesve të tjerë^[5]. Përdoruesit e informacionit kontabël janë përgjithësisht *përdorues të brendshëm* dhe *përdorues të jashtëm* . Në grupin e parë do të përfshijmë drejtuesit e njësisë ekonomike, punonjësit;⁶ ndërsa në grupin e dytë do të përfshijmë aksionerët, investitorët, furnitorët dhe kreditorë të ndryshëm, klientët , shteti, institucione kreditues (banka), etj. Konceptet kanë evoluar më tej me hartimin dhe shpalljen e Standardeve Kombëtare të Kontabilitetit (SKK). Në SKK⁷ “Kuatr i përgjithshëm për përgatitjen e pasqyrave financiare “ paragrafi 5 theksohet: “Objektivi i pasqyrave financiare të përgatitura sipas SKK është dhënia e informacionit rreth pozicionit financiar, performancës financiare dhe fluksit të mjeteve monetare të njësisë ekonomike, të dobishëm për vendimmarrjen ekonomike të një grupi të gjerë përdoruesish të cilët nuk kërkojnë raporte të veçanta për të përmbushur nevojat e tyre specifike për informacion”.

Kërkesat e sistemit tatimor mund të jenë krejt të ndryshme. Kjo është bërë shumë e qartë, për shembull, në një rast para Gjykatës Supreme të SHBA. Rasti kishte të bënte me politikat e

² Clinton A. & James S. (2005) The interface between Financial accounting and tax accounting: A summary of current Research , fq. 2.

³ James S. (2009) The Relationship Between Accounting and Taxation, fq. 6

⁴ Green S. (1995), “Accounting Standards and Tax Law: Complexity, Dynamism and Divergence”, British Tax Review, fq. 445-451

⁵ Dharmo S (2010) Parimet bazë të kontabilitetit . Fq. 32-39

⁶ Bollano J. Hoxha E.(2011) Bazat e Kontabilitetit Financiar, fq.19, Tiranë

⁷ Standarti Kombëtar i Kontabiliteti 1 – i përmirësuar

<http://kkk.gov.al/foto/uploads/File/SKK%20nentor%202015/01.%20SKK%201.pdf>

vlerësimit të inventarit në kontabilitet dhe shpenzimeve për borxhin e keq. Vendimi i gjykatës ishte [8]:

“Qëllimi kryesor i kontabilitetit financiar është sigurimi i informatave të dobishme për menaxhimin, aksionerët, kreditorët dhe palët e tjera të interesuara; përgjegjësia kryesore e kontabilistit është të mbrojë këto palë nga mashtrimi. Qëllimi kryesor i sistemit tatimor është mbledhja e barabartë e të ardhurave, përgjegjësia kryesore e Shërbimit të të Ardhurave të Brendshme është mbrojtja e financave publike. Vazhdimisht me qëllimet dhe përgjegjësitë e tij, kontabiliteti financiar ka si themel parimin e konservatorizmit, me konkluzion e saj se "gabimet e mundshme në matje duhet të jenë në drejtim të zvogëlimit sesa mbivlerësimit të të ardhurave neto dhe aktiveve neto". Në funksion të qëllimeve dhe përgjegjësi dukshëm të ndryshme të Thesarit, shfaqja e të ardhurave nuk është e destinuar të jetë dritë udhëzuese e saj. Duke pasur parasysh këtë diversitet, madje kundërshti e objektivave, çdo ekuivalencë për të paragjykuar rezultatin tatimor dhe atë kontabël do të jetë i papranueshëm.”

Ndërsa qëllimi më i dukshëm i tatimit është financimi i shpenzimeve publike (James dhe Nobes, 2002)[9], shtrirja dhe madhësia e tatimit në ekonomitë moderne gjithashtu e bën atë një instrument të fuqishëm të politikës ekonomike dhe sociale të qeverisë. Ndërsa është e vërtetë se disa masa tatimore mund të përdoren për të përmirësuar vendimmarrjen ekonomike, të tjerët janë zbatuar për arsye shumë të ndryshme.

Megjithatë pabarazia midis kontabilitetit dhe tatimeve mund të jetë më e thellë se rregullimet e një elementi siç është fitimi. Mund të jetë me vlerë të përmenden shkurtimisht disa nga problemet që kanë dalë në krijimin e një përkufizimi të të ardhurave të realizueshme.

2.1.2. Përcaktimi i koncepteve ekonomike

Vështirësitë kryesore me të cilat hasen sistemet tatimore kanë të bëjnë me kapjen e realiteti ekonomik¹⁰. Në të vërtetë Prebble (1994)¹¹ argumentoi se llogaritja e fitimit është një nga vështirësitë kryesore me të cilën përballlet legjislacioni tatimor, duke pasur parasysh kompleksitetin e kësaj qasjeje për të kapur si në mënyrë të drejtë "të gjitha faktet natyrore të jetës ekonomike ". Të tjerë ekonomistë janë përpjekur për dhënien e një përkufizimi të saktë të të ardhurave. Kështu :

Haig (1921)¹² i përkufizon të ardhura si “para- shtesën në vlerën neto në dy çaste të ndryshme”.

Fisher (1930)¹³ i përshkroi të ardhurat si rezultat i një serie ngjarjesh duke shqyrtuar rëndësinë e secilit prej tyre dhe mënyrën e ndikimit.

⁸ Clinton A. & James S. (2005) The interface between Financial accounting and tax accounting: A summary of current Research , fq. 4.

⁹ Nobes C.W., Parker, R.H., 2002. Comparative International Accounting, Prentice Hall

¹⁰ Clinton A. & James S. (2005) The interface between Financial accounting and tax accounting: A summary of current Research , fq.10

¹¹ Prebble, J. (1994), “Why is the Tax Law Incomprehensible?” British Tax Review, fq. 380-93.

¹² Haig, R.M. (1921), “The Concept of Income”, in R.M. Haig (ed.) The Federal Income Tax, Columbia University Press.

¹³ Fisher, I. (1930), The Theory of Interest, Macmillan, New York

Simons (1938)¹⁴ shkruan : “ E ardhura është fitim dhe është shuma algjebrike e vlerës së tregut të drejtave të ushtruara në konsumin plus ndryshimin në vlerën e të drejtave pronësore në fillim dhe në fund të periudhës në fjalë”. Me fjalë të tjera ajo është shuma e "konsumit dhe kursimit”. Gjithsesi këto përkufizime nuk mund të përdoren në përkufizimin operacional të të ardhurave.

Hicks (1946)¹⁵ dha një përkufizim të të ardhurave që ende pranohet gjerësisht. Sipas tij “Të ardhurat janë shuma që një person mund të konsumojnë gjatë një periudhe kohore dhe ende të pretendojë të jetë në fund të periudhës po aq mirë saç ishte në fillim”. Sipas tij fitimi i periudhës duhet llogaritur në bazë të të ardhurave të ardhshme që parashikojnë kompanitë. Nëse masa e të ardhurave nuk do të ndryshojë, fitimi i periudhës është i saktë. Nëse, megjithatë, pritet një masë më e ulët të të ardhurave në të ardhmen, është e arsyeshme që shuma e vendosur për fitim të rillogaritet.¹⁶ Megjithëse ky nuk është një përkufizim operacional i përshtatshëm për kontabilistët apo zyrtarët tatimorë, ai reflekton pikënisje për një përcaktimin të saktë të fitimit i cili është koreluar pozitivisht me prirjen për të ardhmen dhe jo vetëm me ngjarjet e së kaluarës. Hicks vazhdoi duke thënë se biznesmenët dhe ekonomistët janë të lirë të përdorin një tjetër ose një seri të përafërt me “kuptimin qendror” të përkufizimit të tij.

Solomons (1961)¹⁷ e bëri gjithashtu të qartë se të ardhurat periodike nuk janë një instrument efektiv i planifikimit ose të kontrollit financiar. Ai hodhi themelet për një nga zonat më të debatuar, si vijon: “Fitimi periodik nuk është mjeti më i mirë për planifikimin dhe kontrollin që menaxhimi mund të përdorë”. Ai gjithashtu përmendi se taksimi është larguar nga koncepti i fitimit në kuptimin ekonomik, kur amortizimi i përshpejtuar është pranuar si metoda e amortizimit. Këto qasje të ndryshme të çojnë drejt një të vërtete të padiskutueshme: çfarë mund të konsiderohen të përshtatshme për t’u tatuar, nuk mund të konsiderohet të jetë i përshtatshëm nga pikëpamje ekonomike dhe më tej, metoda e llogaritjes e bazës tatimore në funksion të autoriteteve tatimore ka të ngjarë të ndryshojë nga pikëpamja e kontabilitetit financiar.

Natyrisht, këto divergjenca çojnë në ***dallimet ndërmjet fitimit kontabël dhe fitimit tatimor, duke filluar nga përkufizimi deri në vendosjen e tyre***. Më poshtë janë përmbledhur pikëpamjet më të rëndësishme në përlllogaritjen e fitimit ekonomik, fitimit kontabël dhe atij tatimor. Këto pikëpamje kanë kontribuar dhe ende kontribuojnë në dallimet e tyre konceptuale dhe operationale edhe pse koha kur janë zhvilluar është e hershme.

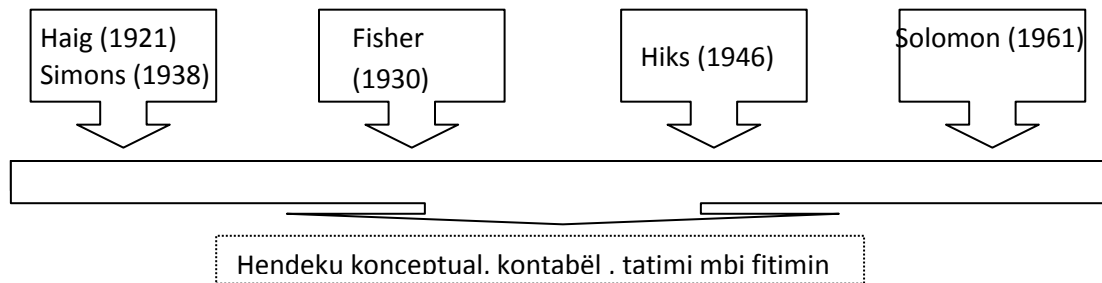
Figura 2-1 Korniza konceptuale në lidhje me pikëpamjet më të rëndësishme në hendekun konceptual midis fitimit ekonomik, fitimit kontabël dhe fitimit tatimor

¹⁴ Simons, H.C. (1938), “The Definition of Income”, Personal Income Taxation, University of Chicago Press, fq. 41-58.

¹⁵ Hicks, J. R. (1946), Value and Capital: An Inquiry into some Fundamental Principles of Economic Theory, Clarendon Press, Oxford

¹⁶ Cuzdriorean D. & Matis D. (2012) The relation between accounting and taxation insight the European Union : The influence of the international accounting regulation; Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 14(1), fq 28-42

¹⁷ Solomons, D. (1961) “Economic and Accounting Concepts of Income”, Accounting Review, Vol. XXXVI, pp. 374-83. Reprinted in R.H. Parker and G.C. Harcourt (eds.) Readings in the Concept and Measurement of Income, Cambridge University Press, 1969.

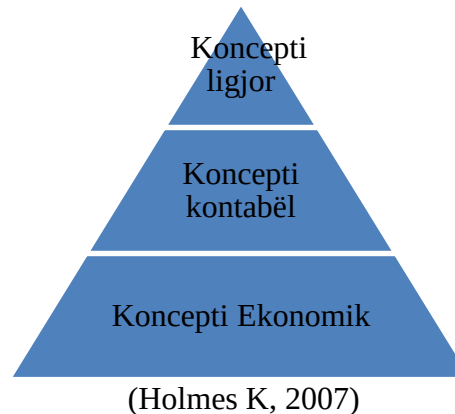


(Cuzdriorean, 2012)

Është e rëndësishme të rikthesohet që zhvillimet kryesore të teorisë ekonomike e të ardhurave janë bërë në kontekstin specifik të tatimit mbi fitimin. Diferencën midis konceptit ekonomik, tatimor dhe ligjor për të ardhmen e ka trajtuar Holmes (2007)¹⁸. Ai ndërtoi piramidën e koncepteve të të ardhurave . I trajtoi konceptet si më poshtë:

- Koncepti ligjor : Periodicitet, Produkt i Punës ose Pronës, Ndarja Realizimi nga Burimi Motivi/Qëllimi , Përfitime të konvertueshme jomonetare
- Koncepti kontabël : transaksione , fitime të realizuara, fitime të parealizuara
- Koncepti ekonomik : Vlera të parealizuar nga ndryshimet, shpenzime konsumi, përfitimi psikik,

Figura 2-2: Piramida e të ardhurave



Vlerësimi i fitimit kontabël dhe fitimit tatimor në nivel operacional është gjithashtu një zonë që karakterizohet nga dinamizmi. Duke pasur parasysh se RT kërkon të bazohet në rregullat kontabël për përcaktimin e transaksioneve të kryera, kjo mund të çojë në dallimet konceptuale si efekt të orientimit tradicional të vlerësimeve kontabël në bazë të parimit të të drejtave të konstatuara të kontabilitetit (James, 2009)¹⁹.

Whittington (1995)²⁰ shkruan që sistemi tatimor duhet të jetë i bazuar në transaksione të besueshme ndryshe nga kontabiliteti financiar i cili përfshin dhe çështje të tilla si vlerësimet.

¹⁸ Holmes K. (2007) Should accountants determine how much tax we pay?

¹⁹ James S. (2009) The Relationship Between Accounting and Taxation, Working paper

²⁰ Whittington G. (1995) Tax policy and accounting standards, British Tax Review, no. 5, fq. 452-456

Përsa kohë pretendojmë që qëllimet e ekzistencës së tyre janë të ndryshme , dhe rezultatet do të jenë të ndryshme. Në tabelën më poshtë, do të përmbliidhen shkurtimisht çka u citua më lart, sipas klasifikimeve të paraqitura edhe nga Dhoma Ndërkombëtare e Tregëtisë :

Tabela 2-1 : Qasje të ndryshme dhe qëllime të ndryshme²¹

Burimi ligjor	Qëllimi i rregullave	Objektivat	Politikat e vlerësimit/matjes
Ligji tregtar	-Përcaktimi i rezultateve komerciale të personit juridik	-Mbrojtja e kreditorëve -Mbrojtja e aksionerëve -Matja e fitimeve për t'u shpërndarë	-Maturia -kosto historike -Qasja e entitetit të veçantë
Rregulloret e raportimit (kontabiliteti financiar dhe standardet e raportimit)	-Përcaktimi i performancës financiare të një njësie ekonomike (subjekte private vendase dhe të huaja)	Dhënia Informacion - mbrojtja e investitorëve ,palëve të interesuara - transparencë - krahasueshmëria	-Paraqitja e drejtë -Substancë mbi formën -pikëpamje ekonomike njohjen e ndryshimeve të vlerës
Ligjet tatimore	-Përcaktimi i fitimit të tatueshëm -Qasje e një njësie të vetme apo e grupi të konsoliduar	-Vendosja e detyrimit tatimor -Mbrojtja e të ardhurave të shtetit -Neutralitetit -Trajtim të barabartë -Shmangien e taksimit të dyfishtë -Objektiva jofiskale (stimujt,shkurajimet)	-Realizimi -maturia -detyrim vjetor (humbje, nënçmime, shtyrje) -Njohja e tatimit të huaj -Zbutjen e fitimeve

2.1.3. Evolucion i kontabilitetit dhe tatimeve

Përveç vështirësive ekzistuese, si kontabiliteti dhe tatimet janë në një proces zhvillimi të vazhdueshëm. Parimet nuk janë statike: ato mund të ndryshohen, përmirësohen dhe përpunohen me kalimin e kohës, me ndryshimin e rrethanave.

Teoritë e taksimit janë në evolucion dhe reformin të vazhdueshëm. Ky proces i ndryshimit është përshkruar nga autorë të shumtë si James S. (2005)²². Autorë të tjerë e shohin zhvillimin e sistemeve të taksave si një proces të reformave racionale në ndryshimin e rrethanave. *Globalizimi i kontabilitetit synon shndërrimin e sistemit të kontabilitetit në një model ekonomik dhe financiar, që do të japë informacion më të saktë dhe më të shpejtë për përdoruesit e informacionit kontabël*. Fillimi i shekullit të 21 konfirmon faktin se zhvillimi kombëtar është i ndikuar nga konkurrenca globale botërore, në mënyrë që vendimet operative, financiare dhe investuese vijnë si pasojë e implikimeve të kontabilitetit dhe tatimeve. Njohuritë rajonale dhe ndërkombëtare të kontabilitetit si dhe rregullat e taksave bëjnë të mundur një interpretimin e drejtë dhe të kuptuarit e lidhjeve të biznesit nëpër botë. Pra, ne jemi pjesë në një procesi të globalizimit të kontabilitetit dhe tatimeve, si elemente përbërës të globalizimit ekonomik.

²¹ International Chamber of Commerce, Policy statement , Important Differences between Taxation and Accounting Rules Commission on Taxation

²² Clinton A. & James S. (2005) The interface between Financial accounting and tax accounting: A summary of current Research, Working paper

Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit (SNK) janë pikërisht rezultat i këtij procesi. Në kushtet e globalizimit të taksave fokusi është hedhur në zhvillimin e legjislacionit tatimor ndërkombëtar. Ka qenë e nevojshme zhvillimi i një sistemi tatimor ndërkombëtar në mënyrë që të shmanget tatimi i dyfishtë i njësisve ndërkombëtare. Është e nevojshme arritja e një ekuilibri të caktuar midis nevojës për burime buxhetore të një vendi të caktuar dhe nevojës për të tërhequr investime të huaja.

Procesi i harmonizimit të Kontabilitetit

Përpara se të shkojmë më tej me harmonizimin e Kontabilitetit (ose me mire akoma fjala dhe procesi i ri i përdorur është konvergjenca), është e rëndësishme të gjykojmë nëse qëllimi është harmonizimi apo standartizimi. Të dy termat përdoren mjaft lirisht në teorite dhe praktiken e Kontabilitetit. Kështu, harmonizimi është një levizje e rritjes së pajtueshmërisë së praktikës së kontabilitetit duke vene limite deri sa mund të ndryshojë. Në krahun tjetër Standartizimi nënkupton një grup të ngurte dhe të kufizuar rregullash. Harmonizimi është shumë më tepër i hapur dhe fleksibël, ndërsa Standartizimi nuk njeh dallime kombëtare dhe kështu që është më i vështirë për t'u implementuar.

Harmonizimi i Kontabilitetit mund të konsiderohet si humbje kohe dhe parash nëse nuk ka përfitim dhe nuk përdoret nga grupet përdorues të Kontabilitetit. Prandaj një nga objektivat kryesore të harmonizimit të Kontabilitetit është ti japi përfitim përdoruesit.

Disa nga përfitimet që lidhen me harmonizimin janë si më poshtë:

- Kursim paraje dhe kostosh për kompanitë shumëkombëshe;
- Krahasueshmëri dhe gjithëpërfshirje të raporteve financiare shumëkombëshe dhe informacionit të Kontabilitetit;
- Standartet dhe praktikat e perhapura e me cilësi të lartë do të jenë në perputhje me kushtet lokale ekonomike, ligjore dhe sociale.
- Duke shtuar “fjalët” në raportimin e zakonshëm financiar, në këtë mënyrë deklaratimet financiare do të japin të njëjtin informacion, dhe
- Duke mundësuar krahasime më kuptimplota për performancën financiare dhe pozitat financiare, duke përmirësuar cilësinë e raportimit financiar.

Harmonizimi i Kontabilitetit ndihmon në menyrë të ndryshme grupe të ndryshëm përdoruesish. Këto grupe janë: manaxhimi, ndërmarrjet shumëkombëshe (MNE²³-te), qeveritë, sindikatat tregëtare, punonjësit, investitorët, bankierët dhe huadhënësit, publiku i përgjithshëm, kontabilistët dhe auditorët. Disavantazhet e harmonizimit të kontabilitetit mund të jetë përmbysja e praktikave të ndryshme kontabile kombëtare larg nga ato optimale për përdorim të brendshëm. Kështu që, në disa raste larmia duhet të jetë e mirë justifikuar për shembull, në ligjet e kompanisë, rregullimi i taksave, burimet e financës, biznesi me porosi, kultura kontabile, etj.

2.1.4. Efikasiteti ekonomik

Në një nivel më praktik, “Matja” është veçanërisht e rëndësishme për raportimin tatimor. Prandaj RT dhe pse mbështetet në rregullat kontabël, për raste të veçanta e shmang matjen

²³ multinational corporation enterprise

kontabël (në rastin e të ardhurave/shpenzimeve akruale). Për më tepër, si Whittington (1995) vë në dukje, që një sistem tatimor duhet të mbështetet në transaksione të sakta dhe të verifikueshme ndërsa kontabiliteti financiar duhet të jetë më objektiv në analizën e rasteve specifike.

Sigurisht që të dyja kërkojnë saktësi, por për efektivitetin administrativ, është veçanërisht e rëndësishme për një sistem tatimor që detyrimi tatimor të jetë i bazuar në variabla të saktë. Kontributet pensionale për qëllime tatimore bëhet në bazë të kontributeve. Një metodë më e përshtatshme për kontabilistët mund të jetë vlerësimi bazuar në të dhënat subjektive të rritjes së detyrimit neto gjatë një periudhe. Gjithsesi një qasje e tillë lë mundësi për rritjen e mundësisë së shmangies së fitimit. Një deklaratë shumë e qartë e kësaj pike ishte bërë edhe në rastin Thor:

Raportimi financiar është mikpritës i vlerësimeve, probabilitetit dhe sigurive të arsyeshme; ligjet tatimore nën aftësinë e ruajtjes së të ardhurave nuk mund t'i lenë hapësirë pasigurisë. Kjo është ashtu siç duhet të jetë. Vlerësimet e arsyeshme mund të jenë të dobishme, madje e domosdoshme, në dhënien e një pamjeje të saktë të shëndetit financiar të përgjithshëm të një njësie për aksionarët dhe kreditorët; por konservatorizmi i kontabilistit kurrësi nuk mund të lidhet me përpjekjet e tatimorëve për të mbledhur tatimet.

2.2. Dinamika midis sistemeve kontabël dhe sisteme tatimore në nivelin e realitetit ekonomik ndërkombëtar

Nën influencën kulturore e politike, aderimit për t'u bërë pjesë e bashkimit Europian, Shqipëria krijon një mjedis të përshtatshëm për të studiuar lidhjen mes RT dhe RF. Kur flasim për një marrëdhënie të mundshme mes kontabilitetit dhe tatimeve, kuptohet që theksi bie mbi “dëshirën” e çdo njësie ekonomike për të paguar më pak taksa, e mbështetur kjo në informacionin (shifrat) e dhënë nga kontabiliteti.

2.2.1. Sistemet e kontabilitetit

Sistemet e kontabilitetit kanë dy dimensione, respektivisht sistem rregullash dhe sistem praktikash. Nobes (1998; 2006)²⁴ e përkufizon një sistem kontabël nisur nga praktikat e raportimit financiar të përdorura nga një njësi ekonomike. Sistemet e kontabilitetit veçohen përmes mënyrës se si japin informacionin për grupet e interesit. Sistemet më të rëndësishme të kontabilitetit të tilla janë:

- Sistemi i kontabilitetit të Evropës Kontinentale, bazuar në planin e përgjithshëm kontabël;
- Sistemi i kontabilitetit Anglo - Sakson, bazuar në kuadrin e përgjithshëm

²⁴ Nobes C. (1998b) “The future shape of harmonization: some responses“, European Accounting Review, vol. 7, nr. 2: 323-333

Nobes, C. (2004) “On accounting classification and the international harmonization debate“, Accounting, Organizations and Society, vol. 34: 189-200

Nobes, C. (2006) “The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda“, Accounting and Business Research, vol. 36, nr. 3: 233-245

Më poshtë , në formë tabelare po paraqesim dallimet midis dy sistemeve të kontabilitetit:

Tabela 2-2: Diferencat midis sistemit Anglo-Sakson dhe atij European të kontabilitetit

Sistemi Anglo- Sakson i Kontabilitetit (Përfshirë Mbretërinë e Bashkuar)	Sistemi European i Kontabilitetit (Duke përfshirë dhe Gjermaninë)
Paraqitje e drejtë	Pikëpamje Ligjore
E orientuar nga Aksioneri	E orientuar nga Kreditori
Paraqitje e Informacionit Kontabël	Fshehtësi e Informacionit Kontabël
Rregulla tatimore të veçanta	Dominojnë Taksat
Substanca mbi formën	Forma mbi substancën
Standarde profesionale	Rregulla qeveritare

Burimi : Nobes (1992) dhe Blake et al. (1997).²⁵

Kompanitë që përdorin Sistemin Kontinental financojnë aktivitetin e tyre kryesisht duke përdorur kredi bankare, dhe procesi i normalizimit (rregullator) ka një origjinë publike. Normat e kontabilitetit rregullohen përmes akteve të hollësishme normative (ligje).

Tatimi është i pranishëm në procesin e kontabilitetit, duke qenë se qeveria është e interesuar për mënyrën e vlerësimit të taksave dhe tarifave të ndryshme.

Informacioni financiar dominohet nga parimi kujdesit, i cili çon në karakterin e kufizuar të publikimit të informacionit kontabël. Vërehet gjithashtu një mirëpozicionim i rregullave kontabël me ato tatimore. Epstein përshkruan formën e hershme të sistematizuar të kontabilitetit , rregullimi i zhvilluar në Europën kontinentale, duke filluar në Francë në vitin 1673. Kërkesa për një bilanc vjetor të deklaruar dhe të saktë u kerkua nga qeveria dhe shërbeu si masë për mbrojtjen e aktiviteve të ndryshme nga falimentimi. Kjo formë e kontabilitetit në iniciativën e shtetit për të qenë aktor i kontrollit ekonomik është kopjuar nga shtetet e tjera dhe do të përfshihej më vonë në 1807 tek Kodi tregetar i Napoleonit. Ky kod u zhvillua më 1870 nga Gjermania pas bashkimit të saj, me theks duke u larguar nga vlerat e tregut drejt kostos historike dhe amortizimit sistematik. Ai u përdor më vonë nga qeveritë si bazë e vlerësimit të taksave kur tatimet mbi fitimet filluan të deklarohen , kryesisht në fillim të shekullit njëzetë.²⁶ Ky model i kontabilitetit shërben kryesisht si një mjet për të moderuar marrëdhëniet në mes kompanisë, individit dhe shtetit. Ai shërben për vlerësimin e tatimeve, në përcaktimin e pagesave të dividendit, dhe është gjithashtu një mjet për mbrojtjen e ekonomisë nga falimentimi i bizneseve individuale që nuk janë financiarisht të shëndoshë ose janë të keqmanaxhuar. Ndërsa modeli ka qenë përshtatur për tregun e aksioneve dhe raportimin e shoqërive të konsoliduara , ky nuk është fokusi kryesor.[²⁷]

Kompanitë që përdorin sistemin Anglo-Sakson të kontabilitetit, financohen kryesisht prej kapitaleve të veta. Kultura e kontabilitetit ka një karakter individualist. Rregullat e kontabilitetit përpunohen nga organet profesionale, të dominuar nga jurisprudenca. Raportimi financiar për qëllime të tregjeve kapitale u zhvillua fillimisht në Mbretërinë e Bashkuar, në

²⁵ Cuzdriorean Dan (2012) The relationship between accounting and taxation : A brief international literature, fq. 496 -502

²⁶ Epstein, B. (2007) : Wiley IFRS 2007: Interpretation and applications of international accounting and financial reporting Standards 2007, Wiley International Standards

²⁷ Acka Sh. , Kenuti M. at al (2009) “SKK 15 dhe IFRS për NVM. Rasti i Shqipërisë”, Mikrotezë

një mjedis common law ku shteti ka ligjëruar sa më pak të jetë e mundur dhe i ka lënë një shkallë të madhe interpretimit në praktikë dhe sanksioneve të gjykatave. Kjo qasje u miratua me shpejtësi nga SHBA. Në SHBA ishte zhvilluar ideja se kompanitë duhet të kontrolloheshin nga një zyrë qendrore e vetme (nga fundi i shekullit nëntëmbëdhjetë), dhe pikerisht kjo filozofi e re e raportimit financiar filloi të përqëndrohet në shoqëritë e konsoliduara, në vend të kompanive individuale. Qasja e raportimit, mund të karakterizohet si duke u përqëndruar në marrëdhëniet midis biznesit dhe investitorit, dhe në rrjedhën e informatave për tregjet e kapitalit. Qeveria ende përdor raportimin, si një mjet për rregullimin e veprimtarisë ekonomike (p.sh., misioni i SEC-së është për të mbrojtur investitorët dhe të sigurohet që tregjet e letrave me vlerë janë drejtuar me efikasitet), por raportimi financiar shihet i çkyçur nga tatimet, pasi përfituesit kryesorë të informacionit financiar janë investitorët, dhe jo qeveria.

Shqipëria ka një sistem kontabël që përafron me atë European. Legjislacioni shqiptar përafrohet me atë europian, duke patur si prioritet kombëtar integrimin europian. Ligji “Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare” integrohet me dispozitat e Direktivave Europiane për Kontabilitetin.

Klasifikimet kontabël, sugjerojnë se rregullat dhe praktikat e kontabilitetit mund të jetë sa të ndryshme dhe të dallueshme. Një pjesë e rëndësishme e raportimit është përzgjedhja e politikave kontabël e cila bëhet në përputhje me legjislacionin tatimor në fuqi, pa u kufizuar me legjislacionin kontabël. Politikat e kontabilitetit janë nga njëra anë pjesë e "kuadrit të brendshëm ligjor" për përdoruesit e brendshëm, dhe nga ana tjetër ato tregojnë pozicionin dhe performancën financiare të një njësie të caktuar ekonomike. Informacioni i siguruar prej tyre është i dobishëm për përdoruesit e jashtëm.

Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit (BSNK) përcakton politika të përgjithshme kontabël të tilla si: parimet, bazat, konventat, rregullat dhe praktikat e miratuara të cilat një njësi e caktuar mund t'i përzgjedhë në kuadër të procesit të drejtimit të aktiviteteve të saj të biznesit.

Brenda kuptimit të dhënë nga Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit (SNK), politikat kontabël janë parimet e kontabilitetit, bazat, konventat, rregullat dhe praktikat specifike, të miratuara nga një njësi mbi hartimin dhe paraqitjen e pasqyrave financiare.

Duke qenë se politikat kontabël pasqyrojnë tërësinë e parimeve, metodave dhe procedurave, bazave për llogaritjen, rregullave të vlerësimit, praktikave të veçanta për secilën njësi ekonomike; në përputhje me SNK si dhe në bazë të Rregullores Financiare të Bashkimit Evropian kërkohet që çdo njësi ekonomike të krijojë një bazë të procedurave të përdorura për të gjitha operacionet e kryera prej saj.

Njësia ekonomike duhet t'i përzgjedhë saktë politikat e saj kontabël, në mënyrë që:

- informacioni i dhënë, të jetë jo vetëm i besueshëm por dhe ta bëjë njësinë më atraktive për investitorët potencialë.
- të kihet parasysh zhvillimi ekonomik i vendit ku zhvillohet aktiviteti si dhe legjislacionin në fuqi.

- të fokusohet në harmonizimin e këtyre politikave kontabël me direktivat evropiane të kontabilitetit,
- së fundmi të kihet parasysh dhe politikat kontabël të përzgjedhura nga grupi (për shoqëritë ndërkombëtare).

Objektivat e politikës kontabël ndryshojnë nga një shoqëri në një tjetër. Kështu, kompani të caktuara i kushtojnë rëndësi pasojave financiare të vendimeve që janë marrë (ndikim në shpërndarjen e dividendëve, në raportin e këmbimit të aksioneve, si dhe në marrëdhëniet me palët e treta), ndërsa një njësi ekonomike e vogël apo e mesme i kushton një rëndësi të veçantë optimizimit (në mos minimizimit) të tatimeve.

Kështu, në varësi të kontekstit, politikat kontabël mund të ketë si objektiv të tyre: uljen e humbjeve publikuara, uljen e përfitimeve të tatueshme, rritjen ose zvogëlimin e rezultatit të tanishëm, rritjen ose zvogëlimin e dividendëve, perceptimin pozitiv nga ana e investitorëve, etj.

Ndërsa në një strategji të caktuar për optimizim, politikat kontabël synojnë zgjedhjen e metodave më të përshtatshme të kontabilitetit brenda një kornize të caktuar rregullatore me qëllim shmangien e pagesave të larta për taksa.

Vendimet e menaxhimit kanë si qëllim kryesor të tyre prezantimin e një imazhi të veçantë të rezultatit financiar, edhe pse, në thelb nuk do të ndryshojë në asnjë mënyrë statusin dhe pozitën e kompanisë në fjalë.

Prandaj rezultati kontabël, është tashmë një koncept elastik, njësitë ekonomike aktualisht gjenden në një proces të vazhdueshëm transformimi, transformime në fushën teknologjike por dhe në prioritet të përgjithshme. Tashmë idetë e vjetra po braktisen , në kuadër të përqafimit të koncepteve të reja teorike²⁸.

Evolucioni i shpejtë është i dukshëm sot, në të ardhmen konceptet aktuale mund të duken të vjetëruara. Njësitë që sot shihen të mirë koordinuara në treg, nesër mund të jenë të falimentuara. Ndaj nevojat për informacion të vazhdueshëm, kërkon dhe teori e koncepte në zhvillim të vazhdueshëm. Çdo copëz informacioni është tejet e nevojshme për marrjen e vendimeve të sakta për të ardhmen. Tepër i rëndësishëm është fakti që “ gjykimet profesionale” gjithashtu ndikojnë në cilësinë e informacionit kontabël.

Çfarë do të klasifikojmë gabime materiale, gabime që ndikojnë në cilësinë e informacionit të dhënë, kjo mbetet në duart e profesionistëve. Do të jetë marzhi i gabimit 0.5%, 1%, 2% ? Mbi ç'baza do të vlerësohet? Mbi shitjet totale, mbi asetet e njësisë apo mbi kapitalet. Pra sic shihet gjithnjë ka vend për analizë mbi cilësinë e informacionit kontabël dhe përzgjedhjen e politikave kontabël të bëra nga ekonomistët.

²⁸ Turlea E. & Nanu M. (2015) ; Dynamics between taxation and accounting at the level of national economic reality, European Journal of Accounting, Finance and Business , fq 10-32

Shmangiet e deklarimit të shpenzimeve aktuale me qëllim arritjen e rezultateve më të larta për efekt marrjes së një kredie, janë sot shembuj të kontabilitetit kreativ. A kemi të bëjmë me mashtrim? Në gjuhën profesionale nuk quhet mashtrim, por realisht është “fshehje” dhe shtrembërimi rezultatit .

Në mënyrë që përzgjedhja e politikave kontabël të bëhet saktë dhe të korigjohen në kohë gabimet duhet patur parasysh :

Teknikat e vlerësimit - metodat e amortizimit (teknikat e vlerësimit), duhet të përzgjidhen në mënyrë të tillë që të pasqyrojnë përftimet ekonomike të sjella nga asetet pasi amortizimi do të rëndojë rezultatin kontabël. Kështu ndikimi në rezultat është i ndryshëm nëse do të krahasojmë amortizimin linear me atë të përsheptuar.

Kapitalizimi i interesave : Kontabilistët duhet të jenë të kujdesshëm në përcaktimin nëse interesat do kapitalizohen si pjesë e aktivitetit apo do të rëndojnë rezultatin si “Shpenzime për interesa”. Kjo duhet bërë jo vetëm për të zgjedhur politikën që më së miri karakterizon veprimin por dhe për t’iu shmangur kontroleve nga organet kompetente.

Shpenzimet për kërkim dhe shpenzimet për zhvillim - Për të shmangur problemet eventuale me organet e kontrollit është e rekomandueshme që në politikat kontabël, të shpjegohen kriteret mbi bazën e të cilit janë njohur shpenzimet për kërkim e zhvillim si asete apo kanë rënduar rezultatin duke u paraqitur në pasqyrën e performancës.

Metodat e vlerësimit - duke u bazuar në legjislacionin në fuqi por dhe SKK-të duhet të përzgjidhet ajo metodë e vlerësimit të rezervave, e cila më së miri pasqyron vlerën e rezervës (kosto mesatare, mestare e ponderuar, LIFO, FIFO, apo inventar specifik). Dihet tashmë që metoda e përzgjedhur , ndikon dhe në pasqyrën e performancës por dhe në pasqyrën e pozicionit financiar.

Rivlerësimi i aseteve - Rivlerësimi i një pasurie të prekshme ka një ndikim në renditjen financiare. Në asnjë rrethanë nuk duhet t’i trajtojmë të ri - vlerësimit me "agresion" në politikat kontabël.

Pavarësisht diferencave në sistemet kombëtare të kontabilitetit një sërë diferencash kulturore, politike, sociale thellojnë hendekun midis Sistemit Anglo-sakson dhe Sistemit European të kontabilitetit. Aktualisht studiuesit hedhin mendimin se trendi është përafrimi me sistemin Anglo-Sakson, duke ulur divergjencat dhe harmonizuar strukturat e kontabilitetit në nivel ndërkombëtar.

2.2.1.1.Faktorët që ndikojnë në përzgjedhjen e politikave kontabël

Njësitë ekonomike janë të lira të zgjidhin metodat kontabël të tyre (duke përfshirë vlerësimin) në mënyrë që të sigurohet një pamje të drejtë dhe të vërtetë në aktivitetet e tyre. Këto zgjedhje kanë të bëjnë me politikat kontabël të NjE dhe janë themelet e hartimit dhe interpretimit të pasqyrave e tyre financiare, dmth pozicionin financiar, performancën dhe

likuiditetin e periudhës. Prandaj kompanitë bëjnë zgjedhje të arsyetuara mbi metodat alternative të kontabilitetit, shpesh etiketuar në literaturë si "gjykimit profesional". [²⁹]

Nga ana tjetër, dihet botërisht që njësitë veçanërisht NVM janë të interesuara në optimizimin e tatimeve të cilat na çojnë në një ndikim të rëndësishëm të tatimit mbi kontabilitetit. Edhe pse studiues të shumtë të huaj dhe vendas e pranojnë këtë, ende nuk ka një studim empirik lidhur me këtë çështje për vendin tonë.

Duke arsyetuar në këtë linjë, pritet që kur dizenojnë politikat e tyre kontabël shqetësimi kryesor është përmbushja e kërkesave ligjore gjatë hartimit të pasqyrave financiare. Ky argument duket se është përshtatur për NVM-të duke pasur parasysh veprimtarinë e ndërmarrjeve shumë të mëdha globale, të cilat janë subjekt i monitorimit qoftë nga tregjet ku operojnë edhe nga mjediset e ndryshme ekonomike-politike me të cilat përballen. Për shembull, si OKB-ja dhe OECD përcaktojnë udhëzime për praktikatat e kontabilitetit dhe dhënies së informacionit nga kompanitë shumëkombëshe. Këto udhëzime kryesisht përpiqen të sigurojnë kushte për transparencën dhe llogaridhënien në raportimin financiar nga firmat e tilla multi-nacionale sidomos duke pasur parasysh nivelet e tyre të kompleksitetit dhe masën në të cilën ata ndikojnë në ekonominë e shumë vendeve në rrjedhën e operacioneve të tyre.

Megjithatë, ndërsa pritjet e tilla mund të jenë të nevojshme në lidhje me njësitë e shumë të mëdha të biznesit, e njëjta gjë nuk mund të thuhet edhe për ndërmarrjet të vogla në shkallë (ose ndërmarrjet e vogla dhe të mesme, SME). Për më tepër, ka arsye për të kundërshtuar supozimin e dominimit të kushteve rregullatore ligjore dhe statutores në zgjedhje e politikës kontabël të firmave. Për shembull, siç vërehet nga McLeay dhe Jaafar (2007), përzgjedhja e metodës së caktuar të kontabilitetit nga kompanitë ka të ngjarë të varet në një masë të madhe jo vetëm nga rregullat kontabël por edhe nga mjedisi i saj operativ dhe rrethanat me të cilat përballlet në një mjedis të tillë. Në mbështetje të kësaj linje të argumentit për shembull, Watts dhe Zimmermann (1990) dhanë prova empirike për të sugjeruar se variabla të tillë si klasifikimi industrial, struktura e pronësisë së biznesit, kultura korporative, etj, mund të ndikojnë në zgjedhjen e politikave kontabël dhe të raportimit të firmave.

Mund të theksojmë faktin që madhësia luan një rol të rëndësishëm në përzgjedhjen e politikave kontabël. Këtë pohim e mbështet më shumë se kushdo krijimi i standardit specifik për raportimin e NVM (SNRF për NVM) duke i mënjeluar ato nga aplikimi i SNK/SNRF të plota. Sa më e madhe të jetë firma, aq më e kujdesshme është në përzgjedhjen e politikave kontabël, aq më shumë informacion jep për grupet e interesit. Kështu NVM duhet të jenë të kujdesshme në informacionin që japin për përdoruesit e tyre ku grupin kryesor e zenë tatimet, por dhe operatorë të tjerë si analistët financiarë, bankat, grupet e kreditorëve dhe përdoruesit të tjerë të ngjashëm.

Bosnyak (2003)³⁰ ka studiuar në Hungari zgjedhjen e politikave kontabël midis korporatave të mëdha dhe NVM-ve. Gjetjet e tij konfirmuan ndikimin de facto të tatimit mbi

²⁹ Cuzdriorean, D., Fekete, Sz. & Sucală, L. (2010) "An attempt at measuring the fiscal influence over accounting of Romanian listed companies", *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, vol. 12, no. 1: 95-111

³⁰ Bosnyák, J., 2003. The effect of evaluation methods on the financial position, performance and cash flows of entities. Doctoral thesis, Corvinus University, Budapest, Hungary.

kontabilitetin . Në studimin e tij faktori më i fuqishëm “taksimi” shpjegonte 26,17% të vendimeve të marra nga ekonomistët në zgjedhjet e tyre mbi politikën kontabël. Sipas këtij studimi 20 attribute të konsideruara të rëndësishme për vendimmarrjen në raportim u klasifikuan në pesë faktorë kryesorë, ku më i rëndësishmi ishte tatimi. Në figurën më poshtë paraqitet klasifikimi i bërë nga Bosnyak.

Figura 2-3 : Përzgjedhja e politikave kontabël për NVM-të në Bullgari

Faktori	Emërtimi	% e variancës së shpjeguar
1	Taksimi	26.174
2	Imazh i favorshëm	14.468
3	Dhënia informacion	9.583
4	Profesionalizëm	6.706
5	Raportim për të tretët	6.147
	Total	63.078

(Bosnyak, 2003)

Fekete et al (2008) gjetën mënyrën për të matur ndikimin e tatimit mbi kontabilitetin. Edhe pse nuk arritën dot të përcaktonin nëse ky ndikim ishte i madh apo i ulët pasi nuk kishte bazë krahasueshmërie e reference, ata përcaktuan nivelin 4% të këtij ndikimi.

Dhe në studimet e kryera nga Sucher dhe Jindrichovska (2004), Berinde dhe Răchișan, (2005), Matis (2005), Matis dhe Pop, (2007), Jaruga et al (2007), Kryzwda dhe Schroeder (2007), Hanlon et al (2008), raportimi tatimor mbetet lajmotiv dhe faktor i rëndësishëm në përzgjedhjen e politikave kontabël. Ka studiues të tjerë që nuk e pranojnë këtë fakt , kështu Petre dhe Lazar (2006) argumentojnë se rregullimi i kontabilitetit nuk është e lidhur me tatimet. Në praktikë Një mund të përdorin rregullat e tatimore në vend të rregullave të kontabilitetit, por kjo ka të bëjë me praktikën dhe jo me perceptimin. Sipas tyre "nuk ka vartësi mes rregullave kontabël dhe atyre tatimore por gjithashtu s'ka as harmonizim mes tyre".

Deri më sot nuk është bërë asnjë studim konkret mbi mënyrën e përzgjedhjes së politikave kontabël nga ana e profesionistëve në vendin tonë, ndaj në pyetësor i kushtova një pyetje të veçantë kësaj çështjeje , duke përdorur formën e studimit të Bosnyak.

2.2.2. Sistemet tatimorë

Sistemet tatimorë janë shprehje e vullnetit politik të një shoqërie të organizuar brenda një territori të caktuar. Ato janë rezultat historik, shprehës të nivelit të zhvillimit; një faktor i rëndësishëm në aspektin e vendimmarrjes dhe mentalitetit të njerëzve në fjalë.

Shumë herë, termi i tatimit lidhet vetëm me proceset që kanë të bëjnë me mobilizimin e disa (taksa) burimeve financiare në dispozicion të qeverisë, duke neglizhuar proceset që lidhen me përdorimin e burimeve të tilla përmes shpenzimeve publike.

Ky trend megjithatë është i justifikuar në kushtet nën të cilat në qasjen e tatimit marrim parasysh vetëm qasjen ligjore. Në vend të kësaj, nga këndvështrimi ekonomik, tatimet duhet të konsiderohet nga të dyja anët e tyre, fokusi bie edhe në anën e lidhur me mobilizimin e

burimeve (nga taksat dhe tarifat), dhe në anën e përdorimit të këtyre burimeve (përmes shpenzimeve publike). Brenda këtij pranimi, tatimi fokusohet në proceset e rishpërndarjes financiare (shpërndarjes sekondar) të një pjese të prodhimit të brendshëm bruto.

Tatimi qëndron për një kosto të biznesit, pavarësisht nga lloji, madhësia ose pozicionimin gjeografik të këtij të fundit.

Aktualisht, si pasojë e globalizimit, të zhvillimit të marrëdhënieve ekonomike mes shteteve, dëshmitarë të një procesi bashkëpunimi shihet tek institucionet tatimore, si dhe rritjen e rolit dhe përfshirjen e Organizatës për Bashkëpunim dhe Zhvillim Ekonomik (OECD) dhe e Bashkimit Europian (BE) në drejtim të hartimit të rregullave të përbashkëta të sjelljes. Në varësi të natyrës së taksave mbizotëruese, mund të dallojnë si në vijim:

- Sistemet e tatimorë me dominim të tatimeve direkte, si specifike për qeveritë të cilat janë më të favorizuara nga një perspektivë ekonomike dhe të cilat janë të bazuara mbi tatimin mbi të ardhurat globale dhe tatimin mbi të ardhurat e personave juridikë;
- Sistemet tatimore me dominim të taksave indirekte, si specifike për vendet e pazhvilluara ose atyre që i nënshtrohen një krizë ekonomike;
- Sistemet tatimore me një mbizotërim të ndërlikuar, si specifike për vendet e zhvilluara ekonomikisht, me sisteme të balancuara : sociale - sisteme ekonomike, social - regjimet politike demokratike;
- Sistemet tatimore të cilat dominohen nga taksat e përgjithshme, si specifike për vendet më të zhvilluara, organet tatimore dhe strukturat e kontabilitetit janë të mirëorganizuar . Këto sisteme dominohen nga tatimi mbi të ardhurat dhe tatimi mbi vlerën e shtuar (VAT)
- Sistemet tatimore ku dominojnë taksa të veçanta, ku taksat janë vendosur sipas kategorive të ndryshme të të ardhurave dhe variojnë në tipe.

Sistemi tatimor është konceptuar në mënyrë që të plotësojë kërkesat e vendosura nga reforma sociale dhe ekonomike, e cila është aktualisht në proces. Zbatimi i një taksimit progresiv apo proporcional ka shkaktuar disa polemika të cilat, në kohë kanë kontribuar në evoluimin e sistemeve tatimore.

Një sistem tatimor duhet të marrë parasysh çështjet ekonomike të periudhës ku zbatohet. Nga tërësia e sistemeve tatimore të përdorura në praktikën ndërkombëtare tatimore, sistemi i bazuar mbi taksimin progresiv besohet të jetë ai që plotëson më mirë kërkesat tatimore, dhe për këtë arsye ajo është i aplikuar nga shumica e vendeve të zhvilluara. Arritja e një sistemit të drejtë të taksave shihet si një kusht i detyrueshëm, dhe mund të arrihet përmes një legjislacioni të mirë tatimor. Një sistem i mirë tatimor, bazuar në mendimin e Gielen dhe Hegarty (2007)³¹, duhet të bazohet në parimet e mëposhtme themelore:

- Neutraliteti : skemat e investimeve duhet të analizohet pa ndikimin e taksave,
- Thjeshtësia e rregullave tatimore: Aplikimi, të kuptuarit, kapaciteti për të promovuar efikasitetin dhe konkurrencën;

³¹ Gielen, Hegarty, 2007. An Accounting and Taxation Conundrum: The Relationship between Corporate Income Tax Accounting and Financial Accounting: A Pan-European Perspective in the Context of Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS), World Bank, Washington, USA

- Lehtësi në zbatueshmërinë e rregullave fiskale;
- Të përcaktohet saktë aftësia për të taksuar, tatimi mbi fitimin në përgjithësi, duke përfshirë fitimet kapitale të realizuara dhe humbjet;
- Vendosja e një taksë të vazhdueshme periodikisht minimale të të ardhurave për autoritetet (duke kufizuar taksapaguesve për të rialokuar të ardhura ose shpenzime për periudha të ndryshme tatimore);
- Instrument aktiv i politikës publike (organet tatimore mund të përdorin sistemin e taksave si një nxitje për zhvillimin dhe përshejtimin e investimeve);
- Ndryshimet në rregullat tatimore (ndryshimet në sistemit tatimore duhet të bëhen duke patur parasysh që përfitimet e marra prej tij të tejkalojnë shpenzimet për realizimin)

Marrëdhëniet midis kontabilitetit dhe tatimeve, varen nga niveli i lidhjes midis tyre. Ato përfaqsohen nga niveli me të cilën praktikat e kontabilitetit përdoren për llogaritjen e të ardhurave të tatueshme.

Niveli i ndikimit të tatimit mbi kontabilitetin, apo madhësia e lidhjes midis tyre ka evoluar me kalimin e kohës dhe hapësirës. Për të qene më të koordinuara , shtetet anëtare të BE-së kanë nisur një reformim të sistemit të tyre tatimor. Ky transformim shihet si në shtrirje por dhe në përmbajtje. Për të kuptuar këtë duhet të njohim kordinimin e përbashkët të taksave në BE. (common tax coordination) Brenda BE-së, çdo shtet anëtar, në përputhje me politikën e tij tatimore, ka disa sisteme të lidhura taksave. Në varësi të objektivave ata përzgjedhin politikat tatimore, por shtetet anëtare ranë dakord se qëllimet e këtyre politikave tatimore duhet:

- të aktivizojnë të gjitha kategoritë e agjentëve ekonomikë, por edhe njerëzit, për të përfituar nga avantazhet e tregut të vetëm;
- të arrihen objektivat si grup, i politikës tatimore të BE-së;
- jetë në përputhje me politikat e tjera të BE-së, si për shembull të politikës në vendet e punës, politika e mjedisit, etj.

2.3.Lidhja midis raportimit fianciar dhe raportimit tatimor nën spektrin e dinamizmit, diversitetit , faktorëve influencues dhe pavarësis së dëshiruar

2.3.1. Marrëdhënia midis Raportimit finaciar dhe atij tatimor nën spektrin e dinamizmit

Një faktor kyç në studimin e dallimeve ndërkombëtare të kontabilitetit të bëjë me shkallën e lidhjes midis raportimit tatimor dhe raportimit financiar në vende të ndryshme (p.sh. Gee et al, 2010;. Lamb et al, 1998. Nobes dhe Schwencke, 2006; Jorissen dhe Maes, 1996). Lidhjet e tilla mes tatimeve dhe raportimit financiar mund të ndryshojnë me kalimin e kohës dhe midis vendeve. Për këtë arsye, këto lidhje janë shqyrtuar nga një numër i madh studiuesish në lidhje me vende të veçanta, ose për një numër të caktuar vendesh duke i krahasuar me njëri-tjetrin, në një datë të caktuar në kohë, ose me kalimin e kohës. Literatura në këtë pjesë është ndalur në analizën duke u bazuar në klasifikimin e mëposhtëm:

- Literaturë në lidhje me analizën krahasuese të shumë vendeve;
- Literaturë në lidhje me vende të veçanta dhe analizave krahasuese për to;
- Literaturë në lidhje me një përshkrim narrativ në lidhje me një vend të veçantë

2.3.1.1. Analiza krahasuese e disa vendeve

Hoogendoorn (1996)³² klasifikon trembëdhjetë vende evropiane mbi bazën e dy çështje të ndara përkatësisht në :

- (i) tatimet dhe lidhja me raportimin financiar; dhe
- (ii) trajtimi i tatimit të shtyrë.

Nobes dhe Schwenke (2006)³³ vunë re se kjo e bën interpretimin e klasifikimit të vështirë. Studimi identifikon në thelb dy lloje të ndryshme të marrëdhënieve: *Pavarësinë dhe Varësinë e strukturave*. Hoogendoorn argumenton se tipar thelbësor i një strukture të pavarur është që kompanitë të përdorin politika të ndryshme kontabël në pasqyrat e tyre financiare në krahasim me llogaritjet e tyre tatimore. Në të kundërtën, një strukturë e varësisë ekziston, ku raportimi financiar është i bazuar në rregullat tatimore apo kur të ardhurat e tatueshme përcaktohen duke iu referuar pasqyrave financiare.

Një tjetër studim i rëndësishëm në fushën ndërkombëtare të kontabilitetit është kryer nga Lamb et al., (1998)³⁴. Për secilin nga katër vendet: Mbretëria e Bashkuar, SHBA, Gjermani dhe Franca, ai ka analizuar lidhjet midis tatimeve dhe raportimit financiar në bazë të 15 faktorëve të ndikimit të cilët i quajti 'arena', dhe 5 niveleve të ndikimit. Bazuar në faktorët e ndikimit, ai realizoi dhe një ndarje midis vendeve të përfshira të sistemit Anglo-Sakson (shkëputje) dhe të Sistemit Kontinental Europian (lidhje). Secili prej këtyre faktorëve është klasifikuar më pas në një nga pesë rastet (Nivele Ndikimi). Rezultatet arritën në përfundimin se në Britaninë e Madhe dhe SHBA, kontabiliteti është i ndarë nga tatimet, ndryshe nga Franca dhe Gjermania ku ekziston një lidhje e detyrueshme.

Një studim tjetër është ai i bërë nga Gee et al., (2010)³⁵ i aplikuar në pasqyrat financiare të konsoliduara në Gjermani dhe Britaninë e Madhe . Studiuesit vlerësuan lidhjet për tetëmbëdhjetë faktorë ndikimi, ata që u përdorën dhe nga Lamb et al., (1998) plotësuar me tre faktorë të tjerë, përkatësisht zhvlerësimin e aktiveve të trupëzuara, matjen e aseteve financiare dhe pagesat e bazuara në aksione. Rasti III (Drejton Kontabiliteti) është e ndarë formalisht në Rasti III dhe Rasti III †. Kjo nënkuptonte “Drejton Kontabiliteti” por i drejtuar nga kërkesat tatimore, i cili ndodh kur menaxhimi ka mundësi për efekt të raportimit financiar të zgjedhë midis metodave të vlerësimit, ndërkohë ligjet tatimore nuk ja ofrojnë këto opsione. Ata konkluduan se ndikimi i taksave në raportimin e pasqyrave të konsoliduara gjermane është reduktuar ndjeshëm. Për më tepër, ata arrijnë në përfundimin se ndikimi i taksave në Gjermani është i ngjashëm me atë në Britani të Madhe, me potencialin më të dobët për ndikimin e taksave.

³² Hoogendoorn M. (1996) “Accounting and Taxation in Europe: A Comparative Overview,” *European Accounting Review*, Vol. 5(4): 783–794.

³³ Nobes, C. W. and Schwenke, H. R. (2006) “Modelling the Links between Tax and Financial Reporting: A Longitudinal Examination of Norway over 30 years up to IFRS Adoption,” *European Accounting Review*, Vol. 15(1): 63-87.

³⁴ Lamb M., Nobes C. W., and Roberts, A. D. (1998) “International Variations in the Connections between Tax and Financial Reporting,” *Accounting and Business Research*, (Summer): 173–188

³⁵ Gee, M., Haller, A., and Nobes, C. (2010) “The Influence of Tax on IFRS Consolidated Statements: The Convergence of Germany and the UK,” *Accounting in Europe*, Vol. 7(1): 97–122

Figura më poshtë prezanton rastet e përmendura më lart për marrëdhënien midis dy formave të raportimit. Pesë rastet e klasifikuara fillimish nga Lamb , janë pasuruar dhe me ndarjen e bërë më vonë nga Gee et al . Duket që marrëdhënia midis raportimeve shkon nga rregulla tërësisht Pavarësia (Pavarësi) (rregulla tërësisht të pavarura) në “Dominim” të njërit prej tyre.

Figura 2-4 Rastet e marrëdhënieve midis raportimit financiar dhe raportimit për efekt tatimor

Rastet	Marrëdhënia	Përshkrimi
Rasti 1	Pavarësia	Rregullat e raportimit financiar e tatimor janë të ndryshme
Rasti 2	Identitet	Rregullat e raportimit financiar e tatimor janë identike.
Rasti 3	Udhëheq kontabiliteti	Përdoren rregulla të njëjta të raportimit financiar e tatimor kur nuk ekzistojnë rregulla specifike tatimore
Rasti 3+	Kryeson kontabiliteti por me një efekt të kundërt me atë tatimor	Rregullat e raportimit financiar përmbajnë opsione ose të lejojnë gjykime, disa prej të cilave rezultojnë në fitim të zhvendosur në vitet e mëparshme ose mëvonshme. Për shkak të rregullave jo të qarta tatimore, I lihet vend interpretimeve.
Rasti 4	Tatimet kryesojnë	Rregullat tatimore zbatohen për të dy raportimet për shkak të mos ekzistencës së rregullimeve kontabël.
Rasti 5	Dominojnë tatimet	Rregullat tatimore zbatohen për të dy raportimet në rastet kur rregullat kontabël nuk ekzistojnë ose bien në konflikt .

Burimi : Lamb et al(1998) , shtuar me Gee et al (2010)

Një studim tjetër i ngjashëm është bërë nga Monique Micallef (2011)³⁶. Studimi studion këtë marrëdhënie duke vënë përballë njëra-tjetrës Maltën dhe Britaninë e Madhe. *Ndryshe nga studimet e mëparshme, Monique studion këtë marrëdhënie në njësitë e palistuara.* Në vlerësimin e lidhjeve midis raportimit tatimor dhe raportimit financiar sipas SNRF-ve të miratuar nga BE dhe Legjislacionit kontabël vendas, ajo përcaktoi se shumica e faktorëve të ndikimit u karakterizuan si Rasti I (Pavarësi). Ajo sugjeron se kërkesat e raportimit tatimor dhe kërkesat e raportimit financiar janë ndjekur për qëllime të ndryshme dhe nuk ka asnjë varësi e fortë e sistemit të raportimit financiar në sistemin tatimor apo anasjelltas. Po kështu ajo përcaktoi se indeksat krahasuese mbeten konstante për shkak të lidhjeve tatimore me raportimin financiar. Së fundi në studimin e saj, rezultoi se shkalla e pavarësis në Maltë është afër me atë të Britanisë së Madhe pasi Malta është e ngjashme me Britaninë e Madhe në këtë drejtim. Një faktor bindës për këtë pozitë mes Maltës dhe Mbretërinë e Bashkuar është ndoshta dhe ndikimi kolonial. Si vend ish-kolonial, Britania e Madhe ka pasur një ndikim të madh në Maltë jo vetëm në raportimin financiar, por edhe për tatimet. Prandaj ka më shumë të ngjarë se më shumë se raportimi tatimor, në Maltë udhëheq ndikimi kolonial.

³⁶ Micallef M : The potential for tax influence on unconsolidated financial reporting in Malta ; The similarity to the UK. Bank of Valletta Review, No. 44, Autumn 2011.

2.3.1.2.Vendet individuale dhe analiza krahasuese

Oliveras dhe Puig (2005)³⁷, duke marrë Spanjën si një rast studimi, studiuhan marrëdhënien midis raportimeve por tani në tre data të rëndësishme. Faktori i ndikimit “Aktivet financiare” i është shtuar faktorëve të ndikimit të mbuluara Lamb et al. (1998), duke rezultuar në gjashtëmbëdhjetë çështje studimi. Në mënyrë të ngjashme me Nobes dhe Schwenke (2006), autorët ndajnë Rasti III dhe Rasti III † dhe të paraqesin dy indekse. Në aspektin e ndikimit të taksave, është gjetur se Spanja mbetet ndërmjet Gjermanisë dhe Francës, dhe Britanisë së Madhe dhe SHBA-së. Nobes dhe Schwenke (2006)³⁸ kanë studiuar zhvillimin e raportimit tatimor dhe raportimit financiar me kalimin e kohës, duke përdorur Norvegjinë si një rast studimi. Ata gjithashtu përdorën modelin e Lamb et al, (1998) duke ndarë në studim rasti III e këtij të fundit: Drejton Kontabilitetit, zyrtarisht në Rasti III dhe Rasti III †, duke përdorur modelin e ndërtuar dhe miratuar nga Gee et al.(2010) por megjithatë, referencat ekzistojnë për pasqyrat financiare të konsoliduara. Në këtë studim, Norvegjia është vlerësuar në detaje në 17 çështjet kyçe. Pesëmbëdhjetë çështje të përdorura nga Lamb et al., (1998) janë plotësuar nga ato të zhvlerësimit të aseteve fikse dhe të aktiveve financiare. Duke analizuar marrëdhëniet midis RF dhe RT me kalimin e kohës është identifikuar dhe është gjetur se sasia e ndikimit të taksimit dhe pavarësis me raportimin financiar është rritur me kalimin e kohës, ndërsa sasia e ndikimit tatimor kategorizuar si Rasti IV dhe Rasti III † është ulur.

Për të krahasuar Norvegjinë me katër vendet e shqyrtuara në Lamb et al., (1998), Nobes dhe Schwenke (2006) kanë përdorur dy indekset e raportit midis RT dhe RF. Indeksi minimal injoron Rasti III † dhe për këtë arsye është një masë konservatore ndaj ndikimit tatimor në raportim ndërsa Indeksi maksimal përfshin Rasti III † dhe për këtë arsye është një masë maksimale (liberale) :

Indeksi minimal = Rasti IV + Rasti V - Rasti I.

Indeksi maksimal = Rasti III † + Rasti IV + Rasti V - Rasti I.

Rasti II: Identiteti, dhe Rasti III: Drejton Kontabilitetit, sugjerojnë se rregullat tatimore dhe ato kontabël janë të njëjta, por se kjo nuk është shkaktuar nga një ndikim i tatimit mbi raportimin financiar. Prandaj, këto nuk janë të përfshira në llogaritjen e dy indekseve.

Istrate (2012)³⁹ kryen një analizë empirike në lidhje me ndikimin e IFRS mbi rregullat e kontabilitetit dhe taksimit në drejtim të pasurive të prekshme. Bazuar në një analizë të gjatë që nga viti 1990 autori pohoi se evolucioni i raportimin financiar dhe tatimor në aspektin e aseteve të prekshme është spektakolar duke patur një ndarje midis kontabilitetit dhe taksimit.

³⁷ Oliveras, E. and Puig, X. (2005) “The Changing Relationship between Tax and Financial Reporting in Spain,” *Accounting in Europe*, Vol. 2: 195- 207.

³⁸ Nobes, C. W. and Schwenke, H. R. (2006) “Modelling the Links between Tax and Financial Reporting: A Longitudinal Examination of Norway over 30 years up to IFRS Adoption,” *European Accounting Review*, Vol. 15(1): 63-87

³⁹ Istrate C.,(2012). Impact of IFRS on Romanian accounting and tax rules for fixed tangibles assets, *Accounting and management Information System*, Volume 11, Number 2, pp.243-262.

2.3.1.3.Një përshkrim narrativ në lidhje me vende të veçanta

Jorissen dhe Maes (1996)⁴⁰ paraqesin një histori të tatimeve dhe të kuadrit rregullator të raportimit financiar në Belgjikë që përfshin pjesën më të madhe të shekullit të njëzetë. Rregullat e vlerësimit në kontabilitet nuk kanë ekzistuar, ndaj rregullat tatimore përdorshin (u vihej theksi) në pasqyrat financiare të publikuara. Kjo rezultoi në një lidhje të fortë mes tatimeve dhe raportimit financiar. Kur në vitin 1975, u miratua legjislacioni që kishte të bënte me raportimin financiar, kompanitë e kundërshtuan idenë e përgatitjes së dy llojeve të pasqyrave financiare. Si një zgjidhje, për qëllime tatimore qeveria pranoi përdorimin e të gjitha rregullave të vlerësimit kontabël për të përcaktuar të ardhurat e tatueshme, përveç rasteve kur legjislacioni tatimor shprehimisht parashihet ndryshe. Për më tepër, në mënyrë që të arriheshin lehtësime të caktuara tatimore, vlerësimet duhej të pasqyroheshin në pasqyrat financiare. Studimi pastaj diskuton shkurtimisht dallimet e mëdha në mes të tatimeve dhe raportimit financiar.

Në një tjetër studim narrativ, Christiansen (1996)⁴¹ paraqet një histori të marrëdhënies mes tatimeve dhe legjislacionit kontabël në Danimarkë. Ndërsa rregullat e hershme tatimore lejonin një raportim diferent midis raportimit tatimor dhe atij kontabël, kompanitë në përgjithësi drejtonin politikën e tyre të raportimit drejt raportimit tatimor derisa u zhvillua ndryshimi në Ligjin për Shoqëritë Tregtare në vitin 1973. Që prej atëherë, ndarja u prezantua me zbatimin e Direktivës së Katërt në vitin 1981, e shoqëruar nga rregullat mbi tatimet e shtyra.

Fekete et al (2009)⁴² dhe Cuzdriorean et al (2010)⁴³, kryen një analizë empirike në lidhje me marrëdhënjet midis kontabilitetit dhe tatimeve në kompanitë e listuara në Bursën e Bukureshtit. Autorët ilustruan që *Defacto* ndikimi i taksimit mbi kontabilitetin është vetëm 4%. Autorët pohuan se kjo vlerë nuk mund të interpretohet as si e lartë e as si e ulët pasi nuk ka bazë mbi të cilën të referohemi .

Istrate ⁴⁴(2011), bazuar në metodologjinë e zhvilluar nga Lamb et al.(1998) dhe Nobes dhe Schwenke (2006), ka kryer një analizë themelore në lidhje me taksimin dhe kontabilitetin në Rumani. Rezultatet ilustruan një shkëputje De juro midis raportimit financiar e atij tatimor, por autori ka përmendur se në shumë raste sidomos në rastin e NVM-ve egziston një lidhje e fortë midis kontabilitetit dhe tatimeve. Autori nuk e demostroi dot këtë pohim empirikisht.

⁴⁰ Jorissen, A. and Maes, L. (1996) "The Principle of Fiscal Neutrality: The Cornerstone of the Relationship between Financial Reporting and Taxation in Belgium," *The European Accounting Review*, Vol. 5: 915-931.

⁴¹ Christiansen M. (1996) "The Relationship between Accounting and Taxation in Denmark," *The European Accounting Review*, Vol. 5(4): 815-833

⁴² Fekete S. and Cuzdriorean Dan : "An attempt at measuring the fiscal influence over accounting of Romanian listed companies", *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12(1), 2010, <http://www.researchgate.net/publication/227367786>

⁴³ Cuzdriorean Dan. (2012) "The relationship between accounting and taxation insight the European union : the influence of the international accounting regulation", *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 14(1).

⁴⁴ Istrate, C.,(2011) "Accounting principles and book-tax (dis)connection in Romania" , working paper, i vlefshëm në : <http://portal.feaa.uaic.ro/Docs/costel.istrate/Articles/Istrate%20AccPrinciplesBookTaxAfterReviewNotBlind.pdf>

Deaconu and Cuzdriorean⁴⁵ (2011), kryen një analizë empirike në nivelin e qarkut Cluj. Intervista u përdor si instrument statistikor duke përfshirë 20 menaxherët e firmave më të mëdha të kontabilitetit. Rezultatet e studimit të kryer konfirmuan atë që pohoi Istrate (2011), se ekziston një ndikim defacto midis kontabilitetit dhe tatimeve në mjedisin e kontabilitetit Rumun, veçanërisht në NVM.

Gjithashtu Cuzdriorean⁴⁶ (2012) kryen një analizë empirike duke përdorur një analizë në nivel kombëtar në rastin e Rumanisë. Si instrument statistikor është përdorur sondazhi, ku si provë janë përdorur 1710 kontabilistë të licensuar. Analiza empirike u zhvillua me 212 kontakte të vlefshme. Rezultatet ilistruan se egziston një trend i ndarjes defacto midis kontabilitetit dhe tatimeve dhe kjo lidhje është treguar sidomos në rastin e NVM-ve.

Albu et al (2011) gjithashtu pohoi se kompetencat e kontabilistëve në periudhën e fundit kishin ndryshime që pas rënies së komunizmit. Këto kompetenca patën ndikim të fortë nga tatimet. Ai pohon se në ditët e sotme, si pasojë e ekonomisë së tregut, këto kompetenca duhet të jenë më të lidhura me nevojat e përdoruesve.

Bazuar në studimin e Cuzdriorean et al. (2011); Fekete et al.⁴⁷ (2012) zbatoi të njejtën metodologji, në një mostër prej 176 NVM-ve. Rezultatet ilustruan gjithashtu se në rastin e NVM-ve, kontabiliteti ka një ndikim mbi raportimin tatimor. Ndikim ky që sjell ndryshime në nivelin e predominimit, njëherë të tatimeve dhe një herë të kontabilitetit.

2.3.2. Lidhja kundrejt pavarësisë – zvogëlimi i marrëdhënies midis kontabilitetit dhe tatimeve

Studimi i lidhjes midis kontabilitetit dhe tatimeve nuk mund të realizohet duke bërë abstraksion nga mjedisi ekonomik të cilit i referohemi dhe për më tepër, pa u përpjekur për të bërë një qasje krahasuese me mjediset ekonomike të cilat ndajnë rregullativa ligjore dhe kushte të ngjashme të zhvillimit.

Kjo lidhje ka ekzistuar dhe do të vazhdojë të jetë e pranishme, çështjet për studim bazohen tek ndër – varësia. Sa do të vazhdojë të ekzistojë intensiteti i një lidhjeje të tillë dhe a mund të prodhojë pasoja të ndërsjellta?

Rasti i Shqipërisë tregon disa ngjashmëri me mjediset ekonomike të vendeve fqinje.

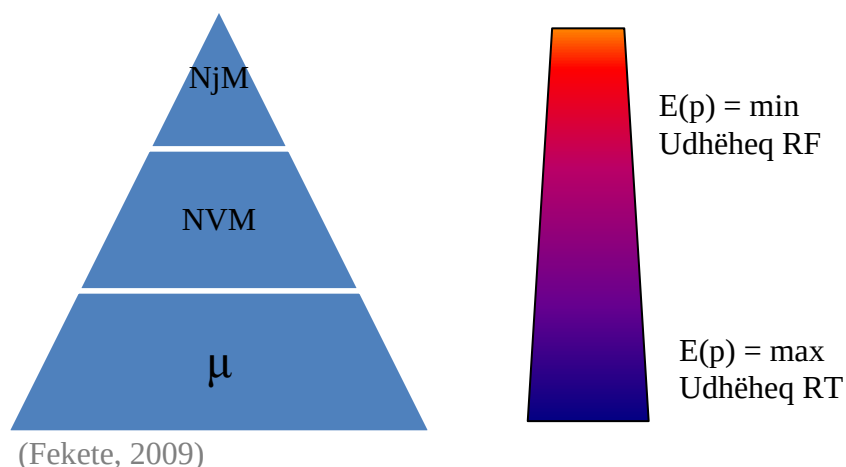
Formësimin e pozicionit të Shqipërisë nga perspektiva e lidhjes në mes të kontabilitetit dhe tatimeve do ta bëjmë duke patur si model atë të parashtruar nga Fekete et al.(2009).

Figura 2-5 : Piramida e madhësisë së njësive ekonomike nga perspektiva e marrëdhënieve midis tatimeve dhe kontabilitetit

⁴⁵ Deaconu a., Cuzdriorean D.,(2011) Accounting and the state. On the actual relationship in a post-communist country, paper presented to the 5th AAC Conference, Cluj-Napoca, 21-23 September

⁴⁶ Cuzdriorean, D., (2012) The relationship between accounting and taxation under the spectrum of the factors of influence: case study of Romania, working paper, Babes-Bolyai University

⁴⁷ Fekete, Sz., Cuzdriorean, D., Albu, C.N. and Albu, N., (2012) “Is indeed SMEs accounting influenced by taxation? Some empirical evidence from Romania”, African Journal of Business Management, 6(6): 2318-2331, DOI: 10.5897/AJBM11.1699



Ku :

NJM – Njësitë e mëdha , duke përfshirë si njësitë private dhe ato publike

NVM – Njësitë e vogla dhe të mesme

μ - Mikro njësitë

$E(p)$ – Matja e marrëdhënies midis RF dhe RT me ndihmën e koeficientit Pearson

Në figurën më lart, sjellim një shembull se si mund t'i klasifikojmë njësitë ekonomike duke patur parasysh mjedisin ekonomik shqiptar dhe marrëdhënien midis raportimit financiar dhe tatimor në vendin tonë. Mund të vërehet fakti se intensiteti i marrëdhënies midis kontabilitetit dhe tatimeve varet ndjeshëm nga madhësia e njësisë ekonomike, kështu një marrëdhënie të fortë ($E(p) = \max$) midis kontabilitetit dhe tatimeve ekziston në nivelin bazë të piramidës (mikronjësitë), kjo marrëdhënie dobësohet gjithnjë e më shumë kur ngjitemi në krye të piramidës ($E(p) = \min$).

Një element tjetër që konfirmon ekzistencën e marrëdhënieve midis kontabilitetit dhe tatimeve përfaqësohet nga grupet që rregullojnë taksimin dhe kontabilitetin, në këtë rast ekzistojnë dy skenarë sipas sisteme të kontabilitetit që ndjekin vendet e veçanta. Në vendet ku kontabiliteti është i lidhur me tatimet, vendosja e rregullave tatimore dhe kontabël është detyrë e organeve shtetërore. Në Shqipëri Ministria e Financave miraton ligjislacionin tatimor dhe Standardet Kombëtare / Ndërkombëtare të Kontabilitetit të hartuara nga Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit (KKK). Pra është institucioni që rregullon marrëdhëniet midis kontabilitetit dhe tatimeve.

Niveli i lidhjes midis kontabilitetit dhe tatimeve është pranuar të jetë në vetvete një element i rëndësishëm i strukturës unitare, në nivelin e raportimit financiar të një vendi. Ka disa studime të cilat besojnë se futja e Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF) ka qëndruar për një hap përpara drejt zvogëlimit të lidhjes mes tatimeve dhe

kontabilitetit dhe drejt afrimit me sistemin anglo – sakson të kontabilitetit.⁴⁸(Ionascu et al, 2007).

Në kundërshtim me ç’ka përmendëm më lart, autorë të tjerë mendojnë që është jo e përshtatshme dhe e pamjaftueshme përdorimi i SNRF-ve si bazë për llogaritjen e barrës tatimore. (Eberhartinger and Klostermann, 2007)⁴⁹

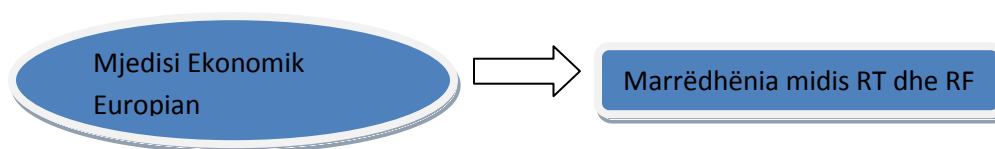
RT dhe RF përballen me vështirësi të shumëllojshme. Duke filluar nga debatet konceptuale për parimin e paraqitjes më besnikëri dhe parimit të kujdesit. Në përgjithësi, këto dy parime kanë si çështje të rëndësishme, marrëdhënien midis raportimeve, si qasje brenda kontekstit të Teorisë së Grupeve të Interesit dhe Dinamizmit të Shoqërisë. Marrëdhëniet midis kontabilitetit dhe tatimeve duhen të konsiderohet si nga pikëpamja e ngjashmërive ekzistuese midis juridiksioneve të ndryshme në nivel evropian dhe nga perspektiva e dallimeve konceptuale.

Turlea (2005)⁵⁰ i studion lidhjet midis kontabilitetit dhe tatimeve duke patur parasysh faktin që autoriteti tatimor huazon një numër të madh të rregullave të kontabilitetit. Ndikimet e kontabilitetit në ligjet tatimore janë shpjeguar me faktin se, për të matur fitimin e tatueshëm, organi tatimor ka qenë i detyruar të gjejë disa rregulla të vlerësimit. Por krijimi i rregullave të reja në një kohë që kontabiliteti i kishte procedurat të mirëpërcaktuara, do të kishte qenë e kotë.

2.3.3. Lidhja midis Raportimit Tatimor dhe atij Financiar nën ndikimin e Rregullimeve Ndërkombëtare të BE-së

Marrëdhënia midis RF dhe RT në mjedisin e BE-së thekson përvoja të ndryshme si bazë e qasjeve, tipologjive e historive të ndryshme. Gjithsesi duke i’u referuar (Cuzdriorean 2012) një kuadër i tërë teorik mund të ngrihet në kuadër të disa faktorëve specifikë. Në këtë çështje do të trajtojmë marrëdhënien midis raportimeve dhe kuadrin e mjedisit ekonomik evropian.

Figura 2-6: Paraqitje skematike e ndikimit të mjedisit ekonomik Evropian në marrëdhënien midis RT dhe RF.



Lidhja midis kontabilitetit dhe tatimeve është një nga arsyet kryesore se zbatimi i SNRF është bërë një pikë e debatit në nivel të BE, debat i bazuar në diversitetin legjislativ dhe kulturor.

⁴⁸ Ionascu, I., Ionascu, M., Olimid, L. and Calu, D.A. (2007), An empirical evaluation of the costs of harmonizing Romanian accounting with International Regulations (EU Directives and IAS/IFRS), Accounting in Europe, vol. 4, no. 1-2, pp. 169-182

⁴⁹ Eberhartinger, E., Klostermann, M., 2007. What if IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective. Accounting in Europe 4 (2), 141–168.

⁵⁰ Turlea E. & Nanu M. (2015) ; Dynamics between taxation and accounting at the level of national economic reality, European Journal of Accounting, Finance and Business , fq 10-32

Ndërsa kjo lidhje karakterizohet nga një marrëdhënie e ndryshueshme në kohë dhe hapësirë, nga të ekzistuarit e fortë në inekzistencë, një gjë është e dukshme “*ajo është domosdoshmërisht një qasje krahasuese*”.

A mund të jenë SNK / SNRF të rëndësishme nga pikëpamja tatimore? A mundën SNK / SNRF të krijojnë një ndikim mbi rregullat tatimore? Përgjigja na çon drejt nivelit të lidhjes midis kontabilitetit dhe tatimeve. *Në qoftë se kontabiliteti nuk është ndikuar nga tatimet, ndikimi i SNRF-ve është neutral mbi rregulloret tatimore. Në qoftë se ekziston një lidhje midis kontabilitetit dhe tatimeve, atëherë rregullat tatimore mund të ndikohen nga SNK / SNRF në vendet ku ata zbatohen plotësisht.*

Studimet e kryera nga Hoogendoorn (1996); Blake et al. (1997); Blake et al. (1998); Aisbitt (2002); Freedman (2004); Gallego (2004); Nobes et al. (2004); Van Hulle (2004); Schon (2004,2005); Gielen dhe Hegarty (2007); Schultz dhe Fogarty (2009); Weber (2009); Gee et al. (2010); Graham et al. (2011), Cuzdriorean D.(2012) kanë qenë pikënisja për të nxjerrë një hartë të marrëdhënieve ndërmjet kontabilitetit dhe tatimeve në nivelin e BE-së.

Në këtë zonë kërkimore lidhja është trajtuar si e luhatshme, por ekstremet janë përdorur si pika të dallimit midis juridiksione të ndryshme, duke e ndarë hartën evropiane në këtë nivel ndërmjet vendeve ku kontabiliteti nuk është ndikuar nga tatimet dhe vendet ku kontabiliteti është ndikuar nga tatimet, niveli i ndikimit ose drejtimi i ndikimit bëhet sipas taksonomisë së Lamb et al. (1998).

Një nga argumentet e sjella nga kritikuesit ka qenë fakti se, një shkallë më e ulët e kujdesit, siç përcaktohet nga SNRF do të çojë në krijimin e fitimeve më të larta dhe më të shpejta, kjo çon në pagesën e taksave dhe tarifave në një mënyrë më të shpejtë dhe në një vlerë më të lartë⁵¹ (Djatej et al, 2009).

Si e tillë, lidhja midis kontabilitetit dhe tatimeve ka qenë një çështje subjekt kërkimesh nga studiues të shumtë, janë bërë përpjekje për t'iu qasur kësaj çështje nga këndvështrimi i dinamikës. Futja e SNRF si standarde të detyrueshme për llogaritë e konsoliduara të NjE të listuara në BE, ishte një hap përpara në drejtim të ndryshimit të kontabilitetit në nivel ndërkombëtar, të cilat mund të kenë pasoja nga më të ndryshme edhe në llogaritë individuale, ndaj njësitë e listuara ekonomike u ndjenë të shqetësuar⁵² (Gee M. & Nobes C. et al 2009)

Në vizionin e Norberg (2007)⁵³ një aplikim i SNRF sjell një sfidë për legjislacionin tatimor dhe i bën njerëzit të bëhen më të vetëdijshëm për nevojën për një rishikim të themel teorik dhe praktik të kontabilitetit, si një pikënisje për krijimin e barrës tatimore për çdo njësi ekonomike. Duke pasur parasysh këtë kontekst, duket se ekziston nevoja për përdorimin e

⁵¹ Djatej, A., Gao, G., Sarikas, R., Senteney, D., 2009. An investigation of the comparative impact of degree of implementation of IFRS upon the public and private information quality of East and West European firms. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 25, 208–215

⁵² Gee, M., Haller, A. and Nobes, C. (2010), *The Influence of Tax on IFRS Consolidated Statements: The Convergence of Germany and the UK, Accounting in Europe*, vol. 7, no. 1, pp. 97-122

⁵³ Norberg, C. (2007), *Accounting and Taxation*, Kari Tikka memorial lecture, EATPL, available at <http://www.eatpl.org/uploads/public/Norberg%20Kari%20Tikka%20mem%20lecture%202007.pdf>

një bazë të përbashkët tatimore të konsoliduar (CCCTB shkurtuar) në nivel të BE-së, dhe për këtë arsye, nevoja për një rishikim të legjislacionit të kontabilitetit për njësitë e vogla dhe të mesme (NVM).

Futja e Direktivës së katërt përfaqësoi një hap të rëndësishëm, para zbatimit të SNK / SNRF që mund të çonte drejt pavarësis në mes të kontabilitetit dhe tatimeve. Gallego dhe Galende del Canto (1995: 361) kanë adresuar këtë qasje në Spanjë, ata përmendën se me futjen e dispozitave të reja, marrëdhëniet midis raportimeve ishin qetësuar. Pasimi i Direktives 4 dhe 7 me Direktivën për Mikronjësitë të jep ndjesinë që kjo marrëdhënie sa vjen e do të zbehet , drejt pavarësisë totale.

2.3.4. Raportimi Financiar e Tatimor nën këndvështrimin e faktorëve të influencës

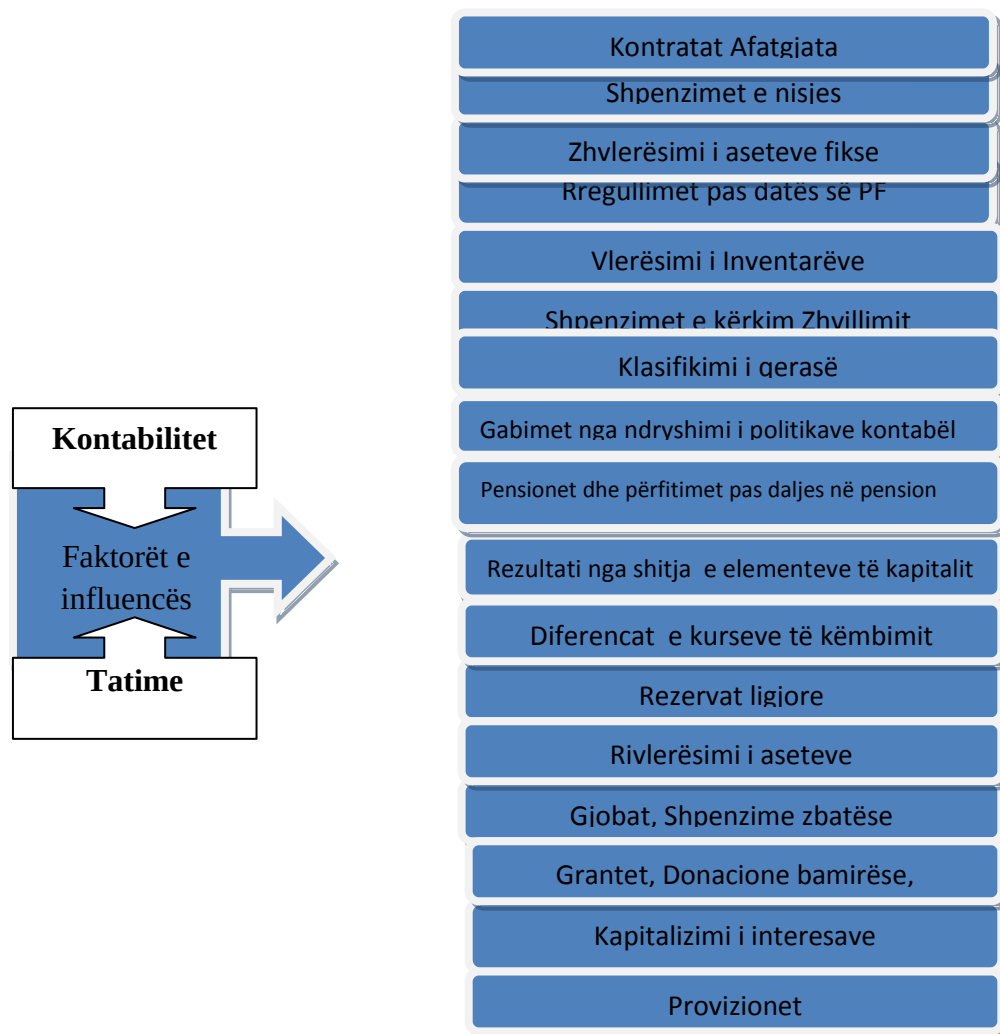
Siç e përmendëm dhe më lart, nën ndikimin e taksonomisë së Lamb et al (1998), studiues të shumtë kanë përcaktuar listën e faktorëve që mendohet se influencojnë në marrëdhënien midis RT dhe RF. Nga studimet empirike të realizuara nga Nobes dhe Schwencke (2006)⁵⁴, Gee et al., (2010)⁵⁵, Dan Cuzdriorean (2011)⁵⁶ janë përcaktuar disa nga faktorët që ndikojnë këtë marrëdhënie. Elementë të tillë mund të përmendim: rezervat ligjore, amortizimi i aseteve fikse, njohja fillestare dhe rivlerësimet, ndryshimet e politikave kontabël dhe gabimet materiale, vlerësimi i stoqeve, shpenzimet për kërkim –zhvillim , shpenzimet e nisjes dhe zgjerimit, shpenzimet për interesa, qeraja (si financiare dhe operative), provizionet, gjobat, donacionet, shpenzimet për pritje - përcjellje, kontratat afatgjata, humbjet nga diferencat e normave të këmbimit valutor, rezultatet nga shitja e elementeve të kapitalit, etj. Kështu, tendenca e fundit në drejtim të fushës së studimit fokusohet kryesisht në *pakësimin e intensitetit të marrëdhënieve ndërmjet kontabilitetit dhe tatimeve, nën ndikimin e harmonizimit të kontabilitetit*. Duke u bazuar në pikëpamjet e tyre po listojmë faktorët e influencës në figurën 2-8 më poshtë :

⁵⁴ Nobes, C., Schwencke, H.R., 2006. Modelling the links between Tax and Financial Reportings: A Longitudinal Examination of Norway over of 30 years up to IFRS adoption, European Accounting Review, vol. 15, no. 1, fq. 63-87

⁵⁵ Gee, M., Haller, A., Nobes, C., 2010. The Influence of Tax on IFRS Consolidated Statements: The Convergence of Germany and the UK, Accounting in Europe, vol. 7, no. 1, fq. 97-122

⁵⁶ Cuzdriorean D. , Deaconu A., 2011. Accounting and the state. On the actual relationship in a post-communist country, paper presented to the 5th AAC Conference, Cluj-Napoca, 21-23 September

Figura 2-7: Faktorët e influencës në marrëdhënien midis Kontabilitetit dhe Tatimeve



(Projektim i Cuzdriorean (2011) bazuar në studimet e Blake , Amat, Fortes(1193), Hoogerdoorn (1996), Lamb et al(1998), Gallego (2004), Nobes et al(2004), Gee et al(2010), Micallef(2013))

Në bazë të këtyre faktorëve analiza të shumta krahasuese janë bërë vit pas vit nga studiues europianë.

2.3.5. Tatim-Kontabiliteti : varësia kundrejt pavaresisë

Duke pasur parasysh faktin që të gjitha njësitë janë të tatueshme, hulumtimet që merren me lidhjen në mes të kontabilitetit dhe tatimeve janë debatuar shumë në literaturën ndërkombëtare. Gjithashtu, informacioni i marrë nga pasqyrat financiare ka një rëndësi të veçantë për përdoruesit e informacionit kontabël dhe jo vetëm.



Nga pikëpamja historike, marrëdhëniet midis kontabilitetit dhe tatimeve është analizuar nga dy këndvështrime: kontabiliteti u ndikua nga tatimet, dhe anasjelltas taksimi u ndikua nga të

kontabiliteti.

Pavarësisht nga drejtimi i ndikimit, ekzistenca e lidhjes nuk mund të mohohet, ndaj pavarësia dhe ndarja totale nuk është e mundur. Megjithatë, kjo lidhje mund të trajtohet nën kendvështrimin e dy strukturave të ndryshme që mund të jenë të pranishme në shkallë të ndryshme.

Pavarësia, struktura e parë e ofruar, sipas Hoogendoorn (1996) do të thotë se fitimi i përcaktuar për qëllime të kontabilitetit dhe llogaritja e tij është e pavarur nga ndonjë qëllim i tatimit. Kompanitë mund të zgjedhin në këtë drejtim në mes të politikave të ndryshme kontabël, por jo për qëllime të taksave dhe gjithashtu, nuk përdoruren stimujt e taksave për të ndryshuar fitimin kontabël. Janë pranuar nga literatura ndërkombëtare se sa nuk mund të kete pavarësi të plote siç ka qenë më parë specifikuar, sepse rregullat e kontabilitetit mund të ndikojne në rregullat tatimore dhe rregullat tatimore mund të aplikohet vullnetarisht për të arritur qëllime të caktuara të kontabilitetit, vlen veçanërisht në rastin e NVM-ve. Çfarë është thelbësore për të përcaktuar këtë strukturë është lirte e kompanive për zbatimin e politikave kontable të ndryshme pavarësisht nga optimizimi i tatimeve (Hoogendoorn, 1996).

Varësia midis kontabilitetit dhe tatimeve është përcaktuar përmes artikujve që janë në kundërshtim me pavarësisë, kur në përgatitjen e pasqyrave financiare ato janë marrë parasysh ose kur llogaritjen e fitimit tatimit realizohet sipas rregullave të kontabilitetit, situata është adresuar pamjaftueshme në Rumani për shembull, ku kontabilitetit është i ndikuar nga tatimet. Kjo varësi strukturore si qëllim ekonomik, ka çuar në minimizimin e taksave të pagueshme, sa më shumë ka qenë e mundur. Zakonisht, varësia midis kontabilitetit dhe tatimeve është cituar në nivel ndërkombëtar si i pranishëm në pasqyrat financiare individuale.

Në rastin e shkëputjes midis kontabilitetit dhe tatimeve, mundësitë për zgjedhje që të çojnë në mospërputhje midis kontabilitetit dhe tatimit mbi fitimin janë të shumta. Këto mbështeten në fusha të ndryshme studimore si:

- kontabiliteti krijues;
- përshtatja mes fitimit kontabël dhe atij tatimor,
- kostoja e kapitalit;
- shmangia e taksave;
- pamja e drejtë dhe e vërtetë;
- materialiteti;
- konservatorizmi në kontabilitet.

Studime të ngjashme gjenden në literaturën e huaj. (Hoogendoorn 1996, Artsberg 1996, Shackelford dhe Shevlin 2001; Graham 2003, Gallego 2004, Dhaliwal et al 2008, Ayers et al, 2009, Crabtree dhe Maher 2009, Hanlon dhe Heitzman 2010, Gee et al, 2010, Graham et al 2011)

Le të referohemi direkt parimit të pamjes së vërtetës dhe të drejtë dhe parimit të kujdesit, duke qenë se të dyja janë kërkesa të dy sistemeve të ndryshme të kontabilitetit. Ndërsa

Sistemi i Evropian i Kontabilitetit kryesisht i referohet parimit të kujdesit, pamja e të vërtetës dhe të drejtës është një kërkesë e përmendur shprehimisht në Sistemin Anglo-Sakson. Debatet në fushën e sipërpërmendur kanë qenë të shumta qoftë individualisht dhe herë bashkangjitur në marrëdhëniet në mes të kontabilitetit dhe tatimeve.

Ndërsa parimi i paraqitjes së vërtetë dhe të drejtë është debatuar gjerësisht në Bashkimin Evropian, duke pasur parasysh fleksibilitetin që ai prezantoj në mënyrë që të mundësojë kompanive për të paraqitur në të vërtetë sa të jetë e mundur realitetin ekonomik, në vizionin e ri në kuadër të sistemit anglo-sakson; parimi i kujdesit , një nga artikujt e ngritur në diskutim, nuk gëzoi një debat të kësaj shkalë.

Futja e artikullit të ri ashtu sic ishte shkëlja e se vërtetës dhe të drejtës , diskutimin e bëri më këmbëngulës, veçanërisht në vendet ku kujdesi konsiderohet parim themelor, bazuar në njohjen e artikujve nga pasqyrave financiare që mund të duhen (p.sh. Gjermania).

Të tre kërkesat e parashtruara në Direktivat e Bashkimit Evropian lidhur me pamjen e vërtetë dhe të drejtë (kërkesë të përgatisë pasqyrat financiare në përputhje me këtë parim, roli shtesë informacionit në arritjen e qëllimit të propozuar; pikëpamje thelbësore të së drejtës e të vërtetës) ishin shprehur dhe në mënyrë të qartë kërkohet për t'u përmbushur nga Shtetet Anëtare. Megjithatë ka pasur vende që nuk janë përfshirë në rregullimin e kontabilitetit të të gjitha këtyre kërkesave, por vetëm pjesërisht (p.sh. Suedia, Austria lejohet futja vetëm me dy kërkesa).

Debati midis dy sistemeve të kontabilitetit është realizuar në nivelin konceptual edhe përmes supremacisë së dy parimeve të kontabilitetit. Me një histori shumë më të vjetër sesa parimin e parë të vërtetës dhe të drejtës (Maltby, 2000), parimi i kujdesit është vendosur në Sistemin Evropian të Kontabilitetit, pra, në projektin e parë të zhvilluar nga Bashkimi Evropian në vitin 1973, ndikimi i saj ishte i madh (bazuar në traditën gjermane dhe franceze) dhe vendosi detaje të rrepta të rregullave të kontabilitetit, procesi karakterizohet me masa të rrepta dhe konservatorizmit. Britania e Madhe ka qenë ajo e cila këmbënguli në futjen e parimit të pamjes së vërtetë dhe të drejtë që mund të interpretohet si një ndryshim i vogël i perspektivës nga konservatorizmi dhe masave për fleksibilitet, duke i lejuar ketij vendi për të ruajtur mendimet(opinionet) e veta.

Studimi i kryer nga Hoogendoorn (1996) dhe Lamb et al. (1998) klasifikuan disa vende evropiane bazuar në marrëdhëniet në mes të kontabilitetit dhe tatimeve, duke marrë parasysh mendimin e Nobes dhe Parker (1995) për të adresuar mjediset ekonomike nën dritën e ndikimit të dy sistemeve të kontabilitetit. Ata janë ndër studimet e para që adresuan këtë lidhje, së bashku me studimet e kryera nga Haller (1992), Radcliffe (1993) dhe Quere (1994), dhe hodhën një perspektivë të rëndësishme mbi këtë temë, qasja e tyre është absolutisht e nevojshme sidomos pasi parashikimet e bërë nga ana e tyre ishin plotësisht të vërteta. Studimi empirik i kryer nga Hoogendoorn (1996), realizoi Taksonomine e marrëdhënieve në mes të kontabilitetit dhe tatimeve në 13 vende duke u bazuar në një artikull të rëndësishëm, tatimit të shtyrë dhe lidhjes midis raportimit tatimor dhe raportimit financiar.

Më tej, u krijua nevoja për të vazhduar studimet e drejtuara në këtë nivel, duke plotësuar në hartën evropiane sa më shumë tipologjitë, dhe shumë studime të ndjekura, prezantuan vende

të reja, duke u përpjekur për të marrë modelin e lidhjes apo ndarjes (Blake et al., 1997; Blake et al, 1998; Gallego, 2004; Nobes dhe Schwencke, 2006).

Përfundimet e këtyre studimeve theksojnë vështirësinë për të interpretuar rezultatet nga pasqyrat financiare kur kontabiliteti është i ndikuar nga tatimet. Që nga miratimi i SNRF, u fol për dobësim të ndikimit të tatimit mbi kontabilitetin, por asnjë studim empirik u krye për të vërtetuar nëse lidhja midis tatim-kontabilitetit kishte ndryshuar, si në studimin empirik kryer nga Hoogendoorn (1996) dhe Lamb et al. (1998). Një pikë e rëndësishme që kërkon hulumtime të mëtejshme mund të krijohet nga studimet empirike të cilat adresojnë lidhjen tatim-kontabilitetit pas miratimit të SNRF. *Të dy autorët kanë përmendur se varësia ose pavarësia midis kontabilitetit dhe tatimeve duhet të konsiderohet si spektër dinamik, prandaj përfundimet e studimeve të kryera në atë moment nuk mund të reflektohen plotësisht në të tashmen.*

Lidhja midis kontabilitetit dhe tatimeve nuk është trajtuar në të gjitha rastet si e padëshirueshme. Si mbështetje e kësaj lidhje nuk u soll parimi i pamjes se vërtetës dhe të drejtës, përderisa u zbulua se jete gjetur e papajtueshme me rastet në të cilat kontabiliteti është ndikuar fuqimisht nga tatimet (Aisbitt, 2002), u aplikua parimi i kujdesit.

Në këtë situatë, të ardhurat janë shumë nënvlerësuar (el Blake et. 1997), kjo u interpretua si kujdesshme. Është konsideruar se kjo sjellje është konfirmuar empirike, për shkak të kujdesit i cili është bazuar në një lidhje të fortë në mes të kontabilitetit dhe tatimeve dhe dëshirën për të zvogëluar barrën e taksave. Një opinion i ndryshëm i përket Niskanen (2000) i cili nuk e konsideron si kujdes nënvlerësimin e të ardhurave dhe e lidhin këtë qasje me një barrë shtesë të taksave për shkak të dënimit të zbatuar nga administrata tatimore. *Maturia është zëvendësuar më pas me kontabilitetin krijues, mashtrimin apo përmirësimin tatimor.*

Langot (2002) nga ana tjetër, konfirmon rëndësinë e madhe të kujdesit në Sistemin Evropian-kontinental, por nuk e konsideron që kjo qasje të çojë në ngjarje të padëshirueshme. Rregullat e kontabilitetit në lidhje me dispozitat dhe rregullimet janë të ndryshme në sistemet e kontabilitetit adresuar përmes rëndësisë të parimit të kujdesit në Sistemin e Kontabilitetit evropian-kontinental dhe përfshijnë rregullat fiskale në llogaritjen e fitimit kontabël, i është dhënë më shumë rëndësi kostos historike të sistemit Evropian-Kontinental - ndryshe nga lidhja e drejtpërdrejtë me parimin e kujdesit - që është dhënë për vlerën e drejtë (Hung dhe Subramanyam, 2007).

Në mbështetje të ndarjes në mes të kontabilitetit dhe tatimeve elementët e mëposhtëm janë përmendur gjerësisht në literaturën bashkëkohore:

- Tatimet shytyra; duke rritur rëndësinë dhe duke bashkëngjitur konceptet e qeverisjes korporative; *Tatimi i shytyrë është konsideruar si një faktor i ndarjes dhe intensiteti i marrëdhënieve ndërmjet kontabilitetit dhe tatimeve është analizuar në bazë të këtij faktori.* Në vendet ku rregulloret nuk kanë gjetur informacion mbi këtë faktor apo këto informata janë të parëndësishme, marrëdhëniet midis kontabilitetit dhe tatimeve ishin të fortë, kontabiliteti ishte ndikuar nga taksimi.
- Kalimi në ekonominë e tregut;
- Ndikimi reciprok që ekziston midis vendeve të Evropës (shih variablat kulturore të paraqitura nga Gray (1988),

- Mjaftueshmërinë Kulturore, (në lidhje me vendet në zhvillim me dominim kulture);
- Rekomandimi i OECD për shtetet anëtare për të reduktuar lidhjen midis kontabilitetit dhe tatimeve për të arritur harmonizimin e kontabilitetit;
- Procesi i harmonizimit të kontabilitetit; ndikimi i procesit të zhvillimit në lidhje me një bazë të përbashkët të tatimit të konsoliduar të korporatave - CCCTB.

Tatimi i shtyrë është rezultat i diferencës midis fitimit tatimor dhe fitimit kontabël dhe është konsideruar të jetë një hap i parë i rëndësishëm në procesin e ndarjes. Gee et al. (2010) pretendon që mund të shihet një prirje të fortë për një pavarësi në mes të kontabilitetit dhe tatimeve në nivel evropian, pasi në vendet nga Evropa Lindore intensiteti i kësaj lidhje është i ulur. Ky proces u bë i mundur pas kalimit në ekonominë e tregut (Gee et al, 2010;.. Blake et al, 1997; Hoogendoorn, 1996). Interesi për qeverisjen korporative është rritur ndjeshëm në vitet e fundit, dhe solli shumë aspekte pozitive. Mbetur në fushën kërkimore të marrëdhënieve ndërmjet kontabilitetit dhe tatimeve, qeverisja e korporatave është konsideruar si një çështje e rëndësishme në aspektin e ndarjes (Blake et al., 1997).

Ndikimi reciprok që ekziston midis vendeve evropiane gjithashtu çoi në ndryshimin e marrëdhënieve ndërmjet kontabilitetit dhe tatimeve. Përmendim këtu studimin e bërë nga Hoogendoorn (1996) mbi marrëdhënien që ka ekzistuar midis Britanisë së Madhe dhe Irlandës, duke çuar në influencimin e kontabilitetit irlandez dhe sistemin e taksave nga Britania, pas 1922. Rasti i Suedisë është analizuar edhe në studimin e kryer nga Blake et al. (1997) si i ndikuar veçanërisht nga Danezet, sistemet finlandeze dhe norvegjeze të kontabilitetit dhe sistemi tatimor u përfshinë në një formë të hershme të këtij të fundit pra paten një ndikim të fortë në mes të kontabilitetit dhe tatimeve.

Më tej, sistemet daneze dhe norvegjeze të kontabilitetit dhe tatimeve ishin nga ana e vet të ndikuar nga kontabiliteti dhe sistemi i taksave Britanik , duke çuar në një rënie të lidhjes midis kontabilitetit dhe tatimeve pas 1970. Hoogendoorn (1996) pohon edhe ndikimin e sistemit të kontabilitetit britanik mbi Sistemi francez i kontabilitetit pas 1970. Të gjitha këto drejtime të ndikimit çuan në atë që ishte përvetësuar tani nga shtetet e përmendura më parë: ***një shkeputje midis kontabilitetit dhe tatimeve, ose, një rënie e lidhjes midis tyre (kontabilitetit dhe tatimeve).***

Ndikimi i madh i sistemit të kontabilitetit mbi sisteme të tjera ishte jo vetëm në drejtim të ndarjes, por edhe për të forcuar lidhjen në raste të tilla. Rasti gjerman ishte në këtë drejtim gjerësisht i adresuar (Hoogendoorn, 1996; Gee et al, 2010.). Influencimi gjerman mbi sistemin e kontabilitetit italian dhe pjesërisht mbi sistemin e kontabilitetit suedez dhe belg, çoi në nevojën e konsolidimit të marrëdhënieve midis kontabilitetit dhe tatimeve ndër të tjera.

Të njëjtin drejtim kishin sistemet e kontabilitetit belge, italiane dhe çeke, si rezultat i ndikimit francez. Sistemi i kontabilitetit rumun mori ndikimin e madh të sistemit francez të kontabilitetit , ndërsa futjen e zbatimit të direktivave evropiane dhe SNRF, orientimi çoi në sistemin anglo-saksone të kontabilitetit, duke qenë një përzierje mes dy sistemeve të kontabilitetit (evropiane kontinentale dhe anglo sistem -Saxon kontabilitetit) (Deaconu dhe Cuzdriorean, 2011). Prandaj, siç u përmend më lart, *shkëputja midis kontabilitetit dhe tatimeve mund të arrihet vetëm në nivel legjislativ, kur ndikimi i mjedisit ekonomik, orientimin specifik për një sistem të veçantë të kontabilitetit, faktorët kulturorë, politike dhe administrative të kenë një pushtet të lartë të ndikimit.*

KAPITULLI III

3. Raportimi financiar e legjislacioni tatimor në vendin tonë

Në përgjithësi, legjislacioni i raportimit financiar në Shqipëri ka një shkallë të lartë të harmonizimi me *acquis communautaire* të BE-së⁵⁷. Gjithsesi ka nevojë për rishikime të mëtejshme në fusha të caktuara që do të mundësonin⁵⁸:

- (i) përafrimin e mëtejshëm të legjislacionit me *acquis* të BE-së *communautaire* dhe praktikatat më të mira ndërkombëtare, dhe
- (ii) të sigurohet që të gjitha dispozitat ligjore janë funksionale, sidomos ato që lidhen me monitorimin dhe zbatimin.

Legjislacioni përmban kërkesa të diferencuara mbi raportimin financiar, duke përfshirë kërkesat për të aplikuar raportimin sipas Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF) për njësitë me interes publik dhe standardet kombëtare të kontabilitetit (SKK) për njësitë e tjera ekonomike. Gjithashtu ekzistojnë dhe kërkesat për auditimin e pasqyrave financiare nga audituesit e pavarur në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA).⁵⁹

Pjesën më poshtë kemi menduar ta trajtojmë në këto çështje kryesore :

3.1. Historik në fushën e rregullimeve kontabël

Ndryshimet politike dhe ekonomike të vendit tonë pas vitit 1990, u shoqëruan dhe me një reformë në fushën e kontabilitetit dhe të profesioneve të lira. Vendosja e ekonomisë së tregut u shoqërua me hartimin e instalimin e kuadri rregullator kontabël ndryshe nga ai i sistemit që lamë prapa. Ndër ligjet që miratoi Parlamenti Shqiptar pas ndryshimit të madh, ishin Ligji 7638 datë 19.11.1992 “Për Shoqëritë Tregtare ” dhe Ligji nr. 7661 datë 19. 01. 1993 “Për Kontabilitetin” i cili u shoqërua edhe me daljen e Planit Kontabël të Përgjithshëm (PKP). Me vendim të Këshillit të Ministrave me nr. 334 datë 09.07.1993 “Për miratimin e Planit Kontabël të Përgjithshëm” me propozim të Ministrisë së Financave dhe Ekonomisë, Këshilli i Ministrave vendosi Miratimin e PKP, me cilësinë e sistemit kontabël të përgjithshëm, parashikuar në shkronjën a të nenit 3 të ligjit " Për Kontabilitetin". PKP përcaktonte rregullat bazë të mbajtjes së kontabilitetit, të funksionimit të llogarive dhe të ndërtimit të pasqyrave financiare. Ai u hartua mbi bazën e një këndvështrimi perspektiv, duke trajtuar elemente të cilat nuk kishin hyrë në praktikë.

⁵⁷ IFRS APPLICATION AROUND THE WORLD JURISDICTIONAL PROFILE: Albania, e vlefshme online : <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/Albania-IFRS-Profile.pdf>

⁵⁸ Raporti i transparencës 2014. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Albania-Transparency-report-2014/\\$FILE/EY-Albania-Transparency-report-2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Albania-Transparency-report-2014/$FILE/EY-Albania-Transparency-report-2014.pdf)

⁵⁹ Financial sector assessment program Albania, Corporate sector financial reporting technical note, february 2014, i vlefshëm online [http://lnweb90.worldbank.org/FPS/fsapcountrydb.nsf/\(attachmentwebSI\)/Albania_Update_TN_A&A_Public.pdf/\\$FILE/Albania_Update_TN_A&A_Public.pdf](http://lnweb90.worldbank.org/FPS/fsapcountrydb.nsf/(attachmentwebSI)/Albania_Update_TN_A&A_Public.pdf/$FILE/Albania_Update_TN_A&A_Public.pdf)

Të dy këto ligje i hapnin rrugë institucionalisht fillimit dhe zhvillimit të veprimtarisë private dhe iniciativës së lirë në Shqipëri. Këto ndryshime u shoqëruan edhe me një reformin total edhe përsa i përket përgatitjes dhe ngritjes së kapaciteteve profesionale vendase. Megjithatë Ligji “ Për kontabilitetin” e vitit 1993 është ndikuar në mënyrë të konsiderueshme nga praktikatat e vjetra të kontabilitetit të trashëguara nga ekonomia e centralizuar. Praktikatat kontabël kërkonin një RF më kompleks dhe rigoroz në lidhje me Acquis Communautaire. (Korniza ligjore e BE-së për RF). Mungesa e harmonizimit me rregulloret ndërkombëtare bëri të nevojshme dhe imediate, nevojën për hartimin e një legjislacioni të ri në fushën kontabël. Kështu më dt 22.04.2004 u miratua Ligji nr. 9228 “Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare”, i ndryshuar ligjin nr. 9477, datë 9.2.2006 . Ky ligj është hartuar me asistencën e huaj dhe vlerësohet se është një ligj modern, në përputhje me kërkesat e standardeve ndërkombëtare dhe me Direktivat 4, 7, dhe 8 të BE-së, për kontabilitetin dhe raportimin financiar.

Ligji i vitit 2004 duhej të hynte në fuqi në janar të vitit 2006, por meqënëse kushtet, organizimi institucional dhe ambienti profesional nuk ishte ende gati dhe të përgatitur për implementimin e standardeve të kontabilitetit, në vitin 2006 u miratua ligji i ri i cili ndryshonte pikërisht nenin 4 të ligjit të ndryshuar, duke shtyrë edhe për dy vite të tjera hyrjen në fuqi dhe zbatimin e ligjit të vitit 2004. Është pikërisht ky nen i cili përcakton detyrimin për implementimin e standardeve në janar të vitit 2008. Jo vetëm ligji, por edhe ndryshimet e tij lanë një hapësirë konstante për dy vjet deri në hyrjen e tyre në fuqi.

Ligji i ri është më i thjeshtë, më i shkurtër, larg trajtimeve të teknikave dhe hollësirave kontabël. Në të janë parashikuar autorizimet e nevojshme për zgjidhjen e nevojave dhe problemeve të ndryshme nëpërmjet standardeve të posaçme kontabël. Ligji ka përcaktuar llojet e standardeve kontabël (kombëtare dhe ndërkombëtare), që do të aplikohen në ambjentin shqiptar, lidhur me grupimet e kompanive përkatëse që do të kenë detyrimin për zbatimin e këtyre standardeve . Sipas ligjit ⁶⁰:

- Këshillit Kombëtar të Kontabilitetit është institucioni përgjegjës për hartimin SKK, përkthimin e SNK/SNRF në përputhje me ndryshimet e bëra nga BSNK. Standardet dekretohen nga Ministri i Financave.
- Ministri i Financave, pasi merr mendimin e KKK si, shpall standardet kontabël të detyrueshme për zbatim për njësitë ekonomike publike, që nuk ndjekin qëllime fitimprurëse.
- Standardet e hartuara nga BSNK dhe të përkthyer në shqip, nën përgjegjësinë e KKK, pa ndryshime nga teksti origjinal në gjuhën angleze, shpallen nga Ministri i Financave dhe zbatohen detyrimisht:
 - a. nga shoqëritë e listuara në një bursë zyrtare letrash me vlerë dhe filialet e tyre, subjekt i konsolidimit të llogarive;
 - b. nga bankat e nivelit të dytë, institucionet financiare, të ngjashme me bankat, shoqëritë e sigurimeve dhe të risigurimeve, fondet e letrave me vlerë dhe të gjitha shoqëritë e licencuara për të kryer veprimtari investimi në letrat me vlerë, edhe kur ato nuk janë të listuara në një bursë zyrtare letrash me vlerë;

⁶⁰ Neni 4, Ligji 9228, date 29.04.2004 , I ndryshuar, “Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare”, i vlefshëm <http://qkr.gov.al/nrc/LigjeQeAplikohen.aspx>

- c. nga njësi ekonomike të tjera të mëdha, të palistuara në një bursë zyrtare letrash me vlerë, kur ato tejkalojnë kufijtë e përcaktuar nga Këshilli i Ministrave për të ardhurat vjetore dhe numrin e të punësuarve. Konkretisht :
- të ardhurat vjetore, në shumën 1 250 000 000 (një miliard e dyqind e pesëdhjetë milionë) lekë;
 - numri mesatar i të punësuarve, mbi 100 punonjës në vit.

Zbatimi i ligjit nxit njësitë ekonomike të zbatojnë SNK edhe ato njësi të cilat nuk plotësojnë kriteret dhe nuk kanë detyrim ligjor për zbatimin e tyre. Nëse do të ndiqej rruga e kundërt, një njësi e cila ka detyrimin ligjor për të zbatuar SNK, por në fakt ajo zbaton SKK, ligji ka një frymë shumë liberale dhe nuk ka parashikuar penaltete edhe pse këto njësi veprojnë në kundërshtim me ligjin.

Zbatimi i ligjit u shoqërua edhe me urdhrat përkatës të Ministrit të Financave për implementimin e standardeve kombëtare dhe ndërkombëtare. Konkretisht, urdhri nr. 4292, datë 15.6.2006 "Për shpalljen e standardeve kontabël kombëtare dhe zbatimin e detyrueshëm të tyre" përcaktonte Shpalljen e 14 standardeve kontabël kombëtare përfundimtare, sipas materialeve përkatëse bashkëngjitur, dhe urdhri nr. 65, datë 5.5.2008 për "Për shpalljen dhe zbatimin e detyrueshëm të standardeve ndërkombëtare të kontabilitetit dhe të raportimit financiar, të përkthyer në gjuhën shqipe".

U parashikua dhe hyrja në zbatim të detyrueshëm i tyre më datë 1 janar 2008. Ministria e Financave parashikoi dhe lehtësitë për zbatimin sa më të mirë të tyre, me përdoruesit e standardeve, urdhëroi të organizohen seminare dhe trajnime të vazhdueshme nga të gjitha palët e interesit, ndërkohë ato janë të publikuara në faqen e internetit të Ministrisë së Financave dhe të KKK-së. KKK-së iu la detyra të organizojë punën për botimin dhe përditësimin e SNK dhe të SNRF, në përputhje me detyrimet që rrjedhin nga marrëveshja e lidhur për këtë qëllim, midis Ministrisë së Financave të Shqipërisë dhe BSNK-së në Londër.

Në zbatim të ligjit të ri, u përfunduan dhe publikuan 14 standarde kombëtare të kontabilitetit. Këto standarde ishin në linjë me standardet ndërkombëtare të kontabilitetit dhe u zbatuan që prej 1 janarit 2008 nga të gjitha kompanitë e vogla e të mesme. Pas një viti seti i standardeve u kompletua edhe me standardin kombëtar nr. 15 "Për mikronjësitë", i cili me vendim të KM hyri në fuqi në 01.01.2009.

SKK ishin shkruar në përputhje të plotë me kornizën e SNK / SNRF. Birësimi i SKK përfaqëson vetëm një hap në një strategji afat të gjatë që Shqipëria po zbaton duke synuar drejt një integrimi të qetë në Bashkimin Evropian⁶¹. Prandaj zhvillimet e kontabilitetit janë prekur nga aspirata e vendit tonë për të adoptuar "praktikat më të mira" të vendeve të zhvilluara. Pa dyshim rezultati më i pritshëm ishte përmirësimi i cilësisë së informacionit financiar, i cili në përgjithësi perceptohet të jetë i ulët. Pasqyrat e para financiare të përgatitura në përputhje me SKK janë dorëzuar në vitin 2009. Një pyetje e natyrshme doli nga kjo ngjarje: "A e kishin përmirësuar cilësinë e informacionit kontabël standardet e reja të kontabilitetit?" Pyetje të tjera pasuan: "A i'u ish dhënë kontabilistëve trajtimi i duhur teorik,

⁶¹ Bollano J.(2012) Arritjet, vështirësitë, sfidat e raportimit financiar dhe strategjia e KKK për të ardhmen. Konferenca Kombëtare e KKK në kuadrin e 100 vjetorit të Shpalljes së Pavarësisë , Tiranë . E vlefshme <http://kkk.gov.al/artikuj.php?1&gj=sh>

dhe udhëzime të mjaftueshme për zbatimin e standardeve nën kushtet e një realiteti financiar dhe fiskal të paparashikueshëm?" Pyetjet e mësipërme u bënë shkak për studime të shumta nga akademikë vendas. Kështu Çela H (2004)⁶², Naço M. Naqellari J. (2008), Hoxha E. Bollano J. (2009), Perri R, Naqellari J. (2010), Shkurti R. , Leka B. (2012), Kapllani V. Duhanxhiu I. (2012), Miti M. (2013), Tomja A. (2014), Tartaj A. , Hoxha E. (2014), studiuan sfidat e aplikimit të SKK-ve ndër vite. Problematikat që dolën gjatë zbatimit të SKK-ve, ndryshimet e klimës ekonomike, shfaqja e formave të reja të biznesit, "thirrja " për përshtatjen me SNRF për SME, çuan në rishqyrtimin e SKK-ve dhe përpunimit të tyre.

3.2.Shqipëria dhe Marrëveshja e Stabilizim Asocimit me Bashkimin European

Siç dihet tashmë , Shqipëria aderon të bëhet pjesë e BE. Në datë 12 qershor 2006 firmosi Marrëveshjen e Stabilizim Asocimit me Bashkimin European (MSA), duke marrë përsipër të përmbushë të gjithë detyrimet e rëna dakort. Midis detyrimeve që i linden si një vend aspirant në BE, adoptimi i *Acquis Communautaire*⁶³ në fushën e legjislacionit mbetet një çështje kryesore që buron nga neni 70 i MSA-së në bazë të së cilës Shqipëria ka jo vetëm detyrimin për të sjellë legjislacionin e saj kombëtar në përputhje me të drejtën e BE-së, por gjithashtu për të siguruar edhe zbatimin e saj. Kështu mund të përmendim që vendi ynë ka bërë progres në përafrimin me *acquis* në fushën e legjislacionit tregtar, kontabilitetit dhe auditimit duke miratuar në vitin 2008 ligjin e shoqërive tregtare me gjithë ndryshimet që kërkonin direktivat Europiane, Ligjin Nr. 10091, datë 05.03.2009 "Për Auditimin Ligjor dhe Organizmit e profesionit të ekspertit kontabël të regjistruar dhe të kontabilistit të miratuar", në përputhje me kërkesat e përcaktuara nga Direktiva e auditimit të vitit 2006 si dhe në vitin 2012 ligjin për bashkimin ndërkufitar të kompanive. Pavarësisht arritjeve në këtë fushë , ndër prioritetet kryesore pritej përafrimi i pjesshëm brenda vitit 2015:

- Direktivës 2014/56/EU me Ligji Nr. 10091 date 05.03.2009 "Për auditimin ligjor, organizimin e profesionit të ekspertit kontabël të regjistruar dhe të kontabilistit të autorizuar,
- Direktivës 2013/34/BE me Amendimin e Ligjit Nr. 9228, date 29.04.2004.

Direktiva 2013/34/BE njihet dhe si Direktiva e re e kontabilitetit.

Pra siç u përmend dhe më lart vendi ynë nga njëra anë ka detyrimin për të përshtatur SKK-të me rritje e SNRF⁶⁴ dhe nga ana tjetër përshtatja duhet të bëhet dhe me Direktivat e kontabilitetit. Në dy çështjet mëposhtë do të interpretohen ndryshimet e ndodhura ndër vite.

3.3.SKK-të e përmirësuara sipas SNRF për NVM dhe Direktivave Europiane

Me vendimin nr. 64, datë 22/07/2014 , Ministria e Financave shpalli për përdorim Standardet e Përmirësuara të Kontabilitetit. Përmirësimi i standardeve fillestare u shfaq si një domosdoshmëri për t'i azhurnuar ata me SNRF për SME-të por dhe me ndryshimet që kishin ndodhur në sektorin ekonomik, shfaqja e formave të reja të biznesit të pa parshikuara nga seti i mëparshëm. Njohja dhe implementimi me korrektësi i setit të plotë të standardeve të përmirësuara , pritet të çojë në përmirësimin e cilësisë dhe qëllimit të përgjithshëm të

⁶² Çela H. (2004). Towards application of new standards on accounting and auditing – Albanian challenge, The Fifth Meeting of the South East Europe Corporate Governance Roundtable on implementing IAS/IFRSs and ISAs

⁶³ Plani Kombëtar për Integrimin Evropian 2015 – 2020, www.qbz.gov.al,

⁶⁴ IFRS application around the World , Jurisdictional profile Albania , I vlefshëm online :

raportimit financiar të njësive ekonomike. Kjo do të bëjë të mundur përmirësimin e vendimmarrjes, efikasitetit të drejtimit, do të rrisë transparencën dhe do të zvogëlojë informalitetin^[65]. Pasqyrat financiare të mbyllura në 2015, janë seti i parë i hartuar sipas këtyre standardeve. Ndër ndryshimet kryesore që i ndodhën setit fillestar të standardeve do të përmendim^[66]:

SKK 1 “Kuatridhejshëm për Përgatitjen e Pasqyrave Financiare” – i përmirësuar

- Edhe pse nënkuptohet objektivi i “paraqitjes së një pamje të vërtetë dhe të drejtë”, përkufizimi i ri për objektivin e PF ka ndryshuar në “ ofrimin e informacionit rreth pozicionit financiar, performancës dhe flukseve të parasë të subjektit që do t’i shërbejë një grupi të gjerë përdoruesish, të cilët nuk janë në pozitë të kërkojnë raporte të veçanta ”;
- prezantohet rishtazi koncepti i të ardhurave gjithëpërfshirëse (të ardhurat dhe fitimet e realizuara dhe ato të përealizuara gjatë periudhës);
- ndër termat që ndryshon në të gjitha standardet është termi “pasiv” sepse në literaturën ndërkombëtare të kontabilitetit, përfshirë SNRF për NVM, përdoret termi “detyrim”;

SKK 2 “Paraqitja e pasqyrave financiare” – i përmirësuar

- ndryshojnë emërtimet për pasqyrat financiare sipas SNRF për NVM, konkretisht bilanci emërtohet “Pasqyra e pozicionit financiar”, PASH emërtohet “Pasqyra e performancës financiare” që përfshin edhe pasqyrën e të ardhurave gjithëpërfshirëse;
- SKK-të e përmirësuara tani e kanë pjesë të tyre konceptin e monedhës funksionale sipas SNRF për NVM por kërkohet ndërkohë një amendim ligjor që edhe ligji i kontabilitetit të njohë përdorimin e monedhës funksionale;
- tashmë ka paragraf të posaçëm që udhëzon për rubrikën në pasqyrën e pozicionit financiar ku duhet të paraqiten dividendët dhe interesat e paguar në pasqyrën e fluksit të mjeteve monetare.

SKK 3 “Instrumentet Financiare” – i Përmirësuar

- fusha e zbatimit është ngushtuar vetëm për instrumentet e thjeshta financiare, sipas seksionit 11 të SNRF për NVM. Nuk trajtohen më instrumenta të tillë si Aktivitetet financiare e mbajtura për shitje, instrumentat e kapitalit, derivativët, instrumenta financiare mbrojtëse;
- modeli i vlerësimit të mëpasshëm të instrumenteve financiare është vetëm ai i “Kostos së amortizuar” ose “ I koston”. Nuk lejohet më modeli i vlerësimit të drejtë si pasojë e mungesës së një tregu aktiv të instrumenteve financiare;
- janë thjeshtuar shënimet shpjeguese

SKK4 “Inventarët” – i Përmirësuar

- nuk përdoret më termi ‘vlera neto e realizueshme’ por thjesht përkufizimi i plotë i saj” çmimin e vlerësuar të shitjes minus kostot e përfundimit dhe shitjes”, që është i njëjtë me

65 Standardet Kombëtare të Kontabilitetit të përmirësuara, Botim KKK, Tiranë 2015

66 Hoxha E., Bollano J., (2014) Standardet e përmirësuara të kontabilitetit. Riset dhe problematikat. Kongresi i tretë SHKFSH, Tiranë, Nëntor 2014

atë të dhënë në SNRF për NVM;

- është parashikuar trajtimi kontabël i blerjeve të inventarëve në kushtet e pagesave të shtyra në afate. Tashmë në përputhje me SNRF për NVM , kostot e financimit nuk përfshihen në koston e inventarit.

SKK 5 “ Aktivet afatgjata materiale dhe Aktivet afatgjata jomateriale” – i Përmirësuar

- shpenzimet e interesit (kostot e huamarrjes) njihen si shpenzime periudhe, sipas SNRF për NVM
- shtohet një kërkesë e mirëfilltë për pjesët e këmbimit dhe pajisjet e tyre, për rastet kur ato trajtohen si aktive afatgjata materiale;
- shtohet trajtimi kontabël për aktivet afatgjata materiale të investuara;
- shpenzimet e kërkimit dhe zhvillimit trajtohen si shpenzime periudhe, sipas SNRF për NVM;
- emri i mirë amortizohet për 10 vite sipas SNRF për NVM pra nuk testohet për zhvlerësim. Po kështu nëse jeta ekonomike e një AAJM nuk përcaktohet dot me saktësi, ajo do të presupozohet 10 vjet.
- Kërkohet të kryhet “Testi i zhvlerësimit “ për aktivet për të cilat informacionet tregojnë se ka zhvlerësime. Shuma e zhvlerësimit do të kalojë direkt në Humbje.

SKK 6 “ Provizionet, Detyrimet, dhe Aktivet e kushtëzuara” – i Përmirësuar

- hiqen paragrafët që mbulojnë provizionet për pensionet
- jepen më shumë sqarime lidhur me njohjen dhe vlerësimin e mëpasshëm të një provizioni apo detyrimi të kushtëzuar

SKK 7 “ Kontabilizimi i qerave” – i Përmirësuar

Është shtuar fusha e zbatimit dhe në marrëveshje për kryerje shërbimesh nga burime të jashtme (outsourcing), kontratat e telekomunikacionit, apo kontratat *merr ose paguaj*, të cilat edhe pse s’e kanë formën ligjore të një kontrate qiraje, në thelb kalojnë të drejtën e përdorimit të aktivit në këmbim të pagesave.

SKK8 “ Të ardhurat” – i Përmirësuar

- ka udhëzim të veçantë për matjen e arkëtimeve të shtyra në kohë;
- ka udhëzime për format e reja të shfaqura të të bërit biznes, siç p.sh, rasti i lëshimit të kartave të besnikërisë për klientët;
- ka udhëzime më të thjeshta dhe të detajuara për metodën e fazës së përfundimit

SKK9 “Kombinimet e bizneseve dhe konsolidimi” – i Përmirësuar

- vërehet një ndarje e qartë mes çështjeve të kombinimit të bizneseve dhe atyre të investimeve në pjesëmarrje dhe sipërmarrjeve të përbashkëta;
- prezantohen kërkesa të reja për trajtimin kontabël të konsolidimit të pasqyrave financiare;
- një blerësi në një kombinim biznesi nuk i kërkohet më të bëjë analiza të vështira të çmimit të blerjes
- shtohet një përkufizim për ‘njësitë ekonomike me qëllim të veçantë’;
- ka kërkesa dhe udhëzime të posaçme për rastet kur një shoqëri mëmë është e lejuar të mos hartojë pasqyrat e konsoliduara;

- lejohet përdorimi i vlerës së drejtë për investimet në pjesëmarrje;

SKK10 “Grantet dhe forma të tjera të ndihmës” – i Përmirësuar

Kërkesat e SKK 10 të përmirësuar janë ndryshuar, kështu :

- nuk parashikon më llojet e granteve të ndara në grante në para apo aktive të tjera materiale dhe jomateriale;
- kusht për njohjen e grantit në të ardhura është vetëm plotësimi i kushtit të performancës duke mos marrë në konsideratë amortizimin e aktivitet material apo shpenzimet për t’u përballuar nga granti i marrë.

SKK 11 “Tatimi mbi fitimin” – i Përmirësuar

- bëhet standard i detyrueshëm si SKK-të e tjera;
- ka paragrafë të rinj që në mënyrë të posaçme mbulojnë trajtimin kontabël të tatim fitimit aktual dhe tatim fitimit të shtyrë;
- hiqen udhëzimet për njohjen e aktiveve dhe detyrimeve tatimore për rastet e kombinimeve të bizneseve dhe aktiveve që mbahen me vlerë të drejtë.

SKK12 “Efekti i ndryshimeve të kurseve të këmbimit” – i Përmirësuar

- prezantohen disa udhëzime të reja për konceptin e monedhës funksionale, të mjedisit ekonomik primar dhe kushteve që duhet të kihet parasysh në përcaktimin e monedhës funksionale;
- parashikohen rastet kur monedha raportuese është e ndryshme nga monedha funksionale dhe jepen në këtë kuadër mënyra e kontabilizimit të diferencave;
- prezantohen udhëzime për ”Investimet neto në një njësi ekonomike të huaj”.

SKK13 “Aktivet biologjike dhe Marrëveshjet konçensionare” – i Përmirësuar

Është shtuar modeli i vlerës së drejtë për vlerësimin e aktivitet biologjik dhe dhënë kushtet kur duhet të përdoret modeli i kostos nëse vlera e drejtë nuk gjendet lehtësisht, pa kosto; Është zgjeruar fusha e zbatimit duke përfshirë dhe “marrëveshjet Konçensionare”.

SKK14 “Trajtimi kontabël i investimeve në pjesëmarrje dhe sipërmarrje të përbashkëta” – i Përmirësuar

Ky standard përgjithsisht ka ndryshuar në formulim pjesën më të madhe të tij për t’iu përshtatur SNRF për NVM, por si ndryshime kryesore do të përmendim :

- Vënia e një rëndësie të veçantë zbatimit të Modelit të kostos, duke lënë mënjatë Modelin e vlerës së drejtë i cili nuk ka kushte për t’u zbatuar në mjedin ekonomik shqiptar.
- Dhënia e shpjegimeve për kontabilizimet e Sipërmarrjeve të përbashkëta dhe investimeve me pjesëmarrje;
- nuk lejohet më aplikimi i metodës së përshtatur të blerjes së njësive ekonomike që janë në kontroll të përbashkët;
- ka udhëzime për pasqyrat financiare të kombinuara;

Siç pranohet dhe nga KKK qëllimi i përmirësimit të standardeve ishte përshtatja e tyre me SNRF për NVM dhe Direktivat Europiane të Kontabilitetit. Pavarësisht ndryshimeve të

kryera mund të themi që boshti kryesor i SKK-ve nuk ka ndryshuar. Vendosja e SKK11 si standard të detyrueshëm pritet të rrisë transparencën, besueshmërinë e PF, mendohet gjithashtu që ky standard do të rrisë vëmendjen e hartuesve të PF drejt raportimit financiar pa u ndikuar nga presioni tatimor. Por sa i njohin ekspertët e fushës ndryshimet e ndodhura? A u dhanë trajnimet e duhura? A dolën probleme tani që pasqyrat e para financiare po përgatiten sipas setit të ri të SKK-ve? Kush i evidenton këto probleme? Çfarë masash po marrin Shoqatat e profesionistëve për t'i ardhë në ndihmë profesionistëve?

Edhe pse baza për konkluzione që shoqëron çdo standard të përmirësuar, jep më së miri arsytimin mbi ndryshimet e bëra, duket që në fushën e trajnimeve, sidomos në rrethet puna nuk ka ecur mirë. Si antare e SHKFSH, por dhe studiuese e kësaj fushe mund të them që trajnime të pakta janë kryer nga tre shoqatat kryesore, por dhe kur kryen ato nuk tejçojnë me baza praktike ndryshimet e ndodhura duke lënë shkas për keqkuptime apo interpretime të gabuara. Ndërkohë që ndryshimet në fushën kontabël ndeshim nga njëra periudhë kontabël në tjetrën, me hapa shumë të shpejtë. Kështu që prej qershorit 2013, për t'i përshtatur direktivat për raportimin tatimor të NVM-ve, u miratua Direktiva e RE e Kontabilitetit 34/2013/EU. Në çështjen më poshtë do trajtojmë risitë që solli kjo direktivë.

3.4.Direktiva 34/2013/EU

Direktivat e Kontabilitetit janë shtylla kurrizore e *acquis communautaire* mbi raportimin financiar për kompanitë me përgjegjësi të kufizuar në BE⁶⁷. Fokusi⁶⁸ i BE-së për NVM-të, reflektohet në përpjekjet për të lehtësuar kërkesat e raportimit financiar të përfshira në Direktivën e Kontabilitetit të vitit 2013. Një qasje e tillë i referohet motos “*Think small first*”. Direktiva e Kontabilitetit (2013) thekson se objektivi i llogarive vjetore është që të sigurojë një pamje të vërtetë dhe të drejtë të pozitës financiare dhe performancës së kompanisë. Shteteve anëtare, i'u la një afat i konsiderueshëm për përshtatjen e legjislacionit vendas me këtë direktivë, deri në dt. 01/01/2016 kur ajo të bëhej e detyrueshme. Një opsion në dispozicion të Shteteve Anëtare është futja e një kategorie të re të mikro-njësive, me kërkesa minimale për raportim. Sipas klasifikimit të ri, njësitë do të ndahen si mëposhtë :

Tabela 3-1: Kufijtë për Përcaktimin e Klasifikimit të Njësive

	Totali i Aseteve (€)		Qarkullimi Vjetor (€)		Nr i të punësuarve	
	Direktiva	Ligji shqiptar	Direktiva	Ligji shqiptar	Direktiva	Ligji shqiptar
Mikronjësitë	≤ 350.000	<71.430	≤ 700.000	<71.430	≤ 10	<10
Njësitë e vogla	≤ 4.000.000	<357.150	≤ 8.000.000	<357.150	≤ 50	<50
Mundësi për rritjen e pragut nga shtetet anëtare	≤6.000.000		≤12.000.000		≤ 50	
Njësitë e mesme	≤20.000.000	<1.785.700	≤40.000.000	<1.785.700	≤ 250	<250

⁶⁷ OJ EU L.182 of 29.06.2013 – <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32013L0034:EN:NOT>

⁶⁸ Centre for Financial Reporting Reform, World Bank Group. Corporate Sector in accounting and auditing in EU Acquis Communautaire. 3rd Edition. Available in : http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1314868857605/EU_Acquis_3.pdf

Ndërmarrja duhet të jetë brenda çdo dy nga tre pragjeve të treguara në tabelën e mëposhtme (kuti 3) për dy periudha të njëpasnjëshme të kontabilitetit. Direktiva rrit kërkesat për pasqyrat financiare dhe shpalosjet tjera gradualisht, në varësi të madhësisë së ndërmarrjes. Me fjalë të tjera, ajo i lejon kompanitë e vogla të hartojnë pasqyra të shkurtuara dhe i jep përjashtimin nga kërkesa për një auditim ligjor, si dhe nga hartimin e një raporti vjetor. Shtetet Anëtare mund të zgjedhin të lejojnë ose jo kompanitë e mesme të aprovojnë një format të ndryshëm për pasqyrën e performancës dhe të pozicionit financiar, jo për të hartuar llogaritë e konsoliduara, dhe për të përjashtuar informata jo-financiare nga raporti vjetor.

Shkurtimisht po përmendim disa nga ndryshimet që solli Direktiva e re :[⁶⁹]

- Direktiva e vitit 2013 është një rimodelim i Direktivave 4 dhe 7-ë më tepër se një rishkrim i plotë konceptual. Si pasojë, shumë nga dispozitat dhe, në të vërtetë, teksti në direktivën 2013 i është përmbajtur direktivave paraardhëse.
- Direktiva e 2013 ndjek një qasje më të strukturuar për paraqitjen e neneve dhe një reduktim të vogël të numrit të opsioneve në dispozicion për Shtetet Anëtare;
- Ajo është e bazuar në qasjen "poshtë-lart" sepse fillon me kërkesat për ndërmarrjet e vogla fillimisht dhe pastaj shton kërkesat kontabël dhe për raportim për njësitë që kalojnë kufijtë të mesme e më pas të mëdha.
- Ajo parashikon pragje të reja madhësie për ndërmarrjet e vogla, të mesme dhe të mëdha që jo vetëm ndikon në kontabilitetin e tyre dhe kërkesat e raportimit, por edhe në kërkesën për të përgatitur pasqyra financiare të konsoliduara dhe të ketë një auditim. Ajo gjithashtu përmban kategorinë e re të mikro-ndërmarrje (teknikisht, kjo ishte e përfshirë në Direktivën 4 por vetëm përmes një ndryshimit të bërë në mars të vitit 2012);
- Ajo formalizon tetë parimet themelore të kontabilitetit (me disa opsione shteti anëtar);
- Ajo përmban kërkesë të re për raportimin vend pas vendi (jashtë pasqyrave financiare) që detajon të gjitha pagesat e tejkalon € 100 000 në vit financiar të bëra për qeveritë nga ndërmarrjet e mëdha dhe të njësitë me interes publik që operojnë në pylltari dhe industrinë nxjerrëse.

Përbërja e pasqyrave financiare

Pasqyrat Financiare duhet të përbëhen nga një bilanci, llogaria fitim - humbje dhe shënimet e përzgjedhura të pasqyrave financiare. Shtetet Anëtare kanë mundësinë t'i kërkojnë njësitë të mesme dhe të mëdha të përfshijnë dhe deklarata të tjera, të tilla si një pasqyrën e fluksit monetar ose pasqyrën e të ardhurave të tjera përmbledhëse.

Zërat e Bilancit

Disa nga ndryshimet më të rëndësishme dhe anëtare mundësitë shtet në lidhje me zërat e bilancit janë të shënuara më poshtë:

- Ka pasur ndryshime në trajtimin e emrit të mirë e cila mund të amortizohet për një minimum prej 5 vitesh dhe ,maksimum sa jeta e tij e dobishme ekonomike. Nëse jeta e

⁶⁹ Raport FEE, "The New June 2013 Accounting Directive", janar 2014 , i vlefshëm
http://www.fee.be/images/Comparison_table_-_47_with_2013_Directive.pdf

dobishme ekonomike nuk mund të përcaktohet, atëherë ai duhet të amortizohet gjatë një periudhe të zgjedhur nga në mes të 5 dhe 10 vjet nga Shtetet Anëtare;

- Trajtimi i aktiveve të tjera të paprekshme tani përgjithësisht vijon se e emrit të mirë;
- Nuk është më një opsion Shtet Anëtar të lejojnë ose të kërkojnë shpenzimet e lidhura të huamarrjes që të shtohet në koston e aseteve fikse dhe aktuale;
- Kapitali aksioner i nënshkruar i papaguar duhet të trajtohet si një aktiv, ose tregohet veçmas ose nën titullin e debitorëve.

Llogaria Fitimi - humbje

Disa nga ndryshimet më të rëndësishme dhe mundësitë e shteteve antare në lidhje me artikujt në llogarinë e fitimit - humbja janë të shënuara më poshtë:

- Paraqitja e pasqyrës Fitim Humbje është zvogëluar në dy nga katër
- Ndërmarrjet lejohen të pasqyrojnë në pasqyrë më shumë informacion e detajim nga sa i kërkohet, gjithashtu shtetet antare mund të kërkojnë më shumë informata për çështje të caktuara. Por atyre i lejohet gjithashtu të kufizojnë devijimet nga formatet standarte në mënyrë që të lehtësojnë paraqitjen elektronike.

Ndërveprimi me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF)

Direktiva i vitit 2013 përfshin të gjitha kompanitë e rregulluara ndërsa Rregullorja e SNK e vitit 2002 kërkon vetëm miratimin e detyrueshëm të SNRF për pasqyrat financiare të konsoliduara të kompanive të listuara në tregjet evropiane e letrave me vlerë. Ndërmarrjet të cilat përdorin SNRF e plotë duhet të respektojnë këto përparësi :

- Në qoftë se SNRF janë të heshtur në një çështje duhet t'i referohemi Direktivës për trajtimin e tij;
- Nëse ka një konflikt mes SNRF-ve dhe Direktivës, trajtimi përshkruara në SNRF merr përparësi.

Ndërveprimi me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar për ndërmarrjet e vogla dhe të mesme (SNRF për NVM)

Direktiva vitit 2013 nuk përfshin ndonjë referencë specifike në SNRF për NVM – të.

Deklarimi i mëparshëm i Komisionit ishte se SNRF për NVM-të nuk do të shërbejë objektivat e thjeshtimit dhe reduktimin e barrës administrative për NVM-të siç përcaktohet nga BE-ja.

Nuk ka asnjë ndalim specifik që Shtetet Anëtare të lejojnë apo kërkojnë përdorimin e SNRF për NVM-të nga ndërmarrjet e tyre të vogël ose të mesme, por Direktiva 2013 ende ka dy (potenciale) fushat e papajtueshmërisë me SNRF për SME-të. Një nga fushat e papajtueshmërisë është trajtimi i periudhave të amortizimit për emrin e mirë, ku jeta e pritshme e dobishme nuk mund të vlerësohen - SNRF për NVM-të kërkon një periudhë amortizimit 10 vjeçare dhe në bazë të Direktivës 2013 një Shtet Anëtar ka mundësi për të zgjedhur një periudhë të amortizimit në rrethana të tilla e në mes të 5 dhe 10 vjet. Kështu, në varësi të vendimit të Shteteve Anëtare, kjo papajtueshmëri mund ose nuk mund të jetë një çështje.

Papajtueshmëria tjetër ka të bëjë me trajtimin e kapitalit të nënshkruar e të papaguar, të cilat Direktiva 2013 kërkon të kryhet si një pasuri, por që SNRF për NVM-të kërkon që të kompensohet kundrejt kapitalit. Natyrisht, kjo është vetëm një çështje për njësitet e gjendura në këtë situatë. BSNK-ja nuk e ka hequr këtë papajtueshmëri në draftin e tyre të fundit ekspozimi i standardit të publikuar në tetor 2013.

Le të ndalemi në disa çështje ku direktiva e rregullat tona të raportimit ndryshojnë :

Së pari : duket qartazi që kufijtë për klasifikimin e njësive janë tepër të lartë po të kemi parasysh nivelin e njësive ekonomike shqiptare. Sipas legjislacionit tonë, referuar Nenit 4 të Ligji Nr. 8957 datë 17.10.2002 “Për Ndërmarrjet e Vogla e të Mesme, SME” ndryshuar me Ligjin Nr. 10042 datë 22.12.2008, njësitet ekonomike i klasifikojmë :

	Totali i Aseteve (mln lekë)	Qarkullimi (mln leke)	Vjetor	Nr i të punësuarve
Mikronjësitet	≤ 10	≤ 10		<10
Njësitet e vogla	≤ 50	≤ 50		< 50
Njësitet e mesme	≤ 250	≤ 250		<250

ndërsa për efekt statistikash njësitet i klasifikojmë duke patur parasysh numrin e të punësuarve⁷⁰ :

- Mikro ndërmarrjet 0-9 punonjës (brenda kemi një grupim 0-1, 2-9)
- Ndërmarrjet e vogla 10-49 punonjës
- Ndërmarrjet e mesme 50-249 punonjës

Për kërkesa tatimore , pavarësisht statusit juridik njësitet i klasifikojmë :

- Biznes i vogël qarkullim vjetor 0-8 mln lekë,
- Biznes i madh qarkullim vjetor mbi 8 mln lekë

Pra legjislacioni ynë , edhe pas disa vitesh rishikimi përsëri flet në mënyrë të ndryshme. Ka ardhur koha që dhe pse, nga pikëpamja e zhvillimit financiar njësitet tona janë larg simotrave europiane, të paktën brenda përbrenda legjislacioni shqiptar të flasë njësoj. Kështu njësitet trajtohen ndryshe nga Ligji për SME-të, ndryshe i klasifikon “Ligji Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare”.

Së dyti : pranojmë që një hamulli e tillë krijon konfuzion dhe në detyrimet që lindin në varësi të madhësisë së subjektit.

Kështu edhe pse direktiva flet më së shumti për lehtësi të barrës së deklarimit për njësitet e vogla, edhe pse KKK ka marrë masat që këto lehtësira të reflektohen dhe në njësitet ekonomike shqiptare; ajo që ndodh aktualisht në realitetin shqiptar është e “dhimbshme”. Sipas “Ligjit për kontabilitetin dhe PF” , mikronjësitet me më pak se 10 punonjës dhe total bilanci dhe/ose Total qarkullimi deri në 10 mln lekë janë të detyruara të raportojnë sipas SKK15 “Për Kontabilitetin dhe Raportimet Financiare të Mikronjësive Ekonomike” . Sipas

⁷⁰ Anketa Strukturore e Ndërmarrjeve 2014, i vlefshëm http://www.instat.gov.al/media/323150/asn_2014.pdf

këtij standardi njësitë të cilat përmbushin kushtet për të deklaruar sipas kontabilitetit rritës duhet të hartojnë këto PF :

- Bilanci Kontabël;
- Pasqyra e të Ardhurave dhe Shpenzimeve (PASH), dhe,
- Shënimet Shpjeguese

Aktualisht për të zbatuar kërkesat tatimore, mikronjësitë me qarkullim 8-10 mln lekë (dhe pse të detyruara të deklarojnë sipas këtij standardi) hartojnë dhe deklarojnë setin e plotë të PF të kërkuara nga SKK2. Mikronjësitë e tjera me qarkullim 2-8 mln , gjithashtu nuk e zbatojnë këtë standard pasi legjislacioni tatimor nuk kërkon që të deklarohen PF nga këto njësi. Po kështu , në përputhje me kërkesat e administratës tatimore dhe “Qendra Kombëtare e Regjistrimit” kërkon depozitimin e PF⁷¹ vetëm për NjE me qarkullim mbi 8 mln (të klasifikuar si Biznes i Madh për arsye tatimore).

3.5.Përballja midis Raportimit Financiar dhe Raportimit Tatimor nën kuadrin e faktorëve të influencës

Duhet thënë që ka shumë vend për interpretime kur bëhet fjalë për diferencat midis RT dhe RF. Regjimi i tatimeve dhe tarifave në Republikën e Shqipërisë konsiston në një paketë ligjesh, direktivash, rregulloresh, marrëveshje tatimore me vëndet e tjera, të cilat japin një pasqyrë të plotë të të gjitha llojeve, niveleve, përlllogaritjeve, procedurave si dhe metodikat dhe format e kontrollit tatimor të taksave, të perfshira në sistemin tatimor shqiptar. Legjislacioni tatimor është subjekt i amendimeve dhe ndryshimeve të vazhdueshme si pasojë e zhvillimeve të shpejta të ekonomisë.⁷²

Qeveria e përdor sistemin fiskal për të implementuar politikat ekonomike, për të kontrolluar sjelljen e kompanive dhe/ose për të ndihmuar kompanitë në financimet e tyre. Autoritetet fiskale implementojnë vendimet e qeverive por gjithashtu kanë edhe rolin e administruesit të taksave. *Ideale do të ishte që legjislacioni tatimor dhe legjislacioni kontabël të zhvillohen në të njëjtin drejtim. Por çfarë ndodh realisht në vendin tonë? A është e mundur kjo? A munden rregullat tatimore dhe ato kontabël të konvergjojnë në të njëjtin drejtim?Përsa kohë qëllimet e ekzistencës ë tyre janë të ndryshme, ato s’mund kurrësi të konvergjojnë në të njëjtën pikë por mund të përshkaten mëse miri.*

Propozimet

Edhe pse njësitë ekonomike shqiptare , raportojnë në bazë të Standardeve Kombëtare të Kontabilitetit, vihet re një frymë e përgjithshme në vënien theksin ndaj kërkesave të raportimit për efekt taksash, ku zvogëlimi i tatimit të llogaritur për fitimin zë çështjen kryesore.[Miti M. (2013), Hoxha E (2014), Qyrku R (2014), Tomja A. (2014)].

Në këtë çështje, duke marrë shkas nga komentet e akademikëve shqiptarë por dhe trajtimeve të bëra nga studiues të huaj, do të vë përballë njëri – tjetrit trajtimet kontabël dhe ato tatimore sipas çështjeve të propozuara nga Cuzdriorean. Qëllimi është jo vetëm të evidentohen

⁷¹ Kërkohet depozitimi i katër PF: Bilancit Kontabël, Pasqyra Të ardhura – shpenzime, Cash-Flow, Pasqyra e Lëvizjes së kapitalit dhe anekset shpjeguese.

⁷² Informacioni për legjislacionin tatimor, <http://tatime.gov.al>

diferencat midis raportimeve por dhe të jepet opinionimi mbi ndryshimet që mund të ndodhin në legjislacion për të shmangur divergjencat midis raportimeve. Ndaj fillimisht do të vlerësoj lidhjet për Shqipërinë për çështjet kryesore të kontabilitetit ku mendohet që linden papajtueshmëritë, bazuar në klasifikimin e bërë fillimisht nga Lamb et al. (1998) dhe më pas do të llogariten indekset e potencialit për ndikimin e taksave mbi raportimin financiar në vendin tonë për vitin 2015, duke u munduar të përcaktojmë nga pikëpamja teorike në cilën nga Rastet mund të pozicionohet Shqipëria.

3.5.1. Rivlerësimi i aseteve

Sipas standardeve kombëtare të kontabilitetit, njësia ekonomike është e lirë të zgjedhë midis Modelit të koston ose Modelit të Rivlerësimit kur bëhet fjalë për vlerësimin e mëpasshëm të aktiveve. Është e detyruar vetëm të përdorë të njëjtën metodë vlerësimi për gjithë grupin e aseteve, ndërkohë që legjislacioni tatimor nuk shprehet mbi modelin e rivlerësimit, përveç rastit kur në Ligjin për të ardhurat përmend faktin që nuk lejohet të llogaritet amortizimi i shumës së rivlerësuar apo kur flitet për rivlerësimin e aseteve të marra në përdorim përpara një viti të caktuar. Mund ta klasifikojmë këtë si Rastin I (pavarësi).

3.5.2. Zhvlerësimi i Aseteve Fikse

Tabela 3-2 Krahasimi midis SKK5 dhe Legjislacionit fiskal për çështje të aktiveve fikse

SKK5 i përmirësuar	Legjislacion Tatimor
Pg29. Një njësi ekonomike duhet të shpërndajë vlerën e amortizueshme të një aktivi në bazë sistematike gjatë jetës së tij të dobishme	2. Toka, trualli, veprat e artit, sendet antike, bizhuteritë, metalet dhe gurët e çmuar, nuk amortizohen;
Pg30. Vlera e amortizueshme e një elementi të AAM-së njihet në pasqyrën e të ardhurave, si shpenzim në mënyrë sistematike përgjatë jetës së dobishme të këtij aktivi. Përfshijmë bënë aktivet afatgjata materiale me jetë të dobishme pa afat si për shembull, toka (përveç minierave dhe vendeve të përdorura për propojë), punimet e artit me jetë afatgjatë, veprat e muzeve dhe librat të cilat nuk amortizohen.	3. Kostot e blerjes ose të ndërtimit, kostot e përmirësimit, të rinovimit e të rikonstruksionit të ndërtesave, të konstruksioneve dhe makinerive e pajisjeve me afat të gjatë shërbimi, amortizohen veçmas, me vlerën e mbetur, me 5 për qind
Punimet e artit të marra për qëllime projektimi, si dhe veprat e muzeve dhe librat, që duhet të zëvendësohen pas një periudhe kohe të caktuar, amortizohen gjatë jetës së tyre të dobishme.	Në rastin kur vlera e mbetur e aktivit në fillim të periudhës tatimore është më e vogël se 3 për qind e koston historike të këtij aktivi, atëherë kjo vlerë e mbetur do të njihet tërësisht si shpenzim i zbritshëm i periudhës tatimore.
Pg31. Metoda e zgjedhur e amortizimit duhet të pasqyrojë sistematikisht mënyrën se si do të realizohen nga njësia ekonomike përfitimet ekonomike të ardhshme të aktivitetit afatgjatë, të përfutur gjatë jetës së dobishme të tij.	4. Amortizimi për kostot e blerjes së aktiveve të patrupëzuara, llogaritet veç për secilin aktiv, sipas metodës lineare, në masën 15 për qind;
Metodat më të zakonshme të amortizimit përfshijnë metodën lineare, metodën mbi vlerën e mbetur dhe metodën e bazuar në përdorim si p.sh metoda e njësive të prodhuara.	5. Dy kategoritë e mëposhtme të aktiveve amortizohen me metodën e vlerës së mbetur, në bazë të një sistemi grupimi, me%je si më poshtë:
Pg32. Në praktikë shpesh përdoret metoda lineare për amortizimin e AAM-ve. Përdorimi i metodave të tjera merret në konsideratë në rast se ato pasqyrojnë në mënyrë më objektive shpërndarjen e përfitimeve të ardhshme ekonomike gjatë jetës së dobishme të aktivitetit.	a) Kompjuterë, sisteme informacioni, produkte “software” dhe pajisje të ruajtjes së të dhënave me 25 për qind. b) Të gjitha aktivet e tjera të veprimtarisë me 20 për qind. Në rastin kur vlera e mbetur e aktivit në fillim të periudhës tatimore është më e vogël se 10 për qind e koston historike të këtij aktivi, atëherë kjo vlerë e mbetur do të njihet tërësisht si shpenzim i zbritshëm i periudhës tatimore
	6. Në çdo kategori, të përshkruar në paragrafin e pestë të këtij neni,%ja e amortizimit, e specifikuar në këtë pikë, zbatohet mbi bazën e amortizimit të kategorisë

përkatëse.

7. Baza e amortizimit të jetë vlera kontabël e kategorisë së regjistruar në bilancin e hapjes së periudhës tatimore: a) duke i shtuar koston e blerjes apo të krijimit të aktivit dhe koston e përmirësimit, rinovimit dhe rikonstruksionit të aktiveve të kategorisë gjatë periudhës tatimore; b) duke i zbritur çmimin e shitjes së aktiveve dhe kompensimet e marra për humbjen e aktiveve, për shkak të forcave të tjera madhore ose të shndërtimeve të tjera, të pavullnetshme gjatë periudhës tatimore. Në rastin kur baza e amortizimit është një shumë negative, kjo shumë i shtohet fitimit të tatueshem dhe baza e amortizimit merret zero. Në rastin kur baza e amortizimit nuk kalon 5 000 lekë, e gjithë baza e amortizimit të jetë një shpenzim i zbritshëm veprimtarie

8.

(Ligji Nr. 8438, datë 28.12.1998 “ Për tatimin mbi të ardhurat” I ndryshuar).

Siç vërehet dhe në tabelën më lart, legjislacioni përcakton rregulla të qarta për mënyrën e llogaritjes së amortizimit. Pranohet metoda lineare si metoda më e përdorshme, ndryshe nga standardi i cili lejon përdorimin dhe të metodave të tjera. Zhvlerësimi i cili llogaritet në pajtim me dispozitat e kontabilitetit dhe jo në përputhje me rregullat tatimore, nuk është i zbritshëm kundrejt të ardhurave të tatueshme. Po kështu në rastet e kryerjes së rivlerësimeve nuk lejohet të llogaritet amortizimi.

Pra mund të konkludojmë qënë thelb rregullat nuk bien ndesh me njëra-tjetrën, rregullat kontabël janë më të plota . Vërejmë që rregullat kontabël lënë hapësira përzgjedhje, ndërkohë që rregullat tatimore imponohen në disa raste. Diferencat e përkohshme që krijohen, do të trajtohen nëpërmjet tatimit të shtyrë sipas SKK11. Duhet që legjislacioni të shprehet më shumë në lidhje me aktivet e paamortizueshme. Ky është rast i cili nuk mund të ndahet plotësisht, por variojmë nga Rasti 2 tejk ai 5 për çështje të veçanta .

3.5.3. Klasifikimi i qirave

Përkufizimi qirave dhe ndarja e tyre në Qira Operative dhe Qira Financiare , bëhet më së miri nga SKK7 Kontabilizimi i qirave - i përmirësuar. Aty jepen qartë kushtet e klasifikimit të qirave dhe trajtimet përkatëse kontabël. Legjislacioni fiskal shprehet shumë pak për qeratë. Raste gjejmë tek:

- *Ligji Nr. 8438, datë 28.12.1998 “ Për tatimin mbi të ardhurat” i ndryshuar , ku në nenin 22 “Amortizimi” përcaktohet personi përgjegjës për përllogaritjen e tij “Në rastet e aktiveve të dhëna me qira, me huapërdorje ose në një formë tjetër, të parashikuar me dispozita ligjore, amortizimi llogaritet nga personi që mbart riskun për humbjen apo shkatërrimin e aktivit”.*
- Po kështu sqarime të mëtejshme , na jepen dhe në udhëzimin nr.5 dt.30.01.2006 (i ndryshuar) *“Persa i takon shpenzimeve të mirëmbajtjes, përmirësimit, rinovimit dhe rikonstruksionit ne nje transaksion qiraje financiare, nëse qiramarresi mbart riskun për humbjen apo shkatërrimin e aktivit, përballon këto shpenzime sigurisht të justifikuara me*

dokumentacionin e nevojshëm. Po kështu do të njihen si të zbritëshme në varësi të përcaktimit të pronesisë së aktivitetit të dhënë me qera financiare edhe shpenzimet për tarifat e tjera që paguhen, pranë organeve shtetërore siç janë taksa e regjistrimit të përvitshëm për automjetet, primet e sigurimit etj..”

- Udhëzimi nr.6, dt.30.01.2015 “Per tatimin mbi vlerën e shtuar në Republikën e Shqipërisë”; Neni 17 trajton momentet e furnizimit të mallit, dhe njohjes së Tvsh-së.
- Kontrata e qirasë trajtohet në Ligjin nr 9396, datë 12.05.2005 “Për qiranë financiare”.

Trajtimin e qirasë financiare, njësitë e bëjnë duke patur parasysh SKK7 edhe pse ekziston një hendek midis trajtimit sipas standardeve dhe sipas legjislacionit tatimor . Kështu mendoj:

- Që në legjislacion të parashikohet se me çfarë dokumenti do të bëhet heqja e aktivitetit nga pasqyrat e qeradhënësit dhe njohja në pasqyrën e qeramarrësit. Parashikohen vetëm faturat pjesore të lëshuara përgjatë afatit të kontratës së qeradhënies financiare. Duhet dhe një interpretim më i mirë për dokumentimin dhe trajtimin kontabël që nga momenti i fillimit të qirasë deri në përfundim të afatit.
- Lëshimi i faturës përfundimtare në fund të afatit të qerasë e bën të pakuptueshëm transaksionin dhe jo konsistent me standardin. (është e panevojshme nëse do të gjendet trajtimi i duhur sipas pikës së parë)
- Legjislacioni duhet të shprehet dhe për mënyrën e faturimit të interesit kur qiradhënësi është individ (jo institucion bankar). Sipas udhëzimit aktual faturohet vetëm “principali” jo interesi duke lënë hapësirë për interpretime.

Do ta klasifikojë këtë rast si Rasti 3†.

3.5.4. Kostot e nisjes dhe zhvillimit

Sipas Ligjit Nr. 8438, datë 28.12.1998 dhe udhëzimit përkatës ; në nenin 22 të ligjit parashikohet që “Aktivet e patrupëzuara të biznesit si patentat, markat tregtare, shpenzimet e nisjes së aktivitetit, emri i mirë, në rastet kur ky i fundit është blerë, etj. amortizohen me një normë të lejuar për efekt fiskal prej 15%”. Ndërsa në SKK5- i përmirësuar, pg 59 parashikon që një njësi ekonomike duhet të njohë shpenzimet e kryera brenda saj për krijimin e një aktivi jomaterial, duke përfshirë të gjitha shpenzimet për aktivitetet e kërkimit dhe zhvillimit, si një shpenzim në periudhën kur është kryer, vetëm nëse nuk është pjesë e kostos së një aktivi tjetër që i plotëson kriteret e njohjes në këtë standard. Pra jemi në “konflikt” të hapur midis trajtimit fiskal dhe atij kontabël. Përsa kohë këto shpenzime i takojnë një afati të gjatë kohor, atëherë do të ishte mirë që ato të mos rëndonin direkt rezultatin financiar të një periudhe ushtrimore. Ndoshta do të ishte më mirë që për këto shpenzime të njiheshin tatime të shtyra. Do ta klasifikojmë si Rasti 1”Pavarësi”

3.5.5. Zhvlerësimi i aktiveve jomateriale

Siç u përmend dhe më lart legjislacioni tatimor parashikon amortizim me normë të lejuar 15% për aktivet afatgjata jomateriale. Sipas standardit “Emrin i mirë” nuk do testohet më për zhvlerësim por do të amortizohet për 10 vite. Parashikime të qarta për mënyrën e vlerësimit të mëposhëm të AAJM jepen në SKK5 , pg 55-67. Siç vërehet divergjencia ka vetëm në kuadër të afatit të amortizimit, divergjencë që mund të zgjidhet me një urdhër të KM. Do ta klasifikojmë si Rasti II.

3.5.6. Kontrata afatgjata

SKK 8 shprehet mjaft qartë për mënyrën e njohjes së të ardhurave dhe shpenzimeve nga Kontratat Afatgjata (kryesisht ato të ndërtimit). Kryesisht sipas standardit do të përdoret “Metoda e Fazës së Përfundimit “ për të njohur të ardhurat nga kryerja e shërbimeve dhe nga kontratat e ndërtimit. Një njësi ekonomike do të shqyrtojë dhe, kur është e nevojshme, rishikojë vlerësimet e të ardhurave dhe kostove kur transaksioni i shërbimit ose kontrata e ndërtimit është në zbatim e sipër. Sipas legjislacionit fiskal dhe VKM-ve përkatëse nuk shpjegohet në mënyrë të qartë momenti i njohjes së të ardhurave. Për të rregulluar momentin e njohjes së të ardhurave ekzistojnë disa vendime të brendshme të Drejtorit të përgjithshëm të tatimeve dhe marrëveshje me shoqatën e ndërtuesve, gjithsesi këto akte kanë devijime nga rregullimi kontabël i bërë nga Standardi.

Mund të sugjerojmë që legjislacioni duhet të plotësohet me procedurat e njohjes së të ardhurave nga kontratat afatgjata, veçanërisht Ligji dhe Udhëzimi për “ Për tatimin mbi të ardhurat “. Nëse kjo nuk arrihet atëherë legjislacioni duhet t’i referohet standardit përkatës . E klasifikojmë këtë rast si Rasti 3†.

3.5.7. Vlerësimi i inventarëve, matja fillestare dhe rivlerësimi i mëpasshëm

Tabela 3-3:Tabela krahasuese për trajtimin e inventarëve sipas dy raportimeve

SKK4 Inventarët i përmirësuar	Legjislacion tatimor
Inventarët maten fillimisht me kosto. <u>Kostoja e inventarit përfshin: koston e të gjitha materialeve të lidhura drejtpërdrejt me prodhimin si dhe koston e shndërrimit të këtyre materialeve në produkte përfundimtare.</u> Kostot e drejtpërdrejta të materialeve përfshijnë, përveç çmimit të blerjes, edhe të gjitha kostot e tjera që nevojiten për të sjellë inventarin në gjendjen dhe vendndodhjen ekzistuese. Përbëhet nga çmimi i blerjes, shpenzimet e transportit, taksat e importit, magazinimi, zbritjet dhe shtesat tregtare dhe të tjera shpenzime të tjera të ngjashme (taksat e parimbursueshme) Pas njohjes, një njësi ekonomike duhet të matë inventarin me vlerën më të ulët midis koston dhe çmimit të vlerësuar të shitjes pakësuar me koston për t’u përfunduar dhe shitur. Kërkesa për vlerësimin e inventarit me vlerën më të ulët mes koston dhe çmimit të vlerësuar të shitjes pakësuar me koston për t’u përfunduar dhe shitur e detyron njesinë ekonomike që të regjistrojë në kontabilitet humbjet nga zhvlerësimi në momentin kur ky i fundit ndodh. Zvogëlimet për të arritur në çmimin e vlerësuar të shitjes pakësuar me koston për t’u përfunduar dhe shitur mund të ndodhin në ato raste kur ka një rënie të çmimeve të shitjes ose kur shpenzimet e përfundimit apo shpenzimet direkte të shitjeve janë rritur. Ka dhe raste kur disa produkte dëmtohen përpara se të shiten ose kur disa të tjerë mund të mbahen në sasira të tilla që	Njohja fillestare (me kosto) dhe vlerësimi i inventarit, në fund të periudhës tatimore, bëhen sipas metodave të përcaktuara në ligjin "Për kontabilitetin dhe pasqyrat financiare", të cilat duhet të zbatohen në mënyrë sistematike. Zhvlerësimi dhe rivlerësimi i inventarit, pas njohjes fillestare, sipas përcaktimeve të ligjit të mësipërm, nuk njihen për efekt të llogaritjes së fitimit të tatueshëm. Në rastin e nxjerrjeve jashtë përdorimit ose shkatërrimit të materialeve apo mallrave të cilat për arsye të ndryshme, si dëmtime, kalim i afatit të skadencës, etj., janë të papërdorshme ose të pa tregtueshme apo tregtohen më çmime të ulura, perfshire uljen sezonale, shpenzimet përkatëse ose të ardhurat e reduktuara do të njihen për efekt fiskal vetëm nëse vërtetohen me proces-verbalin përkatës të mbajtur nga një komision të posaçëm vlerësimi, dhe subjekti ka njoftuar organin tatimor përkatës. Ky njoftim duhet të shoqërohet me një kopio të procesverbalit perkates. Organi tatimor

nuk mund të shiten brenda një periudhë kohe të arsyeshme. Në raste të tilla, kostoja e inventarit duhet të zvogëlohet për të arritur në çmimin e vlerësuar të shitjes pakësuar me kostot për t'u përfunduar dhe shitur.

Inventari çregjistrohet atëhere kur shitet.

Njësia ekonomike duhet ta çregjistrojë inventarin edhe në ato raste kur ai nuk ka më vlerë ekonomike në të ardhmen, si për shembull inventari i vjetëruar.

mund të dergoje perfaqesuesin e vet që të jete prezent ne momentin e nxjerrjes jashte perdorimit ose shkaterrimit te mallit, jo më vonë se 5 dite nga data e njoftimit

(Ligji Nr. 8438, datë 28.12.1998 “ Për tatimin mbi të ardhurat” I ndryshuar me Ligj nr.10072,dt. 9.2.2009, Fl. Z. nr. 20, datë 04.03.2009)

- Sipas tabëlës më lart, duket që në vlerësimin fillestar të inventarëve ndiqet e njëjta procedurë që përcakton standardi përkatës. Rasti II.
- Në vlerësimin e mëpasshëm, sipas standardit lejohet metoda LCM ndërkohë që për efekte fiskale rivlerësimet nuk do të njihen për efekt të llogaritjes së fitimit të tatueshëm. Kërkesa për vlerësimin e inventarit, me vlerën më të ulët mes kostos dhe vlerës neto të realizueshme, e detyron njësinë ekonomike raportuese që t'i regjistrojë në kontabilitet humbjet nga zhvlerësimi në momentin kur ky i fundit ndodh, humbje të cilat trajtohen si të pazbritshme për efekt fiskal.
- Ç'regjistrimi i inventarëve përveç rastit të shitjes, sipas standardit mund të kryhet dhe gjatë Zhvlerësimit- Dëmtimit –Vjetërimit të tij. Për arsye fiskale kjo nuk njihet nëse nuk është ndjekur procedura e parashikuar në ligjin mbi të ardhurat.

Duket që shtesat ndaj njësive janë shtuar si pasojë e diferencave midis dy trajtimeve. Ndërkohë për çështjen e vjetërimit duket sikur njësitë dëmtohen nga ligji fiskal. Këtë çështje mund ta klasifikojmë si RASTI V .

3.5.8. Ndryshimet e Politikave Kontabël

Ndryshimi i politikave kontabël, trajtohet në SKK1 – Kuadri i përgjithshëm për përgatitjen e pasqyrave financiare – i përmirësuar. Në paragrafët 98-102 jepen rastet dhe mënyrat e trajtimit të politikave kontabël të ndryshuara. Të njëjtat parime ndiqen dhe sipas trajtimit tatimor, duke qenë se ligji nuk shprehet veçanërisht për këtë fakt, por i referohet standardeve. Rasti III.

3.5.9. Diferencat nga kurset e këmbimit

SKK12 “ Efektet e Ndryshimit të kurseve të këmbimit” – i përmirësuar parashikon mesë miri të gjitha rastet e njohjes së diferencave nga kurset e këmbimit. Në pg. 15-18 shpjegohen rastet kur këto diferenca do të njihen në rezultat apo direkt në kapital. Ligjet tatimore nuk shprehen mbi këto diferenca. Mbase do të ishte e nevojshme që në to të përcaktohej niveli deri në ç'masë do të njihej një shpenzim i tillë për efekt fiskal. Gjithsesi, bazuar në klasifikimin e bërë nga Lamb at al.(1998) , ky rast klasifikohet si Rasti III.

3.5.10. Gjobat dhe Shpenzimet e promocionit

Për këto raste standardet qëndrojnë të heshtura. Mënyra e trajtimit të tyre, bëhet më së miri nga legjislacioni tatimor, veçanërisht nga neni 21 , Ligji për të ardhurat, Pikat f,h,j,k. Sipas

këtij neni, nuk njihen për efekt fiskal gjobat e një sërë shpenzimet të tjera të cilat kalojnë kufijtë e përcaktuar nga ligji. Ky është një rast i pastër, në të cilin rregullat tatimore dominojnë, klasifikuar si Rasti IV.

Tabela 3-4: Tabela krahasuese për trajtimin të Gjobave dhe Shpenzimeve për promocion sipas dy raportimeve

Skk	Legjislacion tatimor
Nuk shprehen mbi këto elementë	Neni 21 Shpenzime të panjohura Për efekt të përcaktimit të fitimit të tatueshëm, nuk njihen shpenzimet si vijon: f) gjobat, kamatë-vonesat dhe kushtet e tjera penale; h) shpenzimet për përfaqësim dhe shpenzimet për pritje-përcjellje të cilat tejkalojnë shumën 0,3 për qind të qarkullimit vjetor; j) shpenzimet të cilat tejkalojnë kufijtë e përcaktuar me ligj apo me akte nënligjore. Për kufijtë e përcaktuar në ligjin nr. 7892 datë 21.12.1994, “Për sponsorizimet”, për qëllime tatimore, nuk njihen si shpenzime të zbritshme shumat e sponsorizuara, që tejkalojnë masën 3 për qind të fitimit para tatimit dhe shuma e sponsorizuar për botuesit e shtypit, e cila tejkalon masën 5 për qind të fitimit para tatimit. k) shpenzimet për dhurata; <i>(Ligji Nr. 8438, datë 28.12.1998 “ Për tatimin mbi të ardhurat, i ndryshuar me ligj nr. 9766 dt. 09.07.2007 Fl.Z. Nr. 90 datë 21.07.2007. ” I ndryshuar me Ligj nr.10072,dt. 9.2.2009, Fl. Z. nr. 20, datë 04.03.2009)</i>

3.5.11. Ngjarjet pas mbylljes së periudhës raportuese

SKK 1 – i përmirësuar , në pg 116-119 parashikon kryerjen e korigjimive nga ana e njësisë ekonomike, në rast të evidentimit të ngjarjeve të veçanta të cilat ndikojnë në pasqyrat financiare të hartuara por të padeklaruara ende. Legjislacioni tatimor nuk shprehet mbi këtë rast, duke i lënë hapësirë përdorimit të standardit; ndaj mund ta klasifikojmë si Rasti III.

3.5.12. Grantet dhe Donacionet

Lidhur me këtë çështje trajtimi fiskal , do të jetë i njëjtë me atë që parashikon standardi. SKK 10 – i përmirësuar “Grantet dhe forma të tjera të ndihmës”, legjislacioni fiskal nuk shprehet lidhur me këto çështje duke i lënë hapësirë të plotë trajtimit sipas standardeve. Rasti III

3.5.13. Rezervat ligjore

Legjislacioni fiskal njih njohjen e rezervave ligjore veçanërisht për veprimtaritë e sigurimit dhe bankave, ndërkohë standarde nuk arsyetojnë mbi këtë çështje. Për njësitë e tjera ekonomike, nuk ekziston ndonjë urdhër i veçantë që lejon apo pengon “ngurtësimin” e fitimeve në trajtën e rezervave. Ka një hendikap në ligj lidhur me terminologjinë , por është trajtuar në çështjen e provizioneve. Këtë rast mund ta klasifikojmë si Rasti IV.

3.5.14. Kapitalizimi i interesave

Paragrafët 13-14 të SKK 5 trajtojnë rastin e kapitalizimit ose jokapitalizimit të interesave. Sipas standardit nëse pagesa për AAM shtyhet përtej afateve normale të kredive për pagesë, në përcaktimin e koston së aktivitetit merret në konsideratë vlera aktuale e pagesës. Diferenca midis vlerës nominale dhe vlerës aktuale njihet si një shpenzim interesi përgjatë afatit të pagesës. Një njësi ekonomike duhet të njohë të gjitha kostot e huamarrjes si shpenzim në fitim ose humbje në periudhën në të cilën ato janë kryer. Pra nuk njihet kapitalizimi i

interesave në rastin e marrjes të një aktivi afatgjatë. Trajtimi mbetet i njëjtë dhe në legjislacionin tatimor. Mund ta klasifikojmë këtë rast si Rasti II.

3.5.15. Rezultati nga shitja e elementeve të kapitalit

Përsa kohë në vendin tonë nuk ekziston një treg kapitalesh, në kushtet e mungesës funksionale të bursës nuk mund ta trajtojmë këtë çështje, standardet dhe legjislacioni tatimor nuk shprehen mbi të.

3.5.16. Provizionet

Krijimi i provizioneve trajtohet më së miri nga SKK 6 – i përmirësuar, ndërkohë për efekte tatimore (për efekt të llogaritjes së tatimit mbi fitimin) ato nuk lejohen. Pra ligji është i ngurtë në këtë aspekt, duke kufizuar të drejtat e njësive ekonomike. Përveç kësaj siç duket dhe nga tabela e krahasimit , ka një paqartësi në përkufizime. Ligji fillimisht flet për rezerva dhe më pas specifikon që nënkupton provizionet, por dhe këtu ka divergjenca në terminologji pasi sipas standardit provizionet krijohen përpara përlllogaritjes së fitimit ndërkohë sipas ligjit krijohen pasi fitimi i njësisë është përcaktuar.

Tabela 3-5 : Tabela krahasuese për trajtimin e provizioneve prej dy tipeve të raportimeve

SKK6	Legjislacion tatimor
- Sipas standardit shoqëria mund të njohë : Provizionet e garancisë - Provizionet që lidhen me çështjet gjyqësore - Provizionet që lidhen me kontrata me kushte rënduese - Provizionet për detyrimet mjedisore - Provizionet për kostot e ristrukturimit Njësia ekonomike do ta njohë provizionin si një detyrim në pasqyrën e pozicionit financiar dhe shumën e tij si një shpenzim, përveç rastit kur një SKK tjetër kërkon që kostoja të njihet si pjesë e kostos së një aktivi si p.sh. inventar ose tokë, ndërtesa, makineri dhe pajisje Një njësi ekonomike do t'i rishikojë provizionet në çdo datë të raportimit dhe do t'i rregullojë ato për të pasqyruar vlerësimin më të mirë aktual të shumës që do të kërkohej për të shlyer detyrimin në atë datë të raportimit. Çdo rregullim i shumave të njohura më parë do të njihet në fitim ose humbje me përjashtim kur provizioni është njohur fillimisht si pjesë e kostos së një aktivi. Kur një provizion matet me vlerën aktuale të shumës që pritet të jetë e nevojshme për të shlyer detyrimin, zbritja do të njihet si një kosto financiare në fitim ose humbje në periudhën kur shkaktohe	Shpenzime të panjohura : g) krijimi ose rritja e rezervave dhe e fondeve të tjera, speciale, përveç rasteve të parashikuara në ligj apo në akte nënligjore. Këtu përjashtohen rastet kur krijimi i rezervave parashikohet në ligje apo në akte të tjera nënligjore, si në ligjin Nr. 9267, datë 29.7.2004 “Për veprimtarinë e sigurimit dhe risigurimit” i ndryshuar, si dhe në ligjin dhe rregulloret e Bankës së Shqipërisë. <u>Me rezerva dhe fonde të tjera duhen kuptuar edhe provigjonet për rreziqe (humbje) dhe shpenzime (detyrime) të krijuara nga fitimi pas tatimit sipas përcaktimit në</u> Provizionet e krijuara gjatë vitit ushtrimor dhe të regjistruara në kontabilitet, të cilat janë pasqyruar si shpenzime të panjohura për efekt fiskal, kur rimerren, do të konsiderohen si të ardhura të patatueshme ose shpenzime të njohura për efekt fiskal. Pra për qëllim të llogaritjes së tatimit mbi fitimin, provigjonet që krijohen për mbulimin e humbjeve ose të shpenzimeve të pritshme, nuk përbëjnë shpenzime të njohura për efekt fiskal. (Neni 21 Ligji Nr. 8438, datë 28.12.1998 “ Për tatimin mbi të ardhurat, i ndryshuar me ligj nr. 9766 dt. 09.07.2007 Fl.Z. Nr. 90 datë 21.07.2007. ” I ndryshuar me Ligj nr.10072,dt. 9.2.2009, Fl. Z. nr. 20, datë 04.03.2009)

Pra dhe pse ekzistojnë rregulla qoftë kontabël dhe tatimore, mund të themi që ata janë të ndryshme. Këtë rast do ta klasifikoj si Rasti I, dhe nëse do më duhet të sugjeroja ndryshime në legjislacionin disa prej tyre do të ishin :

- T'i lihet e drejta njësisë ekonomike, të cilat në kushte të caktuara (të vërtetuara me dokumenta) të njihin provizione të paktën në kuadër të provizioneve të garancisë , atyre që lidhen më me çështjet gjyqësore dhe kontratave me kushte rënduese dhe këto provizione të lejohen për efekt të llogaritjes së tatimit mbi fitimin.
- Duhet të uniformizohen terminologjitë mbi provizionet.

3.5.17. Pensionet dhe përfitimet pas daljes në pension

Legjislacioni tatimor është i plotë përsa i përket trajtimit të pensioneve dhe përfitimeve pas daljes në pension⁷³. Kështu trajtohen si kontributet e detyrueshme⁷⁴ dhe ligji për fondet private të pensioneve, ndërsa standardet nuk kanë një trajtim të mirëfilltë për këtë çështje. Gjithashtu në legjislacionin tatimor kemi të trajtuar mundësinë e njohjes si shpenzime të zbritshme të shumës së kontributeve që shoqëria derdh për punonjësit e saj. Njësitë ekonomike duhet të mbështeten tek legjislacioni tatimor për trajtimin, ndaj mund ta klasifikojmë si një rast i qartë V, ku tatimet mbizotërojnë.

Një sintezë e informacionit ilustruar në tabelën 1 në aneks është paraqitur në [Tabela 3.5-1](#) më poshtë. Duke ndjekur metodikën e Nobes dhe Schwenke (2006), dhe më pas edhe nga Gee et al., kemi përllogaritur dy indekse për të përcaktuar një tregues më të mirë të shkallës së ndikimit të tatimit mbi raportimin financiar ose anasjelltas. Në llogaritjen e indekseve nuk merren parasysh Rasti II: Identiteti, dhe Rasti III: Drejton Kontabilitetin, pasi ato sugjerojnë se Raportimi tatimor dhe Rregulloret kontabël janë të njëjta, por kjo nuk është shkaktuar nga një ndikim i tatimit mbi raportimin financiar. Tejkalmi i rasteve IV dhe V mbi RASTI I paraqet “Minimumin e ndikimit të tatimit” dhe tejkalmi i rasteve III†, IV dhe V mbi RAST I pasqyron ndikimin maksimal të tatimeve mbi kontabilitetin. Një analizë e detajuar krahasuese bëhet më poshtë :

Tabela 3.5-2 : Indekset krahasuese të Lidhjeve mes Tatimeve dhe Raportimi Financiar

Rastet	Shqipëri
Rasti 1	3
Rasti 2	3.5
Rasti 3	4
Rasti 3†	2
Rasti 4	2
Rasti 5	2.5
Indeksi minimum	Rasti 4 + Rasti 5 – Rasti 1 = 2+2.5-3= 1.5
Indeksi maksimum	Rasti 3*+Rasti 4 +Rasti 5 –Rasti 1 = 2+2+2.5-3=3.5

⁷³ Ligji nr. 10197 “ Per fondet e pensionit vullnetar”, dt. 10.12.20009

⁷⁴ Ligj Nr. 7703, datë 11.05.1993 “ Per sigurimet shoqërore në Republikën e Shqipërisë” I ndryshuar

Duke bërë një krahasim dhe me studime të tjera , të bëra në vende të Europës Perëndimore, duket sikur vendi ynë ka gjashmëri me këto vende përse i përket nivelit të ndikimit të raportimit tatimor në atë financiar. Shenja pozitive e këtyre indekseve na bën të afirmojmë që ka një ndikim të tatimeve mbi kontabilitetin. Sa është masa e këtij ndikimi nuk mund ta themi por qartazi afirmojmë vetëm ekzistencën e ndikimit të RT mbi RF.

Një kufizim i këtij studimi është se nuk gjenden studime të tjera , të ngjashme për vendin tonë me të cilin do të mund të bëhej një krahasim i mundshëm. Ndoshta, gjithashtu do të ishte me vend që studimi i këtyre çështjeve të bëhej për disa periudha në mënyrë që të shihej evoluimi në kohë i kësaj marrëdhënie /ndikimi të ndërsjelltë . A mund të kryhej analiza duke shtuar çështje të tjera. E pamë me vend që metodologjia e studiuesve të huaj të ndiqej dhe në rastin tonë duke mos analizuar vetëm rastin e “ Rezultatit nga shitja e elementëve të kapitalit”.

KAPITULLI IV

4. METODOLOGJIA E PËRDORUR, ANALIZA E TË DHËNAVE DHE PËRSHKRIMI I GJETJEVE

Në vijim të rishikimit të literaturës, në këtë kapitull do të evidentojmë imtësisht metodologjinë e përdorur për t'i dhënë përgjigje pyetjeve kërkimore. Do të ndalemi në arsyet pse është përdorur seicila metodë analize, avantazhet dhe kufizimet e metodës, në mënyrën e mbledhjes së të dhënave dhe përpunimit të tyre dhe analizat e kryera për vlefshmërinë dhe besueshmërinë e të dhënave.

4.1. Metodologjia e përdorur

4.1.1. Përzgjedhja e metodologjisë së punimit

Hulumtimi i kryer përmes këtij studimi vë theksin në marrëdhënien e ndërsjelltë midis dy formave të raportimit por gjithashtu interpreton divergjencat duke përdorur ndonjëherë dhe tone kritike.

Kufijtë ndarës midis kontabilitetit dhe tatimeve nuk mund të vendosen për shkak se këto janë dy fusha kërkimore jashtëzakonisht të mëdha. Nëse do të mund të përcaktonim fushën tonë të studimit , do t'i referoheshim figurës mëposhtë :

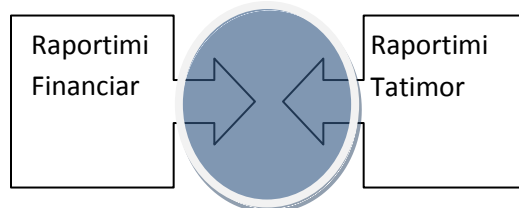


Figura : Fusha e studimit të kryer Marrëdhënia e ndërsjelltë midis Raportimit financiar dhe atij tatimor (Autori)

Nëse do të duhej të jepnim një përkufizim të saktë për termin “Kërkim shkencor”, referuar studiuesve të njohur të fushës së ekonomisë por dhe më gjerë do ta përkufizonim si një proces kërkimi dhe investigimi sistematik, metodologjik (empirik dhe kritik) , etik me qëllim njohjen e një dukurie, shpjegimin dhe interpretimin e saj⁷⁵. Për të kryer një veprimtari kërkimore në përgjithësi e në veçanti në kontabilitet është e nevojshme :

- Të identifikohen problemet e përgjithshme në hulumtimet bashkëkohore në fushën e kontabilitetit, nga të cilat mund të zgjidhen dhe të përcaktohen idetë kërkimore, për të cilat do të përcaktohen metodat e zgjidhjes;
- Të arsyetohet mbi metodat alternative të hulumtimit, nga të cilat të zgjidhet metoda më e përshtatshme për të zgjidhur problemin e veçantë të hulumtimit;
- Të studiohet dhe prezantohet informacioni ekzistues në fushën e hulumtimeve krahasuese të kontabilitetit duke argumentuar mendimet;
- Të prezantohen kufizimet e fushës së kërkimit.

Qëllimi i punimit tonë është të :

- ✎ Të evidentojmë risitë që sollën aplikimi i standarteve të reja Kombëtare në raportimin financiar të njësive ekonomike shqiptare dhe nivelin e njohjes e këtyre risive nga ana e profesionistëve kontabël
- ✎ Të evidentojmë divergjencat që hasin njësitë ekonomike kur ata raportojnë për efekte tatimore
- ✎ Të masim shkallën e ndikimit të Raportimit tatimor mbi atë Financiar

Kërkimin mund ta përcaktojmë si një **metodë të kërkimit miks** . Janë përdorur dhe metoda cilësore dhe ato sasiore. Në këtë fushë studimi nuk mund të përdoren vetëm metoda sasiore apo cilësore të hulumtimit pa i ndërthurur të dyja. Jemi duke studiuar perceptimet e profesionistëve mbi cilësinë e raportimeve nga njëra anë, kemi kryer gjithashtu një analizë teorike në krahasimin midis rregullave kontabël dhe ligjeve tatimore (hulumtimi cilësor) dhe nga ana tjetër do mundohemi të evidentojmë shkallën e ndikimit të raportimit tatimor mbi atë financiar (hulumtimi sasior).

Fillimisht për rishikimin e literaturës është përdorur një metodë deduktive duke treguar parimet e përgjithshme që rregullojnë raportimin tatimor dhe atë kontabël si edhe interferencën midis tyre. Gjithsesi kërkimin në kontabilitet mund ta shikojmë si një kombinim të trendit deduktiv me prirje induktive i përmendur në literaturën shkencore si hulumtim i përbërë (Mihi, 1992). Premisa themelore në këtë tip të kërkimit qëndron në faktin që duke kombinuar në vazhdimësi Deduktimin me Induktimin, në fakt ndërveprojmë fuqishëm teorinë me praktikën. Kjo është shumë e rëndësishme, veçanërisht për të ardhmen e shkencës në kontabilitet.

⁷⁵ Gjika L. Zhvillimi I shërbimit të dhënies së sigurisë , Disertacion , Tirane 2014

Hulumtimi cilësor është një prioritet, duke e bërë përdorimin e metodës krahasuese të rëndësishme në prezantimin e informacionit të studiuar.

Hulumtimin mund ta përcaktojmë si pozitivist, por studimi ka gjithashtu thekse interpretuese. Në këtë drejtim ne mund të identifikojë katër nivele të kërkimeve në këtë aktivitet [Berinde, 2005 cituar nga Pop I (2014)]⁷⁶ :

Përshkrimi : konsiston në mbledhjen dhe centralizimin e të dhënave. Evoluimi nga e kaluara për të paraqitur në mënyrë paralel fazat e evoluimit,

Klasifikimi - e cila ka disa ndikime përshkruese, por ndihmon në procesin e centralizimit, duke theksuar ngjashmëritë dhe dallimet e target grupit dhe përzgjedhjen në bazë të kriterëve specifike;

Shpjegimi - i cili konsiston në përpjekjen për të nxjerrë në pah dhe cilësuar përmes vëzhgimeve shkakësore bazuar në disa teori;

Parashikimi - përfshin tejkalimin e fazave të përshkrimit dhe shpjegimit, duke dhënë mendime mbi zhvillimet e mundshme në të ardhmen bazuar në argumente të besueshme.

Jemi përpjekur që përmes një qasjeje shkencore të përshkruajmë , analizojmë dhe shpjegojmë marrëdhënien midis raportimeve parë në kontekstin e perceptimeve të profesionistëve, pa anashkaluar dhënien e opinioneve të mirëargumentuara.

4.1.2. Burimi i të dhënave dhe mbledhja e tyre

Kërkimin e kemi bazuar në mbledhjen e të dhënave parësore dhe dytësore.

Fillimisht e nisëm hulumtimin me mbledhjen e të dhënave dytësore me qëllim njohjen e problemit, karakteristikat dhe dimensionet e tij në realitetin shqiptar. Literatura e shqyrtuar përbëhet nga materiale të shumta narrative, kritike , interpretuese apo dhe kuadrit rregullator në fushën e raportimeve. Burimi kryesor i të dhënave dytësore kanë qenë :

- Standardet kombëtare dhe ndërkombëtare të kontabilitetit si dhe propozimet, diskutimet apo raporte të ndryshme të hartuara, publikuara dhe referuara nga organizma profesionalë shqiptarë e të huaj të kontabilitetit lidhur me divergjencat midis raportimit financiar dhe atij tatimor.
- Kërkimet akademike të studiuesve të vendas e të huaj të botuara në revista shkencore në Shqipëri dhe jashtë saj të disponueshme në Bibliotekën e Fakultetit Ekonomik të Universitetit të Elbasanit dhe më së shumti në biblioteka online si : Social Science Research Network (SSRN)⁷⁷, Bibliotheque Publique d'Ottawa⁷⁸, Econlit, etj
- Tekste mësimore dhe leksione të parashkruara të Fakultetit Ekonomik të Universitetit të Tiranës, Durrësit dhe Elbasanit si dhe studime në nivel masteri apo dhe doktrature të universiteteve të ndryshme në botë.

⁷⁶ Pop I (2014), “Accounting and taxation, connection and disconnection”, Abstrakt teze doktrature

⁷⁷ Bazë e më shumë se 45000 artikujsh në fushën e kontabilitetit dhe auditimit

⁷⁸ Bazë e revistave ekonomike Kanadeze e më gjerë

Metoda e përzgjedhur për mbledhjen e të dhënave parësore ka qenë një miks midis anketave dhe mbledhjes së të dhënave sasiore nga Qendra Kombëtare e Regjistrimit⁷⁹.

Si formë e anketimit u përdorën **pyetësorët** (një kopje e tyre gjendet në anekset e punimit). Duke iu referuar dhe studimeve të mëparshme mendova ta analizoj përmes pyetësorit. Pyetjet e shtruar aty kanë për qëllim nga njëra anë të evidentojnë dhe analizojnë faktorët e influencës në marrëdhënien kontabilitet – tatime, nga ana tjetër të evidentojë shkallën e njohurive të ekspertëve të fushës (studimi cilësor). Në pjesën e dytë është ngritur një model ekonometrik (studimi sasior), nisur nga të dhënat e njësive të trajtuara për tre vite të njëpasnjëshme. U përdor kjo formë anketimi për efekt të avantazheve që ofron:⁸⁰

- Ka kosto të ulët, sidomos kur popullimi i kërkimit është i madh dhe i përhapur gjeografikisht.
- Është e pavarur nga gjykimet subjektive të të intervistuesit, përgjigjet janë krejtësisht të anketuarve.
- Të anketuarit kanë kohë të mjaftueshme për të dhënë përgjigje të menduara mirë.
- Mund të përdoren zgjedhje me vëllim të madh duke i bërë rezultatet më të besueshme.
- Mund të arrihen në mënyrë të përshtatshme të anketuarit e largët.

Kjo metodë ka dhe disavantazhet e veta :

- Përqindja e ulët e kthimit të pyetësorëve të plotësuar, ndaj paragjykimi për shkak të ndonjë mungese përgjigjeje është shpesh i papërcaktuar.
- Mund të përdoret kur të anketuarit janë të mirëarsimuar dhe bashkëpunues.
- Mund të humbet kontrolli mbi pyetësorin kur dërgohet tek të anketuarit
- Nuk ka fleksibilitet, pasi nuk lejon ndryshimet pasi është shpërndarë.
- Mund të merren përgjigje të paqarta, të vështira për t'u interpretuar.
- Mund të jetë më e ngadalta nga të gjitha.

Për të shmangur disavantazhet e kësaj metode, fillimish u hartua dhe shpërnda në një grup prej 25 personash “Testi Pilot”. Këta individë ishin ekspertë të fushës kontabël dhe kolegë akademikë. Pas ndryshimeve që ju kryen pyetësorit :

- në pyetjet e paqarta përgjigjet e të cilave ishin “Nuk e di”
- pyetjet pa përgjigje ose përgjigje “Tjetër”,
- pyetjet e keqkuptuara,

ai u bë gati për shpërndarje. Opinion të drejtëpërdrejtë morëm dhe nga të anketuarit për mënyrën e shtjellimit të pyetjeve, dhe sugjerime që ata mund të kishin. Për të prekur sa më shumë grupe interesi dhe marrë opinion dhe prej tyre, pyetësorë të veçantë u hartuan dhe shpërndanë dhe për punonjësit e bankave dhe të tatimeve.

Kështu pyetësorët final janë të dizenuar si mëposhtë :

Pyetësori i shpërndarë ekspertëve të fushës kontabël u konceptua në tre pjesë :

⁷⁹ Për marrjen e të dhënave sasiore që na shërbyen për ngritjen e modelit e ekonometrik, shumë prej Pasqyrave Financiare u shkarkuan nga faqja zyrtare e QKR, www.qkr.gov.al

⁸⁰ Ceku B., Kola F. (2011) “Metoda Kërkimi“, Tiranë

- ✓ Pjesa e parë e pyetësorit përfshin pyetje që kanë të bëjnë me të dhëna të përgjithshme të të pyeturve
- ✓ Pjesa dytë ka pyetje që masin direkt shkallën e njohurive për raportimin kontabel
- ✓ Pjesa trete ka pyetje mbi raportimin tatimor

Pyetësi që iu shpërnda inspektorëve tatimorë dhe ai që iu shpërnda që iu shpërnda agjentëve të kredisë në institucionet kredituese (banka dhe jo vetëm), ishte më i shkurtër. Pasi kërkoheshin të dhëna kryesore mbi të pyeturin , pyetjet tjera ishin të drejtëpërdrejta mbi nivelin e njohjes dhe perceptimeve që ato kanë për cilësinë e raportimit tatimor dhe çështje specifike lidhur me të.

Duhet thënë që nuk mund të merrej një informacion i plotë nëse nuk do trajtoheshin me pyetësorë të ndryshëm këto grupe interesi.

Pyetësorët u shpërndanë online përmes platformës google⁸¹por gjithashtu dorazi⁸².

Popullimi i synuar përbëhet nga profesionistë të fushës kontabël , kontabilistë, KM dhe EKR por dhe inspektorë tatimorë dhe agjentët e kredisë. Nuk ka statistika të qarta mbi numrin e përgjithshëm të kontabilistëve dhe ekspertëve të tjerë, ndaj për përcaktimin e një mostre të besueshme do t'i referohemi dhe metodës statistikore që kemi përzgjedhur për kryerjen e analizës në përputhje me pyetjet kërkimore dhe hipotezat e ngritura.

4.1.3. Çështjet e etikës së kërkimit

Çështjet e etikës së kërkimit janë shumë të rëndësishme në procesin e kërkimit. Wells (1994) e përcakton etikën si një kod sjelljeje të përshtatshëm për akademikët dhe kërkuesit e kërkimit. Çështje të tilla si pjesëmarrja vullnetare , moscenimi i pjesëmarrësve , sigurimi i anonimitetit dhe konfidencialitetit, ndershmëria e të dhënave janë disa nga konceptet bazë lidhur me çështjet e etikës në kërkim (Babbie, 2009).

Një nga parimet më të rëndësishme të shkencës së kërkimit është që pjesëmarrësit në kërkim duhet të marrin pjesë vullnetarisht në procesin e kërkimit. Duke qenë se profesionistët pjesëmarrës në kërkim duhet të plotësojnë pyetësin, atyre i'u shpjegua shkurtimisht qëllimi dhe objektivat e kërkimit duke i siguruar ata që të dhënat e tyre do të jenë konfidenciale. Në këtë mënyrë ato motivohen për pjesëmarrje vullnetare. Detyra e kërkuesit në këtë fazë është të bindë pjesëmarrësit që t'u përgjigjen pyetjeve të pyetësorit në mënyrë vullnetare dhe në të njëjtën kohë të respektojnë refuzimet e tyre për mospjesëmarrje (Ghauri and Gronhaug, 2002;Saunders et al.,2003)

Duke i'u referuar etikës është marrë në konsideratë që gjatë intervistimit të mos bëhen pyetje personale të personave të pyetur. Kërkimi është fokusuar në pyetje specifike rreth perceptimeve që ata kanë për raportimin por dhe kur është dashur informacion mbi firmat për

⁸¹ Mendohet që dorëzimi online krijon mundësi për më shumë kontakte njëherazi, por me këtë metodë dhe përgjigjia e moskthimit është e lartë.

⁸² Gjej rastin të falenderoj studentët e mi të sistemit "Part – Time" dhe "Master", të cilët më ndihmuan me plotësimin e pyetësorëve nga profesionistët e rrethëve prej të cilëve ata vinin.

të cilat punojnë, informatat kanë mbetur në nivelin e të dhënave të publikuara duke mos përfshirë jetën personale të të intervistuarve.

Në këtë studim, të intervistuarit u siguruan për konfidencialitetin dhe anonimitetin e të dhënave. Gjithashtu ata u siguruan që të dhënat e mbledhura do të përgjithësohen dhe nuk do të ketë përdorim të emrit apo të të dhënave të tjera të kompanisë individualisht. Kjo praktikë është ndjekur në mënyrë rigorozë gjatë gjithë procesit të kërkimit. Walsham (2006) thekson se kompanitë janë shumë të ndjeshme lidhur me informacionin që referojnë në plotësimin e pyetësorit. Ai sygjeron që emrat reale të organizatave duhen të përgjithësohen në outputin e kërkimit në mënyrë që të shmanget për lexuesit e tjerë identifikimi i pjesëmarrësve në studim.

Gjatë marrjes dhe analizimit të të dhënave, u bë kujdes që të mos ishin selektive kundrejt këtyre të dhënave. Nga ana tjetër u tregua kujdes që mbi bazën e njohurive në këtë fushë, të jemi realist lidhur me të dhënat të cilat janë raportuar pas një analize të thellë. Transparenca është konsideruar si një nga elementët më të rëndësishëm në këtë kërkim duke i'u referuar vlefshmërisë së të dhënave të mbledhura nga pjesëmarrësit dhe interpretimit real të tyre.

4.1.4. Pyetjet kërkimore dhe Hipotezat e ngritura, Modelet e përdorura për vërtetimin e tyre dhe testet e kryera për vlefshmërinë e rezultateve

4.1.4.1. Pyetjet kërkimore dhe hipotezat e ngritura

Objektiv kryesor i këtij punimi është t'i jepen përgjigje pyetjeve kërkimore si mëposhtë :

A mundet që ndikimi i rregullave tatimore të jetë aq i lartë sa të çënojë parimin e paraqitjes së drejtë e të sinqertë të pasqyrave financiare?

Analizën do ta bëjmë në disa aspekte , ndaj gjatë punimit do t'i përgjigjemi nënpyetjeve të mëposhtme :

- *A ishte një vlerë e shtuar për raportimin financiar ndryshimi i paketës së SKK-ve ?*
- *Cilët janë faktorët që ndikojnë në cilësinë e raportimit , paraqitjen me transparencë të situatës ekonomike të një njësie?*
- *Në cilin nga rastet e Lamb at a.l mund ta klasifikojmë vendin tonë?*
- *A mund ta masim ndikimin e rregullave tatimore? Sa është niveli i këtij ndikimi?*

Me synim dhënien e përgjigjeve objektive kemi alternuar analizat cilësore me ato statistikore.

Nga njëra anë jemi përpjekur të kryejmë një analizë të thellë interpretuese mbi çështjet të papajtueshmërisë midis këtyre dy formave të raportimit duke e plotësuar analizën dhe analizën përshkruese të perceptimeve të specialistëve dhe nga ana tjetër përmes analizës statistikore të regresionit jemi munduar të masim direkt këtë efekt.

Hipotezat :

Tre hipoteza janë testuar si vijon:

H1: Transparenca dhe besueshmëria e Pasqyrave Financiare Shqiptare preket më së shumti nga ndikimi fiskal

H2: Vendimet e kontabilitetit (vendimet e marra nga kontabilistët në praktikën e tyre) janë më të ndikuar nga konsiderata e taksave, se e kontabilitetit.

Edhe pse rëndomti pranojmë që rregullat tatimore kanë një influencë të madhe mbi vendimet e kontabilitetit dhe transparencën e pasqyrave financiare, përmes Analizës së komponentëve Kryesorë arritëm në rezultatin që “ndikimi tatimor” dhe pse ekzistent është faktori i dytë që ndikon në cilësinë e raportimit.

H3: Ndikimi i tatimit mbi kontabilitetin është në përpjesëtim me madhësinë e njësisë ekonomike. Kjo hipotezë është mbështetur. Për më tepër, impakti fiskal ka një veprim të kundërt me kontabilitetin. Në faktorët ku ndikimi fiskal ulet sëbashku me madhësinë e njësisë, ndikimi i kontabilitetit rritet, dhe anasjelltas në rastet ku ndikimi tatimor rritet ndikimi i kontabiliteti bie.

4.1.4.2. Modelet e përdorura për vërtetimin e hipotezave

Të dhënat e pyetësoreve u analizuan duke përdorur disa metoda statistikore në mënyrë që të arrihej rezultati i dëshiruar i vërtetimit të hipotezave të ngritura dhe shpjegimit të lidhjeve që do të ekzistonin midis faktorëve të studiuar të cilët ndikojnë në cilësinë e raportimit. Përdorëm gjatë analizës Modelin e Regresionit të Shumëfishtë Logjistik Binar, Analizën e Komponentëve Kryesorë dhe Regresionin e Thjeshtë Linear .

❖ Modeli i Regresionit të Shumëfishtë Logjistik Binar⁸³

Ky model përdoret kur duam të vlerësojmë probabilitetin e ndodhjes së një ngjarjeje. Për të vlerësuar probabilitetin dhe për të matur ndikimin e variablave të ndryshëm , ngjarja ndërtohet si një variabël kategorik binar i cili merr vlera 0 (“nuk ndodh”) dhe 1 (“ndodh”). Kjo formë regresioni, ndryshe nga regresioni linear nuk parashikon vlerën e variablit të varur me ndryshimin/shtimin e variablave të pavarur por probabilitetin që ky variabël të jetë 1 (“ndodh”) në vend që të jetë 0 (“nuk ndodh”).

Në rastin e këtij studimi, do të përdoret regresioni logjistik binar për të studiuar ‘Perceptimin e profesionistëve mbi besueshmërinë e pasqyrave financiare të publikuara “. Si variabla të pavarur do të shqyrtohen eksperiencia në punë, gjinia, profesioni, trajnimet e kryera për ndryshimet ligjore dhe mbi SKK/SNK. Në përgjithësi Regresioni logjistik përdoret për këto qëllime :

- i. Parashikon probabilitetin e ndodhjes ose jo të një ngjarjeje.
- ii. Vlerëson se sa mirë seti i variablave parashikues parashikon ose shpjegon ndryshimin në variablin kategorik të varur. Jep kështu një tregues të mjaftueshmërisë së modelit tuaj (e caktuar variablave parashikues), duke vlerësuar "përshtatshmërinë e tij”.
- iii. Siguron një tregues të rëndësisë relative të secilit variabël parashikues, ose ndërveprimin ndërmjet variablave parashikues.

⁸³ Tabachnic B., Fidell L., Using Multivariate statistic , Sixth edition, faqe 439-508

Regresioni logjistik binar me një variabël do të shprehej si mëposhtë :

$$\ln[mundësitë(y = 1)] = \alpha + \beta X$$

Ku :

$\ln$ = logaritmi natyral

α = konstantja e funksionit

β = koeficienti regresionit

X = variabli parashikues

Y = probabiliteti që një ngjarje të ndodhë

Y=1 ose të mos ndodhë Y=0

Mundësitë që një ngjarje të ndodhë jepen nga raporti midis probabilitetit që ngjarja të ndodhë me probabilitetin që ngjarja të mos ndodhë.⁸⁴ Mundësitë i kthejmë në probabilitet me formulën :

$y = \frac{mundësitë}{1+mundësitë}$ kështu formën përfundimtare të regresionit logjistik binar do të ishte⁸⁵ :

$$p(y/x) = \frac{e^{a+bX}}{1 + e^{a+bX}}$$

ku :

p = probabiliteti që ngjarja të ndodhë

e = baza e logaritmeve natyrale

a = konstantja funksionit

b = koeficienti i variablave të pavarur

Modeli ndërtohet me një procedurë të mundësisë maksimale⁸⁶

Që një model të konsiderohet i vlefshëm, studiuesit rekomandojnë testimin dhe vlerësimin e tij në disa aspekte. Në këtë punim jemi bazuar në testet e parashtruara nga Jing C et al(2002) si mëposhtë :

Vlerësimi i përgjithshëm i modelit

Vlerësimi i përgjithshëm i modelit konsiderohet pozitiv nëse ai përfaqson një model mëtë mirë se modeli bazë ose konstant. Përmirësimi mund të vlerësohet duke përdorur disa statistika si testet Wald dhe testi Omnibus

Testet statistikore për variablat parashikues

Testet statistikore për variablat parashikues përdorin testin Wald Hi-katror. Testi Wald mat sinjifikancën e një koeficienti. Ai teston hipotezën $H_0 : \beta_j = 0$

⁸⁴ Etleva Beliu (Llagami), Doktoraturë METODA STATISTIKORE DHE ZBATIMET E TYRE "Ndërtimi dhe analiza e një modeli probabilitaro - statistikor për studimin e efektit të ndotjes në gjendjen shëndetësore të banorëve në zona industriale" , Tiranë 2015

⁸⁵ " Logistic regression "Advanced Statistics for Psychological and Behavioral Research 2, i vlefshëm online : http://www.zeigler-hill.com/uploads/7/7/3/2/7732402/psy_512_logistic_regression.pdf

⁸⁶ SPSS Survival Manual, version 12, fq. 166-171

*Treguesi i përputhjes*⁸⁷

Treguesi i përputhjes vlerëson modelin duke përdorur rezultatet reale që merren pas përdorimit të tij. Disa teste të përdorura në këtë rast janë ai i Hosmer-Lemeshow (H-L), treguesi R^2 i përcaktuar nga Cox dhe Snell (DR Cox and EJ Snell, 1989) dhe Nagelkerke⁸⁸ (Nagelkerke 1991).

Në rastin e regresit logjistik ndodh ndryshe. Aty, me anë të testit me shpërndarje X^2 , kontrollohet hipoteza 'modeli logjistik është i vlefshëm'. Ndaj Modeli i regresit logjistik të shumëfishtë p-vlera të vogla, tregojnë se testi bie poshte pra, nuk kemi model logjistik të vlefshëm. Për modelin e mësipërm është bërë kontrolli i përshtatshmërisë së modelit. Kërkohej të kontrollohet hipoteza: 'ky model logjistik është i vlefshëm', me hipoteze alternative: 'modeli në fjalë nuk ia vlen të shqyrtohet'.

Vlefshmëria e probabiliteteve të parashikuara

Së fundi, vlefshmëria e probabiliteteve të parashikuara rivlerësohet me rezultatet faktike për të përcaktuar nëse probabiliteti i lartë shoqërohet apo jo me ngjarjen që ndodh dhe probabiliteti i ulët me mosndodhjen e ngjarjes. Niveli në të cilin probabilitetet e parashikuara përputhen me rezultatet faktike jepen në tabelat e klasifikimit.

Në këtë punim janë kryer testet e këshilluara më sipër për vlerësimin e vlefshmërisë së modelit dhe rezultatet e tyre do të shpjegohen në mënyrë të detajuar kapitullin e analizës së rezultateve në seksionin e rezultateve të regresionit logjistik binar të shumëfishtë.

❖ Analiza e Komponentëve Kryesorë

Nga studimi i literaturës është vërejtur që në cilësinë e raportimit një ndikim shumë të rëndësishëm ka përzgjedhja e politikave kontabël. Për të identifikuar, faktorët që ndikojnë në përzgjedhjen e politikave kontabël por dhe faktorët që ndikojnë në besueshmërinë e pasqyrave financiare kemi përdorur Modelin e “Analizës së Komponentëve Kryesorë”⁸⁹. Kjo teknikë na lejon të identifikojmë faktorët të cilët shpjegojnë pjesën më të madhe të variacionit të variablave. Kjo analizë i grupon faktorët me karakteristika të ngjashme në më pak komponentë. Faktorët e rinj janë të pavarur.

Analiza e komponentëve kryesorë kryet në disa hapa :

- Së pari për të gjithë variablat ndërtohet matrica e korrelacionit e cila tregon koeficientët e korrelacionit të variablave me njëri – tjetrin. Kjo matricë shërben si një pikënisje për të evidentuar ato variabla luhatshmëria e të cilëve tregon një lidhje të fortë (koeficient korrelacioni >0.5 por jo më i lartë se 0.8 pasi kjo nënkupton rrezikun e multikolinearitetit midis variablave)

⁸⁷ Përshtatje e termit “Goodness of fit statistics”

⁸⁸ Testi Hosmer – Lemeshow R^2 gjithashtu është një test i rëndësishëm i përshtatshmërisë së modelit, për vlera $\text{sig} > 0.05$ përshtatshmëria e modelit është e lartë.

Cox & Snell R Square dhe Nagelkerke R Square R^2 s'janë të njëjta, pasi ato janë llogaritur në shkallë të ndryshme. Vlera e Cox & Snell R Square, sipas statisticienëve luhetet deri në 0.7, ndërsa Nagelkerke R Square i merr vlerat si zakonisht deri në 1, ndaj zakonisht në interpretim i referohemi këtij vlerësimi. Ata tregojnë ç'pjesë e variacionit të variablave të varur shpjegohet nga modeli.

⁸⁹ Përkthyer për ‘Principal Component Analysis’

- Së dyti , bazuar në koeficientët e variablave nxirren komponentët kryesorë. Fillimisht procedura nis me përzgjedhjen e metodës së ekstraktit të faktorëve. Metoda më e përdorur është ajo e njohur si Metoda e Kaiser- Guttman sipas së cilës përzgjidhen ata faktorë me vlerë eigen > 1 . Meqë një “vlerë eigen” është sasia e variancës së shpjeguar nga një faktor më shumë, dhe nuk ka kuptim të shtohet një faktor që shpjegon më pak variancë se sa përmbahet në një variabël. Ky rregull përdoret gjerësisht, por e rëndësishme është që faktorët e identifikuar të jenë të dallueshëm njëri nga tjetri dhe me pesha faktoriale të larta. Sipas (Comerey A.L, Lee HB, 1992) një rregull i përgjithshëm i përfshirjes së variablave në faktorë bazuar në peshat faktoriale të secilit do të ishte:

Tabela 0-1: Rregulli i përfshirjes së variablave në faktorë

Pesha faktoriale	Përfshirja në faktorë
Pesha faktoriale > 0.71	“shkëlqyeshëm”
$0.63 < \text{Pesha faktoriale} < 0.71$	“shumë mirë”
$0.55 < \text{Pesha faktoriale} < 0.63$	“mirë”
$0.45 < \text{Pesha faktoriale} < 0.55$	“disi”
$0.32 < \text{Pesha faktoriale} < 0.45$	“e dobët”

Në këtë hap qëllimi është të përftohen komponentë të dallueshëm njëri nga tjetri. Autorë të tjerë mendojnë që pesha faktoriale e variablave duhet të jetë > 0.4 (Hair et al., 1998).

Një metodë alternative është ajo e scree test (testi i rrëpirës) dhe është sugjeruar nga Cattell (1966). Në këtë metodë ndërtohet grafiku i vlerave eigen të njëpasnjëshme, dhe shihet për një pikë në grafik në të cilën grafiku thyhet menjëherë. Cattell emëroi këtë test sipas "rënies rrëpirë" në fund të sipërfaqes së boshtit. Një vështirësi e testit është se ai mund të çojë në rezultate të ndryshme nëse bëhet grafiku i rrënjëve katrore apo i logaritmeve të vlerave eigen në vend të vlerave eigen. Nga ana tjetër mbetet i hapur debati nëse vetë vlerat eigen janë një masë më e mirë se sa këto vlera të tjera (transformimet).

Një tjetër metodë është shumë e ngjashme me scree test, por bazohet më shumë në llogaritje dhe më pak në grafikë. Për çdo vlerë eigen L , përcaktoni S si shumën e gjithë vlerave eigen të mëposhme plus vetë L . Atëherë L/S është proporcioni i variancës së mëparshme të pashpjeguar që shpjegohet nga L .

- Së treti, ndërtohet matrica e faktorëve e rrotulluar cila synon ndërtimin e një strukture sa më të pastër e të thjeshtë faktorësh (Bryant F.B & Yarnold P.R 1995). Është në dorë të kërkuesit të vendosë për një rrotullim “ortogonal” apo rrotullim “oblik”. Në kemi përdorur Metodën Varimax e cila përfaqson një rrotullim ortogonal sipas të cilit faktorët janë të pavarur njëri nga tjetri. Kjo është dhe metoda më e përdorur nga studiuesit.

Për të kryer analizën PCA , të dhënat iu nënshtruan testit ***Bartlett’s Test of Sphericity***. Ky test na tregon nëse janë apo jo të përshtatshme për analizë të dhënat e pyetësorit.

Për të vlerësuar përshtatshmërinë e kampionit, të dhënat iu nënshtruan testimit të matuar nga koeficienti (KMO) Kaiser- Meyer – Olkin. Një test i tillë përdoret për të kontrolluar përshtatshmërinë e analizës. *Vlera e testit KMO shërben për të arritur në përfundimin nëse analiza faktoriale duhet të vazhdohet më tej apo jo.* Teorikisht vlerat e larta tregojnë përshtatshmëri më të mirë. Zakonisht pranohen vlera më të larta se 0.5 (0.5-1), ndërsa vlerat

më të ulëta tregojnë që analiza faktoriale mund të mos jetë e përshtatshme. Gjithsesi në tabelën mëposhtë janë paraqitur kufijtë e vlerave të koeficientit për t'a konsideruar analizën faktoriale të rëndësishme sipas studiuesve të ndryshëm:

Vlerat e testit KMO dhe rëndësia e analizës faktoriale	
<i>Vlerat KMO</i>	<i>Analiza faktoriale</i>
0.00 – 0.49	E parëndësishme
0.50 – 0.59	Miserable
0.60 – 0.69	Mediokre
0.70 – 0.79	Mesatare e mirë
0.80 – 0.89	Shumë e mirë
0.90 – 1.00	E mrekullueshme

Pasi kemi përcaktuar Superfaktorët, mundohemi të gjejmë një interpretim të saktë për secilin prej tyre.

❖ Regresioni i thjeshtë linear

Në këtë studim jemi përpjekur gjithashtu të vlerësojmë impaktin që ka raportimi tatimor mbi kontabilitetin. Për të studiuar këtë lidhje kemi përdorur dhe Regresionin e Thjeshtë Linear (metoda e katrorëve më të vegjël –OLS) .

Fillimisht është e nevojshme të testohen supozimet mbi bazën e së cilës mbështetet regresioni i linear:

1. Supozimi që mbetjet kanë mesatare të barabartë me zero
2. Supozimi mbi homoskedacitetin, i cili përcakton se varianca e mbetjeve është e njëjtë në çdo vërtetim. Mosplotësimi i këtij kushti apo heteroskedasticiteti testohet nëpërmjet testit Breusch-Pagan, Koenker, Fisherit.
3. Supozimi që midis mbetjeve të modelit nuk ka korelacion apo kovarianca midis termave të mbetjeve të çdo dy vërtetimeve është zero. Shkelja e këtij supozimi çon në prezencën e autokorelacionit, i cili testohet për çdo model nëpërmjet testit Durbin-Watson.
4. Supozimi që mbetjet kanë shpërndarje normale. Nëse mbetjet nuk do të kenë shpërndarje normale, atëherë mundet që rezultatet të mos jenë të besueshme dhe të vlefshme (Tabachinal dhe Fidel 2007). Për t'u siguruar në lidhje me normalitetin identifikohen vlerat ekstreme të njësisë-vit vërtetimeve. Sipas Tabachinal dhe Fidel(2007) , fq.128 vlerat ekstreme identifikohen ato për të cilat $-3.3 \leq Z \text{ statistikore} \leq 3.3$. Shkalla me të cilën vlerat ekstreme (outliers) ndikojnë në regresion varet nga mënyra me të cilën ato shpërndahen krahasimisht me rastet e tjera në analizë.
5. Supozimi se variablat e pavarur nuk kanë një lidhje të fortë midis tyre. Mosplotësimi i këtij kushti çon në multikolinearitet ($r \geq 0.9$), këtë do ta testojmë përmes statistikave

Pas kontrollit në lidhje me supozimet e mësipërme do të vlerësohet dhe rëndësia e koeficientëve të pjesshëm të regresionit si dhe do të konkludohet mbi rëndësinë statistikore të modelit nëpërmjet analizës së variancës dhe kriterit Fisher .

Analizën e variancës e përdorim për të treguar nëse modeli i ndërtuar është statistikisht i rëndësishëm apo jo me një nivel rëndësie të dhënë α , për këtë testohen hipotezat :

$H_0 : \beta_2 = 0$ (modeli është jo i rëndësishëm)

$H_1 : \beta_2 \neq 0$ (modeli është i rëndësishëm)

Nëse vlera faktike ⁹⁰ është më e madhe se vlera kritike atëherë regresi do të ishte statistikisht i rëndësishëm .

4.1.5. Numri i vëzhgimeve, i variablave dhe i faktorëve

Madhësia e kampionit të studiuar ka një efekt të rëndësishëm në përfaqësimin e popullatës. (Burns, Bush 2010). Sa më e madhe të jetë mostra e studimit, aq më mirë përgjithësohen rezultatet për popullatën e tërë. (Saunders , Lewis , Thornhill 2009) Por nga ana tjetër madhësia e saj do të varet dhe nga faktorë të tjerë si koha në dispozicion, paratë apo mundësitë reale për mbledhjen e të dhënave (Hair 2006) por dhe nga forma e analizës statistikore që do të zbatojë kërkuesi (Saunders, Lewis, Thornhill 2009). Në studimin tonë, ne kemi përdorur Analizën e Komponentëve Kryesorë (e njohur si PCA) dhe Analizën e regresionit logjistik, Analiza e Regresionit Linear.

Përmasa e kampionit dhe numri i variablave që duhen futur në një analizë faktoriale varen nga struktura e faktorëve të përbashkët. Sa më e qartë të jetë struktura e faktorit të vërtetë, aq më e vogël duhet të jetë përmasa e kampionit që nevojitet për ta zbuluar faktorin. Statistikisht, do të ishte shumë e vështirë të zbulohesh një strukturë faktorësh që mund të jetë shumë e qartë dhe e thjeshtë me më pak se 50 vëzhgime. Rritja e numrit të vëzhgimeve mbi 100 preferohet kur struktura është më pak e qartë. Ekzistojnë rregulla të ndryshme për përcaktimin e numrit të vëzhgimeve, sipas disa studiuesve mendohet që duhet të ketë minimalisht 10 vëzhgime për një variabël të studiuar (pra për 10 variabla të studiuar minimalisht duhet të ketë 200 vëzhgime), gjithsesi sa më i lartë të jetë numri i vëzhgimeve aq më të mira do të jenë rezultatet e marra. (Pallant 2007)

Përsa i përket rregullave rreth numrit të variablave për analizën faktoriale duhet thënë se ato janë shumë të ndryshme nga rregullat për analizat regresive, pasi në analizën faktoriale është mëse normale që të ketë më shumë variabla sesa raste. Në përgjithësi, sa më shumë variabla më mirë, për aq kohë sa variablat kanë lidhje me faktorët themelorë. Për zgjedhjen e numrit të faktorëve ka dy rregulla bazë (siç u përmend dhe më lart): rregulli i Kaiser për eigenvalue ose testi Cattell's scree test. Të dy testet përdorin vlerat eigen.

Ndërsa për Analizën e Regresionit një kampion prej $N \geq 50 + 8 \cdot M$, është mëse adekuat ku M është numri i variablave të pavarur të marrë në shqyrtim. Në analizën tonë të regresionit kemi studiuar 100 biznese që kryenin aktivitet tregtar dhe në shqyrtim kemi vetëm një variabël të pavarur, ndaj mund të konkludojmë që kampioni i marrë në shqyrtim është i përshtatshëm.

⁹⁰ E kemi fjalën për kriterine Fisherit. Sipas teorisë raporti $F = KMR / KMG$ ka shpërndarje të Fisherit me $(k-1)/(n-1)$ shkallë lirie (KMR – shuma e katroreve te regresionit, KMG- shuma e katroreve te gabimit).

4.2. Analiza e të dhënave dhe përshkrimi i gjetjeve

Shpërndarja e pyetësorëve

Totali i pyetësorëve të shpërndarë është 562 të cilët u shpërndanë në disa qytete të Shqipërisë. Nga të cilët pyetësor të plotësuar u kthyen 295, pra rreth $295/562 = 52.4\%$ ishte norma e kthimit. U eliminuan të gjitha rastet të cilët kishin më shumë se 10% të pyetjeve të paplotësuar duke rezultuar në një kompjon final prej $n = 270$ pyetësorësh. Pas mbledhjes së pyetësorëve u realizua hedhja e të dhënave në eksel për pyetësorët e plotësuar fizikisht si edhe u shkarkuan dhe ju bashkuan edhe të dhënat e plotësuara në mënyrë elektronike. Pas bashkimit të të dy dataseteve u kontrolluan të dhënat për gabime dhe nëpërmjet komandës “text to column” në Microsoft Excel 2013 u axhustuan formatet e të dhënave. Të dhënat u hodhën të koduara sipas librit të kodeve i cili ka të përfshirë ndërtimin e variablave dhe kodimin e tyre. Në vijim u realizua importimi i tyre në programin SPSS 22 ku do të realizohej edhe analiza. Ndërtimi i variablave dhe libri i kodeve do të paraqitet në aneks.

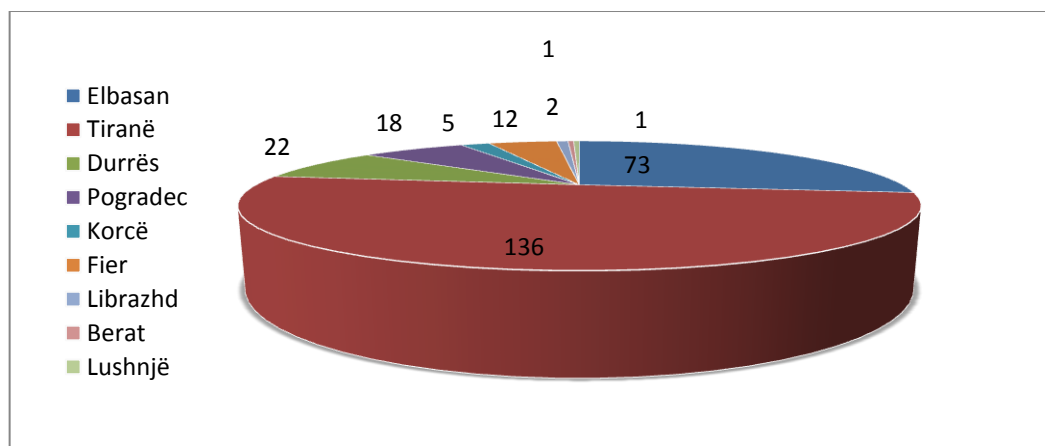
Faza e dytë e përgatitjes së të dhënave përfshin pastrimin e të dhënave i cili u zhvillua në këto faza:

1. U realizua analiza deskriptive fillestare dhe frekuencat për të kuptuar në kodimin e variablave si dhe u realizuan korigjimet përkatëse.
2. Krijimi i Z score për secilën variabël në mënyrë që të përcaktoheshin vlerat skajore. U konsideruan si vlera të munguara të gjitha vlerat skajore që kishin vlerat e standardizuara më të mëdha se 3.3.

Karakteristikat e popullatës

Siç u përmend dhe më lart, pyetësori i’u shpërnda grupeve të ndryshme të profesionistëve në mënyrë rastësore.

Shpërndarja gjeografike sipas rretheve rezulton si në vijim: 27% e individëve të pyetur janë nga Elbasani, 50% nga Tirana, 8% nga Durrësi, 6.7% nga Pogradeci, 4.4% nga Fieri dhe 1.9% nga Korça. Të pyeturit nga qytetet Librazhd, Berat dhe Lushnjë zinin më pak se 1% të zgjedhjes. U munduam të krijojmë një shpërndarje gjithëpërfshirëse të të pyeturve.

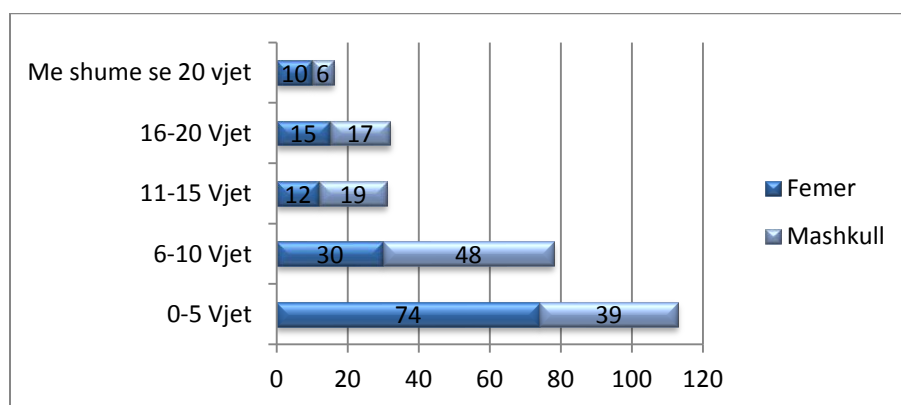


Grafiku 4-1: Shpërndarja sipas qyteteve

Përsa i përket gjinisë së elementëve 141 ishin femra (52.2%) dhe 129 ishin meshkuj (47.8%). Sipas statistikave të publikuara nga shoqatat profesionale (IEKA dhe IKM) rreth 50% e të regjistruarve janë femra, ndaj sërish konkludjojmë që kampioni i zgjedhur është përfaqësues.

Ndërsa klasifikimi sipas eksperiencës në punë tregon se pjesa më e madhe e tyre prej 41.9% ishin në kategorinë 0-5 vjet punë, Individët me 6-10 vjet punë zinin 28.9% të zgjedhjes, ato me 11-15 vjet punë zinin 11.5% të zgjedhjes dhe ato me 16-20 vjet pune përbënin 11.9% të zgjedhjes. Individët me mbi 20 vjet punë përbënin vetëm 5.9% të zgjedhjes. Në këtë studim, ndryshe nga studimet e mëparshme donim që të merrnim perceptimet të personave që realisht merren me hartimin e pasqyrave financiare (me raportimin) e njësive ekonomike pa u kufizuar nga niveli i tyre i eksperiencës.

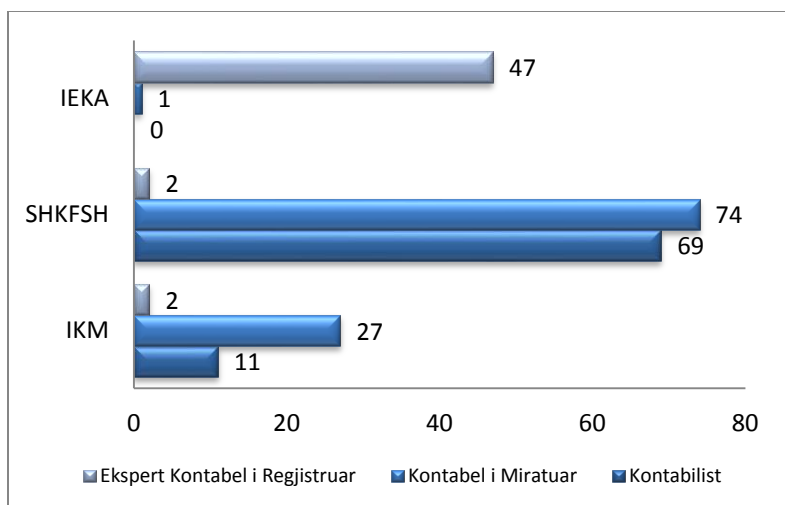
Grafiku 4-2 : Shpërndarja midis meshkujve dhe femrave sipas eksperiencës në punë



Shpërndarja e frekuencave relative dhe absolute për arsimimin e elementëve është si në vijim: vetëm 2 individ ishin me arsimim të mesëm, 158 (58.5%) ishin me arsimim të lartë, 105 (38.9%) ishin me arsimim pasuniversitar.

Ndërkohë përsa i përket profesionit individët klasifikohen si Kontabilist i Miratur 41%, Kontabël pranë një njësie ekonomike 31% dhe Ekspert Kontabël i Regjistruar 19%. (tabela 1 në aneks)

Shpërndarja e frekuencave relative të pjesëmarrjes në shoqata profesionale rezultoi: 83.3% ishin pjesmarrës në shoqata profesionale dhe 16.7% nuk ishin pjesmarrës; 53.7% e të pyeturve janë pjesmarrës në Shoqatën e Kontabilistëve dhe Financierëve të Shqipërisë (SHKFSH), 14.8% janë pjesmarrës të shoqatës Instituti i Kontabilistëve të Miratuar(IKM) ndërsa në shoqata të tjera janë pjesmarrës 17.8%. Në mënyrë grafike pjesëmarrjen nëpër shoqata sipas profesioneve e kemi paraqitur mëposhtë :



Grafiku 4-3: ⁹¹Shpërndarja e të antarësuarve nëpër shoqata, sipas profesioneve përkatëse

Vihet re qartësisht, që profesionistët në vendin tonë në pjesën më të lartë janë të antarësuar në shoqata dhe siç do ta përmendim dhe në pjesën e dytë të analizës i nënshtrohen trajnimeve të vazhdueshme. Këtë duhet t’ia atribuojmë mirë funksionimit të ligjit mbi rregullimin e profesioneve të lira. Nëse ekonomistët duan të ngjisin shkallët e karrierës duke përfutur titujt “KM” dhe “EKR” ata duhet të jenë të antarësuar në një shoqatë si kusht i domosdoshëm për të vazhduar procedurën më tej.

4.2.1. Analiza deskriptive e ndryshoreve

Analiza e rezultateve të kërimit në lidhje me nivelin e njohjes SKK dhe perceptimin mbi cilësinë e raportimit financiar të entiteve shqiptare.

- ❖ Një ndër qëllimet e punimit ishte dhënia e një pamjeje të përgjithshme e raportimit në vendin tonë . Këtë do ta shikonim :
 - ✓ Së pari duke analizuar nivelin e njohjes dhe të përdorimit të rregulloreve kontabël
 - ✓ Së dyti duke parë ndikimin e rregulloreve tatimore mbi mënyrën e hartimit të PF.
 - ✓ Së treti duke “matur” drejtëpërsëdrejti perceptimet e profesionistëve lidhur me transparencën, besueshmërinë dhe paraqitjen e gjendjes reale financiare të njësisë gjatë raportimit financiar (pra në hartimin e PF)
- ❖ Qëllimi tjetër ishte të evidentonte nga pikëpamja statistikore nivelin e ndikimit të raportimit tatimor mbi raportimi financiar.
 - ✓ Për të studiuar gjendjen aktuale të zhvillimit dhe zbatimit të SKK-ve , të lehtësive apo pengesave që u hasën gjatë implementimit të tyre në pyetësor janë ngritur pyetjet :

⁹¹ Sipas të dhënave të pyetësorëve

1. A e njihni paketën me 15 SKK te permiresuara? (1-aspak, 5 – shumë mirë)
2. Sa shpesh trajnoheni per njohjen e SKK dhe /apo SNK?
3. Sa zgjat një seancë trajnimi?
4. Sa shpesh trajnoheni për ndryshimet ligjore?
5. Cilët nga standardet përdorni më shpesh gjatë punës tuaj?
6. A i japin zgjidhje Standartet Kombetare te Kontabilitetit (SKK) te përmirësuar , situatave që lindin? (1-aspak, 5 – shumë mirë)
7. Për SKK-të e përmirësuar ju lutem evidentoni vështirësitë që keni hasur (apo nivelin e përdorimit) të tyre ? (këtu kishim të bënim me një grup pyetjesh rreth SKK-ve specifike)
8. Ju lutem jepni opinionin tuaj çfarë mendoni që duhet të ndryshojë në të ardhmen? (lidhur me SKK, legjislacionin tatimor, veprimtarinë e organizmave të kontabilitetit KKK dhe shoqatat e pavaruara)

📍 *Njohja dhe përdorimi i standardeve*

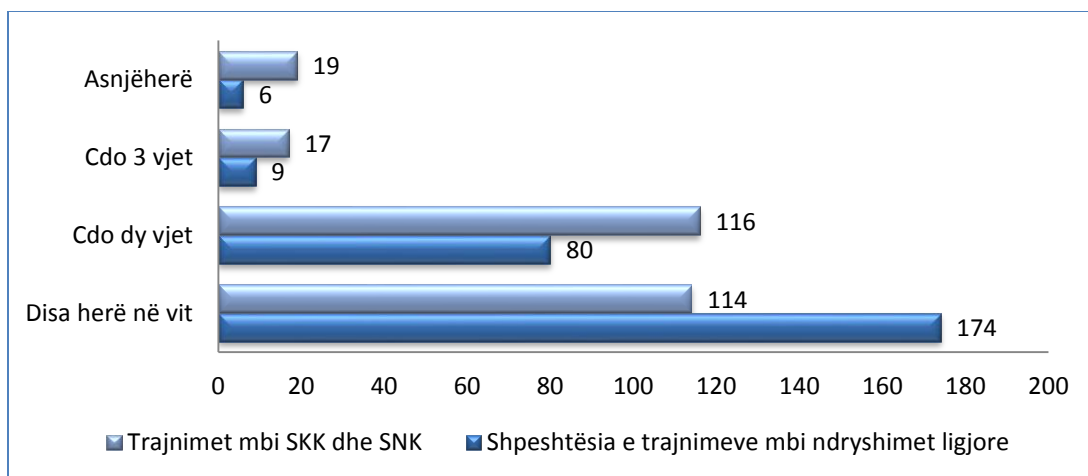
Në tabelën 2 të aneksit bëhet paraqitja e frekuencave relative dhe absolute për njohjen e standardeve nga profesionistët e kontabilitetit të marrë në studim. Shohim se vetëm 4 elementë janë përgjigjur se nuk e njohin aspak paketën e standardeve të SKK të përmirësuar; 8.9% janë përgjigjur që nuk e njohin, 27.8% janë përgjigjur që e njohin pak, 35.9% janë përgjigjur që e njohin dhe 25.9 përinde që e njohin shumë mirë. Nëse do të gjenim %-n kumulative të të pyeturve, që shprehin se kanë njohuri të mira të standardeve, do të thoshim se afërsisht 61.8% e praktikuesve pranojnë se e njohin paketën e plotë të standardeve. A është kjo një shifër e lartë apo e ulët? Ne jemi përpjekur që të pyesim ata individë të cilët janë përgjegjës për hartimin e PF dhe nëse vetëm 61.8% e tyre pohojnë se i njohin mirë paketën e plotë të standardeve , në një kohë që PF hartohen në bazë të SKK-ve atëherë kjo mund të klasifikohet si një shifër jo e mirë.

📍 *Pjesëmarrja në trajnime për SKK dhe SNK*

Në tabelën 3 në aneks është paraqitur shpeshtësia e trajnimeve për trajnimet e ndjekura nga elementët e studimit për standardet kombëtare dhe ndërkombëtare të kontabilitetit. Përgjigjet e tyre janë si në vijim: “disa herë në vit” janë përgjigjur 42.2% e të pyeturve, 43.6% e të pyeturve realizojnë trajnime çdo dy vjet, 6.3% realizojnë trajnime çdo 3 vjet. 7% e tyre kanë shprehur se nuk realizojnë trajnime për standardet kombëtare dhe ndërkombëtare të kontabilitetit.

📍 *Shpeshtësia e trajnimeve për ndryshimet ligjore*

Ndërkohë përsa i përket trajnimeve për ndryshimet ligjore shohim se 64.4% e të pyeturve kryejnë trajnime disa herë në vit, 29.6% e të pyeturve kryejnë trajnime çdo dy vjet dhe 3.3% e tyre kryejnë trajnime çdo 3 vjet. Vetëm 2.2% janë përgjigjur se nuk kryejnë trajnime fare (tabela 4 frekuencave në aneks).



Grafiku 4-4 : Paraqitja e shpeshtësisë së trajnimeve të kryera për standardet dhe për ndryshimet ligjore

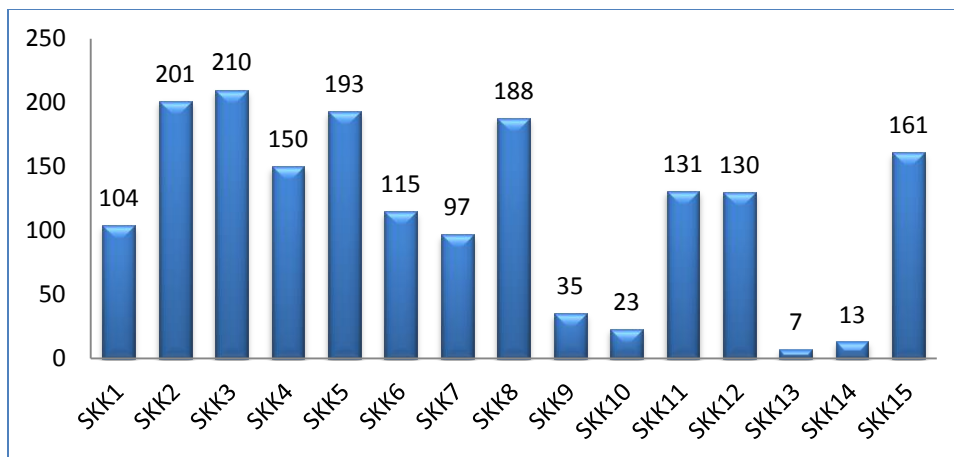
Nga grafiku më lart shihet qartë që trainime kryhen, por ndërsa duket që trainimet mbi paketën e standardeve kryhen në vazhdimësi, për Paketën Ligjore trainimet janë të më shpeshta, dhe kjo na e vë në dukje akoma më shumë perceptimin e përgjithshëm që në një amulli ndryshimesh ligjore, shumë të shpeshta profesionistët e ndiejnë të nevojshme t'i perceptojnë ato në kohë pa riskuar cilësinë e raporimit e pse jo mund ta themi të shmangin gjëbotjen e njëjësive për të cilat punojnë.

⌚ Kohëzgjatja e trajnimeve

Përsa i përket kohëzgjatjes së trajnimit (tabela 4 në aneks) 73.3% janë shprehur se trajnimet ku ata kanë marrë pjesë kanë zgjatur deri në 1 javë. 18.1% janë shprehur se trajnimet zgjasin 1-2 javë. Ndërkohë më pak se 1% e tyre shprehin se trajnimet zgjasin më shumë se dy javë. Tabela 2 e aneksit është tabela e frekuencave. *Pra mund të themi që profesionistët trajnohen, kjo mund të jetë dhe pasojë e detyrimit që vendos ligji që të gjithë profesionistët KM, duhet të trajnohen minimalisht çdo dy vjet që të ruajnë titullin.*

⌚ Niveli i përdorimit të SKK-ve të përmirësuara

Profesionistëve i'u kërkua të përzgjidhnin ato SKK të cilat përdornin gjatë punës së tyre. Nga analiza e të dhënave vumë re që standardet më të përdorura janë SKK 3, SKK 2, SKK 5, SKK 8 dhe SKK 15. Standardet më pak të përdorura janë: SKK 13, SKK 14, SKK 10 dhe SKK 9.



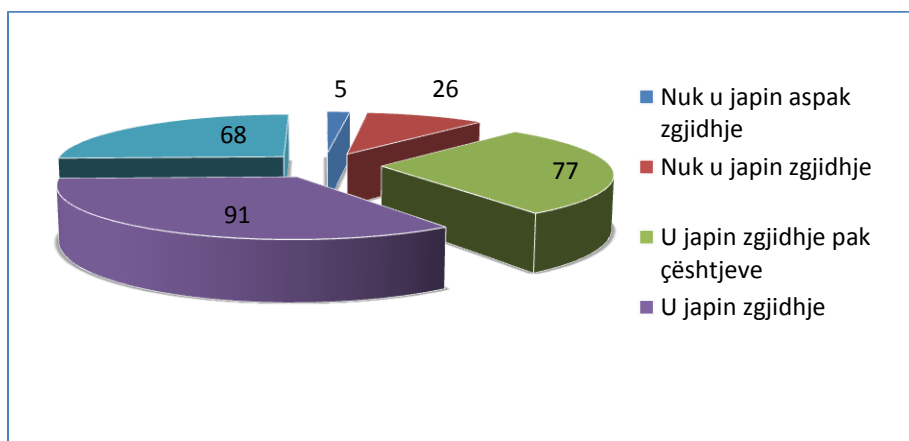
Grafiku 4-5 : Niveli i përdorimit të SKK-ve (Burimi Autori)

Një rezultat i tillë pritej, pasi nuk mund të hartohen pasqyra financiare të besueshme pa njohur dhe përdorur në mënyrë të konsiderueshme ato që perceptohen si standard bazë. (PF , Inventarët , Aktivët Afatgjatë) Ç'mund të themi për SKK11 ? Edhe pse niveli i njohurive nuk mungon, pak përdoret ndoshta sepse deri në 01.01.2015 nuk ishte një standard i detyrueshëm. Kjo traditë qëndron në mendësinë e profesionistëve, të cilët dashur pa dashur ende nuk e kanë kuptuar që PF të 2015 do të hartohen duke patur si bazë këtë standard. Më avangardë rreth ndryshimeve ishin EKR, kjo ndoshta ngaqë IEKA është një institucion që trajnimin e antarëve e ka prioritet. Nuk duam të anashkalojmë shoqatat e tjera, por arsyetimin e bëjmë në bazë të feedback-ut që kemi marrë.

Efikasiteti i standardeve

Pyetjes nëse standardet kombëtare të kontabilitetit të përmirësuara ju japin zgjidhje situatave nga praktika e kontabilitetit profesionistët i janë përgjigjur:

1.9% “nuk u japin aspak zgjidhje”, 9.6% “nuk u japin zgjidhje”, 28.5% u japin zgjidhje pak çështjeve, 33.7% ju japin zgjidhje dhe 25.2% u japin zgjidhje plotësisht çështjeve që lindin nga praktika (tabela 7 në aneks).



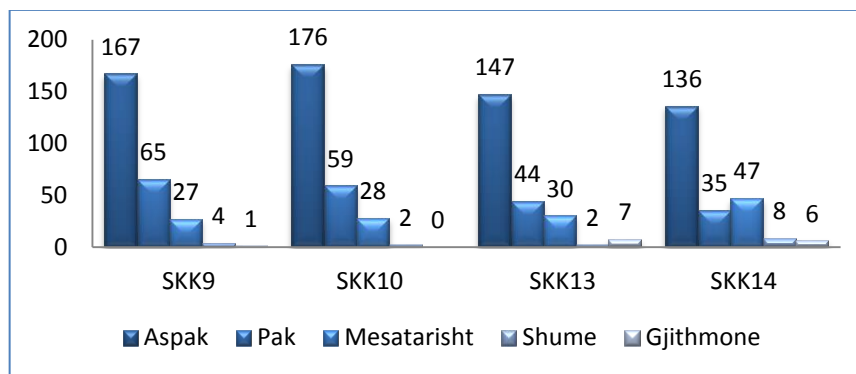
Grafiku 4-6 : Perceptime rreth efikasitetit të SKK-ve të përmirësuara

Më shumë se 90% e të pyeturve janë përgjigjur pozitivisht pyetjes, kjo sepse ndoshta një nga arsytet pse u pa e nevojshme ndryshimi i setit të parë ishte reflektimi i atyre vështirësive që u vunë re periudhën e parë të zbatimit. Mendojmë që këto ndryshime ishin të efektive, dhe do të shërbejnë për t'i dhënë një vlerë të shtuar raportimit të entiteve shqiptare.

® Efikasiteti i standardeve specifike

Një grup i caktuar pyetjesh u fokusua mbi shkallën e zbatimit dhe/apo vështirësive të hasura gjatë zbatimit të tyre në praktikë. Duke “eliminuar” pyetjet mbi ato standarde të cilat ne i konsiderojmë të më të përdorurat, dhe mbi të cilat përdoruesit kanë më shumë njohuri, morëm këto rezultate. Grafikisht mëposhtë kemi paraqitur shkallën e zbatimit të SKK9, SKK10, SKK13, SKK14. (tabela 8 në aneks)

Në grafikun mëposhtë vërejmë që :



Grafiku 4-7 : Shkalla e përdorimit të SKK të përmirësuar

Pyetjes për shkallën e zbatimit të SKK 9 “Kombinimi i bizneseve dhe konsolidimi” praktikuesit i janë përgjigjur: 61.9% nuk e përdorin aspak, 24.1% e përdorin pak, 1.5% e përdorin shumë dhe 0.4 e cilësojnë si tepër të rëndësishëm gjatë ushtrimi të profesionit të tyre .

Për zbatueshmërinë e standardit SKK 13 “Aktivet Biologjike dhe marrëveshjet konçensionare” të pyeturit janë përgjigjur: 54.4% nuk i përdorin aspak, 16.3% i përdorin pak, 11.1% i përdorin ndonjëherë, 0.7 i përdorin shpesh dhe 2.6 e përdorin gjithmonë në aktivitetin gjatë ushtrimi të profesionit .

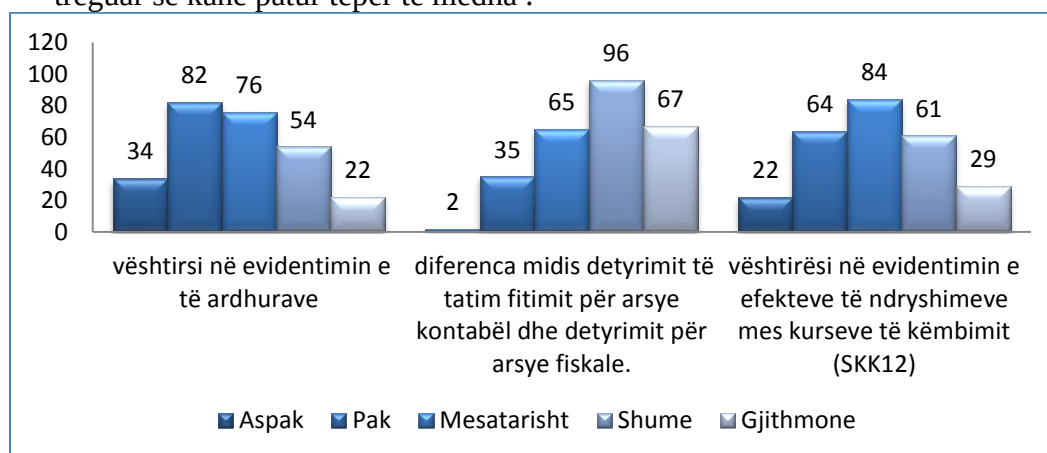
Pyetjes për përdorimin e standardit SKK 10 “Grante dhe forma të tjera të ndihmës” praktikuesit i janë përgjigjur: 65.2% nuk e përdorin aspak, 21.9% e përdorin pak, 10.4 e përdorin ndonjëherë dhe 0.7% e tyre e përdorin shumë herë .

Shkalla e zbatimit të SKK 14 “Trajtimi kontabël i investimeve në pjesmarrje dhe sipërmarrje të përbashkëta” paraqitet si në vijim: 50.4% tregojnë se nuk e përdorin aspak këtë standard, 13% tregojnë se e përdorin pak, 17.4 tregojnë se e përdorin ndonjëherë, 3% e përdorin shumë dhe 2.2% e përdorin gjithmonë .

Këto janë standarde të aplikueshme në forma të konsoliduara të NjE, në kushtet e një ekonomie me dominim të NVM-ve , shkalla e aplikimit të tyre bëhet e ulët.

Pamja pasardhëse grafike pasqyron hasjen e vështirësive nga ana e profesionistëve në evidentimin e disa çështjeve të caktuara.(tabela 9 në aneks) Kështu :

- Pyetjes për zbatimin e standardit SKK 12 “Efektet e ndryshimit të kurseve të këmbimit”, 8.1% e praktikuesve janë përgjigjur aspak herë, 23.7% janë përgjigjur pak herë, 31.1% i janë përgjigjur ju ka ndodhur në praktikën normale të aktivitetit të tyre, 22.6% janë përgjigjur se ju ka ndodhur shpesh herë dhe 10.7% janë përgjigjur se ju ka ndodhur gjithmonë .
- Pyetjes për vështirësinë e evidentimit të të ardhurave, në zbatim të standardit SKK 8, praktikuesit i janë përgjigjur: 12.6% asnjëherë, 30.4 pak herë, 28.1 ndonjëherë, 20% shumë herë dhe 8.1% gjithmonë .
- Ndërkohë përsa i përket përgjigjeve të diferencave të fitimit tatimor dhe atij kontabël praktikuesit kanë dhënë informacionin e mëposhtëm: 0.7% kanë treguar se nuk kanë patur aspak diferenca, 13% kanë treguar se kanë patur pak diferenca, 24.1 kanë treguar se kanë patur diferenca, 35.6% kanë deklaruar se kanë patur shumë diferenca dhe 24.8% kanë treguar se kanë patur tepër të mëdha .



Grafiku 4-8 : Vështirësi gjatë zbatimit të SKK-ve specifike

I pyetëm mbi vështirësitë që hasnin gjatë zbatimit të këtyre standardeve pasi konstantimi dhe deklarimi i të ardhurave dhe fitimet e deklaruara janë një pjesë e rëndësishme e vendimmarrjes. Përmes gjykimeve individuale, profesionistët kontabël ndikojnë në një masë të lartë mbi cilësinë e raportimit. Shpesh ata gjenden të dyzuar midis deklarimit të një rezultati të lartë (fitimi) në mënyrë që të risin atraktivitetin e njësisë si për aksionerët dhe për investitorët apo të deklarojnë një fitim më të ulët për të shmangur barrën tatimore. Gjithsesi *divergjenca midis raportimit tatimor dhe atij fiskal vërtetohet dhe njëherë më shumë se 70% e të pyeturve pranojnë që kanë shpesh diferenca midis fitimit kontabël dhe atij tatimor.*

Kur e ngritëm këtë grup pyetjesh, menduam që profesionistët do të kishin patur kohën e nevojshme për t’u njohur, ambjentuar dhe ndoshta dhe përdorur SKK e përmirësuara në PF 3 apo 6 mujore. Në fakt nga bisedat me to ne kuptuam që përditshmëria i përfshinte aq shumë sa “çështjet e ndryshimeve “ të SKK-ve do t’i shikonin më mirë në momentin që do t’i duhej, pra pasi viti 2015 të mbyllej dhe të fillonte puna për hartimin e PF sipas rregullave të reja. Megjithatë ata na konfirmuan që përgjigjet e dhëna do të ishin realiste, pasi trainime për paketën e re të SKK-ve ata kishin marrë dhe i njihnin lehtësitë që ofronte kjo paketë.

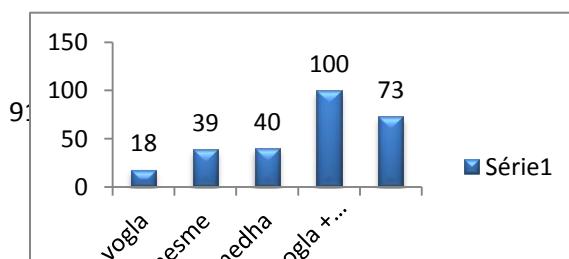
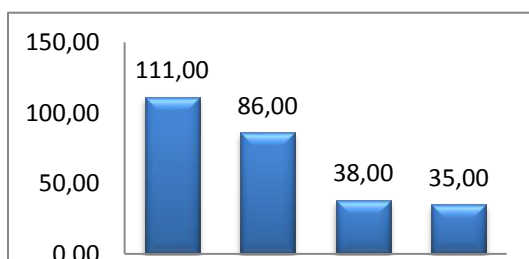
Njëra nga pyetjet e pyetësorit kërkonte opinionin e profesionistëve mbi ndryshime , qëndrime , sugjerime për të ardhmen .

Disa nga përgjigjet që morëm i paraqesim mëposhtë :

Nr	
1	Pasqyrat e para ishin më të kuptueshme. Kolona e referencës me shënimet shpjeguese i mirëorientojnte përdoruesit
2	Duhet që institucionet të bashkërendojnë veprimtarinë
3	Duhet të kontrollohen dhe certifikohen trajnimet e kryera nga institucione të ndryshme
4	Duhet bashkërendim të rregullave tatimore me ato kontabël
5	Duhet të ekzistojë udhëzuesi i cili të orientojë në mënyrën e plotësimit të posteve të pasqyrave
6	Duhet të shtohen shembujt ilustrues nëpër standarde pasi paragrafët e standardit janë “të ngurtë”
7	Duhet të kihet një akses i vazhdueshëm në paketën online të standarteve dhe udhëzuesve për përdorim
8	Duhet mos ndryshojnë kaq shpesh
9	Duhet në administartë të punësohen persona të aftë , të trainuar në mënyrë të vazhdueshme

✎ Duke marrë shkas nga analiza e mësipërme përshkruese , mund të konkludojmë që niveli i njohjes së rregullave kontabël, më konkretisht e paketës së plotë të SKK-ve të përmirësuara është mbi mesataren. Kjo na jep një indicie që profesionistët tanë, dhe pse “të trysnuar “ nga organet dhe ligjet tatimore i japin rëndësinë e duhur çështjeve të raportimit. Dhe pse ka vështirësi në zbatimin e SKK-ve specifike , në përgjithësi paketa e është e kuptueshme dhe e zbatueshme. Ajo ndihmon në realizimin e një raportimi të besueshëm , në kuadër të paraqitjes me besnikëri të situatës reale financiare të një njësie. Gjithsesi mendojmë që duhet të merret më shumë opinioni i profesionistëve për çështje të raportimit e të mos mbetemi “të varur” nga përkthimet e huaja, në mënyrë që SKK-të t’i përshtaten situatës ekonomike të vendit tonë. Po kështu dhe trainimet e kryera nga shoqatat e profesionistëve duhet t’i kushtohen atyre çështjeve për të cilat ka paqartësi e që mund të ndihmojnë në zgjidhjen e tyre.

- ✓ Për të parë nëse kërkesat dhe rregulloret tatimore ndikojnë në raportimin e financiar, në pyetësor janë ngritur pyetje të drejtëpërdrejta për teknika të veçanta të përdorura nga profesionistët kontabël për çështje për të cilat ne menduam (në përputhje dhe me literaturën) që ka papajtueshmëri mes dy formave të raportimit. Përmes kësaj analize përshkruese, do të tentojmë të evidentojmë trendin i marrëdhënies midis raportimit tatimor dhe atij financiar.
- 🕒 Në pjesën e parë të pyetësorit kishim përfshirë një pyetje e cila kërkonte përzgjedhjen e njësive për të cilat profesionistët ofronin shërbimin e tyre. Më poshtë grafikisht paraqiten përgjigjet:



Grafiku 4-9 : shpërndarja e njësive sipas nr të të punësuarve

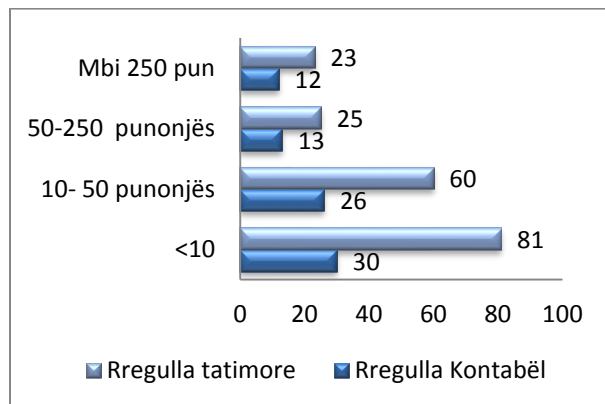
Grafiku 4-10 : Shpërndarja e njësive ku profesionistët ofrojnë shërbimet e tyre

Duket qartazi që mbi 73% e entiteve ku profesionistët japin shërbimin e tyre janë të vogla, 14% janë të mesme dhe 13% janë biznese të mëdha⁹². Gjithsesi profesionistët ofrojnë shërbim në më shumë se një NjE, kjo për faktin që të pasurit e titullit KM apo EKR të krijojnë mundësinë e të sjellurit në treg si profesionist i pavarur. Rreth 36% e profesionistëve jepnin shërbim vetëm në një tip NjE, të 37% e tyre ofronin shërbimin në NVM dhe 27% tek të gjitha format e njësive ekonomike.

Në vazhdim do të paraqesim analizën e kryer mbi praktikën kontabël që ndjekin profesionistët në punën e tyre, duke arsyetuar mbi marrëdhënien RT-RF, pra duke gjykuar mbi intensitetin e kësaj marrëdhënieje, gjithashtu do të përshkruajmë këtë intensitet dhe nga pikëpamja e madhësisë së njësive.

Amortizimi

Të pyetur mbi teknikën e amortizimit të përdorur gjatë hartimit të PF, vëmë re që shumica e profesionistëve pranojnë që ndjekin rregullat tatimore. Në këtë pjesë të studimit krahas analizës së të dhënave do të shikojmë dhe praktikën e përdorura duke bërë klasifikimin sipas madhësisë së subjektit. Kështu në grafikët mëposhtë vërejmë që rregullat tatimore ndiqen më shumë nga njësi të vogla dhe më pak nga ato të mëdha. Kjo pritet pasi teoria “konkludon” që me rritjen e madhësisë së subjektit, njësitë ekonomike interesohen për një raportim të besueshëm e pa ndikimin e RT, në mënyrë që informacioni i dhënë për drejtimin të ishte i plotë dhe i besueshëm.

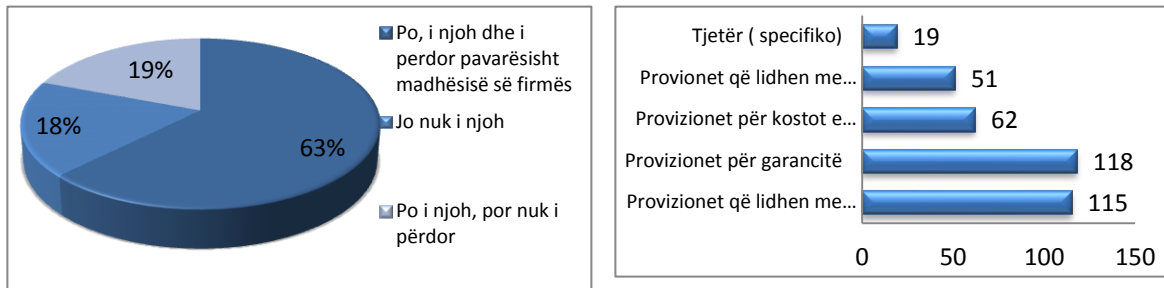


⁹² Klasifikimi në biznese të vogla, të mesme apo të mëdha bëhet duke patur parasysh numrin e të punësuarve dhe totalin e aktiveve apo qarkullimit vjetor. Ne nuk i zotërojmë plotësisht këto të dhëna, kështu që e bëjmë klasifikimin duke u nisur vetëm nga numri i të punësuarve

Grafiku 4-11 : Shkalla e përdorimit të rregullave për përlogaritjen e amortizimit sipas madhësisë së njësive

Provizionet

Të pyetur nëse i njohin dhe aplikojnë provizionimin për çështje të ndryshme, profesionistët janë përgjigjur në pjesën më të madhe që i njohin dhe i përdorin pavarësisht madhësisë së



firmës.

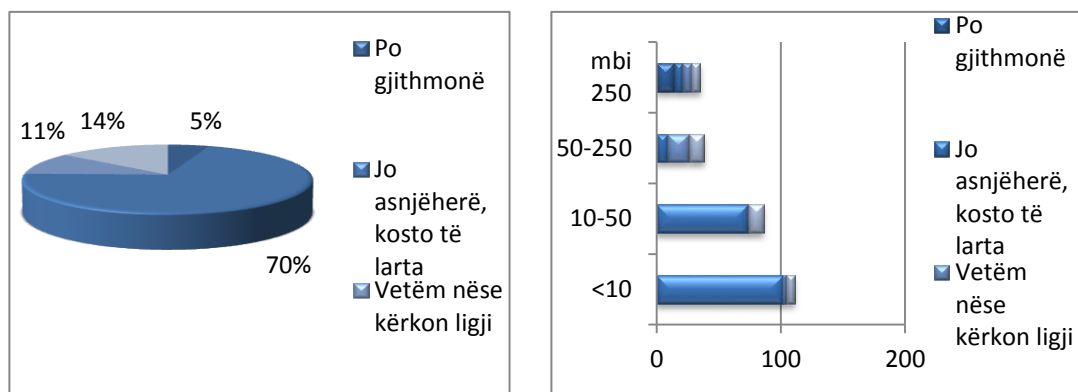
Grafiku 4-12 : Niveli i njohjes dhe provizionimit

Grafiku 4-13: Provizionet e përdorura më shpesh

1. Ndërsa duket qartë që provizionimet e bëra më shpesh , janë ato për garanci dhe çështje gjyqësore.
2. Individët që janë përgjigjur që i njohin por nuk i përdorin kanë vënë si arsye kryesore të mosprovigjionimit, mos njohjen prej autoriteteve tatimore.
3. Për gjithësisht sa më të mëdha të jenë njësitë aq më të larta janë mundësitë që ata të bëjnë provigjionime.
4. Së fundmi me rritjen e madhësisë së subjektit rritet dhe mundësia që në veprimtarinë e kontabilitetit financiar të përdoren të gjitha llojet e provizioneve.

Rivlerësimi i pasurisë kapitale

Ndër profesionistët tanë shumë pak pranojnë që kryejnë gjithmonë rivlerësime të aseteve me vlerën e tregut. Pjesa më e madhe e tyre nuk e aplikojnë këtë procedurë.



Grafiku 4-14 : shpeshtësia e kryerjes së rivlerësimeve të aseteve fikse.

Grafiku 4-15 : Rivlerësimet e aseteve sipas madhësisë së subjektit

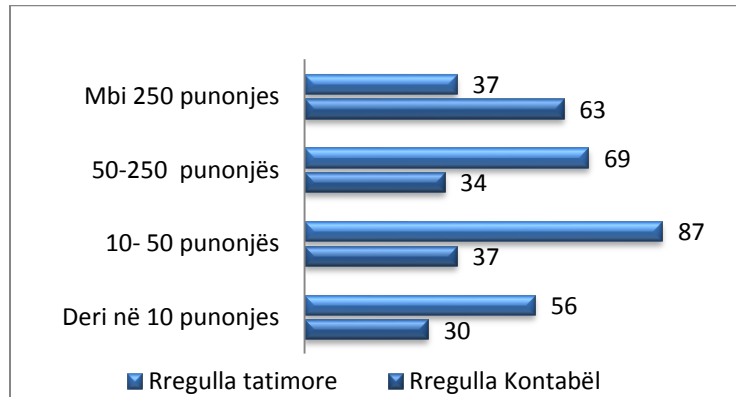
Megjithatë, të dhënat tregojnë për sjellje të ndryshme operative të rivlerësimit të pasurisë kapitale sipas llojit të njësive ekonomike. Në këtë mënyrë, me rritjen e madhësisë së subjektit rritet probabiliteti që asetet kapitale të rivlerësohen sa herë që është e nevojshme.

📌 Shpenzime për “Borxhin e Keq”

Pyetësi kishte një pyetje mbi nivelin e njohurive rreth Shpenzimeve për Borxhin e Keq dhe shkallës së njohjes së këtyre shpenzimeve në realitetin e njësive shqiptare. Përgjigjia që morën nuk ishte aspak e kënaqshme por as dhe e papritur. Ndonëse niveli i njohurive nuk mungon, (tabela 10 në aneks) praktikisht ato nuk përdoren nga njësitë ekonomike. Përgjithësisht njësitë që i evidentojnë dhe ndjekin procedurën e plotë, janë shoqëritë e mëdha, të cilat i kanë të gjitha mjetet si financiare dhe logjistike. Që të njohësh provizionime për borxh të keq duhet të kesh ndjekur të gjitha hapat që përcakton ligji “Për procedurat tatimore” dhe t’i vërtetosh ato. Kjo kërkon kohë dhe para, ndaj njësitë preferojnë mos i njohin, por nga ana tjetër kemi PF të “fryra” nga klientët e paarkëtuar prej shumë vitesh. Dhe njëherë pamë që ndikimi tatimor është i dukshëm dhe udhëheq përzgjedhjen e praktikave kontabël të ndjekura nga NjE.

📌 Vlerësimi/zhvlerësimi/dëmtimi i inventarit

Të pyetur mbi metodat e ndjekura për vlerësimin e inventarëve rreth 92 % e të pyeturve janë përgjigjur që përdorin rregullat e lejuara nga ligjet tatimore, dhe nga grafiku konfirmojmë që tek NVM kjo është më e dukshme. Ndërsa tek njësitë e mëdha janë më të përdorura rregullat kontabël.



Grafiku 4-16 : Shpeshtësia e përdorimit të rregullave kontabël kundrejt atyre tatimore sipas madhësisë së njësive

Pra dhe njëherë vumë re një shkëputje mes rregullave kur madhësia e subjektit rritet.

📌 Pyetje të veçanta ishin përcaktuar dhe për shpenzimet e nisjes dhe kërkimit, trajtimit të gjobave, shpenzimeve për reklamim,(aneks 15) shpenzimeve për interesa (qoftë dhe kapitalizimin e tyre), përfitimeve nga pensionet vullnetare dhe përdorimit të aktiveve dhe detyrimeve të shtyra , por dhe njëherë aty pamë që trajtimi sipas rregullave tatimore udhëhiqte. Profesionistët , të mirëinformuar mbi rregullat tatimore ishin të kujdesshëm që të pasqyronin këto zëra deri në nivelin e lejuar nga ligji tatimor.

Për të gjitha rastet e analizuara më lart, përmes testit Hi katror me një nivel signifikance <0.05 , kemi të dhëna të mjaftueshme për të hedhur poshtë hipotezën që nuk ka diferenca statistikisht të rëndësishme midis shkallës së përdorimit të rregullave dhe madhësisë së njësive.

- Kështu në një trend të përgjithshëm, në njësitë e mëdha kontabiliteti drejton, pra mund ta klasifikojmë si rasti III, ndërsa me zvogëlimin e madhësisë së subjektit shohim një trend të përgjithshëm drejt drejtimit nga rregullat tatimore (Rasti IV : Drejton tatimi).
- Besojmë që kjo është influencë jo vetëm e drejtimit por dhe e vetë profesionistëve, të cilët në kushtet e pagesave të ulëta nga ana e njësive të vogla, tentojnë të qëndrojnë mirë me kërkesat tatimore, në mënyrë që dhe “puna” të minimizohet, ndërkohë në njësitë e mëdha kërkesat e drejtimit dhe e aksionerëve për një raportim sa më objektiv i shtyjnë drejt zbatimit me korrektësi të rregulloreve kontabël, normalisht duke kryer më vonë dhe rregullimet e nevojshme për raportimin tatimor.

® Për të vazhduar më tej me analizën, u munduam të ngrinim një model i cili do të shpjegonte më mirë faktorët që “udhëhiqnin” profesionistët në përzgjedhjen e politikave kontabël në njësitë ku ofronin shërbimin. Çështje si përzgjedhja e politikave kontabël të përdorura ka një ndikim thelbësor në cilësinë e raportimit financiar, për paraqitjen me vërtetësi e besueshmëri të gjendjes financiare të një njësie ekonomike, në funksion të dhënies së një informacioni të saktë për të gjithë grupet e interesit (përdorues të brendshëm apo të jashtëm të informacionit kontabël), ndaj një pyetje e pyetësorit i kushtojë pikërisht kësaj çështjeje.

Faktorët përcaktues të përzgjedhjes së politikave kontabël

Çështjet e raportimit financiar e tatimor, siç e përmendëm dhe më lart janë bërë shpesh shkak për debate midis profesionistëve kontabël. Edhe pse pa të dhëna të forta empirike, pranohet nën zë që taksimi luan një rol kyç në përzgjedhjen e politikave tatimore të njësive ekonomike.

Në këtë punim jam përpjekur të evidentoj faktorët që ndikojnë këto përzgjedhje nga ana e profesionistëve. Pyetja u hartua duke patur parasysh faktorët e shqyrtuar në literaturë⁹³. Të dhënat u analizuan përmes analizës së komponentëve kryesorë.

Në fillim të këtij studimi kisha një hije dyshimi : *A ekziston mundësia që komponenti aq i kërkuar nga kërkesat e raportimit “Pamja e vërtete dhe e besueshme”, të mos zërë një rol të rëndësishëm ndër prioritetet e profesionistëve? Mos ndoshta ky parim është thjesht teorik? Mos ndikimi i raportimi tatimor është aq i madh sa ta anashkalojë këtë koncept?*

Vendosëm të analizojmë pyetjen përmes PCA, për të zbuluar nëse nënpyetjet e pyetësorit janë të lidhura me njera tjetrën dhe kanë faktorë shpjegues i cili bën të mundur krijimin e variacioneve të brendshme midis këtyre pyetjeve.

A kanë pyetjet faktor latent i cili do të bëjë të mundur lëvizjen e grupuar të këtyre pyetjeve dhe nëse po, të identifikojë këto faktorë?

⁹³ Sipas metodologjisë së Bosnyak

Mbas realizimit të dimension reduction në SPSS sipas kritereve si në vijim: në dritaren statistikave u përzgjedhën “initial solution”, koeficientët, rëndësia statistikore, percaktuesi dhe testet: KMO dhe Bartter’s test of sphericity. U përzgjedhën unrotated factor solutions, scree plot, vlerat eigen>1 si edhe metoda varimax sepse komponentët mendohet të jenë të pavarur midis tyre.

Në matricën e të përbashkëtave (në aneks) midis variablave ne na paraqitet një koeficient përcatimi i barabartë me $0.003 > 0.0001$ çka nënkupton se ne kemi pyetje që kanë korrelacion midis tyre dhe mund të përdorim analizën faktoriale. Nga ana tjetër në matricë shohim nëse kemi korrelacione më të mëdha se 0.8 që nënkuptojnë prezencën e problemit të multikolinearitetit në variablat tona. Të gjitha variablat kanë korrelacion më të vogël se 0.8 pra nuk kemi multikolinearitet midis variablave.

Për të vërtetuar përshtatshmërinë e zgjedhjes dhe vazhdimin e analizës do të kryejmë disa teste Testi KMO dhe Testi Bartlett.

KMO and Bartlett's Test			
Kaiser-Meyer-Olkin			0.75
Matës i përshtatshmërisë së mostrës			
Testi i Sfericitetit Bartlett	Hi Katror		1422,656
	Shkallët e lirisë		190
	Rëndësia		,000

Tabela 4-1: KMO dhe Testi Bartlett

Testi Bartlett vërteton hipotezën :

Ho: Zgjedhja rastësore e të dhënave të modelit vjen nga një popullim në të cilin variablat janë totalisht të pakorreluar

Po kështu edhe test i sfericitetit të Bartter ka një vlerë prej 1422 dhe dhe rëndësi statistikore $0.000 < 0.01$ pra Ho nuk konfirmohet . Për këtë arsye themi se në serinë tonë të të dhënave variablat nuk janë totalisht të pakorreluar.

Test KMO i përshtatshmërisë së zgjedhjes është i barabartë me $0.75 > 0.5$ duke na treguar se kemi të bëjmë me zgjedhje të përshtatshme për të realizuar një analizë faktoriale të mirë. Pra të dy testet konfirmojnë se kampioni është adekuat për analizën faktoriale.

Pas ekzekutimit të komandës kemi pasqyrimin e output si në vijim:

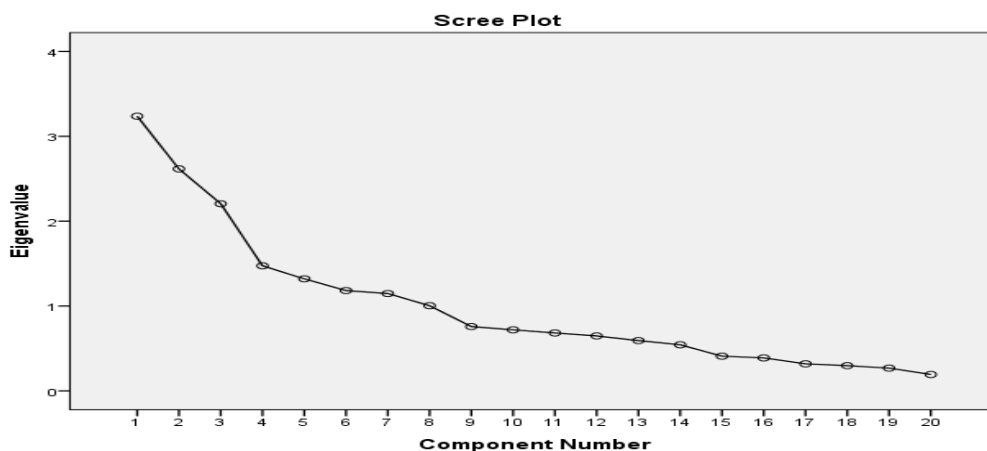
Totali i variancës së shpjeguar									
Komponenti	Vlerat fillestare Eigen			Ekstraktimi i shumës së katrorëve			Rotacioni i shumës së katrorëve		
	Total	% e Variancës	% kumulativ	Total	% e variancës	% Kumulativ	Total	% e Variancës	% Kumulativ
1	3.237	16.184	16.184	3.237	16.184	16.184	2.287	11.437	11.437
2	2.616	13.079	29.263	2.616	13.079	29.263	2.065	10.326	21.763

3	2.205	11.025	40.287	2.205	11.025	40.287	1.955	9.777	31.540
4	1.474	7.369	47.656	1.474	7.369	47.656	1.690	8.451	39.991
5	1.320	6.601	54.257	1.320	6.601	54.257	1.654	8.272	48.264
6	1.182	5.912	60.169	1.182	5.912	60.169	1.637	8.186	56.449
7	1.147	5.733	65.903	1.147	5.733	65.903	1.620	8.102	64.551
8	1.003	5.017	70.920	1.003	5.017	70.920	1.274	6.369	70.920
9	.758	3.790	74.710						
10	.719	3.595	78.305						
11	.682	3.412	81.717						
12	.647	3.236	84.953						
13	.593	2.964	87.916						
14	.543	2.715	90.632						
15	.409	2.045	92.676						
16	.388	1.942	94.618						
17	.319	1.594	96.212						
18	.297	1.485	97.697						
19	.268	1.339	99.037						
20	.193	.963	100.000						

Metoda e ekstradimit : Analiza e komponentëve Kryesorë

Të dhënat e mësipërme na pasqyrojnë vlerat Eigen për procedurën që ne po ndjekim. Shohim se kemi 8 faktorë të cilët kanë eigen value më të madhe se 1 dhe këto faktorë shpjegojnë 70.92% të variancës totale.

Për të përcaktuar numrin e komponentëve që duhet të zgjedhim përdorim dhe Scree plot. Shohim se janë 7 faktor të cilët kanë vlerat eigen më të mëdha se 1, faktori i 8 është potencial i mundshëm.



Burimi : Përpunimi i të dhënave nga autori

Gjithsesi, duke u nisur nga të dy metodat , numri i komponentëve të përzgjedhur është 8. Mund të kishim zgjedhur grupimin në më pak komponentë, por vendosëm të zbatonim këto dy rregulla për të shpjeguar më shumë. Në matricën e rrotulluar të komponentëve , përcaktojmë variablat që do të përfshihen në secilin komponent.

Tabela 4-2 Matrica e Rrotulluar e Komponentëve^a

	1	2	3	4	5	6	7	8
--	---	---	---	---	---	---	---	---

26.1 Nevojat për informacion për aksionerët dhe kreditorët (siguruar përmes metodave të caktuara).	.163	.171	.134	-	.790	-	-	.067
26.2 Përdorimi i politikave kontabël të pranua nga inspektorët tatimorë	-.023	-.027	.757	-.023	.141	.171	.32	-.219
26.3 Informacioni i dhënë në pasqyrat financiare të sjell avantazh për njësinë ekonomike në aplikimin për grante, subvencione, huamarrje etj	.069	.112	.164	.141	-.197	.684	-.075	.133
26.4 Marrja e informacionit mbi metodat e vlerësimit të përdorura nga konkurrentët ose njësi ekonomike me një profil të ngjashëm	.043	.196	.215	.736	-.055	.115	-.071	.155
26.5 Përdorimi i metodave të vlerësimit të propozuara në vepra shkencore (revista, libra, internet)	-.122	-.050	.001	.569	-.079	-.164	.562	-.068
26.6 Bashkimi i regjistrave të kontabilitetit me të dhënat tatimore, konformiteti me metodat e vlerësimit për qëllime tatimore	-.302	.036	-.704	-.029	-.001	-.033	-.069	-.087
26.7 Minimizimi i kostos së aktiviteteve të kontabilitetit, (minimizimi i kostos së ndryshimit në sistemin e regjistrimit)	.021	-.136	.038	-.015	.011	.053	.126	.916
26.8 Zgjedhja e metodës që pasqyron më së miri karakteristikat e burimeve të njësisë ekonomike	.593	.388	-	.097	-	.225	-	-
26.9 Krijimi i një imazhi të favorshëm të njësisë ekonomike për aksionerët	-.035	.249	.350	-.660	-.221	.220	-.098	.255
26.10 Krijimi i një imazhi të favorshëm të njësisë ekonomike për investitorët (aksionerët potencial).	.240	-.231	.243	-.048	.087	.278	.588	-.126
26.11 Ruajtja e traditës e kontabilistëve, të pasurit frikë nga nje ndryshim në metodat kontabël	-.325	-.179	.039	-.382	-.351	.084	.378	-.435
26.12 Minimizimi ngarkesës fiskale (tatimeve dhe kontributeve) lidhur me të ardhurat e aksionerëve.	-	-	.811	.033	.047	.166	.118	-
26.13 Minimizimi i tatimeve dhe kontributeve te tjera (të ndryshëm nga tatimi mbi fitimin)	.217	.763	-	.044	.084	.107	-	-
26.14 Përputhshmëria e pasqyrave financiare me filozofinë e pamjes së drejtë dhe të vërtetë.	.484	.132	.123	-	-	.164	-	.056
26.15 Minimizimi i tatimit mbi fitimin	.019	.702	.258	.109	.026	-	-	.038
26.16 Përdorimi maksimal i stimujve qe vijnë nga taksat	-	.580	-	-	.309	.115	.076	-
26.17 Influencimi nga shuma e fitimit që do t'u shpërndahet aksionerëve dhe manaxherëve.	.783	.139	.132	-.056	.131	.053	-.052	-.040
26.18. Dhënia e informacioneve specifike për nevojat e aksionarëve	.006	.345	-.458	.364	.471	-.195	.233	.006

26.19. Dhënia e informacioneve specifike për nevojat e drejtimit	.773	-.281	.067	.061	.014	-.118	.178	.119
26.20 Krijimi i një imazhi të drejte nga ana e audituesit të jashtëm të shoqërisë	.008	-.107	.088	-.170	.009	.763	-.024	-.058
Metoda e ekstradimit : Analiza e komponentëve kryesorë Metoda e rrotullimit : Narmalizimi me Varimax -kaiser								
a. 14 rrotullime të ndërvepruara								

Tabela 4-3 Komponentët e dalë nga analiza e komponentëve kryesorë

Faktorët	Emërtimi	
1	Pasqyrimi me besueshmëri i pozicionit financiar të njësisë ekonomike	Zgjedhja e metodës që pasqyron më së miri karakteristikat e burimeve të njësisë ekonomike (faktorët e prodhimi). Përputhshmëria e pasqyrave financiare me filozofinë e pamjes së drejtë dhe të vërtetë. Influencimi nga shuma e fitimit që do t'u shpërndahe aksionerëve dhe manaxherëve. Dhënia e informacioneve specifike për nevojat e drejtimit
2	Influenca tatimore (minimizimi i barrës tatimore për njësinë ekonomike)	Minimizimi i tatimeve dhe kontributeve te tjera (të ndryshëm nga tatimi mbi fitimin) Minimizimi i tatimit mbi fitimin Përdorimi maksimal i stimujve qe vijnë nga taksat
3	Influenca tatimore	Bashkimi i regjistrave të kontabilitetit me të dhënat fiskale, konformiteti me metodat e vlerësimit për qëllime tatimore Minimizimi ngarkesës tatimore (tatimeve dhe kontributeve) lidhur me të ardhurat e aksionerëve. Përdorimi i politikave kontabël të pranuar nga inspektorët tatimorë

4	Koherencë me risitë	Marrja e informacionit mbi metodat e vlerësimit të përdorura nga konkurrentët ose njësi ekonomike me një profil të ngjashëm Përdorimi i metodave të vlerësimit të propozuara në vepra shkencore (gazeta, libra, internet) Krijimi i një imazhi të favorshëm të njësisë ekonomike për aksionerët
5	Dhënia informacion për aksionerët	Përmbushja e nevojave për informacion për aksionerët dhe kreditorët (siguruar përmes metodave të caktuara). Dhënia e informacioneve specifike për nevojat e aksionarëve
6	Dhënia informacion për të tretët	Informacioni i dhënë në pasqyrat financiare sjell avantazh për njësinë ekonomike në aplikimin për grante, subvencione, huamarrje etj Krijimi i një imazhi të drejtë nga ana e audituesit të jashtëm të shoqërisë
7	Tërheqja e investitorëve	Krijimi i një imazhi të favorshëm të njësisë ekonomike për investitorët (aksionerët potencial).
8	Ruajtja e traditës	Minimizimi i kostos së aktiviteteve të kontabilitetit, kostoja e ndryshimit në sistemin e regjistrimit Tradita e kontabilistëve, të pasurit frikë nga një ndryshim në metodat kontabël

Në analizën e komponentit kryesor (PCA) çështje e rëndësishme është interpretimi i përmbajtjes ekonomike të faktorëve që është pjesa më e vështirë e të gjithë analizës (Kovács, 2006). Prandaj, vazhdojmë analizën me gjetjen e "emërimit " të duhur ose "përshkrues" për secilin faktor.

Ashtu sic pritej, krijimi i nje pamje te besueshme për aktivitetin e njësise zë një rol kyc në përzgjedhjen e politikave kontabël. Kështu faktorin e parë e kemi përkufizuar “pasqyrimi me besnikëri i gjendjes financiare të njësise ekonomike”.

Çështje specifike të raportimit tatimor ndikojnë në ndjeshëm tek komponentët 2 dhe 3, ndaj ato i kemi emërtuar “Influenca tatimore”.

Komponenti i katert të krijon idenë e të qëndruarit në koherencë me risitë në fushën e raportimit ndaj e kemi emërtuar “ Koherencë”

Komponenti i pestë dhe i gjashtë kanë më shumë të bëjnë me krijimin e një imazhi të duhur të njësise ekonomike për grupet e interesit, imazh ky i krijuar duke përdorur praktikat më të mira kontabël.

Faktori i shtatë e i tetë ripozicionojnë njësine në kuadër të atraktivitetit për aksionerët dhe investitorët.

Katër faktorët e parë shpjegojnë më shumë se gjysmën e variacionit, ndaj mund të themi që në tërësinë e komponentëve janë më të rëndësishmit. Pasqyrimi me besueshmëri, i një pamjeje të vërtetë të pozicionit të njësise ishte komponenti primar në listën e komponentëve që udhëhiqnin “punën” e profesionistëve. ***Dhe një herë vërtetë se koncepti i paraqitjes me vërtetësi e besueshmëri, ky koncept i madh akademik nuk është një koncept i thjeshtë teorik.*** Ai është realist dhe shumë i përdorur.

Gjithsesi komponenti “ndikim fiskal” nuk është tatolisht i parëndësishëm.

- ❖ Ky studim për herë të parë bëri të mundur një klasifikim të faktorëve që ndikojnë në përzgjedhjen e politikave kontabël nga ana e profesionistëve shqiptarë. Studimi ynë empirik plotësoi totalisht shqyrtimet teorike.
- ❖ Në të ardhmen mund të shikohet ndikimi që secili nga këto komponentë ka në cilësinë e raportimit.

- ✓ Për të “matur” drejtëpërsëdrejti perceptimet e profesionistëve lidhur me transparencën, besueshmërinë dhe paraqitjen e gjendjes reale financiare të njësive ekonomike , në pyetësor kemi ngritur pyetjet :

Sa dakort jeni me shprehjen “Njësitet ekonomike shqiptare hartojnë pasqyra financiare që japin një pamje të sigurtë e të besueshme të situatës së tyre financiare edhe pse papajtueshmëritë midis raportimit kontabël dhe atij tatimor janë të shumta”

Përsa i përket raportimit financiar për qëllime tatimore; a mendoni se paketa e plotë e standarteve të përmirësuara ishte një vlerë e shtuar për të dhënë një pamje të sigurtë dhe të besueshme aktivitetit tuaj krahasuar me paketën e parë të SKK-ve?

Cili është seti i parimeve dhe rregullave ndaj të cilit jeni më të kujdesshëm dhe të mirëinformuar pra cila është kultura e raportimit financiar brenda njësise ekonomike?

Rendisni nga 1-7 përdoruesit i informacionit konatbël? (1 më i rëndësishmi)

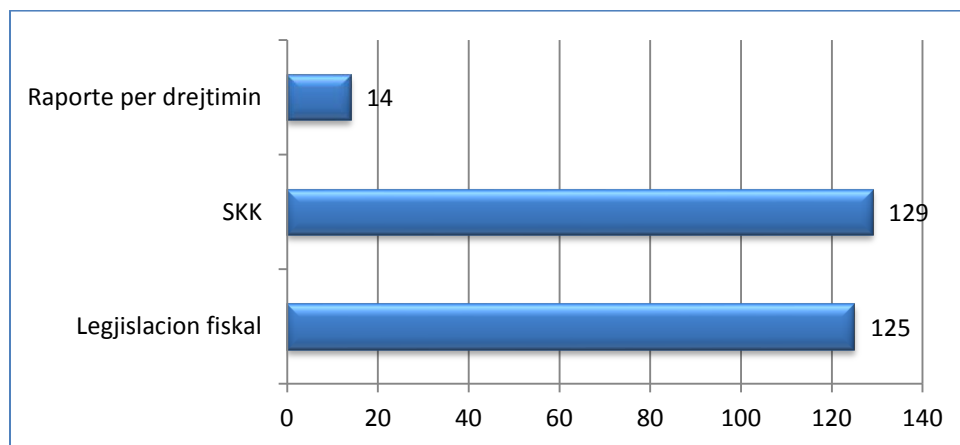
Ju lutem specifikoni **ku pozicionoheni aktualisht** gjatë hartimit të Pasqyrave Financiare?

Ju lutem specifikoni **ku dëshironi të qëndroni** gjatë hartimit të Pasqyrave Financiare?

Deri në c`masë mendoni se çështjet e mëposhtme ndikojnë **transparencën e deklarimit të PF** në shoqërinë tuaj?

Seti i parimeve dhe rregullave në të cilën profesionistët janë më të informuar

Përsa i përket informimit të praktikuesve shohim se 46.3% kanë zgjedhur legjislacionin fiskal për të cilin janë më të informuar dhe 47.8% kanë zgjedhur standardet e kontabilitetit. Një numër shumë i vogël prej 14 individësh që përbën 5.2% të zgjedhjes ka zgjedhur se janë më të informuar për raportet e drejtimit. Nëse do të krahasonim shifrën 46.3 me 47.8 shohim se nuk kemi diferenca të mëdha në përzgjedhjen e seteve të parimeve të cilat praktikusit janë më të informuar (tabela 10 e frekuencave në aneks).



Grafiku 0-1 : Seti i parimeve për të cilin janë më të mirëinformuar profesionistët

Pyetja që lind është a është kjo situata normale? A duhet të njohin më shumë paketën e standardeve apo paketën e legjislacionit tatimor? Një profesionist i mirë nuk mund të dyzohet mes standardeve apo ligjeve fiskale, është mëse e domosdoshme që t'i njohë shumë mirë të dyja fushat. Por çfarë vihet re është që “presioni” për gjoba është shumë më i lartë nga ana e tatimorëve.

Përshtatshmëria e standardeve

73% e praktikuesve shprehen se paketa e plotë e 15 standardeve është e përshtatshme për të dhënë një pamje të sinqertë dhe të besueshme të aktivitetit të kompanive ku ato janë të angazhuar (tabela 14 në aneks).

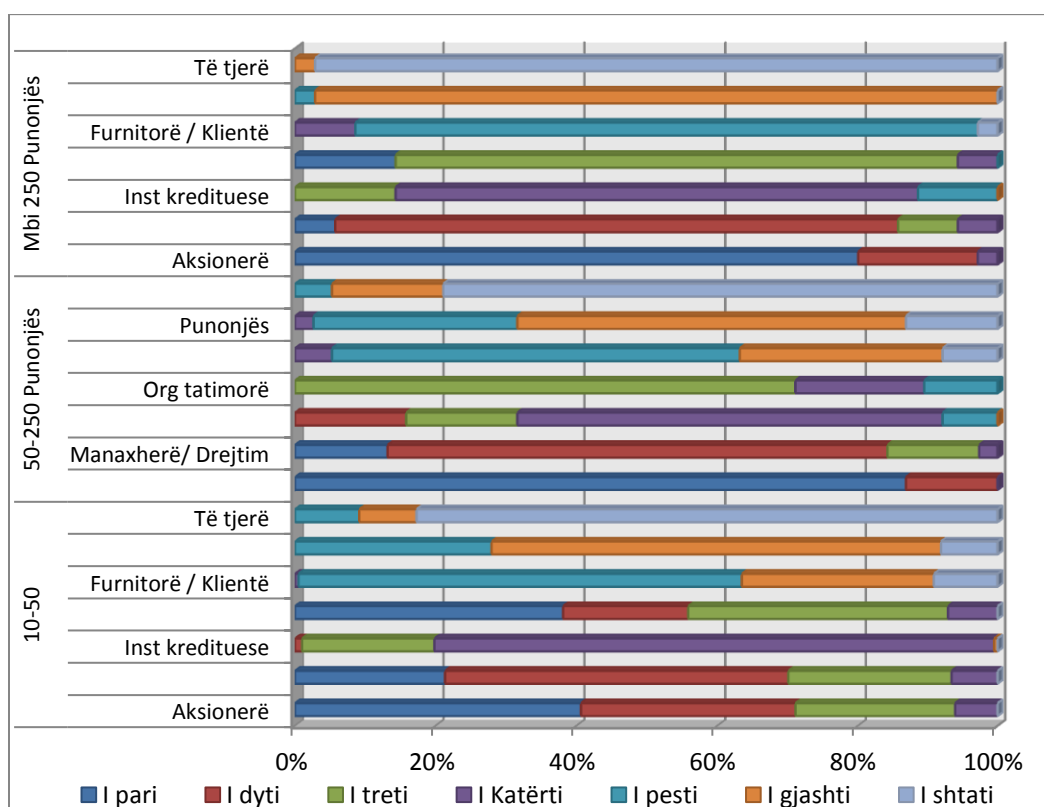
 Pyetjes “Njësitë ekonomike shqiptare hartojnë pasqyra financiare që japin një pamje të sinqertë e të besueshme të situatës së tyre financiare edhe pse papajtueshmëritë midis

raportimit kontabël dhe atij tatimor janë të shumta“ “ praktikuesit janë përgjigjur 35.9% “shumë dakord”, 32.2% “dakord”, 21.1% dakord, 6.3% jo dakord dhe 1.9% aspak dakord. 6 individ nuk i janë përgjigjur pyetjes (shiko tabela 15 në aneks). *Pra duket qartazi që 68.1% e hartuesve të pasqyrave financiare bien dakort që këto pasqyra japin një pamje të sinqertë të realitetit ekonomik të njësisë. Po ç’ndodh me pjesën tjetër?*

® Përdoruesit e informacionit kontabël

I kërkuam të anketuarve të rendisnin në rend rënës përdoruesit kryesor të informacionit të pasqyrave që ata hartojnë (apo raporteve që përgatisin). Me një 1 do të vlerësohej përdoruesi kryesor, deri në 7- përdoruesi i fundit.

Bëmë një riklasifikim të përgjigjeve duke i grupuar sipas madhësisë së entiteteve për të cilat ata punonin. Përdorëm si kriter përcaktues të madhësisë “Nr e punonjësve” në pamundësi për të marrë informacion dhe për të ardhurat e totalin e aktiveve. Më poshtë paraqiten rezultatet :



Grafiku 0-2 : Përdoruesit i informacionit kontabël klasifikuar sipas madhësisë së njësive ekonomike

Duket dhe nga grafikët që nëse shoqëritë e vogla e kanë të pamundur të bëjnë një përcaktim të saktë nëse raportimi prej tyre i shërben drejtimit të brendshëm (aksionerë, manaxherë) apo tatimorëve, njësitë e mëdha të forcuara në treg janë konshiente që një raportim i saktë, i besueshëm i shërben aksionerëve të shoqërisë, manaxhimit dhe më pas tatimorëve. Kjo mbështetet dhe nga teoria.

- Ⓢ Shpesh gjendemi në një situatë kur profesionistët janë të “detyruar” të rishikojnë punën e tyre në kuadër të rregullimeve për raportimin tatimor. Në pyetësor për të vlerësuar mbi këtë çështje por dhe për të vërtetuar se në cilin nga rastet e Lamb. përfshihen njësitë tona kemi ngritur dy pyetjet në vazhdim :

Pozicionimi aktual i përgatitjes së PF

Të pyetur për perceptimet e tyre për pavarësinë e rregullave fiskale dhe atyre kontabël praktikuesit u përgjigjën: 9.3 % aspak dakord, 21.5% jo dakord, 11.9% neutral, 19.3% dakord dhe 36.3% shumë dakord. (tabela 17 në aneks)

Nëse i konsiderojmë përgjigjet kumulative shohim se 43.4% mendojnë se rregullat kontabël dhe ato fiskale nuk janë të pavarura dhe të ndryshme; 56.6 mendojnë se rregullat kontabël dhe ato fiskale janë të ndryshme dhe të pavarura nga njëra-tjetra

Të pyetur nëse rregullat kontabël dhe ato fiskale janë të njëjta praktikuesit janë përgjigjur 26.3% aspak dakord, 32.6% jo dakord, 25.6% neutral, 7.8% dakord dhe 5.9% shumë dakord (tabela 18).

Pyetjes nëse duhet të zbatohen rregullat kontabël dhe më pas të nxirret informacion për raportimin tatimor, praktikuesit janë përgjigjur: 5.9% aspak dakord, 19.6% jo dakord, 35.2% neutral, 18.1% dakord dhe 20% shumë dakord (tabela 19). Pyetjes për zbatimin e rregullave fiskale dhe më pas të ndërtohet raportimi kontabël, profesionistët u përgjigjën si në vijim: 15.9% aspak dakord, 39.3% jo dakord, 27.4% neutral, 8.9% dakord dhe 6.7% shumë dakord (tabela 20).

Pozicionimi i dëshiruar për përgatitjen e PF

Pyetjes për pozicionin e dëshiruar prej tyre, gjatë hartimit të pasqyrave financiare praktikuesit janë përgjigjur sipas frekuencave të dimensioneve të mëposhtëme.

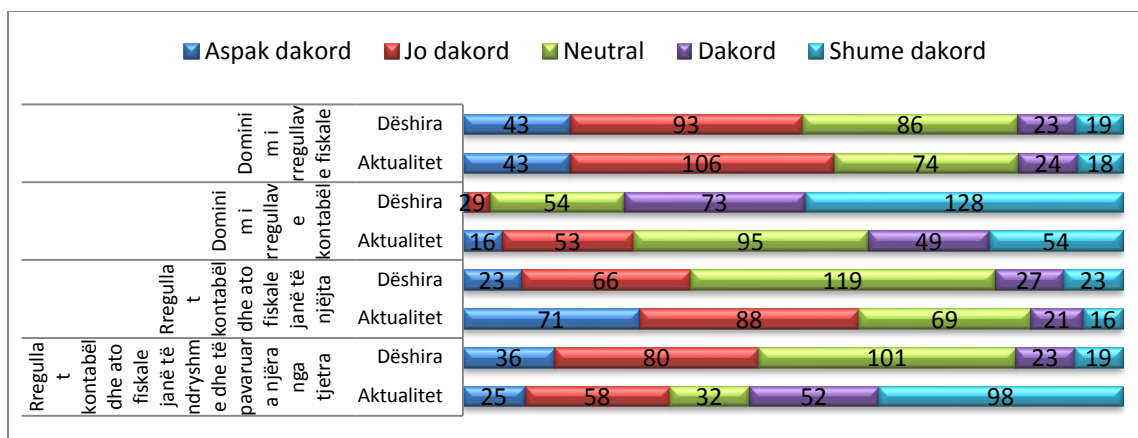
Për pyetjen rregullat kontabël dhe ato fiskale janë të ndryshme dhe të pavarura nga njëra-tjetra 13.3% janë përgjigjur se do të dëshironin të ishin aspak dakord, 29.6% do të dëshironin të ishin jo dakord, 37.4% do të dëshironin të ishin neutral, 8.5% do të dëshironin të ishin dakord dhe 7 pëqind të ishin plotësisht dakord (tabela 21).

Qëndrimet e dëshiruara mbi deklaratën se rregullat fiskale dhe ato kontabël janë të njëjta profesionistët u përgjigjën: 8.5% aspak dakord, 24.4% jo dakord, 44.1 neutral, 10% dakord, 8.5% shumë dakord (shiko tabela 22 në aneks).

Qëndrimi i dëshiruar për deklaratën të zbatohen rregullat kontabël në mënyrë që të merret informacion i duhur për raportimin fiskal, të pyeturit ju përgjigjën 0.7 aspak dakord, 3.3 jo dakord, 20% neutral, 27% dakord, 47.4% shumë dakord.

Qëndrimi i dëshiruar për deklaratën “të zbatohen rregullat fiskale dhe të merret informacion kontabël” të pyeturit u përgjigjën: 15.9% aspak dakord, 34.4% jo dakord, 31.9% neutral, 8.5% dakord, 7% shumë dakord.

Grafikisht këto të dhëna i pasqyrojmë më poshtë :



Për të matur diferencat në qëndrimet faktike dhe atyre të dëshiruara të profesionistëve janë realizuar 4 teste Chi square.

Pyetja 1: A ka diferenca statistikisht të rëndësishme midis deklarimit të pozicionit faktik dhe atij të dëshiruar për qëndrimin mbi “rregullat kontabël dhe ato fiskale janë të ndryshme dhe të pavarura nga njëra tjetra”?

Testi teston hipotezat :

Ho : Nuk ka diferenca midis qëndrimit faktik dhe atij të dëshiruar

Ha : Ka diferenca midis qëndrimit faktik dhe atij të dëshiruar

Testi Hi Katror			
	Vlera	Shkallët e lirisë	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Hi Katror	26.470 ^a	16	.048
Likelihood Ratio	27.976	16	.032
Linear-by-Linear Association	18.532	1	.000
N of Valid Cases	259		
a. 9 cells (36.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1.83.			

Nga realizimi i testit shohim se vlera është Pearson Hi katror: 26.47 (rëndësia statistikore=0.048 <0.05), një vlerë mjaftueshëm e madhe për të hedhur poshtë hipotezën se nuk ka diferenca statistikisht të rëndësishme midis qëndrimit faktik dhe atij të dëshiruar të profesionistëve.

Pyetja 2: A ka diferenca statistikisht të rëndësishme midis pozicionit faktik dhe atij të dëshiruar për deklaraten: Rregullat kontabël dhe fiskale janë të njëjta

Testi Hi katror			
	Vlera	Shkallët e lirisë	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	419.367 ^a	16	.000

Likelihood Ratio	283.509	16	.000
Linear-by-Linear Association	89.416	1	.000
N of Valid Cases	258		
a. 7 cells (28.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1.43.			

Nga tabela e mësipërme shohim vlerën e Chi Square=419.36 dhe rëndësia statistikore $0.000 < 0.05$. Mund të konkludojmë se ka diferenca midis pozicionit aktual dhe atij të dëshiruar të profesionistëve për qëndrimin që rregullat kontabël dhe ato fiskale janë të njëjta.

Pyetja 3: A ka diferenca statistikisht të rëndësishme midis qëndrimit faktik dhe atij të dëshiruar për deklaratën “Të zbatohen rregullat kontabël në mënyrë që të merret informacioni i duhur dhe për org.tatimore”?

Testi Hi- Katror			
	Vlera	Shkallët e lirisë	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	44.756 ^a	16	.000
Likelihood Ratio	43.815	16	.000
Linear-by-Linear Association	4.058	1	.044
N of Valid Cases	266		
a. 12 cells (48.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is .12.			

Nga testi chi square i mësipërm shohim vlerën 44.76 dhe rëndësinë statistikore 0.000. Konkludojmë se ka diferenca statistikisht të rëndësishme midis qëndrimit faktik dhe atij të dëshiruar të profesionistëve për deklaratën “ të zbatohen rregullat kontabël dhe më pas të merret informacioni për deklarimin tatimor”.

Pyetja 4: A ka diferenca statistikisht të rëndësishme midis pozicionit faktik mbi deklaratën “Të zbatohen rregullat fiskale dhe të merret dhe informacion kontabël” dhe pozicionit të dëshiruar?

Testi Hi- Katror			
	Vlera	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Hi Katror	477.715 ^a	16	.000
Likelihood Ratio	309.648	16	.000
Linear-by-Linear Association	144.243	1	.000
N of Valid Cases	264		
a. 8 cells (32.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1.30.			

Nga rezultati i paraqitur në tabelën e mësipërme shohim testin Chi square=477.72 dhe rëndësi statistikore $0.000 < 0.05$. Konkludojmë se ka diferenca statistikisht të rëndësishme midis shpërndarjes së frekuencave për pozicionimin faktik mbi deklaratën që të zbatohen rregullat tatimore dhe të merret informacion kontabël, dhe pozicionit të dëshiruar që profesionistët duan të kenë.

Nuk gjejmë dot një arsye pse të ndodhë që midis realitetit dhe dëshirave të ketë diferenca në qëndrimet e profesionistëve për këtë çështje, përse kohë profesionisti është i lirë që në punën e tij, të përdorë gjithë mjetet e nevojshme që rezultati i arritur të jetë më i miri pa u ndikuar nga faktorë të jashtëm. Por realiteti na jep shembuj që vërtetojnë që puna e profesionistëve preket nga kërkesat jo vetëm tatimore por dhe të manaxhimit. Për këtë, përse kohë ligji nuk i ngarkon me përgjegjësi hartuesit e PF (pasi ngarkon administratorin), profesionistët bien pre e “fshehjes së evazionit” të kryer nga njësitë ekonomike. Gjithsesi mund të konkludojmë që nëse aktualisht, profesionistët mendojnë që “orientohen nga rregullat tatimore” ato do të dëshironin “ të orientoheshin nga kontabiliteti”. Pra aktualisht do t’i poziciononim në rastin 4.

Faktorët përcaktues të transparencës së pasqyrave financiare

Një karakteristikë themelore e pasqyrave financiare është transparenca. Besueshmëria, paraqitja e pamjes së drejtë dhe transparenca nuk mund të shihen të ndara njëra nga tjetra. Për të gjykuar mbi faktorët që ndikojnë në transparencën e PF , i pyetëm profesionistët mbi disa çështje kryesore. Përmes Analizës së komponentëve kryesorë jemi munduar t’i rigrupejmë këto elementë për të gjykuar përsëri mbi atë që është çështje kryesore e studimit tonë : A po ndikojnë ligjet tatimore (fisku) në cilësinë e raportimit financiar?

Për të evidentuar faktorët latent të transparencës në pasqyrat financiare është performuar analiza faktoriale duke u ekzekutuar “dimension reduction” midis variablave. Është zgjedhur metoda e komponentëve kryesorë me rotacion Varimax, është zgjedhur për ekzekutim matrica e korrelacioneve, koeficienti i përcaktimit, screeplot dhe ekstraktimi i komponentëve të cilët kanë vlerën $\text{eigen} > 1$. Është realizuar rotacioni dhe vlerësimi i komponentëve pas rotacionit duke përdorur metodën varimax. Është vlerësuar gjithashtu edhe testi KMO dhe testi i sfericitetit të Bartlett.

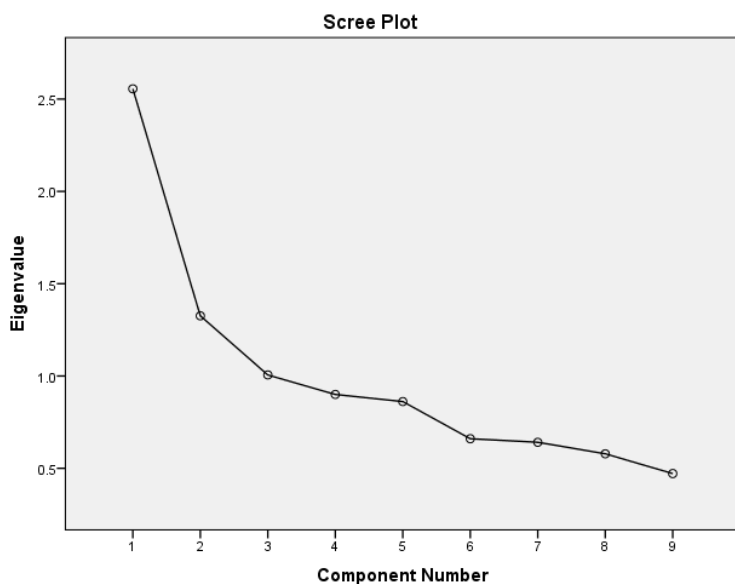
Në matricën e të përbashkëtave u evidentua se koeficientët e korrelacionit tregojnë për një korrelacion të dobët, statistikisht të rëndësishëm midis variablave. Nuk kishte korrelacion në vlera më të mëdha se 0.8 që do të na sillte problemin e multikolinearitetit. Koeficienti i përcaktimit rezultoj $0.305 > 0.00001$ duke na treguar se ekziston korrelacioni i duhur midis variablave në mënyrë që të vazhdojmë më tej me analizën faktoriale.

Në tabelën e mëposhtme paraqitet test KMO i përshtatshmërisë së zgjedhjes. Shohim se KMO ka vlerën $0.709 > 0.5$ që është kufiri i poshtëm i pranuar. Po kështu edhe testi i Bartlett është statistikisht i rëndësishëm.

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Matës i përshtatshmërisë së kampionit		.709
Bartlett's Test of Sphericity	Hi katror	295.888
	df	36
	Sig.	.000

Varianca totale e shpjeguar									
Ko mpo nent i	Eigenvalues Fillestare			Pas ekstradimit			Pas rrotullimit		
	Total	% varianc	% kumul	Total	% varianc	% kumul	Total	% varianc	% kumul
1	2.556	28.397	28.397	2.556	28.397	28.397	1.810	20.108	20.108
2	1.326	14.732	43.128	1.326	14.732	43.128	1.539	17.100	37.209
3	1.006	11.175	54.304	1.006	11.175	54.304	1.539	17.095	54.304
4	.900	10.001	64.304						
5	.861	9.572	73.877						
6	.660	7.335	81.211						
7	.641	7.122	88.334						
8	.579	6.429	94.763						
9	.471	5.237	100.000						
Metoda e ekstradimit : Analiza e Komponentëve Kryesorë									

Në tabelën e mësipërme shohim se janë 3 komponentë të ekstraktuar me rregullimin Kaizer. Këto tre faktorë shpjegojnë 54.3% të variancës totale. Komponenti i parë shpjegonte fillimisht 28.4% të variacionit, pas rregullimit të rotacionit ky komponent shpjegon 20.1% të variancës. Faktori i dytë shpjegon 14.7% të variancës paraprakisht, me aplikimin e rotacionit shpjegon 17.1%. Po kështu ka ndryshuar edhe %-ja e shpjegimit nga faktori i tretë nga 11% në 17%.



Në kurbën e scree plot të mësipërme shohim thyerjen në faktori 4 dhe faktori 6. Zgjidhja e SPSS në këtë rast (rregullimi Kaizer) është zgjidhje e pranuar.

Matrica e komponentëve e rrotulluar ^a			
	Komponenti		
	1	2	3
Ligjit të Kontabilitetit Nr. 9228 “Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare”	.565	-.098	.444

Ligjin nr. 7638 datë 19.11.1992 “Për shoqëritë tregtare”	.629	.104	.147
Ligji nr.8438, datë 28.12.1998 “Për tatimin mbi të ardhurat” i ndryshuar	.431	.352	.133
Ligji nr.9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”	.773	.294	-.125
Profesionalizmi i punonjësve të shoqërisë dhe audituesve të pasqyrave Financiare	.119	.212	.736
Profesionalizmi i inspektorëve tatimorë	.462	.723	.315
Udhëzimet e Min. Financave (lidhur me dokumentacionin shoqëruar të PF)	.095	- .045	.799
Shpenzimet e panjohura për efekte fiskale.	.252	.714	.015
Transaksionet informale që ushtrohen nga shoqëritë	- .105	.837	.085
Metoda e ekstradimit : Analiza e komponentëve kryesorë. Metoda e rrotullimit : varimax. ^a			
a. Rrotullime të kryera në 5 drejtime.			

Burimi : Analiza e të dhënave nga autori

Komponentët e evidentuar janë si në vijim:

Faktori 1: Kuadri ligjor

23.1 Ligjit të Kontabilitetit Nr. 9228 “Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare”

23.2 Ligjin nr. 7638 datë 19.11.1992 “Për shoqëritë tregtare”

23.3 Ligji nr.8438, datë 28.12.1998 “Për tatimin mbi të ardhurat” i ndryshuar

23.4 Ligji nr.9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”

Faktori 2: Njohja e transaksioneve fiskalisht

23.6 Profesionalizmi i inspektorëve tatimorë

23.8 Shpenzimet e panjohura për efekte fiskale.

23.9 Transaksionet informale që ushtrohen nga shoqëritë.

Faktori 3: Profesionalizmi i punonjësve në mbajtjen e kontabilitetit dhe dokumentacionit.

23.5 Profesionalizmi i punonjësve të shoqërisë dhe audituesve të pasqyrave Financiare

23.7 Udhëzimet e Min. Financave (lidhur me dokumentacionin shoqëruar të PF)

☞ Dhe nga kjo analizë konfirmuam që ndikimi tatimor dhe pse prezent në listën e faktorëve që ndikojnë në transparencën e PF , përsëri është i dyti në radhën e ndikimit, pasi ligjet dhe rregullat kontabël janë në avangardë. Na mbetet të studiojmë sa është masa dhe drejtimi i këtij ndikimi.

Një rëndësi të veçantë gjatë punës i kushtuam analizës eksploruese.

A kanë ndikim faktorët demografik në qëndrimin e profesionistëve mbi deklaratat e përshtatshmërisë, zbatueshmërisë dhe perceptimeve të profesionistëve?

Në vijim do të pasqyrohen testet e ndryshme të realizuara. U përpoqëm të realizonim një analizë eksploruese për identifikimin e lidhjeve midis variablave demografikë, dhe nga kjo arritëm në përfundimin që diferenca të rëndësishme vërehen midis gjineve dhe eksperiencës në punë të të pyeturve. Nuk ndeshëm diferenca të rëndësishme midis profesioneve, madhësisë së njësisë ku ata punojnë, në këtë çështje do të fokusohemi vetëm tek momentet më të rëndësishme dhe që ja vlen të interpretohen.

Ndikimi i gjinisë

Testi mbi diferencat gjini dhe niveli i profesionit, rezultoi se ka diferenca statistikisht të rëndësishme midis gjinisë dhe avancimit në profesion të të pyeturve. Do të testojmë hipotezat

H_0 : Nuk ka diferenca midis gjinisë dhe profesionit

H_a : Ka diferenca statistikisht të rëndësishme midis gjinisë dhe profesionit

Nga tabela X e kontigjencës (aneks 25) vërejmë që 64 e kontabilistë ishin femra dhe 42 meshkuj; 59 KM ishin femra, 54 ishin meshkuj; 18 EKR ishin femra dhe 33 ishin meshkuj. Duket se me rritjen e shkallëve të profesionit ulet propocioni i femrave ndaj totalit të profesionistëve. Kjo vërtetohet nga vlera e testit Chi square=0.013<0.05. Pra, diferencat janë statistikisht të rëndësishme.

Diferenca gjinore janë vënë re edhe për pyetjen “Cili është set i parimeve që jeni më i kujdesshëm dhe më i informuar” 62.4% e njohësve të legjislacionit fiskal janë femra, 37.6% janë meshkuj. 40.3% e njohësve të SKK janë femra dhe 59.7% janë meshkuj, 64.3% të njohjes dhe kujdesit të raporteve të drejtimit janë femrat dhe 35.7% janë femrat. Chi square=13.32 dhe rëndësia statistikore=0.001<0.05.

Ka diferenca gjinore për qëndrimet e femrave dhe meshkujve dhe informimin mbi setet e parimeve fiskale, kontabël dhe raportet e drejtimit të brendshëm. Kjo gjetje është koherente me të mësipërmen ku femrat ishin të angazhuara si kontabiliste më shumë dhe më pak si KM dhe EKR. Të qenurit pranë një njësie si ekonomiste e saj të angazhon më shumë me çështje të brendshme , operative krahasuar me ekspertët e jashtëm.

Diferenca gjinore janë vënë re edhe për qëndrimin nëse standardet e kontabilitetit i japin përgjigje situatave që lindin. Rezultati është si në vijim: kanë qënë të gjitha femra ato të cilat kanë shprehur se SKK nuk i japin aspak zgjidhje situatave që lindin, 57.7% e individëve që janë përgjigjur nuk i japin përgjigje kanë qënë femra dhe 42.3% meshkuj. 62.3% e individëve që janë përgjigjur u japin zgjidhje pak çështjeve kanë qënë femra, 37.7% kanë qënë meshkuj. Përsa i përket kategorisë “ju japin zgjidhje” femrat përbënin 48.4% dhe meshkujt 51.6%. Ndërkohë për kategorinë “u japin plotësisht zgjidhje çështjeve” 42.6% janë femra dhe 57.4% janë meshkuj. Testi Chi square ka vlerën= 0.026 dhe rëndësi statistikore 0.026<0.05. Ka diferenca statistikisht të rëndësishme midis qëndrimeve të femrave dhe meshkujve për përgjigjet mbi pyetjen nëse standardet ju japin zgjidhje të gjitha çështjeve që lindin.

Diferenca gjinore janë reflektuar edhe për pyetjen “a i njihni provizionet”. 46.2% e individëve që i njohin janë femra dhe 53.8% janë meshkuj. Ndërkohë përsa i përket shpërndarjes sipas gjinisë për ato që nuk i njohin rezulton: 64.5% janë femra dhe 35.5% janë

meshkuj. Chi square= 0.013<0.05. Këto diferenca janë statistikisht të rëndësishme. Femrat i njohin më pak provizionet se meshkujt.

Për të gjitha pyetjet e tjera nuk janë evidentuar diferenca statistikisht të rëndësishme midis qëndrimeve të femrave dhe meshkujve.

Ndikimi i eksperiencës së punës

Nga tabela e kontigjencës (tabela 27 në aneks) midis eksperiencës dhe pjesëmarrjes në shoqata profesionale shohim se me rritjen e eksperiencës rritet mundësia e pjesëmarrjes në shoqata profesionale. Për këtë do të vërtetojmë hipotezën :

H_0 : Nuk ka diferenca midis eksperiencës në punë dhe pjesëmarrjes në shoqata profesionale

H_a : Ka diferenca statistikisht të rëndësishme midis eksperiencës në punë dhe pjesëmarrjes në shoqata profesionale

Siç vërehet për kategoritë mbi 6 vjet punë norma e individëve që janë pjesëmarrës në shoqata është shumë më e lartë se e atyre që nuk janë pjesëmarrës në shoqata. Kjo gjetje është e pritshme edhe për shkak të kushteve të pranimit të anëtarëve të shoqatave (ku individët duhet të kenë të paktën 3 vjet eksperiencë pune).

Testi Hi katror (experience vs. pjesëmarrje në shoqata profesionale)			
	Vlera	Shkallët e lirisë	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson χ^2	10.926^a	4	.027
Likelihood Ratio	13.272	4	.010
Linear-by-Linear Association	9.196	1	.002
Nr i rasteve të vlefshme	270		
a. 1 cells (10.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2.67.			

Këtë na e vërteton dhe testi Hi katror , Vlera e testit Hi katror = 10.92 dhe rëndësia statistikore=0.027.

Po kështu, përmes testit Hi-katror kemi evidentuar ekzistencën e diferencave në pjesëmarrje në trajnime për SKK/SNK dhe trajnimeve ligjore me eksperiencës në punë. Me rritjen e eksperiencës rritet edhe frekuenca e individëve të cilët marrin pjesë në trajnime. Tabela e kryqëzuar (tabela 27& tabela 28) në aneks .

Testi Hi katror (eksperiencë vs. trajnime për SKK/SNK)			
	Vlera	Shkallë lirie	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson χ^2	50.668 ^a	12	.000
Likelihood Ratio	55.575	12	.000
Linear-by-Linear Association	31.401	1	.000
Rastet e vlefshme	266		
a. 7 cells (35.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1.02.			

Testi Hi katror (experience vs. trainime për ndryshime ligjore)			
	Vlera	Shkallët e lirisë	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson χ^2	27.948^a	12	.006
Likelihood Ratio	35.079	12	.000
Linear-by-Linear Association	14.244	1	.000
Rastet e vlefshme	269		
a. 11 cells (55.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is .36.			

Vlerat e Hi katror = 50.66 dhe rëndësia

statistikore=0.000<0.05 për trajnimet e SKK me eksperiencën si edhe Hi katror =27.94 dhe rëndësia statistikore=0.006<0.05. për trajnimet e legjislacionit tatimor dhe eksperiencën.

Diferenca janë evidentuar edhe përsa i përket njohjes së SKK dhe eksperiencës së punës. Në total rritja e eksperiencës është shoqëruar me rritje të njohjes së SKK megjithëse kemi një rast në kategorinë nuk e njoh aspak ku 25% të individëve që e kanë përzgjedhur kanë qënë në grupin e eksperiencës 16.-20 vjet.(tabela 29) Vlera e testit Hi katror=29.34 dhe rëndësia statistikore=0.02<0.05.(tabela e testit Hi katror në aneks)

Shumë interesante është dhe diferenca që hasëm kur krahasojmë eksperiencën në punë dhe rregullave ndaj të cilave ishin më të informuar dhe/apo më të kujdesshëm profesionistët. Nga tabela e kryqëzimeve (tabela në aneks 30) vërejmë që legjislacioni tatimor është kryesisht më i përzgjedhur nga praktikuesit e rinj të profesionit deri në 10 vjet eksperiencë pune. Me rritjen e eksperiencës rritet dhe norma e individëve që kanë përzgjedhur se janë më të kujdesshëm ndaj standardeve të kontabilitetit. Testi Hi Katror = 27.44 dhe rëndësi statistikore=0.001<0.05, na tregon që ekzistojnë diferenca të rëndësishme mes nivelit të eksperiencës në punë dhe rregullave ndaj të cilat janë më të ndjeshëm profesionistët, kjo për faktin se vitet e para të punës profesionistët i ngulmojnë shumë marrjes së informatave rreth RT, për të shmangur në maksimum dëmet ligjore për njësitë ekonomike.

Ashtu siç pretendohet në të përgjithësi, midis profesionistëve hasim diferenca të rëndësishme sidomos kur flasim për grupmosha të ndryshme.

Diferenca në grupet e eksperiencës janë evidentuar edhe për pyetjen nëse praktikuesit kanë hasur vështirësi gjatë evidentimit të të ardhurave. Chi square=41.43 dhe rëndësia statistikore=0.000<0.05. Rritja e eksperiencës ka ulur frekuencën e individëve që kanë shprehur se kanë hasur vështirësi në evidentimin e të ardhurave.

Standardi i kombinimit të bizneseve është vlerësuar si i rëndësishëm dhe tepër i rëndësishëm nga praktikuesit me eksperiencë të lartë dhe aspak i rëndësishëm dhe pak i rëndësishëm nga praktikuesit me eksperiencë të ulët. Chi square=59.49 rëndësia statistikore=0.0000<0.05. Po kështu edhe për standardin: SKK 10 ku chi square=34.76 dhe rëndësia statistikore 0.001<0.05 dhe SKK 12 ku chi square=48.25 dhe rëndësi statistikore=0.000.

Regresioni Logjistik

Kemi dashur që një çështje të rëndësishme t’ia kushtonim analizës midis faktorve demografikë dhe perceptimit profesionistëve mbi hartimin e PF të besueshme dhe transparente. A kanë ndikim karakteristikat individuale mbi cilësinë e raportimit financiar?

Një ndër nënpyetjet e kërimit tonë ishte : ***A ndikojnë faktorët demografik dhe niveli i zhvillimit profesional në qëndrimet e profesionistëve për ndërtimin e pasqyrave financiare të besueshme?***

Për këtë vendosëm të performonim regresioni i shumëfishtë logjistik binar ku variabël të varur kemi marrë variablin e qëndrimeve⁹⁴

Variabli i varur	Vlerat
Qëndrimet mbi hartimin e PF të besueshme	0-“Dakort” dhe “Shumë dakort” 1-“Aspak dakort”, “jo dakort” dhe “Neutral”

U bë rikodimi i variablit për të reflektuar me 0=“nuk ka problem” dhe 1=“ka problem” në mënyrë që të realizohet një interpretim më i drejtpërdrejtë i rezultateve të programit SPSS⁹⁵.

Regresioni logjistik do të përdoret për të vlerësuar raportin e probabiliteteve të ndodhjes së ngjarjes 1 (pra që ka problem në ndërtim të pasqyrave financiare) kundrejt ndodhjes së ngjarjes 0= nuk ka problem për ndërtimin e pasqyrave financiare.

Pasi u realizua procedura për regresionin logjistik u përfitua output i mëposhtëm⁹⁶:

⁹⁴ Koduar 1- për të gjithë individët që ishin Aspak dakord , Jo dakord dhe Neutral se ndërtonin PF të besueshme dhe 0 për të gjithë ato të përgjigjur dakord dhe shumë dakord. Të qenurit neutral në mendimin tonë më shumë është s’jam dakort sesa jam dakort, ndaj e përfshimë në grupin e parë.

⁹⁵ “nuk ka problem” = “ndodh hartimi I PF të besueshme” , “ka problem” = “Nuk ndodh hartimi I PF të besueshme”

Përmbledhje e rasteve të përpunuara⁹⁷			
Raste të pamatura⁹⁸		Numër	Përqindje
Rastet e zgjedhura	Të përfshira në analizë	261	96.7
	Raste të humbura	9	3.3
	Total	270	100.0
Raste të pazgjedhura		0	.0
Total		270	100.0
(a. Nëse pesha është në fuqi, shih tabelën e klasifikimit për numrin e përgjithshëm të rasteve ⁹⁹).			

Në tabelën e mësipërme paraqitet përmbledhje e rastit ku specifikohen numri i pjesëmarrësve të përfshirë në këtë analizë dhe vlerat e munguara. Shohim se numri i elementëve të përfshirë është 261 dhe vlerat e munguara janë 9.

Kodifikimi i variablit të varur Dependent Variable Encoding	
Vlera Originale	Vlera e Brendshme
Jo problem “Ndërtojnë PF besueshme”	0
Ekzistojnë probleme “Nuk ndërtojnë PF besueshme”	1

Në tabelën e mësipërme pasqyrohet kodimi i variablit të varur. Pra ndertimi i PF me besueshmëri. Ashtu edhe si përmendëm më sipër shohim se me 0 janë shënuar të gjithë individët që janë përgjigjur se ndërtojnë pasqyra financiare me besueshmëri (vlera zero në kuadër të mungesës së problemit). Ndërsa me vlerën 1 janë shënuar individët që janë përgjigjur se nuk ndërtojnë pasqyra financiare të besueshme.

Kodifikimi i variablave kategorikë Categorical Variables Codings			
		Denduria	Parameter coding (1)
2. Gjinia	Femër	134	.000
	Mashkull	127	1.000

Variabli kategorik i specifikuar është gjinia ku me 0 janë shënuar femrat dhe me 1 meshkujt. Grupi i konsideruar i marrë si referencë është grupi i parë.

Modeli fillestar

⁹⁶ Jemi përpjekur të shpjegojmë të gjithë procedurën e “Regersionit Logjistik” në mënyrë që të bëhet më e kuptueshme për personat që do ta lexojnë këtë punim.

⁹⁷ Shqipërimi për “*Case Processing Summary*”

⁹⁸ Shqipërimi për “*Unweighted Cases*”

⁹⁹ Shqipërimi për “If weight is in effect, see classification table for the total number of cases”

Tabela e parë e gjeneruar gjatë kryerjes së regresionit është tabela e klasifikimit. Përqindja e përgjithshme na tregon që nëse nuk do të dinim asnjë gjë për variablat në studim dhe do të hamendësonim në lidhje me probabilitetin që qëndrimi i një profesionisti mbi besueshmërinë e PF do të ishte pozitiv apo jo, ne do të ishim të saktë 70.1% të rasteve.

Të observuara		Të parashikuara		
		Qëndrimet e profesionistëve për besueshmërinë e PF		Përqindja korrekte
		Ndërtojnë PF besueshme jo problem	Nuk Ndërtojnë PF të besueshme Po Problem	
Qendrim. e profesionisteve për besueshmëri në e PF	Ndertojne PF besueshme “jo problem”	183	0	100.0
	Nuk ndërtojnë PF besueshme “Po Problem”	78	0	.0
Përqindja e përgjithshme				70.1

Tabela 4-4 : Tabela e klasifikimit përpara përdorimit të modelit

Nga tabela e mësipërme shohim vlerësimin e modelit 0 i cili nuk merr në konsideratë variablat por vlerëson ndodhjen e ngjarjes vetëm nga frekuencat e hasura të ndodhjes së ngjarjes 0 dhe 1. Nga tabela shohim se në 183 raste modeli vetëm me konstante ka vlerësuar drejt duke thënë se nuk ka problem kur nuk ka problem në fakt. Ndërkohë në 78 raste ai ka vlerësuar se “nuk ka problem” kur në fakt “ka problem” nëse vlerësojmë shkallën e vlerësimit drejtë të modelit shohim se modeli ka vlerësuar drejt në 70.1% të rasteve $(183/183+78)*100$.

Variablat në ekuacion							
		B	S.E.	wald ¹⁰⁰	Shkallë t e lirisë	Rëndësi a	Exp(B)
Step 0	Konstantja	-.853	.135	39.772	1	.000	.426

Vlerësimi i mësipërm i konstantes së modelit reflekton në vlerë të wald=39.772 (vlerë e lartë=indicia për rëndësi të konstantes) me një rëndësi statistikore $0.000 < 0.05$. Reflektohet

¹⁰⁰ Testi Wald është një test statistikor parametrike i quajtur pas statisticien hungarez Abraham Wald. Sa herë që një marrëdhënie brenda ose midis zërave të të dhënave mund të shprehet si një model statistikore me parametra të vlerësohet nga një mostër, testi Wald mund të përdoret për të testuar vlerën e vërtetë të parametrit bazuar në vlerësimin e mostrës.

një rëndësi statistikore e lartë për konstanten duke konkluduar se ajo është statistikisht e ndryshme nga zero.

Vazhduam analizën me testet e parashikueshmërisë së modelit për vlerësimin e raportit të probabiliteteve të ndodhjes së ngjarjes së pasjes së pasqyrave financiare jo të besueshme duke përfshirë në model edhe variablat shpjegues si Gjinia, eksperiencia, arsimimi, profesioni, pjesëmarrja në shoqata, shpeshësia e trajnimeve për SKK/SNK dhe shpeshësia e trajnimeve për ndryshimet ligjore dhe pasi konkluduar që mund të vazhdonim më tej vërejtëm që modeli i ngritur do të rriste parashikueshmërinë me 0.8% (në tabelën më poshtë).

Në vlerësimin e arritur nëpërmjet këtij modeli:

Tabela e klasifikimit^a

	Observed	Predicted		
		Qendrimet e profesionisteve per besueshmerine e PF		Percentage Correct
		Ndertojne PF besueshme jo problem	Nukndertojne PF besueshme Po Problem	
Step 1 Qendrimet e profesionisteve per besueshmerine e PF	Ndertojne PF besueshme jo problem	176	7	96.2
	Nuk ndertojne PF besueshme Po Problem	69	9	11.5
Overall Percentage				70.9

a. The cut value is .500

Nga tabela e klasifikimit të vlerësimit të parashikueshmërisë shohim se krahasuar me modelin Block 0 vlera e parashikueshmërisë së përgjithshme është rritur shumë pak nga 70.1% në 70.9%. Modeli ka gabuar në vlerësimin se nuk ka problem duke treguar se ka problem për 7 individ dhe po kështu edhe në vlerësimin që nuk ndërtojnë pasqyra financiare ku ai ka raportuar ndërtojnë pasqyra financiare të besueshme me 69 individë. Modeli ka qënë i saktë në parashikim për 185 elementë.

Pasi u bindëm që modeli ynë kishte fuqi interpretuese dhe përgjithësuese përmes testeve statistikore , vazhduam analizën për përcaktimin e variablave të rëndësishëm.

Variables in the Equation									
		B	S.E.	wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I.for EXP(B)	
								Lower	Upper
	2.Gjinia(1)	.043	.286	.023	1	.879	1.044	.596	1.830
	3.Eksperiencia	.221	.146	2.294	1	.130	1.247	.937	1.660

4.Arsimi	-.089	.264	.115	1	.735	.915	.546	1.533
5.Profesioni	-.331	.271	1.496	1	.221	.718	.422	1.221
7.Pjesëmarrja në shoqata profesionale	-.112	.472	.056	1	.812	.894	.354	2.256
9.Shpeshësia e trajnimeve për SKK dhe/ose SNK	.446	.222	4.039	1	.044	1.562	1.011	2.413
11.Shpeshësia e trajnimeve ligjore	-.460	.251	3.365	1	.067	.631	.386	1.032
Constant	-.629	1.034	.369	1	.543	.533		

a. Variable(s) entered on step 1: Gjinia, Eksperienca, Arsimi, Profesioni, Pjesëmarrja në shoqata profesionale, Shpeshësia e trajnimeve për SKK dhe/ose SNK, Shpeshësia e trajnimeve ligjore.

Në tabelën e mësipërme shohim kontributin e secilës prej variabla të përfshira në model në parashikueshmërinë e modelit. Së pari vlerësojmë testin wald që është ekuivalenti statistikës t në regresionin e thjeshtë dhe rëndësinë statistikore për secilën variabël: shohim se vetëm shpeshësia e trajnimeve për SKK dhe/ose SNK është një variabël që kontribuon në mënyrë statistikisht të rëndësishme në parashikueshmërinë e modelit. Shohim se shenja e koeficientit B në kolonën e dytë reflekton kahun e ndikimit. Ndryshorja shpeshësia e trajnimeve për standardet ndikon pozitivisht në përgjigjen se profesionistët nuk ndërtojnë pasqyra financiare të besueshme. Rritja e ndryshores (nënkupton se realizojnë trajnime më pak (1- disa herë në vit, 2-çdo dyvjet, 3-çdo 3 vjet, 4-asnjëherë) rrit probabilitetin për ndërtuar pasqyra financiare jo të besueshme. ***Pra rritja e trajnimeve për SKK dhe SNK është një politikë efektive për të ndërtuar pasqyra financiare të besueshme nga profesionistët.***

Ekuacioni ynë do të kishte formën :

$$p(y/x) = \frac{e^{-0.629+0.446X}}{1 + e^{-0.853+0.446X}}$$

Ku X – trainimet mbi SKK dhe SNK

Variablat gjinia dhe eksperienca po kështu ndikojnë pozitivisht në probabilitetin për të patur problem por efekti i tyre nuk është statistikisht i rëndësishëm. Po kështu edhe variablat: arsimimi, lloji i profesionit, pjesëmarrja në shoqata dhe shpeshësia e trajnimeve ligjore ndikojnë negativisht probabilitetin e ndërtimit të pasqyrave jo të besueshme. Pra rritja e tyre sjell më pak probabilitet për ndodhjen e ngjarjes së ndërtimit të pasqyrave financiare jo të besueshme konform teorisë. Gjithsesi efekti i tyre është i parëndësishëm statistikisht.

Analiza e pyetësorëve shpërndarë inspektorëve tatimorë dhe punonjësve të institucioneve financiare

Në këtë çështje nuk do të ndalemi shumë pasi dhe feedback-u që morëm prej këtyre të pyeturve nuk ishte shumë i plotë.

Vumë re që shumë pak prej tyre kishin njohuri mbi ndryshimin e paketës së SKK-ve. Ndërkohë për çështje specifike ato nuk mund të flisnin, pasi nuk kishin aspak njohuri. Duket që punonjësit e administratës tatimore janë më shumë të interesuar për ndryshimet e paketës fiskale. Ata trainohen rregullisht për këto ndryshime, në mënyrë që të kryejnë vlerësime të sakta gjatë kontrollit të njësive ekonomike. Janë shumë të përpiktë mbi kërkesat që do t'i parashtronë NjE mbi çështjet tatimore ndërkohë marrëdhënia e tyre me SKK është inekzistente. Në këto kushte, lind një domosdoshmëri imediate: Organizmat profesionale duhet të bashkëpunojnë me institucionet tatimore për kryerjen e trainimeve të hollësishme mbi SKK-të në mënyrë që të shmangen “gjobitjet e pabazuara” të njësive.

Po kështu dhe punonjësit e kreditit të bankave dhe fondacioneve kredituese me të cilët komunikuar, nuk kishin njohuri mbi ndryshimet e kryera. Ata nuk e dinin që shumë shpejt do të kishin në duar formate të reja pasqyrash, me poste të cilat nuk do të dinin si ti interpretonin. Nuk mund të merrnim një feedback pozitiv as për pyetjen “nëse do të kishin lehtësi për kreditim me futjen e SKK-ve të reja” pasi njohuritë e tyre linin për të dëshiruar.

Ne themi që grupe shumë të rëndësishme të PF janë organizmat shtetërorë dhe institucionet financuese. Por nëse informacioni i marrë prej tyre nuk dihet të lexohet atëherë a mund të themi që është përmbushur synimi kryesor i RF në dhënien e infove për grupet e interesuara?

Dhe njëherë konkludojmë në atë që institucionet duhet të mirëkordinohen, sidomos në kushtet e ndryshimeve të pritshme. Të interesuarit duhet t'i paraprijnë marrjes së njohurive të nevojshme për interpretimin e atyre të dhënave të cilat do t'i duhen më pas.

- ❖ Pjesa tjetër e studimit i kushtoj matjes së ndikimit të raportimit fiskal mbi kontabilitetin. Për këtë vendosëm të përdornim analizën e regresionit të thjeshtë linear, për të parë këtë ndikim.

Analiza regressive

Edhe pse analizat e mësipërme na provuan dhe njëherë që ndikimi i RT në raportimin financiar zë një rol të rëndësishëm, u munduam të gjenim një mënyrë për matjen e këtij ndikimi. Shumica e studimeve të kryera në Europë por dhe më gjetkë masin ndikim përmes diferencave të përkohshme apo të përhershme, pozitive apo negative të hasura në pasqyrat financiare. Trajtime të tilla janë interesante sepse shohin ndikimin në të ardhura përmes “vlerësimit të ndryshëm” të posteve të pasqyrave Financiare, por ato nuk mund të masin ndikimin e përgjithshëm të RT mbi kontabilitetin. Bazuar në studimet e mëparshme, të huaja; duke hasur vështirësi në mbledhjen e të dhënave për njësitë shqiptare, vendosëm që Modeli OLS ishte më i përshtatshmi për t'u përdorur në këtë rast.

Të dhënat u mbledhën nga përgjigjet e pyetësorëve. Duhet të theksoj vështirësinë që patëm në mbledhjen e të dhënave në këtë seksion të pyetësorit. Profesionistët u pyetën për nivelin e përgjithshëm të të ardhurave, fitimeve dhe aseteve për tre vite të njëpasnjëshme. Meqenëse dhënia e informacioneve të tilla kërkon kohë nga njëra anë, dhe “prek konfidencialitetin” nga ana tjetër, ato zgjodhën të vendosnin numrin e identifikimit të personit të tatueshëm PF të të cilit hartonin. Më pas gjetja e të dhënave u bë duke marrë informacion nga Qendra Kombëtare e Regjistrimit. U eliminuan pasqyrat e atyre entiteve :

- Të cilat kishin më pak se dy vite aktivitet. Na nevojiten të dhëna për tre vite të njëpasnjëshme ndaj njësitë e reja nuk mund t'i përfshinin në këtë studim.
- Për të cilat kishte mungesë të dhënash. Mundet që pranë QKR-së ata të mos kishin depozituar PF të njërit prej viteve.
- Rezultonin në një a më shumë periudha me një rezultat negativ. Tatimi mbi fitimin llogaritet mbi rezultate pozitive (qoftë Fitimi kontabël apo ai tatimor), ndaj përsa kohë nuk ka tatime negative apo ndikim mbi fitimet këto raste i përcaktuam si përjashtimore.
- Vlerat e largëta u konsideruan gjithashtu të munguara

Të dhënat për firmat u mbledhën për vitet 2012, 2013 dhe 2014 pra kemi rastin e regresionit të thjeshtë linear i formës $Y=aX+b$. Të dhënat u pastruan duke larguar nga zgjedhja ato biznese të cilat kishin vlera negative për variablin fitimi para tatimit si edhe u larguan vlerat e largëta duke i konsideruar ato vlera të munguara. Nga 156 njësitë (nipte/ të dhëna të bëra disbonibël), 59 prej tyre u eliminuan për efekt të mos gjetjes së të dhënave. Pra arritëm të studionin një kampion me 97 firmë – vit vrojtime.

Në rastin tonë modeli ka formën:

$$\frac{\Delta Shitje(t,j)}{Aktive(t-1,j)} = \beta_0 + \beta_1 \frac{\Delta TF(t,j)}{Aktive(t-1,j)}$$

Ky model është implementuar nga Cuzdriorean (2012) për të matur impaktin fiskal mbi kontabilitetin, i cili mund të jetë një faktor i rëndësishëm për të kuptuar shkallën në të cilën të dhënat e kontabilitetit “cënohen” për qëllime fiskale, shpesh të referuara në literaturë si varësia ose lidhja midis kontabilitetit dhe tatimeve.

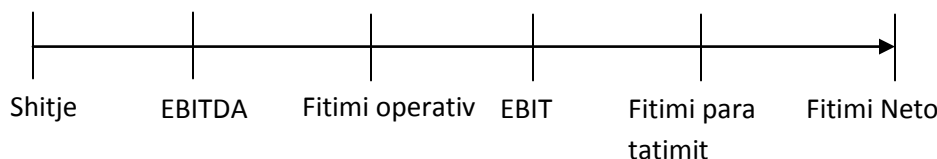
Ka një arsyetim bindës pse u përdorën si variabla $\frac{\Delta Shitje(t,j)}{Aktive(t-1,j)}$ dhe $\frac{\Delta TF(t,j)}{Aktive(t-1,j)}$.

Nëse do të donim të masnim efektet tatimore në aspektin e të ardhurave të tatueshme , atëherë do të duhej të ngrinim një funksion sipas modelit më poshtë :
Modeli 1 : $Shitjet = f(FPT - FN)$

Sipas literaturës, cituar nga Cuzdriorean (2012) mund të përdorim tregues si Fitimi para tatimit (i njohur si fitimi kontabël) si matës i duhur i politikave kontabël dhe Fitimit Neto si tregues i rëndësishëm i efekteve fiskale . Gallego (2004, p.797)

Por fitimi kontabël gjithashtu ndikohet nga gjykimet profesionale të hartuesve të pasqyrave financiare. Më poshtë jepen arsyet pse u zgjodh “Shitjet” si variabël, duke patur parasysh linjën e përlllogaritjes së fitimeve (figura mëposhtë)

Figura 4-1 : Linja e përlllogaritjes së fitimeve



- EBIT (fitimet para interesit dhe taksave) dhe fitimit operativ (Fitimi nga operacionet e) janë të dyja të prekur nga metodat e zhvlerësimit dhe amortizimit, të vlerësimit të inventarit dhe të vlerësimit të kostos së produktit; pra ndikohet nga gjykimet profesionale.
- EBITDA (fitimet para interesave, taksave, zhvlerësimit dhe amortizimit) është e prekur nga metodat e vlerësimit të inventarit dhe të vlerësimit të kostos së produktit;
- Shitjet është e prekur më pak nga rregullat tatimore; ajo është e ndikuar ende nga zgjedhjet e kontabilitetit.

Gjithsesi ky model nuk kontrollon çështje që kanë të bëjnë me kohën e njohjes, të cilat mund të merren në konsideratë, për shembull, duke llogaritur vlerat mesatare për një periudhë të caktuar të vëzhgimit (në vend të një vlere të vetme në një vit financiar). Mqs kjo metodë kërkon të dhëna të konsiderueshme, kemi zgjedhur të llogarisim vlerat marxhinale, dmth shitjet margjinale, taksat margjinale. Pra modeli do të na shndërrohet si mëposhtë :

Modeli 2 : $\Delta Shitjet = f[\Delta(FPT - FN)]$

Modeli i dytë megjithatë, ndikohet fuqimisht nga madhësia e njësisë. Jones (1991) paraqet një metodë për të kontrolluar efektin e madhësisë, duke vendosur në raport të gjithë variablat me totalin e aseteve. Së fundmi modeli ekonometrik i propozuar është:

$$\frac{\Delta Shitje_{t,j}}{Asete_{t-1,j}} = \beta_0 + \beta_1 \frac{\Delta TF_{t,j}}{Asete_{t-1,j}} + \varepsilon$$

$$\Delta Shitje = Shitje_{t,j} - Shitje_{t-1,j}$$

$$\Delta TF_{t,j} = (FPT_{t,j} - FN_{t,j}) - (FPT_{t-1,j} - FN_{t-1,j})$$

Ky model mendohet të jetë një parashikues i mirë i bashkëjetësës kontabilitet – tatime. (cituar Cuzdrioren 2012)

Ngrejmë hipotezat mëposhtë për të gjykuar lidhjet midis variablave. Hipoteza në një studim kërkimor përbën një procedurë shumë me rëndësi për të mbështetur pyetjen kryesore të kërkimit. Hipoteza në vetvete shërben si një urë lidhëse midis asaj që trajtohet në teori dhe studimit konkret të realizuar në praktikë. Roli më i rëndësishëm i ndërtimit të hipotezës¹⁰¹, është se ajo udhëzon drejtimin e studimit drejt një problemi në studimin kërkimor¹⁰². Hipoteza përcakton se çfarë duhet studiuar dhe çfarë jo dhe ofron një kornizë për organizimin

¹⁰¹ Hulley S, Cummings S, Browner W, et al. Designing clinical Research. 3rd ed. Philadelphia (PA): Lippincott Williams and Wilkins; 2007

¹⁰² Gremi E (2014), Disertacion :” Ndikimi i faktorëve specifikë bankarë dhe i atyre makroekonomikë në përfitueshmërinë e bankave shqiptare”, Durrës

e konkluzioneve që do të rezultojnë nga studimi. Për arsyet e sipërpërmendura hipotezat bazë që mbështet dhe pyetjen e kërkimit paraqitet si më poshtë:

H0 : Nuk ekziston asnjë lidhje statistikisht e rëndësishme midis variablit të pavarur të marrë në studim me variablin e varur

Kjo është hipoteza kryesore, hedhja poshtë e së cilës do na çojë në pranimin e hipotezës alternative

Ha : Ekziston një lidhje statistikisht e rëndësishme midis variablit të pavarur të marrë në studim me variablin e varur

Theksojmë që në studim janë marrë vetëm njësi ekonomike që zbatojnë SKK-të

Manaxhimi i të dhënave

Vlerësimi i modelit u realizua për vitet 2013-2012 dhe 2014-2013, për njësitë ekonomike shqiptare. Nga të dhënat e mbledhura për kompanitë u pastruan ato nga vlerat skajore me vlerat e standardizuara më të mëdha se 3.3^{103} . Fillimisht kontrolluam supozimet e regresionit linear për të dhënat “cross sectional” të vitit 2013

Supozimet :

1. Ekzistenca e lidhjes lineare midis variablave

Ky supozim do të testohet përmes hipotezave :

H0 : Lidhja midis variablit të varur raporti Δ Shitje t_2-t_1 /Aktive me Δ Tatim fitim/Aktive është lineare.

Ha : Lidhja e Δ Shitje t_2-t_1 /Aktive me Δ TF/Aktive nuk është lineare.

Ky supozim nënkupton që lidhja e variablit të varur me variablin e pavarur është e llojit

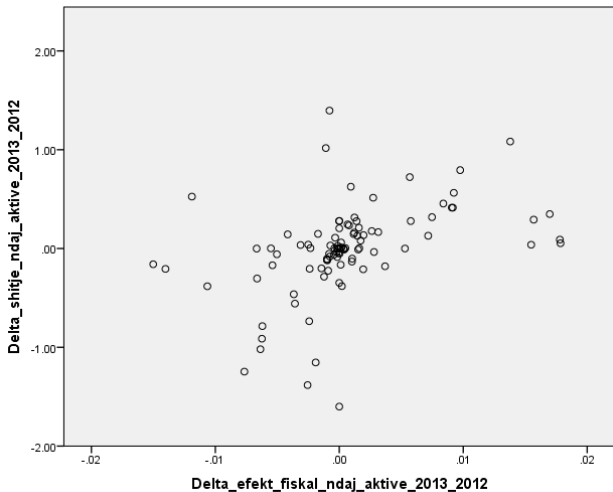
$Y = \beta_0 + \beta_1 x_1$ ku β_0 është konstantja dhe β_1 është pjerrësia e drejtëzës.

Testimi i lidhjes lineare është realizuar në 3 mënyra:

- në mënyrë grafike,
- me anë të testit të korrelacionit të Pearson
- me anë të testit “Lack of fit”.

Rezultatet paraqiten si në vijim:

¹⁰³ Vlerat skajore për të dhënat cross sectional 2013 janë rastet: 61, 94, 35, 99, 83, 10, 98. Vlerat skajore për të dhënat cross sectional 2014 janë rastet: 94, 98, 90, 85, 9, 80, 77.



Burimi: Autori

Nga grafiku i mësipërm shohim me sy të lirë ekzistencën e lidhjes lineare midis dy variablaeve. Për të vërtetuar këtë lidhje lineare do të realizojmë fillimisht korrelacionin e Pearson:

Korrelacioni			
		$\frac{\Delta \text{Shitje}}{\text{Aktive}}_{2013-2012}$	$\frac{\Delta \text{TF}}{\text{Aktive}}_{2013-2012}$
$\frac{\Delta \text{Shitje}}{\text{Aktive}}_{2013-2012}$	Koeficienti korrelacionit Pearson	1	.416**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	98	98
$\frac{\Delta \text{Taks}}{\text{Aktive}}_{2013-2012}$	Koeficienti korrelacionit Pearson	.416**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	98	98
**. Korrelacioni është i rëndësishëm në nivelin 0.01 (2-tailed).			

Burimi : Autori

Në tabelën e mësipërme është pasqyruar korrelacioni i Pearson i cili tregon se ka lidhje statistikisht të rëndësishme midis dy variablaeve. Koeficienti ka vlerën=0.416 dhe është statistikisht i rëndësishëm në nivelin 99% të besueshmërisë. Rëndësia statistikore=0.000.

Për të vërtetuar përshtatshmërinë e modelit linear kundrejt modeleve të tjera të gradave më të larta (ekuacion i gradës së dytë) është testuar me testin “Lack of Fit”.

Hipotezat që ky test teston janë:

H_0 : Modeli linear është i përshtatshëm

H_a : Modeli linear nuk është i përshtatshëm

“Lack of Fit” Test

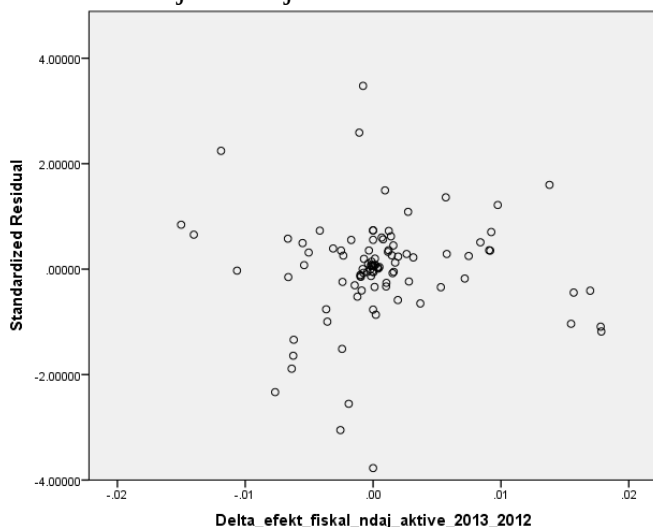
Variabli i varur : $\frac{\Delta \text{Shitje}}{\text{Aktive}}$ Periudha 2012-2013					
Burimi	Shuma e katrorëve	Shkallë lirie	Mesatarja e katrorëve	Statistika F	Rëndësia
Lack of Fit	14.575	92	.158	.299	.987
gabimi	2.116	4	.529		

Nga sa më sipër shohim se vlera e $F=0.299$ dhe rëndësia statistikore $=0.987 > 0.05$. Hipoteza nul nuk mund të hidhet poshtë. Pra konkludojmë me besueshmëri statistikore se modeli linear i gradës së parë është i përshtatshëm për të dhënat tona.

2. Pavarsia e mbetjeve, testi i korrelacionit serial

Pavarsia e mbetjeve nënkupton që mbetjet janë të pavarura nga njëra tjetra për çdo vlerë të variablit të pavarur, pra ato kanë mesatare të barabartë me zero

Grafiku i mbetjeve ndaj vlerave të efektit fiskal është si në vijim:



Burimi : Autori

Shohim se nuk ka një trend të vlerave të mbetjeve me rritjen e vlerave të variablit të pavarur $\Delta TF / \text{Aktive}$ (2013-2012).

Kjo vërtetohet edhe nga testi Durbin-Watson i cili në rastin tonë është 2.01, pra afërsisht i barabartë me 2. Mund të themi se nuk ka autokorrelacion midis mbetjeve të modelit tonë.

Vlerësimi i testit paraqitet në përmbledhjen e modelit të mëposhtëm.

Përmbledhje e modelit ^b					
Modeli	R	R ²	R ² i rregulluar	Gabimi standart i vlerësimit	Durbin-Watson
1	.416 ^a	.173	.165	.41697	2.010
a. Parashikues: (Konstant), $\frac{\Delta TF}{\text{Aktive}}$ 2013_2012					
b. Variabli i varur : $\frac{\Delta \text{Shitje}}{\text{Aktive}}$ 2013_2012					

Burimi : Autori

3. Homoskedasticiteti

Homoskedasticiteti është një tjetër supozim i regresionit linear, i cili nënkupton që varianca e mbetjeve të regresionit të jetë e barabartë për çdo vlerë të parashikuar nga modeli.¹⁰⁴

Këtë supozim e testojmë grafikisht si edhe me dy versionet e testit Breusch-Pagan atë të regresionit të katrorit të mbetjeve me variablin e pavarur si edhe testi klasik me Hi- katror i cili është aplikuar nëpërmjet një “macro” të instaluar në SPSS.

✓ Regresioni i mbetjeve kundrejt variablit të pavarur na paraqet një model si në vijim:

Përmbledhje e modelit ^b					
Modeli	R	R ²	R ² e rregulluar	Gabimi standart i vlerësimit	Durbin-Watson
1	.113 ^a	.013	.002	2.35882	2.040
a. Parashikues: (Konstant), $\frac{\Delta TF}{Aktive}$ 2013_2012					
b. variabli i varur : Mbetjet e standartizuara					

Burimi : Autori

Nga tabela e mësipërme shohim se koeficienti i përcaktimi është 1.3% dhe ai i axhustuar ka vlerën 0.2%. Pra variabli raporti i ndryshimit të efektit fiskal ndaj aktiveve shpjegon 1.3% të variacionit të katrorit të mbetjeve. Për të testuar rëndësinë statistikore të këtij koeficienti shohim në analizën e variancës dhe testin F të prezantuar në tabelën e mëposhtme.

Hipoteza që testohet në këtë rast është: Koeficienti i përcaktimit $R^2=0$

Analiza e Variancës - ANOVA ^a						
Modeli		Shuma e katrorëve	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regresioni	6.901	1	6.901	1.240	.268 ^b
	Mbetjet	534.147	96	5.564		
	Total	541.047	97			
a. Variabli i varur : ResidualsSQ						
b. Parashikuesi: (Constant), ΔTF / aktive (2013_2012)						

Burimi : Sipas rezultateve të gjeneruara nga programi SPSS22

Nga tabela shohim testi F ka vlerë=1.24 dhe rëndësi statistikore 0.268>0.05. Hipoteza nul nuk mund të hidhet poshtë. Pra ky koeficient përcaktimi nuk është statistiki i rëndësishëm.

Nuk kemi të pranishëm problemin e heteroskedasticitetit në modelin tonë.

✓ Testojmë gjithashtu me testin klasik Breusch-Pagan dhe Koenker.

Rezultatet janë si në vijim:

Testi	LM ¹⁰⁵	Rëndësia statistikore
Breusch-Pagan	3.596	0.058
Koenker	1.25	0.264

Nga të dy testet e mësipërme shohim se nuk kemi praninë e heteroskedasticitetit në të dhënat tona. Hipoteza nul që supozon homoskedasticitetin nuk mund të hidhet poshtë.

¹⁰⁴ William R. (2015) “Heteroscedasticity”, i vlefshëm në : <https://www3.nd.edu/~rwilliam/stats2/125.pdf>

¹⁰⁵ LM Test, test i multiplikatorit të Lagrange-it për ekzistencën ose jo të korrelacionit serial të gabimeve

4. Mbetjet kanë shpërndarje normale

Supozimi tjetër që përfshin regresioni i thjesht linear është edhe shpërndarja normale. Ky supozim është shumë i rëndësishëm pasi interpretimi i të dhënave mund të mos jetë i vlefshëm dhe i besueshëm.

Në vijim është paraqitur histograma dhe kurba e shpërndarjes normale. Shohim se të dhënat kanë afërsisht shpërndarje normale me mesatare 0.000 dhe devijim standard afërsisht 1.

Kontrollojmë shpërndarjen normale të variablilit të pavarur dhe të mbetjeve të regresionit nëpërmjet grafikëve, analizës deskriptive dhe testeve Kolmogorov-Smirnof dhe Shapiro-wilk.

✓ Rezultatet paraqiten si në vijim:

	N	Mesatare	Devijim standart	Skewness		Kurtosis	
	Stat		Stat	Stat	Gabim standart	Stat	Gabim standart
Δ shitje ₂₀₁₃₋₂₀₁₂ / aktive	98	-.0068	.45626	-.654	.244	3.084	.483
Mbetje standartizuara	98	.0000000	.99483201	-.510	.244	4.016	.483
N vlefshem (listwise)	98						

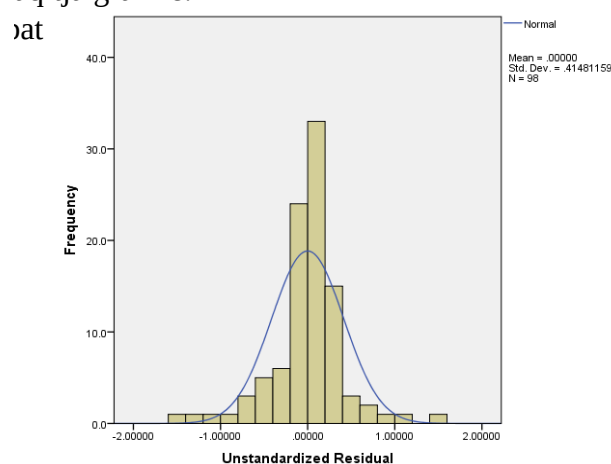
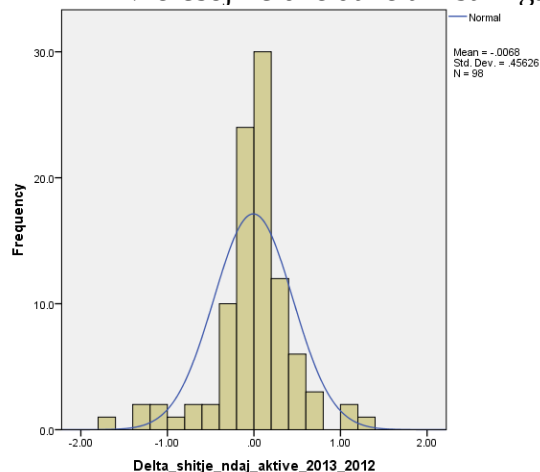
Burimi : Autori

Shohim nga tabela e mësipërme statistikave: mesatarja, devijimi standard si edhe vlerësuesit Skewness dhe Kurtosis. Për vlera shumë afër zeros të këtyre treguesve, shpërndarja konsiderohet normale.

Nëse do të pjestonim vlerat e skewness dhe kurtosis me devijimet standard të tyre do të merrnim respektivisht këto vlera për skewness dhe kurtosis të variablilit të varur: 2.68 dhe 6.385. Të dy këta tregues janë më të mëdhenj se 1.96 (kufiri i pranuar për shpërndarjen normale).

Treguesit z për mbetjet e standardizuara janë: 2.09 dhe 8.34. Të dy treguesit më të mëdhenj se 1.96. Pra shohim se të dhënat tona nuk kanë shpërndarje normale.

✓ Vlerësojmë dhe duke u nisur nga paraqitja grafike.



Nga grafiku i variablit të varur shohim një zhvendosje sipër të të dhënave nga shpërndarja normale dhe një zhvendosje të lehtë djathtas. Megjithëse kurba ka një nivel të simetrie.

Dhe histograma e dytë na konfirmon që të të dhënat tona janë të zhvendosura sipër po kështu edhe majtas në një masë të vogël nga shpërndarja normale. Kjo do të vërtetohet edhe nga testet statistikore.

✓ Testet e normalitetit

Testet e normalitetit						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistika	df	Sig.	Statistika a	df	Sig.
Δshitje 2013-2012 / Aktive	.165	98	.000	.900	98	.000
Mbetjet e standartizuara	.151	98	.000	.897	98	.000
a. Lilliefors Significance Correction						

Të dy testet statistikore konfirmojnë pretendimet e shpërndarjeve jo normale të konfirmuara më sipër. Testet kanë rëndësi statistikore më të vogël se P kritike=0.05 duke hedhur poshtë hipotezat e shpërndarjes normale që testohen.

Për të axhustuar ndryshoren nga jonormaliteti janë përdorur një sërë transformimesh si log10, ln, squareroots të cilat ishin të pasuksesshme për të rregulluar normalitetin. Teknika e cila solli rezultat ishte e prezantuar nga autori Gary Templeton (2011)¹⁰⁶.

Kjo teknikë konsiston në dy hapa: Përcaktimi i rankimit funksional të variablit të varur dhe ndërtimi i shpërndarjes normale duke përdorur probabilitetin e paracaktuar me anë të rankimit funksional, mesataren e variablit dhe devijimin standard të saj.

Rezultatet e testit të normalitetit janë si në vijim:

Testi i Normalitetit						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistika	df	Sig.	Statistika	df	Sig.
Normal Δshitje 2013-2012 / Aktive	.016	97	.200*	.998	97	1.000
*. This is a lower bound of the true significance.						
a. Lilliefors Significance Correction						

Burimi : Autori

Pas realizimit të kësaj teknike , vërejmë nga testet që kemi rregulluar normalitetin.

❖ Vlerësimi i modelit përfundimtar për vitin 2013 është si në vijim:

Në tabelën mëposhtë janë përshkruar statistikatat përshkruese të modelit si mesatarja dhe devijimi standart për variablat e përfshirë në studim.

¹⁰⁶ Templeton, Gary F. (2011) "A Two-Step Approach for Transforming Continuous Variables to Normal: Implications and Recommendations for IS Research," *Communications of the Association for Information Systems*: Vol. 28, Article 4.
Available at: <http://aisel.aisnet.org/cais/vol28/iss1/4>

Statistika përshkruese			
	Mesatarja	Devijim Standart	N
Normal Δ shitje 2013-2012 / Aktive	-.0068	.95965	97
Δ TF 2013-2012 / Aktive	.0007	.00593	97

Burimi : Autori

Në tabelën më poshtë vërejmë koeficientin e korrelacionit dhe rëndësinë statistikore të tij. Shohim që modeli me normalizimin e variablit të varur ka rritur koeficientin e korrelacionit të dy variablave.

Korrelacioni			
		Normal Δ shitje 2013-2012 / Aktive	Δ TF 2013-2012 / Aktive
Koeficienti korrelacionit Pearson	Normal Δ shitje 2013-2012 / Aktive	1.000	.521
	Δ TF 2013-2012 / Aktive	.521	1.000
Sig. (1-tailed)	Normal Δ shitje 2013-2012 / Aktive	.	.000
	Δ TF 2013-2012 / Aktive	.000	.
N	Normal Δ shitje 2013-2012 / Aktive	97	97
	Δ TF 2013-2012 / Aktive	97	97

Burimi : Autori

Në përmbledhje të modelit të normalizuar , të paraqitur mëposhtë vërejmë një R^2 të axhustuar 26.3% dhe $R^2 = 27.1\%$. Pra 26.3% e variacionit të raportit të normalizuar të shitjeve ndaj aktiveve të kompanisë shpjegohet nga efekti i politikave tatimore. Referuar modelit të pastandartizuar të prezantuar më sipër shohim një vlerësim më të lartë të koeficientit të përcaktimit.

Përmbledhje e modelit ^b (të normalizuar)					
Mode	R	R^2	R^2 i rregulluar	Gabim Standard i Parashikimit	Durbin-Watson
1	.521 ^a	.271	.263	.82361	1.919
a. Parashikues: (Constant), Δ TF 2013-2012 / Aktive					
b. variabli i varur: Normal Δ shitje 2013-2012 / Aktive					

Burimi : Autori

Testi i rëndësisë

Për të vlerësuar rëndësinë e modelit, pra për të vlerësuar nëse variabli i pavarur ka një efekt të rëndësishëm mbi variablin e varur do të përdorim testin Fisher më nivel besueshmërie 95%.

Analiza e variancës - ANOVA ^a (për modelin e normalizuar)					
Model	Shuma e katrorëve	df	Mesatare në katror	F	Sig.
1 Regresion	23.966	1	23.966	35.331	.000 ^b

Mbetje	64.442	95	.678		
Total	88.409	96			
a. variabli i varur: Normal Δ shitje ₂₀₁₃₋₂₀₁₂ / Aktive					
b. Parashikues: (Constant), Δ TF ₂₀₁₃₋₂₀₁₂ / Aktive					

Burimi : Sipas të dhënave të proçesuara në SPSS22.

Vlefshmëria e modelit vërtetohet nga vlera e $F=35.331$ dhe rëndësi statistikore $0.000 < 0.05$. Pra mund të konkludojmë që modeli i normalizuar është i rëndësishëm nga pikëpamja statistikore.

MODELI ₂₀₁₃₋₂₀₁₂ (i normalizuar): $\frac{\Delta \text{Shitje}}{\text{Aktive}} = -0.62 + 84.2 \frac{\Delta \text{TF}}{\text{Aktive}}$					
Variablat	β	t	Sig.	F (rëndësi)	Adj R ²
Konstantja	-0.62	-.737	.463	35.331 (.000)	0.271
$\frac{\Delta \text{TF}}{\text{Aktive}}$	84.2	5.944	.000		

Burimi : Autori

Në tabelën e koeficientëve të mësipërm shohim që koeficienti $\beta_1=84.2$ që nënkupton se me rritjen e raportit të efektit tatimor ndaj aktiveve, vlera e normalizuar e raportit të shitjeve ndaj aktiveve rritet me 84.2 njësi. Koeficienti është statistikisht i rëndësishëm bazuar kjo në vlerën $t=5.944$ dhe rëndësi statistikore 0.000.

Për të konkluduar mund të themi se modeli ynë i cili nuk plotëson supozimin e shpërndarjes normale jep tregues më konservativ se modeli duke përdorur shpërndarjen normale.

Pra ne mund të konkludojmë mbi parametrat e modelit bazë duke marrë në konsideratë koeficientët e modelit të parë sepse treguesit e këtij modeli nuk janë të mbivlerësuar.

Tabela e treguesve të modelit të parë:

Përmbledhje e modelit ^b					
Model	R	R ²	R ² e rregulluar	Gabim Standard i Parashikimit	Durbin-Watson
1	.416 ^a	.173	.165	.41697	2.010
a. Parashikues: (Constant), Δ TF ₂₀₁₃₋₂₀₁₂ /Aktive					
b. Variabli i varur: Δ Shitje ₂₀₁₃₋₂₀₁₂ /Aktive					

Nga tabela më sipër konkludojmë se mbi të dhënat tona 16.5% e variacionit të variablit të varur shpjegohet nga variabli i pavarur.

Analiza e variancës - ANOVA ^a						
Model		Shuma e katrorëve	df	Mesatare në katror	F	Sig.
1	Regression	3.502	1	3.502	20.144	.000 ^b
	Mbetja	16.691	96	.174		
	Total	20.193	97			

a. Variabli i varur: $\Delta \text{Shitje}_{2013-2012} / \text{Aktive}$
b. Parashikues: (Constant), $\Delta TF_{2013-2012} / \text{Aktive}$

Burimi : Sipas të dhënave të procesuara në programin statistikor SPSS22

Analiza e variancës e prezantuar më sipër konkludon statistikën $F=20.14$ dhe rëndësinë statistikore $0.0000 < 0.05$. Pra modeli jonë është statistikisht i rëndësishëm.

MODELI $_{2013-2012}$:					
$\frac{\Delta \text{Shitje}}{\text{Aktive}} = -0.27 + 32.178 \frac{\Delta TF}{\text{Aktive}}$					
Variablat	β	t	Sig.	F (rëndësi)	Adj R^2
Konstantja	-0.27	-.648	.519	20.144 (.000)	0.165
$\frac{\Delta TF}{\text{Aktive}}$	32.178	4.488	.000		

Disa përfundime rreth modelit :

Sipas statistikave të përdorura variabli i pavarur ka një impakt statistikisht të rëndësishëm mbi shitjet e kompanive. Vlera t që teston rëndësinë statistikore të koeficientit është 4.48 dhe rëndësia e saj është 0.000. Ky koeficient nënkupton që me rritjen e raportit $\Delta TF / \text{Aktive}$ me 1 njësi rritet $\Delta \text{Shitje} / \text{Aktive}$ me 32.17 njësi.

Për vitin 2013, në njësitë e marra në studim niveli i influencës së RT mbi kontabilitetin është 16.5%. Nuk mund të abstrahojmë nëse ky nivel është i lartë apo i ulët , por vendosëm ta rritim modelin dhe për të dhënat e vitit 2014. Sigurisht që ekzistojnë dhe variabla të tjerë që ndikojnë mbi shitjet e kompanive por ne donim të masim vetëm efektin e tatimit mbi fitimin.

Studimi për të dhënat e vitit 2014

Modelin e vlerësuam dhe për të dhënat e vitit 2014. Të njëjtën procedurë ndoqëm dhe për të dhënat e vitit 2014. Fillimisht e testuam modelin e ngritur të regresionit për linearitetin, pavarësinë e mbetjeve, homoskedasticitetin, shpërndarjen normale.

Hipotezat përkatëse për këto teste diagnostikuese janë si vijon:

H_0 : Forma funksionale e modelit linar është i përshtatshëm (Testi i formës funksionale)

H_0 : Gabimet nuk paraqesin korrelacion serial. (Testi i korrelacionit serial)

H_0 : Varianca e gabimeve është homoskedastice (Testi i Heteroskedastitetit)

H_0 : Shpërndarja e termit të gabimit është normale. (Testi i Normalitetit)

Për 3 nga katër testet, rezultoi që disponojmë të dhëna të mjaftueshme për të mos e hedhur poshtë H_0 . Vetëm për normalitetin na u desh të axhustojmë ndryshoret nga jonormaliteti. Më poshtë paraqiten rezultatet e këtyre testeve.

Testet	Hipotezat
a. Forma lineare	<i>H0: Modeli linear është i përshtatshëm</i> <i>H0 nuk mund të hidhet poshtë</i>
b. Korrelacioni serial	<i>H0: Gabimet nuk paraqesin korrelacion serial</i> <i>H0 nuk mund të hidhet poshtë</i>
c. Heteroskedasticiteti	<i>H0: Varianca e gabimeve është homoskedastice</i> <i>H0 nuk mund të hidhet poshtë</i>
d. Normaliteti (para axhustimit)	<i>H0: Shpërndarja e termit të gabimit është normale</i>
e. Normaliteti (pas axhustimit)	<i>H0: Shpërndarja e termit të gabimit është normale</i> <i>H0 nuk mund të hidhet poshtë</i>

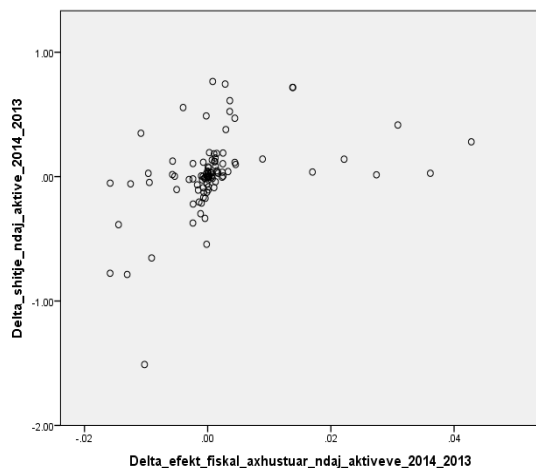
Testet dhe procedura e përdorur për të vërtetuar plotësimin e supozimeve të modelit të regresionit , i paraqisim mëposhtë :

Supozimi 1: Ekzistenca e lidhjes lineare midis variablave

Dhe në këtë rast testimin e lidhjes lineare do ta realizojmë me tre mënyra :

- në mënyrë grafike,
- me anë të testit të korrelacionit të Pearson
- me anë të testit “Lack of fit”.

Nga pamja grafike vërejmë ekzistencën e një lidhjeje lineare midis dy variablave në shqyrtim .



Burimi : Autori

Dhe nga tabela e korrelacionit mëposhtë , konkludojmë që ka një lidhje statistikisht të rëndësishme midis variablave e vërtetuar kjo nga një koeficient 0.403 statistikisht i rëndësishëm në nivelin 99% të besueshmërisë. Rëndësi statistikore 0.000.

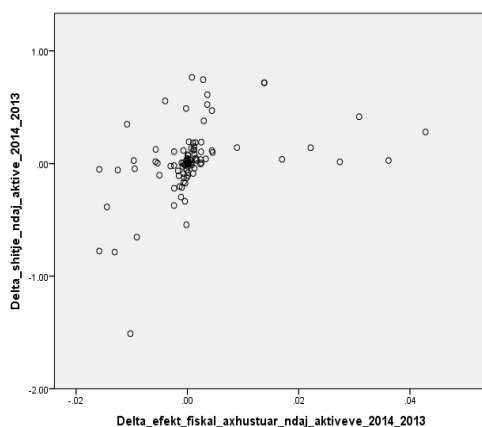
Korrelacioni

		$\frac{\Delta \text{Shitje}}{\text{Aktive}}$ 2014-2013	$\frac{\Delta TF}{\text{Aktive}}$ 2014-2013
$\frac{\Delta \text{Shitje}}{\text{Aktive}}$ 2014-2013	Koeficienti korrelacionit Pearson	1	.403**
	Sig. (2-tailed)		.000
$\frac{\Delta TF}{\text{Aktive}}$ 2014-2013	Koeficienti korrelacionit Pearson	.403**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
**. Korrelacioni është i rëndësishëm në nivelin 0.01 (2-tailed).			

Burimi : Autori

Pra me anë të të dy metodave, mund të konkludojmë që *H0 nuk mund të hidhet poshtë*, dhe midis variablave ekziston një lidhje e fortë lineare.

Supozimi 2: Autokorrelacioni



Burimi : Autori

Paraqitja grafike na tregon që nuk ka një trend të vlerave të mbetjeve me rritjen e variablit të pavaruar $\Delta TF/ \text{Aktive}$ 2014-2013.

Në përmbledhjen e modelit mëposhtë, shohim vlerën afërsisht 2 të testit Durbin Watson, konkludojmë se nuk kemi praninë e korrelacionit serial në të dhënat tona. Ndërkohë modeli jonë paraprak tregon se 16.3% e variacionit të shitjeve ndaj aktiveve shpjegohet nga efekti fiskal për vitin 2014.

Përmbledhje e modelit ^b					
Modeli	R	R ²	R ² i rregulluar	Gabimi standart i vlerësimit	Durbin-Watson
1	.403 ^a	.163	.154	.28831	2.100
a. Parashikues : (Constant), $\frac{\Delta TF}{\text{Aktive}}$ 2014_2013					
b. Variabli i varur: $\frac{\Delta \text{Shitje}}{\text{Aktive}}$ 2014_2013					

Burimi : Autori

Supozimi 3: Homoskedasticiteti

Dhe në këtë rast të dy testet, si Breusch Pagan dhe Testi Koenker konfirmojnë që nuk e kemi praninë e praninë e heteroskedasticitetit në të dhënat tona.

Testi	LM	Rendesia statistikore
Breusch-Pagan	2.445	0.118
Koenker	0.685	0.408

Burimi : Autori

Nuk e hedh poshtë H_0 : Varianca e gabimeve është homoskedastice

Supozimi 4: Shpërndarja normale e mbetjeve

Vlerësimin për këtë supozim do ta kryejmë me testet e normlitetit Kolmogorov-Smirnov dhe Shapiro-Wilk.

Testet e normalitetit						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk ¹⁰⁷		
	Statistika	df	Sig.	Statistika	df	Sig.
Δshitje 2014-2013 / Aktive	.175	97	.000	.846	97	.000
Mbetjet e standartizuara	.152	97	.000	.880	97	.000

a. Lilliefors Significance Correction

Burimi : Burimi : Sipas rezultateve të gjeneruara nga programi SPSS22

Të dy testet e mësipërme reflektojnë se të dhënat tona kanë shmangie të rëndësishme nga shpërndarja normale.

Dhe në këtë rast do të proçejmë sërish më teknikën e prezantuar nga autori Gary Templeton në artikullin <http://aisel.aisnet.org/cais/vol28/iss1/4/> për të axhustuar ndryshoret nga jonormaliteti.

Procedura e transformimit të sortimit me anë të rankimit fraksional dhe ndërtimit të vlerave që do të kishin shpërndarje normale për variablin e varur ka sjellë rezultatet e modelit si në vijim:

Testi i Normalitetit pas proçedurës së normalizimit						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistika	df	Sig.	Statistika	df	Sig.
Normal Δshitje 2014-2013 / Aktive	.011	96	.200*	.997	96	1.000

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

Burimi : Autori

Pasi vërejmë që e kemi arritur shpërndarjen normale të të dhënave, le të vlerësojmë modelin e normalizuar

❖ Vlerësimi i modelit përfundimtar për vitin 2014 është si në vijim :

¹⁰⁷ Sipas këtij testi nëse $\text{sig} < 0.05$ ekziston një devijim I të dhënave , ndërsa kur $\text{sig} > 0.05$ të dhënat kanë shpërndarje normale.

Në tabelën mëposhtë janë përshkruar statistikatat përshkruese të modelit si mesatarja dhe devijimi standart për variablat e përfshirë në studim.

Statistika përshkruese			
	Mesatarja	Devijim Standart	N
Normal Δ shitje 2014-2013 / Aktive	.0212	.30216	96
Δ TF 2014-2013 / Aktive	.0010	.00909	96

Dhe njëherë në tabelën e korrelacionit vërejmë një rritje të koeficientit të korrelacionit Pearson, krahasuar me modelin që nuk e plotëson supozimin e shpërndarjes normale.

Korrelacioni			
		Normal Δ shitje 2014-2013 / Aktive	Δ TF 2014-2013 / Aktive
Koeficienti korrelacionit Pearson	Normal Δ shitje 2014-2013 / Aktive	1.000	.442
	Δ TF 2014-2013 / Aktive	.442	1.000
Sig. (1-tailed)	Normal Δ shitje 2014-2013 / Aktive	.	.000
	Δ TF 2014-2013 / Aktive	.000	.
N	Normal Δ shitje 2014-2013 / Aktive	96	96
	Δ TF 2014-2013 / Aktive	96	96

Burimi : Autori

Përmbledhje e modelit ^b (të normalizuar)					
Model	R	R ²	R ² e rregulluar	Gabim Standard i Parashikimit	Durbin-Watson
1	.442 _a	.196	.187	.27243	2.027
a. Parashikues: (Constant), Δ TF 2014-2013 / Aktive					
b. variabli i varur: Normal Δ shitje 2014-2013 / Aktive					

Burimi : Autori

Siç shihet më lart në përmbledhjen e modelit të normalizuar, koeficienti i përcaktimit R² i rreg = 0.187 pra 18.7% e variacionit të raportit të ndryshimit të shitjeve ndaj aktiveve shpjegohet nga ndryshimi i efektit fiskal ndaj aktiveve.

Për të testuar rëndësinë e modelit do të përdorim testin Fisher me një nivel besueshmërie 95%.

Analiza e Variancës - ANOVA ^a					
Model	Shuma e katrorëve	df	Mesatare në katror	F	Sig.
1 Regresion	1.697	1	1.697	22.865	.000 ^b
Mbetje	6.976	94	.074		
Total	8.673	95			
a. variabli i varur: Normal Δ shitje 2014-2013 / Aktive					
b. Parashikues: (Constant), Δ TF 2014-2013 / Aktive					

Burimi : Sipas të dhënave të procesuara në SPSS22

Analiza e variancës teston rëndësinë statistikore të modelit. Në rastin konkret vlerat janë $F=22.86$ dhe rëndësia statistikore $0.000 < 0.05$. Pra kemi një model statistikisht të rëndësishëm.

MODELI 2013-2014: (i normalizuar)					
$\frac{\Delta \text{Shitje}}{\text{Aktive}} = 0.006 + 14.704 \frac{\Delta TF}{\text{Aktive}}$					
Variablat	β	t	Sig.	F (rëndësi)	Adj R ²
Konstantja	0.006	.207	.836	22.865 [.000]	0.187
$\frac{\Delta TF}{\text{Aktive}}$	14.704	4.782	.000		

Burimi : Autori

Nga tabela e koeficientëve shohim se efekti fiskal është statistikisht i rëndësishëm me një vlerë $t=4.782$ dhe rëndësi statistikore $0.000 < 0.05$. Rritja me një njësi e raportit të ndryshimit të efektit fiskal ndaj aktiveve sjell rritjen e raportit të ndryshimit të shitjeve ndaj aktiveve me 14.7 njësi.

Të gjithë treguesit e vlerësuar nga modeli që nuk supozon shpërndarjen normale janë më konservativ se model i cili supozon shpërndarjen normale.

Konkretisht modeli i vlerësuar me të dhënat tona është¹⁰⁸:

MODELI 2013-2014:					
$\frac{\Delta \text{Shitje}}{\text{Aktive}} = 0.007 + 13.986 \frac{\Delta TF}{\text{Aktive}}$					
Variablat	β	t	Sig.	F (rëndësi)	Adj R ²
Konstantja	0.007	.224	.823	18.471 (.000)	0.163
$\frac{\Delta TF}{\text{Aktive}}$	13.986	4.298	.000		

Burimi : Autori

Përsa i përket vlerësimit të koeficienti β_1 shohim përsëri një mbivlerësim të modelit me variablin e normalizuar. Pra në të gjitha aspektet modeli jonë është më konservator në aplikim. Në të dy modelet variabli i pavarur është statistikisht i rëndësishëm.¹⁰⁹

Rritja e raportit të ndryshimit të efektit fiskal ndaj nivelit të aktiveve me 1 njësi sjell rritjen e raportit të ndryshimit të shitjeve ndaj aktiveve me afërsisht 14 njësi.

Në këtë pjesë të studimit, donim të shikonim vetëm efektin e RT mbi shitjet e shoqërisë. Koeficientët e korrelacionit R² në masën 16.3 % tregojnë që variacioni i raportit të ndryshimit të shitjeve mbi aktive ndikohet 16.3% nga raporti i ndryshimit të tatim-fitimit të paguar mbi

¹⁰⁸ Një përmbledhje e modelit dhe analizën e variancës e kemi pasqyruar në aneks.

¹⁰⁹ vlerat e t-së na përcaktojnë rëndësinë e Koeficientëve. Vlera të t-së më të mëdha se 2 në vlerë absolute, tregojnë për koeficientë statistikisht të rëndësishëm

aktive. A është kjo shifër e konsiderueshme? Këtë nuk e përcaktojmë dot, pasi studime në këtë fushë janë të pakta. Një studim të ngjashëm e kanë bërë në Rumani. Studiuesit kanë përcaktuar nivelin e ndikimit 4% . Botërisht pranohet që niveli i RT mbi raportimin financiar është midis 30-60%, por s'ka studime empirike ta vërtetojnë këtë. Shifrat në të cilat modelet tona rezultuan, sic aprovuam dhe më lart nuk tregojnë nëse ky ndikim është i lartë apo i ulët, thjesht konfirmon ekzistencën e këtij ndikimi mbi kontabilitetin në nivelin 16.3 %. Njësitë që ne morëm në shqyrtim, ishin njësi të cilat zhvillonin aktivitet tregtar dhe zbatonin paketën e plotë të SKK-ve. Ndoshta do të ishte më vend të bëheshin studime të ngjashme dhe për njësitë që zhvillojnë aktivitete të tjera, apo edhe njësitë që zbatojnë SNK/SNRF. Më interes do të ishte të shihnim diferencat që mund të lindnin. Po kështu me interes do të ishte të shihej marrëdhënia inverse, sa ndikon raportimi financiar mb atë tatimor?

KAPITULLI V

5. PËRFUNDIME DHE REKOMANDIME

Në këtë kapitull do të paraqiten përfundimet e këtij studimi parë nën këndvështrimin e objektivave kryesore të studimit, pyetjeve kërkimore , hipotezave të analizuara. Në vazhdim do të jepen disa rekomandime të cilat rrjedhshëm lindin nga punimi, nga opinionet e profesionistëve të kontabilitetit dhe nga kontaktet e drejtëpërdrejta me ta.

Do të interpretojmë dhe përgjithësojmë nën kushtet e kufizimeve të punimit. Si çdo punim dhe punimi ynë ka kufizime në metodologjinë e përdorur , burimi dhe natyra e mbledhjes së të dhënave por këto kufizime ndikojnë në mundësi për studime të mëtejshme.

5.1. Përfundimet e studimit

Përfundimet do t'i prezantojmë në përputhje me pyetjet kërkimore të ngritura gjatë punimit :

Pyetja kërkimore : ***A mundet që ndikimi aktual i rregullave tatimore të jetë aq i lartë sa të cënojë parimin e paraqitjes së drejtë e të sinqertë të pasqyrave financiare të njësive ekonomike shqiptare?***

A ishte një vlerë e shtuar për raportimin financiar ndryshimi i paketës së SKK-ve ?

- ✎ Përmes analizave të mësipërme provuam që niveli i njohjes së rregullave kontabël, më konkretisht e paketës së plotë të SKK-ve të përmirësuara është mbi mesataren. Kjo na jep një indicie që profesionistët tanë, dhe pse “të trysnuar “ nga kërkesat tatimore i japin rëndësinë e duhur çështjeve të raportimit. Dhe pse ka vështirësi në zbatimin e SKK-ve specifike , në përgjithësi paketa është e kuptueshme dhe e zbatueshme. Ajo ndihmon në realizimin e një raportimi të besueshëm , në kuadër të paraqitjes me besnikëri të situatës reale financiare të një njësie. Pra me siguri mund të konkludojmë që ndryshimet në paketën e SKK-ve ishin një vlerë e shtuar në kuadër të rritjes së cilësisë së raportimit.

A ndikon madhësia e subjektit në nivelin e ndikimit të raportimit tatimor mbi atë kontabël?

- ✎ Në çështjet e ndikimit të raportimit tatimor mbi kontabilitetin, vërtetuam përmes testit Hi katror që ka një diferencë statistikisht të rëndësishme midis shkallës së përdorimit të rregullave dhe madhësisë së njësive. Kështu në njësitë e mëdha nevoja për raportim cilësor rritet ndërsa njësitë e vogla janë më shumë të lidhura me raportimin në përputhje me rregullat tatimore.

Cilët janë faktorët që ndikojnë në cilësinë e raportimit, paraqitjen me transparencë të situatës ekonomike të një njësie?

- ✎ Përmes Analizës së Komponentëve Kryesorë tentuam të krijojmë “komponentë” që ndikonin në përditshmërinë e profesionistëve qoftë për “hartimin e PF të besueshme” ashtu dhe për “ Përzgjedhjen e politikave kontabël adekuate”. Në të dy rastet u vu re që komponenti i parë i gjeneruar nga analiza kishte të bënte me influencën kontabël duke lënë pas influencën tatimore. Kjo nuk do të thotë që influenca tatimore është zero, por na jep një indicie të rëndësishme që ajo nuk është çështja kryesore për të cilën preokupohen njësitet ekonomike shqiptare.
- ✎ Përmes analizës eksploruese pamë që diferenca statistikisht të rëndësishme kishte midis gjinisë dhe avancimit në profesion, në rregullat më të përdorura prej tyre, në qëndrimet dhe informimet mbi besueshmërinë e PF. Po kështu diferenca kishte dhe midis eksperiencës në punë të profesionistëve dhe shpeshtësisë së trainimeve, nivelit të njohjes së standardeve specifike.

Në cilin nga rastet e Lamb mund ta klasifikojmë vendin tonë?

Shenja pozitive e indekseve na bënë të afërmojmë që ka një ndikim të tatimeve mbi kontabilitetin. Sa është masa e këtij ndikimi nuk mund ta themi por qartazi *afërmojmë vetëm ekzistencën e ndikimit të RT mbi RF.*

Gjithsesi në një trend të përgjithshëm, në njësitet e mëdha kontabiliteti drejton, pra mund ta klasifikojmë si rasti III , ndërsa me zvogëlimin e madhësisë së subjektit shohim një trend të përgjithshëm drejt drejtimit nga rregullat tatimore (Rasti IV : Drejton tatimi).

Sa është impakti i RT mbi raportimin kontabël?

- ✎ Analiza regresionit na orientoi në një ndikim të RT mbi kontabilitetin rreth 16.3%. kjo analizë na rezultoi e rëndësishme dhe variablat rezultuan me një lidhje statistikisht të rëndësishme. Kjo shifër nuk mund të krahasohet me shifra të vendeve të tjera (përveç rastit të Rumanisë) apo me studime të mëparshme në Shqipëri por mendojmë që jep një indicie mbi masën e ndikimit.

Sa konkluduar më lart, na orientojnë drejt dhënies përgjigje të pyetjes kryesore të kërkimit. Pavarësisht papajtueshmërive midis RT dhe RF, ndikimit të ndërsjelltë të pashmangshëm të raportimit tatimor mbi kontabilitetin, njësitet ekonomike hartojnë pasqyra financiare të besueshme dhe transparente, duke dhënë me besnikëri gjendjen reale financiare të tyre.

Shqipëria me ndryshimet e kryera ka bërë një hap përpara në rritjen e cilësisë së raportimit financiar.

5.2. Rekomandime

Analiza e rezultateve por dhe kontaktet me profesionistët na japin një shtysë në dhënien e këtyre rekomandimeve që shpresojmë të jenë të vlefshme :

- ✎ Përsa i përket SKK-ve mendojmë që duhet të merret më shumë opinioni i profesionistëve për çështje të raportimit e të mos mbetemi “të varur” nga përkthimet e huaja, në mënyrë që SKK-të t’i përshtaten situatës ekonomike të vendit tonë. Ndryshimet e tyre nuk duhet të ndodhin shumë shpesh, për t’i dhënë mundësi profesionistëve të mësohen dhe ti përdorin në mënyrë më të saktë.
- ✎ Mendojmë që me rëndësi në kryerjen e ndryshimeve është të merret dhe opinioni i profesionistëve në mënyrë që “ të metat” të përmirësohen në kohë me qëllim rritjen e cilësisë së raportimit. Ndaj sugjerojmë :
 - Duke qenë se kolona e referencës me shënimet shpjeguese i mirëorientojnte përdoruesit, të shtohet ajo në pasqyrën e Pozicionit Financiar.
 - Duhet të ekzistojë udhëzuesi i cili të orientojë në mënyrën e plotësimit të posteve të pasqyrave
 - Duhet të shtohen shembujt ilustrues nëpër standarde pasi paragrafët e standardit janë “të ngurtë”
 - Duhet të kihet një akses i vazhdueshëm në paketën online të standarteve dhe udhëzuesve për përdorim
- ✎ Përgjithësisht EKR ishin personat që jepnin opinione rreth aplikimit të standardeve, e konsiderojmë me vend krijimin e një qendre të veçantë që do të merrej me monitorimin e zbatimit të SKK-ve.
- ✎ Duhet që organizmat profesionale të angazhohen në përgatitjen e komentareve për çështje të raportimit të nëjsive që operojnë në fusha të ndryshme, dhe këto komentare t’i lihen në dispozicion profesionistëve.
- ✎ Pamë që trainimet dhe perceptimi mbi besueshmërinë dhe transparencën kishin një lidhje pozitive kjo sipas mendimit tonë, duhet t’i angazhojë shoqatat profesionale në kryerjen e trainimeve më efektive, në çështje të paqarta ku efekti pozitiv i trainimit do të ishte më i lartë. Po kështu shoqatat duhet të rrisin bashkëpunimin me njëra tjetrën në kuadër të rregullimit të profesionit kontabël me qëllim rritjen e cilësisë së shërbimit të ofruar.
- ✎ Ekziston nevoja në përmirësimin e aftësive profesionale jo vetëm të profesionistëve kontabël por dhe të punonjësve të administratës tatimore. Ata duhet të jenë të azhornuar me ndryshimet që ndodhin në kërkesat kontabël në mënyrë që të shmangët konfliktet me NjE. Organet tatimore duhet të jenë në gjendje të kuptojnë raportimin financiar për qëllime të përgjithshme dhe mënyrën si lidhet me kërkesat tatimore. Duhet që në administratë të punësohen persona të aftë , të cilët duhet të trainohen në mënyrë të vazhdueshme
- ✎ Duhet të rregullohet përgjegjësia për hartimin dhe nënshkrimin e pasqyrave financiare (ky rregullim i munguar në ligj ka krijuar problematika të ndryshme sidomos në rastet kur

hartues të pasqyrave financiare janë përfaqësuesit tatimorë, duke krijuar kështu premisën për krijimin e një tregu informal brenda profesionit);

- ✎ Duhet të rritet bashkëveprimi midis institucioneve si KKK, Ministria e Financave në mënyrë që ligjet të flasin në të njëjtën mënyrë për çështje specifike të raportimit.
- ✎ Të ndryshohen dhe përmirësohen kurrikulat mësimore në auditorë. Aktualisht në kurrikat bachelor dhe master ka lëndë specifike mbi standardet kontabël kombëtare dhe ndërkombëtare , por duhet që mënyra e ofrimit studentëve të bëhet në aspekte më praktike jo thjesht teorike.
- ✎ Analiza e teorike mes SKK-ve dhe ligjeve tatimore na shtyn të japim disa rekomandime mbi aspektin ligjor dhe ndryshime të mundshme :
 - Ligjet tatimore duhet të parashikojnë se ç’dokument do të bëhet largimi i aktivitet nga pasqyrat e qeradhënësit tek qeramarrësi. Duhet dhe një interpretim më i mirë për dokumentimin dhe trajtimin kontabël që nga momenti i fillimit të qirasë deri në përfundim të afatit si dhe mënyrën e faturimit të interesit kur qiradhënësi është individ (jo institucion bankar).
 - Sugjerojmë që legjislacioni duhet të plotësohet me procedurat e njohjes së të ardhurave nga kontratat afatgjata, veçanërisht Ligji dhe Udhëzimi për “ Për tatimin mbi të ardhurat “.
 - Të rregullohet dhe uniformizohet terminologjia lidhur me provizionet
 - T’i lihet e drejta njësisë ekonomike, të cilat në kushte të caktuara (të vërtetuara me dokumenta) të njihin provizione të paktën në kuadër të provizioneve të garancisë , atyre që lidhen më me çështjet gjyqësore dhe kontratave me kushte rënduese dhe këto provizione të lejohen për efekt të llogaritjes së tatimit mbi fitimin.
 - Duhet që legjislacioni të shprehet më shumë në lidhje me aktivitetet e paamortizueshme

5.3. Kufizimet e punimit dhe mundësi për kërkime të mëtejshme

Duhet të pranojmë që edhe pse jemi përpjekur që të jemi të kujdesshëm në analizën, interpretimin dhe përgjithësimin e rezultateve, si çdo punim kërkimor dhe punimi ynë ka kufizimet e veta.

- ✎ Studimet e tjera të këtij lloji, jo vetëm në Shqipëri përfshijnë në përgjithësi rregulla, standarde, analiza interpretuese. Përpunimi i të dhënave më shumë se ekonometrik përbëhet nga analiza përshkruese. Jemi përpjekur që vazhdimisht të kryejmë analiza mbi vlefshëmërinë, besueshmërinë dhe qëndrueshmërinë e të dhënave.
- ✎ U përpoqëm të interpretonim faktorët e papajtueshmërisë në përballjen midis rregulla kontabël dhe rregulla tatimore. Ndoshta, do të ishte me vend që studimi i këtyre çështjeve të bëhej për disa periudha në mënyrë që të shihej evoluimi në kohë i kësaj marrëdhënie /ndikimi të ndërsjellë . A mund të kryhej analiza duke shtuar çështje të tjera? E pamë me

vend që metodologjia e studiuesve të huaj të ndiqej dhe në rastin tonë duke mos analizuar vetëm rastin e “ Rezultatit nga shitja e elementëve të kapitalit”.

- ✎ Kampioni i marrë në studim përbëhet nga profesionistë kontabël, mendojmë që në studime të mëtejshme duhet të përsihen dhe vetë njësitë ekonomike përmes drejtuesve dhe manaxherëve të tyre.
- ✎ Si mjet për mbledhjen e të dhënave përdorëm pyetësin. Avantazhet dhe përparësitë e kësaj metode i kemi përmendur dhe tek kapitulli i metodologjisë, por këtu mund të përmendim që përdorimi i këtij instrumenti mund të çojë në keqinterpretim të pyetjeve. Matja e perceptimeve nuk është asnjëherë e thjeshtë , ndaj dhe pyetësi mund të duket i gjatë.
- ✎ Kampioni i përdorur për të matur impaktin fiskal mbi kontabilitetin edhe pse e përmbushte kushtin për përdorim në regresion $n > 50 + 8 * n$, mund të konsiderohet i vogël. Për më tepër NjE e marra në shyrtime, ishin njësi të cilat kryenin aktivitet tregtar . Sugjerojmë që më tej të studiohet kjo marrëdhënie :
 - duke përdorur të dhënat panel
 - duke përfshirë NjE të cilat operojnë në fusha të ndryshme ,
 - të shikohet fuqia e modelit në njësitë e mëdha të cilat zbatojnë SNK/SNRF
 - të studiohet dhe marrëdhënia e kundërt , ndikimi i Raportimit financiar mbi atë tatimor.

Në fund të këtij rrugëtimi besoj që punimi i ka arritur objektivat e tij kërkimore dhe nga ana tjetër do t'i paraprijë studimeve të mëtejshme në këtë fushë.

BIBLIOGRAFIA

Punime shkencore, Artikuj, Disertacione

- Anketa Strukturore e Ndërmarrjeve 2014, i vlefshëm http://www.instat.gov.al/media/323150/asn_2014.pdf
- Beliu E, Doktoraturë "Ndërtimi dhe analiza e një modeli probabilitaro - statistikor për studimin e efektit të ndotjes në gjendjen shëndetësore të banorëve në zona industriale" , Kapitulli i metodologjisë, Tiranë 2015
- Bollano J. Hoxha E. Kontabilitet Financiar, fq.19, Tiranë
- Bollano J.(2012) Arritjet, vështirësitë, sfidat e raportimit financiar dhe strategjia e KKK për të ardhmen. Konferenca Kombëtare e KKK në kuadrin e 100 vjetorit të Shpalljes së Pavarësisë , Tiranë . E vlefshme <http://kkk.gov.al/artikuj.php?1&gj=sh>
- Bosnyák, J., 2003. The effect of evaluation methods on the financial position, performance and cash flows of entites. Doctoral thesis, Corvinus University, Budapest, Hungary.
- Cattell, R. B., 1966. The scree test for the number of factors. Multivariate Behavioral Research. Vol. 1, No. 2. (1966)
- Centre for Financial Reporting Reform, Worls Bank Group. Corporate Sector in accounting and auditing in EU Acquis Communautaire. 3rd Edition. I vlefshëm : http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1314868857605/EU_Acquis_3.pdf
- Christiansen M. (1996) "The Relationship between Accounting and Taxation in Denmark," *The European Accounting Review*, Vol. 5(4): 815-833
- Clinton A. & James S. (2005) The interface between Financial accounting and tax accounting: A summary of current Research , workingpaper, fq. 2,4,10
- Cotlet, D., Megan, O. (2007). The Romanian accounting information under the pressure of providers and users. Article published in *Annals of the University of Petroșani, Economics*, no.7, pp. 83-92, available on-line at <http://www.britanica.com/bps/additionalcontent/18/31705556>
- Cuzdriorean D. & Matis D. (2012) The relation between accounting and taxation insight the European Union : The influence of the international accounting regulation; *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 14(1), fq 28-42
- Cuzdriorean D. (2012) "The relationship between accounting and taxation insight the European union : the influence of the international accounting regulation", *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 14(1), fq 496-502.
- Cuzdriorean D. , Deaconu A. (2011). Accounting and the state. On the actual relationship in a post-communist country, paper presented to the 5th AAC Conference, Cluj-Napoca, 21-23 September
- Cuzdriorean, D., (2012) The relationship between accounting and taxation under the spectrum of the factors of influence: case study of Romania, working paper, Babes-Bolyai University
- Cuzdriorean, D., Fekete, Sz. & Sucală, L. (2010) "An attempt at measuring the fiscal influence over accounting of Romanian listed companies", *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, vol. 12, no. 1: 95-111

- Çela H. (2004). Towards application of new standards on accounting and auditing – Albanian challenge, The Fifth Meeting of the South East Europe Corporate Governance Roundtable on implementing IAS/IFRSs and ISAs
- Deaconu a., Cuzdriorean D.,(2011) Accounting and the state. On the actual relationship in a post-communist country, paper presented to the 5th AAC Conference, Cluj-Napoca, 21-23 September
- Djatej, A., Gao, G., Sarikas, R., Senteney, D., (2009) An investigation of the comparative impact of degree of implementation of IFRS upon the public and private information quality of East and West European firms. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 25, 208–215
- Duhanxhiu I. , Kapllani V., (2012), The relationship between financial and tax accounting in Albania, *The Romanian Economic Journal*, i vlefshëm online : <http://www.rejournal.eu/sites/rejournal.versatech.ro/files/articole/2012-03-01/2038/duhanxhiu.pdf>
- Eberhartinger, E., Klostermann, M., 2007. What if IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective. *Accounting in Europe* 4 (2), 141–168.
- Epstein, B. (2007) : Wiley IFRS 2007: Interpretation and applications of international accounting and financial reporting Standards 2007, Wiley International Standards
- Fekete S. and Cuzdriorean Dan : “An attempt at measuring the fiscal influence over accounting of Romanian listed companies”, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12(1), 2010, <http://www.researchgate.net/publication/227367786>
- Fekete, Sz., Cuzdriorean, D., Albu, C.N. and Albu, N., (2012) “Is indeed SMEs accounting influenced by taxation? Some empirical evidence from Romania”, *African Journal of Business Management*, 6(6): 2318-2331, DOI: 10.5897/AJBM11.1699
- Fekete, Sz., Damagum, Y.M., Mustăță, R., Mătiș, D., Popa, I., (2008). Explaining accounting policy choices of SMEs. Empirical research on the evaluation methods. Working paper presented in the conference „3rd Audit and Accounting Convergence 2008 Annual Conference”, Babeș-Bolyai University, Cluj-Napoca, Romania.
- Financial sector assessment program Albania, Corporate sector financial reporting technical note, february 2014, i vlefshëm online : [http://lnweb90.worldbank.org/FPS/fsapcountrydb.nsf/\(attachmentwebSI\)/Albania_Update_TN_A&A_Public.pdf/\\$FILE/Albania_Update_TN_A&A_Public.pdf](http://lnweb90.worldbank.org/FPS/fsapcountrydb.nsf/(attachmentwebSI)/Albania_Update_TN_A&A_Public.pdf/$FILE/Albania_Update_TN_A&A_Public.pdf)
- Fisher, I. (1930), *The Theory of Interest*, Macmillan, New York
- Gee, M., Haller, A., Nobes, C., 2010. The Influence of Tax on IFRS Consolidated Statements: The Convergence of Germany and the UK, *Accounting in Europe*, vol. 7, no. 1, fq. 97-122
- Gielen, Hegarty, 2007. *An Accounting and Taxation Conundrum: The Relationship between Corporate Income Tax Accounting and Financial Accounting: A Pan-European Perspective in the Context of Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS)*, World Bank, Washington, USA
- Green S. (1995), “Accounting Standards and Tax Law: Complexity, Dynamism and Divergence”, *British Tax Review*, fq. 445-451
- Gremi E (2014), Disertacion :” Ndikimi i faktorëve specifikë bankarë dhe i atyre makroekonomikë në përfitueshmërinë e bankave shqiptare”, Kapitulli i metodologjisë, Durrës

- Gjika L. Zhvillimi I shërbimit të dhënies së sigurisë , Disertacion , Tirane 2014
- Haig, R.M. (1921), “The Concept of Income”, in R.M. Haig (ed.) The Federal Income Tax, Columbia University Press
- Hanlon M., Maydew E., Shevlin T., (2008). An Unintended consequence of book-tax conformity: a loss of earnings informativeness. Journal of Accounting and Economics, pp.294-311.
- Hicks, J. R. (1946), Value and Capital: An Inquiry into some Fundamental Principles of Economic Theory, Clarendon Press, Oxford
- Holmes K. (2007) Should accountants determine how much tax we pay?
- Hoxha E., Bollano J., (2014) Standardet e përmirësuara të kontabilitetit. Risetë dhe problematikat. Kongresi i tretë SHKFSH , Tiranë, Nëntor 2014
- Hoxha, E; Bollano, J. (2009) “Accounting Standards in Albania: Challenges of first time application of AS in Albania”, International Conference “Economic Policy and EU Integration”,
- <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-management-consulting/documents/chapter-10-eu-accounting-directive-country-by-country-reporting.pdf>
- http://www.publishwhatyoupay.org/wp-content/uploads/2015/04/PWYP-UK-fact-sheet-on-UK-implementing-regulations-rules-for-reports-on-payments-to-governments-EU-Accounting-Transparency-Directives_0.pdf
- Hulley S, Cummings S, Browner W, et al. Designing clinical Research. 3rd ed. Philadelphia (PA): Lippincott Williams and Wilkins; 2007
- IFRS application around the World , Jurisdictional profile Albania, e vlefshme online : <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/Albania-IFRS-Profile.pdf>
- Informacioni per legjislacionin tatimor, <http://tatime.gov.al>
- International Chamber of Commerce, Policy statement , Important Differences between Taxation and Accounting Rules Commission on Taxation
- Ionascu, I., Ionascu, M., Olimid, L. and Calu, D.A. (2007), An empirical evaluation of the costs of harmonizing Romanian accounting with International Regulations (EU Directives and IAS/IFRS), Accounting in Europe, vol. 4, no. 1-2, pp. 169-182
- Istrate C.,(2012). Impact of IFRS on Romanian accounting and tax rules for fixed tangibles assets, *Accounting and management Information System*, Volume 11, Number 2, pp.243-262.
- Istrate, C.,(2011) “Accounting principles and book-tax (dis)connection in Romania” , working paper, i vlefshëm në : <http://portal.feaa.uaic.ro/Docs/costel.istrate/Articles/Istrate%20AccPrinciplesBookTaxAfter Review NotBlind.pdf>
- James S. (2009) The Relationship Between Accounting and Taxation, Working paper, fq.6
- Jaruga, A., Fijalkovska, J., Jaruga-Baranowska, M., Frenzdel, M., (2007). The impact of IAS/IFRS on Polish Accounting Regulations and their practical implementation in Poland, Accounting in Europe 4 (1), pp. 67-78.

- Jorissen, A. and Maes, L. (1996) “The Principle of Fiscal Neutrality: The Cornerstone of the Relationship between Financial Reporting and Taxation in Belgium,” *The European Accounting Review*, Vol. 5: 915-931.
- Kaplan B. & Maxwell (1994) Qualitative research methods for Evaluating computer Information Systems
- Kenuti M. Acka Sh. et al (2009) “SKK 15 dhe IFRS për NVM. Rasti i Shqipërisë”, Mikrotezë “SKK 15 dhe IFRS për NVM. Rasti i Shqipërisë”, Mikrotezë
- Kalia M. Marketingu I pasurive të paluajtshme, Tezë doktrature, Kapitulli Metodologjisë, Tiranë 2013
- Krzywda, D., Schroeder, M., (2007). An Analysis of the differences between IFRS and Polish Accounting Regulations: Evidence from the financial statements of listed entities on the Warsaw Stock Exchange for the calendar years ending 2001, 2003 and 2004. *Accounting in Europe* 4 (1), pp. 79-107.
- Lamb M., Nobes C. W., and Roberts, A. D. (1998) “International Variations in the Connections between Tax and Financial Reporting,” *Accounting and Business Research*, (Summer): 173–188
- Lali L (2012). Roli i informacionit kontabël për rritjen e konkurrueshmërisë. Konferenca Kombëtare e KKK në kuadrin e 100 vjetorit të Shpalljes së Pavarësisë , Tiranë . E vlefshme <http://kkk.gov.al/artikuj.php?1&gj=sh>
- Lepadatu. G , Pirnau M, (2009) Transparency in Financial Statements (IAS/IFRS), *European Research Studies, Volume XII, Issue (1)*
- Ligj Nr. 7703, datë 11.05.1993 “ Per sigurimet shoqërore në Republikën e Shqipërisë” I ndryshuar
- Ligji nr. 10197 “ Per fondet e pensionit vullnetar”, dt. 10.12.20009
- Matis, D., (Ed.) 2005. *Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice* [Basic Accounting. A theoretical and practical approach], Alma Mater Press, Cluj-Napoca, Romania
- Micallef M : The potential for tax influence on unconsolidated financial reporting in Malta ; The similarity to the UK. Bank of Valletta Review, No. 44, Autumn 2011.
- Neni 4, Ligji 9228, date 29.04.2004 , I ndryshuar, “Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare”, i vlefshëm <http://qkr.gov.al/nrc/LigjeQeAplikohen.aspx>
- Nobes C. (1998) “The future shape of harmonization: some responses“, *European Accounting Review*, vol. 7, nr. 2: 323-333
- Nobes C.W., Parker, R.H., 2002. *Comparative International Accounting*, Prentice Hall
- Nobes, C. (2004) “On accounting classification and the international harmonization debate“, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34: 189-200
- Nobes, C. (2006) “The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda“, *Accounting and Business Research*, vol. 36, nr. 3: 233-245
- Nobes, C. W. and Schwenke, H. R. (2006) “Modelling the Links between Tax and Financial Reporting: A Longitudinal Examination of Norway over 30 years up to IFRS Adoption,” *European Accounting Review*, Vol. 15(1): 63-87
- Norberg, C. (2007), *Accounting and Taxation*, Kari Tikka memorial lecture, EATPL, available at <http://www.eatpl.org/uploads/public/Norberg%20Kari%20Tikka%20mem%20lecture%202007.pdf>

- OJ EU L.182 of 29.06.2013 – <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32013L0034:EN:NOT>
- Oliveras, E. and Puig, X. (2005) “The Changing Relationship between Tax and Financial Reporting in Spain,” *Accounting in Europe*, Vol. 2: 195- 207.
- Perri, R; Naqellari J, (2010) “Quality of financial and accounting information in Albania as perceived by the practicing accountants” Discussion paper, University of Tirana, Albania
- Plani Kombëtar për Integrimin Evropian 2015 – 2020, www.qbz.gov.al,
- Pop I (2014), “Accounting and taxation, connection and disconnection”, Abstrakt teze doktore
- Prebble, J. (1994), “Why is the Tax Law Incomprehensible?” *British Tax Review*, fq. 380-93.
- Punim “ Logistic regression “Advanced Statistics for Psychological and Behavioral Research 2, i vlefshëm online : http://www.zeigler-hill.com/uploads/7/7/3/2/7732402/psy_512_logistic_regression.pdf
- Qurku R (2013) , Shoqëritë shqiptare përballë realitet të raportimit të dubluar financiar e fiskal. Teze doktore, Tirane
- Raport FEE, “The New June 2013 Accounting Directive”, janar 2014 , i vlefshëm http://www.fee.be/images/Comparison_table_-_47_with_2013_Directive.pdf
- Raporti i transparencës 2014. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Albania-Transparency-report-2014/\\$FILE/EY-Albania-Transparency-report-2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Albania-Transparency-report-2014/$FILE/EY-Albania-Transparency-report-2014.pdf)
- Rieger R. J. (2007) “South East Europe Implementing and Enforcing International Standards for Financial Reporting and Auditing”. Discussion paper.
- Ritchie I, “Përmbushja e Sfidave të Reformës së Raportimit Financiar në Shqipëri” Drejtues i Ekipit të Komponentit 2, Tiranë 2013
- Simons, H.C. (1938), “The Definition of Income”, *Personal Income Taxation*, University of Chicago Press, fq. 41-58.
- Simple Linear Regression <http://data.princeton.edu/wws509/notes/c2s4.html>
- SKK1 – i përmirësuar, i vlefshëm : <http://kkk.gov.al/foto/uploads/File/SKK%20nentor%202015/01.%20SKK%201.pdf>
- Solomons, D. (1961) “Economic and Accounting Concepts of Income”, *Accounting Review*, Vol. XXXVI, pp. 374-83. Reprinted in R.H. Parker and G.C. Harcourt (eds.) *Readings in the Concept and Measurement of Income*, Cambridge University Press, 1969
- Standardet Kombëtare të Kontabilitetit të përmirësuar, Botim KKK, Tiranë 2015
- Sucher, P., Jindrichovska, I., (2004). Implementing IFRS: a case Study of the Czech Republic. *Accounting in Europe* (1), pp. 109-141
- Shkurti R. , Leka B., (2012) Development of the accounting profession in Albania in the new era of market economy, *Studies in Bussines and economics*, i vlefshëm <http://core.ac.uk/download/pdf/6313574.pdf>
- Shkurti R. et al.(2011) Changes in financial and accounting environment in Albania and the impact on, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 13(1), i vlefshëm online : <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1320111/06.pdf>
- Tartaj A. , Hoxha E. (2014), Culture , an important factor in determining the accounting system, Vol (I), No.1, “Alexander Moisiu“ University, Durrës, Albania

- Tomja A. (2014) : Implementimi i SKK dhe trajtimi i problemeve të tyre në NVM, Tezë doktrature, Tiranë
- Turlea E. & Nanu M. (2015) ; Dynamics between taxation and accounting at the level of national economic reality, *European Journal of Accounting, Finance and Business* , fq 10-32
- Watrin Ch., Pott Ch., Ullmann R. (2012) The Effect of Book-Tax Conformity and Tax Accounting Incentives on Financial Accounting: Evidence from Public and Private Limited Companies in Germany. *International Journal of Accounting Auditing and Performance Evaluation* 8(3):274-302 · July 2012
- Whittington G. (1995) Tax policy and accounting standards, *British Tax Review*, no. 5, fq. 452-456
- William R. (2015) “Heteroscedasticity” , i vlefshëm në : <https://www3.nd.edu/~rwilliam/stats2/l25.pdf>
- Wuensch K. (2015), Binary Logistic Regression with SPSS <http://core.ecu.edu/psyc/wuenschk/MV/multReg/Logistic-SPSS.pdf>
- Zheku A. (2012) Publication and Transparency of Financial Statements in Albania, i vlefshëm online . <http://www.moluch.ru/archive/37/4193/>

Libra

- Bollano J, Hoxha E. (2011) Bazat e Kontabilitetit financiar, Tiranë
- Ceku B. , Kola F. (2011) Libër “Metoda Kërkimi“, Tiranë
- Dhamo S (2010) Parimet bazë të kontabilitetit . Fq. 32-39
- Gujarati D (2004) , Basic econometrics, fourth edition,
- SPSS Survival Manual, version 12, fq. 166-171
- Tabachnick B., Fidell L.,(2007) Using Multivariate statistic , Boston: Pearson/Allyn & Bacon , Sixth edition, faqe 439-508
- Tarabian (2007) , A manual for writers of research papers, theses and dissertation, Seventh edition

Site të rëndësishme

- Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit : www.kkk.gov.al,
- Informacione mbi paketat ligjore : www.tatime.gov.al,
- Informacione mbi paketat ligjore : www.qkr.gov.al,
- Shoqata e ekonomistëve evropianë : www.fee.be
- Qendra e botimeve zyrtare : www.qbz.gov.al
- Instituti i statistikave : www.instat.gov.al
- www.eur-lex.europa.eu
- www.ifrs.org
- www.kpmg.com
- Grupi keshillimor për raportimin financiar evropian : www.efrag.org
- www.worldbank.org
- ww1.iasplus.org

ANEKS

Aneks 1 : Klasifikimi sipas metodikës së Lamb për çështje të veçanta kontabël

Çështjet	Klasifikimi sipas metodikës së Lamb
Matja dhe vlerësimi i asetëve	I
Zhvlerësimi i asetëve fikse materiale	II --- V
Klasifikimi i qirasë	III†
Kostot e nisjes dhe zhvillimit	I
Zhvlerësimi i Aktiveve Jomateriale	II
Kontratat afatgjata	III†
Matja dhe rivlerësimi i inventarëve	
<i>Matja fillestare</i>	II
<i>Vlerësimi i mëpasshëm, çregjistrimi</i>	V
Ndryshimet në politikat kontabël	III
Diferencat nga kurset e këmbimit	III
Gjobat dhe shpenzimet e promocionit	IV
Ngjarjet pas mbylljes së periudhës raportuese	III
Grandet dhe donacionet	III
Rezervat ligjore	IV
Kapitalizimi i interesave	II
Provizionet	I
Pensionet dhe përfitimet pas daljes në pension	V
Rezultati nga shitja elementëve të kapitalit	

Tabelat e frekuencave

Aneks 2: Shpeshësia sipas profesioneve

	Denduria	Frekuenca (%)
Kontabilist	106	39,3
Kontabel i Miratuar	113	41,8
Ekspert Kontabel i Regjistruar	51	18,9
Total	270	100,0

Aneks 3: A e njihni paketen me SKK e permiresuara

	Denduria	Frekuenca (%)
Nuk e njoh aspak	4	1.5
Nuk e njoh	24	8.9
E njoh pak	75	27.8
E njoh	97	35.9
E njoh shume mire	70	25.9
Total	270	100.0

Aneks 4 : Shpeshtësia e trainimeve mbi SKK/SNK

	Denduria	(%)
Disa here ne vit	114	42.2
Cdo dy vjet	116	43.0
Cdo 3 vjet	17	6.3
Asnjehere	19	7.0
Total	266	98.5

Aneks 5: Kohëzgjatja e trajnimit për SKK dhe SNK

	Dendur	(%)
Deri ne 1 jave	198	73.3
1-2 jave	49	18.1
2-3 jave	1	.4
Me shume se 1 muaj	1	.4
Total	249	92.2
System	21	7.8
Total	270	100.0

Aneks 6 :Shpeshtësia e trajnimeve ligjore

	Denduria	Frekuenca (%)
Vali d	Disa here ne vit	174
	Cdo dy vjet	80
	Cdo 3 vjet	9
	Asnjehere	6
	Total	269
Missing	1	.4
Total	270	100.0

Aneks 7 : Perceptime rreth efikasitetit të SKK-ve të përmirësuara

	Denduria	Frekuenca (%)
Nuk u japin aspak zgjidhje	5	1.9
Nuk u japin zgjidhje	26	9.6
U japin zgjidhje pak ceshtjeve	77	28.5
U japin zgjidhje	91	33.7
U japin plotesisht zgjidhje ceshtjeve	68	25.2
Total	267	98.9

Aneks 8 : Shkalla e zbatimit e SKK9, SKK10,SKK13, SKK14

	SKK9	SKK10	SKK13	SKK14
	Denduria	Denduria	Denduria	Denduria
Asnjë herë	167		147	136
Pak herë	65	176	44	35
Ndonjëherë	27	59	30	47
Shume	4	28	2	8
Gjithmonë	1	2	7	6
Total	264	265	230	232

Aneks 9 : hasja e vështirësive gjatë zbatimit të SKK8, SKK11, SKK12

	SKK8	SKK11	SKK12
	Denduria	Denduria	Denduria
Asnjë herë	34	2	22
Pak herë	82	35	64
Ndonjëherë	76	65	84
Shume	54	96	61
Gjithmonë	22	67	29
Total	268	265	260

Aneks 10: A i njihni kushtet për klasifikimin e një të arkëtueshmeje si Borxh i Keq?

		Denduria	Frekuenca (%)
Valid	Po	152	56.3
	Jo	85	31.5
	Total	237	87.8
Missing	System	33	12.2
Total		270	100.0

Aneks 11 : A keni përdorur aktivitet dhe detyrimet e shtyra gjatë hartimit të PF?

		Denduria	Frekuenca (%)
Valid	Po	46	17.0
	Jo	222	82.2
	Total	268	99.3
Missin g	System	2	.7
Total		270	100.0

Aneks 12 Sa është vlera shpenzime për interesa, shpenzime për gjoba që njihni në PF”?

		Denduria	(%)
Valid	Deri në nivelin e lejuar nga fisku	203	75.2
	Shuma reale	63	23.3
	Total	266	98.5
Missing	System	4	1.5
Total		270	100.0

Aneks 13 : Cili është seti i parimeve dhe rregullave ndaj të cilit jeni më të kujdesshëm dhe të mirëinformuar pra cila është kultura e raportimit financiar brenda njësisë ekonomike

	Denduria	Frekuenca (%)
Legjislacion fiscal	125	46.3
Standardet Kombetare te Kontabilitetit	129	47.8
Raporte per drejtimin	14	5.2
Total/ ndaj total pyetesor	268	99.3

Aneks 14: A mendoni se paketa e plotë me 15 standarde te përmirësuar është e përshtatshme për të dhënë një pamje të sigurtë dhe të besueshme aktivitetit tuaj?

		Denduria	Frekuenca (%)
Po		197	73.0
Jo		35	13.0
Nuk e di		21	7.8
Total		253	93.7
Missing	System	17	6.3
Total		270	100.0

Aneks 15 Sa dakort me shprehjen “Njësitë ekonomike shqiptare hartojnë pasqyra financiare që japin një pamje të sigurtë e të besueshme të situatës së tyre financiare edhe pse papajtueshmëritë midis raportimit kontabël dhe atij tatimor janë të shumta “

		Denduria	Frekuenca (%)
Valid	Aspak dakord	5	1.9
	Jo dakord	17	6.3
	Neutral	57	21.1
	Dakord	87	32.2
	Shume dakord	97	35.9
	Total	263	97.4
Missin g	System	7	2.6
Total		270	100.0

Aneks 16 Per raportimin tatimore mendoni se duhet te ndertohen 1 set pasqyrash apo dy sete pasqyrash?

		Denduria	Frekuencia (%)	% e vlefshme	% kumulative
Valid	Nje set pasqyrash dhe te behen axhustime	208	77.0	77.3	77.3
	Dy sete pasqyrash te vecuara	61	22.6	22.7	100.0
	Total	269	99.6	100.0	
Missing	System	1	.4		
Total		270	100.0		

Aneks 17 : Rregullat kontabël dhe ato fiskale janë të ndryshme dhe të pavaruara njëra nga tjetra

		Denduria	Frekuencia (%)
Valid	Aspak dakord	25	9.3
	Jo dakord	58	21.5
	Neutral	32	11.9
	Dakord	52	19.3
	Shume dakord	98	36.3
	Total	265	98.1
Missing	System	5	1.9
Total		270	100.0

Aneks 18 Rregullat kontabël dhe ato fiskale janë të njëjta

		Denduria	Frekuencia (%)
Valid	Aspak dakord	71	26.3
	Jo dakord	88	32.6
	Neutral	69	25.6
	Dakord	21	7.8
	Shume dakord	16	5.9
	Total	265	98.1
Missin g	System	5	1.9
Total		270	100.0

Aneks 19 Të zbatohen rregullat kontabël në mënyrë që të merret informacioni i duhur dhe për fiskun (Dominim i rregullave kontabël)

		Denduria	Frekuencia (%)
Valid	Aspak dakord	16	5.9

	Jo dakord	53	19.6
	Neutral	95	35.2
	Dakord	49	18.1
	Shume dakord	54	20.0
	Total	267	98.9
Missin g	System	3	1.1
Total		270	100.0

Aneks 20 Të zbatohen rregullat fiskale dhe të merret dhe informacion kontabël (Dominim i rregullave fiskale)

		Denduria	(%)
Valid	Aspak dakord	43	15.9
	Jo dakord	106	39.3
	Neutral	74	27.4
	Dakord	24	8.9
	Shume dakord	18	6.7
	Total	265	98.1
Missin g	System	5	1.9
Total		270	100.0

Aneks 21 Rregullat kontabël dhe ato fiskale janë të ndryshme dhe të pavaruara njëra nga tjetra

		Denduria	Frekuenc a (%)	% e vlefshme	% kumulative
Valid	Aspak dakord	36	13.3	13.9	13.9
	Jo dakord	80	29.6	30.9	44.8
	Neutral	101	37.4	39.0	83.8
	Dakord	23	8.5	8.9	92.7
	Shume dakord	19	7.0	7.3	100.0
	Total	259	95.9	100.0	
Missing	System	11	4.1		
Total		270	100.0		

Aneks 22 Rregullat kontabël dhe ato fiskale janë të njëjta

		Denduria	Frekuenc a (%)	% e vlefshme	% kumulative
Valid	Aspak dakord	23	8.5	8.9	8.9
	Jo dakord	66	24.4	25.6	34.5
	Neutral	119	44.1	46.1	80.6
	Dakord	27	10.0	10.5	91.1
	Shume dakord	23	8.5	8.9	100.0
	Total	258	95.6	100.0	
Missing	System	12	4.4		
Total		270	100.0		

Aneks 23 Të zbatohen rregullat kontabël në mënyrë që të merret informacioni i duhur dhe për fiskun (Dominim i rregullave kontabël)

		Denduria	(%)	%e vlefsh	% kumulati
Valid	Aspak dakord	2	.7	.8	.8
	Jo dakord	9	3.3	3.4	4.1
	Neutral	54	20.0	20.3	24.4
	Dakord	73	27.0	27.4	51.9
	Shume dakord	128	47.4	48.1	100.0
	Total	266	98.5	100.0	
Missing	System	4	1.5		
Total		270	100.0		

Aneks 24 Të zbatohen rregullat fiskale dhe të merret dhe informacion kontabël (Dominim i rregullave fiskale)

		Denduria	Frekuenc a (%)	% e vlefshme	% kumulative
Valid	Aspak dakord	43	15.9	16.3	16.3
	Jo dakord	93	34.4	35.2	51.5
	Neutral	86	31.9	32.6	84.1
	Dakord	23	8.5	8.7	92.8
	Shume dakord	19	7.0	7.2	100.0
	Total	264	97.8	100.0	
Missing	System	6	2.2		
Total		270	100.0		

Aneks 25: Tabela e kryqëzuar midis gjinisë dhe profesionit

		5. Profesionit			Total
		Kontabilist	Kontabel i Miratuar	Ekspert Kontabel i Regjistruar	
2. Gjinia	Femer	64	59	18	141
	Mashkull	42	54	33	129
Total		106	113	51	270

Aneks 26 Tabela e kryqëzuar midis eksperiencës në punë dhe pjesëmarrjes nëpër shoqata

		Pjesëmarrja në shoqata		Total	
		Po	Jo		
Eksperienca	0-5 Vjet	Numër	85	28	113
		% ndaj Eksperienca	75.2%	24.8%	100.0%
		% ndaj "Pjesëmarrja në shoqata profesionale"	37.8%	62.2%	41.9%
		% ndaj Totalit	31.5%	10.4%	41.9%
	6-10 Vjet	Numër	68	10	78
		% ndaj Eksperienca	87.2%	12.8%	100.0%
		% ndaj "Pjesëmarrja në shoqata profesionale"	30.2%	22.2%	28.9%
		% ndaj Totalit	25.2%	3.7%	28.9%
	11-15 Vjet	Numër	27	4	31
		% ndaj Eksperienca	87.1%	12.9%	100.0%
		% ndaj "Pjesëmarrja në shoqata profesionale"	12.0%	8.9%	11.5%
		% ndaj Totalit	10.0%	1.5%	11.5%
	16-20 Vjet	Numër	29	3	32
		% ndaj Eksperienca	90.6%	9.4%	100.0%
		% ndaj "Pjesëmarrja në shoqata profesionale"	12.9%	6.7%	11.9%
		% ndaj Totalit	10.7%	1.1%	11.9%
	Me shume se 20 vjet	Numër	16	0	16
		% ndaj Eksperienca	100.0%	0.0%	100.0%
		% ndaj "Pjesëmarrja në shoqata profesionale"	7.1%	0.0%	5.9%
		% ndaj Totalit	5.9%	0.0%	5.9%
Total	Numër	225	45	270	
	% ndaj Eksperienca	83.3%	16.7%	100.0%	
	% ndaj "Pjesëmarrja në shoqata profesionale"	100.0%	100.0%	100.0%	
	% ndaj Totalit	83.3%	16.7%	100.0%	

Aneks 27 Tabela e kryqëzuar midis Eksperienca dhe Shpeshtesia e trajnimeve për SKK dhe/ose SNK

		Shpeshtesia e trajnimeve për SKK dhe/ose SNK				Total	
		Disa here ne vit	Cdo dy vjet	Cdo 3 vjet	Asnjehere		
Eksperienca	0-5 Vjet	Numër	27	62	11	11	111
		% ndaj Eksperienca	24.3%	55.9%	9.9%	9.9%	100.0%
		% ndaj Shpeshtesia e trajnimeve për SKK dhe/ose SNK	23.7%	53.4%	64.7%	57.9%	41.7%
		% ndaj totalit	10.2%	23.3%	4.1%	4.1%	41.7%
	6-10 Vjet	Numër	30	38	5	5	78
		% ndaj Eksperienca	38.5%	48.7%	6.4%	6.4%	100.0%
		% ndaj Shpeshtesia e trajnimeve për SKK dhe/ose SNK	26.3%	32.8%	29.4%	26.3%	29.3%
		% ndaj totalit	11.3%	14.3%	1.9%	1.9%	29.3%
	11-15 Vjet	Numër	22	5	1	2	30
		% ndaj Eksperienca	73.3%	16.7%	3.3%	6.7%	100.0%
		% ndaj Shpeshtesia e trajnimeve për SKK dhe/ose SNK	19.3%	4.3%	5.9%	10.5%	11.3%
		% ndaj totalit	8.3%	1.9%	0.4%	0.8%	11.3%
	16-20 Vjet	Numër	21	9	0	1	31
		% ndaj Eksperienca	67.7%	29.0%	0.0%	3.2%	100.0%
		% ndaj Shpeshtesia e trajnimeve për SKK dhe/ose SNK	18.4%	7.8%	0.0%	5.3%	11.7%
		% ndaj totalit	7.9%	3.4%	0.0%	0.4%	11.7%
	Me shum e se 20 vjet	Numër	14	2	0	0	16
		% ndaj Eksperienca	87.5%	12.5%	0.0%	0.0%	100.0%
		% ndaj Shpeshtesia e trajnimeve për SKK dhe/ose SNK	12.3%	1.7%	0.0%	0.0%	6.0%
		% ndaj totalit	5.3%	0.8%	0.0%	0.0%	6.0%
Total		Numër	114	116	17	19	266
		% ndaj Eksperienca	42.9%	43.6%	6.4%	7.1%	100.0%
		% ndaj Shpeshtesia e trajnimeve për SKK dhe/ose SNK	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% ndaj totalit	42.9%	43.6%	6.4%	7.1%	100.0%

Aneks 28 Tabela e kryqëzuar midis eksperiencia në punë dhe shpeshtësia e trajnimeve ligjore

		11. Shpeshtesia e trajnimeve ligjore				Total	
		Disa here ne vit	Cdo dy vjet	Cdo 3 vjet	Asnjehere		
3. Eksperiencia	0-5 Vjet	Numër	59	46	5	3	113
		% ndaj Eksperiencia	52.2%	40.7%	4.4%	2.7%	100.0%
		% ndaj Shpeshtesia e trajnimeve ligjore	33.9%	57.5%	55.6%	50.0%	42.0%
		% ndaj Total	21.9%	17.1%	1.9%	1.1%	42.0%
	6-10 Vjet	Numër	50	24	3	1	78
		% ndaj Eksperiencia	64.1%	30.8%	3.8%	1.3%	100.0%
		% ndaj Shpeshtesia e trajnimeve ligjore	28.7%	30.0%	33.3%	16.7%	29.0%
		% ndaj Total	18.6%	8.9%	1.1%	0.4%	29.0%
	11-15 Vjet	Numër	23	6	0	2	31
		% ndaj Eksperiencia	74.2%	19.4%	0.0%	6.5%	100.0%
		% ndaj Shpeshtesia e trajnimeve ligjore	13.2%	7.5%	0.0%	33.3%	11.5%
		% ndaj Total	8.6%	2.2%	0.0%	0.7%	11.5%
	16-20 Vjet	Numër	27	4	0	0	31
		% ndaj Eksperiencia	87.1%	12.9%	0.0%	0.0%	100.0%
		% ndaj Shpeshtesia e trajnimeve ligjore	15.5%	5.0%	0.0%	0.0%	11.5%
		% ndaj Total	10.0%	1.5%	0.0%	0.0%	11.5%
	Me shume se 20 vjet	Numër	15	0	1	0	16
		% ndaj Eksperiencia	93.8%	0.0%	6.3%	0.0%	100.0%
		% ndaj Shpeshtesia e trajnimeve ligjore	8.6%	0.0%	11.1%	0.0%	5.9%
		% ndaj Total	5.6%	0.0%	0.4%	0.0%	5.9%
Total		Numër	174	80	9	6	269
		% ndaj Eksperiencia	64.7%	29.7%	3.3%	2.2%	100.0%
		% ndaj Shpeshtesia e trajnimeve ligjore	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% ndaj Total	64.7%	29.7%	3.3%	2.2%	100.0%

Aneks 29: Tabela e kryqëzuar midis eksperiencës dhe nivelit të njohjes së SKK të përmirësuar							
		1. A e njihni paketën me SKK të përmirësuar					Total
		Nuk e njoh aspak	Nuk e njoh	E njoh pak	E njoh	E njoh shumë mire	
0-5 Vjet	Numër	3	14	37	35	24	113
	% ndaj Eksperiencës	2.7%	12.4%	32.7%	31.0%	21.2%	100.0%
	% ndaj A e njihni paketën me SKK të përmirësuar	75.0%	58.3%	49.3%	36.1%	34.3%	41.9%
	% ndaj Total	1.1%	5.2%	13.7%	13.0%	8.9%	41.9%
6-10 Vjet	Numër	0	6	22	33	17	78
	% ndaj Eksperiencës	0.0%	7.7%	28.2%	42.3%	21.8%	100.0%
	% ndaj A e njihni paketën me SKK të përmirësuar	0.0%	25.0%	29.3%	34.0%	24.3%	28.9%
	% ndaj Total	0.0%	2.2%	8.1%	12.2%	6.3%	28.9%
11-15 Vjet	Numër	0	3	11	11	6	31
	% ndaj Eksperiencës	0.0%	9.7%	35.5%	35.5%	19.4%	100.0%
	% ndaj A e njihni paketën me SKK të përmirësuar	0.0%	12.5%	14.7%	11.3%	8.6%	11.5%
	% ndaj Total	0.0%	1.1%	4.1%	4.1%	2.2%	11.5%
16-20 Vjet	Numër	1	1	5	10	15	32
	% ndaj Eksperiencës	3.1%	3.1%	15.6%	31.3%	46.9%	100.0%
	% ndaj A e njihni paketën me SKK të përmirësuar	25.0%	4.2%	6.7%	10.3%	21.4%	11.9%
	% ndaj Total	.4%	.4%	1.9%	3.7%	5.6%	11.9%
Me shumë se 20 vjet	Numër	0	0	0	8	8	16
	% ndaj Eksperiencës	0.0%	0.0%	0.0%	50.0%	50.0%	100.0%
	% ndaj A e njihni paketën me SKK të përmirësuar	0.0%	0.0%	0.0%	8.2%	11.4%	5.9%
	% ndaj Total	0.0%	0.0%	0.0%	3.0%	3.0%	5.9%
Total	Numër	4	24	75	97	70	270
	% ndaj Eksperiencës	1.5%	8.9%	27.8%	35.9%	25.9%	100.0%
	% ndaj A e njihni paketën me SKK të përmirësuar	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% ndaj Total	1.5%	8.9%	27.8%	35.9%	25.9%	100.0%

Testi Hi katror (experience vs. njohja e paketës së SKK-ve të përmirësuar)

Vlera	Shkallët e lirisë	Asymp. Sig. (2-sided)
-------	-------------------	-----------------------

Pearson χ^2	29.341 ^a	16	.022
Likelihood Ratio	35.381	16	.004
Linear-by-Linear Association	16.052	1	.000
N of Valid Cases	270		
a. 10 cells (40.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is .24.			

Aneks 30 Tabela e kryqëzuar midis nivelit të eksperiencës dhe Setit të parimeve ndaj të cilave profesionistët janë më të mirëinformuar

		Legjislacion fiskal	SKK	Raporte per drejtimin	
Eksperienca	0-5 Vjet	Numër	68	35	8 111
		% ndaj Eksperienca	61.3%	31.5%	7.2% 100.0%
		% ndaj "Seti i parimeve dhe rregullave ndaj të cilit jeni më të kujdesshëm dhe të mirëinformuar "	54.4%	27.1%	57.1% 41.4%
		% ndaj Totalit	25.4%	13.1%	3.0% 41.4%
	6-10 Vjet	Numër	34	40	4 78
		% ndaj Eksperienca	43.6%	51.3%	5.1% 100.0%
		% ndaj "Seti i parimeve dhe rregullave ndaj të cilit jeni më të kujdesshëm dhe të mirëinformuar "	27.2%	31.0%	28.6% 29.1%
		% ndaj Totalit	12.7%	14.9%	1.5% 29.1%
	11-15 Vjet	Numër	9	20	2 31
		% ndaj Eksperienca	29.0%	64.5%	6.5% 100.0%
		% ndaj "Seti i parimeve dhe rregullave ndaj të cilit jeni më të kujdesshëm dhe të mirëinformuar "	7.2%	15.5%	14.3% 11.6%
		% ndaj Totalit	3.4%	7.5%	.7% 11.6%
	16-20 Vjet	Numër	10	22	0 32
		% ndaj Eksperienca	31.3%	68.8%	0.0% 100.0%
		% ndaj "Seti i parimeve dhe rregullave ndaj të cilit jeni më të kujdesshëm dhe të mirëinformuar "	8.0%	17.1%	0.0% 11.9%
		% ndaj Totalit	3.7%	8.2%	0.0% 11.9%
	Me shume se 20 vjet	Numër	4	12	0 16
		% ndaj Eksperienca	25.0%	75.0%	0.0% 100.0%
		% ndaj "Seti i parimeve dhe rregullave ndaj të cilit jeni më të kujdesshëm dhe të mirëinformuar "	3.2%	9.3%	0.0% 6.0%
		% ndaj Totalit	1.5%	4.5%	0.0% 6.0%
	Total	Numër	125	129	14 268
		% ndaj Eksperienca	46.6%	48.1%	5.2% 100.0%

% ndaj "Seti i parimeve dhe rregullave ndaj të cilit jeni më të kujdesshëm dhe të mirëinformuar "	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
% ndaj Totalit	46.6%	48.1%	5.2%	100.0%

Testi Hi Katror (experience vs. kultura e raportimit tatimor)			
	Vlera	Shkallët e lirisë	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson χ^2	27.440 ^a	8	.001
Likelihood Ratio	30.295	8	.000
Linear-by-Linear Association	8.210	1	.004
Nr l rasteve të vlefshme	268		
a. 4 cells (26.7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is .84.			

Aneks 31 : Matrica e të përbashkëtave

nr	Fillimisht	Pas ekstradimit	nr	Initial	Extraction
1	1,000	,755	11	1,000	,747
2	1,000	,673	12	1,000	,713
3	1,000	,594	13	1,000	,778
4	1,000	,674	14	1,000	,689
5	1,000	,694	15	1,000	,769
6	1,000	,602	16	1,000	,752
7	1,000	,878	17	1,000	,677
8	1,000	,621	18	1,000	,775
9	1,000	,793	19	1,000	,745
10	1,000	,619	20	1,000	,634

Aneks 32 : përmbledhje e analizës statistikore të modelit ekonometrik

Përmbledhje e modelit ^b					
Model	R	R ²	R ² e rregulluar	Gabim Standard i Parashikimit	Durbin-Watson
1	.403 ^a	.163	.154	.28831	2.100
a. Predictors: (Constant), Delta_efekt_fiskal_axhustuar_ndaj_aktiveve_2014_2013					
b. Dependent Variable: Delta_shitje_ndaj_aktive_2014_2013					

Referuar përmbledhjes së modelit konkludojmë se 16.3% e variacionit të ndryshimi i shitjeve ndaj aktiveve shpjegohet nga ndryshimi i raportit të ndryshimit të efektit fiskal ndaj aktiveve.

Analiza e variancës - ANOVA^a						
Model		Shuma e katrorëve	df	Mesatare në katror	F	Sig.
1	Regresion	1.535	1	1.535	18.471	.000 ^b
	Mbetja	7.897	95	.083		
	Total	9.432	96			
a. Dependent Variable: Delta_shitje_ndaj_aktive_2014_2013						
b. Predictors: (Constant), Delta_efekt_fiskal_axhustuar_ndaj_aktiveve_2014_2013						

Model i i paraqitur nga ne është statistikisht i rëndësishëm sepse vlera F=18.47 një vlerë e madhe në mënyrë të konsiderueshme (nëse e kontrollojmë me F kritike për $\alpha=0.05$) dhe rëndësia statistikore $0.000 < 0.05$.



UNIVERSITETI "ALEKSANDËR MOISIU", DURRËS
FAKULTETI I BIZNESIT
PROGRAMI I DOKTORATURËS "SHKENCA EKONOMIKE"

I/E nderuar zotëri/zonjë

Unë quhem Marsida Morina dhe jam candidate doktorale në Fakultetin e Biznesit , në Universitetin "Aleksandër Moisiu", Durrës. Aktualisht jam duke punuar disertacionin rreth marrëdhënies midis raportimit tatimor dhe atij financiar. Ky pyetësor është hartuar për nevoja të këtij studimi. Është tërësisht konfidencial dhe anonim. Informacionet e marra do të përpunohen në kuadër të punimit. Sondazhi do ju marrë 20-30 min kohë, nuk ka qëllime përfitimi i shërben vetëm kërkimit akademik.

Ju lutem plotësojeni me objektivitet.

Për cdo paqartësi apo informacion shtesë lidhur me këtë studim , ju lutem kontaktoni në këtë adresë:

Marsida Morina
Fakulteti Ekonomik
Ish shtëpia e oficerëve , Elbasan
Mob. 0684066491
e-mail : mkenuti@yahoo.it

Sinqerisht ju falenderoj që po shpenzoni kohën tuaj për plotësimin e këtij pyetësori.

Marsida Morina
Kandidate Doktorale

Pyetësori për profesionistët

1. Rrethi : _____
2. Nipti : _____
3. Gjinia :
☐ Femër ☐ Mashkull
4. Prej sa vitesh e ushtroni profesionin tuaj?
☐ 0-5 ☐ 6-10 ☐ 11-15 ☐ 15-20 ☐ mbi 20
5. Arsimi :
☐ I mesem ☐ I larte ☐ Pasuniversitar ☐ Tjeter
6. Profesioni :
☐ Kontabilist ☐ KM ☐ EKR ☐ Tjeter
7. Sa është numri i të punësuarve ?
☐ Deri në 10 ☐ 10-50 ☐ 50-250 ☐ Mbi 250
8. A jeni regjistruar në ndonjë shoqatë?
☐ PO ☐ JO
9. Nëse po, në cilën?
☐ IKM ☐ SHFKSH ☐ Tjetër
10. Sa shpesh trajnoheni për njohjen e SKK dhe /apo SNK?
☐ Disa here ne vit ☐ Cdo 2 vjet ☐ Cdo 3 vjet ☐ Asnjehere
11. Sa zgjat një seancë trajnimi?
☐ Deri 1 javë ☐ 2-3 jave
☐ 1-2 jave ☐ > 1 muaj
12. Sa shpesh trajnoheni për ndryshimet ligjore që ndodhin në legjislacionin tatimor?
☐ Disa here ne vit ☐ Cdo 2 vjet ☐ Cdo 3 vjet ☐ Asnjehere
13. Sa është niveli i të ardhurave neto vjetore në shoqërinë tuaj?
☐ 0-2 mln ☐ 5-8 mln
☐ 2-5 mln ☐ më shumë se 8 mln
14. Ju lutem klasifikoni përdoruesit më të rëndësishëm të informacionit kontabël (1- më i rëndësishmi , 7-më pak i rëndësishmi)

a	Aksionerë		e	Furnitorë/Klientë	
b	Manaxherë/Drejtues		f	Punonjës	
c	Insti kredituese		g	Të tjerë (Specifiko)	
d	Org tatimorë				

Të dhëna mbi kuptueshmërinë dhe zbatueshmërinë e standarde

9. A e njihni paketën me 15 SKK te përmirësuara? (1-aspek, 5 – shumë mirë)
- ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5
10. Cili është seti i parimeve dhe rregullave ndaj të cilit jeni më të kujdesshëm dhe të mirëinformuar pra cila është kultura e raportimit financiar brenda njësisë ekonomike
- ☐ Legjislacioni fiskal ☐ Raportet per drejtimin e brendshëm
☐ SKK/SNK
11. Cilët nga standartet përdorni më shpesh?
- | | | | |
|----------------------------|----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|
| ☐ SKK1 | ☐ SKK5 | ☐ SKK9 | ☐ SKK13 |
| ☐ SKK2 | ☐ SKK6 | ☐ SKK10 | ☐ SKK14 |
| ☐ SKK3 | ☐ SKK7 | ☐ SKK11 | ☐ SKK15 |
| ☐ SKK4 | ☐ SKK8 | ☐ SKK12 | |
12. A i japin zgjidhje Standartet Kombetare te Kontabilitetit (SKK) te përmirësuara , situatave që lindin? (1-aspek, 5 – shumë mirë)
- ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5

13. Për SKK -te e përmirësuar tregoni :

	1-Aspak	2-Pak	3-Mesatarisht	4-Shumë	5-Tepër të rëndësishëm
Gjatë zbatimit të SKK8 " Te ardhurat (i përmirësuar) , sa herë keni ndeshur vështërsi në evidentimin e të ardhurave					
Gjatë ushtrimit të aktivitetit , tregoni shkallën e zbatimit të SKK9 " Kombinimi i bizneseve dhe konsolidimi"					
Gjatë ushtrimit të aktivitetit , tregoni shkallën e zbatimit të SKK10 " Grante dhe forma të tjera të ndihmës"					
Gjatë zbatimit të SKK11" Tatimi mbi Fitimin", tregoni sa herë keni diferenca midis detyrimit të tatim fitimit për arsye kontabël dhe detyrimit për arsye fiskale.					
Gjatë zbatimit të SKK12" Efekte të ndryshimit të kurseve të këmbimit " , tregoni sa herë keni vështirësi në evidentimin e efekteve të ndryshimeve mes kurseve të këmbimit					
Gjatë ushtrimit të aktivitetit , tregoni shkallën e zbatimit të SKK13 "Aktivet Biologjike dhe marrëveshjet konçesionare"					
Gjatë ushtrimit të aktivitetit , tregoni shkallën e zbatimit të SKK14 "Trajtimi kontabël i Investimeve në Pjesëmarrje dhe Sipërmarrje të Përbashkëta"					

14. A mendoni se paketa e plotë me 15 standarte te përmirësuar është më e përshtatshme për të dhënë një pamje të sinqertë dhe të besueshme aktivitetit tuaj krahasuar me paketën e parë të SKK-ve?

- ☐ PO
☐ JO
☐ N/A (not applicable)

15. A mendoni se praktikatat kontabël në koherencë europiane e ndërkombëtare ndikojnë në përshtatshmin e integritetit në BE ?

- ☐ PO ☐ JO

16. A mendoni se praktikatat tona kontabël , janë në koherencë me Direktivat Europiane për kontabilitetin?

- ☐ PO ☐ JO

Çështje lidhur me raportimin tatimor

1. Përsa i përket raportimit financiar për qëllime tatimore; a mendoni se paketa e plotë e standarteve te përmirësuar është një vlerë e shtuar, duke qenë më :

A)E përshtatshme PO JO N/A

B)E realizueshme PO JO N/A

2.

	1-Aspak	2-Pak	3-Mesatar	4-Shumë	5-Plotësisht dakort
Sa dakort me shprehjen “Njesite ekonomike shqiptare hartojnë pasqyra financiare që japin një pamje të sigurtë e të besueshme të situatës së tyre financiare edhe pse papajtueshmëritë midis raportimit kontabël dhe atij tatimor janë të shumta”					

3. Ju lutem specifikoni **ku pozicionoheni aktualisht** gjatë hartimit të Pasqyrave Financiare?

	1-Aspak	2-Pak	3-Mesatarisht	4-Shumë	5-Plotësisht dakort
Hartojmë dy sete pasqyrash duke qenë se rregullat kontabël dhe ato fiskale janë të ndryshme dhe të pavaruara njëra nga tjetra					
Hartojmë dhe deklarojmë një set pasqyrash financiare duke qenë se rregullat kontabël dhe ato fiskale janë të njëjta.					
Hartojmë pasqyrat bazuar në rregullat kontabël dhe më pas bëjmë rregullimet e duhura për fiskun. (Dominim i rregullave kontabël)					
Hartojmë pasqyrat bazuar në rregullat fiskale dhe më pas bëjmë rregullimet e duhura në bazë të rregullave kontabël (Dominim i rregullave fiskale)					

4. Ju lutem specifikoni **ku dëshironi të qëndroni** gjatë hartimit të Pasqyrave Financiare?

	1-Aspak	2-Pak	3-Mesatarisht	4-Shumë	5-Plotësisht dakort
Hartojmë dy sete pasqyrash duke qenë se rregullat kontabël dhe ato fiskale janë të ndryshme dhe të pavaruara njëra nga tjetra					
Hartojmë dhe deklarojmë një set pasqyrash financiare duke qenë se rregullat kontabël dhe ato fiskale janë të njëjta					
Hartojmë pasqyrat bazuar në rregullat kontabël dhe më pas bëjmë rregullimet e duhura për fiskun. (Dominim i rregullave kontabël)					
Hartojmë pasqyrat bazuar në rregullat fiskale dhe më pas bëjmë rregullimet e duhura në bazë të rregullave kontabël (Dominim i rregullave fiskale)					

5. Deri në c`masë mendoni se çështjet e mëposhtme ndikojnë **transparencën e deklarimit të PF** në shoqërinë tuaj?

	1-Nuk e ndikon aspak	2- E Ndikon pak transparencën	3- E Ndikon mesatarisht transparencën	4-E Ndikon shumë transparencën	5- E ndikon jashtëzakonisht shumë
Ligjit të Kontabilitetit Nr. 9228 “Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare”					
Ligjin nr. 7638 datë 19.11.1992 “Për shoqëritë tregtare”					
Ligji nr.8438, datë 28.12.1998 “Për tatimin mbi të ardhurat” i ndryshuar					
Ligji nr.9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”					
Profesionalizmi i punonjësve të shoqërisë dhe audituesve të pasqyrave Financiare					
Profesionalizmi i inspektorëve tatimorë					
Udhëzimet e Min. Financave (lidhur me dokumentacionin shoqëruar të PF)					
Shpenzimet e panjohura për efekte fiskale.					
Transaksionet informale që ushtrohen nga shoqëritë					

6. Në një shkallë nga 1-5 (1-aspak , 5- Plotësisht) ; sa të rëndësishme janë atributet e mëposhtme në përzgjedhjen e politikave kontabël të përdorura gjatë procesit të hartimit të pasqyrave financiare?

	1 - Aspak	2- Pak	3- Mesatarisht	4- Shumë	5 - Plotësisht
Minimizimi i kostos së aktiviteteve të kontabilitetit, kostoja e ndryshimit në sistemin e regjistrimit					
Minimizimi i tatimit mbi fitimin					
Nevojat për informacion për aksionerët dhe kreditorët (siguruar përmes metodave të caktuara).					
Marrja e informacionit mbi metodat e vlerësimit të përdorura nga konkurrentët ose njësi ekonomike me një profil të ngjashëm					
Përdorimi i metodave të vlerësimit të propozuara në vepra shkencore (gazeta,libra, internet)					

Bashkimi i regjistrave të kontabilitetit me të dhënat fiskale, konformiteti me metodat e vlerësimit për qëllime fiskale					
Krijimi i një imazhi të favorshëm të njësisë ekonomike për investitorët (aksionerët potencial)					
Krijimi i një imazhi të favorshëm të njësisë ekonomike për aksionerët					
Dhënia e informacioneve specifike për nevojat e drejtimit					
Dhënia e informacioneve specifike për nevojat e aksionarëve					
Minimizimi i tatimeve dhe kontributeve të tjera (të ndryshëm nga tatimi mbi fitimin)					
Krijimi i një imazhi të drejtë nga ana e audituesit të jashtëm të shoqërisë					
Përdorimi i politikave kontabël të pranuar nga inspektorët tatimorë					
Përputhshmëria e pasqyrave financiare me filozofinë e pamjes së drejtë dhe të vërtetë.					
Tradita e kontabilistëve, të pasurit frikë nga një ndryshim në metodat kontabel					
Përdorimi maksimal i stimuljeve që vijnë nga taksat					
Influencimi nga shumat e fitimit që do t'u shpërndahet aksionerëve dhe manaxherëve					
Minimizimi ngarkesës fiskale (tatimeve dhe kontributeve) lidhur me të ardhurat e aksionerëve					
Informacioni i dhënë në pasqyrat financiare sjell avantazh për njësinë ekonomike në aplikimin për grante, subvencione, ofertat etj					
Zgjedhja e metodës që pasqyron më së miri karakteristikat e burimeve të njësisë ekonomike (faktorët e prodhimit)					

Faktorët e influencës në marrëdhënien midis kontabilitetit dhe taksimit

Ju lutem përzgjidhni cilën nga rregullat tatimore përdorni në subjektet kupunoni (rregulla kontabël vs. rregulla tatimore)

Amortizimi aseteve fikse

7. Në rastin e përlogaritjes së amortizimit , ju përdorni :

- Gjithnjë amortizimin kontabël(1)
- Gjithnjë amortizimin tatimor (2)
- Të dyja sëbashku (3)

Nëse përgjigjia është C. Ju lutem përgjigjuni pyetjeve të mëposhtme :

8. Në rastin e subjekteve të vogla, ç'tip të amortizimit përdorni më shumë :

- amortizimin kontabël
- amortizimin tatimor

9. Në rastin e subjekteve të mesme, ç'tip të amortizimit përdorni më shumë :

- amortizimin kontabël
- amortizimin tatimor

10. Në rastin e subjekteve të mëdha, ç'tip të amortizimit përdorni më shumë :
- amortizimin kontabël
 - amortizimin tatimor

11. A i rivlerësoni asetet me vlerë tregu?

- Po gjithmonë
- Jo asnjëherë, kosto të larta
- Vetëm nëse kërkon ligji
- Vetëm me kërkesë të drejtimit

12. Në praktikën tuaj , a keni përlllogaritur ndonjëherë provizione?

- Po i njoh dhe i përdor vazhdimisht)
- Jo nuk i njoh
- I njoh por nuk i përlllogaris ndonjëherë

Nëse përgjigjia është a ose b . Ju lutem përgjigjuni pyetjeve të mëposhtme:

13. Në rastin e subjekteve të vogla, ç'lloj provizioni përlllogarisni :

- Provizionet që lidhen me çështje gjyqësore
- Provizionet për garancitë
- Provizionet për kostot e ristrukturimit
- Provizionet që lidhen me kontrata me kushtë rënduese
- Tjetër (specifiko)?

14. Në rastin e subjekteve të mesme, ç'lloj provizioni përlllogarisni :

- Provizionet që lidhen me çështje gjyqësore
- Provizionet për garancitë
- Provizionet për kostot e ristrukturimit
- Provizionet që lidhen me kontrata me kushtë rënduese
- Tjetër (specifiko)?

15. Në rastin e subjekteve të mëdha , ç'lloj provizioni përlllogarisni :

- Provizionet që lidhen me çështje gjyqësore
- Provizionet për garancitë
- Provizionet për kostot e ristrukturimit
- Provizionet që lidhen me kontrata me kushtë rënduese
- Tjetër (specifiko)?

16. Çfarë mendoni se e pengon përdorimin e provizioneve gjatë hartimit të PF?

17. A realizojnë njësitë ku ofroni shërbimet kontabël shpenzime për zhvillim e kërkim?

- Për të gjithë tipet e subjekteve (pavërsisht madhësisë)
- Varet nga madhësia e subjektit
- Nuk i kam hasur ndonjëherë

18. Nëse përgjigjia është a. ose b. ju lutem përgjigjuni pyetjeve të mëposhtme

		<i>Gjithmonë Rregulla kontabel</i>	<i>Gjithmonë Rregulla tatimore</i>
18.1	Në rastin e njësive të vogla cilat rregulla përdorni :		
18.2	Në rastin e njësive të mesme cilat rregulla përdorni		
18.3	Në rastin e njësive të mëdha cilat rregulla përdorni		

19. Në rastin e vlerësimit të inventarit, ju përdorni :

- Gjithmonë rregullat kontabël
- Gjithmonë rregullat tatimore
- Të dyja sëbashku

20. Nëse përgjigjia është c . Ju lutem përgjigjuni pyetjeve të mëposhtme

		<i>Gjithmonë Rregulla kontabel</i>	<i>Gjithmonë Rregulla tatimore</i>
20.1	Në rastin e njësive të vogla cilat rregulla përdorni :		
20.2	Në rastin e njësive të mesme cilat rregulla përdorni		
20.3	Në rastin e njësive të mëdha cilat rregulla përdorni		

21. Në rastin e njohjes së shpenzimeve për interesa, ju përdorni :

- Gjithmonë rregullat kontabël (duke përfshirë dhe kapitalizimin nëse është e nevojshme)
- Gjithmonë rregullat tatimore
- Të dyja sëbashku

22. Nëse përgjigjia është c . Ju lutem përgjigjuni pyetjeve të mëposhtme

		<i>Gjithmonë Rregulla kontabel</i>	<i>Gjithmonë Rregulla tatimore</i>
22.1	Në rastin e njësive të vogla cilat rregulla përdorni :		
22.2	Në rastin e njësive të mesme cilat rregulla përdorni		
22.3	Në rastin e njësive të mëdha cilat rregulla përdorni		

23. Në rastin e ndryshimit të politikave kontabël dhe korigjimit të gabimeve, ju përdorni?

- Gjithmonë rregullat kontabël
- Gjithmonë rregullat tatimore (për avantazhe tatimore)
- Të dyja sëbashku

24. Nëse përgjigjia është c . ju lutem përgjigjuni pyetjeve të mëposhtme

		<i>Gjithmonë Rregulla kontabel</i>	<i>Gjithmonë Rregulla tatimore</i>
--	--	---	---

24.1	Në rastin e njësive të vogla cilat rregulla përdorni :		
24.2	Në rastin e njësive të mesme cilat rregulla përdorni		
24.3	Në rastin e njësive të mëdha cilat rregulla përdorni		

25. A keni përdorur aktivet dhe detyrimet e shtyra gjatë hartimit të PF?

O PO

OJO

26. Sa herë i keni evidentuar ato gjatë hartimit të PF?

27. A i njihni kushtet për klasifikimin e një të arkëtueshmeje si Borxh i Keq?

O PO

OJO

28. Sa herë keni njohur "Shpenzime për Borxh të keq" në hartimin e PF?

29. A e njihni konceptin e të ardhurave gjithëpërfshirëse?

O PO

OJO

30. Sa është vlera e shpenzimeve të njohura për interesa e gjoba ?

O deri në nivelin e fiskut

Oshuma reale

31. A njihni shpenzime për nisje dhe zgjerim aktiviteti?

O PO

OJO

32. Ju lutem jepni opinionin tuaj çfarë mendoni që duhet të ndryshojë në të ardhmen? (lidhur me SKK, legjislacionin tatimor, veprimtarinë e organizmave të kontabilitetit KKK dhe shoqatat e pavaruara)

Faleminderit!

Pyetësori për inspektorët tatimorë

Drejtoria në të cilën punoni : _____

Pozicioni i punës : _____

Vitet e punës : _____

- A mendoni se ka diferenca midis hartimit të PF për raportim tatimor dhe atyre për raportim financiar?

- A mendoni që PF të hartuara dhe deklaruar nga subjektet ekonomike japin një informacion besnik rreth pozicionit të tyre financiar për palët e interesuara?

.....

- Pasqyrat që kontrolloni duhet të jenë hartuar në përputhje me : O Legjislacioni fiskal O SKK

- Sa shpesh trajnoheni në lidhje me njohjen e SKK?

.....

- Sa shpesh trajnoheni në lidhje me ndryshimet që ndodhin në legjislacion?

.....

- Gjatë kontrolleve të kryera pasqyrave financiare të subjekteve tatimore :

- A i njihni për efekte fiskale shpenzimet për :

	PO	JO
Tatimet e shtyra		
Provizionet		
Borxhin e keq		
Shpenzimet e nisjes dhe zhvillimit		
Fiot gjatë prodhimit (kalimi i afatit të skadencës)		

- Sa here keni ndeshur “diferencat e përkohshme” e “ Diferenca të përhershme “ në pasqyrat e subjekteve të kontrolluara?

.....

- Sa herë keni gjobitur subjektet që nuk mbajnë kontabilitet në bazë të SKK-ve?

.....

- A mendoni që aktualisht “Drejtimi i shoqërisë “ ndikon punën e ekonomistit duke ndryshuar rezultatin e deklaruar?

.....

- A mendoni që ndryshimi në procedurat tatimore do të ndikojë në rritjen e transparencës së pasqyrave financiare?

.....

- Deri në ç’nivel (%) mendoni që ekziston fenomeni i fshehjes së të ardhurave (mos deklarimi) ?

.....

- A mund të jepni ndonjë rast praktik për çështje që keni hasur mbi divergjencën midis raportimit tatimor dhe atij kontabël dhe mënyrën se si është trajtuar nga gjykata?

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Ju faleminderit!



Emer Mbiemer

MARSIDA KËNUTI (MORINA)

Adresa
Telefoni
00355 68 40 66 491
E-mail
Kombesia
Ditelindja
Gjinia

Lgj: 11 Nentori; Rr." Q. Dinçi", Banesa 68/3
00355 54 25 99 51
mkenuti@yahoo.it, marsida.kenuti@uniel.edu.al,
Shqipëtare
11 Tetor 1983
Femër

Eksperience Pune

2008 (ne vazhdim)
Pozicioni

Fakulteti Ekonomik , Elbasan
Lektore me kohe te plote
Lektore e lendes : Kontabilitet Financiar , Kontabilitet
Publik, Kontabilitet Kosto drejtim i Avancuar (nivel
master)

2006 – 2008
Pozicioni

Mc Donald`s shpk
Financiere

2006 – 2008
Pozicioni

Fakulteti Ekonomik
As. Pedagoge (Part- time)

Edukimi

Janar 2011 (ne vazhdim)

Regjistruar ne Doktoraturë

Korrik 2010

Autoriteti i Certifikimit
Titull "Kontabel i Miratuar"

Janar 2008- Dhjetor 2009

Universiteti i Tiranes, Fakulteti Ekonomik,
Master ne Kontabilitet
Mikroteza : SKK15 dhe SNRF per SME. Rasti i Shqiperise

2002 – 2006 Titulli	Universiteti Elbasanit, Fakulteti Ekonomik Specialist I Finances dhe Kontabilitetit
Pjesemarrje	
Janar 2016	An empirical study on the selection of accounting policies by the Albanian entities <i>Economics, management, law : socio-economics aspects of development</i> ISBN : 978-617-7214-17-4
Janar 2016	Creative Accounting between tax avoidance and extraction of firm from the crisis <i>International Journal of Multidisciplinary Research</i> ISSN : 2277-9302
Tetor 2015	Economic growth, An econometric study determine the factors influencing Albania <i>Promising problems of economics and management</i> ISBN : 978-617-7214-09-9
Shtator 2015	The factor that affect the stability of banking system. <i>Balkan Journal of Interdisciplinary Research</i> ISSN : 2410-759X
Shtator 2015	Albania toward aplocation of IFRS for SME. A simple desire or a real option <i>International Journal of Economics, Commerce and Management, UK</i> ; ISSN : 2348 0386
Gusht 2015	The role of bankruptcy supervisory agency in reorganizing companies <i>Revista Diskutime , Demokracia në Europën Juglindore, Tetove</i> ; ISSN : 1857-825X (Bashkëautore)
Prill 2014	Kufizimet e SME-ve dhe impakti I tyre në Ekonomi. <i>Revista Diskutime , Demokracia në Europën Juglindore, Tetove</i>
Dhjetor 2013	Mes kontabilitetit dhe legjislacionit, dyzimi i bizneseve shqiptare. Konferencë Shkencore Nderkombetare Tetove
Tetor 2013	Difficulties faced by entities from inconsistency Fisk – Standard. Konferencë Shkencore Nderkombetare Elbasan
Maj 2013	Some literature review about the difficulties faced by entities from inconsistency Taxation – Accounting. Konferencë Shkencore Nderkombetare Durres
Gusht 2012	Implementation of National Standard for SME . Challenges and difficulties. Konferencë Shkencore Nderkombetare Korfuz

Shtator 2010	Has been accounting a factor in financial crisis? The relation between fair value and loan losses Conference Nderkombetare Shkencore Ravda, Bullgari
Qershor 2010	Zhvillimet e investimeve ne vendet e Evropes dhe Kriza. Konferenca Nderkombetare Shkencore Podgorice
Mars 2010	Roli i SME-ve ne zhvillimin ekonomik te Shqiperise. Konferenca Nderkombetare shkencore mbi politikat ekonomike per integrimin europian Durres

Trajnime

Mars 2016	SHKFSH : Kurs pergatitor mbi ndryshimet e legjislacionit fiskal
Mars 2014	SHKFSH : Kurs pergatitor mbi ndryshimet e legjislacionit fiskal
Mars 2010	SHKFSH : Kurs i plote pergatitor per provimin kualifikues Kontabel i Miratuar
Korrik 2009	IKM : Certificate mbi Standartet Nderkombetare te Kontabilitetit dhe Raportimin Financiar
Janar 2009	Anetare e SHKFSH
Janar 2009	ShKFSh : Certifika per pjesëmarrjen ne Kursin 6 ditor mbi SKK dhe mbylljen e pasqyrave financiare
2005 – 2006	Anetare e organizates studentore ” SIFE”

Aftesi personale

Mother tongue	Shqip	
Gjuhe te huaja	E folur dhe kuptuar	E shkruar
Anglisht	mire	mire
Frengjisht	mire	mire
Italisht	mire	mire
Aftesi Kompjuterike	Microsoft Office , Word and Excel, Power Point, Photography	
Aftesi Te Tjera	Programet e kompjuterizuara financiare – Alpha, Financa 5, Patente e klasit B	