



Rishikim nga kolegët i

Zyrës Kombëtare të Auditimit të Kosovës

Një rishikim i Zyrës Kombëtare të Auditimit të Kosovës i bazuar në pritjet e Kornizës së Praktikave Profesionale të INTOSAI-t dhe praktikës së mirë evropiane

5 shtator 2023

Tabela e përmbajtjes

Lista e shkurtesave dhe akronimeve	3
Përmbledhje ekzekutive	5
1 Hyrje	7
Informacione të përgjithshme	7
Fushëveprimi	8
Kriteret dhe metodat e përdorura të vlerësimit	8
Falënderime	9
Udhërrëfyesi (Udhëzuesi për lexuesit)	9
2 Pavarësia dhe korniza ligjore	10
Hyrje	10
Korniza Kushtetuese	10
Ligji i Auditimit	11
Përfundimi	18
Rekomandimet	19
3 Menaxhimi dhe qeverisja	21
Hyrje	21
Qeverisja dhe menaxhimi i operacioneve	21
Transparenca dhe llogaridhënia	32
Etika dhe sjellja	34
Përfundimet dhe rekomandimet	37
4 Metodologjia dhe praktikat e auditimit	38
Hyrje	38
Standardet dhe politikat e auditimit	40
Auditimi i kombinuar financiar/i pajtueshmërisë – Praktika	45
Praktika e auditimit të performancës	52
Përfundimet dhe rekomandimet	57
5 Menaxhimi i cilësisë	60
Hyrje	60
Kontrolli i cilësisë	61
Sigurimi i cilësisë (Monitorimi dhe korigjimi)	64
Përfundimet dhe rekomandimet	65

6 Raportimi dhe arritja e rezultateve	67
Hyrje	67
Raportimi, dorëzimi dhe publikimi	67
Monitorimi dhe përcjellja	69
Përfundimet dhe rekomandimet	71
Aneksi A. Të intervistuarit	73

FIGURAT

Figura 1. Struktura Organizative e ZKA-së	23
Figura 2. Rolet e menaxherëve të lartë	26
Figura 3. Kontabiliteti dhe linjat e raportimit	27
Figura 4. Planifikimi dhe llogaridhënia	28
Figura 5. Sistemi i takimeve organizative	29
Figura 6. Komunikimi i brendshëm në ZKA	31
Figura 8. Politika e Rotacionit të Stafit Auditues	36
Figura 9. Shkalla e zbatimit të rekomandimeve 2017-2022	71

TABELAT

Tabela 1. Përgjegjësitë e Auditimit 2022-23	Error! Bookmark not defined.
Tabela 2. Rishikimet e kryera të Kontrollit të Cilësisë	Error! Bookmark not defined.
Tabela 3. Raportet e auditimit të publikuara 2019-2022	68

Lista e shkurtesave dhe akronimeve

NAP	Ndihmës i Auditorit të Përgjithshëm
AP	Auditor i Përgjithshëm
MPA	Memorandum për Planin e Auditimit
KMFP	Komisioni për Mbikëqyrjen e Financave Publike
ZAP	Zëvendës i Auditorit të Përgjithshëm
RKCA	Rishikimi i Kontrollit të Cilësisë së Angazhimit
BE	Bashkimi Evropian
EUROSAI	Organizata Evropiane e Institucioneve Supreme të Auditimit
RVFQ	Raporti Vjetor Financiar i Qeverisë
IZHI	Iniciativa Zhvillimore e INTOSAI
KDPI	Korniza e Deklaratave Profesionale e INTOSAI
INTOSAI	Organizata Ndërkombëtare e Institucioneve Supreme të Auditimit
INTOSAI-GUID	Udhëzues i Organizatës Ndërkombëtare të Institucioneve Supreme të Auditimit
INTOSAI-Ps	Parimet e Organizatës Ndërkombëtare të Institucioneve Supreme të Auditimit
SNISA	Standardet Ndërkombëtare e Institucioneve Supreme të Auditimit
ZKAK	Zyrës Kombëtare të Auditimit të Kosovës
LMFPP	Ligjin për Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë
OECD	Organizata për Bashkëpunim dhe Zhvillim Ekonomik
MAP	Manuali i Auditimit të Performancës
PEFA	Llogaridhënia Financiare dhe e Shpenzimeve Publike
NP	Ndërmarrje Publike
DSC	Departamenti për Sigurimin e Cilësisë
RKC	Rishikimi i Kontrollit të Cilësisë
MARR	Manuali i Auditimit të Rregullsisë

RTK	Radiotelevizioni i Kosovës
ISA	Institucion Suprem i Auditimit
KMP-ISA	Korniza e Menaxhimit të Performancës së Institucionit Suprem të Auditimit

Përmbledhje ekzekutive

Zyra Kombëtare e Auditimit e Kosovës është duke u zhvilluar mirë dhe në përputhje me standardet ndërkombëtare, por ende ka vend për përmirësim.

Me kërkesë të Auditorit të Përgjithshëm të Kosovës, SIGMA i bëri Zyrës Kombëtare të Auditimit të Kosovës (ZKAK) një rishikim nga kolegët për të vlerësuar gjendjen në një numër fushash kryesore. Qëllimi kryesor i këtij rishikimi nga kolegët ishte vlerësimi i cilësisë së punës audituese të ZKA-së. Rishikimi nga kolegët u fokusua në këto fusha:

- Pavarësia dhe korniza ligjore
- Qeverisja dhe menaxhimi
- Metodologjia, praktikat dhe raportimi i auditimit
- Menaxhimi i cilësisë

Roli i Institucionit Suprem të Auditimit (ISA) është që të sigurojë parlamentin, tatimpaguesit dhe qytetarët se fondet që ata ia paguajnë shtetit shfrytëzohen në mënyrë kuptimplote, racionale dhe efikase dhe se çdo pjesëtar i shoqërisë merr shërbime cilësore për të cilat ai ose ajo ka të drejtë. Duke vepruar kështu, një ISA i vlerëson aktivitetet dhe jep rekomandime se si të bëhen përmirësime që promovojnë llogaridhënien, transparencën, efikasitetin, ekonomizimin dhe efektivitetin. Në mënyrë që një ISA të jetë efektiv në ushtrimin e rolit të tij dhe të jetë një organ këshillëdhënës që i besohet dhe dëgjohet, ai duhet të jetë vet shembull. Ekzistojnë standarde të përbashkëta ndërkombëtare (Korniza e Deklaratave Profesionale (KDP) e Organizatës Ndërkombëtare të Institucioneve Supreme të Auditimit (INTOSAI)) për të mbështetur pavarësinë, kredibilitetin dhe besimin në punën e kryer nga një ISA, i cili përkrah parimet që duhet të përdoren nga ISA-të në realizimin dhe zhvillimin e punës së tyre.

Rezultati i këtij rishikimi nga kolegët tregon se ZKA e Kosovës ka ndërmarrë aktivitete për zhvillimin e praktikave të saj për të përmbushur pritshmëritë e KDP-së dhe për të ndërtuar një institucion të pavarur dhe të besueshëm. Megjithatë, ka disa mangësi dhe çështje që duhen adresuar dhe ende ka mundësi të konsiderueshme për të zhvilluar me tej dhe aplikuar praktika brenda institucionit.

Për sa i përket kornizës ligjore, ISA është i përfshirë në kushtetutë dhe ligji për ZKA-në është i hartuar mjaft mirë dhe nëse zbatohet siç duhet, do t'i siguronte ZKA-së pavarësi dhe autonomi të mjaftueshme. Megjithatë, Kushtetuta nuk i adreson në mënyrë adekuate disa çështje e veçanërisht nuk e adreson statusin e ZKA-së, që është institucion i pavarur. Për më tepër, duhet të adresohen disa dobësi dhe çështje në Ligjin për ZKA-në për të përmbushur pritshmëritë e parimeve të INTOSAI-t mbi pavarësinë e po ashtu për t'i mundësuar ZKA-së të funksionojë në mënyrë më efektive.

Përveç disa çështjeve rreth kornizës ligjore, rishikimi nga kolegët vuri në pah një sërë fushash të tjera që mund të zhvillohen më tej në ZKA:

- ZKA ka rregullime të qeverisjes dhe menaxhimit për të menaxhuar në përgjithësi organizatën dhe për të marrë vendime lidhur me punën e auditimit, por ka mundësi për të zhvilluar më tej këto rregullime në mënyrë që ato të jenë më racionale, më efikase dhe më efektive, duke përfshirë aspekte që lidhen me rolet, përgjegjësitë dhe llogaridhënien e brendshme.
- ZKA ka ndërmarrë shumë veprime për të zhvilluar praktikat e veta të auditimit të rregullsisë dhe performancës, dhe e bën punën e saj të auditimit në mënyrë profesionale, duke aplikuar qasje dhe metodologji auditimi që në përgjithësi janë në përputhje me standardet profesionale. Megjithatë, ende ka vend për përmirësim në metodologjitë e auditimit dhe në zbatimin e tyre të

përditshëm, e veçanërisht ka vend për zhvillim të mëtejshëm të praktikave të auditimit të performancës.

- Politikat dhe procedurat e ZKA-së për menaxhimin e cilësisë duhet të zhvillohen më tej për të përmbushur pritshmëritë e standardeve. Janë krijuar dhe zbatuar procedura adekuate për kontrollin e cilësisë për të ofruar siguri të arsyeshme mbi punën e bërë në auditim. Megjithatë, politikat dhe proceset më të gjera të menaxhimit të cilësisë duhet të zhvillohen më tej, veçanërisht ato që lidhen me monitorimin dhe korrigjimin.
- Praktikrat e raportimit të ZKA-së për auditimin financiar dhe të performancës janë të zhvilluara mjaft mirë, por duhet të shikohen mundësi të mëtejshme për të rritur vlerën dhe ndikimin e punës së auditimit, përfshirë mundësinë për të avancuar ciklin e auditimit dhe zhvillimin e mëtejshëm të strategjive për të përmirësuar zbatimin e rekomandimeve.
- ZKA ka krijuar procese efektive për verifikimin, dorëzimin dhe publikimin e raporteve të tyre. Ata i kanë dorëzuar dhe publikuar raportet e tyre në përputhje me kërkesat ligjore dhe ato janë në dispozicion në faqen e tyre të internetit. ZKA ka krijuar sisteme monitorimi dhe përcjelljeje, megjithëse për auditimet e performancës këto duhet të zhvillohen edhe më shumë.

Rekomandimet e rishikimit nga kolegët synojnë të ndihmojnë ZKA-në të përcaktojë hapat e ardhshëm për zhvillimin e mëtejshëm strategjik në rrugëtimin për t'u bërë një ISA plotësisht efektive në përputhje me standardet ndërkombëtare dhe praktikën e shëndoshë evropiane. Ky proces duhet të japë një kontribut të rëndësishëm në forcimin e sistemit të kontrollit financiar dhe llogaridhënies publike në Kosovë, si dhe të mbështesë zhvillimin e ZKA-së në përputhje me pritjet e KDPI-së.

1 Hyrje

Informacione të përgjithshme

ZKA është institucioni suprem i auditimit i Republikës së Kosovës përgjegjës për kryerjen e auditimit të jashtëm të pavarur të resurseve publike. Misioni i ZKA-së është që:

- të vlerësojë ligjshmërinë, rregullsinë, pajtueshmërinë, ekonominë, efikasitetin, efektivitetin e menaxhimit të mjeteve financiare publike dhe pronës publike
- të promovojë standardet e njohura ndërkombëtarisht për transparencën dhe llogaridhënien në menaxhimin e financave publike
- të sigurojë transparencë duke informuar autoritetet publike përgjegjëse dhe publikun për planet strategjike dhe vjetore, gjetjet dhe rekomandimet e saj.

Pozita e Auditorit të Përgjithshëm është e përcaktuar në Kushtetutën e Republikës së Kosovës, dhe pavarësia, mandati dhe organizimi i Auditorit të Përgjithshëm dhe i ZKA-së parashihet me Ligjin 05/L-055 për Auditorin e Përgjithshëm dhe Zyrën Kombëtare të Auditimit të Republikës së Kosovës (Ligji i Auditimit).

Mandati i ZKA-së i jep asaj kompetenca për të kryer auditime financiare, të pajtueshmërisë dhe të performancës, duke analizuar të hyrat, shpenzimet, asetet dhe detyrimet në të gjitha institucionet e pushteti qendror dhe lokal. Këtu përfshihen ndërmarrjet komerciale në pronësi shtetërore dhe komunale në të cilat shteti ose komuna janë aksionarët më të mëdhenj.

Çdo vit ZKA-ja duhet t'i paraqesë parlamentit këto raporte

- Raportin Vjetor të Performancës së ZKA-së (përfshirë pasqyrat vjetore financiare të audituara),
- Raportin Vjetor të Auditimit
- raportet përfundimtare të auditimit për të gjitha auditimet e rregullsisë.

ZKA është duke kaluar nëpër një periudhë zhvillimi dhe transformimi. Ajo është ndihmuar dhe ende po ndihmohet nga disa partnerë për të mbështetur zhvillimin e saj në përputhje me standardet e INTOSAI dhe praktikën e mira të BE-së. Deri kohët e fundit, ZKA mbështetej nga ISA e Polonisë dhe ISA-të e tjera partnere përmes një projekti binjakëzimi të BE-së. Zyra Kombëtare Suedeze e Auditimit (ZKSA) është duke ofruar mbështetje në disa fusha, përfshirë auditimin e performancës dhe menaxhimin e cilësisë, dhe SIGMA ka ofruar mbështetje për zhvillimin e kornizës ligjore.

Në vitin 2022, Auditori i Përgjithshëm pyeti nëse SIGMA do të ishte në gjendje të bënte një rishikim të ZKA-së nga kolegët i cili do të mund të mbështeste zhvillimin e ZKA-së dhe të përmbushte kërkesën në Ligjin e Auditimit për të pasur një vlerësim profesional të punës së ZKA-së. Pas disa diskutimeve me Komisionin për Mbikëqyrjen e Financave Publike (KMFP) u ra dakord për fushëveprimin dhe kohën e rishikimit nga kolegët.

Rekomandimet e rishikimit nga kolegët synojnë të ndihmojnë ZKA-në të vazhdojë rrugëtimin e saj për t'u bërë një ISA plotësisht efektive që vepron në përputhje me standardet ndërkombëtare dhe praktikën e mira evropiane. Procesi duhet të jetë një kontribut të rëndësishëm në forcimin e sistemit të kontrollit financiar

dhe llogaridhënies publike në Kosovë. Në veçanti, rekomandimet e rishikimit profesional nga kolegët synojnë të ndihmojnë në përcaktimin e hapave të ardhshëm për zhvillimin e mëtejshëm strategjik.

Ekipi i kolegëve profesionistë i SIGMA-s përbëhej nga:

- Z. Alastair Swarbrick, Këshilltar i Lartë për Politika i SIGMA-s, ish Auditor i Përgjithshëm i Ishujve Kejmën (Cayman Islands) dhe Drejtor i Auditimit në Skoci, përgjegjës për udhëheqjen dhe koordinimin e rishikimit nga kolegët
- Znj. Inguna Sudraba, eksperte e SIGMA-s, ish-deputete e Parlamentit të Republikës së Letonisë dhe Auditore e Përgjithshme e Republikës së Letonisë

Fushëveprimi

Objektivi i rishikimit nga kolegët ishte të vlerësohej gjendja aktuale brenda ZKA-së në një sërë fushash kryesore. Konkretisht, vlerësuesit vlerësuan fushat e mëposhtme:

- **Pavarësia dhe korniza ligjore** – ku u shqyrtua korniza kushtetuese dhe ligjore ekzistuese për të mbështetur pavarësinë e ZKA-së dhe nëse ajo po respektohej në praktikë.
- **Menaxhimi dhe qeverisja** – u fokusua në strukturën organizative dhe aranzhimet e menaxhimit të ZKA-së për të mbështetur vendimmarrjen efektive, efikasitetin dhe efektivitetin operacional, dhe zbatimin e mandatit të saj. Po ashtu u shqyrtuan edhe politikat dhe praktikatat ekzistuese për promovimin e sjelljes etike, si dhe transparenca dhe llogaridhënia e ZKA-së.
- **Auditimi: Procesi dhe cilësia** – u shqyrtua mënyra se si ZKA i kryen auditimet e saj, qasja dhe metodologjia që ajo e aplikon, me fokus në praktikë dhe jo vetëm në metodologji. Kjo gjithashtu ekzaminoi sistemin ZKA-së për menaxhimin e cilësisë.
- **Auditimi – Raportimi dhe arritja e rezultateve** – u fokusua në arritjen e rezultateve cilësore dhe me kohë në auditimet financiare të saj, të cilat janë të disponueshme publikisht dhe kanë ndikim.

Me Auditorin e Përgjithshëm u ra dakord që një fokus i qartë i këtij rishikimi profesional nga kolegët duhet të jetë në cilësinë e punës së auditimit, së dhe në qeverisjen dhe menaxhimin e brendshëm. Ka disa fusha të tjera që mund të mbulohen në një rishikim profesional nga kolegët, duke përfshirë: planifikimin strategjik dhe vjetor; menaxhimin, monitorimin dhe raportimin mbi performancën organizative; menaxhimin e burimeve, përfshirë burimet njerëzore, financiare dhe fizike; dhe marrëdhëniet me palët e jashtme të interesuara. U ra dakord që këto mund të jenë subjekt i një rishikimi nga kolegët në të ardhmen.

Kriteret dhe metodat e përdorura të vlerësimit

Standardet dhe pikat referuese të aplikuara

Standardet dhe dokumentet referuese të aplikuara në rishikimin nga kolegët janë Korniza e Deklarimeve Profesionale INTOSAI (KDPI) dhe udhëzimet dhe praktikatat e tjera të ofruara përmes INTOSAI-t. Vëmendje e veçantë i është kushtuar Udhëzimeve për rishikimin nga kolegët (GUID 5600) dhe Kornizës për Menaxhimin e Performancës-SAI (KMP-SAI) të zhvilluar nga Iniciativa Zhvillimore e INTOSAI (IZHI).

Ekipi i vlerësimit nga kolegët mori në konsideratë edhe praktikatat "e mira" tek ISA-të në mbarë Evropën, bazuar në njohuritë dhe përvojën e ekipit të vlerësimit nga kolegët, duke reflektuar se shumë aspekte të rëndësishme të menaxhimit të një ISA-je nuk janë të specifikuar në standarde.

Metodologjia

Shumica e punës në terren u krye gjatë një misioni në Prishtinë në muajt shkurt dhe mars 2023. Gjatë misionit ne u takuam me një numër zyrtarësh brenda ZKA-së dhe me anëtarë të Komisionit për Mbikëqyrjen e Financave Publike (KMFP) në Kuvendin e Kosovës. Puna e misionit u plotësua nga një sërë takimesh të më pastajme virtuale. Informacionet u mbledhën përmes intervistave të zgjeruara (shih

Aneksin A) dhe analizës së ligjeve, rregulloreve, udhëzimeve dhe dosjeve dhe dokumenteve zyrtare, përfshirë dosjet dhe raportet e auditimit.

Një rishikim nga kolegët, për nga natyra e tij, është më shumë një vlerësim sesa një auditim. Afati kohor dhe burimet në dispozicion të kolegëve profesionistë nuk mundësojnë që të vërtetohen plotësisht të gjitha gjetjet ose të hetohen çështjet aq thellë sa do të duhej për të qenë të sigurt për vlefshmërinë ose sa janë përfaqësuese gjetjet. Si rezultat, kolegët përdorën një procedurë të kundërshtimit për të konfirmuar saktësinë dhe kuptimin e fakteve. Ky raport merr parasysh vërtetimet e bëra gjatë këtij procesi.

Kufizimet

Raporti nuk mundi të merrte në konsideratë zhvillimet që ndodhën pas misionit dhe intervistave. Raporti nuk synon të jetë një përshkrim i plotë, e as një pasqyrë shteruese e të gjitha aspekteve të institucionit dhe pasqyron ato aspekte që kolegët profesionistë i konsideruan si të rëndësishme ose thelbësore për t'u trajtuar në këtë raport.

Falënderime

Ne dëshirojmë të shprehim falënderimet tona të përzemërta për Institucionin, menaxhmentin dhe stafin e tij dhe në veçanti për Auditoren e Përgjithshme, znj. Vlora Spanca. Ne u jemi shumë borxhli atyre që u përkujdesën për organizimin e rishikimit, veçanërisht znj. Shqipe Çavdarbasha, personi ynë kryesor kontaktues dhe koordinatorja e përgjithshme.

Udhërrëfyesi (Udhëzuesi për lexuesit)

Raporti i rishikimit profesional nga kolegët është i organizuar në gjashtë kapituj. Në secilin kapitull është bërë vlerësimi i gjendjes i cili është pasuar nga rekomandimet e ekipit të rishikimit nga kolegët. Pas këtij kapitulli hyrës, raporti është organizuar si më poshtë:

- Kapitulli 2 trajton kornizën ligjore dhe pavarësinë e institucionit
- Kapitulli 3 analizon qeverisjen dhe menaxhimin e institucionit, përfshirë sistemet e menaxhimit dhe strukturën organizative; transparencën dhe llogaridhënien; dhe etikën
- Kapitulli 4 vlerëson proceset dhe praktikën e auditimit si për rregullsinë (financiare dhe pajtueshmërinë) ashtu edhe për auditimet e performancës
- Kapitulli 5 trajton rregullimet e menaxhimit të cilësisë
- Kapitulli 6 merret me raportimin dhe ndikimin e punës së auditimit të ZKA-së

2 Pavarësia dhe korniza ligjore

Hyrje

Korniza ligjore e një ISA-je është thelbësore për funksionimin e një institucioni të auditimit të jashtëm. Ekipi i rishikimit profesional nga kolegët e analizoi Kushtetutën, Ligjin për Auditorin e Përgjithshëm dhe Zyrën Kombëtare të Auditimit¹, dhe ligje të tjera përkatëse që lidhen me të, për të pasur një pasqyrë të kornizës ligjore në të cilin funksionon ZKA. Kjo analizë e kornizës ligjore është bërë duke pasur parasysh Parimet e INTOSAI-t, në veçanti parimet 1² dhe 10³ të INTOSAI-t, Deklaratën e Limës dhe Deklaratën e Meksikës, të cilat ndër të tjera përcaktojnë parimet dhe kërkesat për pavarësinë e ISA-ve dhe bazën ligjore të tyre. Zbatimi i këtyre Parimeve të INTOSAI-t në kornizën ligjore është bazë për përmbushjen e pritshmërive për zbatimin e standardeve të auditimit të jashtëm të pranura ndërkombëtarisht nga Organizata Ndërkombëtare e Institucioneve Supreme të Auditimit (INTOSAI) dhe kërkesve të Kapitullit 32 të Acquis Communautaire.

Korniza Kushtetuese

Deklarata e Limës thotë se ISA-t mund t'i përmbushin detyrat e tyre në mënyrë objektive dhe efektive vetëm nëse janë të pavarura nga entiteti i audituar dhe të mbrojtura nga ndikimi i jashtëm. Sipas Deklaratës së Limës, krijimi i ISA-ve dhe shkalla e nevojshme e pavarësisë së tyre duhet të garantohet me Kushtetutë dhe detajet mund të përcaktohen në legjislacion. Në veçanti, duhet të garantohet mbrojtja adekuatë ligjore nga një gjykatë supreme kundër çdo ndërhyrjeje në pavarësinë dhe mandatin e auditimit të një ISA-je.

Pavarësia e anëtarëve po ashtu duhet të garantohet me Kushtetutë. Veçanërisht, procedurat e largimit nga detyra duhet të përfshihen në Kushtetutë dhe nuk duhet të cenojnë pavarësinë e tyre.

Së fundi, sipas Deklaratës së Limës, pavarësia e ISA-ve e përcaktuar nga Kushtetuta dhe ligji duhet po ashtu të garantojë një shkallë shumë të lartë iniciative dhe autonomie, edhe kur ato veprojnë si agjentë të Parlamentit dhe kryejnë auditime sipas udhëzimeve të tij. Marrëdhënia midis ISA-së dhe Parlamentit duhet po ashtu të përcaktohet në Kushtetutë.

Në nenin 136 të Kushtetutës së Republikës së Kosovës thuhet:

1. Auditori i Përgjithshëm i Republikës së Kosovës është institucioni më i lartë i kontrollit ekonomik e financiar.

2. Organizimi, funksionimi dhe kompetencat e Auditorit të Përgjithshëm të Republikës së Kosovës, përcaktohen me Kushtetutë dhe me ligj.

¹ Ligji Nr. 05/L-055 për Auditorin e Përgjithshëm dhe Zyrën Kombëtare të Auditimit të Republikës së Kosovës, Gazeta Zyrtare e Republikës së Kosovës/ Nr. 17/10 qershor 2016, Prishtinë

² INTOSAI-P1 Deklarata e Limës

³ INTOSAI-P10 Deklarata e Meksikës mbi Pavarësinë e ISA-ve

3. Auditori i Përgjithshëm i Republikës së Kosovës zgjidhet nga Kuvendi, me shumicën e votave të të gjithë deputetëve të Kuvendit, në bazë të propozimit të Presidentit të Republikës së Kosovës.

4. Kuvendi vendos për shkarkimin e Auditorit të Përgjithshëm të Republikës së Kosovës me shumicën e dy të tretave (2/3) të të gjithë deputetëve të tij, në bazë të propozimit të Presidentit ose me nismën e një të tretës (1/3) së deputetëve të Kuvendit të Republikës së Kosovës.

5. Mandati i Auditorit të Përgjithshëm të Republikës së Kosovës është pesë (5) vjet, me të drejtë rizgjedhjeje vetëm edhe për një mandat.

Neni 137 i Kushtetutës përshkruan (mandatin e auditimit) të Auditorit të Përgjithshëm dhe Neni 138 raportimin nga Auditori i Përgjithshëm.

Kushtetuta adreson rolin, emërimin dhe shkarkimin e Auditorit të Përgjithshëm dhe përgjegjësinë e Auditorit të Përgjithshëm për t'i raportuar Kuvendit të Kosovës. Përderisa thekson se Auditori i Përgjithshëm është institucioni më i lartë i kontrollit ekonomik dhe financiar, megjithatë nuk e specifikon çështjen më të rëndësishme rreth statusit të Auditorit të Përgjithshëm, se ai është institucion i pavarur. Gjithashtu, përdorimi i termit "kontroll" nuk është i përshtatshëm dhe duhet të jetë institucioni më i lartë (suprem) i auditimit. Statusi i një ISA-je është i lidhur drejtpërdrejt me pavarësinë e tij organizative, funksionale, operacionale dhe financiare dhe përcakton besueshmërinë dhe efektivitetin e institucionit.

Në fund, derisa neni 136 (2) tregon se organizimi, funksionimi dhe kompetencat e Auditorit të Përgjithshëm do të përcaktohen më tej me ligj, nuk ka asnjë referencë për Zyrën Kombëtare të Auditimit.

Duke qenë se statusi i Auditorit të Përgjithshëm nuk është i sanksionuar në kushtetutë, normat e përfshira në legjislacionin e nivelit të dytë janë më shpesh subjekt i ndryshimeve të mundshme dhe në këtë mënyrë paraqesin rrezik për varësinë e institucionit nga kërkesat dhe vendimet politike.

Ligji i Auditimit

Pavarësia

Edhe pse ISA-të nuk mund të jenë absolutisht të pavarura sepse janë pjesë e aparatit shtetëror, ato duhet të kenë shkallën e duhur të pavarësisë funksionale dhe organizative që kërkohet për të kryer punën e tyre. Korniza ligjore duhet të përcaktojë qartë pavarësinë e ISA-së.

Ligji aktual për Auditorin e Përgjithshëm dhe Zyrën Kombëtare të Auditimit të Republikës së Kosovës⁴ (Ligji i Auditimit) është miratuar nga Kuvendi i Republikës së Kosovës më 18 maj 2016, duke zëvendësuar Ligjin e vitit 2008 për Themelimin e Zyrës së Auditorit të Përgjithshëm dhe Zyrës së Auditimit të Kosovës.⁵

Edhe pse Kushtetuta nuk e përcakton statusin e AP-së, neni 4 i Ligjit për Auditimin konfirmon se

"Auditori i Përgjithshëm është i pavarur nga ana funksionale, financiare dhe operative dhe nuk i nënshtrohet urdhrat ose ndikimit nga cilido person apo institucion tjetër" dhe "Në përputhje me dispozitat e këtij ligji, Auditori i Përgjithshëm ka liri të plotë veprimi në kryerjen ose ushtrimin e funksioneve dhe kompetencave."

Ligji i Auditimit përcakton qartë pavarësinë e ZKA-së. Neni 5 thotë se "Zyra Kombëtare e Auditimit themelohet si institucion i pavarur qëllimi i të cilës është të ndihmojë Auditorin e Përgjithshëm në kryerjen e detyrave të tij/saj". Neni 6 i ligjit më tej përcakton se ZKA do t'i ushtrojë funksionet e saj në mënyrë të

⁴ Ligji Nr. 05/L-055 për Auditorin e Përgjithshëm dhe Zyrën Kombëtare të Auditimit të Republikës së Kosovës, Gazeta Zyrtare e Republikës së Kosovës/ Nr. 17/10 qershor 2016, Prishtinë

⁵ Ligji Nr. 03/L-75 për Themelimin e Zyrës së Auditorit të Përgjithshëm dhe Zyrës së Auditimit të Kosovës, 2008

pavarur nga çdo organ apo autoritet tjetër në Republikën e Kosovës,⁶ ka buxhetin e saj të cilin e administron në mënyrë të pavarur⁷ dhe i dorëzon raportet e auditimit Kuvendit dhe subjekteve të audituara⁸, ndër të tjera.

Ligji i Auditimit përfshin dispozita që *"Me kërkesë me shkrim nga Kuvendi ose Qeveria, Auditori i Përgjithshëm mund të kryejë auditime shtesë."*⁹ dhe se ZKA *"... pas një kërkesë me shkrim nga ndonjë shtet apo organizatë donatore, mund të kryejë një auditim të fondeve që ai shtet apo organizatë ia ka dhuruar një subjekti..."*¹⁰. Sipas mendimit tonë asnjëra nga këto dispozita nuk ndikon në pavarësinë e AP-së ose ZKA-së.

Pavarësia e Udhëheqësit të ISA-së dhe anëtarëve të tij

Në përputhje me parimet e INTOSAI-t, legjislacioni duhet të specifikojë kushtet për emërimet, riemërimet, punësimin, largimin dhe daljen në pension të udhëheqësit të një ISA-je dhe anëtarëve të institucioneve kolegjiale. Legjislacioni duhet të përcaktojë që:

- ata emërohen, riemërohen ose largohen përmes një procesi që siguron pavarësinë e tyre nga ekzekutivi
- atyre u jepen emërimet me mandate mjaft të gjata dhe fikse, për t'ua mundësuar të ushtrorjnë kompetencat e tyre pa frikën e hakmarrjes, dhe
- kanë imunitet nga çdo ndjekje penale për çdo veprim, në të kaluarën apo të tashmen, që rezultojnë nga ushtrimi normal i detyrave të tyre.

Emërimi dhe shkarkimi i Auditorit të Përgjithshëm është rregulluar në mënyrë adekuate në nenin 4 të Ligjit dhe në nenin 136 të Kushtetutës. Ato i japin AP-së mandat 5-vjeçar, i cili mund të vazhdohet një herë. Emërimi i AP-së bëhet me shumicën e votave të Kuvendit të Kosovës me propozim të Presidentit të Kosovës, pas një procesi të hapur të rekrutimit dhe përzgjedhjes të administruar nga një komision përzgjedhës i caktuar nga Presidenti i Kosovës.

Në komunitetin e ISA-ve ka dallime për sa i përket mandatit që kanë udhëheqësit e ISA-ve dhe nëse ato janë të rinovueshme. Megjithatë, kolegët e profesionit mendojnë se një emërim për një mandat pesëvjeçar është relativisht i shkurtër dhe një mandat i rinovueshëm mund të shihet si mundësi për të dëmtuar pavarësinë pasi kjo varet nga rizgjedhja nga një organ politik. Qëndrimi ynë është se një mandat më i gjatë dhe i pa rinovueshëm është më i përshtatshëm në rrethanat e Kosovës.

AP mund të shkarkohet nga Kuvendi vetëm në rrethana specifike dhe me një shumicë të kualifikuar të dy të tretave të deputetëve të Kuvendit. Arsyet specifike për largimin e AP-së janë të rregulluara në ligjin e auditimit¹¹ dhe janë të kufizuara në rastet kur AP:

për një periudhë gjashtë (6) mujore nuk është në gjendje t'i kryejë detyrat për shkak të ndonjë sëmundjeje fizike apo mendore, që mund të ndikojnë në aftësinë për t'i kryer këto detyra;

gjatë kryerjes së detyrës merret me punë që bien ndesh me kodin etik ose gjendet në rrethana të cilat mund të komprometojnë aftësinë për të ushtruar detyrën

me anë të një aktgjykimi të plotfuqishëm, shpallet fajtor për ndonjë vepër penale dhe dënohet me burg, dhe

⁶ Ligji i auditimit, neni 6(1.2)

⁷ Ligji i auditimit, neni 6(1.3)

⁸ Ligji i auditimit, neni 6(1.6)

⁹ Ligji i auditimit, neni 20(3)

¹⁰ Ligji i auditimit, neni 18(6)

¹¹ Ligji i Auditimit, neni 13

falimenton ose kërkon të përfitojë nga çfarëdo ligji ose rregulle për lirimin e debitorëve që kanë falimentuar ose janë josolventë.

Auditori i Përgjithshëm mund të suspendohet nëse¹²:

nëse ndaj Auditorit të Përgjithshëm ngritet aktakuzë për vepër penale, ai/ajo suspendohet me pagesë prej pesëdhjetë për qind (50%) të pagës së tij/saj, deri në

largimin e tij/ saj ose derisa të shpallet i pafajshëm me aktgjykim të formës së prerë të gjykatës. Suspendimi hyn në fuqi që nga momenti i ngritjes së aktakuzës nga ana e prokurorit.

Gjykata kompetente në ditën e ngritjes së aktakuzës ndaj Auditorit të Përgjithshëm e dërgon njoftimin tek Kryetari i Kuvendit, i cili pasi ta njofton Kuvendin, si institucion që e ka emëruar, e njofton Auditorin e Përgjithshëm për suspendimin e tij.

Ndonëse ligji i auditimit i ofron AP-së, Zëvendës Auditorit të Përgjithshëm, Ndihmës Auditorëve të Përgjithshëm dhe personelit tjetër të autorizuar për të bërë auditim, mbrojtje ligjore në ushtrimin e detyrave të tyre sipas Ligjit të Auditimit¹³, nuk është e qartë nëse kjo ofron mbrojtje të mjaftueshme. Kushtetuta dhe ligji nuk i sigurojnë në mënyrë të duhur AP-së imunitet nga ndjekja penale. Neni 134 i Kushtetutës i jep Avokatit të Popullit imunitetin si më poshtë "Avokati i Popullit gëzon imunitetin nga ndjekja penale, paditë civile ose shkarkimi për veprimet ose vendimet që janë brenda fushës së përgjegjësive të Avokatit të Popullit". Imunitet i ngjashëm nga ndjekja penale do të ishte i duhuri për AP-në dhe ZKA-në.

Pavarësia organizative

Për të siguruar pavarësinë dhe objektivitetin e punës së një ISA-je, është thelbësore që ai të ketë autonomi dhe liri të plotë veprimi në ushtrimin e përgjegjësive të tij. Ata duhet të jenë në gjendje të menaxhojnë organizatat e tyre dhe të planifikojnë aktivitetet e tyre pa ndërhyrje nga Legjislativi ose Ekzekutivi në:

- organizimin dhe menaxhimin e zyrës së tyre, duke përfshirë emërimin e stafit
- përzgjedhjen e çështjeve për auditim
- planifikimin, programimin, kryerjen, raportimin dhe përcjelljen e auditimeve të tyre.

Siç është theksuar tashmë, Ligji i Auditimit, parasheh që Auditimi i Përgjithshëm në aspektin funksional, financiar dhe operacional është i pavarur dhe nuk do t'i nënshtrohet drejtimit apo ndikimit nga asnjë person apo institucion¹⁴ dhe se ZKA është institucion i pavarur¹⁵. ZKA vepron në mënyrë të pavarur nga qeveria, organizatat e tjera publike, subjekte juridikë të së drejtës publike ose private dhe individë¹⁶.

Ligji i Auditimit i jep Auditorit të Përgjithshëm kompetencën për të menaxhuar ZKA-në¹⁷. Ai gjithashtu thekson se AP do të përcaktojë organizimin dhe menaxhimin në ZKA-së dhe do të miratojë rregulloret dhe udhëzimet e brendshme për funksionimin e ZKA-së¹⁸. Ligji i Auditimit bën disa përcaktime lidhur me organizimin e ZKA-së kur thotë se ZKA do të përbëhet nga AP, Zëvendës Auditori i Përgjithshëm, Ndihmës Auditorët e Përgjithshëm, Drejtori i Përgjithshëm i Zyrës, auditorët dhe stafi administrativ mbështetës¹⁹ dhe

¹² Ligji i Auditimit, neni 12

¹³ Ligji i Auditimit, Neni 27(1)

¹⁴ Ligji i Auditimit, Neni 4(1)

¹⁵ Ligji i Auditimit, neni 5

¹⁶ Ligji i Auditimit, neni 5

¹⁷ Ligji i Auditimit, Neni 9(1)

¹⁸ Ligji i Auditimit, neni 10

¹⁹ Ligji i Auditimit, neni 8

se Drejtori i Përgjithshëm do të jetë përgjegjës për tërë mbështetjen administrative²⁰. Ai gjithashtu thekson se ZAP, NAP dhe Drejtori i Përgjithshëm do të emërohen për një periudhë pesëvjeçare²¹. Përkundër këtyre kufizimeve në organizimin e ZKA-së, Ligji për Auditimin në përgjithësi i siguron AP-së pavarësi dhe autoritet të mjaftueshëm në organizimin dhe menaxhimin e ZKA-së.

Megjithatë, përderisa ligji për ZKA-në në mënyrë efektive parashikon pavarësinë organizative të ZKA-së, zbatimi i Ligjit për Zyrtarët Publikë²² dhe Ligjit për Pagat në Sektorin Publik²³, kur të miratohen plotësisht, në mënyrë efektive do të minojnë pavarësinë e ZKA-së. Ligji për Zyrtarët Publikë rregullon regjimin e përgjithshëm të shërbimit publik dhe statusin e zyrtarëve publikë, e Ligji për paga rregullon gradat/pozitat e personelit dhe pagesën e tyre. Meqenëse ato janë miratuar, ato do të ndikojnë negativisht në aftësinë e ZKA-së për t'u organizuar në mënyrë efektive dhe për të paguar stafin e saj në mënyrë të duhur, dhe në të njëjtën kohë do të ulin statusin e disa gradave të caktuara të stafit. Për momentin të dy ligjet janë dërguar në Gjykatën Kushtetuese por do të zbatohen plotësisht për ZKA-në.

Neni 15 i Ligjit të Auditimit për stafin shtron pyetjen për trajtimin konsistent dhe të barabartë të të gjithë punonjësve të ZKA-së. Përderisa në mënyrë të duhur i jep AP-së përgjegjësinë në përcaktimin e rregulloreve dhe politikave të burimeve njerëzore për ZKA-në, ai gjithashtu thekson se *"Legjislacioni përkatës për shërbimin civil, nuk zbatohet vetëm për Auditorin e Përgjithshëm, zëvendës auditorin e përgjithshëm, ndihmës auditorët e përgjithshëm dhe auditorët e Zyrës Kombëtare të Auditimit, ndërsa stafi tjetër trajtohet në bazë të Ligjit për Shërbimin Civil"*. Ne mendojmë se rregullore dhe politika të njëjta duhet të aplikohen për të gjithë stafin e ZKA-s dhe se stafi tjetër nuk duhet të trajtohet ndryshe nga stafi i auditimit.

Pavarësia financiare

Deklaratat e Limës dhe Meksikës thonë se ISA-t duhet të kenë burime njerëzore, fizike dhe monetare të disponueshme, të nevojshme dhe të arsyeshme për të ushtruar rolin dhe mandatin e tyre. Ato gjithashtu theksojnë se ekzekutivi nuk duhet të ndërhyjë në mënyrë jo të duhur në propozimin e buxhetit të ISA-së dhe pasi buxheti të jetë miratuar nga legjislativi, ISA duhet të jetë i lirë të menaxhojë buxhetin e vet, ndarjen dhe disbursimin pa ndërhyrje apo kontroll nga ekzekutivi. Nëse kërkohet, ato po ashtu duhet të kenë të drejtë të aplikojnë drejtpërdrejt për mjetet e nevojshme financiare tek organi publik që vendos për buxhetin kombëtar, pra tek legjislatura ose ndonjë nga komisionet e saj.

Ligji i Auditimit thotë se ZKA duhet të ketë pavarësi financiare, menaxheriale dhe administrative si dhe burime të mjaftueshme njerëzore, materiale dhe financiare²⁴. Për sa i përket miratimit të buxhetit të ZKA-s, ai po ashtu thekson se ZKA-ja do të ndjekë procesin buxhetor²⁵ siç përshkruhet në Ligjin për Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë (LMFPP)²⁶. Prandaj, ZKA-ja duhet të paraqesë propozimin e saj buxhetor në Ministrinë e Financave ashtu si organizatat e tjera buxhetore, për ta përfshirë në projektbuxhetin që Qeveria do t'ia dorëzojë Kuvendit. Ndonëse kjo mund të shihet si kufizim në pavarësinë financiare të ZKA-së, Ligji i Auditimit gjithashtu përcakton se *"Nëse Qeveria ndryshon ose në ndonjë mënyrë tjetër modifikon propozimin buxhetor të ZKA-së, ajo duhet të informojë Kuvendin për propozimin buxhetor të ZKA-së në të njëjtën kohë kur projektbuxheti të dërgohet në Kuvend"*²⁷. Kjo kërkesë për të paraqitur propozimin fillestar të ZKA-së së bashku me kapacitetin e ZKA-së për të bërë deklaratime të drejtpërdrejta në Kuvendin Kombëtar, e zbusin deri diku kufizimin për të kaluar propozim buxhetin përmes qeverisë. Megjithatë, sipas mendimit tonë, procesi buxhetor nuk e siguron plotësisht pavarësinë financiare të ZKA-

²⁰ Ligji i Auditimit, Neni 9(4)

²¹ Ligji i Auditimit, Neni 9(2)

²² Projektligji nr.08/L-197 për Zyrtarët Publikë

²³ Ligji Nr.08/L-196 për Pagat në Sektorin Publik

²⁴ Ligji i Auditimit, Neni 13(3)

²⁵ Ligji i Auditimit, Neni 13(2)

²⁶ Ligji Nr. 03/L-048 për Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë.

²⁷ Ligji i Auditimit, Neni 13(4)

së. Korniza ligjore do të forcohej nëse do të lejonte që kërkesa buxhetore e ZKA-së të dërgohej drejtpërdrejt në Kuvend për shqyrtim.

Për sa i përket zbatimit të buxhetit të miratuar të tij, në ligj nuk ka kufizime specifike se si ZKA i përdor fondet e veta gjë që tregon se ZKA *"ka buxhetin e saj, të cilin e administron në mënyrë të pavarur dhe në pajtim me legjislacionin në fuqi"*²⁸. ZKA bëri me dije se në dy ose tre vitet e fundit nuk ka pasur modifikime të mëdha të propozim buxhetit të saj nga Qeveria apo probleme me miratimin e buxhetit të saj. Gjithashtu, ZKA nuk ka kufizime në zbatimin e buxhetit të saj.

Ligji i Auditimit parashikon që Kuvendi duhet të caktojë një firmë të jashtme të pavarur dhe të pranuar ndërkombëtarisht që të kryejë auditimin e detyrueshëm me ligj të Pasqyrave Vjetore Financiare të Zyrës Kombëtare të Auditimit²⁹. Pasqyrat financiare janë audituar nga auditorë të jashtëm.

Mandati i gjerë

Një ISA duhet të ketë një mandat mjaft të gjerë auditimi, duke mbuluar të gjitha (ose shumicën) e operacioneve financiare publike, përfshirë edhe atë të fondeve jashtëbuxhetore. Në përmbushjen e mandatit të saj, ISA duhet po ashtu të fuqizohet për të kryer të gjitha llojet relevante të aktivitetit të auditimit, përfshirë auditimin e performancës (vlera për para), dhe duhet të jetë e lirë të zgjedhë subjektet ose çështjet që do të auditohen.

Neni 18 i Ligjit të Auditimit i jep ZKA-së autoritetin për të audituar të gjitha aktivitetet, programet dhe projektet financiare, administrative dhe të tjera, duke përfshirë procesin dhe të ardhurat nga shitjet e asetëve, privatizimet dhe koncesionet e menaxhuara nga të gjitha organizatat buxhetore dhe ndërmarrjet publike (NP)³⁰. Ai gjithashtu i jep ZKA-s të drejtën për të përcjellë fondet publike deri tek përfituesi përfundimtar³¹.

Neni 4 i Ligjit të Auditimit thotë se *"Auditori i Përgjithshëm ka liri të plotë veprimi në kryerjen ose ushtrimin e funksioneve dhe kompetencave të tij/saj"* sipas dispozitave të këtij ligji³². Një dispozitë e tillë është ajo ku ligji i auditimit specifikon që ZKA duhet të kryejë një auditim e detyrueshëm vjetor të rregullsisë të Raportit të Qeverisë mbi Buxhetin e Kosovës dhe të gjitha organizatave buxhetore të cilat në mënyrë të drejtpërdrejtë kanë pranuar një buxhet përmes Ligjit vjetor të Buxhetit dhe janë të obliguara të hartojnë Pasqyra Vjetore Financiare³³. Në të thuhet se ZKA mund të kryejë auditime të rregullsisë në Ndërmarrjet Publike³⁴.

Përveç auditimit të rregullsisë, ligji për auditimin i jep ZKA-s autoritetin që të kryejë edhe lloje të tjera të auditimeve të organizatave buxhetore dhe NP-ve si dhe auditimin për³⁵:

- fondet e dhëna nga buxheti për një institucion ose organizatë
- trajtimin e gjithë parasë publike siç përcaktohet në LPMFPP
- partneritetet publiko-private
- huatë, kreditë dhe detyrimet e garantuara nga entitetet e sektorit publik.

²⁸ Ligji i Auditimit, Neni 6(1,3)

²⁹ Ligji i Auditimit, Neni 14(3)

³⁰ Ligji i Auditimit, Neni 18(1)

³¹ Ligji i Auditimit, Neni 18(2)

³² Ligji i Auditimit, Neni 4(3)

³³ Ligji i Auditimit, Neni 18(3)

³⁴ Ligji i Auditimit, Neni 18(4)

³⁵ Ligji i Auditimit, Neni 18(5)

Së fundmi, Ligji i mundëson ZKA-së të bëjë auditimin e fondeve që u janë dhuruar organizatave buxhetore ose NP-ve nga një shtet apo organizatë donatore me kërkesë me shkrim nga shteti apo organizata donatore³⁶.

Në përgjithësi, mandati duket të jetë mjaft i gjerë për sa i përket asaj se çfarë mund të auditohet. Megjithatë, ne e kuptojmë se ka dispozita të ligjeve të tjera që i përjashtojnë disa institucione publike nga auditimi i AP-së dhe ZKA-së, duke përfshirë Bankën Qendrore, Radio Televizionin e Kosovës (RTK)³⁷, Fondet Pensionale të Kosovës dhe Agjencinë Kosovare të Inteligjencës, në kundërshtim me Kushtetutën dhe Ligjin për Auditimin³⁸.

Ligji po ashtu i jep AP-së dhe ZKA-së liri veprimi në ushtrimin e funksioneve të tyre, ku ata janë përgjegjës për hartimin e një plani 3-vjeçar të auditimit strategjik dhe një plani vjetor të auditimit. Planin vjetor të auditimit duhet t'i dorëzohet Komisionit për Mbikëqyrjen e Financave Publike (KMFP), por ata nuk kanë asnjë rol në miratimin e tij³⁹. Ndërsa Kuvendi ose Qeveria mund të kërkojnë me shkrim që ZKA të kryejë auditime shtesë, ajo ka autoritetin e plotë diskrecional për të përcaktuar planin e saj vjetor të auditimit. Megjithatë, detyrimet për të kryer çdo vit auditime të detyrueshme të rregullsisë për të gjitha organizatat buxhetore, së bashku me numrin e subjekteve që i nënshtrohen auditimit dhe resurset e kufizuara të ZKA-s, kanë krijuar sfida të qarta në planifikimin dhe realizimin e një programi gjithëpërfshirës të punës përtej auditimeve të detyrueshme vjetore, duke e kufizuar aftësinë e ZKA për të kryer auditime të performancës ose auditime të pavarura të pajtueshmërisë dhe që Auditori i Përgjithshëm të aplikojë lirinë e veprimit që i jepet në ligjin e auditimit⁴⁰.

Në lidhje me auditimet e detyrueshme të përcaktuara në legjislacion, të gjitha ISA-t në përgjithësi janë të obliguara të raportojnë çdo vit mbi auditimin e pasqyrave financiare vjetore të qeverisë (ose raportin e ekzekutimit të buxhetit). Përtej kësaj, ka një varg praktikash të ndryshme legjislative në vendet e BE-në dhe në komunitetin e gjerë të ISA-ve. Sipas modelit (të auditorit të përgjithshëm) të Westminsterit është praktikë e zakonshme që të gjitha institucionet buxhetore të nivelit të parë të paktën të jenë subjekt i një auditimi vjetor financiar, e një numër juridiksionesh kërkojnë që të gjitha organet e qeverisë qendrore t'i nënshtrohen auditimit vjetor financiar nga ISA-të, për tu siguruar se ka llogaridhënie dhe transparencë të duhur në shfrytëzimin e mjeteve publike. Megjithatë, ka ISA të tjera ku korniza legjislative jep më shumë liri veprimi në përcaktimin e institucioneve që i nënshtrohen auditimit financiar çdo vit. Në fund të fundit, nuk ekziston një praktikë më e mirë e dakorduar dhe ka një sërë pikëpamjesh të ndryshme për këtë. Megjithatë, ZKA duhet të jetë në gjendje të ketë një qasje më fleksibile strategjike dhe të bazuar në rrezik për hartimin e programit të saj të auditimit, në mënyrë që rezultatet e auditimeve të saj të kenë një ndikim të rëndësishëm për shoqërinë dhe të forcojnë autoritetin e ZKA-së si institucion kompetent dhe profesional.

Për sa i përket llojeve të auditimeve që ZKA mund të bëjë, kjo rregullohet më tej në nenin 21. Ai i referohet auditimeve të rregullsisë⁴¹ dhe auditimeve të performancës ose llojeve të tjera të auditimeve⁴². Kjo nuk është në përputhje me KDPI-në, i cili përcakton tri lloje auditimesh që i kryejnë ISA-t – financiar, të pajtueshmërisë dhe të performancës – të cilat janë më se të mjaftueshme për të mbuluar të gjitha llojet e

³⁶ Ligji i Auditimit, Neni 18(6)

³⁷ Ligji për RTK-në thekson se ajo do t'i nënshtrohet auditimit nga një firmë private e auditimit. Megjithatë, ajo tani është organizatë buxhetore dhe Kuvendi i Kosovës e ka kaluar një vendim ligjor që RTK-ja është brenda fushëveprimit të ZKA-së. Pas kësaj, ZKA-ja ka kryer auditime të rregullsisë së RTK-së në vitin 2021 dhe 2022 dhe një auditim të performancës në vitin 2021.

³⁸ Ligji nr.03/L-209 për Bankën Qendrore të Republikës së Kosovës (nenet 63 dhe 73); Ligji nr.04/L-046 për Radio Televizionin e Kosovës (neni 37); Ligji nr.05/L-120 për Trepçën; Ligji nr. 04/L-101 për Fondet Pensionale të Kosovës (i ndryshuar dhe plotësuar); Ligji nr.03/L-063 për Agjencinë Kosovare të Inteligjencës

³⁹ Ligji i Auditimit, Neni 19(2)

⁴⁰ Ligji i Auditimit, Neni 4(3)

⁴¹ Ligji i Auditimit, Neni 21(1)

⁴² Ligji i Auditimit, Neni 21(3)

punës audituese që e bëjnë ISA-t. Termi Auditim i Rregullsisë është i vjetër dhe nuk është më i përshtatshëm.

Qasja në informacione.

Për t'i mundësuar një ISA-je të kryejë në mënyrë efektive punën e saj, ajo duhet të ketë të drejtën e qasjes së lirë, me kohë dhe të pakufizuar në të gjitha dokumentet, informacionet dhe mjediset që mund t'i nevojiten për përmbushjen e duhur të përgjegjësive të saj. Më konkretisht, një ISA duhet të ketë:

- Qasje në të gjitha të dhënat dhe dokumentet që i nevojiten, pavarësisht nga formati në të cilin ato mbahen
- të drejtën e qasjes për stafin e saj në ambientet e organeve të audituara
- stafi i organeve të audituara duhet të japin informatat dhe sqarimet që i kërkon ISA-ja
- mekanizma të krijuar të zbatimit për të siguruar që informacioni të ofrohet në kohën e duhur.

Ligji i Auditimit i jep AP-së, ose kujtdo që është i autorizuar prej tij, qasje të lirë dhe të papenguar në dokumente, informacione⁴³ dhe ambiente⁴⁴. Ligji gjithashtu përcakton qartë se stafi i organeve të audituara duhet të japin informacionet dhe sqarimet që i kërkon ZKA-ja dhe ata nuk duhet të japin informacione të pasakta ose çorientuese⁴⁵. Në praktikë, ZKA theksoi se nuk kishte pasur probleme serioze në sigurimin e dokumenteve, informacioneve, qasjes në ambiente dhe bashkëpunimit të të audituarve⁴⁶.

E drejta dhe obligimi për të raportuar për punën e tyre.

ISA-t duhet të jenë të lira të raportojnë në parlament rezultatet e punës së tyre të auditimit dhe duhet t'u kërkohet të raportojnë në parlament të paktën një herë në vit. Ato po ashtu duhet të jenë të lira të vendosin për përmbajtjen e raporteve të tyre të auditimit dhe të publikojnë dhe shpërndajnë raportet e tyre pasi ato të jenë paraqitur ose dorëzuar zyrtarisht. Po ashtu duhet të ketë mekanizma efektive për përcjelljen e veprimeve pas auditimeve të ISA-ve.

Ligji i Auditimit përcakton qartë të drejtat dhe detyrimet e ZKA-së për të raportuar mbi punën e saj. Ai kërkon që ZKA të dorëzojë çdo vit në Kuvendin e Kosovës një Raport Vjetor të Performancës mbi aktivitetet e ZKA-së (përfshirë pasqyrat financiare vjetore të audituara të saj)⁴⁷, një Raport Vjetor të Auditimit mbi Ekzekutimin e Buxhetit të Shtetit dhe raportet përfundimtare të auditimit për të gjitha auditimet e rregullsisë⁴⁸. Ai thekson se ZKA duhet t'ia dorëzojë raportet përfundimtare të auditimit entitetit të audituar dhe se ato mund t'i dërgohen edhe çdo institucioni tjetër të interesuar⁴⁹. ZKA-s po ashtu i kërkohet që të bëjë publike raportet përfundimtare të auditimit një ditë pasi t'i dorëzohen entiteteve të audituara dhe t'i vë ato në dispozicion në faqen e internetit të ZKA-së, me përjashtim të informacioneve të klasifikuara⁵⁰. Sidoqoftë, nuk ka asgjë specifike në ligj për dorëzimin e raporteve të tjera të auditimit, siç janë raportet e auditimit të performancës, në Kuvendin e Kosovës, ose se si duhet të trajtohen raportet nga KMFP dhe Kuvendi.

Në frymën e transparencës, Ligji po ashtu në mënyrë të qartë kërkon që ZKA të publikojë raportet e auditimit; Raportin Vjetor të Auditimit; Raportin Vjetor të Performancës së Zyrës duke përfshirë pasqyrat

⁴³ Ligji i Auditimit, neni 25

⁴⁴ Ligji i Auditimit, neni 26

⁴⁵ Ligji i Auditimit, Neni 25(6)

⁴⁶ Informacionet e siguruaru nëpërmjet intervistave me stafin e Institucionit

⁴⁷ Ligji i Auditimit, neni 14

⁴⁸ Ligji i Auditimit, nenet 23(2) dhe 23(3)

⁴⁹ Ligji i Auditimit, Neni 23(1)

⁵⁰ Ligji i Auditimit, nenet 23(1) dhe 23(6)

financiare të audituara; udhëzimet dhe rregulloret e brendshme dhe informacione të tjera përkatëse në faqen e saj të internetit⁵¹.

Në praktikë, ZKA i bën publike të gjitha raportet në faqen e saj të internetit pasi ato t'i jenë dorëzuar entitetit të audituar dhe Kuvendit. Për sa i përket përmbajtjes dhe kohës së raporteve, institucioni është i lirë të përcaktojë përmbajtjen dhe kohën e raporteve të tij. Kufizimet e vetme lidhen me afatet ligjore për Raportin Vjetor të Performancës, Raportin Vjetor të Auditimit dhe raportet përfundimtare të auditimit për auditimet e rregullsisë.

LMFPP⁵² kërkon që raportet e auditimit për pasqyrat financiare dhe Raporti Vjetor i Auditimit për Ekzekutimin e Buxhetit të Shtetit të publikohen në data të caktuara çdo vit. Ndërsa kjo përcakton detyrime specifike për ZKA-në, të cilat mund të interpretohen si cenim i pavarësisë së ZKA-së, kjo është pjesë e ciklit të llogaridhënies dhe është në përputhje me kërkesat që ekzistojnë në shumë vende. Praktikë e mirë po ashtu konsiderohet që të përfundohen auditimet e pasqyrave financiare vjetore dhe raportet përkatëse të prodhohen sa më afër fundit të vitit financiar, dhe në këtë aspekt ZKA duhet të përpiqet të sjellë raportimin e saj më përpara dhe brenda orarin ligjor.

Për sa i përket ekzistimit të mekanizmave efektivë të përcjelljes së rekomandimeve të ISA-së, KMFP i Kuvendit të Kosovës është zyrtarisht i dedikuar për trajtimin e raporteve të ZKA-s, dhe të gjitha raportet i dërgohen menjëherë atij sapo të konfirmohen rezultatet e auditimit. Komisioni harton një plan takimesh për të gjithë seancën e Kuvendit dhe zhvillon një sërë takimesh, përfshirë edhe ato me entitetet e audituara. Në mbledhjet e komisionit diskutohet edhe për zbatimin e rekomandimeve dhe caktohen afate për entitetet e audituara që të raportojnë për zbatimin e rekomandimeve. KMFP aktualisht fokusohet në raportet e auditimit të performancës dhe raportet e auditimit të rregullsisë ku opinioni ka qenë i modifikuar. Ligji i Auditimit po ashtu kërkon që ZKA të përcjellë zbatimin e rekomandimeve nga auditimet e mëparshme dhe të analizojë masat e marra si përgjigje nga entitetet e audituara⁵³. Kjo bëhet si diçka e zakonshme gjatë auditimeve të rregullsisë çdo vit dhe për auditimet e performancës ZKA tani është duke e përcjell zbatimin e rekomandimeve tri ose katër vite pas raportit.

Përfundimi

Auditori i Përgjithshëm është i përfshirë në Kushtetutë dhe ligji për ZKA është mjaft mirë i hartuar dhe nëse zbatohet siç duhet do t'i siguronte ZKA-së pavarësi dhe autonomi të mjaftueshme. Megjithatë, Kushtetuta nuk trajton në mënyrë adekuate disa çështje, dhe në veçanti nuk e trajton statusin e pavarur të AP-së dhe të ZKA-së. Përveç kësaj, janë edhe disa dispozita në Ligjin për ZKA që do të mund të forcoheshin.

Parimet e INTOSAI-t janë të aplikueshme për të gjitha institucionet që janë anëtarë të INTOSAI-t. Nëse krahasojmë në mënyrë sistematike tetë parimet e Deklaratës së Meksikës (INTOSAI-P10) me kornizën ligjore të ZKA-së, arrijmë në vlerësimin e mëposhtëm:

Vlerësimi i kornizës ligjore të ZKA-së kundrejt parimeve të Deklaratës së Meksikës (INTOSAI-P10)

Parimi 1: Ekzistimi i një Kornize efektive dhe të përshtatshme kushtetuese/statusore/ligjore dhe zbatimi de facto i dispozitave të kësaj kornize.

Ky parim respektohet pjesërisht. Kushtetuta nuk adreson pavarësinë e Auditorit të Përgjithshëm dhe përderisa Ligji për Auditimin në përgjithësi i siguron AP-së dhe ZKA-së autonominë dhe pavarësinë relevante, ekzistojnë disa dobësi që duhet të adresohen.

⁵¹ Ligji i Auditimit, neni 7

⁵² Ligji Nr. 03 / L-048 për Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë.

⁵³ Ligji i Auditimit, Neni 21(2)

Parimi 2: Pavarësia e udhëheqësve dhe anëtarëve të ISA-ve (të institucioneve kolegjiale), përfshirë këtu sigurinë e zotërimit dhe imunitetin ligjor në kryerjen e detyrave të tyre.

Ky parim respektohet pjesërisht. Pavarësia e Auditorit të Përgjithshëm nuk është e përcaktuar qartë në Kushtetutë, por është e përcaktuar në Ligjin e Auditimit. Përderisa Ligji i Auditimit i siguron Auditorit të Përgjithshëm mbrojtje ligjore, nuk është e qartë nëse kjo është e mjaftueshme për t'i mbrojtur ata nga ndonjë veprim, i kaluar apo i tanishëm, që rezulton nga kryerja normale e detyrave të tyre. Nuk ka imunitet kushtetues nga ndjekja penale për veprimet. Emërimi i AP-së për një mandat pesëvjeçar është relativisht i shkurtër dhe një mandat i rinovueshëm mund të shihet si potencialisht dëmtues i pavarësisë, pasi kjo varet nga rizgjedhja nga një organ politik.

Parimi 3: Një mandat mjaft i gjerë dhe liri e plotë veprimi, në ushtrimin e funksioneve të Institucionit Suprem të Auditimit.

Ky parim respektohet pjesërisht. Ligji i jep ZKA-s një mandat të gjerë për të audituar të gjitha organet dhe burimet publike, si dhe kompetencën për të kryer lloje të ndryshme të auditimeve. Megjithatë, ligjet e një numri të vogël organizatash ia ndalojnë ZKA-së të kryejë auditimin e këtyre entiteteve. Për më tepër, numri i kërkesave për auditime të detyrueshme të rregullsisë, duke pasur parasysh resurset e ZKA-s, e kufizon lirinë e veprimit që mund ta ketë ZKA-ja në zhvillimin e programit vjetor të auditimit.

Parimi 4: Qasja e pakufizuar në informacione.

Ky parim respektohet. Ligji i Auditimit i jep ZKA-s të drejtën për të marrë të gjitha informacionet e nevojshme për të kryer një auditim. Në praktikë nuk ka pasur raste të rëndësishme kohët e fundit ku qasja në informacion është refuzuar ose vonuar.

Parimi 5: E drejta dhe obligimi për të raportuar për punën e tyre.

Ky parim respektohet. ZKA ushtron të gjitha të drejtat dhe detyrimet sipas Ligjit të Auditimit, duke informuar ligjvënësit dhe publikun për aktivitetet dhe rezultatet e tij.

Parimi 6: Liria për të vendosur për përmbajtjen dhe kohën e raporteve të auditimit, për të publikuar dhe shpërndarë ato.

Ky parim respektohet.

Parimi 7: Ekzistimi i mekanizmave efektivë për përcjelljen e rekomandimeve të ISA-së.

Ky parim në përgjithësi respektohet, megjithëse disa aspekte mund të forcohen.

Parimi 8: Autonomia financiare dhe menaxheriale/administrative dhe disponueshmëria e burimeve të duhura njerëzore, materiale dhe monetare.

Ky parim nuk respektohet plotësisht. Propozimi i buxhetit të ZKA-së kalon përmes Ministrisë së Financave dhe Qeverisë dhe mund të ndryshohet para se të dorëzohet në Kuvendin e Kosovës. Ato janë entitete që auditohen nga ZKA, kështu që përfshirja e tyre e drejtpërdrejtë në përcaktimin e buxhetit dhe resurseve të saj është konflikt interesi. Edhe ligji i rishikuar për zyrtarët publikë do të ndikojë në pavarësinë organizative dhe funksionale të ZKA-së nëse ai miratohet plotësisht.

Rekomandimet

Derisa kushtetuta dhe ligji i auditimit ofrojnë një kornizë të arsyeshme për zbatimin e auditimit të jashtëm të sektorit publik dhe për organizimin e ZKA-së, ka disa dobësi dhe çështje që duhen adresuar për të përmbushur pritshmëritë e parimeve të INTOSAI-t për pavarësinë. Ekzistojnë gjithashtu disa çështje në

kornizën ligjore që duhet të adresohen për të mundësuar funksionimin më efektiv të ZKA-së. Më poshtë janë rekomandimet kryesore në lidhje me pavarësinë që janë identifikuar gjatë rishikimit nga kolegët:

- Statusi i AP-së dhe ZKA-së është i lidhur drejtpërdrejt me pavarësinë e tyre organizative, funksionale, operacionale dhe financiare dhe përcakton besueshmërinë dhe efektivitetin e institucionit. Kur të rishikohet Kushtetuta, statusi i AP/ZKA-së duhet të adresohet në mënyrë adekuate, me referencë specifike se ai është institucion i pavarur dhe institucion suprem i auditimit në Kosovë.
- Mandati pesëvjeçar i AP-së është relativisht i shkurtër dhe mandati i rinovueshëm mund të shihet se potencialisht e dëmton pavarësinë. Duhet t'i kushtohet vëmendje ndryshimit të dispozitave për të parashikuar një mandat më të gjatë dhe të pa rinovueshëm.
- AP-së duhet t'i jepet imunitet i ngjashëm kushtetues nga ndjekja penale, paditë civile dhe shkarkimi për veprimet dhe vendimet në kuadër të fushëveprimit të përgjegjësive të tyre sikurse Avokatit të Popullit.
- Duhet të mendohet për të zvogëluar kufizimet që i vendosen Auditorit të Përgjithshëm në përcaktimin e strukturës organizative të ZKA-së. Për shembull, ne do të sugjerim që neni 8 të kufizohet vetëm në AP-në dhe ZAP-në pasi që neni 10 e rregullon që AP-ja duhet të përcaktojë organizimin, menaxhimin dhe rregullimin e ZKA-së.
- I gjithë stafi i ZKA-s duhet të trajtohet në mënyrë të barabartë dhe të respektojë të njëjtin legjislacion, prandaj neni 15 duhet të përshtatet ashtu që i gjithë stafi të jetë nën rregulloret dhe politikat e burimeve njerëzore të përcaktuara nga AP-ja.
- Buxheti i ZKA-s duhet të jetë vetëm në kompetencën e Kuvendit të Kosovës dhe korniza ligjore duhet të ndryshohet për të mundësuar që kërkesa buxhetore e ZKA-së t'i paraqitet drejtpërdrejt Kuvendit për shqyrtim, pa u ndryshuar ose rishikuar nga Ministria e Financave ose Qeveria.
- Kërkesat e obligueshme të mandatit të ZKA-ve duhet të shqyrtohen dhe rishikohen për t'i mundësuar ZKA-së të përdorë lirinë e saj të veprimit në mënyrë më efektive në planifikimin dhe realizimin e një programi të punës të bazuar në rrezik, me burimet që ka në dispozicion. Qëllimi i kësaj duhet të jetë krijimi i një mandati që balancon në mënyrë efektive llogaridhënien vjetore me realizimin e një programi të auditimeve që kanë ndikim dhe rëndësi. Kjo duhet të përfshijë konsideratën
 - nëse të gjitha organizatat buxhetore duhet t'i nënshtrohen auditimit të detyrueshëm ligjor vjetor (të rregullsisë).
 - nëse auditimi i detyrueshëm ligjor vjetor (i rregullsisë) duhet të jetë vetëm një auditim financiar
 - nëse auditimi i pajtueshmërisë bëhet nëpërmjet auditimeve të veçanta të pavarura
 - roli që luajnë auditimet vjetore financiare në promovimin e llogaridhënies, transparencës dhe disiplinës financiare dhe në dekurajimin e keqpërdorimit të resurseve publike
 - kapaciteti i auditimeve të performancës dhe pajtueshmërisë për të adresuar çështje që janë relevante dhe të rëndësishme për palët e interesuara dhe për të rritur efektin dhe ndikimin e punës së ZKA-s;.
- Duhet të shfuqizohen dispozitat në ligjet e tjera të cilat i përjashtojnë disa institucione të caktuara publike nga auditimi i AP-së dhe ZKA-së, në kundërshtim me Ligjin e Auditimit,
- Ligji i Auditimit duhet të përditësohet për t'i dhënë ZKA-së mundësinë për të kryer tri lloje auditimesh – financiare, të pajtueshmërisë dhe të performancës – për të përmbushur pritshmëritë e KDPI-së. Të gjitha referencat në ligj për auditimin e rregullsisë duhet të ndryshohen dhe të jenë në përputhje me terminologjinë në KDPI-së.
- Ligji i Auditimit (neni 23) duhet t'i mundësojë qartë (por jo detyrimisht) ZKA-së që t'ia dërgojë të gjitha raportet dhe rezultatet e auditimit Kuvendit dhe jo të fokusohet vetëm në raportet e auditimit të rregullsisë. Edhe procedurat për trajtimin e raporteve të auditimit nga Kuvendi dhe Qeveria duhet të rregullohen në mënyrë efektive.

3 Menaxhimi dhe qeverisja

Hyrje

ISA-t duhet të jenë organizata model që janë shembull të udhëheqjes dhe që përvetësojnë dhe respektojnë parimet e qeverisjes së mirë. ISA duhet të organizohet në mënyrë racionale, për të mbështetur vendimmarrjen efektive dhe ushtrimin efikas dhe efektiv të mandatit të saj. Ai duhet të përvetësojë dhe zbatojë politika ose praktika që promovojnë sjelljen etike, transparencën dhe llogaridhënien e institucionit, të cilat ndihmojnë në promovimin e sigurisë dhe besimit në punën e ISA-së dhe stafit të saj.

Meqë INTOSAI-P20⁵⁴ thekson në hyrjen e tij:

“ISA-të janë (...) përgjegjëse për planifikimin dhe kryerjen e fushëveprimit të punës së tyre dhe për përdorimin e metodologjive dhe standardeve të duhura për të siguruar që ato të promovojnë llogaridhënien dhe transparencën mbi aktivitetet publike, të përmbushin mandatin e tyre ligjor dhe të përmbushin përgjegjësitë e tyre në mënyrë të plotë dhe objektive”.

Është e rëndësishme që menaxhmenti i lartë të vendosë tonin e duhur dhe që kjo të reflektohet në qeverisje të qëndrueshme në të gjithë organizatën. Kjo përfshin:

- zhvillimin dhe zbatimin e strategjive për të nxitur dhe stimuluar përmirësimin e performancës
- iniciativat për të promovuar një kulturë të llogaridhënies dhe një kontroll të brendshëm të fuqishëm
- të qenit shembull, duke ruajtur standarde të larta të profesionalizmit, llogaridhënies dhe transparencës në vendimmarrje
- inkurajimin e një mjedisi të hapur dhe të ndërsjellë të të mësuarit ku mund të ngrihen dhe diskutohen pyetje të vështira dhe të ndjeshme
- vlerësimin e sjelljes së mirë etike, trajtimin e sjelljes së keqe
- promovimin e vlerave të ISA-s në aktivitete publike, dokumente bazë dhe në komunikime
- zbatimin e llogaridhënies menaxheriale ku delegohet autoriteti dhe menaxherët mbahen përgjegjës.

Qeverisja dhe menaxhimi i operacioneve

Struktura organizative

Struktura organizative e ISA-s duhet të jetë e përshtatshme për mbështetjen e qeverisjes së mirë, vendimmarrjes efektive dhe për përmbushjen e mandatit të saj. Kjo përfshin:

⁵⁴ INTOSAI-P 20 – Parimet e Përgjegjshmërisë dhe Transparencës

- Kornizën ligjore që i mundëson ISA-s të zhvillojë në mënyrë efektive një strukturë të përshtatshme organizative dhe të delegojë përgjegjësinë dhe llogaridhënien
- ISA ka një strukturë organizative të miratuar dhe që zbatohet
- rolet dhe përgjegjësitë e anëtarëve dhe stafit të ISA-s janë të përcaktuara qartë; dhe marrëdhënia ndërmjet anëtarëve të ISA-s dhe stafit është e përcaktuar qartë
- struktura organizative mundëson realizimin efikas dhe efektiv të misionit të ISA-s
- delegimi i përgjegjësisë dhe autoritetit vendimmarrës është i përcaktuar qartë, së bashku me fuqizimin e duhur, linja e qarta të llogaridhënies dhe linjat e duhura të raportimit (për arritjen e objektivave)
- nuk ka mbivendosje të përgjegjësive të njëjësive organizative.

Siç u theksua në kapitullin e mësipërm, Ligji i Auditimit i jep AP-së fuqinë për të përcaktuar organizimin e brendshëm, për të aprovuar strukturën e zyrës dhe nivelin e stafit, procedurat administrative, rregulloret dhe manualët, urdhrat dhe udhëzimet dhe standardet e auditimit⁵⁵. Megjithatë, për sa i përket organizimit të tij, ai parasheh disa kushte: që ZKA të përbëhet nga AP, ZAP, NAP, Drejtori i Përgjithshëm, auditorët dhe stafi mbështetës administrativ⁵⁶ dhe se Drejtori i Përgjithshëm është përgjegjës për tërë mbështetjen administrative⁵⁷. Ai gjithashtu tregon se ZAP, NAP dhe Drejtori i Përgjithshëm do të emërohen për një periudhë pesëvjeçare⁵⁸.

Sipas Ligjit të Auditimit, struktura organizative miratohet me vendim të AP-së⁵⁹. Struktura organizative aktuale e ZKA-së (Figura 1) është miratuar më 14 shtator 2021⁶⁰.

⁵⁵ Ligji i Auditimit, nenet 4 dhe 10

⁵⁶ Ligji i Auditimit, neni 8

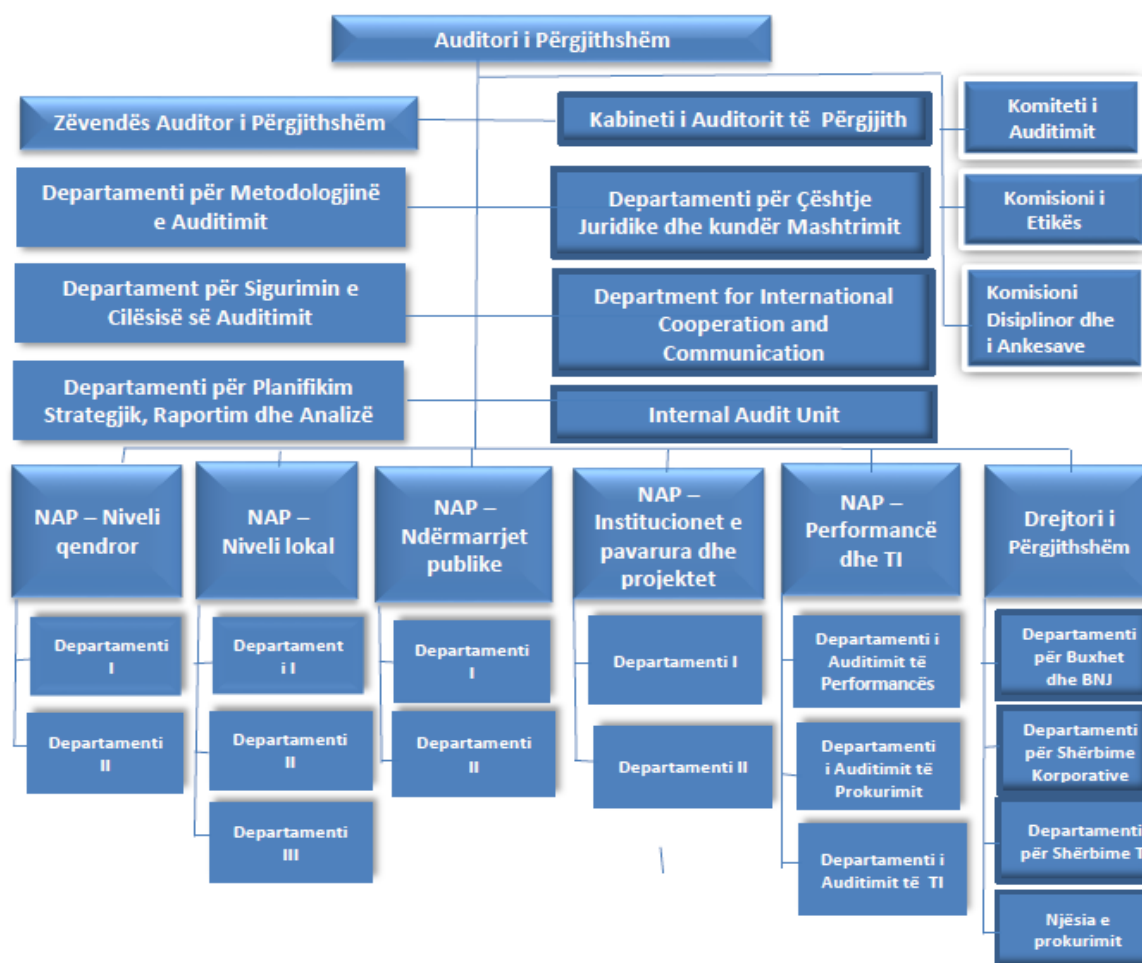
⁵⁷ Ligji i Auditimit, Neni 9(4)

⁵⁸ Ligji i Auditimit, Neni 9(2)

⁵⁹ Ligji i Auditimit, neni 10

⁶⁰ Rregullorja (ZKA) 01/2021 për Organizimin e Brendshëm dhe Sistematizimin e Vendeve të Punës deri më 14 shtator 2021

Figura 1. Struktura Organizative e ZKA-së⁶¹



Burimi: Zyra Kombëtare e Auditimit të Kosovës

Rolet dhe përgjegjësitë e departamenteve, menaxhmentit dhe punonjësve të ZKA-së rregullohen me Ligjin e Auditimit, vendimet e AP-së dhe me përshkrimet e vendeve të punës. Rregullorja aktuale për organizimin dhe funksionimin e institucionit përcakton 15 departamente me mandat auditimi⁶² dhe 7 njësi organizative

⁶¹ Stafit dhe organizimi i departamenteve është fleksibil, me një staf që lëviz për të përmbushur nevojat e punës së auditimit.

⁶² 12 Departamentet e Auditimit: Departamenti për Metodologjinë e Auditimit; Departamenti për Sigurimin e Cilësisë në Auditim; Departamenti për Planifikim Strategjik, Raportim dhe Analiza. Rregullorja (ZKA) 01/2021 për Organizimin e Brendshëm dhe Sistematizimi e Vendeve të Punës deri më 14 shtator 2021, Neni 2021

mbështetëse. Përveç kësaj me vendime të AP-së janë themeluar edhe një Komitet i Auditimit⁶³, një Komision i Etikës⁶⁴ dhe një Komision Disiplinor dhe për Ankesa⁶⁵.

Sipas Ligjit të Auditimit, ZKA udhëhiqet nga AP-ja dhe Ligji i përcakton përgjegjësitë e saj, të cilat përfshijnë:

- menaxhimin e ZKA-s në përputhje me legjislacionin dhe organizimin e veprimtarisë së saj
- miratimin e rregulloreve dhe udhëzimeve të brendshme për funksionimin e ZKA-së
- përzgjedhjen e ZAP-së, NAP-ve dhe Drejtorit të Përgjithshëm
- emërimin dhe shkarkimin e punonjësve, hartimin e Kodit të Etikës dhe Mirësjelljes për punonjësit.
- miratimin e një Plani Strategjik trevjeçar të Auditimit dhe Planit vjetor të Auditimit
- dorëzimin e Pasqyrave Vjetore Financiare në Qeveri rreth Buxhetit të ZKA-s dhe Raportin Vjetor të Performancës për aktivitetet e ZKA-së në Kuvend
- përfaqësimin e ZKA-së⁶⁶.

Pozitat e stafit në ZKA ndahen në pesë kategori - menaxhment i nivelit të lartë; menaxhment i nivelit të mesëm; menaxhment i nivelit të ulët; pozitë profesionale dhe mbështetëse. ZAP, NAP dhe Drejtori i Përgjithshëm, si menaxhment i nivelit të lartë i ZKA-s e formojnë ekipin e menaxhmentit profesional, strategjik dhe këshillues të AP-së⁶⁷.

Detyrat e ZAP janë shumë të përgjithshme, “*për të ndihmuar AP-në në kryerjen e detyrave të përcaktuara me ligj*”⁶⁸. Nuk ka detyra specifike të përcaktuara me shkrim, por ka një marrëveshje verbale për fushat e përgjegjësisë. Kjo përfshin rishikimin e memorandumeve të studimit paraprak të auditimit të performancës dhe draft raporteve, ndihmën në auditimet financiare të ndërmarrjeve publike, mbikëqyrjen e punës për sigurimin e cilësisë në auditim, metodologjinë e auditimit, çështjet ligjore dhe komunikimet e jashtme, dhe përfaqësimin e AP-së në ngjarje kur kërkohet⁶⁹.

Qëllimi i pozitës së NAP-së është të koordinojë punën e auditimit në përputhje me planin vjetor të auditimit⁷⁰. Pesë NAP-të udhëheqin pesë shtyllat (ndërmarrjet publike, institucionet e nivelit lokal, institucionet e nivelit qendror, institucionet e pavarura dhe auditimin e performancës), të cilat më tej ndahen në 12 departamente të auditimit - nëntë kryejnë auditime të rregullsisë dhe tri të tjerat - auditime të performancës, prokurimit dhe teknologjisë së informacionit (Tabela 1). Shtylla për institucionet e pavarura është drejtuar nga dy NAP për gjashtë muaj (tetor 2022 – mars 2023) për shkak të mbingarkesës në portofolin e institucioneve të pavarura.⁷¹

⁶³ Vendimet e AP-së për emërimin e anëtarëve të Komitetit të Auditimit ndërmjet datës 18 nëntor 2022 dhe 5 dhjetor 2022

⁶⁴ Vendimi i AP-së për themelimin e Komisionit për Etikë dhe Mirësjellje, i datës 7 nëntor 2022

⁶⁵ Vendimi i AP-së nr. 04/2021 për disiplinën dhe ankesat e stafit i datës 13 tetor 2021

⁶⁶ Ligji i Auditimit, nenet 9, 10, 14, 15, 16, 20

⁶⁷ Përshkrimet e punës në ZKA, miratuar nga AP, Dhjetor 2021, Neni I.

⁶⁸ Përshkrimet e punës në ZKA, miratuar nga AP, Dhjetor 2021, fq.6

⁶⁹ Informatat nga intervistat

⁷⁰ Përshkrimet e punës në ZKA, miratuar nga AP, Dhjetor 2021, fq.7

⁷¹ Informatat nga intervistat

Tabela 1. Përgjegjësitë e auditimit 2022-23⁷²

NAP/Divizioni	Departamentet e auditimit	Auditimet	Stafi auditues
1 - Institucionet e pavarura	2	34 ⁷³	29
2 - Ndërmarrjet publike	2	12	15
3 - Pushteti lokal	3	38 ⁷⁴	31
4 - Pushteti qendror	2	20	23
5 - Performancë, prokurim, TI	3	18	19

Burimi: Zyra Kombëtare e Auditimit të Kosovës

NAP-të me autorizimin e AP-së e përfaqësojnë ZKA-në në fushat dhe çështjet që kanë të bëjnë me mandatin dhe funksionin e saj. Për shembull, ata udhëheqin punën me projektet zhvillimore të financuara nga donatorët në ZKA, duke përfaqësuar institucionin në mbledhjet e komisioneve parlamentare, në grupet e punës të EUROSAL-t, në konferenca dhe diskutime me palët e interesuara⁷⁵.

Drejtori i Përgjithshëm është përgjegjës për tërë mbështetjen administrative⁷⁶ dhe menaxhimin e administratës së përgjithshme të ZKA-s, përfshirë çështjet financiare, logjistike, të teknologjisë së informacionit dhe të prokurimit⁷⁷. Ai i raporton drejtpërdrejt AP-së.

Rregullorja për organizimin e brendshëm përmban përshkrimet e detajuara të detyrave dhe përgjegjësi të secilës njësi strukturore. Përshkrimet e punës po ashtu përmbajnë një përshkrim të detajuar të përgjegjësi dhe kërkesave për secilin punonjës, si dhe informacione rreth menaxherëve të tyre. Kategoria profesionale përfshin njëzet e tetë vende pune dhe mbulon të gjitha fushat e veprimtarisë dhe zhvillimit në ZKA, përfshirë auditorin specialist për metodologjinë, auditorin specialist për sigurimin e cilësisë, auditorin specialist për planifikim dhe analizë strategjike. Nga pesë pozitat e planifikuara në Departamentin e Metodologjisë në Auditim, dy të fundit - specialist i auditimit për metodologji (auditim të performancës) dhe specialist i auditimit për planifikim strategjik, raportim dhe analizë janë plotësuar me 1 qershor 2023.⁷⁸ Mungesa e personelit është një nga arsyet pse janë vonuar zhvillimet/përmirësimet në metodologjitë e auditimit dhe pse nuk janë zbatuar të gjitha kërkesat për menaxhimin e cilësisë së auditimit.⁷⁹

Një drejtor udhëheq secilin departament të auditimit. Megjithatë, siç është theksuar tashmë, aktiviteti i çdo departamenti të auditimit është po ashtu i koordinuar nga një NAP. Në praktikë kjo nënkupton diskutime të rregullta me drejtorët e departamenteve, duke shqyrtuar të njëjtat dokumente pune (Figura 2). Sipas këndvështrimit tonë, mbikëqyrja e punës së auditimit si nga një NAP ashtu edhe nga drejtori kërkon shpërndarje të qartë të roleve dhe përgjegjësi për të siguruar efikasitet organizativ. Në kërkim të një mënyre racionale, efikase dhe të përshtatshme për të organizuar, menaxhuar dhe marrë vendime lidhur me punën e auditimit, veçanërisht në një organizatë të vogël, çdo menaxher duhet të ketë fushën e vet të përgjegjësisë me një numër të arsyeshëm personeli nën autoritetin e tij të drejtpërdrejtë.

⁷² Stafi dhe organizimi i departamenteve është fleksibil, ku stafi lëviz për të përmbushur nevojat e punës së auditimit.

⁷³ 11 auditime të kontraktuara kompanive private të auditimit

⁷⁴ 6 auditime të kontraktuara kompanive private të auditimit

⁷⁵ Informatat e siguruar nga intervistat

⁷⁶ Ligji i Auditimit, neni 9.

⁷⁷ Përshkrimet e vendeve të punës në ZKA, miratuar nga AP Dhjetor 2021, fq.8

⁷⁸ Informacioni i dhënë nga ZKA për pozitat e punës dhe për stafin e punësuar më 1 prill 2023 dhe kontratat e punës të datës 1 qershor 2023

⁷⁹ Informatat e siguruar nga intervistat

Figura 2. Rolet e drejtuesve të lartë

Ndihmë Auditori i Përgjithshëm	Drejtori i Departamentit të Auditimit
Përgjegjës për planifikimin dhe zhvillimin e objektivave të auditimit, si dhe për përgatitjen e planeve të punës sipas planit vjetor të auditimit.	Përgjegjës për organizimin e punës në zbatimin e planit vjetor të auditimit.
Menaxhon dhe administron punën e përgjithshme të fushë së përcaktuar të auditimit dhe siguron zbatimin e funksioneve të saj.	Siguron që auditimet të kryhen sipas planit vjetor të auditimit.
Siguron zbatimin efikas të planit vjetor të auditimit.	Përgjegjës për zhvillimin e planeve individuale dhe programeve të auditimit.
Menaxhon personelin vartës, në bashkëpunim me drejtorin e departamenteve të auditimit analizon dhe vlerëson proceset e ZKA-së	Përgjegjës për të bërë vlerësimin e nevojave për resurse material dhe njerëzore si dhe shpërndarjen e tyre racionale në realizimin e aktiviteteve
NAP është pjesë në kategorinë e menaxhmentit të lartë të ZKA-së dhe ndihmon AP-në në kryerjen e detyrave të përcaktuara me ligj.	I raporton NAP-së në baza të rregullta rreth progresit dhe sfidave të mundshme në procesin e auditimit dhe për zbatimin e planeve operacionale

Burimi: Përshkrimet e punës në ZKA, miratuar nga AP, dhjetor 2021, fq.7 dhe 10

ZKA ka krijuar një Njësi të Auditimit të Brendshëm⁸⁰, ku sipas klasifikimit të vendeve të punës është aprovuar dhe punon vetëm një punonjës - drejtori i njësisë së auditimit të brendshëm. ZKA ka miratuar dhe e ka në funksion një Komitet Auditimi të përbërë nga tre anëtarë, kryesuesi i të cilit është një N/AP, dhe dy anëtarët e tjerë janë ekspertë të pavarur⁸¹. Drejtori i njësisë së auditimit të brendshëm i raporton drejtpërdrejt AP-së dhe bashkëpunon me Komitetin e Auditimit “*lidhur me planet e auditimit, raporton dhe diskuton çështje të tjera që dalin nga auditimi*”. Theksohet se Komiteti i Auditimit është organ i pavarur këshillues i AP-së dhe mbështet Njësinë e Auditimit të Brendshëm, duke ushtruar funksionet e saj në përputhje me ligjin e aplikueshëm për kontrollin e brendshëm⁸². Standardet Ndërkombëtare për Praktikën Profesionale të Auditimit të Brendshëm përcaktojnë se angazhimet e auditorëve të brendshëm duhet të mbikëqyren siç duhet për të siguruar arritjen e objektivave, sigurimin e cilësisë dhe zhvillimin e stafit, që është e vështirë duke qenë se ZKA ka vetëm një auditor. Sipas Ligjit për Kontrollin e Brendshëm të Financave Publike⁸³, detyrat kryesore të Komitetit të Auditimit janë të sigurojë zbatimin e rekomandimeve të bëra nga auditori i brendshëm dhe të sigurojë pavarësinë e auditorit të brendshëm. Aktualisht aktivitetet e Komitetit të Auditimit, bashkëpunimi i tij me auditorin e brendshëm dhe roli i tij në sigurimin e cilësisë në auditimin e brendshëm nuk janë të rregulluara qartë dhe do të ishte e dëshirueshme të hartohej një rregullore e brendshme për këto procese, e cila do të përfshinte një artikullim të qartë se si plotësohen kërkesat e cilësisë së standardeve ndërkombëtare për auditimin e brendshëm.

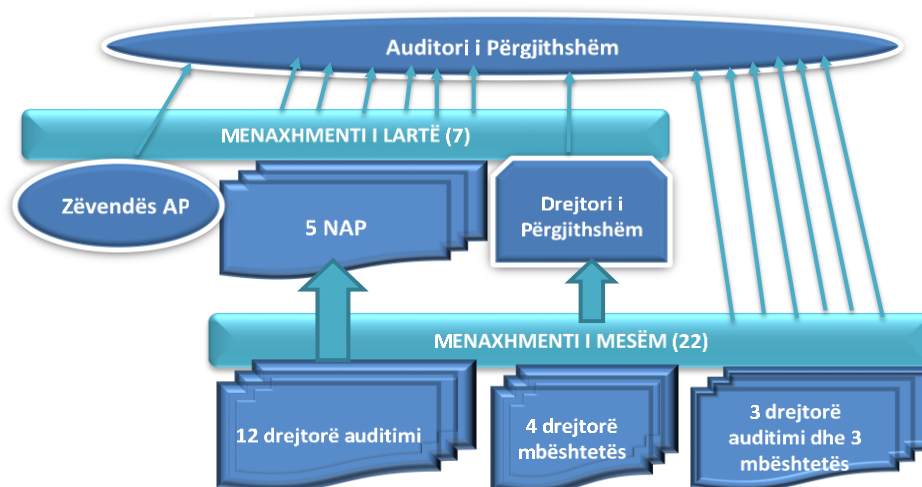
Skema organizative dhe rregulloret e ZKA-së gjithashtu theksojnë sfidat me balancën ndërmjet niveleve të menaxhimit të institucionit, ngarkesës joproporcionale të punës së menaxhmentit dhe numrit të pozitave në kategorinë e pozitave drejtuese, siç paraqitet në figurën 3.

⁸⁰ Rregullorja (ZKA) 01/2021 për organizimin e brendshëm dhe sistematizimin e vendeve të punës e datës 14 shtator 2021, Neni 27

⁸¹ Vendimet e AP-së për emërimin e anëtarëve të Komitetit të Auditimit, 18 nëntor 2022 dhe 5 dhjetor 2022

⁸² Rregullorja (ZKA) 01/2021 për organizimin e brendshëm dhe sistematizimin e vendeve të punës e datës 14 shtator 2021, Neni 28

⁸³ Ligji Nr. 06/L-021 për Kontrollin e Brendshëm të Financave Publike, neni 20 <https://gzk.rks.gov.net/ActDocumentDetail.aspx?ActID=16267>

Figura 3. Kontabiliteti dhe linjat e raportimit

Burimi: Zyra Kombëtare e Auditimit të Kosovës

Menaxhmenti i lartë i ZKA-së, të cilët janë pjesë e ekipit profesional, strategjik dhe këshillues të AP-së, qëllimi kryesor i të cilëve është t'i ofrojnë mbështetje AP-së, përfshin tetë drejtues (menaxherë). Janë 22 drejtues të mesëm (drejtorë), të cilët janë përgjegjës për zbatimin e planeve të miratuara të ZKA-s dhe veprojnë si ndërlidhës ndërmjet drejtuesve të lartë dhe niveleve më të ulëta drejtuese dhe profesionale të ZKA-s⁸⁴. Siç përcaktohet në hierarkinë organizative të ZKA, 14 nga 30 drejtuesit (menaxherët) e lartë dhe të mesëm raportojnë drejtpërdrejt në AP. Në të njëjtën kohë, nuk ka njësi strukturore drejtpërsëdrejti nën autoritetin e ZAP-së, prandaj nuk ka përcaktim zyrtar të detyrave dhe llogaridhënie për zbatimin e tyre. Mosbalancimi në nivel drejtues tregohet edhe nga fakti se 12 drejtorë të auditimit u raportojnë pesë NAP-ve.

Kryerja e punës së auditimit me cilësi të lartë është padyshim detyra kryesore e ZKA-s dhe burimet e menaxhimit janë të orientuara për këtë në radhët të parë. Në të njëjtën kohë, ZKA duhet të zhvillojë dhe përmirësojë vazhdimisht metodat e saj të punës në mënyrë që të sigurojë realizimin e punës cilësore në auditim. Kjo do të thotë që menaxhmenti duhet të balancojë resurset në mënyrë që të sigurohet zhvillimi i vazhdueshëm i institucionit. Ia vlen të vlerësohet rregullisht se si përdoren resurset menaxhuese, në mënyrë që ato të jenë më efikase dhe më me ndikim.

Menaxhimi dhe udhëheqja

Menaxhimi dhe udhëheqja e një ISA-je duhet të mbështesë qeverisjen e mirë dhe vendimmarrjen efektive për të mundur realizimin e mandatit të tij dhe menaxhimin efektiv dhe efikas të operacioneve. Kjo përfshin:

- udhëheqja e ISA-s mban takime periodike për marrje të vendimeve, ku vendimet kryesore dokumentohen dhe i komunikohen në mënyrë të duhur stafit.
- udhëheqja e ISA-s identifikon, shpërndan dhe promovon vizionin, misionin dhe vlerat e ISA-s në aktivitetet e tij publike, dokumentet bazë dhe komunikimet e rregullta.
- zbatimin e një sistemi të autoritetit të deleguar dhe llogaridhënies, ku menaxherët mbahen përgjegjës për veprimet e tyre.

⁸⁴ Përshkrimet e punës në ZKA, miratuar nga AP, dhjetor 2021, fq.2

- udhëheqja e ISA-s vendos qartë tonin e duhur dhe bëhet shembull, i cili mbështet zhvillimin e një kulture etike (me etikën e identifikuar si një prioritet i qartë); dhe mundëson llogaridhënie efektive menaxheriale dhe forcon kulturën e kontrollit të brendshëm.
- udhëheqja e ISA-s e kupton rëndësinë e ndërtimit të cilësisë në kryerjen e të gjithë punës së ISA-s dhe krijon një kulturë të brendshme që e vlerëson këtë.

Mjedisi dhe kultura organizative e krijuar në ZKA, bazohet në një hierarki administrative të planifikimit dhe raportimit, të mbështetur nga përgjegjësia dhe llogaridhënia personale, siç demonstron në Figurën 4.

Figura 4. Planifikimi dhe llogaridhënia



Burimi: Zyra Kombëtare e Auditimit të Kosovës

Në këtë rishikim nga kolegët, ne nuk kemi analizuar ciklin e planifikimit të ZKA-s dhe proceset përkatëse. Ne kemi shqyrtuar planifikimin dhe menaxhimin e burimeve për atë që ai mbështet zhvillimin e një organizate racionale dhe të fokusuar në mënyrë strategjike, e fokusuar në bërjen e gjërave të duhura dhe në marrjen e vendimeve efektive. Që një ISA të jetë model, ai duhet të kërkojë vazhdimisht mundësi për të përdorur burimet e tij në mënyrë më efektive. Një fushë e tillë është organizimi i punës dhe hierarkia përkatëse për marrjen e vendimeve. Ndarja e vendimmarrjes strategjike, taktike dhe operacionale ndihmon për të siguruar që puna të organizohet në mënyrë efektive dhe të orientuar mirë. Vendimet strategjike përcaktojnë çfarë dhe pse, vendimet taktike shpjegojnë se si duhet bërë puna dhe vendimet operacionale janë vendimet e përditshme për të materializuar strategjinë dhe planet. Nga ana tjetër, objektivi i procesit të planifikimit është të sigurojë funksionimin efektiv dhe të koordinuar të ISA-s për të arritur objektivat e përcaktuara në vizionin dhe misionin e tij, duke i respektuar vlerat e tij. Duke qenë se ZKA është vazhdimisht e përfshirë në projekte dhe iniciativa që synojnë përmirësimin e performancës së tij, është e rëndësishme të merret parasysh se si institucioni e menaxhon zhvillimin e tij, për ta ndihmuar atë të vlerësojë nëse burimet e investuara në zhvillimin e tij përdoren në mënyrë efektive dhe çfarë mund të bëhet për të arritur objektivat në mënyrë më efektive.

Në planifikimin se si institucioni do të ushtrojë mandatin e tij dhe do të zhvillojë kapacitetet e tij, duhet dhënë përgjigje në tri pyetje:

1. Ku dëshiron të arrijë dhe sa shpejt?
2. Si do të arrijë atje?
3. Cilat janë rolet dhe detyrat e secilit punonjës?

Për t'iu përgjigjur këtyre tri pyetjeve, duhet të përdoren tri mjete themelore për të drejtuar institucionin në arritjen e qëllimeve të tij, në realizimin e mandatit dhe në ndërtimin e kapaciteteve - plani strategjik, plani operacional vjetor dhe objektivat për punonjësit.

Nëse shikojmë përtej planit vjetor të auditimit të ZKA, nuk ka një plan operativ vjetor më të gjerë, i cili i përkthen qartë objektivat e planit strategjik në një plan vjetor, dhe i cili merr parasysh çështjet si aktivitetet e zhvillimit të kapaciteteve, aktivitetet e menaxhimit të cilësisë dhe zhvillimin e departamenteve mbështetëse.

Gjatë misionit të rishikimit nga kolegët, ne u informuam se është duke u punuar në hartimin e planit operacional për zbatimin e planit strategjik të ZKA 2023 -2026. Kjo punë përfundoi në maj 2023⁸⁵.

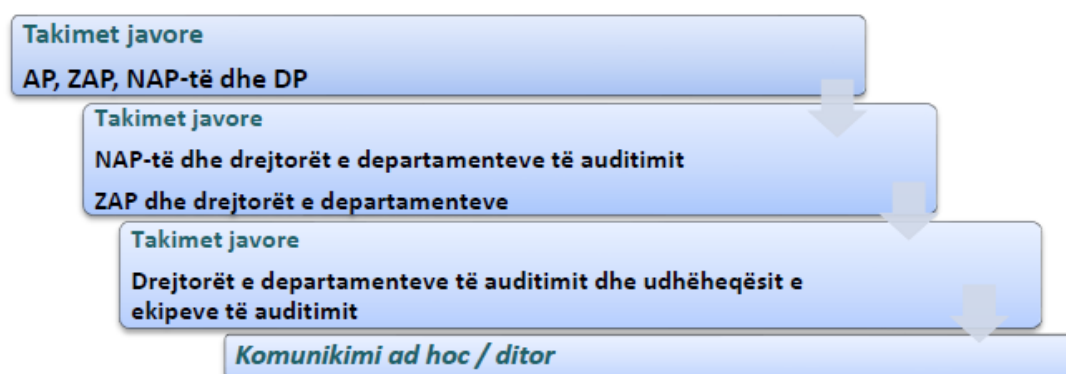
ZKA përdor plane të veçanta vjetore për çdo fushë të aktivitetit dhe drejtim për të menaxhuar punën e institucionit, duke përfshirë një plan për përfundimin e auditimeve, një plan për rekrutim, një plan për trajnim, një plan të prokurimit, një plan të auditimit të brendshëm, një plan për rishikim të cilësisë, dhe një plan për buxhetin dhe financat⁸⁶.

Në mënyrë që Plani vjetor të shërbejë vërtet si mjeti më i rëndësishëm për menaxhimin e ZKA-s dhe për të përdorur burimet që disponon në mënyrën më efikase, Plani Vjetor duhet të mbulojë të gjitha operacionet e ZKA-s, përfshirë funksionet e auditimit dhe mbështetjes dhe të gjitha aktivitetet zhvillimore së bashku me punën e zakonshme që bëhet. Ai gjithashtu duhet të artikulojë qartë resurset e planifikuara (ditët dhe buxhetin), afatet kohore dhe stafin përgjegjës për të gjitha aktivitetet dhe duhet të jetë i lidhur me Planin Strategjik në mënyrë që të mund të përcillet secili prej synimeve dhe objektivave strategjike.

Institucioni ka zhvilluar dhe miratuar planin e menaxhimit të rrezikut për vitin 2023⁸⁷. Një pjesë e madhe e ngjarjeve të mundshme të përfshira në plan dhe të klasifikuara si kërcënime, janë detyra të përditshme ose zhvillimore që duhet të përfshihen në planin vjetor operacional dhe të kryhen nga njësitë strukturore. Kjo konfirmon edhe një herë se institucioni i analizon dhe planifikon aktivitetet e tij, por një plan operacional vjetor, i cili përmbledh të gjitha detyrat, duhet të jetë mjet për të menaxhuar me efektivitet ekzekutimin e detyrave.

Është e rëndësishme të bëni ndarjen se çfarë vendimesh merren në çfarë niveli. Marrëveshja për rezultatet që duhet të arrihen gjatë vitit, së bashku me afate të qarta, i mundësojnë menaxhmentit të lartë të shpenzojë më pak kohë në zgjidhjen e çështjeve operationale dhe të fokusohet më shumë në çështjet strategjike. Siç ndodh tani në shumicën e rasteve, takimet javore të menaxhmentit të lartë merren me çështjet në nivelin e menaxhimit operacional⁸⁸.

Figura 5. Sistemi i takimeve organizative



⁸⁵ Informatat e siguruar nga intervistat

⁸⁶ Informatat e siguruar nga intervistat

⁸⁷ Menaxhimi i rrezikut në ZKA për vitin 2023 dhe plani i veprimit për menaxhimin e rrezikut, 30 janar 2023

⁸⁸ Procesverbali i takimit të Menaxhmentit 16 janar 2023; 30 janar 2023; 6 shkurt 2023

Burimi: Zyra Kombëtare e Auditimit të Kosovës

AP, si vendimmarrësi i përgjithshëm i Institucionit, mban një takim javor me grupin e menaxhmentit të lartë të përbërë nga ZAP, pesë NAP-të dhe Drejtori i Përgjithshëm (Figura 5). AP-ja nuk ka një politikë apo procedurë të aprovuar për organizimin e takimeve javore të menaxhmentit. Qëllimi kryesor i këtyre takimeve të menaxhmentit është që menjëherë të adresojë punën operacionale dhe çështjet e menaxhimit, të koordinojë dhe përcaktojë prioritetet e punës për javën, të analizojë zbatimin e planit të punës së auditimit dhe të koordinojë punën e të gjitha njësive strukturore. Përgatiten procesverbalet për atë që diskutohet në çdo takim të menaxhmentit të lartë. Vendimet kryesore të AP-së shpërndahen përmes postës elektronike. Gjithashtu, ZAP dhe NAP-të mbajnë takime të rregullta javore me drejtorët e tyre për t'i informuar ata për çështjet përkatëse të diskutuara në takimin e menaxhmentit të lartë dhe për të diskutuar mbi prioritetet e punës. Drejtorët pastaj e informojnë stafin e departamenteve të tyre.

Përfshirja e rregullt e menaxhmentit të lartë në procesin e vendimmarrjes krijon besim në vendimet e marra nga AP dhe promovon një frymë ekipore në ZKA.

Gjatë këtij rishikimi ne u informuam se udhëheqja e ZKA artikulon dhe promovon vizionin dhe vlerat e ZKA-së. Ne gjithashtu u njoftuam se vlerat që janë përcaktuar nga menaxhmenti i ZKA - Pavarësia; Integriteti; Profesionalizmi; Transparenca dhe Fryma ekipore⁸⁹ - janë duke u demonstruar nga udhëheqësit dhe janë pjesë e kulturës së punës së ZKA. U theksua se kjo është duke u arritur përmes pavarësisë së secilit menaxher (drejtues), delegimit të detyrave dhe përgjegjësisë, duke siguruar kontroll dhe llogaridhënie; komunikim i rregullt dhe analizë e thelluar e çështjeve, hapja dhe disponueshmëria e menaxherëve, duke kërkuar në të njëjtën kohë kryerjen e punës cilësore në kohë⁹⁰.

Jemi informuar se kultura e menaxhimit dhe udhëheqjes inkurajon delegimin e detyrave duke caktuar edhe llogaridhënien, duke siguruar që të ketë monitorim të rregullt të zbatimit. Udhëheqja dhe menaxhmenti treguan se këtë e dëshmojnë duke qenë të angazhuar në të gjitha proceset kryesore dhe përmes komunikimit të vazhdueshëm, konsultimit dhe diskutimeve kolegjiale, dhe në fund duke pasur vizionin për të zhvilluar një institucion më efikas dhe më efektiv brenda katër vitesh.⁹¹

Komunikimi i brendshëm

Një ISA duhet të sigurojë që proceset e saj të brendshme të komunikimit të jenë në përputhje me dokumentet e tij strategjike, duke promovuar komunikimin e hapur me stafin, si dhe duke rritur profesionalizmin dhe produktivitetin e institucionit. Kjo duhet të përfshijë:

- vendosjen e parimeve për komunikim të brendshëm dhe monitorimin e zbatimit të tyre
- ISA i komunikon stafit mandatin, vizionin, vlerat bazë dhe strategjinë e tij.
- ISA informon dhe konsulton rregullisht punonjësit për çështje kyçe që kanë të bëjnë me organizatën.
- përdorimin e mjeteve të duhura për të promovuar komunikimin e brendshëm efektiv
- ndërveprime të rregullta dhe të hapura ndërmjet menaxhmentit dhe stafit.

Plani Strategjik i ZKA 2023-2026 si një nga prioritetet strategjike e thekson:

“Avancimi i mekanizmave për komunikim të brendshëm dhe të jashtëm të ZKA-së me këto rezultate të pritura: Hartimi i procedurës për komunikim të brendshëm; zhvillimi i platformës

⁸⁹ Plani Strategjik i ZKA 2023-2026, miratuar në janar 2023, fq.7

⁹⁰ Informatat e siguruar nga intervistat

⁹¹ Informatat e siguruar nga intervistat

*së komunikimit elektronik të stafit jo vetëm për çështje audituese por edhe për shërbime korporative, përmes modulit të veçantë në SITA ose Intranet.*⁹²

ZKA kishte një strategji komunikimi për periudhën 2020-2022, por ajo ishte e fokusuar në komunikimin e jashtëm dhe nuk trajtonte komunikimin e brendshëm. ZKA aktualisht nuk ka parime të përcaktuara qartë për komunikim të brendshëm - çfarë informacioni, në çfarë mënyre dhe sa shpesh i komunikohet punonjësve.

Komunikimi i përditshëm organizohet përmes takimeve dhe diskutimeve të menaxhmentit dhe stafit, përmes postës elektronike, grupeve të punës në WhatsApp, informacionit të shpërndarë në Sistemin e Menaxhimit të Auditimit (SITA) dhe administrimit të dokumenteve.⁹³ Në ZKA dominon komunikimi vertikal siç tregohet në Figurën 6.

Figura 6. Komunikimi i brendshëm në ZKA



Burimi: Zyra Kombëtare e Auditimit të Kosovës

Efektiviteti i komunikimit vertikal varet nga përfshirja aktive e udhëheqësve të departamenteve. Duket se shumica e informatave nga menaxhmenti u transmetohet në sasi të mjaftueshme stafit. Ky model duket mjaft i thjeshtë dhe koherent, por ka një të metë - përpunon informacione kthyesë shumë të kufizuara. Arsyeja është se ky sistem nuk ofron një "filtër" për të vlerësuar rëndësinë e informacionit që vjen nga stafi. Gjithashtu, një mangësi e kësaj qasjeje është mungesa e një personi të vetëm përgjegjës për komunikim të brendshëm.

Cilat janë funksionet e komunikimit të brendshëm?

⁹² Plani Strategjik i ZKA 2023-2026, miratuar në janar 2023, fq.12

⁹³ Rregullorja nr.04/2018, Administrimi i dokumentacionit zyrtar

⁹⁴ Informatat e siguruar nga intervistat

- Mbështet menaxhmentin - I mundëson menaxhmentit të ushtrorë autoritetin e tij (komunikim vertikal).
- Formon një sistem - Integron mjetet, qasjet dhe funksionet në një organizëm të vetëm që dërgon sinjale nga menaxhmenti te stafi, nga stafi te menaxherët, ndërmjet stafit dhe më shumë.
- Mbështet kulturën e korporatës - Siguron që të gjithë punonjësit të ndërveprojnë në një mjedis të vetëm, me të njëjtat rregulla, të njëjtat parime, të njëjtën ide për qëllimet dhe detyrat, të njëjtën fushë informacioni.
- Rrit cilësinë - Lehtëson zhvillimin e potencialit njerëzor përmes shkëmbimit të përvojave, edukimit, vlerësimit, informacioneve kthyesë, etj.

Ekzistojnë disa parime të INTOSAI-t për komunikimin e brendshëm, por nuk ekziston një model i përsosur që do të rregullonte komunikimin e brendshëm të një ISA-je. Kjo është një çështje personale për çdo organizatë, e cila varet nga shumë faktorë: numri i punonjësve, struktura e organizatës, organizimi i departamenteve dhe përfaqësimi gjeografik, kapaciteti financiar i ISA-s madje edhe karakteristikat kombëtare. Është po ashtu e nevojshme të merret parasysh se asnjë model i komunikimit të brendshëm nuk është i përhershëm. Mjedisi dhe rrethanat gjithnjë ndryshojnë, teknologjitë zhvillohen - dhe e gjithë kjo ndikon në sjelljen e punonjësve dhe duhet të merret parasysh nga specialistët përgjegjës për komunikim në ZKA. Kjo do të thotë që modeli i komunikimit duhet të përditësohet rregullisht. Baza për një përditësim të tillë mund të jetë një analizë e një ankete vjetore të punonjësve ose një përditësim i strategjisë së organizatës.

Ne u informuam se ZKA vazhdon të punojë në përmirësimin e komunikimit të brendshëm, me asistencë teknike nga ZKA suedeze⁹⁵ dhe të zhvillojë kulturën e saj të brendshme, ku menaxherët dhe punonjësit flasin, punonjësit respektohen dhe ku ka një karakter të fortë të punës ekipore.

Transparenca dhe llogaridhënia

ISA-t luajnë një rol themelor në promovimin e llogaridhënies dhe transparencës në përdorimin e resurseve publike. Prandaj, është jashtëzakonisht e rëndësishme që ato të jenë shembull për të demonstruar se janë të përgjegjshme dhe transparente në kryerjen e punës së tyre. Standardet ndërkombëtare i artikulojnë qartë këto pritshmëri, veçanërisht përmes parimeve INTOSAI 12⁹⁶ dhe 20⁹⁷.

ISA duhet të jetë transparent rreth rolit, përgjegjësisë, përmbushjes së mandatit dhe performancës së tij. Ai duhet të jetë përgjegjës ndaj palëve të interesuara të tij në performancën e tij, vlerën e punës së tij audituese ndaj palëve të jashtme dhe ndikimin e punës së tij në shoqëri. Pritjet kryesore nga një ISA përfshijnë:

- të jetë transparent për rolin, përgjegjësitë, mandatin, strategjinë dhe planet e tij
- të raportojë në mënyrë proaktive publikisht rezultatet e auditimeve të tij
- të raportojë publikisht dhe të mbahet përgjegjës për performancën e vet, së paku duke publikuar planin e tij korporativ dhe raportin vjetor
- të komunikojë gjerësisht mbi aktivitetet dhe rezultatet e auditimit
- të jetë subjekt i vlerësimeve dhe auditimit të pavarur të cilat raportohen publikisht
- të kërkojë reagime nga organet e audituara dhe palët e jashtme të interesuara.

⁹⁵ Informatat e siguruar nga intervistat

⁹⁶ INTOSAI-P12 Vlera dhe Përfitimet e Institucioneve Supreme të Auditimit – sjellja e ndryshimeve në jetën e qytetarëve

⁹⁷ INTOSAI-P20 Parimet e llogaridhënies dhe transparencës

Në terma të gjerë, institucioni ka bërë përpjekje të konsiderueshme për të qenë transparent dhe llogaridhënës. Ligji i ZKA-së përcakton kërkesat për ZKA-n për atë se si duhet të bëhen publike informacionet për punën dhe rezultatet e saj⁹⁸. ZKA i përmbush këto kërkesa me Raportin Vjetor të Performancës, përfshirë pasqyrat financiare të audituara, raportet individuale të auditimit dhe Raportin e Auditorit të Përgjithshëm mbi raportin vjetor financiar të qeverisë për buxhetin e Republikës së Kosovës, të gjitha të publikuara në faqen e internetit të ZKA-së⁹⁹ së bashku me dokumentet e organizimit dhe menaxhimit.

Faqja e internetit e ZKA-s jep informacione lidhur me rolet, përgjegjësitë dhe mandatin e ZKA-s, bashkë me informacionet lidhur me aktivitetet e tij të planifikuara. Për shembull, Plani i tij Strategjik i Zhvillimit për 2023-2026 dhe Plani Vjetor i Auditimit për sezonin e auditimit 2022-2023 janë në dispozicion në faqen e tij të internetit.

Informacioni për rezultatet e auditimeve të ZKA-s po ashtu është duke fituar më shumë publicitet edhe si rezultat i punës së Komisionit për Mbikëqyrjen e Financave Publike në Kuvendin e Kosovës, i cili shqyrton rezultatet e auditimeve të ZKA-s.¹⁰⁰

Mënyra kryesore në të cilën palët e tjera të jashtme të interesit përfshihen në aktivitetet e ZKA-s është përmes një ftese për të paraqitur propozime për çështjet që ZKA duhet të adresojë¹⁰¹. ZKA organizon çdo vit një seminar me organizatat e shoqërisë civile, akademinë dhe përfaqësues të organizatave ndërkombëtare për të diskutuar planin vjetor, temat për auditimet e performancës dhe për të marrë komente mbi çështjet me interes. Ajo gjithashtu mban takime vjetore me KMFP dhe Komisionin e Buxhetit për të diskutuar çështjet me interes të përbashkët. Përveç sondazhit të kryer nga SIGMA për zhvillimin e planit strategjik të ZKA-së, ZKA-ja deri më tani nuk ka kryer asnjë anketë për të marrë informacione kthyes nga të audituarit dhe nga palët e jashtme të interesit.

Ligji ZKA e parashikon që

“Kuvendi cakton një firmë të jashtme të pavarur dhe të pranuar ndërkombëtarisht që të kryejë auditimit e detyrueshëm me ligj të Pasqyrave Vjetore Financiare të Zyrës Kombëtare të Auditimit. Kjo firmë nuk do të zgjidhet për më shumë se tre (3) vitet me radhë dhe nuk mund të ketë lidhje të tjera pune me Zyrën Kombëtare të Auditimit”¹⁰².

Pasqyrat Vjetore Financiare të ZKA auditohen çdo vit dhe opinioni i auditorit të pavarur përfshihet në Raportin e Qeverisë për Buxhetin e Kosovës dhe i dorëzohet Kuvendit. Opinioni i auditorit të pavarur për Pasqyrat Vjetore Financiare të ZKA po ashtu publikohet edhe në faqen e internetit të institucionit.¹⁰³ Auditori i pavarur ka dhënë opinion të kualifikuar për pasqyrat financiare të ZKA-së për vitin që ka përfunduar më 31 dhjetor 2021¹⁰⁴.

ZKA-ja ka qenë subjekt i vlerësimit të kufizuar të jashtëm si pjesë e vlerësimeve më të gjera të menaxhimit të financave publike dhe sistemeve të administratës publike në Kosovë, të cilat janë raportuar publikisht. Për shembull, vlerësimi i Administratës Publike nga SIGMA (2021)¹⁰⁵ dhe vlerësimi PEFA (2022)¹⁰⁶.

⁹⁸ Ligji i Auditimit për ZKA-në, neni 7

⁹⁹ Planet Strategjike të ZKA-së/ Planet Vjetore të Auditimit: <https://zka-rks.org/en/per-ne/dokumentet-strategjike/>; ZKA raporton performancën: <https://zka-rks.org/en/per-ne/raportet/>; Publikimet/ Raportet e auditimit: <https://zka-rks.org/en/publications/>

¹⁰⁰ Informatat e siguruar nga intervistat

¹⁰¹ Informatat e siguruar nga intervistat

¹⁰² Ligji i Auditimit për ZKA-në, neni 14

¹⁰³ Raportet e performancës së ZKA dhe opinionet e auditorit të pavarur: <https://zka-rks.org/en/per-ne/raportet/>

¹⁰⁴ Univerzum Audit LLT, Raporti i Auditorit të Pavarur, Prishtinë 22 korrik 2022

¹⁰⁵ <https://www.sigmaweb.org/publications/Monitoring-Report-2021-Kosovo.pdf>

¹⁰⁶ <https://www.pefa.org/node/5026>

Etika dhe sjellja

ISA-t konsiderohen se kanë standarde të larta në mënyrën se si e kryejnë punën e tyre dhe pritjet të jenë shembull. Si rezultat, ato pritjet të promovojnë një kulturë integriteti, sjellje etike dhe sjellje profesionale në tërë organizatat e tyre. Kjo përfshin zhvillimin nga ana e ISA-ve të një kodi të sjelljes ose të etikës në përputhje me SNISA 130¹⁰⁷, i cili zbatohet dhe respektohet, dhe i cili shihet publikisht se zbatohet. Një ISA duhet

- të ketë një kod gjithëpërfshirës të sjelljes/etikës dhe të shkruar në përputhje me SNISA 130, i cili shqyrtohet dhe rishikohet në mënyrë periodike dhe bëhet publik
- të sigurojë që i gjithë stafi të ketë njohuri për kodin dhe ta respektojë atë
- të ketë një menaxher të lartë përgjegjës për menaxhimin e etikës
- të ketë sisteme për të identifikuar dhe analizuar rreziqet etike dhe konfliktet e interesave, për t'i zbutur ato dhe për të adresuar çdo shkelje të vlerave etike
- të zhvillojë dhe zbatojë një politikë të rotacionit të vendeve të punës për të menaxhuar konfliktet e mundshme të interesit
- të ketë procedura që punonjësit të raportojnë shkeljet e dyshuara dhe të mbrojnë ata që i raportojnë veprimet e këqija të dyshuara brenda ISA-së (sinjalizuesit).

ZKA ka një Kod të Etikës i cili është miratuar në vitin 2022, duke zëvendësuar Kodin e mëparshëm të Etikës nga viti 2018. Kodi është në dispozicion publik në faqen e internetit të ZKA-së¹⁰⁸. Ai bazohet në transpozimin e dispozitave të SNISA 130 dhe ligjit të ZKA-së¹⁰⁹.

Kodi i Etikës zbatohet për AP-në, menaxhmentin e lartë dhe të gjithë stafin. Ai po ashtu kërkon që personat e kontraktuar nga ZKA të ofrojnë shërbime ose çdo aktivitet tjetër të kryer në emër të institucionit në përputhje me dispozitat e këtij Kodi¹¹⁰. Ai bazohet në vlerat themelore etike përfshirë integritetin; pavarësinë dhe objektivitetin; kompetencën profesionale; sjelljen profesionale; konfidencialitetin dhe transparencën. Në të shprehimisht thuhet se menaxhmenti i ZKA-së

“Duhet të udhëheq përmes parimit të shembullit në çdo aspekt të zbatimit të këtij Kodi. Vendosja e etikës në mënyrë eksplicite duhet të jetë prioritet, duke fuqizuar kulturën institucionale me porosi të qarta e të qëndrueshme¹¹¹“.

Kodi i etikës ofron udhëzime për rregullat e sjelljes, kërcënimet dhe masat proaktive, përfshirë parandalimin e konfliktit të interesit. Kodi thotë se personeli duhet të nënshkruajë një deklaratë se e njeh përmbajtjen e Kodit dhe se do ta zbatojë atë në aktivitetet e tij. Për të garantuar pavarësinë e punonjësve të ZKA-s, para fillimit të një angazhimi në auditimit, personeli i auditues duhet të nënshkruajë edhe deklaratat e pavarësisë profesionale për të përmbushur pritshmëritë e SNISA-ve. Personeli i auditimit duhet gjithashtu të nënshkruajë një deklaratë për të dhënat aktuale të punësimit të bashkëshortit/es dhe anëtarëve të tjerë të familjes dhe nëse janë të punësuar në institucione publike¹¹².

¹⁰⁷ ISSAI 130 Kodi i Etikës, <https://www.issai.org/pronouncements/issai-130-code-of-ethics/>

¹⁰⁸ Kodi i etikës dhe mirësjelljes: https://zka-rks.org/wp-content/uploads/2018/02/719_KodiEtik_Anglisht.pdf

¹⁰⁹ Ligji i Auditimit për ZKA-në, neni 16

¹¹⁰ Kodi i etikës dhe mirësjelljes, f.3

¹¹¹ Kodi i etikës dhe mirësjelljes f.3

¹¹² Kodi i etikës dhe mirësjelljes, neni 70 dhe 71

Njësia për burimet njerëzore është përgjegjëse për mbajtjen e regjistrave për monitorimin e konfliktit të interesit, dhuratave, mikpritjes dhe çdo çështje tjetër që mund të ndikojë në pavarësinë dhe objektivitetin e personelit¹¹³.

Gjatë shqyrtimit u informuam se punonjësit e institucionit i respektojnë kërkesat e Kodit të Etikës. Në fillim të çdo angazhimi në auditim, nënshkruhen deklaratat e pavarësisë, menaxherët diskutojnë me punonjësit për rreziqet e mundshme, japin udhëzime për rreziqet ndaj reputacionit dhe shpjegojnë rëndësinë e respektimit të normave etike. Sipas kërkesës së Institucionit, deklaratat mbahen në dosjen e auditimit¹¹⁴.

AP-ja ka aprovuar dhe zbaton një sërë rregulloresh për të mbështetur marrjen e vendimeve rreth çështjeve etike. Ato përfshijnë:

- Vendimin e AP-së për themelimin e Komisionit për etikë dhe mirësjellje të datës 7 nëntor 2022 dhe Komisionit për procedurën e etikës dhe mirësjelljes të miratuar më 8 dhjetor 2022,
- Rregullorja e AP-së nr. 04/2021 për disiplinën dhe ankesat e personelit e miratuar më 16 shtator 2021, e cila përcakton llojet e shkeljeve dhe masat disiplinore, si dhe ankesat e personelit në rastin e shqiptimit të masave disiplinore dhe mbrojtjen e të drejtave që rrjedhin nga marrëdhënia e punës në ZKA¹¹⁵.
- Vendimi i AP për themelimin e komisionit disiplinor¹¹⁶.
- Udhëzuesi për mbrojtjen e sinjalizuesve në ZKA përcakton rregullat kryesore për sinjalizimin, procedurat e hetimit administrativ, mbrojtjen e konfidencialitetit të të dhënave dhe të sinjalizuesve në ZKA¹¹⁷.

Komisioni për etikën dhe mirësjelljen është miratuar për tri vite dhe përbëhet nga tre anëtarë, ku kryesuesi është përfaqësues i nivelit të mesëm drejtues dhe dy anëtarët e tjerë janë auditor dhe përfaqësues nga njësia e burimeve njerëzore.¹¹⁸ Komisioni ka funksione këshillëdhënëse, monitoruese, pedagogjike dhe raportuese¹¹⁹:

- këshillon AP-në lidhur me veprimet për çështjet etike
- monitoron respektimin e parimeve etike nga stafi i ZKA-së, këshillat, ndërgjegjësimi për etikën dhe integritetin
- shqyrton kërkesat në lidhje me pajtueshmërinë me parimet etike dhe jep rekomandimet e duhura.

Komisioni mban mbledhje të rregullta (çdo tre muaj)¹²⁰ dhe i raporton AP-së në fund të çdo viti kalendarik¹²¹. Meqenëse Komisioni për etikën është krijuar në nëntor 2022 dhe në fakt ka filluar punën e tij në fund të vitit 2022, ende nuk ka rezultate operacionale për të vlerësuar punën e tij. Monitorimi dhe raportimi mbi etikën është i rëndësishëm, dhe Komisioni vepron edhe si pikë qendrore për problemet apo çështjet etike dhe është përgjegjës për mirëmbajtjen dhe përditësimin e Kodit të Etikës.

Rregullat dhe procedurat e vendosura për zgjidhjen e shkeljeve disiplinore dhe situatave të konfliktit të interesit në institucion janë duke funksionuar dhe përdorur në praktikë. Komisioni disiplinor ka shqyrtuar

¹¹³ Kodi i etikës dhe mirësjelljes, Neni 72

¹¹⁴ Informatat e siguruar nga intervistat

¹¹⁵ Rregullorja e AP-së nr. 04/2021 për disiplinën dhe ankesat e personelit e miratuar më 16 shtator 2021, neni 1

¹¹⁶ Vendimi i AP për themelimin e komisionit disiplinor 21 shtator 2021. Në rastet kur ndonjë nga anëtarët e Komisionit ka konflikt interesi, atëherë ai përjashtohet nga shqyrtimi i çështjes dhe zëvendësohet nga një anëtar tjetër.

¹¹⁷ Vendimi i AP-së për Mbrojtjen e Sinjalizuesve, 9 korrik 2019

¹¹⁸ Kodi i etikës dhe mirësjelljes, Neni 67

¹¹⁹ Kodi i etikës dhe mirësjelljes, Neni 68

¹²⁰ Procedura e punës së Komisionit për etikën dhe mirësjelljen e miratuar më 8 dhjetor 2022, neni 2

¹²¹ Kodi i etikës dhe mirësjelljes, Neni 69

dhe trajtuar plotësisht dy shkelje nga stafi i ZKA-s në vitin 2022¹²² Nga ana tjetër, tre punonjës kanë raportuar një situatë të konfliktit të interesit në vitin 2022 gjatë kryerjes së detyrës së tyre të punës. Në secilin rast ZKA-ja e ka zbutur problemin e konfliktit të interesit duke e ndërruar anëtarin e stafit¹²³.

Një mënyrë për të ulur rrezikun e konfliktit të interesit është përmes rotacionit të punonjësve. Kjo është veçanërisht e rëndësishme në punën e auditimit nëse punonjësi ka qenë në kontakt me të njëjtin subjekt të audituar për një kohë të gjatë. Është e rëndësishme që të ekzistojë një politikë e qartë e rotacionit, në mënyrë që rotacioni të mund të menaxhohet në mënyrë efektive për të siguruar që të mbahet një nivel i vazhdimësisë në sektorët e auditimit, duke zbutur kërcënimet ndaj pavarësisë dhe duke përmbushur pritshmëritë e standardeve ndërkombëtare.¹²⁴

AP ka krijuar një politikë të rotacionit të stafit auditues¹²⁵ (Figura 8).

Figura 7. Politika e Rotacionit të Stafit Auditues



Burimi: Kodi i Etikës dhe Mirësjelljes

Institucioni siguron rotacionin e stafit auditues në të gjitha nivelet. Madje, për disa nga NAP-ve, çdo vit është ndryshuar edhe fusha e përgjegjësisë. Në vitin 2022, afati i kontratës së drejtorëve të departamentit të auditimit u zgjat nga 1 në 3 vite, duke siguruar kështu një stabilitet dhe vazhdimësi më të madhe. Të njëjtat ekipe audituese angazhohen për të njëjtat auditime për jo për më shumë se për tri vite, dhe gjithmonë mbahet nga një person nga ekipi i auditimit të vitit paraprak për të siguruar njëfarë vazhdimësie. Vazhdimësia e ekspertizës dhe njohurive të drejtuesve me përvojë është parë si veçanërisht e rëndësishme dhe të gjithë NAP-të kanë punuar në nivele të ndryshme drejtuese në ZKA.¹²⁶

¹²² Vendimi i Komisionit Disiplinor nr. 01/2022 13 qershor 2022 dhe Vendimi nr. 02/2022 29 dhjetor 2022

¹²³ Raport për aktivitetet e ndërmarra në përputhje me Ligjin për parandalimin e konfliktit të interesit në ushtrimin e funksionit publik. Protokoll i datës 16 janar 2023

¹²⁴ SNISA 130 Kodi i Etikës dhe Standardet Ndërkombëtare 1 dhe 2 për Menaxhimin e Cilësisë të Bordit të Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit dhe Sigurisë

¹²⁵ Kodi i etikës dhe mirësjelljes, Neni 59

¹²⁶ Informatat e siguruar nga intervistat

Përfundimet dhe rekomandimet

ZKA ka aranzhime të qeverisjes dhe menaxhimit për të menaxhuar në përgjithësi organizatën dhe për të marrë vendime lidhur me punën e auditimit, por ka mundësi për të zhvilluar më tej këto aranzhime në mënyrë që ato të jenë më racionale, më efikase dhe më efektive, duke përfshirë aspekte që lidhen me rolet, përgjegjësitë dhe llogaridhënien e brendshme.

Rekomandimet e Ekipit të rishikimit nga kolegët për qeverisjen dhe menaxhimin janë:

- ZKA-ja duhet të mendojë për një mënyrë më racionale për të organizuar, menaxhuar dhe marrë vendime në lidhje me punën e auditimit. Në veçanti, AP-ja duhet të mendojë për dyfishimin dhe mbivendosjen e mundshme të përgjegjësive mbikëqyrëse të NAP-ve dhe drejtorëve të departamenteve të auditimit, në lidhje me mbikëqyrjen e ekipeve të auditimit.
- ZKA-ja duhet të mendojë për vlerësimin e përdorimit të një burimi të menaxhmentit të lartë, përfshirë formalizimin e caktimit të detyrave për ZAP-në, për të siguruar që ai të jetë efikas dhe efektiv.
- ZKA-ja duhet të hartojë një rregullore të brendshme që përcakton qartë aktivitetet e Komitetit të Auditimit, bashkëpunimin e tij me auditorin e brendshëm dhe rolin e Komitetit të Auditimit në sigurimin e cilësisë së auditimit të brendshëm, për të siguruar përmbushjen e kërkesave të standardeve ndërkombëtare.
- ZKA-ja duhet të hartojë një plan vjetor që mbulon të gjitha operacionet e institucionit, përfshirë funksionet e auditimit dhe ato mbështetëse dhe të gjitha aktivitetet zhvillimore së bashku me punën normale të vazhdueshme. Ajo gjithashtu duhet të përfshijë resurset e planifikuara (ditët dhe buxhetin), afatet kohore dhe stafin përgjegjës për të gjitha aktivitetet, të lidhura me Planin Strategjik për të përcjellë qëllimet dhe objektivat strategjike, dhe t'i sigurojë AP-së një mjet të rëndësishëm për menaxhimin e institucionit dhe vlerësimin e përdorimit të resurseve.
- Grupi punues i ZKA-së i themeluar për të rishikuar Strategjinë e Komunikimit i cili si pjesë të punës së tij për zhvillimin e modelit të komunikimit të brendshëm duhet të përfshijë zhvillimin e parimeve të komunikimit të përcaktuara qartë, përfshirë informatat kthyes nga punonjësit, (si p.sh. një anketë vjetore e punonjësve). Përgjegjësia për komunikimin e brendshëm duhet të përcaktohet qartë.
- ZKA duhet të konsiderojë mbajtjen e rregullt të anketave të subjekteve të audituara dhe palëve të jashtme të interesit për të marrë komente mbi cilësinë, besueshmërinë dhe ndikimin e punës së tij, në mënyrë që të vazhdojë të zhvillojë dhe përmirësojë punën e tij.
- ZKA duhet të vlerësojë rolin e Komisionit për etikën dhe mirësjelljen për të siguruar që ai i mbështet pritshmëritë e KDPI-së. Kjo duhet të përfshijë edhe veprimin si pikë e kontaktit për problemet ose çështjet etike dhe të jetë përgjegjës për mirëmbajtjen dhe përditësimin e Kodit të Etikës. Për më tepër, ai po ashtu duhet të sigurohet se e përmbush pritshmërinë që një drejtues i lartë të ketë përgjegjësi për menaxhimin e etikës.

4 Metodologjia dhe praktikat e auditimit

Hyrje

Siç tashmë është diskutuar në kapitullin 2, Ligji i Auditimit e shtjellon mandatin e auditimit të ZKA-së dhe llojet e auditimeve që ai mund të ndërmarrë¹²⁷. Neni 18(1) i jep ZKA-së një mandat të gjerë për të kryer auditime në të gjithë sektorin publik, duke përcaktuar se ZKA është:

“Zyra Kombëtare e Auditimit ka të drejtë t’i auditojë të gjitha aktivitetet financiare, administrative dhe të tjera, programe dhe projekte të menaxhuara nga një apo më shumë institucione të cilave iu referohet në këtë nen, përfshirë proceset dhe të ardhurat nga shitja e pasurive, privatizimi dhe koncesionet”

Institucionet e përmendura në këtë nen përfshijnë të gjitha organizatat buxhetore dhe ndërmarrjet publike. Ai përfshin edhe partneritetet publike private; huatë, kreditë dhe detyrimet e garantuara nga subjektet e sektorit publik. Neni 18(2) gjithashtu i siguron ZKA-së *“të drejtën për të përcjellë fondet publike deri tek përfituesi përfundimtar”*.

Ligji kërkon në mënyrë specifike që ZKA të kryejë një auditim ligjor të rregullsisë të Raportit të Qeverisë mbi Buxhetin e Kosovës dhe të gjitha organizatave buxhetore që kanë pranuar drejtpërdrejt buxhet në Ligjin e Buxhetit Vjetor dhe të cilave u kërkohet të përgatisin Pasqyrat Vjetore Financiare çdo vit.¹²⁸ Ligji po ashtu i mundëson ZKA-së të kryejë auditime ligjore të rregullsisë në Ndërmarrjet Publike.

Auditimi i rregullsisë që e bën ZKA-ja është një auditim i kombinuar financiar dhe i pajtueshmërisë. Ligji i auditimit përcakton se çfarë kërkohet të bëjë ZKA¹²⁹ gjatë auditimit të rregullsisë, duke deklaruar se ZKA:

- ekzaminon pasqyrat vjetore financiare dhe llogaritë kryesore të institucionit të audituar, me qëllim të vlerësimit nëse raportet janë të besueshme dhe llogaritë pasqyrojnë rezultatet e realizimit të buxhetit në mënyrë të drejtë
- vlerëson nëse menaxhmenti iu ka përmbajtur ligjeve dhe akteve nënligjore të zbatueshme dhe nëse fondet janë përdorur për qëllimet e synuara, dhe
- vlerëson funksionimin e sistemit të menaxhimit financiar, funksionet e auditimit të brendshëm dhe sistemet e kontrollit të brendshëm.

Ligji i auditimit po ashtu i jep ZKA-s të drejtën për të kryer lloje të tjera auditimesh, si auditimet e performancës ose të pajtueshmërisë, në institucionet që i janë subjekt i auditimit të rregullsisë dhe për:

- fondet e dhëna nga buxheti për një institucion ose organizatë

¹²⁷ Ligji i Auditimit nenet 18 dhe 21

¹²⁸ Ligji i Auditimit neni 18(3)

¹²⁹ Ligji i Auditimit neni 21(1)

- trajtimin e të gjithë parasë publike siç përcaktohet në Ligjin për Menaxhimin e Financave dhe Përgjegjësitë
- partneritetet publiko-private
- huatë, kreditë dhe detyrimet e garantuara nga subjektet e sektorit publik.

Prandaj, ZKA ka një të drejtë të gjerë për të kryer auditime të rregullsisë në të gjithë sektorin publik, por në kuadër të kësaj ka një detyrim të rëndësishëm për të kryer një auditim vjetor të rregullsisë në rreth 90 institucione.¹³⁰ dhe Raportin e Qeverisë për Buxhetin e Kosovës.

Një ISA duhet të kryejë punën e saj të auditimit në mënyrë profesionale, duke përdorur një qasje dhe metodologji në përputhje me standardet profesionale. Një ISA duhet të përvetësojë standardet e auditimit në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Institucioneve Supreme të Auditimit (SNISA) dhe të ketë përcaktur politika dhe procedura për auditorët e tij, të cilat interpretojnë këto standarde në kontekstin e ISA-s individuale, p.sh. manualët e auditimit. Një ISA pritet që:

- të ketë të vendosura metoda dhe procese auditimi që janë në përputhje me standardet e duhura të auditimit
- të hartojë manuale të shkruara gjithëpërfshirëse të auditimit dhe/ose udhëzime teknike
- të përdor dokumentacion të standardizuar për të planifikuar auditimin, kryer punën, regjistruar gjetjet dhe raportuar
- të shikojë dhe përditësojë rregullisht udhëzimet
- të realizojë auditimet në përputhje me metodologjinë dhe politikat e ISA-s
- të ndërlidhet me auditimin e brendshëm, të vlerësojë dhe aty ku është e mundur të mbështetet në punën e tyre për të shmangur dyfishimin e përpjekjeve.

Rishikimi ynë u fokusua në elementët kryesore të zhvillimit dhe zbatimit të standardeve profesionale në proceset e auditimit të ZKA-s. Si pjesë e kësaj, ne kemi analizuar një mostër auditimesh për të shqyrtuar se si ZKA e ka zbatuar metodologjinë e saj të auditimit.

Ekzaminimi i dosjeve të auditimit

Auditimet e rregullsisë

Ministria e Mjedisit, Planifikimit Hapësinor dhe Infrastrukturës

Shërbimi Spitalor Klinik Universitar i Kosovës

Komuna e Prishtinës

Raporti Vjetor Financiar i Qeverisë për zbatimin e buxhetit të shtetit;

Auditimet e Performancës

Prokurimi në Korporatën Energjetike të Kosovës (2018-2020)

Vlerësimi i nxënësve në testet kombëtare dhe ndërkombëtare

Dosjet e auditimit të rregullsisë ishin për auditimet e kryera në vitin financiar që përfundon më 31 dhjetor 2021. Rishikimi i dosjeve ekzaminojë se si ekipet e auditimit të ZKA-së kanë realizuar auditimet dhe nëse ato janë në përputhje me metodologjinë e auditimit të ZKA-së dhe me standardet ndërkombëtare.

¹³⁰ Raporti Vjetor i Performancës 2022 – 52 institucione qendrore dhe 38 institucione të nivelit vendor

Standardet dhe Politikat e Auditimit

Përvetësimi i SNISA-ve si standarde autoritative të auditimit të sektorit publik

Neni 19(1) i Ligjit të Auditimit tregon se ZKA “kryen aktivitetet në pajtim me ligjin e tanishëm dhe standardet e auditimit në sektorin publik të njohura ndërkombëtarisht”. Në përputhje me këtë, ZKA ka miratuar KDPI-të, të cilat përfshijnë edhe SNISA-t, si standardet autoritative të auditimit që do të përdoren në auditimet e tyre.

Metodologjia e Auditimit

ZKA ka miratuar IFPP në tërësi në punën e saj. Ajo ka përgatitur dhe miratuar metodologji dhe manuale për auditimet financiare, të pajtueshmërisë dhe performancës, si dhe kontrollin e cilësisë. Doracakët dhe metodologjitë më të fundit të miratuara janë si më poshtë:

- Doracaku i auditimit të rregullsisë (i kombinuar me financiar dhe të pajtueshmërisë), (2020)
- Doracaku i auditimit të performancës dhe prokurimit (prill 2016)
- Doracaku i auditimit të teknologjisë së informacionit (prill 2022)
- Udhëzuesi për përcjelljen e rekomandimeve të auditimit të performancës (dhjetor 2021)
- Udhëzuesi për menaxhimin e cilësisë së auditimit (qershor 2009)
- Udhëzuesi i kontrollit të cilësisë së auditimit të rregullsisë, (tetor 2016)
- Udhëzimet për planifikimin strategjik të auditimeve të performancës paraqesin udhëzime për kërkimin dhe analizën e kërkuar për të identifikuar temat e auditimit
- në rregulloren e punës janë adresuar edhe disa fusha të politikave përkatëse siç është Rregullorja e Punës për Zbatimin e Auditimit dhe Planeve të Veprimit¹³¹

Manuali aktual i auditimit të rregullsisë u përditësua dhe u miratua në vitin 2020 nën kujdesin e një projekti të binjakëzimit me ISA-n e Polonisë. Versioni i mëparshëm ishte përgatitur në vitin 2016. Në lidhje me Auditimin e Performancës, doracaku i parë u përgatit në vitin 2009 me mbështetjen e ZKA të Suedisë. Doracaku i fundit ishte përgatitur në vitin 2016.

Departamenti i Metodologjisë është përgjegjës për mirëmbajtjen dhe përditësimin e doracakut të auditimit të rregullsisë, për zhvillimin e politikave dhe udhëzimeve shtesë për të mbështetur zbatimin, për përditësimin e SITA-s me dokumentacion të standardizuar, për ofrimin e trajnimeve, këshillave dhe udhëzimeve përkatëse për ekipet e auditimit mbi zbatimin e metodologjisë së auditimit. Departamenti është dashur po ashtu të ketë edhe përgjegjësi për doracakun e auditimit të performancës, por deri vonë kjo ka qenë nën përkujdesjen e Departamentit të Auditimit të Performancës. Megjithatë, Departamenti për Metodologji kohët e fundit ka rekrutuar një specialist të auditimit të performancës, i cili do të jetë përgjegjës për përditësimin e metodologjisë së auditimit të performancës me mbështetjen e Departamentit të Auditimit të Performancës.

Për të mbështetur zbatimin e metodologjive të auditimit, në vitin 2020 ZKA zbatoi një sistem elektronik të menaxhimit të dokumenteve të auditimit të quajtur SITA. Sistemi SITA përfshin dokumentacionin e standardizuar të auditimit dhe përdoret për të gjitha auditimet, me qëllim të rritjes së efikasitetit, konsistencës dhe cilësisë së auditimeve.

Futja në zbatim e SITA-s dhe përditësimi i MARR-it dy herë në pesë vjet është tregues i synimit për të rishikuar dhe përditësuar në mënyrë periodike doracakët dhe procedurat e auditimit për të siguruar që metodologjitë dhe qasjet e auditimit janë në përputhje me ISSAI-t dhe me praktikat e mira. Departamenti i auditimit të performancës po planifikon gjithashtu rishikimin dhe përditësimin e MAP-së. Manualët dhe udhëzimet janë të disponueshme në faqen e internetit të ZKA-së.

¹³¹ Rregullorja e Punës për Zbatimin e Auditimit dhe Planeve të Veprimit – Qershor 2019

Auditimi i rregullsisë - Politikat dhe metodologjia e kombinuar e auditimit financiar/ të pajtueshmërisë

Siç është theksuar tashmë, ZKA i kërkohet të kryejë auditime të rregullsisë çdo vit dhe të bëjë një vlerësim të paraqitjes së drejtë të pasqyrave financiare (ose raporteve të ekzekutimit të buxhetit), duke rezultuar në një opinion standard të auditimit financiar sipas SNISA 200. Përveç kësaj, Ligji i Auditimit¹³² në mënyrë specifike kërkon që ZKA të vlerësojë

- nëse menaxhmenti i ka zbatuar ligjet dhe rregulloret e aplikueshme
- nëse fondet janë përdorur për qëllimet e synuara, dhe
- funksionimin e sistemit të menaxhimit financiar, funksionet e auditimit të brendshëm dhe sistemet e kontrollit të brendshëm.

ZKA i zbaton këto kërkesa nëpërmjet auditimeve të kombinuara financiare dhe të pajtueshmërisë (rregullsisë) të të gjitha subjekteve që i nënshtrohen auditimit të rregullsisë çdo vit. Elementi i auditimit të pajtueshmërisë së këtyre auditimeve të kombinuara përfshin më shumë punë audituese sesa kërkohet sipas SNISA-ve për auditimin financiar, në veçanti - SNISA 2250¹³³. Ato kryhen në përputhje me SNISA 4000 dhe rezultojnë në një konkluzion të veçantë të pajtueshmërisë duke ofruar *“duke ofruar siguri të arsyeshme se proceset raportuese të kontabilitetit/financiare dhe transaksionet përçjellëse në Raportin vjetor financiar janë në pajtueshmëri me autoritetet”*¹³⁴

Manuali i Auditimit të Rregullsisë (MARR) i ZKA-së është baza mbi të cilën ZKA i zbaton auditimet vjetore të rregullsisë. Ai është hartuar bazuar në kërkesat e SNISA-ve për auditimin¹³⁵ financiar dhe të pajtueshmërisë¹³⁶. Ne rishikojmë Manualin e Auditimit të Rregullsisë 2020 të ZKA-s, përfshirë kërkesat e standardizuara të dokumenteve, për kryerjen e auditimeve financiare dhe të pajtueshmërisë të pasqyrave financiare të subjektit për të konfirmuar përputhjen e tij me kërkesat e SNISA-ve. Vlerësimi ynë i detajuar i MARR-it tregon se ai ofron një kuadër të shëndoshë për kryerjen e auditimeve financiare dhe të pajtueshmërisë së pasqyrave financiare dhe në përgjithësi është në përputhje me SNISA-t. Ai u jep auditorëve udhëzime praktike dhe modelin e dokumentacionit, i cili së bashku me sistemin SITA u ofron auditorëve mbështetje për kryerjen e detyrave të auditimit. Përdorimi i këtyre udhëzimeve është i detyrueshëm për të gjithë auditorët e përfshirë në auditimet e rregullsisë së pasqyrave financiare.

Ka disa fusha specifike që mund të përmirësohen ose zhvillohen në mënyrë më të qartë në manual, dhe këto janë përfshirë në rubrikën më poshtë.

Fushat e MARR-it për zhvillim

Lista e mëposhtme identifikon disa fusha ku mund të zhvillohet MARR-i. Lista nuk synon të jetë shteruese.

- Konfirmimi i pavarësisë dhe objektivitetit të ekipit të auditimit: Derisa konfirmimi i pavarësisë dhe objektivitetit të ekipit të auditimit në nivel të angazhimit për çdo auditim është pjesë e dokumentacionit standard në sistemin SITA, MARR-i nuk tregon në mënyrë eksplicite se pavarësia e ekipit të auditimit duhet të konfirmohet për çdo angazhim auditimi.
- Konfirmimi i aftësive të ekipit të auditimit: Përpara fillimit të çdo angazhimi në auditim, individit përgjegjës duhet të konfirmojë dhe dokumentojë se ekipi i auditimit dhe çdo ekspert, kolektivisht

¹³² Ligji i auditimit Neni 21

¹³³ SNISA 2250 - Marrja në konsideratë e ligjeve dhe rregulloreve në një auditim të pasqyrave financiare.

¹³⁴ Seksioni MAR 3.3 - Fusha dhe afati kohor i auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë

¹³⁵ Parimet e Auditimit Financiar (SNISA 200-299) dhe Standardet (SNISA 2000-2899)

¹³⁶ Parimet e Auditimit të Pajtueshmërisë (SNISA 400-499) dhe Standardet (SNISA 4000-4899)

dhe individualisht, kanë kompetencën dhe aftësitë e duhura për të kryer angazhimin e auditimit në përputhje me standardet profesionale. Nuk ka asnjë dokument pune/formular përkatës për të dokumentuar pajtueshmërinë me këtë kërkesë.

- Komunikimi i rreziqeve të rëndësishme: Ndërsa MARR-i pranon rëndësinë e komunikimit me të audituarin, nuk ka udhëzime apo kërkesa specifike për komunikimin e strategjisë së auditimit dhe rreziqeve për çdo angazhim auditimi, siç kërkohet nga standardet.
- Komunikimi i gjetjeve të rëndësishme: Ndërsa MARR-i pranon rëndësinë e komunikimit me të audituarin, nuk ka ndonjë udhëzim apo kërkesë specifike për komunikimin e deklaratave të gabuara, gjetjeve dhe vështirësive të rëndësishme nga auditimi dhe të opinionit të propozuar të auditimit tek subjekti i audituar.
- Çështjet e diskutueshme dhe dallimet në opinione: Ndërsa MARR-i e adreson shkurtimisht konsultimin për çështje të vështira ose kontestuese gjatë auditimit, udhëzimi nuk është specifik dhe nuk ka asgjë të detajuar në lidhje me kërkesat dhe proceset për konsultime të tilla dhe me kë. Gjithashtu nuk ka asgjë të përcaktuar qartë në MARR në lidhje me procedurat dhe dokumentacionin e kërkuar kur ka opinione të ndryshme.
- Vlerësimi i provave për auditimin e pajtueshmërisë: MARR-i ofron udhëzime për vlerësimin e rezultateve të auditimit. Megjithatë, duket se ai fokusohet në aspektet e auditimit financiar dhe nuk e tregon qartë se dëshmitë e auditimit duhet të vlerësohen kundrejt kritereve të deklaruara të auditimit të pajtueshmërisë siç kërkohet.

Pyetja kryesore që duhet të merret parasysh nga këndvështrimi i ekipit të rishikimit nga kolegët është koncepti i auditimit të kombinuar financiar dhe të pajtueshmërisë. MARR-i tregon se vlerësimi i pajtueshmërisë me ligjet, rregulloret dhe autoritetet e tjera si pjesë e procesit të auditimit vjetor të pasqyrave financiare është efikas, pasi auditori mund të kryejë teste për të njëjtat transaksione në të njëjtën kohë për të fituar siguri të madhe si për elementet e auditimit financiar ashtu edhe për ato të pajtueshmërisë¹³⁷. Megjithatë, kombinimi i auditimit financiar/pajtueshmërisë e bën auditimin më kompleks dhe kërkon nivel më të lartë të resurseve të cilat mund të jenë mjaft domethënëse duke pasur parasysh kërkesat ndaj ZKA-së për auditime të detyrueshme. Ndërsa standardet e auditimit lejojnë auditime të kombinuara, rishikimet e kohëve të fundit të standardeve janë fokusuar në standarde specifike për secilin lloj auditimi.

Për të përfunduar auditimin e pajtueshmërisë, auditorit i kërkohet të arrijë një gjykim profesional nëse proceset financiare dhe transaksioni janë në përputhje me kriteret e përshtatshme të identifikuar. Kriteret në këtë rast janë ligjet dhe rregulloret përkatëse. MARR-i specifikon ligjet dhe rregulloret e detyrueshme për menaxhimin dhe llogaridhënien financiare publike, rregulloret e Ministrisë së Financave dhe ligjet dhe rregulloret e prokurimit publik¹³⁸. Në varësi të subjektit të audituar, lista e kritereve plotësohet me ligje dhe akte nënligjore specifike të sektorëve. Gama më e gjerë e ligjeve dhe rregulloreve të përfshira në kritere e rrit nivelin e kompleksitetit dhe ambicieve në ofrimin e “sigurisë së arsyeshme” mbi pajtueshmërinë e operacioneve të subjekteve të audituara me ligjet dhe rregulloret. Në lidhje me resurset e kufizuara, përfshirjen e kufizuar të ekspertëve të jashtëm dhe atyre ligjorë, kjo çon në rritjen e rreziqeve të auditimit, të cilat mund të jenë të patolerueshme.

SNISA 200 i rishikuar mbi auditimin financiar përcakton se

"Në sektorin publik, auditori duhet të bëjë dallimin midis fushëveprimit të punës së kryer për të verifikuar pajtueshmërinë me ligjet dhe rregulloret për nevojat e dhënies së opinionit mbi pasqyrat financiare, dhe punës së auditimit të kryer për të verifikuar çështje të tjera të

¹³⁷ MARR faqe 23

¹³⁸ MARR Aneksi 4,

*pajtueshmërisë për nevojat e nxjerrjes së një opinionit dhe/ose raportit të auditimit të pajtueshmërisë*¹³⁹.

Nuk ka një 'vijë ndarëse' të qartë në MARR ndërmjet përmbushjes së kërkesave të SNISA 2250 (rishikimi i aspekteve të pajtueshmërisë për nevojat e opinionit financiar) dhe SNISA 4000 (rishikimi i aspekteve të pajtueshmërisë për nevojat e konkluzionit mbi pajtueshmërinë).

Raportimi i auditimit të kombinuar rezulton në një opinion auditimi mbi paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare dhe një konkluzion mbi pajtueshmërinë me autoritetet. Duke qenë se elementi i auditimit financiar është një angazhim vërtetues dhe elementi i auditimit të pajtueshmërisë është angazhim i raportimit të drejtpërdrejtë bazuar në përkufizimet e SNISA, pritshmëritë për raportim janë të ndryshme. Ndërsa MARR kërkon që të nxirret një përfundim e jo një opinion mbi elementin e auditimit të pajtueshmërisë, udhëzimi ofron një format i cili përputhet qartë me një model të opinionit dhe jo me një model të përfundimit. Kjo ngre një pyetje nëse raportimi është i duhur dhe kjo nxjerr në pah sfidat në kryerjen e një auditimi të kombinuar.

Ne mendojmë se ZKA duhet të marrë në konsideratë një sërë opsionesh për auditimin e pajtueshmërisë për të rritur ndikimin e punës së ZKA-së dhe për të adresuar sfidat e resurseve të saj. Në mënyrë të veçantë, ne shohim mundësi: për të bërë auditime të kombinuara financiare/të pajtueshmërisë shumë të fokusuara; për të programuar çdo vit një program të veçantë të auditimeve të pajtueshmërisë bazuar në rrezik; dhe për të bërë disa auditime financiare vjetore të fokusuara vetëm në ato çështje të pajtueshmërisë që lidhen me opinionin për pasqyrat financiare. Kjo duhet të konsiderohet në terma të rishikimit të mandatit të ZKA-së në kornizën ligjore dhe adresimit të përdorimit të terminologjisë "auditim i rregullsisë", i cili është një term historik dhe i pa njohur në standardet ndërkombëtare.

Që nga miratimi i manualit në vitin 2020, ka pasur disa zhvillime në SNISA, ku janë nxjerrë këto SNISA të rishikuara:

- 2315 – Identifikimi dhe vlerësimi i rrezikut të anomalive materiale
- 2220 – Menaxhimi i cilësisë për një auditim të pasqyrave financiare
- 2600 - Vëmendje e veçantë – Auditimi i pasqyrave financiare grupore

MARR-i është përditësuar dy herë në shtatë vitet e fundit dhe Departamenti i Metodologjisë synon të krijojë një grup punues për të rishikuar dhe përditësuar MARR-in në të ardhmen e afërt, pasi të ndryshohet Ligji i Auditimit. Ky është tregues i synimit të ZKA për të mbajtur metodologjinë dhe qasjen e auditimit në vijë me IFPP-në. Megjithatë, ne do të sugjeronim që mirëmbajtja dhe përditësimi i udhëzimeve metodologjike dhe zhvillimi i veglave mbështetëse është një proces i vazhdueshëm, dhe se kjo duhet të bëhet në mënyrë të vazhdueshme nga Departamenti i Metodologjisë.

Çështja e fundit për auditimet e rregullsisë është përfshirja e ekspertizës ligjore në auditim dhe/ose kontroll të cilësisë. Elementi i pajtueshmërisë së auditimeve të rregullsisë kërkon njohuri të mira të kornizës ligjore, hierarkisë së ligjeve dhe kapacitet dhe aftësi për të interpretuar ligjet. Stafit me ekspertizë ligjore duhet të paktën të përdoret për të rishikuar raportet e auditimit¹⁴⁰ të cilat kanë një fokus të rëndësishëm në pajtueshmëri. Aktualisht, resurset e departamenteve ligjore janë të kufizuara dhe nuk luajnë rol në shqyrtimin e raporteve.

Politikat dhe metodologjia e auditimit të performancës

Në kryerjen e auditimeve të performancës ZKA-së i kërkohet të vlerësojë ekonominë, efikasitetin ose efektivitetin e një aspekti të veçantë të operacioneve të të gjithë ose një pjese të çdo institucioni, programi ose aktiviteti, në përputhje me standardet e njohura ndërkombëtarisht për auditimin në sektorin publik.¹⁴¹ Për të përmbushur këtë kërkesë, ZKA ka miratuar një Manual të Auditimit të Performancës dhe Auditimit

¹³⁹ SNISA 200 e përditësuar, Parimet e Auditimit Financiar, Neni 51

¹⁴⁰ Dokumenti SIGMA Nr.41 Arritja e cilësisë së lartë në punën e ISA-ve,

¹⁴¹ Ligji i Auditimit, Neni 21(3)

të Prokurimit (MAP), i cili bazohet në kërkesat e parimeve dhe standardeve SNISA për auditimin e ¹⁴² performancës ¹⁴³. Përveç kësaj, ZKA ka hartuar udhëzime specifike për përcjelljen e rekomandimeve të auditimit të performancës¹⁴⁴, dhe për planifikimin strategjik të auditimeve të performancës¹⁴⁵.

Ne rishikuar MAP-në e ZKA-s 2016, përfshirë kërkesat e standardizuara të dokumenteve, për kryerjen e auditimeve të performancës për të konfirmuar përputhjen e tij me kërkesat e SNISA-ve. Kjo përfshinte rishikimin e udhëzimeve për përcjelljen e rekomandimeve të auditimit të performancës¹⁴⁶, dhe për planifikimin strategjik të auditimeve të performancës. Vlerësimi ynë tregoi se MAP-ja në përgjithësi i plotëson kërkesat bazë të SNISA-ve, duke mbuluar proceset e kërkuara. Tani ai mbështetet nga kërkesat e modelit të dokumentacionit që janë ndërtuar në sistemin SITA, i cili siguron rritjen e efikasitetit dhe konsistencës në aplikimin e procesit të auditimit. Përdorimi i këtyre udhëzimeve është i detyrueshëm për të gjithë auditorët e përfshirë në auditim të performancës.

Megjithatë, MAP-ja ka nevojë të zhvillohet më tej dhe kohëve të fundit është krijuar një grup punues për të përditësuar MAP-në, përfshirë edhe adresimin e çështjes kyçe për tu ofruar auditorëve udhëzime më praktike dhe shembuj në zbatimin e kërkesave të tij. Kjo përfshin përcaktimin e mëtejshëm të proceseve, procedurave dhe hapave specifikë në realizimin e auditimeve, e veçanërisht konsolidimin e mënyrës se si bëhet kjo brenda sistemit SITA. Fushat ku MAP-ja mund të forcohet dhe të bëhet më i qartë (lista nuk është shteruese) përfshijnë:

- mbikëqyrjen e auditimeve
- përcaktimin e kriterëve të auditimit duke përfshirë shembuj
- zhvillimin e njohurive dhe të kuptuarit të mjaftueshëm të programit etj.
- hartimin e procedurave të auditimit për mbledhjen e dëshmive duke përfshirë shembuj praktikë

Ka disa fusha specifike që mund të përmirësohen ose të hartohen në mënyrë më të qartë në manual, dhe këto janë përfshirë në rubrikën e mëposhtme.

Fushat e MAP-së për zhvillim

Lista e mëposhtme identifikon disa fusha ku mund të zhvillohet MAP-ja. Lista nuk synon të jetë shteruese.

- Konfirmimi i pavarësisë dhe objektivitetit të ekipit të auditimit: Ndërsa konfirmimi i pavarësisë dhe objektivitetit të ekipit të auditimit në nivel të angazhimit për secilin auditim është pjesë e dokumentacionit standard në sistemin SITA, MAP-ja nuk tregon në mënyrë eksplicite se pavarësia e ekipit të auditimit duhet të konfirmohet për çdo angazhim në auditim.
- Konfirmimi i aftësive të ekipit të auditimit: Para fillimit të secilit angazhim në auditim, personi përgjegjës duhet të konfirmojë dhe dokumentojë se ekipi i auditimit dhe çdo ekspert, kolektivisht dhe individualisht kanë kompetencën dhe aftësitë e duhura për të realizuar auditimin në përputhje me standardet profesionale. Nuk ka asnjë dokument pune/formular përkatës për të dokumentuar pajtueshmërinë me këtë kërkesë.
- Aplikimi i gjykimit profesional dhe skepticizmit: Rëndësia e aplikimit të gjykimit profesional dhe skepticizmit në kryerjen e auditimeve të performancës nuk trajtohet mjaftueshëm në MAP.

¹⁴² SNISA 300 Parimet e Auditimit të Performancës

¹⁴³ SNISA 3000 Standardet e Auditimit të Performancës

¹⁴⁴ Udhëzuesi për përcjelljen e rekomandimeve të auditimit të performancës (dhjetor 2021)

¹⁴⁵ Udhëzuesi për planifikimin strategjik të auditimeve të performancës

¹⁴⁶ Udhëzuesi për përcjelljen e rekomandimeve të auditimit të performancës (dhjetor 2021)

- Elementet e një auditimi të performancës: Standardet presin që për çdo auditim të performancës të identifikohen elemente të tilla si auditori, pala përgjegjëse, përdoruesit e synuar, objektivi dhe kriteret. Kjo deri në një masë është e nënkuptueshme, por nuk ka asgjë për një numër elementesh të çdo auditimi të performancës në MAP, siç janë pala përgjegjëse, përdoruesit e synuar dhe lënda dhe kur ato duhet të identifikohen për çdo auditim.
- Lënda: Kërkohej identifikimi i qartë i lëndës së një auditimi të performancës dhe kjo nënkupton është e nënkuptuar në identifikimin e temave, objektivave etj., të përmendura në seksione të ndryshme në MAP, por nuk ka asnjë kërkesë të qartë për të identifikuar lëndën.
- Objektivat e auditimit: MAP-ja nuk kërkon qartë përcaktimin e një objektivi të përkufizuar qartë të lidhur me ekonominë, efikasitetin dhe efektivitetin.
- Materialiteti: Materialiteti duhet të merret parasysh në të gjitha fazat e procesit të auditimit. Ka disa referenca për materialitetin në MAP në seksionet mbi planifikimin strategjik dhe përzgjedhjen e temave të auditimit, por ai nuk përfshin udhëzime ose shembuj të mjaftueshëm se si materialiteti duhet të merret parasysh gjatë auditimit.
- Rreziqet e mashtrimit: MAP-ja nuk përmend apo diskuton rrezikun apo mashtrimin dhe se ai duhet të konsiderohet si pjesë e auditimit.
- Kriteret e auditimit: Nuk ka asnjë kërkesë në MAP që kriteret e auditimit të diskutohen ose dakordohen me njësinë e auditimit.
- Ekspertiza e jashtme: MAP-ja tregon nevojën për të menduar për ekspertët e jashtëm si pjesë e planit të auditimit dhe personelit, por nuk ofron ndonjë udhëzim real për këtë, siç janë kërkesat për marrjen parasysh kompetenca, aftësitë dhe etikën.
- Çështjet e kontestuese ose mendimet e ndryshme: Shqyrtimi i çështjeve kontestuese dhe opinionet e ndryshme janë të nënkuptuara, por nuk ka udhëzime specifike për kërkesat dhe proceset për trajtimin dhe dokumentimin e çështjeve të tilla.
- Menaxhimi i cilësisë: MAP-ja thekson rëndësinë e kontrollit të cilësisë; megjithatë, procedurat dhe proceset nuk janë të përcaktuara mirë dhe duhet të forcohen. Ato duhet të përfshijnë shqyrtimin e përputhshmërisë me MAP dhe SNISA. Ato po ashtu duhet ta kenë të qartë se si adresohen kërkesat për rishikimin dhe monitorimin e kontrollit të cilësisë së angazhimit (përfshirë rishikimin e pavarur të dosjeve të përfunduara).

Procesi i planifikimit dhe përzgjedhjes së temave të auditimit siç dokumentohet në MAP është një proces nga poshtë-lart, pikënisja e të cilit është propozimi i temave nga auditorët. Udhëzuesi i ri për planifikimin strategjik të auditimeve të performancës¹⁴⁷ parashikon një qasje më strategjike nga lart-poshtë dhe si rezultat, MAP-ja nuk është aktualisht në përputhje me udhëzuesin.

Auditimi i kombinuar financiar/i pajtueshmërisë – Praktika

Për të vlerësuar nëse metodologjia e auditimit të kombinuar financiar/të pajtueshmërisë të ZKA ishte duke u zbatuar në mënyrë efektive dhe se auditimet po kryheshin në përputhje me standardet profesionale, ne kemi ekzaminuar katër auditime që janë kryer në vitin 2022 për pasqyrat financiare për vitin e mbyllur më 31 dhjetor 2021. Këto ishin:

- Raporti Vjetor Financiar i Qeverisë për Buxhetin e Republikës së Kosovës
- Ministria e Mjedisit, Planifikimit Hapësinor dhe Infrastrukturës
- Shërbimi Spitalor Klinik Universitar i Kosovës
- Komuna e Prishtinës

¹⁴⁷ Udhëzuesi për planifikimin strategjik të auditimeve të performancës

Ne rishikuar planifikimin, ekzekutimin e auditimit dhe raportimin për mostrën e auditimeve, duke u fokusuar në përputhshmërinë teknike me kërkesat e MAP-it, dokumentet e tjera të politikave dhe SNISA-ve, përfshirë dokumentacionin efektiv të auditimit.

Planifikimi

Para fillimit të një angazhimi të auditimit financiar/ të pajtueshmërisë, auditori duhet të vlerësojë pranueshmërinë e kornizës së raportimit financiar të njësisë së audituar. Kjo kërkesë është më e rëndësishme për mjediset që nuk kanë organizata të autorizuara ose të njohura për vendosjen e standardeve ose korniza të raportimit financiar të përcaktuara me ligj ose rregullore. Në Kosovë, kornizat e raportimit financiar janë të përcaktuara me ligj dhe janë IPSAS të bazuara në para të gatshme për organizatat buxhetore dhe SNRF për NP-të. Megjithëse auditorët nuk e vlerësojnë pranueshmërinë e kornizës (që është e arsyeshme pasi ato bazohen në standardet ndërkombëtare të miratuara me ligj), ekipet e auditimit ofrojnë informacion të mjaftueshëm në lidhje me kornizën, legjisllacionin përkatës dhe aspekte të rëndësishme të lidhura me memorandumun e planifikimit të auditimit (MPA) dhe dokumentet e punës të përgatitura në fazën e planifikimit.

Ekipet e auditimit e kishin përcaktuar materialitetin për pasqyrat financiare në tërësi dhe për grupet individuale të transaksioneve, bilancet e llogarive ose dhënien e informacioneve shpjeguese sipas nevojës në përputhje me kërkesat e MARR-it. Për elementin e auditimit të pajtueshmërisë, ata kishin marrë parasysh edhe materialitetin cilësor për shkak të natyrës ose kontekstit të transaksioneve. Materialiteti i performancës ishte përcaktuar në të gjitha rastet e analizuar. E gjithë kjo ishte dokumentuar në mënyrë adekuate në dokumentet standarde të modelit dhe në MPA.

Audituesit duhet të identifikojnë një kontakt të përshtatshëm brenda strukturës qeverisëse të subjektit të audituar dhe të komunikojnë me ta, ndër të tjera, në lidhje me qëllimin dhe kohën e planifikuar të auditimit. Ekipet e auditimit të ZKA-s e kanë përmbushur këtë kërkesë në fazën fillestare të planifikimit të auditimeve të tyre, duke i dërguar një "letër angazhimi" menaxhmentit të subjektit të audituar, duke i informuar ata, ndër të tjera, për përgjegjësitë e tyre së bashku me qëllimin dhe kohën e auditimit. Kjo dokumentohet qartë në dosjet e auditimit.

Auditori duhet të zhvillojë një strategji të përgjithshme të auditimit që përfshin qëllimin, kohën dhe drejtimin e auditimit dhe gjithashtu natyrën, kohën dhe nivelin e resurseve të nevojshme për të kryer auditimin. Auditori duhet gjithashtu të planifikojë auditimin siç duhet për të siguruar që ai të kryhet në mënyrë efektive dhe efikase. Ekipet e auditimit të ZKA kanë përgatitur memorandumet e planifikimit të auditimit që përfshijnë një strategji të auditimit, në të cilën dokumentohen qëllimi, koha dhe drejtimi i auditimit. Këto dokumente përfshijnë detaje në lidhje me njësinë e audituar, rreziqet, përgjigjet ndaj këtyre rreziqeve dhe natyrën, kohën dhe shtrirjen e procedurave të auditimit. Megjithatë, ndonëse duket se ka komunikim të mirë me subjektet e audituara, duke përfshirë takimet me subjektet e auditimit në faza të ndryshme, nuk ka asnjë komunikim formal për strategjinë e auditimit dhe rreziqet e rëndësishme që do të trajtohen gjatë auditimit siç pritet sipas SNISA-ve.

Për elementin e pajtueshmërisë tek auditimi i kombinuar, auditori duhet të identifikojë qartë qëllimin e auditimit (ligjet dhe rregulloret në fuqi), lëndën dhe kriteret e përshtatshme, përdoruesit e synuar të raportit dhe nivelin e sigurisë që do të ofrohet. Duke qenë se ky është një auditim i kombinuar me auditimin financiar të pasqyrave financiare, lënda, përdoruesit e synuar dhe niveli i sigurisë identifikohen qartë. Ndonëse fushëveprimi identifikohet, në dosjet e shqyrtuara fushëveprimi është shumë i gjerë - transaksionet financiare janë në përputhje me ligjet dhe rregulloret në fuqi - gjë që çon në një rrezik të shtuar në ofrimin e një sigurie të arsyeshme. MARR-i përcakton kriteret për auditimin e pajtueshmërisë në Aneksin 4, por kjo nuk është shteruese dhe nuk mbulon rregulloret që lidhen me subjekte specifike të audituara të cilat mund të merren parasysh. Në dosjet e ekzaminuara të auditimit nuk janë identifikuar kriteret specifike ndaj të cilave do të vlerësohen dëshmitë e auditimit.

Ekziston një pritshmëri që si pjesë e komunikimit të tyre me subjektin e audituar, auditorët do t'i informojnë ata për kriteret e auditimit kundrejt të cilave do të vlerësohet pajtueshmëria me ligjet dhe rregulloret. Ndërsa fushëveprimi i gjerë i elementit të auditimit të pajtueshmërisë identifikohet në "letrën e angazhimit", nuk janë identifikuar kriteret specifike ndaj të cilave do të vlerësohen evidenca.

Auditori duhet të zhvillojë një kuptim të subjektit të audituar dhe mjedisit të tij. Ekipet e auditimit të ZKA-s e zhvilluan të kuptuarit e tyre për subjektin e audituar dhe mjedisin e tij, duke e dokumentuar këtë qartë në

modelin standard të dokumenteve. Ndonëse kjo është bërë qartë për aspektet që kanë të bëjnë me auditimin financiar, nuk ishte aq e qartë që ishte krijuar një mirëkuptim për autoritetet përkatëse qeverisëse.

Auditori duhet të vlerësojë ambientin e përgjithshëm të kontrollit të brendshëm në fazën e planifikimit dhe të kuptojë kontrollet e brendshme të rëndësishme për raportimin financiar. Ekipet e auditimit të ZKA mbledhin informacion në lidhje me ambientin e kontrollit dhe e dokumentojnë këtë në dokumentet e planifikimit. Kjo përfshin informacionet mbi kontrollet e brendshme të subjektit të audituar, dizajnin e tyre dhe efektivitetin e kontrolleve, si dhe mjedisin dhe sistemet e TI-së. Ekipet e auditimit i vlerësojnë kontrollet e brendshme dhe kjo dokumentohet në dosjet e auditimit. Ndërsa ekipet e auditimit vlerësojnë kontrollet e brendshme të subjekteve të audituara, ato përgjithësisht konsiderohen të dobëta. Prandaj, mbështetja në to është shumë e vogël, gjë që ndikon në llojet e procedurave të auditimit dhe në nivelin e punës së kryer në ekzekutimin e auditimeve, duke përvetësuar një qasje më thelbësore.

Auditorët duhet gjithashtu të vlerësojnë punën e auditimit të brendshëm dhe të vlerësojnë nëse mund të mbështeten në të. Ekipet e auditimit e diskutojnë dhe vlerësojnë punën e auditimit të brendshëm, dhe kjo dokumentohet në dosjet e auditimit. Aktualisht, ZKA në përgjithësi nuk mbështetet në punën e auditimit të brendshëm për një varg arsyesh. Megjithatë, fakti që ata nuk mbështeten në auditimin e brendshëm dhe arsyet pse ndodh kështu në përgjithësi nuk u raportohen subjekteve të audituara.

Përveç vlerësimit të rreziqeve të anomalive materiale në nivel të pasqyrave financiare, auditorët duhet po ashtu të identifikojnë dhe vlerësojnë edhe rreziqet e anomalive materiale për shkak të mashtrimit dhe mospërputhjes materiale me ligjet dhe rregulloret. Për një auditim të kombinuar (elementi i pajtueshmërisë) vlerësimi i rrezikut duhet të identifikojë edhe rreziqet e mospajtueshmërisë me ligjet dhe rregulloret. Ekipet e auditimit të ZKA-së bëjnë një vlerësim të detajuar të rrezikut në fazën e planifikimit ku identifikohen rreziqet e anomalive materiale në nivel të sigurt, për shkak të gabimit ose mashtrimit dhe mospërputhjes me autoritetet. Ky vlerësim merr në konsideratë edhe rreziqet e pajtueshmërisë. Si pjesë e kësaj vlerësohen kontrollet e brendshme që duhet të ekzistojnë për të zbutur rreziqet e identifikuar dhe përcaktohet mbështetja në kontrollet e brendshme. Vlerësimi bëhet për çdo klasë kryesore të transaksionit/fushë të raportimit financiar.

Për çdo angazhim auditimi, kërkohet konfirmimi se ekipi i auditimit i plotëson dhe është në përputhje me disa kërkesa etike: integriteti, pavarësia dhe objektiviteti, kompetenca, sjellja profesionale, konfidencialiteti dhe transparenca. Brenda ZKA-së në një nivel institucional ekzistojnë procese që i gjithë stafi të konfirmojë pavarësinë, objektivitetin dhe pajtueshmërinë me kërkesat etike. Në nivel të angazhimit, ekipet e auditimit e kanë plotësuar një deklaratë të pavarësisë që është nënshkruar nga të gjithë anëtarët e ekipit e cila është e dokumentuar në dosjen e auditimit.

Ndërsa ka disa mangësi që duhet të adresohen, rezultatet e rishikimit që i kemi bërë fazës së planifikimit tregojnë përputhshmërinë me kërkesat e MARR-it të ZKA-s dhe SNISA-ve.

Realizimi i auditimit

Auditori duhet t'i përgjigjet rreziqeve të vlerësuara duke hartuar procedura të auditimit, siç janë procedurat substanciale dhe testet e kontrolleve. Po ashtu natyra, koha dhe niveli i procedurave të auditimit duhet t'i përgjigjen rreziqeve të vlerësuara. Procedurat e hartuara të auditimit po ashtu duhet tu përgjigjen rreziqeve të anomalive materiale për shkak të mashtrimit dhe të sigurojnë dëshmi të mjaftueshme të përshtatshme të auditimit në lidhje me pajtueshmërinë me ligjet dhe rregulloret. Siç u theksua tashmë, ekipet e auditimit të ZKA i dokumentojnë qartë rreziqet e vlerësuara në strategjinë e auditimit dhe në dokumenteve të tjera. Në kuadër të këtij dokumentacioni ata identifikojnë qartë edhe sigurinë që planifikojnë të marrin nga procedurat substanciale dhe testet e kontrolleve bazuar në vlerësimin e rreziqeve. Për sa i përket përgjigjeve ndaj rreziqeve, ata i kanë dokumentuar këto edhe në modelet standarde të dokumenteve, të cilat identifikojnë qartë për çdo klasë transaksionesh etj., rreziqet e vlerësuara dhe procedurat e auditimit që do të zhvillohen si përgjigje. Procedurat e auditimit janë të dizajnuara për t'iu përgjigjur si rreziqeve të pasqyrave financiare ashtu edhe të auditimit të pajtueshmërisë.

Auditorët duhet të marrin dëshmi të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit duke përdorur një shumëllojshmëri teknikash të auditimit, dhe kjo përfshin përdorimin e konfirmimeve të jashtme, ekspertët e jashtëm dhe punën e funksioneve të auditimit të brendshëm. Rishikimi ynë tregon se ekipet e auditimit marrin dëshmi auditimi përmes teknikave të ndryshme të auditimit. Procedurat më të përdorura duket se janë procedurat e drejtpërdrejta substanciale ku testohen mostrat e transaksioneve. Janë zhvilluar modele

të dokumenteve për të mbështetur auditorët në llogaritjen automatike të madhësisë së mostrës duke marrë parasysh faktorë të ndryshëm, përfshirë materialitetin dhe nivelin e sigurisë që duhet marrë nga procedurat thelbësore.

Në dosjet e ekzaminuara të auditimit, ekipet e auditimit kanë përdorur një përzierje të mostrimit statistikor dhe gjykues bazuar në natyrën e popullatës dhe procedurat e auditimit që janë ndërmarrë. Mostrat statistikore në përgjithësi u shtresuan (stratifikuan) dhe u përzgjedhën duke përdorur softuerin iDEA¹⁴⁸. Gjatë shqyrtimit të dosjeve, ishin llogaritur një numër i madh i madhësive të mostrave (mbi 100 mostra), por mostrat aktuale të testuara ishin të kufizuara në 70. Kjo ishte në përputhje me MARR-in, i cili thotë se *"kur madhësia teorike e mostrës është më shumë se 100, auditori mund të kufizojë mostrën në 70 artikuj, që do të zgjidhen në mënyrë të rastësishme nga popullata. Çdo vendim për këtë duhet të jetë i arsyetuar, i dokumentuar dhe i dakorduar me Drejtorin e ASD-së"*.

Përdorimi i konfirmimeve të jashtme mund të jetë një mjet i dobishëm për sigurimin e besueshmërisë së dëshmive të caktuara të auditimit dhe dosjet e shqyrtuara të auditimit demonstrojnë se ato përdoren për konfirmimin e gjendjes bankare dhe gjendjes së bilancit të llogarive të pagueshme/arkëtueshme. Në përgjithësi ekipet e auditimit nuk mbështeten në punën e auditimit të brendshëm, pasi qëllimi ose cilësia e punës së auditimit të brendshëm përgjithësisht nuk shihet si e mjaftueshme për qëllimet e ZKA-së. Vlerësimi i njësive të auditimit të brendshëm bëhet gjatë fazës së planifikimit të auditimeve.

SNISA-t kërkojnë që auditorët të kryejnë procedurat e auditimit në mënyrë të tillë që të marrin dëshmi të përshtatshme të mjaftueshme të auditimit dhe në këtë mënyrë të nxjerrin konkluzione mbi të cilat mund të bazohet opinioni i tyre. Dosjet e shqyrtuara të auditimit përfshijnë dokumentet e punës në të cilat përfshihen objektivat e auditimit, puna e bërë dhe konkluzionet. Konkluzionet duket se bazohen në dëshmi të arsyeshme nga dokumentacioni i auditimit që ne e kemi shqyrtuar. Konsistenca në dokumentacionin e dëshmive të auditimit është rritur ndjeshëm nga përdorimi i sistemit SITA i cili ka model standard të dokumentacionit i cili ndihmon në sigurimin e dokumentacionit efektiv të auditimeve.

Në fazën e ekzekutimit duhet të kryhen të gjitha procedurat e planifikuara të auditimit, ose kur procedurat e planifikuara të auditimit nuk kryhen, në dosjen e auditimit duhet të mbahet një shpjegim se pse nuk janë kryer i cili duhet të miratohet nga ata që janë përgjegjës për auditimin. SITA kërkon që të plotësohen të gjitha hapat në secilën fazë të auditimit dhe t'i nënshtrohen rishikimit para se të kalohet në fazën tjetër të auditimit. Prandaj, ndërsa SITA nuk ofron një mekanizëm për të konfirmuar në mënyrë specifike se janë përfunduar të gjitha procedurat e auditimit, është krijuar një kontroll efektiv pasi të gjithë hapat në fazën e ekzekutimit duhet të përmbushen dhe të rishikohen nga drejtori i auditimit para se SITA të lejojë ekipin të kalojë në fazën e raportimit.

Ekziston një lidhje e qartë mes rreziqeve dhe procedurave të auditimit të identifikuar në fazën e planifikimit dhe punës së kryer gjatë fazave të ekzekutimit përmes dokumentacionit të standardizuar që është në SITA. Derisa nuk ka asgjë specifike të dokumentuar në SITA që tregon se gjatë auditimit janë adresuar të gjitha rreziqet e rëndësishme, kjo pothuaj në çdo aspekt menaxhohet menaxhohen në mënyrë efektive nga dokumentacioni dhe kontrollet e integruara në SITA. Megjithatë, ne do të sugjerim që në dosjen e auditimit të dokumentohet një konfirmim i qartë se të gjitha rreziqet e rëndësishme janë adresuar.

Rezultatet e rishikimit tregojnë se faza e ekzekutimit të auditimit në përgjithësi është në përputhje me kërkesat e MARR-it të ZKA-s dhe SNISA-ve. Ndonëse ne nuk kemi bërë një rishikim të thellë të të gjitha procedurave të ndërmarra, të dëshmive dhe rezultateve të siguruara, si dhe të gjykimeve dhe konkluzioneve të arritura, proceset dhe procedurat e ZKA-së duket se janë të mjaftueshme për mbledhjen e dëshmive të nevojshme të auditimit dhe për t'iu përgjigjur në mënyrë efektive rreziqeve të vlerësuara. Zbatimi i sistemit SITA dhe zhvillimi i modelit të dokumentacionit standard kontribuojnë ndjeshëm në mbështetjen e ZKA-së dhe ekupeve të tij të auditimit në ekzekutimin e auditimeve në përputhje me MARR-in dhe SNISA-t

Përfundimi dhe raportimi

Sipas SNISA-ve, auditorët duhet të përgatisin dokumentacion të mjaftueshëm auditimi për të siguruar që një auditor me përvojë, pa njohuri paraprake për auditimin, e kupton natyrën, kohën dhe nivelin e

¹⁴⁸ <https://www.caseware.com/ca/products/idea>

procedurave të auditimit të kryera, dëshmitë e auditimit të siguruara dhe konkluzionet e arritura. Nga rishikimi ynë arritën në përfundim se dokumentacioni i ZKA-s është përgjithësisht i mjaftueshëm, ku procedurat e kryera të auditimit dhe puna e kryer është shpjeguar dhe dokumentuar në mënyrë adekuate në formularët e dokumentacionit në dosjet e auditimit në sistemin SITA.

Standardet kërkojnë gjithashtu që auditorët të ndjekin procedurat e dokumentacionit të ISA-së në lidhje me përgatitjen me kohë të dokumentacionit të auditimit, përfshirë formën, përmbajtjen dhe shtrirjen e dokumentacionit, si dhe përmbledhjen e dosjes përfundimtare të auditimit. Në dosjet e shqyrtuara të auditimit kemi vërejtur se ekipet e auditimit i kishin mbledhur ato në kohën e duhur dhe në përputhje me pritshmëritë e SNISA-ve.

Gjetjet e auditimit të një ISA-je duhet t'i nënshtrohen procedurave kontradiktore dhe rekomandimeve (ose vëzhgimeve) për diskutim me dhe përgjigje nga subjekti i audituar. Për auditimet e rregullsisë të ZKA-s, Drejtori i Auditimit dhe ekipi i auditimit zakonisht në fillim mbajnë një takim me subjektin e audituar ku komunikojnë për të gjitha gjetjet, anomalitë dhe ndikimin e tyre në opinionin e auditimit. Pas kësaj, është procedurë standarde që gjetjet e auditimit t'u ofrohen subjekteve të audituara për komente në draftin e raportit të auditimit. Subjekti i audituar pastaj i ka 15 ditë për të paraqitur në ZKA çdo koment ose dëshmi shtesë në lidhje me çështjet e ngritura në draftin e raportit. Raportet përfundimtare të auditimit nxirren vetëm pasi subjekti i audituar të ketë pasur mundësinë të diskutojë dhe të përgjigjet në draft gjetjet¹⁴⁹ dhe kështu ishte në dosjet që i kemi shqyrtuar.

Auditorëve u kërkohet të vlerësojnë nëse anomalitë e pakorrigjuara të identifikuara gjatë auditimit janë materiale, individualisht ose në total, para se të arrijnë në konkluzionet e tyre. ZKA ka modele standarde të dokumentacionit për vlerësimin e rezultateve, përfshirë anomalitë dhe gabimet, dhe në dosjet e shqyrtuara të auditimit ekipet e auditimit kishin dokumentuar në mënyrë efektive anomalitë për të mundësuar nxjerrjen e konkluzioneve si për elementet financiarë ashtu edhe për elementet e auditimit të pajtueshmërisë.

Standardet tregojnë se raporti i auditorit për një auditim financiar duhet të jetë në formë të shkruar dhe ato e specifikojnë përmbajtjen e raportit¹⁵⁰. Standardet gjithashtu specifikojnë elementet e kërkuara për një raport auditimi të pajtueshmërisë¹⁵¹. ZKA përgatit raporte të shkruara të auditimit duke përdorur një model standard që paraqet rezultatet e auditimeve të kombinuara financiare/të pajtueshmërisë. Raportet gjenerohen automatikisht në sistemin SITA nga modeli i dokumenteve standarde që janë përgatitur nga ekipet e auditimit për të siguruar plotësinë e raporteve, dhe ato përfshijnë këto seksione:

- Opinioni i auditimit – kjo përfshin Raportin e Auditorit për auditimin financiar, së bashku me përfundimin për auditimin e pajtueshmërisë.
- Gjetjet dhe rekomandimet
- Informacion përmbledhës mbi planifikimin dhe realizimin e buxhetit
- Progresi në zbatimin e rekomandimeve.

Për raportet e shqyrtuara të auditimit, ne konstatuam se seksioni i Opinioni të Auditimit përmban të gjithë elementet që kërkohen të përfshihen në Raportin e Auditorit sipas standardeve të auditimit financiar dhe se është përdorur një strukturë e standardizuar. Ne identifikuam disa çështje që kishin të bënin me aspektin e prezantimit, më e rëndësishmja prej të cilave ishte se modifikimet e përfshira në bazën e opinionit nuk përshkruanin mjaftueshëm bazën për modifikimet. Ndonëse, më shumë detaje (dhe të mjaftueshme) për këto modifikime janë dhënë në seksionin 'Gjetjet dhe Rekomandimet' të raporteve të auditimit, opinionin e auditimit duhet të jetë në gjendje të qëndrojë edhe si i pavarur, dhe për këtë arsye duhet të përshkruajë

¹⁴⁹ Rregullorja e Punës për Zbatimin e Auditimit dhe Planeve të Veprimit – Qershor 2019

¹⁵⁰ SNISA 2700 - Titulli; Adresa; Identifikimi se pasqyrat financiare të kujt janë audituar; përgjegjësia e menaxhmentit; përgjegjësia e auditorit; opinionin; baza për opinionin; nënshkrimi i auditorit; data.

¹⁵¹ SNISA 4000 - Titulli, personit të cilit i është adresuar, fushëveprimi i auditimit duke përfshirë periudhën kohore të mbuluar, lënda, kriteret, standardet e aplikuara të auditimit, një përmbledhje e punës së kryer, gjetjet, përfundimin/opinionin, përgjigjet nga subjekti i audituar (sipas rastit), rekomandimet (sipas rastit), data dhe nënshkrimi.

bazën për modifikimet në mënyrë që të përmbush plotësisht pritshmëritë sipas standardeve¹⁵². Përveç kësaj, në një raport të rishikuar të auditimit ka një modifikim ku vërehet se nuk është praktike të përcaktohen vlera numerike (kuantifikimi) e efekteve financiare, por auditori nuk e thekson këtë siç kërkohet sipas standardeve¹⁵³.

SNISA 2701 trajton raportimin e Çështjeve kryesore në "Raportin e Auditorit" (Opinion). Në tri mostrat e auditimeve të shqyrtuara, në raportet e auditorit nuk ishte përfshirë asnjë çështje kryesore e auditimit, dhe ekipet e auditimit kishin theksuar se nuk kishte çështje kyçe për t'u raportuar. Megjithatë, udhëzimet e ZKA-s për raportimin e çështjeve kryesore nuk janë edhe aq të qarta në lidhje me qasjen e ZKA-s ndaj raportimit të tyre dhe nuk e japin asnjë shembull. Një qartësi më e madhe për politikën e ZKA-së dhe zbatimin e saj në lidhje me çështjet kryesore do të ishte e dobishme.

Në raportet e shqyrtuara të auditimit konkluzioni nga elementi i auditimit të pajtueshmërisë përfshihet në seksionin e opinionit të auditimit dhe vjen drejtpërdrejt pas opinionit të auditimit financiar. Ndërsa raportet tregojnë se është nxjerrë një përfundim mbi pajtueshmërinë me autoritetet e aplikueshme dhe ato nuk tregojnë shprehimisht se elementi i pajtueshmërisë është modifikuar (siç do të kërkohet kur jepet një opinion), përfshirja e kësaj në seksionin mbi "Opinionin e Auditimit" së bashku me bazën konkluzionit që identifikon një sërë mospërputhesh (kualifikimesh), të jep përshtypjen se është dhënë opinionin. Për më tepër, mospërputhjet e përfshira në bazën për konkluzion mbi elementet e auditimit të pajtueshmërisë nuk e përshkruajnë mjaftueshëm bazën për konkluzionin. Ngjashëm me modifikimet për elementet e auditimit financiar, këto jepen edhe më në detaje (të mjaftueshme) në seksionin e raporteve të auditimit mbi gjetjet dhe rekomandimet.

Për sa i përket elementeve të kërkuara për një raport të auditimit të pajtueshmërisë, raportet e rishikuara i mbulonin shumicën e kërkesave të standardit. Megjithatë, kriteret ndaj të cilave është vlerësuar pajtueshmëria me autoritetet janë përfshirë vetëm në terma shumë të gjerë dhe një përmbledhje e punës së kryer nuk është përfshirë siç kërkohet sipas standardeve.

Raportet e auditimit duhet të jenë të lehta për t'u kuptuar, të mos kenë pasaktësi dhe paqartësi dhe të jenë të plota. Ato duhet të jenë objektive dhe të drejta, duke përfshirë vetëm informacionet që mbështeten nga dëshmi të mjaftueshme dhe të duhura të auditimit dhe të paraqesin gjetje që vihen në perspektivë dhe kontekst. Për më tepër, standardet kërkojnë që vrotimet dhe rekomandimet e auditimit të jenë të shkruara qartë dhe koncize dhe t'u drejtohen atyre që janë përgjegjës për të siguruar zbatimin e tyre.

Ekzaminimi i raporteve të auditimit nga ana jonë identifikoi se ato duken se janë të plota, rekomandimet dhe gjetjet duket se janë paraqitur në mënyrë të kuptueshme dhe pa paqartësi dhe se janë të mbështetura nga dëshmi të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit. Vrotimet dhe rekomandimet duket se janë shkruar qartë në raportet e auditimit dhe ata të cilëve u janë adresuar gjetjet janë identifikuar dhe deklaruar. Ato plotësojnë shumicën e kërkesave formale të standardeve, megjithëse për sa i përket kërkesave të SNISA 2260¹⁵⁴ raportet duhet të identifikojnë qartë anomalitë, nëse ka pasur ndonjë vështirësi apo diskutim të rëndësishëm gjatë auditimit dhe cilat ishin ato nëse kanë ndodhur si dhe mund të ritheksojnë pavarësinë e auditorit. Një praktikë e mirë është gjithashtu të raportohet se si janë adresuar rreziqet e rëndësishme të identifikuara përmes auditimit. Ne gjithashtu arritëm në përfundimin se përfshirja e një opinionin të auditimit financiar dhe një konkluzioni në auditimin e pajtueshmërisë në seksionin "Opinionin e auditimit" mund të konsiderohet konfuze për lexuesin dhe se dallimi duhet të bëhet më i qartë.

Rezultatet e rishikimit të fazës së raportimit tregojnë përputhshmërinë e përgjithshme me kërkesat përkatëse të SNISA-ve, por ka disa fusha që duhet të merren parasysh për tu zhvilluar.

Auditimi të Raportit Vjetor Financiar të Qeverisë

Një nga dosjet e auditimit të rregullsisë që është përzgjedhur për shqyrtim nga kolegët ishte auditimi i Raportit Vjetor Financiar të Qeverisë (RVFQ) për ekzekutimin e buxhetit të shtetit. RVFQ raporton mbi ekzekutimin e buxhetit të shtetit dhe bën zbulime të konsoliduara të informacionit financiar, dhe auditimi i

¹⁵² SNISA 2705 Modifikimet e opinionit në raportin e auditorit të pavarur, paragrafët 20 deri 24

¹⁵³ SNISA 2705 Modifikimet e opinionit në raportin e auditorit të pavarur paragrafët 21

¹⁵⁴ SNISA 2260 - Komunikimi me personat e përgjegjës për qeverisje.

tij sipas të gjitha synimeve dhe qëllimeve është auditim grupor. Kërkesat e MARR-it dhe SNISA-ve janë të njëjta si për auditimet e tjera të rregullsisë, përveç tyre aplikohet edhe SNISA 2600¹⁵⁵ për auditimet në grup.

MARR-i jep udhëzime për auditimin e RVFQ-së. Ndërsa jo të gjitha konsideratat specifike të kërkuara për auditimet e grupit sipas SNISA 2600 janë të rëndësishme për auditimin e RVFQ-ve pasi që nuk është një raport financiar i plotë i konsoliduar, MAR-i mund të jetë më i qartë se si të trajtohen aspektet e rëndësishme përmes procedurave specifike të zbatuara nga ZKA-ja.

RVFQ është në thelb një konsolidim i madh i transaksioneve dhe llogarive të organizatave buxhetore, të cilat që të gjitha auditohen individualisht dhe raportohen nga ZKA. Si rezultat, qasja në auditimit në masë të madhe bazohet në auditimet nga ZKA-ja të pasqyrave financiare të organizatave buxhetore individuale. Kjo do të thotë se natyra e procedurave të përdorura për sigurimin e dëshmimeve të mjaftueshme për auditimin e RVFQ-së janë të ndryshme.

Rishikimi që i kemi bërë dokumenteve të planifikimit për RVFQ-në tregon se janë ndërmarrë proceset kryesore të kërkuara nga MAR-i si vlerësimi i rrezikut, përcaktimi i materialitetit dhe përgatitja e një memorandumit dhe strategjie të planifikimit të auditimit. Vlerësimi i rrezikut pasqyron rreziqet e përgatitjes së një raporti të konsoliduar me informacione financiare, kontrollet e zbatuara për të zbutur rreziqet dhe merr parasysh rreziqet e identifikuar në çdo organizatë buxhetore.

Gjatë ekzekutimit të auditimit janë ndërmarrë një sërë procedurash të auditimit përfshirë sigurimin që informacioni i raportuar në RVFQ është në përputhje me pasqyrat financiare të audituara të çdo organizate buxhetore. Një procedurë kyçe është kërkesa që ekipet e auditimit të plotësojnë dhe dorëzojnë një pyetësor mbi auditimin e secilës organizate buxhetore individuale ekipit auditues të RVFQ-së, për të mundësuar nxjerrjen e konkluzioneve për auditimin e RVFQ-së dhe kryerjen e analizave për përgatitjen e seksioneve të ndryshme të raportit të auditimit për RVFQ. Pyetësi u dërgohet edhe auditorëve ku është kontraktuar auditimi për ta plotësuar.

Në lidhje me fazën e përfundimit dhe raportimit, procedurat janë në përputhje me auditimet e tjera të rregullsisë, duke përfshirë një vlerësim të anomalive dhe gabimeve. Raporti për RVFQ mbulon një gamë të gjerë temash dhe mbulon tërë punën e kryer nga ZKA-të në vitin përkatës. Duke u fokusuar në opinionin e auditimit dhe në konkluzionin mbi pajtueshmërinë për RVFQ, këto janë të përfshira në raportin për RVFQ-së. Megjithatë, elementet që sipas SNISA-ve kërkohet¹⁵⁶ të përfshihen në Raportin e Auditorit nuk raportohen së bashku por shpërndahen në raport dhe si rrjedhojë opinionin e auditimit (Raporti i Auditorit) nuk paraqitet në përputhje me formatet e përshkruara në SNISA.

Kontrolli i cilësisë

Marrëveshjet e menaxhimit të cilësisë, duke përfshirë aspektet e kontrollit të cilësisë, diskutohen më tej në Kapitullin 5. Megjithatë, një element kyç në kryerjen e auditimeve dhe në përmbushjen e kërkesave të SNISA-ve është kontrolli i cilësisë dhe mbikëqyrja e auditimit. MARR-i¹⁵⁷ dhe Udhëzuesi për Kontrollin e Cilësisë së Auditimit të Rregullsisë e vlerësojnë rëndësinë e kontrollit të cilësisë dhe dokumentojnë qartë rolin e mbikëqyrjes dhe kontrollit të cilësisë për auditimet individuale.

Udhëzuesi parashih kontrollin e cilësisë dhe mbikëqyrjen në kuadër të departamentit të auditimit dhe nga Departamenti për Sigurimin e Cilësisë (DSC). Ai artikulon rolet dhe përgjegjësitë e udhëheqësit të ekipit të auditimit dhe drejtorit të auditimit duke bërë rishikime të dokumentuara në çdo fazë të auditimit. Janë zhvilluar lista të kontrollit për kryerjen dhe dokumentimin e rishikimeve. Udhëzuesi po ashtu artikulon rolin e Auditorit të Përgjithshëm dhe NAP-ve përkatës në rishikimin e raporteve të auditimit. MARR-i thekson se MPA-ja që përgatitet në fund të fazës së planifikimit i dorëzohet për rishikim përfundimtar dhe autorizim

¹⁵⁵ SNISA 2600 – Konsiderata të veçanta – auditimet e pasqyrave financiare të grupit (përfshirë punën e auditorëve të komponentëve)

¹⁵⁶ SNISA 2700 - Titulli; Adresa; Identifikimi se pasqyrat financiare të kujt janë audituar; përgjegjësia e menaxhmentit; përgjegjësia e auditorit; opinionin; baza për opinionin; nënshkrimi i auditorit; data.

¹⁵⁷ MARR Kapitulli 4 Kontrolli i Cilësisë së Auditimit,

menaxhmentit përkatës të ZKA-së, NAP-së përkatës dhe Auditorit të Përgjithshëm, pas së cilës ekipi i auditimit merr dritën e gjelbër për të filluar realizimin e auditimit.

Ne konfirmuam për dosjet e shqyrtuara të auditimit se në secilën fazë të auditimit udhëheqësi i ekipit dhe drejtori i auditimit kishin bërë rishikimin dhe kishin plotësuar listën përkatëse të kontrollit. Ne po ashtu konfirmuam se rishikimet e memorandumit të planifikimit të auditimit dhe raportet e auditimit ishin kryer nga Auditori i Përgjithshëm dhe NAP përkatës.

Kontrollet e kontraktuara

Gjatë shqyrtimit të praktikave të auditimit të rregullsisë ne konstatuam se ZKA-ja kontraktonte një numër auditimesh me firmat private të auditimit. Aktualisht rreth 17 auditime janë kontraktuar me firmat e auditimit të sektorit privat, 11 për institucione të pavarura dhe gjashtë për njësitë e qeverisjes vendore. Ka një numër gjërave që ISA-t pritet të adresojnë rreth përzgjedhjes dhe menaxhimit të auditorëve nga sektori privat me të cilët bëjnë kontrata, të cilat parashikohen me kërkesat e SNISA 140¹⁵⁸. Këto përfshijnë, por nuk kufizohen vetëm në, auditorët e sektorit privat që demonstrojnë se:

- kanë kompetencën dhe aftësitë e duhur dhe janë në gjendje të kryejnë punën në përputhje me standardet përkatëse dhe kërkesat ligjore dhe rregullative në fuqi
- e kuptojnë si duhet ambientin e sektorit publik në të cilin operon ISA dhe e kuptojnë mirë punën që u kërkohet të kryejnë
- mund të veprojnë në përputhje me kërkesat përkatëse etike dhe të konfidencialitetit
- kanë sisteme të duhura për menaxhimin e cilësisë
- pranojnë regjimin e menaxhimit të cilësisë së ISA-ve dhe se auditimet që ata i kryejnë do t'i nënshtrohen kontrollit dhe monitorimit të cilësisë nga ISA-të.

Ndërsa ekzaminimi i sistemeve dhe praktikave për kontraktimin e jashtëm të auditimit nuk ishte pjesë e fushëveprimit të rishikimit nga kolegët, ne kemi disa vrojtime për këtë:

- Shtojca 16 e MARR-it e adreson kontraktimin e jashtëm të auditimeve. Kjo përfshin kërkesën që kontraktimi të bëhet në përputhje me Ligjin e Prokurimit. Megjithatë, ai nuk përkrah më tej politikën e ZKA-së se çfarë kërkesash duhet të plotësojnë auditorët e kontraktuar, përveç aftësisë për të vepruar në përputhje me standardet e auditimit të njohura ndërkombëtarisht.
- nuk ka politika apo procedura specifike për menaxhimin e kontratave apo sigurimin e cilësisë së auditimeve të bëra.
- nuk ka asnjë strategji se për cilat auditime do të bëhen kontrata të jashtme.

Praktika e auditimit të performancës

Për të vlerësuar nëse metodologjia e ZKA-së për auditimin e performancës është duke u zbatuar në mënyrë efektive dhe nëse auditimet po kryheshin në përputhje me standardet profesionale, ne kemi ekzaminuar dy auditime të fundit të performancës që janë raportuar në vitet e fundit. Këto ishin:

- Prokurimi në Korporatën Energjetike të Kosovës (2018-2020) – Maj 2022
- Vlerësimi i nxënësve në testet kombëtare dhe ndërkombëtare (PISA) - Maj 2021

Ne rishikuam planifikimin, ekzekutimin e auditimit dhe raportimin për mostrën e auditimeve, duke u fokusuar në pajtueshmërinë teknike me kërkesat e MAP-it, dokumentet e tjera të politikave dhe SNISA-ve, përfshirë dokumentimin efektiv të auditimit.

¹⁵⁸ SNISA 140 – Kontrolli i cilësisë në ISA

Planifikimi dhe dizajni

Auditori duhet të njoh dhe kuptojë mjaftueshëm programin ose subjektin e audituar para se të fillojë auditimi. Ekipet e auditimit të ZKA-s për të dy auditimet kishin zhvilluar njohuri dhe e kishin kuptuar programin ose subjektin e audituar, me detaje të dokumentuara qartë në dokumentet standarde të punës në SITA.

Auditorët duhet të analizojnë rreziqet dhe problemet e mundshme në auditimin e temave specifike të auditimit. Ekipet e auditimit e bënë këtë, duke dokumentuar rreziqet dhe kufizimet e auditimit dhe duke vlerësuar çdo problem në dokumentacionin e modelit standard.

Për çdo auditim të performancës lënda duhet të identifikohet qartë, dhe duhet të ketë objektiva auditimi të përcaktuara qartë që lidhen me parimet e ekonomizimit, efikasitetit dhe efektivitetit (të cilat mund të përshtaten si pyetje auditimi). Në një model standard të dokumentit të punës, ekipet e auditimit identifikuan qartë çështjen, problemin ose motivimin, me fjalë të tjera lëndën për auditimet e propozuara. Ekipet e auditimit po ashtu përgatisin pyetje dhe nënpyetje të përcaktuara qartë në një model standard të dokumentit të punës. Lënda e auditimit, objektivat dhe pyetjet e auditimit janë po ashtu të përcaktuara qartë në memorandumun e para-studimit.

SNISA-t kërkojnë që auditori të vendosë kritere të përshtatshme për çdo auditim, të cilat korrespondojnë me pyetjet e auditimit dhe lidhen me parimet e ekonomizimit, efikasitetit dhe efektivitetit. Për të dy auditimet, ekipet e auditimit kishin përcaktuar qartë në dokumentet e punës kriteret e auditimit të cilat korrespondojnë me pyetjet e auditimit.

Sipas SNISA-ve po ashtu pritet që kriteret të diskutohen me subjektet e audituara. Ekipet e auditimit treguan se në përgatitjen e memorandumit të para-studimit dhe dokumentit të angazhimit për auditimet e tyre, kriteret e auditimit ishin diskutuar me subjektet e audituara, por kjo nuk ishte dokumentuar zyrtarisht në dosjet e auditimit për këto auditime. Megjithatë, ne u informuam se është praktikë standarde që diskutimi i kriterëve të auditimit me subjektin e audituar të dokumentohet në dosjen e auditimit dhe mungesa e dokumentacionit për këto dosje të auditimit ishte një lëshim. Për auditime të tjera janë ofruar dëshmi për të demonstruar se diskutimi i kriterëve të auditimit është i dokumentuar në mënyrë të kënaqshme në dosjet e auditimit.

Po ashtu është praktikë e mirë që kriteret të dakordohen me entitetet e audituara, por kjo nuk bëhet nga ZKA-ja.

Auditorët duhet të marrin parasysh materialitetin në të gjitha fazat e auditimit të performancës, duke marrë parasysh jo vetëm aspektet financiare, por edhe shoqërore dhe politike të lëndës. Gjatë planifikimit të një auditimi të performancës, auditorët duhet të vlerësojnë edhe rrezikun e mashtrimit. Në dosjet e shqyrtuara të auditimit, drejtori i auditorit ka dokumentuar se materialiteti është një nga faktorët që është marrë parasysh në plotësimin e listës kontrolluese për kontrollin e cilësisë në fazën parastudimit. Megjithatë, ne nuk identifikuam ndonjë detaj specifik të konsideratave të materialitetit ose dëshmi të qartë se ekipi i auditimit e vlerëson rrezikun e mashtrimit. Megjithatë, sa i përket mashtrimit, vlen të theksohet se në auditimet që i kemi shqyrtuar, ekipet e auditimit kishin ekzaminuar rreziqet e mashtrimit, pasi kishin dorëzuar tri raste potenciale të mashtrimit tek prokurori publik gjatë auditimit të Korporatës Energjetike të Kosovës.

Për çdo auditim duhet të përgatitet një plan i auditimit që dokumenton dizajnin e auditimit, i cili miratohet nga menaxhmenti i lartë. Ekipet e auditimit të ZKA-së duhet të përgatisin një memorandum të parastudimit për auditim, dhe për të dy mostrat e auditimit ekipet e auditimit kishin bërë një memorandum të parastudimit që përcakton fushëveprimin, objektivat, pyetjet dhe kriteret për auditim, i cili u miratua nga menaxhmenti i lartë.

Auditorët duhet të planifikojnë auditimet në një mënyrë që kontribuon në një auditim me cilësi të lartë që do të kryhet në mënyrë ekonomike, efikase, efektive dhe me kohë. Për ta mbështetur këtë, MAP-i pret që memorandumun e para-studimit të përfshijë një plan të përgjithshëm të aktiviteteve i cili përfshin kërkesat e personelit, ekspertizën e mundshme të jashtme të nevojshme për auditimin, koston e vlerësuar të auditimit së bashku me afatet kohore dhe arritjet kryesore të projektit. Ndonëse nuk është adresuar në mënyrë specifike në memorandumun e para-studimit, për të dy auditimet e rishikuara ishte përgatitur një plan i detajuar i performancës i cili ishte dokumentuar në dosjet e auditimit, duke detajuar kohën dhe resurset e auditimeve.

Për çdo angazhim në auditim, kërkohet konfirmim nga SNISA-t se ekipi i auditimit plotëson dhe respekton disa kërkesa etike: integriteti, pavarësia dhe objektiviteti, kompetenca, sjellja profesionale, konfidencialiteti dhe transparencja. Brenda ZKA-së në nivelin institucional ekzistojnë procese që i gjithë stafi të konfirmojë pavarësinë, objektivitetin dhe pajtueshmërinë me kërkesat etike. Në nivel të angazhimit, ekipeve të auditimit u kërkohet të plotësojnë një deklaratë të pavarësisë së nënshkruar nga të gjithë anëtarët e ekipit, e cila është e dokumentuar në dosjen e auditimit.

Standardet presin që ekipi i auditimit të komunikojë me subjektin e audituar gjatë gjithë auditimit, dhe kjo duhet të përfshijë komunikimin e lëndës së auditimit, objektivat/ pyetjet e auditimit, kriteret e auditimit dhe kohën e auditimit. Në fazën e para-studimit/planifikimit të auditimit, MAP-i kërkon që grupi i auditimit t'i dërgojë një letër angazhimi subjektit të audituar. Në të dy mostrat e auditimit, ekipet e auditimit kishin dërguar një letër angazhimi bazuar në modelin standard dhe kjo është e dokumentuar në dosjen e auditimit në SITA. Letrat e angazhimit specifikonin

- objektivin dhe fushëveprimi i auditimit
- përgjegjësitë e auditorit
- përgjegjësitë e menaxhmentit të subjektit
- informacione dhe kërkesa të tjera përkatëse,
- informacione mbi përbërjen e grupit të auditimit
- raportimin

Në letrat e angazhimit kërkohet gjithashtu që të caktohet një person kontaktues nga subjekti i audituar. Derisa ata nuk kishin cekur kohën e auditimit, ata theksuan se ekipi i auditimit do të informojë me kohë subjektin për kohën e auditimit. Ekipet e auditimit informuan subjektet e auditimit për kohën e kryerjes së auditimeve me email brenda pesë ditëve nga dorëzimi i Letrës së Angazhimit.

Auditori duhet të hartojë procedura të auditimit për të mbledhur dëshmi për të arritur objektivin/pyetjet e auditimit. MAP-i kërkon që ekipet e auditimit të përgatisin një matricë të planit të auditimit që e dokumenton këtë në një model standard të dokumentit të punës. Në të dy mostrat, matrica e planifikimit dokumenton pyetjet dhe nënpyetjet e auditimit, çfarë duhet të ekzaminohet, kriteret e auditimit, metodat për analizë dhe mbledhjen e informacionit, si dhe konkluzionet, gjetjet dhe rekomandimet e mundshme.

Auditorët duhet të vlerësojnë nëse, dhe në cilat fusha, kërkohet ekspertizë e jashtme dhe duhet të bëjnë aranzhimet e nevojshme. MAP-i tregon se memorandumit i parastudimit duhet të përfshijë një plan të përgjithshëm të aktiviteteve i cili përfshin nevojat e stafit, d.m.th. kompetencat dhe burimet njerëzore të mjaftueshme dhe ekspertizën e jashtme të mundshme që kërkohet për auditimin. Për auditimet e mostrës nuk është shfrytëzuar asnjë ekspert i jashtëm. ZKA tregoi se nevoja për ekspertizë të jashtme është marrë parasysh në të gjitha auditimet e performancës dhe lista kontrolluese e kontrollit të cilësisë e Drejtorit të Auditimit tregoi se është diçka që është marrë parasysh. Megjithatë, konsideratat specifike të nevojës për ekspertë të jashtëm nuk janë të detajuara dhe memorandumet e para-studimit nuk kishin dokumentuar një plan të përdorimit të resurseve, përfshirë edhe nevojën për ekspertizë të jashtme.

Ndonëse ka disa mangësi që duhet të adresohen, rezultatet e rishikimit që i kemi bërë fazës së planifikimit tregojnë përputhshmëri të gjerë me kërkesat e MAP-it të ZKA-s dhe SNISA-ve.

Ekzekutimi

Në kryerjen e auditimeve të tyre, SNISA-t presin që grupi i auditimit të mbledhë dëshmi të mjaftueshme të përshtatshme të auditimit për të vendosur gjetje, për të arritur konkluzione në përgjigje të objektivave dhe pyetjeve të auditimit dhe për të nxjerrë rekomandime. Ato gjithashtu presin që informacioni i mbledhur të analizohet për të siguruar që gjetjet i përgjigjen objektivit të auditimit dhe pyetjeve të auditimit.

Rishikimi ynë i mostrës së dosjeve të auditimit tregon se ekipi i auditimit i kishte adresuar objektivat dhe pyetjet për auditimin dhe se puna e kryer ishte në përputhje me planin e auditimit dhe me matricën e projektimit. Dosjet po ashtu treguan se ishin mbledhur dëshmi të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit mbi të cilat mund të përcaktoheshin gjetjet dhe të arriheshin konkluzione mbi pyetjet e auditimit.

Dosjet treguan se ekipet e auditimit gjithashtu kishin përdorur lloje të ndryshme të provave dhe teknikave mbi të cilat bazoheshin gjetjet e tyre.

Raportimi

Standardet presin që auditori të hartojë raporte auditimi të cilat janë:

- gjithëpërfshirëse - adresojnë objektivin e auditimit dhe pyetjet e auditimit duke qenë mjaft të detajuar për të mundësuar një kuptim të temës dhe gjetjeve dhe konkluzioneve
- bindëse - janë të strukturuar logjikisht dhe paraqesin një marrëdhënie të qartë ndërmjet objektivit të auditimit, kriterëve, gjetjeve, konkluzioneve dhe rekomandimeve.
- të përshtatshme për lexuesin - të qarta dhe koncize, dhe të shkruara në gjuhë të thjeshtë
- të balancuara - të balancuara në përmbajtje dhe ton dhe të paraqitura në mënyrë të paanshme.

Auditori gjithashtu pritët që të

- raportojë gjetjet e tij mbi ekonominë dhe efikasitetin e përdorimit të resurseve dhe efektivitetin me të cilin realizohen objektivat.
- jap rekomandime konstruktive që me siguri do të kontribuojnë në adresimin e dobësive ose problemeve të identifikuara nga auditimi.

Së pari, përmbajtja e raporteve të rishikuara të auditimit ishte në përputhje me kërkesat e MAP-it dhe në përgjithësi ishte në përputhje me pritjet e standardeve ndërkombëtare. Ne konstatuam se raportet në përgjithësi trajtonin objektivin e auditimit dhe pyetjet e auditimit, duke përfshirë pyetjet mbi ekonomizimin, efikasitetin dhe efektivitetin, përdornin kriteret e auditimit dhe gjetjet kishin një lidhje të qartë me objektivat dhe kriteret e auditimit. Ka vend për të përmirësuar prezantimin e raporteve dhe mënyrën se si janë shkruar ato, gjë që ZKA e ka pranuar, por në përgjithësi, ne kemi gjetur se raportet që kemi shqyrtuar janë të shkruara mjaft mirë dhe miqësore për përdoruesit, kanë një ton profesional dhe neutral, dhe në përgjithësi ndjekin një strukturë logjike.

ZKA ka ngritur më parë në rishikimin e praktikës së auditimit të performancës një sërë fushash ku raportimi mund të përmirësohet. Ndonëse ka pasur progres që nga rishikimi i ZKA-së, ka një varg fushash ku mendojmë se mund të përmirësohet raportimi. Ne zbuluam se vlerësimet dhe analizat e aktiviteteve që po rishikohen fokusohen në paraqitjen e mangësive ose devijimeve nga kriteret e auditimit në vend që të paraqesin mënyrën se si subjektet e auditimit i kryejnë aktivitetet dhe më pas të përdorin kriteret për të vlerësuar këtë performancë. Sipas mendimit tonë, kjo ka çuar në raporte që fokusohen në gjërat që janë keq dhe jo në performancën e përgjithshme. Kjo mund të çojë gjithashtu në perceptimin se raportet nuk janë plotësisht të balancuara për shkak të fokusit të tyre në rezultatet negative. Në lidhje me rekomandimet në raporte kemi vërejtur se ato ndonjëherë janë formuluar në terma shumë të përgjithshëm pa konsideratë të qartë për prioritetin, kërkesat për burime dhe afatet kohore për zbatim. Përveç kësaj, ndërkohë që janë bërë përmirësime në adresimin e shkaqeve rrënjësore ose problemeve që i prekin subjektet e audituara ose performancën e programit, kjo është diçka që ZKA duhet të vazhdojë ta zhvillojë.

Auditori duhet t'i deklarojë në raportin e auditimit ose në ndonjë formë tjetër komunikimi të qasshme për përdoruesit e raportit të tij standardet që ata i zbatojnë në kryerjen e auditimeve. ZKA identifikon qartë në parathënien e raporteve që janë kryer në përputhje me SNISA 3000 dhe praktikat e mira evropiane. Raportet gjithashtu përfshinin informacione mbi kriteret e auditimit të përdorura në auditime siç pritej, megjithëse në njërin prej raporteve nuk ishte paraqitur burimi i kriterëve.

Siç tashmë është përmendur në fazën e planifikimit dhe projektimit, auditorët duhet të kenë konsideratë për materialitetin në fazën e raportimit. Me fjalë të tjera, ata duhet të menaxhojnë rrezikun e prodhimit të gjetjeve ose raporteve të auditimit të papërshtatshme ose që kanë ndikim të ulët. Përsëri, në dosjet e auditimit të shqyrtuara, drejtori i auditorit gjatë plotësimit të listës kontrolluese të kontrollit të cilësisë në raport e dokumentojnë se ky është një nga faktorët që është marrë parasysh, edhe pse nuk dokumentohen detaje specifike.

Entiteteve të audituara duhet t'u jepet mundësia të komentojnë për gjetjet, konkluzionet dhe rekomandimet e auditimit përpara se një ISA të nxjerrë raportin e tij të auditimit, me fjalë të tjera të gjitha raportet e

auditimit të performancës duhet t'i nënshtrohen një procesi të kundërshtimit. Ligji i auditimit kërkon që raportet e auditimit t'i dorëzohen kreut të entitetit të audituar për komente me shkrim dhe ata kanë 15 ditë kohë për t'u përgjigjur. Rregullorja e punës për zbatimin e auditimit dhe planeve të veprimit, gjithashtu kërkon qartë që raportet e auditimit t'i nënshtrohen një procesi kundërshtues. Në dosjet e shqyrtuara të auditimit, raportet i ishin nënshtruar një procesi kundërshtues. Në dokumentacionin e dosjeve rezultonte se draft raportet së bashku me letrat përcjellëse u ishin dorëzuar entiteteve të audituara.

MAP-i thekson se pas marrjes së komenteve me shkrim nga entiteti i audituar apo institucionet e tjera, grupi i auditimit duhet të analizojë përgjigjen e entitetit të audituar, duke konsideruar nëse raporti duhet të ndryshohet për ndonjë koment, mosmarrëveshje apo çështje faktike. Kjo duhet të dokumentohet në dosjen e auditimit në mënyrë që të ketë një gjurmë të qartë për çdo ndryshim në draft raportin e auditimit. Për auditimet e ekzaminuara u konstatua se mënyra si ZKA u ishte përgjigjur komenteve të entitetit të audituar ishte e dokumentuar qartë në dosjet e auditimit. Komentet nga entiteti i audituar dhe përgjigja e ZKA-s gjithashtu ishin përfshirë në një aneks të raporteve.

Ne në rishikimin nga kolegët nuk kemi ekzaminuar në mënyrë specifike planifikimin strategjik dhe vjetor të ZKA-së, dhe për këtë arsye nuk kemi vlerësuar procesin e zhvillimit të programit të auditimeve të performancës. Megjithatë, gjatë rishikimit, ne kemi zhvilluar disa vëzhgime rreth zhvillimit të programit të auditimit të performancës, të cilat potencialisht ndikojnë në raportimin e tyre.

SNISA-t nuk i përshkruajnë afatet kohore që nevojiten për kryerjen e auditimeve të performancës dhe praktikën në ISA-t e shteteve anëtare të BE-së janë të ndryshme. Duke pasur parasysh gamën e gjerë të temave dhe fushave që mund të trajtohen përmes një auditimi të performancës, kohëzgjatja e nevojshme për të bërë një auditim të performancës do të varet ndjeshëm nga qëllimi, kompleksiteti dhe natyra e auditimit. Është shumë me rëndësi që për auditime të ndahet kohë e mjaftueshme për të siguruar se mund të arrihet të kuptuarit, analiza dhe vlerësimi i kërkuar.

Aktualisht ZKA përgatit një program vjetor të auditimeve të performancës, me synimin e përgjithshëm që të gjitha auditimet të kryhen brenda vitit të auditimit. Ndonëse ka hapësirë për zgjatjen e periudhave kohore të auditimeve, në përgjithësi planifikohen rreth 10 deri në 12 auditime të performancës çdo vit me çdo ekip auditimi që kryen dy auditime. Kjo qasje është zhvilluar në përgjigje të kërkesave në mjedisin e jashtëm të ZKA-së. Sipas mendimit tonë, kjo qasje krijon një rrezik që ekipet e auditimit duhet të kryejnë auditime në fusha të gjera të politikave ose entitete në një periudhë relativisht të shkurtër kohore, duke e kufizuar thellësinë e analizës që mund të kryhet dhe aftësinë për të identifikuar shkaqet themelore të problemeve.

Kontrolli i cilësisë

Aranzhimet për menaxhimin e cilësisë, përfshirë edhe aspektet e kontrollit të cilësisë, diskutohen më tej në Kapitullin për Menaxhimin e Cilësisë. Megjithatë, një element kyç në kryerjen e auditimeve dhe në përmbushjen e kërkesave të SNISA-ve është kontrolli i cilësisë dhe mbikëqyrja e auditimit. Siç u theksua tashmë, MAP thekson rëndësinë e kontrollit të cilësisë dhe mbikëqyrjes së auditimit dhe dokumentimi i proceseve dhe procedurave të arsyeshme, edhe pse ka vend për përmirësim dhe fuqizim.

Rishikimi i dosjeve të auditimit nga ana jonë tregoi se për auditimet e performancës është ushtruar kontrolli dhe mbikëqyrja e duhur e cilësisë. Në dosjet e shqyrtuara ne vërejtëm dëshmi se puna e kryer në fazat e planifikimit, ekzekutimit dhe raportimit ishte objekt i rishikimit. Në fazën e planifikimit, lista e duhur kontrolluese ishte plotësuar dhe nënshkruar nga Drejtori i Auditimit, me memorandumun e parastudimit të shqyrtuar nga NAP dhe të nënshkruar nga ZAP-ja. Në fazën e raportimit Drejtori i Auditimit sërish plotësoi listën përkatëse kontrolluese, dhe ne po ashtu e konfirmuam se rishikimi i raporteve të auditimit ishte bërë nga NAP, ZAP dhe AP dhe ishin dokumentuar në SITA. Ne gjithashtu jemi informuar se në tri auditimet ku ishte angazhuar një ekspert për auditim ata e kishin shqyrtuar edhe memorandumun parastudimit edhe raportet e auditimit.

Përfundimet dhe rekomandimet

ZKA e kryen punën e tij të auditimit në mënyrë profesionale, duke aplikuar qasje dhe metodologji auditimi që janë në përputhje me standardet profesionale. Ndërsa praktikat dhe proceset e auditimit që janë në përputhje me standardet janë të mishëruara gjerësisht në mënyrën se si ZKA i kryen auditimet, ka ende vend për përmirësim, e veçanërisht praktikat e auditimit të performancës që janë ende duke u zhvilluar.

Rekomandimet e ekipit të rishikimit nga kolegët për metodologjinë dhe praktikat e auditimit janë:

Metodologjia e auditimit

- ZKA duhet të përpiqet të përcaktojë qartë përgjegjësitë për mirëmbajtjen e të gjitha metodologjive dhe qasjeve të auditimit dhe të sigurojë që të ketë procese për të ruajtur dhe përditësuar udhëzimet metodologjike dhe për të zhvilluar mjete mbështetëse në mënyrë të vazhdueshme. Ajo gjithashtu duhet:
 - të rishikojë MARR-in dhe përditësojë atë për çdo rishikim në standarde dhe të adresojë mangësitë specifike të identifikuara në këtë raport
 - të bëjë një rishikim rrënjësor të MAP-it për t'u dhënë auditorëve udhëzime dhe shembuj më praktik për zbatimin e kërkesave të tij. Kjo duhet të përfshijë përkufizimin e mëtejshëm të proceseve, procedurave dhe hapave specifike që duhen ndërmarrë në zbatimin e auditimeve dhe ndërtimin e mënyrës se si bëhet kjo brenda sistemit SITA. MAP-i duhet po ashtu të forcohet dhe të bëhet më i qartë në një numër fushash, përfshirë, por pa u kufizuar në:
 - sigurimin e konsistencës me udhëzuesin për planifikimin strategjik të auditimeve të performancës
 - mbikëqyrjen e auditimeve
 - përcaktimin e kriteve të auditimit duke përfshirë shembuj
 - zhvillimin e njohurive dhe të kuptuarit të mjaftueshëm të programit etj.
 - hartimin e procedurave të auditimit për mbledhjen e dëshmive duke përfshirë shembuj praktikë

Auditimi i rregullsisë

- ZKA duhet të marrë parasysh opsionet për realizimin e punës së tij në auditimin e pajtueshmërisë në mënyrë që të rrisë ndikimin e punës së tij, të adresojë sfidat e burimeve si dhe të zvogëlojë rreziqet në ofrimin e një sigurie të arsyeshme për elementin e auditimit të pajtueshmërisë në angazhime. Kjo duhet të bëhet bashkë me ndryshimin e mandatit të ZKA-së në kornizën ligjore. Opsionet që duhet konsideruar përfshijnë
 - kombinimin e auditimeve financiare/të pajtueshmërisë me elementë të auditimit të ngushta të fokusuar të pajtueshmërisë
 - një program i veçantë i auditimeve të pajtueshmërisë bazuar në rrezik
 - ndërmarrjen e auditimeve financiare vjetore të fokusuar vetëm në ato çështje të pajtueshmërisë që lidhen me opinionin mbi pasqyrat financiare (kërkesat e SNISA 2250).
- ZKA duhet të konsiderojë opsionet për përfshirjen e ekspertizës ligjore në auditimet e rregullsisë qoftë si anëtarë të ekipit të auditimit ose si shqyrtues të cilësisë, për të ofruar siguri mbi përshtatshmërinë e konkluzioneve të pajtueshmërisë.
- Si pjesë e çdo auditimi të rregullsisë, ZKA duhet të marrë në konsideratë për tua komunikuar zyrtarisht entiteteve të audituara strategjinë e auditimit dhe rreziqet e rëndësishme që do të trajtohen gjatë auditimit.

- ZKA duhet të përcaktojë më qartë fushëveprimin për elementin e auditimit të pajtueshmërisë në auditimet e tyre të rregullsisë në dosjet e auditimit dhe gjithashtu t'ia komunikojë këtë entiteteve të audituara.
- ZKA mund të konsiderojë dokumentimin në çdo dosje të auditimit të një konfirmimi të qartë se të gjitha rreziqet e rëndësishme janë adresuar në mënyrë të duhur.
- ZKA duhet të rishikojë prezantimin e opinionit të auditimit financiar dhe të shqyrtojë nëse
 - në seksionin e opinionit duhet të theksohet se pasqyrat financiare janë përgatitur në përputhje me LMFPP si dhe me SNISA-t
 - detajet e modifikimeve të përfshira në bazën e opinionit janë përshkruar mjaftueshëm, duke pasur parasysh se përgjithësisht opinionin e auditimit duhet të jetë në gjendje të qëndrojë si i pavarur pa iu referuar seksionit të Gjetjeve dhe Rekomandimeve të raporteve të auditimit.
 - nëse disa elemente të detajuara në Përgjegjësitë e AP-së mund të paraqiten në një shtojcë të raportit sipas paragrafit 41(b) dhe 41(c) të SNISA 2700.
- ZKA duhet të konsiderojë se si paraqitet konkluzioni i auditimit të pajtueshmërisë në raportet e auditimit. Aktualisht ai është përfshirë në seksionin "Opinionin e Auditimit" i cili në lidhje me strukturën e konkluzionit të auditimit të pajtueshmërisë i jep lexuesit përshtypjen se është dhënë një opinion. Përveç kësaj, në bazë të konkluzionit duhet të merret mendohet nëse detajet e mos-pajtueshmërive janë përshkruar mjaftueshëm që lexuesi t'i kuptojë plotësisht.
- ZKA duhet të sigurojë që raportet e auditimit të rregullsisë të adresojnë
 - të gjitha kërkesat e SNISA 2260. Kjo përfshin edhe sigurimin që ato identifikojnë qartë anomalitë, nëse ka pasur ndonjë vështirësi apo diskutim të rëndësishëm gjatë auditimit dhe çfarë kanë qenë nëse kanë ndodhur dhe të ritheksojnë pavarësinë e auditorit. Do të ishte praktikë e mirë gjithashtu të raportohet se si janë adresuar rreziqet e rëndësishme të identifikuarat përmes auditimit
 - të gjitha elementet që kërkohen për një raport auditimi të pajtueshmërisë, përfshirë kriteret specifike ndaj të cilave është vlerësuar pajtueshmëria me autoritetet dhe një përmbledhje e punës së kryer.
- ZKA duhet të konsiderojë të paraqes në raportet e auditimit të rregullsisë nëse ata janë mbështetur apo jo në punën e auditimit të brendshëm. Aty ku janë mbështetur në të, raportimi duhet të tregojë fushat në të cilat janë mbështetur. Nëse nuk mund të mbështeten tek auditimi i brendshëm, duhet të raportohen arsye të ashtu.
- ZKA-të duhet të mendoj për hartimin e udhëzimeve të saj për raportimin e çështjeve kryesore sipas SNISA 2701 për të ofruar qartësi më të madhe për qasjen e ZKA-s, si dhe për të dhënë shembuj.

Auditimi i Raportit Vjetor Financiar të Qeverisë

- ZKA duhet të përpunojë më tej udhëzuesin e auditimit të rregullsisë për sa i përket kërkesave specifike të SNISA 2600, duke treguar se si ZKA i adreson kërkesat për auditimet në grup, përfshirë procedurat specifike të zbatuara nga ZKA.
- ZKA duhet të rishikojë se si e paraqet opinionin e auditimit dhe konkluzionin mbi pajtueshmërinë me GAFR-në për ta përfaqësuar prezantimin me pritshmëritë në SNISA.

Auditime të kontraktuara

- ZKA duhet të konsiderojë zhvillimin e mëtejshëm të politikave dhe procedurave të saj për përzgjedhjen, menaxhimin e kontratës dhe menaxhimin e cilësisë së auditimeve të saj të kontraktuara.
- ZKA duhet të konsiderojë zhvillimin e një strategjie për kontraktimin e auditimeve, duke marrë parasysh natyrën dhe llojin e auditimeve që do të kontraktohen, kohëzgjatjen e kontratave dhe rreziqet për ZKA-në.

Auditimi i Performancës

- ZKA duhet të konsiderojë nëse ata duhet të dakordohen zyrtarisht me entitetet e audituara për kriteret.
- ZKA duhet të mendojë se si mund të dokumentojë në mënyrë efektive gjatë gjithë auditimeve të performancës
 - konsideratën për materialitetit
 - vlerësimin e ekipit të auditimit për rrezikun e mashtrimit.
- ZKA duhet të vazhdojë të hartojë raportet e tyre të auditimit të performancës për të paraqitur se si subjektet e auditimit i kryejnë aktivitetet që vlerësohen dhe pastaj të përdorin kriteret për të vlerësuar performancën. Përveç kësaj, ata duhet të vazhdojnë të sigurojnë se janë bërë rekomandime që adresojnë shkaqet rrënjësore ose problemet themelore
- ZKA duhet të konsiderojë zbatimin e një politike më fleksibile në planifikimin e auditimeve të performancës për të siguruar që auditimet në fusha ose lëndë të politikave të gjera të kenë kohë të mjaftueshme për të mundësuar kryerjen e analizave të kërkuara.
- ZKA duhet të përcaktojë qartë në MAP procedurat dhe proceset për kontrollin e cilësisë dhe mbikëqyrjen e auditimeve të performancës, përfshirë përcaktimin e qartë të roleve dhe përgjegjësive në kryerjen e aktiviteteve të kontrollit të cilësisë.

5 Menaxhimi i cilësisë

Hyrje

Një ISA duhet të zbatojë aranzhimet e kontrollit të cilësisë për të siguruar cilësi të lartë të çdo produkti auditimi, të cilat kryhen si pjesë e integruar e procesit të auditimit. Procedurat e kontrollit të cilësisë duhet të ofrojnë siguri të arsyeshme që auditimi është në përputhje me standardet profesionale, kërkesat ligjore dhe rregullative të zbatueshme dhe se raporti është i përshtatshëm.

Një ISA po ashtu duhet të ketë një proces monitorimi për t'i dhënë asaj siguri të arsyeshme se politikat dhe procedurat në lidhje me sistemin e kontrollit të cilësisë janë relevante dhe të përshtatshme dhe funksionojnë në mënyrë efektive. Kjo duhet të përfshijë:

- ekzistimin e politikave dhe procedurave të duhura të vendosura për të siguruar që sistemi i menaxhimit të cilësisë së ISA-s merr parasysh rreziqet për cilësinë, është i përshtatshëm dhe funksionon siç synohet
- kreu i ISA-s ka përgjegjësinë e përgjithshme për menaxhimin e cilësisë, ku përgjegjësia për sistemin e cilësisë i delegohet një individ me përvojë të duhur.
- Procesi i cilësisë përfshin një rishikim sistematik të një mostre të angazhimeve të auditimit të përfunduara nga gama e punës së kryer nga ISA
- rishikimet bëhen në mënyrë të pavarur dhe nga anëtarë të stafit me përvojë dhe autoritet të mjaftueshëm dhe të duhur
- rezultatet e punës cilësore i raportohen menaxhmentit të lartë dhe ndërmerren veprime
- një ISA është rregullisht e hapur ndaj rishikimit të jashtëm të funksionimit të tij.

SNISA 140¹⁵⁹ kërkon që ISA-t të kenë një sistem të kontrollit të cilësisë për tërë punën e tij. Duhet të theksohet se SNISA 140 është subjekt i rishikimit dhe do të përditësohet për të pasqyruar standardet e rishikuara¹⁶⁰ përgatitur për profesionin e gjerë të auditimit nga Bordi Ndërkombëtar i Standardeve të Auditimit dhe Sigurisë (BNSAS). Vlerësimi ynë bazohet në standardet ekzistuese, megjithëse kemi marrë parasysh disa nga kërkesat e reja që do të duhet të zbatohen sipas standardeve të rishikuara.

Sipas SNISA-ve, ISA-t duhet të krijojnë politika dhe procedura të dizajnuara për të promovuar cilësinë si pjesë thelbësore në kryerjen e të gjithë punës së tyre. ISA-t pritët gjithashtu të përcaktojnë qartë politika dhe procedura për kontrollin e cilësisë. Ligji i auditimit gjithashtu thotë se ZKA duhet *“është përgjegjëse për zbatimin e sistemit të sigurimit të cilësisë në mënyrë që të sigurojë zbatimin e standardeve dhe praktikave të mira”*¹⁶¹.

ZKA ka në fuqi Udhëzuesin e Menaxhimit të Cilësisë së Auditimit, i cili është miratuar në qershor 2009 dhe Udhëzuesin e Kontrollit të Cilësisë së Auditimeve të Rregullsisë, të miratuar në tetor 2016. Disa politika të menaxhimit të cilësisë përfshihen gjithashtu në MARR dhe MAP. Udhëzuesi i Menaxhimit të Cilësisë së

¹⁵⁹ SNISA 140 – Kontrolli i cilësisë për ISA-t

¹⁶⁰ Standardi Ndërkombëtar për Menaxhimin e Cilësisë (SNMC) 1 – Menaxhimi i Cilësisë për firmat që bëjnë auditim ose shqyrtim të pasqyrave financiare etj.,; SNMC 2 – Rishikimet e cilësisë së angazhimit

¹⁶¹ Ligji i auditimit, Neni 19(1.4)

Auditimit përcakton politikat për menaxhimin e cilësisë së auditimit dhe kërkesat për kontrollin e cilësisë së angazhimeve të auditimit. Ndërsa pasqyron disa nga kërkesat e SNISA 140, ai bazohet në një version të vjetër (2007) të SNISA 1220¹⁶² dhe Udhëzuesin e INTOSAI për Sigurimin e Cilësisë i cili u nxor në tetor të vitit 2004 dhe nuk është më në përdorim. Si rezultat, ai është dukshëm i vjetruar dhe ka disa mangësi të qarta në përmbajtje. Fokusi gjithashtu është tek kontrolli i cilësisë së angazhimeve të auditimit, i cili për auditimet e rregullsisë është zëvendësuar nga Udhëzuesi i Kontrollit të Cilësisë së Auditimit të Rregullsisë dhe MARR-i dhe për auditimin e performancës është adresuar në MAP. Rregullimet e bëra për kontrollin e cilësisë për angazhimet individuale të auditimit janë përgjithësisht të mjaftueshme, megjithëse MARR-i është rishikuar në vitin 2020 dhe si rezultat ka një problem konsistence me Udhëzuesin e Kontrollit të Cilësisë së Auditimit të Rregullsisë. Megjithatë, nëse ZKA dëshiron të përmbushë objektivin e saj të politikës "*Procedurat dhe proceset tona të cilësisë do të bazohen në standardet e auditimit të njohura ndërkombëtarisht dhe në praktikat e mira evropiane*", ajo duhet të krijojë një kornizë të përditësuar të menaxhimit të cilësisë që përcakton politika dhe procedura që lidhen me të gjitha aspektet e menaxhimit të cilësisë dhe të cilat janë të dizajnuara për të promovuar cilësinë në të gjithë punën e saj.

SNISA-t presin që kreu i ISA-s të mbajë përgjegjësinë e përgjithshme për cilësinë e tërë punës dhe ata gjithashtu kërkojnë që ISA-t t'ia delegojnë përgjegjësinë për menaxhimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë të ISA-s një ose më shumë personave me përvojë të mjaftueshme dhe të duhur për të marrë atë rol. Ndonëse nënkuptohet se Auditori i Përgjithshëm mban përgjegjësinë e përgjithshme për cilësinë e tërë punës, nuk ka një deklaratë të qartë të politikës për këtë qëllim në dokumentet e politikave të auditimit të ZKA-së. As përgjegjësia e përgjithshme për menaxhimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë së ISA-s po ashtu nuk është e përcaktuar qartë. Drejtori për DSC qartazi i disa përgjegjësi¹⁶³ lidhur me menaxhimin e cilësisë, por këto janë më shumë të fokusuara në aktivitetet e kontrollit të cilësisë për angazhimet individuale të auditimit sesa në sistemin e përgjithshëm të menaxhimit të cilësisë. DSC aktualisht merret vetëm me auditimet e rregullsisë, ndërsa cilësia e auditimeve të performancës menaxhohet nga departamenti i auditimit të performancës.

ISA-ve u kërkohet të krijojnë sisteme për të marrë parasysh rreziqet ndaj cilësisë, të cilat lindin nga kryerja e punës, dhe të dalin me përgjigjet e duhura ndaj këtyre rreziqeve. Dokumentet e politikave të auditimit të ZKA-ve nuk i trajtojnë në mënyrë eksplicite këto kërkesa, megjithëse disa aktivitete të kontrollit të cilësisë që zbatohen do të konsideroheshin si përgjigje kryesore në adresimin e rreziqeve të cilësisë.

Kontrolli i cilësisë

Në kapitullin 4 diskutojmë për masat e kontrollit të cilësisë që janë të integruara në auditimet e rregullsisë dhe të performancës për të ofruar siguri të arsyeshme se auditimi është në përputhje me standardet profesionale, kërkesat ligjore dhe rregullative të aplikueshme dhe se raporti është i përshtatshëm. Për të gjitha auditimet, kjo përfshin dy nivele të rishikimit të dosjeve të auditimit, ku dokumenti kryesor i planifikimit¹⁶⁴ dhe raporti i auditimit i nënshtrohen rishikimit shtesë nga menaxhmenti i lartë. Në rastet kur në një auditim të performancës angazhohet një ekspert i jashtëm, ata e shqyrtojnë edhe dokumentin kryesor të planifikimit dhe draft raportin.

Standardet¹⁶⁵ kërkojnë që ISA-t të kuptojnë rëndësinë e rishikimeve të kontrollit të cilësisë së angazhimit (RKCA)¹⁶⁶ për punën e tyre, dhe se ku kryhen RKCA-të çështjet e ngritura duhet të zgjidhen në mënyrë të kënaqshme para se të nxirret një raport. Në komunitetin e ISA-ve, këto shpesh përshkruhen si "shqyrtime

¹⁶² SNISA 1220 - Kontrolli i cilësisë për auditimet e informatave financiare historike

¹⁶³ Përshkrimet e punës në Zyrën Kombëtare të Auditimit, Dhjetor 2021

¹⁶⁴ MPA në auditimin e rregullsisë dhe memorandumit i parastudimit në auditimin e performancës

¹⁶⁵ SNISA 140 – Kontrolli i cilësisë për ISA-t dhe SNISA 1220 - Kontrolli i cilësisë për auditimet e informatave financiare historike

¹⁶⁶ Një vlerësim objektiv i gjyqimeve të rëndësishme të bëra nga ekipi i angazhuar dhe konkluzioneve të arritura për to, i bërë nga shqyrtuesi i cilësisë së angazhimit dhe i përfunduar në ose përpara datës së raportit të angazhimit.

të nxehta". Këto shqyrtime duhet të bëhen nga auditorët e duhur që nuk janë të përfshirë në auditimin e përzgjedhur.

Për auditimet e rregullsisë, ndërsa nuk ka një deklaratë të qartë që njih rëndësinë e RKCA në dokumentet e politikave, ajo është e pranuar qartë në MARR dhe në Udhëzuesin e Kontrollit të Cilësisë së Auditimit të Rregullsisë, dhe përmes roleve dhe përgjegjësive të Departamentit të Sigurimit të Cilësisë së Auditimit, si një element i rëndësishëm dhe themelor i procesit të auditimit.

Roli i DSC-së në kryerjen e rishikimit të kontrollit të cilësisë (RKC)¹⁶⁷ është i përcaktuar qartë në përgjegjësitë e tij organizative dhe në Udhëzuesin e Kontrollit të Cilësisë së Auditimit të Rregullsisë. DSC nuk është i përfshirë në asnjë auditim dhe për këtë arsye është mjaftueshëm i pavarur për të bërë RKC-në. Ai ka për detyrë të analizojë cilësinë e auditimit dhe të ofrojë siguri që auditimet kryhen në përputhje me SNISA-t, të cilat përfshijnë kryerjen e RKC-ve të dosjeve të përzgjedhura të auditimit dhe raportimin tek menaxhmenti i lartë për rezultatet dhe problemet.

Udhëzuesi i Kontrollit të Cilësisë së Auditimit të Rregullsisë e përshkruan procesin e RKC-së për ZKA-në. Ai kërkon që DSC të zgjedhë dhe analizojë një mostër të auditimeve në fazat e planifikimit, ekzekutimit dhe raportimit dhe ofron lista standarde kontrolluese që duhet të plotësohen nga rishikuesi. Ai përcakton kërkesat për adresimin e gjetjeve dhe çështjeve nga RKC nga ekipi përkatës i auditimit, para se të mund të përparojë auditimi ose të finalizohet raporti i auditimit.

Zgjedhja nga DSC e auditimeve për rishikim merr parasysh madhësinë dhe kompleksitetin e auditimeve, mbulimin e të gjitha ekipeve të auditimit në procesin e RKC-së, përvojën relative të ekipeve të auditimit, dëshmitë e vështirësive të hasura gjatë auditimit (përfshirë ankesat nga organi i audituar) dhe rëndësinë e gjetjeve nga auditimet e viteve të mëparshme. Këto kritere janë përcaktuar në Udhëzuesin e Menaxhimit të Cilësisë së Auditimit¹⁶⁸. Çdo vit DSC përgatit një plan të auditimeve që do t'i nënshtrohen DSC-së. Kjo evoluon me përparimin e auditimeve dhe për shembull kur propozohet një opinion i modifikuar i auditimit, kjo mund të rezultojë në një auditim shtesë që i nënshtrohet RKC-së.

Praktika e kryerjes së RKC-ve është e përcaktuar mirë në ZKA, me rishikime që kryhen në fazat e planifikimit, ekzekutimit dhe raportimit të auditimeve, duke përdorur lista kontrolluese të standardizuara. Rezultatet e rishikimeve dhe çështjet kyçe që duhen adresuar nga ekipet e auditimit përmbledhen në fund të çdo liste kontrolluese në një përmbledhje të përgjithshme dhe në tabelën e pikave të rishikimit. DSC ofron raporte të rregullta informuese për menaxhmentin e lartë gjatë gjithë vitit mbi progresin në punën e RKC-së dhe çështjet e identifikuar. DSC po ashtu prodhon dy raporte formale gjatë vitit, një pas fazës së planifikimit dhe një të dytë pas fazës së raportimit. Këto përmbledhin gjetjet dhe rekomandimet kryesore nga RKC-të dhe identifikojnë fushat në të cilat procedurat e auditimit duhet të përmirësohen në ZKA. Tabela 2 thekson numrin e RKC-ve të kryera nga DSC në tri vitet e fundit.

Tabela 2. Rishikimet e kryera për kontrollin e cilësisë

Faza e auditimit	2019/2020	2020/21	2021/22
Planifikimi	35	27	28
Ekzekutimi dhe raporti	39	12	18
Gjithsej	74	39	46

Burimi: Departamenti për Sigurimin e Cilësisë

Është me rëndësi të theksohet se në periudhën 2020/21 dhe 2021/22 janë rishikuar dosjet e plota të auditimit në secilën fazë, derisa në periudhën 2019-2020 dhe më parë janë shqyrtuar vetëm disa dokumente kyçe të punës. Kjo përbën numrin më të ulët të dosjeve të rishikuara pas 2019/2020

Për një numër të vogël auditimesh, ne rishikuam listat kontrolluese të plotësuara të RKC-së dhe arritëm në përfundimin se ishte ndërmarrë një proces i arsyeshëm i RKC-së. Ne kemi rishikuar edhe raportet

¹⁶⁷ Rishikimet e kontrollit të cilësisë – Ekuivalenti i RKCA-ve në ZKA

¹⁶⁸ Udhëzuesi për Menaxhimin e Cilësisë së Auditimit (2009) Kapitulli 4 Monitorimi i cilësisë

periodike të përgatitura, të cilat kemi konstatuar se janë të strukturuar mirë, por që mund të përmirësohen duke dhënë disa detaje më shumë mbi çështjet kryesore të identifikuar dhe rekomandimet për përmirësim. Raportet periodike iu dërgoheshin drejtuesve të lartë të ZKA-s dhe u shpërndaheshin drejtuesve/stafit përkatës me obligimin për të adresuar çështjet e identifikuar. Raportet nuk ndahen me tërë ZKA-në.

As për auditimet e performancës nuk ka asnjë deklaratë të qartë që njeh rëndësinë e RKCA në dokumentet e politikave. Po ashtu nuk ka as një politikë apo proces të qartë të RKC-së për auditimin e performancës dhe DSC nuk është aktualisht i përfshirë në rishikimin e auditimeve të performancës. Megjithatë, ka një proces të rishikimit nga kolegët për të gjitha auditimet e performancës, i cili dokumentohet në MAP. Rishikimet nga kolegët bëhen në kuadër të departamentit të auditimit të performancës nga auditorë me përvojë, të pavarur nga auditimi që rishikohet.

Të gjitha auditimet e performancës i nënshtrohen këtij procesi të rishikimit nga kolegët në fazat e memorandumit parastudimit dhe draft-raportit. Rishikimet nga kolegët janë ekuivalenti i RKCA-ve dhe ata që e bëjnë rishikimin janë mjaftueshëm të pavarur për të përmbushur pritshmëritë e standardeve. Megjithatë, rishikimet nuk e konsiderojnë realisht nëse auditimi është kryer në përputhje me MAP-në dhe me standardet profesionale dhe janë më të fokusuar në drejtimin e auditimit dhe raportimin e tij. Në këtë kontekst duhet theksuar megjithatë se kërkesat e kontrollit të cilësisë¹⁶⁹ për auditimin e performancës janë më pak specifike dhe të fokusuar në prodhimin e një raporti të balancuar dhe efektiv e më pak në proces.

Kur lindin çështje të vështira ose të diskutueshme, ISA-t duhet të sigurojnë se do përdoren burimet e duhura për t'u marrë me çështje të tilla. Ndërsa MARR-i e adreson shkurtimisht konsultimin për çështje të vështira ose kontestuese gjatë auditimit, udhëzimi nuk është specifik dhe nuk ka asgjë të detajuar në lidhje me kërkesat dhe proceset për konsultime të tilla dhe me kë. Nuk ka asnjë referencë specifike për çështjet kontestuese në MAP ose në dokumentacionin e tyre.

Sipas SNISA-ve, çdo dallim në opinione brenda ISA-s duhet të dokumentohet qartë dhe të zgjidhet para se të nxirret një raport. Nuk ka asgjë në lidhje me këtë në MARR, por në Udhëzuesin e Kontrollit të Cilësisë së Auditimit të Rregullsisë parashikohet që dallimet e opinioneve ndërmjet anëtarëve të ekipit të auditimit dhe pjesëmarrësve të tjerë në procesin e auditimit do të zgjidhen përmes konsultimeve të duhura dhe të dokumentuara. Megjithatë, udhëzimi nuk është specifik për sa i përket procesit dhe dokumentimit. Nuk ka asnjë referencë specifike për dallimet në opinione në MAP ose në dokumentacionin e tyre.

Si për çështjet kontestuese, ashtu edhe për dallimet në opinione, ekipet e auditimit të rregullsisë që u intervistuan treguan se çështje të tilla nuk kanë ndodhur në auditimet e mostrës së ekzaminuar, por se zërat e tillë adresohen në mënyrë efektive kur ato ndodhin.

ISA-t pritet të krijojnë procedura për autorizimin e raporteve që do të nxirren. Procedurat e duhura janë përcaktuar në dokumentet e politikave të ZKA-s me të gjitha raportet që kërkojnë miratimin e AP-së para se të nxirren. Në mostrat e dosjeve të auditimit të ekzaminuara duket se janë aplikuar politikat.

Ndërrimi i stafit me rotacion ndërmjet angazhimeve të auditimit është i rëndësishëm për uljen e rreziqeve dhe kërcënimeve ndaj pavarësisë së ZKA-së dhe kjo duhet të artikulohet në një politikë të ndërrimit me rotacion. Zbutja e rreziqeve ndaj pavarësisë nëpërmjet rotacionit duhet të jetë e balancuar edhe ndër të tjera të përfitojë nga të kuptuarit e entiteteve të audituara. ZKA ka krijuar një politikë të qartë të rotacionit të stafit në Kodin e saj të Etikës. Kjo përcakton që personeli i auditimit mund të kalojë jo më shumë se tre vjet radhazi duke audituar të njëjtin entitet dhe se ata duhet të ndërrojnë departamentin pas pesë vjetësh. Për drejtuesit e nivelit të mesëm, ndërrimi i departamentit pas pesë vitesh është një kërkesë e detyrueshme. Dëshmitë që morëm gjatë rishikimit treguan se rotacioni i stafit është i rregulluar mirë, stafi është ndërruar në përputhje me këtë politikë dhe se historikisht ata janë ndërruar më shpesh. Politika e ZKA-s është shumë rigorozë dhe i tejkalon pritshmëritë e standardeve ndërkombëtare.

Në përgjithësi, procedurat e kontrollit të cilësisë së ZKA-s për auditimet e rregullsisë janë krijuar për të ofruar siguri të arsyeshme se auditimet janë në përputhje me standardet profesionale, kërkesat ligjore dhe rregullative të zbatueshme dhe se raporti përkatës është i duhur. Për auditimet e performancës, procedurat e kontrollit të cilësisë janë të fokusuar në prodhimin e një raporti të balancuar dhe efektiv. Nga shqyrtimi që i kemi bërë mostrës së dosjeve dhe raporteve të kontrollit të cilësisë, duket se politikat e kontrollit të

¹⁶⁹ SNISA 3000 Standardet e Auditimit të Performancës

cilësisë përgjithësisht janë zbatuar në përputhje me politikat. Praktika e kryerjes së RKC-ve është e mishëruar në punën e ZKA.

Sigurimi i cilësisë (Monitorimi dhe korigjimi)

ISA-t pritet të kenë një proces monitorimi dhe korigjimi, i cili siguron informacion të përshtatshëm, të besueshëm dhe me kohë për zbatimin dhe funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë, i cili përfshin rishikime të angazhimeve të përfunduara (auditimeve) bazuar në kriteret e përcaktuara për përzgjedhjen e angazhimeve për rishikim¹⁷⁰. ISA-t pritet të kenë procedura të shkruara dhe/ose plane për monitorimin e cilësisë, të cilat specifikojnë rrethanat kur duhet të bëhet një rishikim i angazhimeve të përfunduara dhe përcaktojnë kriteret për përzgjedhjen e angazhimeve për rishikim, shpeshësinë e rishikimeve dhe kush duhet t'i kryejë ato. Gjithashtu, pritet që rezultatet e monitorimit të sistemit të menaxhimit të cilësisë t'i raportohen me kohë drejtuesit të ISA-së. Drafti i rishikuar i ekspozimit i SNISA 140 (draft i ekspozimit) po ashtu tregon se:

- aktivitetet e monitorimit mund të përfshijnë një kombinim të aktiviteteve monitoruese të vazhdueshme dhe periodike.
- aktivitetet e monitorimit mund të ndihmohen duke kërkuar komente nga palët e audituara nga ISA ose nga përdoruesit e raporteve të auditimit të ISA-s ose përmes rishikimit nga kolegët. Një rishikim nga kolegët mund të përfshijë angazhimin e një ISA-je tjetër, ose një organi tjetër të përshtatshëm, për të kryer një rishikim të pavarur të sistemit të menaxhimit të cilësisë
- personi ose personat e ngarkuar me përgjegjësi dhe llogaridhënie për sistemin e menaxhimit të cilësisë në ISA e vlerësojnë sistemin dhe nxjerrin përfundime mbi masën në të cilën objektivat e tij janë arritur të paktën çdo vit.

MARR-i¹⁷¹ përcakton politikën aktuale të ZKA-së e cila thotë

"..... nëse rregullimet e monitorimit të cilësisë¹⁷² janë të rregullta dhe mjaftueshëm të detajuara, rishikimi i brendshëm i mëtutjeshëm nuk do të shtojë vlerë. Prandaj, përqendrimi i procesit tonë të sigurimit të cilësisë në këtë mënyrë do t'i lihet rishikimit të jashtëm, në të cilin shërbimi për cilësinë e auditimit i ZKA-së merr gjithësi pjesë si nikoqir i një pale të jashtme."

MARR-i tregon se rishikimi i jashtëm nga kolegët mund të kryhet nga një zyrë tjetër auditimi e vendit, ose nga individë nga disa zyra të auditimit, ose nga një organizatë ndërkombëtare e auditimit. Ai kërkon që ekipi i rishikimit të jashtëm t'i paraqes një raport Auditorit të Përgjithshëm duke përshtatur gjetjet kryesore, fushat për përmirësim dhe veprimet e nevojshme për të bërë përmirësimet e rekomanduara. MARR-i gjithashtu thekson se në të ardhmen, fushëveprimi i këtij vlerësimi të jashtëm mund të zgjerohet për të përfshirë komentet (reagimet) nga organet e audituara për mënyrën se si janë kryer auditimet.

Në kuadër të rishikimeve të jashtme, ligji i auditimit po ashtu parasheh që

"Kuvendi i Republikës së Kosovës mundet që, të paktën çdo pesë (5) vite, të inicioj vlerësimin profesional të punës së Zyrës Kombëtare të Auditimit, i cili do të kryhet nga një Institucion Suprem i Auditimit ose ndonjë partner tjetër relevant."¹⁷³

¹⁷⁰ Drafti i ekspozimit SNISA 140 Monitorimi i sistemit të menaxhimit të cilësisë dhe korigjimi i mangësive të identifikuara - tregon një fuqizim të kërkesave.

¹⁷¹ Sigurimi i cilësisë përshkruhet edhe në Udhëzuesin e vjetruar të Menaxhimit të Cilësisë së Auditimit (qershor 2009).

¹⁷² Terminologjia në MAR nuk është në përputhje me terminologjinë e SNISA. RKCA në MARR quhet "monitorim i cilësisë".

¹⁷³ Ligji i Auditimit neni 19(2)

Politikat dhe procedurat e MARR-it për monitorimin e rregullimit të menaxhimit të cilësisë nuk adresojnë të gjitha kërkesat e SNISA-ve, ose në të vërtetë konsiderojnë përdorimin e mjeteve si kërkimi i komenteve nga palët e audituara nga ISA ose nga përdoruesit e raporteve të auditimit të SAI-t. Në praktikë rregullimet e dokumentuara të monitorimit nuk janë zbatuar realisht. Ndonëse mund të argumentohet se raportimi periodik për rezultatet e RKC-ve të auditimit të rregullsisë nga DSC mund të konsiderohet si monitorim i vazhdueshëm dhe raportim tek Auditori i Përgjithshëm, nuk është bërë ndonjë rishikim i angazhimeve (auditimeve) të përfunduara për auditimet e rregullsisë ose të performancës dhe nuk ka pasur asnjë vlerësim dhe konkluzion mbi shkallën në të cilën sistemi i menaxhimit të cilësisë i ka arritur objektivat e tij.

ZKA-ja ka qenë subjekt i vlerësimit të kufizuar të jashtëm si pjesë e vlerësimeve më të gjera të menaxhimit të financave publike dhe sistemeve të administratës publike në Kosovë, të cilat janë raportuar publikisht. Për shembull, vlerësimi PEFA i Bankës Botërore (2022)¹⁷⁴ dhe Vlerësimi i SIGMA-s i Administratës Publike (2021)¹⁷⁵. ZKA po ashtu ka ndërmarrë një rishikim të nivelit të lartë të praktikave të auditimit të rregullsisë dhe performancës (2019). Ky rishikim nga kolegët do të kontribuojë ndjeshëm në monitorimin e menaxhimit të cilësisë. Megjithatë, ZKA nuk ka planifikuar apo organizuar në mënyrë sistematike vlerësime të jashtme të punës së saj audituese.

Plani strategjik i ZKA 2023-2026 e ka një objektiv për të zhvilluar më tej rregullimet e tij të cilësisë, duke përfshirë rishikimin e burimeve të tij për aktivitete cilësore dhe për zhvillimin e qasjes dhe metodologjisë.

Në përgjithësi, politikat dhe proceset e monitorimit të krijuara nga ZKA nuk janë aktualisht të mjaftueshme ose nuk funksionojnë në mënyrë efektive. Politikat dhe praktikat për aktivitetet e monitorimit të cilësisë kanë nevojë të zhvillohen edhe më tej.

Përfundimet dhe rekomandimet

Politikat dhe procedurat e ZKA-së për menaxhimin e cilësisë duhet të zhvillohen më tej për të përmbushur pritshmëritë e standardeve. Procedurat adekuate të kontrollit të cilësisë janë krijuar dhe zbatuar gjerësisht si për auditimet e rregullsisë ashtu edhe të performancës për të ofruar siguri të arsyeshme mbi punën e kryer të auditimit dhe se raporti përkatës është i duhur. Megjithatë, politikat dhe proceset më të gjera të menaxhimit të cilësisë kanë nevojë të zhvillohen, e veçanërisht ZKA duhet të krijojë dhe zbatojë aranzhime të duhura të monitorimit dhe korrigjimit.

Rekomandimet e ekipit të rishikimit nga kolegët për menaxhimin e cilësisë janë:

- ZKA duhet të zhvillojë një kornizë të përditësuar të menaxhimit të cilësisë që krijon politika dhe procedura që lidhen me të gjitha aspektet e menaxhimit të cilësisë. Ai duhet të pasqyrojë kërkesat e standardeve duke përfshirë ato që janë propozuar në draftin e ekspozimit për SNISA-140 të rishikuar dhe duhet të jetë i dizajnuar për të promovuar cilësinë në tërë punën e tij (cilësi në të gjitha funksionet dhe aktivitetet jo vetëm në angazhimet në auditim). Politikat dhe proceset duhet të përfshijnë:
 - një deklaratë të qartë të politikës që Auditori i Përgjithshëm mban përgjegjësinë e përgjithshme për cilësinë e tërë punës
 - kërkesën për të caktuar objektiva të cilësisë
 - marrjen në konsideratë të rreziqeve për arritjen e objektivave të cilësisë, të cilat lindin nga kryerja e punës, së bashku me zhvillimin e përgjigjeve të përshtatshme për të adresuar rreziqet e identifikuar
 - një deklaratë të qartë që e njeh rëndësinë e RKC-së

¹⁷⁴ <https://www.pefa.org/node/5026>

¹⁷⁵ <https://www.sigmaweb.org/publications/Monitoring-Report-2021-Kosovo.pdf>

- politikat dhe procedurat që identifikojnë kur një RKC është përgjigje e duhur për të adresuar një ose më shumë rreziqe të cilësisë.
- politikat dhe procedurat për RKC-në e auditimeve të performancës (p.sh. procesi i rishikimit nga kolegët) dhe llojet e tjera të angazhimeve të auditimit, përfshirë mënyrën se si RKC-të do të balancojnë sigurimin e pajtueshmërisë me standardet e auditimit me prodhimin e një raporti të balancuar dhe efektiv.
- Përgjegjësia e përgjithshme për menaxhimin dhe raportimin mbi sistemin e menaxhimit të cilësisë të ISA-së duhet t'i delegohet në mënyrë të qartë një anëtar të ekipit të menaxhmentit të lartë.
- ZKA duhet të zhvillojë manualin e veta të auditimit ose politikat e cilësisë për të artikuluar qartë politikat dhe praktikën për
 - adresimin dhe konsultimin për çështje të vështira ose kontestuese
 - dokumentimin dhe zgjidhjen e dallimeve në opinione
- ZKA duhet të zhvillojë dhe zbatojë politika dhe procedura të monitorimit dhe korigjimit të cilësisë që adresojnë kërkesat e SNISA-ve. Këto duhet të përfshijnë rishikimet e angazhimeve të përfunduara të rregullsisë dhe performancës. Ato gjithashtu duhet të marrin në konsideratë zhvillimin e aktiviteteve më të gjera monitoruese, si p.sh. zhvillimi i pyetësorëve ose anketave me entitetet e audituara dhe kërkimi i komenteve nga përdoruesit e raporteve të auditimit të ZKA-së.
- ZKA duhet të zhvillojë raportimin e saj mbi cilësinë për tu siguruar që Auditorit të Përgjithshëm i paraqitet një raport vjetor i cili mbulon të gjitha aktivitetet përkatëse të cilësisë. Duhet të zhvillohet për të
 - mbuluar të gjitha funksionet, aktivitetet dhe punën e ZKA-së si pjesë e sistemit të gjerë të menaxhimit të cilësisë në ZKA
 - përfshirë një vlerësim dhe konkluzion masën në të cilën sistemi i menaxhimit të cilësisë i ka arritur objektivat e tij.
- Gjetjet kryesore ose çështjet nga rishikimet e cilësisë së angazhimeve të auditimit duhet të komunikohen gjerësisht me stafin e auditimit për të siguruar se janë ndarë fushat që duhet të përmirësohen ose mësimet e nxjerra.

6 Raportimi dhe arritja e rezultateve

Hyrje

Raportet e auditimit janë rezultatet kryesore të ISA-ve dhe është e rëndësishme që ato të jenë relevante për palët e tyre të interesit dhe të kenë ndikim. Një ISA duhet të japë rezultate me cilësi të mirë dhe me kohë, të cilat vihen në dispozicion dhe kanë ndikim. Për të arritur këtë ISA-t duhet të sigurojnë që:

- auditimet kanë përfunduar dhe raportet i janë dorëzuar autoritetit përkatës në përputhje me kërkesat ligjore dhe/ose në kohën e duhur për të siguruar që ato të jenë relevante.
- raportet dhe produktet e tjera të tij publikohen në kohën e duhur, në përputhje me legjislacionin e përcaktuar dhe në një mënyrë që të jenë lehtësisht të qasshme për një numër palësh të interesuara.
- ekzistojnë procese dhe sisteme për të përcjellë nëse entitetet e audituara ose subjektet e tjera përgjegjëse ndërmarrin veprimet e duhura bazuar në vërtetimet dhe rekomandimet e bëra nga ISA.
- raportojnë mbi zbatimin e rekomandimit të tij dhe ndikimin e punës së tij.

Raportimi, dorëzimi dhe publikim

Një ISA duhet të ketë rezultate me cilësi të mirë dhe me kohë, të cilat vihen publikisht në dispozicion dhe kanë ndikim. KDPI tregon rëndësinë e raportimit me kohë gjatë gjithë deklaramëve profesionale. Kjo përfshin sigurimin:

- se janë respektuar afatet ligjore për përfundimin dhe raportimin e auditimeve (duke supozuar se palët e tjera i kanë përmbushur detyrimet e tyre)
- se janë respektuar afatet ligjore për publikimin e raporteve dhe produkteve të tjera
- aty ku raportet e auditimit përgatiten sipas vlerësimit të ISA-së, ato duhet të përgatiten për të siguruar që gjetjet janë relevante dhe më të fundit. Ato gjithashtu duhet të bëhen publike në kohën e duhur
- Raportet dhe produktet e publikuara vihen lehtësisht në dispozicion të palëve të ndryshme të interesit përmes një numri kanalesh të komunikimit.

Sipas ligjit të auditimit, pas përfundimit të punës së auditimit, drafti i raportit të auditimit i përgatitur nga ZKA duhet t'i dorëzohet titullarit të institucionit të audituar për komente me shkrim¹⁷⁶. Institucioni i audituar më pas ka 15 ditë për të dërguar komentet me shkrim në ZKA, megjithëse sipas gjykimit të AP-së mund të sigurohet një afat më i gjatë kohor për tu përgjigjur¹⁷⁷. Pastaj në rishikimin e raportit ZKA duhet të marrë

¹⁷⁶ Ligji i Auditimit Neni 22(1) dhe Rregullorja e punës për zbatimin e auditimit dhe planeve të veprimit Neni 11

¹⁷⁷ Shembujt përfshijnë edhe kohën e festave zyrtare ose kur kishte mungesë stafi në njësinë e auditimit për arsye shëndetësore.

në konsideratë çdo koment, dhe nëse ka ndonjë mospajtim për faktet, ZKA-s i kërkohet t'i përfshijë këto në raportin përfundimtar të auditimit¹⁷⁸. Në dosjet e auditimit që i kemi shqyrtuar janë ndjekur këto procese (më shumë detaje janë dhënë në Kapitullin 4).

Nëse subjekti i audituar është i kënaqur me raportin e auditimit të rregullsisë, ZKA kërkon që ai të plotësojë një letër konfirmimi, e cila përfshihet në raportin e auditimit. Në auditimet e rregullsisë që i kemi ekzaminuar letra e konfirmimit ishte e dokumentuar qartë në dosjen e auditimit

Si pjesë e këtij procesi, ekipet e auditimit në përgjithësi takohen me entitetin e audituar për të diskutuar raportin e auditimit. Për auditimet e rregullsisë, ekziston edhe një kërkesë e detyrueshme që entiteti i audituar të paraqesë një deklaratë me shkrim (letër përfaqësimi të menaxhmentit) mbi gjetjet e auditorit në lidhje me pasqyrat financiare, në përputhje me standardet e auditimit¹⁷⁹.

Në lidhje me raportet përfundimtare të auditimit për auditimet e rregullta ligjore, ZKA-s i kërkohet t'ia dorëzojë ato subjektit të audituar dhe Kuvendit brenda 90 ditëve nga dorëzimi i pasqyrave financiare vjetore përfundimtare nga entiteti i audituar. Kur entiteti i audituar është komunë, ai po ashtu duhet të dorëzohet në kuvendin përkatës komunal¹⁸⁰.

Ligji i Auditimit përcakton që ZKA duhet të dorëzojë në Kuvend Raportin Vjetor të Auditimit që mbulon auditimin e Raportit Vjetor të Qeverisë për ekzekutimin e Buxhetit të Kosovës, në përputhje me afatin e caktuar në LMFPF.¹⁸¹

Për auditimet e performancës nuk ka një afat kohor ligjor që raportet t'i dorëzohen entitetit të audituar dhe Kuvendit. Afatet kohore për kryerjen e auditimeve të performancës dhe raportimit për to udhëhiqen nga Plani Vjetor i Auditimit. Gjithashtu nuk ka asnjë detyrim ligjor për të paraqitur raporte të auditimit të performancës (ose të tjera) në Kuvendin e Kosovës, megjithëse në praktikë ZKA-ja ia dërgon të gjitha raportet e veta Kuvendit.

Pas dërgimit në entitetin e audituar dhe në Kuvend, ZKA duhet të publikojë raportet brenda një dite.

Në praktikë, këto kërkesa nënkuptojnë që raportet e auditimit të rregullsisë duhet të dorëzohen dhe publikohen çdo vit deri në fund të qershorit, dhe raportet vjetore të auditimit duhet të dorëzohen dhe publikohen çdo vit deri në fund të gushtit. Për të gjitha auditimet e rishikuara të mostrës, dosjet e auditimit dokumentuan letrat e dorëzimit të raportit dhe konfirmimin e marrjes nga Kuvendi dhe nga entitetet e audituara. Numri i auditimeve që ZKA i ka kryer dhe raportuar në katër vitet e fundit është paraqitur në Tabelën 3

Tabela 3. Raportet e auditimit të publikuara 2019-2022

Raportet e auditimit	2019	2020	2021	2022
Auditimet e rregullsisë				
Buxheti i Kosovës	1	1	1	1
Institucionet Qendrore	56	57	52	52
Institucionet Lokale	38	38	38	38
Ndërmarrjet Publike	11	12	12	12
Projektet e Financuara nga Donatorët	9	13	13	13
Auditimet e performancës, prokurimit dhe TI-së	13	8	13	10
Auditimet e pajtueshmërisë	0	0	2	1
Gjithsej	128	127	131	127

¹⁷⁸ Ligji i Auditimit Neni 22(2) dhe Rregullorja e punës për zbatimin e auditimit dhe planeve të veprimit nenet 12(1) dhe 12(2)

¹⁷⁹ SNISA 2580 – Përfaqësimet me shkrim

¹⁸⁰ Ligji i Auditimit Neni 23(2)

¹⁸¹ Ligji i Auditimit Neni 23(3)

Burimi: Raportet Vjetore të Performancës së ZKA-së 2019, 2020, 2021 dhe 2022

Në lidhje me auditimet e detyrueshme të rregullsisë që janë kryer, ZKA në përgjithësi i ka respektuar afatet ligjore për përfundimin dhe raportimin e auditimeve të saj. Në vitin 2021 dhe 2022, ZKA i kishte respektuar afatet ligjore për të gjitha auditimet e detyrueshme. Në vitin 2020 vetëm 40% e auditimeve të detyrueshme janë kryer dhe raportuar në përputhje me afatet kohore ligjore. Megjithatë, ishte e qartë se kjo përbënte një përjashtim dhe ishte për shkak të pandemisë Covid-19, në lidhje me zhvillimet në metodologjinë e auditimit dhe fillimin e aplikimit të sistemit SITA¹⁸².

Ligji i Auditimit përcakton qartë detyrimin ligjor të ZKA-së për të raportuar për punën e saj dhe për ta bërë atë publike në faqen e saj të internetit¹⁸³. ZKA publikon të gjitha raportet e auditimit në faqen e saj të internetit, duke përfshirë edhe Raportin Vjetor të Auditimit. ZKA gjithashtu publikon një Raport Vjetor të Performancës mbi aktivitetet e saj (përfshirë pasqyrat financiare vjetore të audituara), udhëzimet dhe rregulloret e brendshme dhe informacione të tjera përkatëse në faqen e saj të internetit¹⁸⁴.

Monitorimi dhe përcjellja

Krahasuar me fazat e planifikimit, ekzekutimit dhe mbylljes së auditimit, IFPP nuk arrin të vendosë kërkesa të rrepta në lidhje me monitorimin e rekomandimeve të auditimit dhe auditimet vijuese. Megjithatë, përcjellja e më pastajme është një nga detyrat më të rëndësishme të një ISA-je pasi vlera dhe ndikimi kryesor i shtuar i auditimeve është zbatimi i rekomandimeve të auditimit. Nuk ka kuptim që një ISA të kryejë më shumë auditime nëse nuk arrin të lehtësojë/mundësojë zbatimin e rekomandimeve të mëhershme.

Një ISA duhet të ketë një sistem për të përcjellë nëse entitetet e audituara ose subjektet e tjera përgjegjëse ndërmarrin veprimet e duhura bazuar në vërtetimet dhe rekomandimet që ata bëjnë, dhe një ISA duhet të raportojë mbi zbatimin e rekomandimeve të tij dhe ndikimin e punës së tij. INTOSAI-P10¹⁸⁵ dhe SNISA 100¹⁸⁶ përcaktojnë qartë rëndësinë e përcjelljes së më pastajme në punën e ISA-s. Kjo përfshin:

- ekzistimin e mekanizmave formalë që kërkojnë raportim se si organet e audituara u përgjigjen rekomandimeve të ISA-ve (si dhe atyre të bëra nga legjislativi ose ndonjë nga komisionet e tij)
- ekzistimin e procedurave, kritereve dhe metodologjive të duhura për të vendosur dhe kryer punën e saj në përcjelljen e rekomandimeve
- monitorimin e zbatimit të rekomandimeve nga organet e audituara dhe raportet sipas nevojës
- analizimin e punës së tij përcjellëse dhe informacione të tjera të duhura për të vlerësuar ndikimin e punës së tij
- raportimin për rezultatet që ka arritur - p.sh. vlera e kursimeve të krijuara nga zbatimi i rekomandimeve të auditimit.

Ligji i Auditimit përcakton kërkesa të qarta për organet e audituara për t'iu përgjigjur raporteve të ZKA-së. Entitetet e audituara duhet t'i japin një përgjigje ZKA-së e cila tregon se si dhe kur do t'i adresojnë rekomandimet e dhëna në raportin përfundimtar të auditimit. Atyre u kërkohet ta bëjnë këtë brenda 30 ditëve nga marrja e raportit përfundimtar të auditimit¹⁸⁷. Entiteti i audituar gjithashtu duhet të dorëzojë përgjigjen në KMFP në Kuvendin e Kosovës, dhe në rastin e auditimit të komunave në kuvendin komunal përkatës. Rregullorja e punës e ZKA-së për zbatimin e auditimit dhe planeve të veprimit po ashtu kërkon

¹⁸² Raporti i ZKA SAI-PMF

¹⁸³ Ligji i Auditimit, neni 7 dhe 23

¹⁸⁴ Ligji i Auditimit, neni 7

¹⁸⁵ INTOSAI-P10, Deklarata e Meksikës mbi Pavarësinë e ISA-ve

¹⁸⁶ SNISA 100 Parimet Themelore të Auditimit të Sektorit Publik

¹⁸⁷ Ligji i Auditimit, Neni 23(5)

nga entitetet e audituara t'i dorëzojnë Auditorit të Përgjithshëm dhe Kuvendit raporte të progresit për zbatimin e rekomandimeve dy herë në vit¹⁸⁸, dhe që ZKA të përcjellë vazhdimisht zbatimin e rekomandimeve¹⁸⁹. Megjithatë, kjo është një rregullore e brendshme e ZKA-s, e cila nuk mund të zbatohet si e detyrueshme pasi nuk vendos asnjë kërkesë ligjore mbi entitetet e auditimit.

KMFP i Kuvendit të Kosovës është zyrtarisht i dedikuar për trajtimin e raporteve të ZKA-së. Komisioni harton një plan të takimeve për të gjithë seancën e Kuvendit dhe zhvillon një sërë takimesh, përfshirë edhe ato me entitetet e audituara. Zbatimi i rekomandimeve është diskutuar në mbledhjet e Komisionit dhe janë caktuar afate për të audituarit që të raportojnë mbi zbatimin e rekomandimeve. KMFP e fokuson punën e tij në raportet e auditimit të performancës dhe raportet e auditimit të rregullsisë që kanë një opinion të modifikuar/ kualifikuar.

Për auditimet e rregullsisë Ligji i Auditimit po ashtu thekson se ZKA duhet të kryejë auditime të ndërmjetme gjatë vitit financiar, duke përfshirë përcjelljen e zbatimit të rekomandimeve nga vitet e mëparshme¹⁹⁰. Kjo është përforcuar në MARR, i cili kërkon që ekipet e auditimit të vlerësojnë zbatimin e rekomandimeve për vitet e mëparshme gjatë kryerjes së auditimit ligjor vjetor, dhe potencialisht të nxjerrin një raport nëse ka një shkallë të ulët të zbatimit¹⁹¹. Progresi në zbatim duhet të përfshihet edhe në tabelën model në raportin përfundimtar të auditimit.

Për sa i përket auditimeve të performancës, përderisa nuk ka kërkesa specifike në Ligjin e Auditimit në lidhje me përcjelljen e zbatimit të rekomandimeve, kjo është adresuar në terma të përgjithshëm në MAP. Për më tepër, ZKA në dhjetor 2021 miratoi një “Udhëzues për përcjelljen e rekomandimeve të auditimit të performancës” i cili ofron udhëzime se si të përcillen rekomandimet e auditimit të performancës. Ai po ashtu tregon se auditorët duhet të përcjellin në baza gjashtëmujore, me raporte përmbledhëse mbi statusin e rekomandimeve të auditimit të performancës të përgatitura çdo vit. Për më tepër, ai tregon se një bazë të dhënash me rekomandime duhet të zhvillohet dhe përditësohet.

Në pesë dosjet e auditimit të rregullsisë dhe performancës që kemi shqyrtuar kemi gjetur se entiteti i audituar kishte paraqitur një plan veprimi për zbatimin e rekomandimeve brenda 30 ditëve.

Në tri raportet e auditimit të rregullsisë të shqyrtuara, raportet përfundimtare të auditimit kishin një seksion mbi përcjelljen e zbatimit të rekomandimeve të vitit paraprak, i cili përfshinte tabelën standarde që detajonte zbatimin e rekomandimeve të vitit paraprak. Një skanim i raporteve të auditimit të rregullsisë në faqen e internetit të ZKA-s tregoi gjithashtu se të gjitha raportet përfshinin një seksion të përshtatshëm për ndjekjen e rekomandimeve të vitit të kaluar. Kjo tregon se ekipet e auditimit të rregullsisë përcjellin në mënyrë sistematike dhe efektive punën e tyre të auditimit dhe rekomandimet.

Në lidhje me praktikën e ZKA-së për përcjelljen e raporteve dhe rekomandimeve të auditimit të performancës, qasja ndaj zbatimit të rekomandimeve ka qenë jokonsistente dhe më shumë ad-hoc. Nuk kishte pasur përcjellje të rregullt të zbatimit të rekomandimeve, por në vitin 2020 u publikua një raport përmbledhës që raportonte mbi zbatimin e rekomandimeve të bëra në raportet e auditimit të performancës 2017 dhe plani ishte që ky proces të përsëritej çdo dy vjet. Megjithatë, për shkak të pandemisë Covid-19, ishte pezulluar zbatimi i aktiviteteve të rregullta të përcjelljes. ZKA tani po ndërmerr hapa për të integruar një proces të vazhdueshëm dhe të rregullt të përcjelljes, me rishikime të rregullta të përcjelljes dhe me publikimin e Udhëzuesit për përcjelljen e rekomandimeve të auditimit të performancës. Ky Udhëzim kërkon që entitetet e audituara të dorëzojnë raporte të progresit për zbatimin e rekomandimeve, edhe pse ne nuk kemi parë ende dëshmi se kjo është duke ndodhur.

¹⁸⁸ 15 mars dhe 30 shtator

¹⁸⁹ Rregullorja e punës për zbatimin e auditimit dhe planeve të veprimit, Neni 14(5) dhe 14(6)

¹⁹⁰ Ligji i Auditimit, Neni 21(2).

¹⁹¹ Manuali i auditimit të rregullsisë Seksioni 7.2.18 Hapi 30 – Përcjellja e konkluzioneve/rekomandimeve të vitit(ve) të mëhershme

ZKA e mirëmban një bazë të dhënash të rekomandimeve të saj, e cila është e disponueshme në faqen e saj të internetit dhe i mundëson përdoruesve të shikojnë planet e veprimit për auditimet individuale, të cilat tregojnë se si po zbatohen rekomandimet nga entitetet e audituara.¹⁹²

Në lidhje me zbatimin e rekomandimeve, raporti vjetor i performancës 2022 i ZKA-s tregon se për auditimet financiare dhe të pajtueshmërisë të kryera në vitin 2021 në vitin financiar 2020, nga gjithsej 616 rekomandime të pranuar, të audituarit kishin zbatuar 306, duke pasur një shkallë zbatimi prej rreth 50 %. 30 rekomandime të tjera ishin duke u zbatuar dhe 280 nuk ishin zbatuar. Figura 9 tregon shkallën e zbatimit të rekomandimeve që nga viti 2017.

Figura 8. Shkalla e zbatimit të rekomandimeve 2017-2022



Burimi: Raportet vjetore të auditimit 2017 deri 2022

Ndërsa ka vend për përmirësime të konsiderueshme, shkalla e përgjithshme e zbatimit është përmirësuar në mënyrë të qëndrueshme nga një bazë mjaft e ulët në vitin 2017. Të dhënat tregojnë se institucionet e pavarura vazhdimisht janë më të mira në zbatimin e rekomandimeve, ndërkohë që institucionet e nivelit lokal siç janë komunat, kanë mbetur shumë prapa në zbatimin e rekomandimeve të ZKA-së.

Për sa i përket analizës së ndikimit të punës së saj, zbatimi i rekomandimeve është metrika kryesore që aktualisht përdoret nga ZKA-ja. Ndërsa anketat e palëve të jashtme të interesuara u kryen në fillim të vitit 2022 për të mbështetur procesin e planifikimit strategjik¹⁹³, kjo dhe mjete të tjera nuk përdoren aktualisht për të vlerësuar ose matur ndikimin dhe cilësinë e punës së auditimit të ZKA-së.

Përfundimet dhe rekomandimet

ZKA ka krijuar procese efektive për konfirmimin, dorëzimin dhe publikimin e raporteve të tyre. Ata i kanë dorëzuar dhe publikuar raportet e tyre në përputhje me kërkesat ligjore dhe ato janë në dispozicion në faqen e tyre të internetit. ZKA ka krijuar sisteme të monitorimit dhe përcjelljes së rekomandimeve. ZKA në mënyrë të vazhdueshme monitoron veprimet e ndërmarra nga të gjitha entitetet e audituara kundrejt rekomandimeve të saj. Këto aranzhime janë më të zhvilluara dhe më sistematike për auditimet vjetore të rregullsisë. Për auditimet e performancës, ZKA kishte filluar të zhvillojë aranzhime më sistematike për përcjelljen e rekomandimeve, por këto u ndërprejnë nga pandemia Covid-19. Ata tani po përpiqen t'i ngulit dhe institucionalizojnë këto aranzhime.

¹⁹² <http://rekomandimet.zka-rks.org:3000/portal/rectracking?lang=EN>

¹⁹³ Anketat e stafit dhe të palëve të jashtme të interesuara u kryen nga SIGMA për ZKA-në

Rekomandimet e ekipit të rishikimit nga kolegët në lidhje me raportimin, monitorimin dhe përcjelljen e rekomandimeve janë:

- ZKA-ja duhet të vazhdojë të zhvillojë strategji për të përmirësuar zbatimin e rekomandimeve. Kjo duhet të bëhet në bashkëpunim të ngushtë me KMFP-në e Kuvendit të Kosovës.
- ZKA duhet të vazhdojë të zhvillojë dhe zbatojë aranzhime sistematike për përcjelljen e rekomandimeve të auditimeve të performancës
- ZKA duhet të marrë në konsideratë realizimin e anketave të rregullta të aktorëve të jashtëm për të mbështetur vlerësimin e cilësisë dhe ndikimit të punës së ZKA-s dhe të marrë në konsideratë mjete të tjera për të demonstruar ndikimin e punës së saj.

Annex A. Të intervistuarit

Zyra Kombëtare e Auditimit të Kosovës (ZKAK)

Znj. Vlora Spanca, Auditore e Përgjithshme

Z. Beza Halilaj, Zëvendës i Auditores së Përgjithshme

Z. Qerkin Morina, Ndihmës i Auditores së Përgjithshme

Z. Zuke Zuka, Ndihmës i Auditores së Përgjithshme

Znj. Emine Fazliu, Ndihmëse e Auditores së Përgjithshme

Z. Agron Fetiu, Ndihmës i Auditores së Përgjithshme

Z. Naser Arllati, Ndihmës i Auditores së Përgjithshme

Znj. Myrvete Gashi Morina, Ndihmëse e Auditores së Përgjithshme

Z. Safet Berisha, Ushtrues Detyre i Drejtorit të Përgjithshëm dhe Drejtor për Çështje Ligjore

Znj. Shqipe Hetemi, Departamenti për Bashkëpunim Ndërkombëtar dhe Komunikim

Znj. Violeta Smajlaj, Departamenti për Bashkëpunim Ndërkombëtar dhe Komunikim

Z. Ramadan Gashi, Drejtor i Departamentit për Planifikim Strategjik, Raportim dhe Analiza

Z. Muhamet Balaj, Drejtor i Departamentit për Metodologji të Auditimit

Znj. Shqipe Çavdarbasha, Shefe e Kabinetit

Znj. Qendresa Mulaj, Drejtoreshë e Departamentit të Komunikimit dhe Bashkëpunimit Ndërkombëtar

Znj. Driada Thaci, Asistente Ekzekutive në Kabinet

Znj. Shqipe Azemi, Auditore Specialiste për TI

Z. Faruk Rrahmani, Drejtor, Auditimi i Buxhetit të Shtetit

Znj. Fatlinda Ramosaj, Drejtoreshë, Ekipi i auditimit të performancës së KEK-ut

Z. Arben Selimi, Udhëheqës i Ekipit, Ekipi i auditimit të performancës së KEK-ut

Z. Armin Bushati, Anëtar i Ekipit, Ekipi i auditimit të performancës së KEK-ut

Znj. Ariana Gjonbalaj, Drejtoreshë, Ekipi i auditimit të performancës PISA

Znj. Elira Hashani, Anëtare e Ekipit, Ekipi i auditimit të performancës PISA

Z. Arjan Hexha, Drejtor, Ekipi i auditimit të Ministrisë së Mjedisit

Znj. Fjolla Bakalli, Udhëheqëse e Ekipit, Ekipi i auditimit të Ministrisë së Mjedisit

Znj. Burbuqe Idrizi, Auditore, Ekipi i auditimit të Ministrisë së Mjedisit

Znj. Natyra Kasumaj, Auditore, Ekipi i auditimit të Ministrisë së Mjedisit

Z. Ilir Abazi, udhëheqës i ekipit, ekipi i auditimit të Komunës së Prishtinës

Znj. Besa Morina, Auditore, Ekipi i auditimit të Komunës së Prishtinës

Znj. Sabile Muli, Auditore, Ekipi i auditimit të Komunës së Prishtinës

Znj. Neslihane Mati, Udhëheqëse e Ekipit, Ekipi i auditimit të Shërbimit Spitalor Universitar

Znj. Mirlinda Beqiri, Auditore, Ekipi i auditimit të Shërbimit Spitalor Universitar

Znj. Jehona Krasniqi, Auditore, Ekipi i auditimit të Shërbimit Spitalor Universitar

Zyra Kombëtare Suedeze e Auditimit

Znj. Isabelle Berglund, Këshilltare e lartë ndërkombëtare

Znj. Sofia Sandgren Massih, Këshilltare e auditimit të performancës

Z. Hazim Sabonoviq, Zyrtar ndërlidhës

Komisioni për Mbikëqyrjen e Financave Publike në Kuvendin e Kosovës

Znj. Hykmete Bajrami, Kryesuese

Znj. Yllza Hoti, Anëtare

Znj. Albana Bytyqi, Anëtare

Z. Hajdar Beqa, Anëtar

Z. Halil Thaçi, Anëtar

Z. Adem Hodža, Anëtar

Anëtarët e KMFP nuk janë intervistuar. Në takim me KMFP-në u diskutua rreth fushëveprimit të rishikimit nga kolegët, çështjet kryesore që janë duke u analizuar dhe anëtarët i paraqitën mendimet e tyre për ZKA-në dhe punën e saj.