



Republika e Kosovës
Republika Kosova
Republic of Kosovo



Zyra Kombëtare e Auditimit
Nacionalna Kancelarija Revizije
National Audit Office

**Doracaku i Auditimit Financiar
dhe i Pajtueshmërisë
(Metodologjia e qasjes së kombinuar)**

Prishtinë, 2020

TABELA E PËRMBAJTJES

Parathënie nga Auditori i Përgjithshëm	8
Hyrje	9
Përdorimi i doracakut	10
Kapitulli 1. Zhvillimi i Planit Vjetor të Auditimit të ZKA-së.....	13
1.1 Rishikimi i politikave dhe i rrezikut, si dhe i prioriteteve strategjike	13
1.2 Identifikimi i detyrave potenciale të auditimit dhe rangimi i tyre	15
1.3 Zhvillimi i Planit Vjetor apo shumëvjeçar i punës së ZKA-së.....	17
1.4 Sigurimi i Cilësisë së Auditimit.....	18
Kapitulli 2. Standardet tona, Korniza e Deklaratave Profesionale të INTOSAI-t dhe organizata jonë	20
2.1 Vlerat tona.....	21
Kapitulli 3. Auditimi financiar dhe i pajtueshmërisë	23
3.1 Qasja e auditimit	23
3.2 Objektivat tona të auditimit	24
3.3 Fushëveprimi dhe linja kohore e auditimit financiar dhe atij të pajtueshmërisë	26
3.3.1 Fushëveprimi dhe afati kohor i auditimit.....	26
3.3.2 Pjesa financiare e auditimit	27
3.3.3 Pjesa e pajtueshmërisë e auditimit.....	29
3.3.4 Auditimi i Raportit Vjetor Financiar - Buxheti i Republikës së Kosovës (AFR / BRK)	31
3.3.5 Auditimi i Ndërmarrjeve Publike	34
3.3.6 Auditimi i entiteve të vogla.....	37
3.3.7 Qeverisja e mirë	40
3.3.8 Komunikimi me entitetin	41
Kapitulli 4. Kontrolli i cilësisë së Auditimit	45
4.1 Rëndësia e cilësisë (ISQC 1 dhe SNISA 140 dhe SNISA 2220).....	45
4.2 Menaxhimi i cilësisë së auditimit në nivelin organizativ	46
4.3 Cilësia e auditimit në nivel të detyrave dhe organizimi i angazhimeve tona	46
4.4 Kontrolli i cilësisë	49
4.5 Monitorimi i cilësisë.....	50
4.6 Pragu i Cilësisë	50
4.7 Sigurimi i cilësisë	52
Kapitulli 5. Pasqyra e procesit të auditimit	53
5.1 Faza 1 – Planifikimi i përgjithshëm i auditimit	55
5.1.1 Aktivitetet preliminare të Angazhimit	55
5.1.2 Memorandumi Planifikues i Auditimit përfshirë Strategjinë e Përgjithshme të Auditimit	55
5.1.3 Vlerësimi i Hollësishëm i Rrezikut dhe Vlerësimi i Kontrollit të Brendshëm (VHR&VKB)	56
5.1.4 Faza 2 – Planifikimi i detajuar i auditimit	56
5.1.5 Faza 3 – Kryerja e auditimit.....	57
5.1.6 Faza 4 – Raportimi	58
Kapitulli 6. Planifikimi i auditimit (SNISA 2300).....	60
6.1 Rolet dhe përgjegjësitë	60

6.2	Pasqyrimi i planifikimit të auditimit	60
6.2.1	Pasqyrimi i Fazës 1 – Faza e planifikimit të përgjithshëm	61
6.2.2	Pasqyrim i Fazës 2 – Faza e planifikimit të detajuar	62
6.3	Planifikimi i auditimit – hapat kyç (Diagrami 3)	62
6.3.1	Hapi 1 – Takimi fillestar i planifikimit, i udhëhequr nga drejtori	66
6.3.2	Hapi 2 – Përcaktimi i objektivave të auditimit dhe fushëveprimit (SNISA 2200)	66
6.3.3	Hapi 3 – Njohja e entitetit dhe mjedisit të tij të kontrollit të brendshëm (SNISA 2315)	68
6.3.4	Hapi 4 – Procedurat analitike paraprake (SNISA 2315).....	72
6.3.5	Hapi 5 – Pasqyrimi i procesit dhe sistemit të kontabilitetit	74
6.3.6	Hapi 6 – Identifikimi dhe vlerësimi i rreziqeve të vetvetishme, fushat e rreziqeve dhe fushat e tjera materiale të auditimit (SNISA 2300, SNISA 2315, dhe SNISA 2330)	75
6.3.7	Hapi 7 – Përcaktimi i njësive vartëse domethënëse dhe jo domethënëse.....	79
6.3.8	Hapi 8 – Përcaktimi e materialitetit (SNISA 2320), materialiteti i performancës dhe i rrezikut të auditimit (SNISA 2200)	80
6.3.9	Hapi 9 – Alokimi i resurseve dhe kohës së auditimit.....	87
6.3.10	Hapi 10 – Zhvillimi dhe aprovimi i Memorandumit Planifikues të Auditimit, përfshirë dhe Strategjinë e Përgjithshme të Auditimit	87
6.3.11	Hapi 11 – Analiza e proceseve (brenda një fushe të auditimit) për qëllimin e vlerësimit të detajuar të rrezikut dhe vlerësimit të kontrollit të brendshëm - Auditimi i një entiteti për herë të parë.....	103
6.3.12	Raportimi financiar/ proceset e pajtueshmërisë të paraqitura si procedurë hap pas hapi ..	105
6.3.13	Hapi 12 – Identifikimi i kontrolleve të brendshme të prezantuara nga entiteti për t'i reduktuar rreziqet e identifikuar; vlerësimi i dizajnit dhe zbatimit të kontrolleve, të identifikuar të brendshme (lidhur me pohime përkatëse).....	106
6.3.14	Hapi 13 – Testimi i efektivitetit të kontrolleve të brendshme të identifikuar	108
6.3.15	Vlerësimi i rrezikut dhe vlerësimi i kontrollit të brendshëm në lidhje me sistemin e kompjuterizuar të kontabilitetit.....	115
6.3.16	Analiza e procesit (brenda një fushe të auditimit) me qëllim të vlerësimit të rrezikut dhe vlerësimit të kontrollit të brendshëm - Auditimi i njëpasnjëshëm në një entitet.....	116
6.3.17	Hapi 14 – Të vendoset lidhur me besueshmërinë e kontrollit për proceset të analizuar dhe artikujve të tjerë material	117
6.3.18	Hapi 15 – Rishikimi dhe përditësimi i të kuptuarit të entitetit të audituar.....	117
6.3.19	Hapi 16 – Përdorimi i Modelit të Sigurisë së Auditimit për të përcaktuar shtrirjen dhe llojin e procedurave të mëtutjeshme (substanciale) të auditimit.....	119
6.3.20	Bashkëpunimi me Auditimin e brendshëm	122
6.3.21	Hapi 17 – Planifikimi dhe kryerja e procedurave substanciale të përzgjedhura të auditimit (nëse koha e alokuar e lejon)	123
6.3.22	Hapi 18 – Komunikimi i çështjeve materiale të entitetit në formë të përjashtimit (exceptions), nëse kërkohet	124
6.3.23	Ndal – Rishikimi i drejtorit para zhvillimit të procedurave të mëtejshme (substanciale) të auditimit	124
6.4	Planifikimi i hollësishëm i Auditimit - Hapat kyç	124
6.4.1	Hapi 19 – Zhvillimi i Memorandumit të Planifikimit të Auditimit (versioni final): dizajnimi i procedurave të mëtejme (substanciale) të auditimit.....	125
6.4.2	Hapi 20 – Rivlerësimi i vendimeve të planifikimit	142
6.4.3	Hapi 21 – Rishikim i përcaktimit të burimeve dhe kohës së auditimit	142
6.4.4	Hapi 22 – Kompletimi i dokumentacionit të planifikimit	144

6.4.5 Hapi 23 – Rishikimi dhe aprovimi i Memorandumit Final të Planifikimit të Auditimit	146
Kapitulli 7. Ekzekutimi i auditimit	147
7.1 Vërejtje hyrëse	147
7.1.1 Hapi 24 – Rishikimi i materialitetit (posa të jenë të disponueshme të dhënat për fundvit) ..	147
7.1.2 Ndryshimet e planit të auditimit (Memorandumi i Planifikimit të Auditimit dhe Memorandumi final i Planifikimit të Auditimit)	148
7.1.3 Dëshmia e auditimit (SNISA 2500).....	149
7.1.4 Kredibiliteti i dëshmime	149
7.1.5 Llojet e dëshmime të auditimit	150
7.1.6 Përfaqësimet e menaxhmentit (SNISA 2580)	151
7.2 Testet e auditimit.....	152
7.2.1 Nocioni i testimit në auditim.....	152
7.2.2 Llojet e testeve të auditimit dhe modeli i sigurisë	152
7.2.3 Testimi i “zërave të parëndësishëm” material të linjës	153
7.2.4 Transaksionet dhe ngjarjet domethënëse individuale	154
7.2.5 Testimi substancial	155
7.2.6 Hapi 25 – Kryerja e Procedurave analitike substancale	156
7.2.7 Hapi 26 – Realizimi i testit të detajeve	161
7.2.8 Testimi me anë të mostrave	162
7.2.9 Konfirmimet nga palët e treta	164
7.2.10 Hapi 27– (Ri)testimi i kontrolleve të brendshme	166
7.2.11 Çështjet e pajtueshmërisë	168
7.2.12 Ngjarjet pasuese (SNISA 2560)	171
7.2.13 Çështjet e vijimësisë (SNISA 2570)	173
7.2.14 Hetimi ligjor	174
7.2.15 Hapi 28 – Vlerësimi i dëshmime të auditimit.....	174
7.2.16 Vlerësimi i testeve të detajeve.....	177
7.2.17 Hapi 29 – Komunikimi i çështjeve materiale dhe/apo mangësive në kontrollin e brendshëm tek entitetet në formë të përjashtimeve (SNISA 2260, 2265).....	178
7.2.18 Hapi 30 – Përcjellja e konkludimeve/rekomandimeve të vitit/eve paraprake	179
7.2.19 Hapi 31 – Takimi përmbyllës i auditimit.....	180
7.3 Përdorimi i punës së Ekspertit të menaxhimit (SNISA 2500) dhe Ekspert i auditimit (SNISA 2620) ..	181
7.4 Menaxhimi i vazhdueshëm i auditimit	181
7.4.1 Raportimi të menaxhmenti gjatë auditimit (SNISA 2260).....	182
7.4.2 Vlerësimi i vazhdueshëm i rrezikut	182
7.4.3 Menaxhimi i vazhdueshëm i buxhetit	182
7.5 Kontrollimet përfundimtare.....	183
7.6 Dokumentet e auditimit dhe përmbajtja e dosjes së auditimit (SNISA 2230)	183
Kapitulli 8. Raportimi i Auditimit	186
8.1 Komentet hyrëse.....	186
8.1.1 Hapi 32 – Vlerësimi përfundimtar i rezultateve të auditimit.....	188
8.1.2 Hapi 33 – Identifikimi i keqdeklarimeve materiale	189
8.1.3 Hapi 34 – Identifikimi i mospajtueshmërisë materiale	190
8.1.4 Hapi 35 – Formulimi i opinionit të auditimit (SNISA 2700)	191

8.1.5 Hapi 36 – Vendosja e statusit të konkluzioneve/rekomandimeve/ të vitit/eve paraprak/e	196
8.1.6 Hapi 37 – Hartimi i draftit të Raportit të Auditorit të Përgjithshëm dhe dërgimi i tij tek entiteti për komente.....	196
8.1.7 Hapi 38 – Finalizimi i Raportit të Auditorit të Përgjithshëm dhe nënshkrimi i tij	200
Kapitulli 9. Mësimet e mësuara	201
9.1 Vlerësimi i mësimëve të mësuara.....	201
9.2 Përcjellja e mësimëve të mësuara.....	202
Indeksi i shtojcave.....	203
Shtojca 1: Korniza e Deklaratave Profesionale të INTOSAI (KPDI) dhe Deklarata e OKBsë	205
Shtojca 2: Ambienti i Auditimit.....	210
Shtojca 4: Koncepti financiar dhe i pajtueshmërisë	233
Shtojca 5: Indeksi i shablloneve të letrave të punës	237
Shtojca 6: Koncepti i materialitetit (SNISA 2320).....	242
Shtojca 7: Rreziqet e auditimit (SNISA 2315 dhe 2330) përfshirë edhe rreziqet domethënëse	250
Shtojca 8: Mashtrimi dhe Korrupsioni.....	257
Shtojca 9: Auditimi i Brendshëm (SNISA 2610).....	270
Shtojca 10: Palët e lidhura (SNISA 2550).....	276
Shtojca 11: Kategoritë dhe dokumentimi i kontrolleve të brendshme.....	279
Shtojca 12: Diagrami i vendimeve për testet planifikuese	286
Shtojca 13: Procedurat analitike – Llogaritja e diferencës së tolerueshme dhe shembull i procedurave analitike substanciale	287
Shtojca 14: Përcaktimi i madhësisë së mostrës	294
Shtojca 15: Teknika e Auditimit të Ndihmuara nga Kompjuteri (TANK)	297
Shtojca 16: Auditimet e kontraktuara.....	299
Shtojca 17: Lloje të ndryshme të opinionit të aplikuar nga ZKA (SNISA 2700, SNISA 2705 dhe SNISA 2706)	302
Shtojca 18: Qeverisja e mirë – Korniza për shqyrtim nga auditorët	306
Shtojca 19: Auditimi i Ndërmarrjeve Publike.....	311

Lista e shkurtesave

AP	Auditori i Përgjithshëm
AB	Auditori i Brendshëm
AEV	Auditimi i Entiteteve të Vogla
BK	Buxheti i Kosovës
DMSC	Departamenti për Metodologji dhe Sigurim të Cilësisë
GMM	Gabimi më i mundshëm
ISA	Institucioni Suprem i Auditimit
IDEA	Nxjerrja Interaktive e të Dhënave dhe Analizave (Interactive Data Extraction and Analysis)
KBF	Komisioni për Buxhet dhe Financa
KBF	Kontrolli i Brendshëm Financiar
KDPI	Korniza e Deklaratave Profesionale të INTOSAI-t
KMFP	Komisioni për Mbikëqyrje të Financave Publike
LMFPP	Ligji për Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë
LAB	Ligji për Auditimin e Brendshëm
MNJM	Mostrimi i Njesisë Monetare
MF	Ministria e Financave
NJQH	Njësia Qendrore Harmonizuese
NJAB	Njësia e Auditimit të Brendshëm
INTOSAI	Organizata Ndërkombëtare e Institucioneve Supreme të Auditimit
OKB	Organizata e Kombeve të Bashkuara
OB	Organizata Buxhetore
OJQ	Organizata Joqeveritare
SNKSP	Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit të Sektorit Publik
PAS	Procedurat Analitike Substanciale
SNISA	Standardet Ndërkombëtare të Institucioneve Supreme të Auditimit
SNA	Standardet Ndërkombëtare të Auditimit
SIMFK	Sistemi Informativ për Menaxhimin e Financave të Kosovës
TI	Teknologjia Informative
TANK	Teknikat e Auditimit të Ndihmuara me Kompjuter
(VHR&VKP)	Vlerësimi i hollësishëm i rrezikut dhe vlerësimi i kontrollit të brendshëm
ZKA	Zyra Kombëtare e Auditimit
ZKF	Zyrtari Kryesor Financiar
ZÇ	Zyrtari Certifikues
ZA	Zyrtari Autorizues
ZSH	Zyrtari i Shpenzimeve

Misioni ynë

“Përmes auditimeve cilësore, ne, si Zyra Kombëtare e Auditimit (ZKA) e fuqizojmë llogaridhënien në administratën publike për shfrytëzimin efikas, efektiv dhe ekonomik të burimeve shtetërore.”

Vizioni ynë

“Institucion i besueshëm, i cili përmirëson qeverisjen e sektorit publik në të mirë të qytetarëve.”

Perspektiva jonë e auditimit të jashtëm e ndihmon Kuvendin ta mbajë Qeverinë përgjegjëse për shërbimet publike, si dhe t'i përmirësojë ato. Ne i auditojmë Pasqyrat Financiare Vjetore të të gjitha organizatave buxhetore dhe të Ndërmarrjeve kryesore Publike dhe, për më tepër, kryejmë edhe auditime të performancës e të tjera, me synim të përmirësimit të cilësisë së shërbimeve publike dhe ofrimit të tyre me kosto të arsyeshme.

Ne, po ashtu, jemi të përkushtuar që, përveç ofrimit të informacioneve cilësore mbi përdorimin e fondeve publike, të ndihmojmë edhe entitetet e audituara që të përmirësojnë sistemet e menaxhimit financiar dhe atë të kontrollit, duke i shtuar, në këtë mënyrë, vlerë organizatave të tyre.

Ne, jemi të përkushtuar të ndihmojmë në procesin e përmirësimit të qeverisjes në Administratën Publike të Kosovës.

Parathënie nga Auditori i Përgjithshëm

Ky doracak është përgatitur me ndihmën e Projektit të Binjakëzimit, i financuar nga Bashkimi Evropian dhe i zbatuar nga Institucioni Suprem i Auditimit të Polonisë. Kontributet kryesore janë mbledhur nga përvojat e personelit auditues të Zyrës Kombëtare të Auditimit të Kosovës, të cilët kanë dhënë kontribut të rëndësishëm në hartimin e doracakut.

Qëllimi kryesor i këtij doracakut është t'i paraqes në formë të përmbledhur, informatat e përgjithshme përkatëse për punën tonë dhe për të siguruar që të gjitha kërkesat dhe pritshmëritë e ZKA-së janë të përcaktuara në mënyrë të qartë, për të arritur qasje uniforme, të qëndrueshme dhe profesionale.

Një përparësi e theksuar është që doracakut përmban një varg gjithëpërfshirës të informatave dhe udhëzimeve për t'i ndihmuar auditorit gjatë procesit të auditimit të punojë në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA), parimet e INTOSAI-t dhe Standardet Ndërkombëtare të Institucioneve Supreme të Auditimit (SNISA), si dhe udhëzimet të përshkuara në Kornizën e Deklaratave Profesionale të INTOSAI-t (KDPI).

Duke qenë se janë përfshirë disa ndryshime të rëndësishme, të cilat duhet të zbatohen për herë të parë përmes sistemit elektronik të auditimit (SITA), këtë vit ky doracak do të pilotohet në auditime reale dhe do t'i nënshtrohet rishikimit për ndryshimet eventuale në fund të sezonës audituese.

Në mënyrë të përmbledhur, ky doracak paraqet një hap të rëndësishëm drejt objektivit të ZKA-së për ofrimin e shërbimeve të auditimit të një cilësie të lartë, për të gjitha palët e interesit.

Me synimin që të sigurohemi se të gjithë auditorët janë të familjarizuar në tërësi me përmbajtjen e doracakut, janë mbajtur trajnime intensive gjatë muajit shtator dhe tetor. Krejt kjo, në mënyrë që qëllimi ynë i ndërtimit të një organizate në të cilën kryhen auditime të cilësisë së lartë, po lartësohet.

Besnik Osmani, Auditor i Përgjithshëm

Hyrje

Zyra Kombëtare e Auditimit (ZKA) ka një rol vendimtar në ngritjen e besimit publik në administratën shtetërore të Kosovës. Është shumë e rëndësishme që palët e interesit në këtë proces të sigurohen se cilësia e auditimit është e lartë dhe se auditimi zhvillohet në përputhje me Kornizën e Deklaratave Profesionale të INTOSAI-t (KDPI), përfshirë Standardet Ndërkombëtare të Institucioneve Supreme të Auditimit (SNISA).

Ky doracak është shkruar në mënyrë që ta lehtësojë zbatimin efektiv të standardeve dhe udhëzimeve për auditim financiar dhe për atë të pajtueshmërisë nga organizata jonë. Doracaku, kryesisht fokusohet në metodologjinë për opinion të auditimit financiar, por njëkohësisht adreson edhe çështjet e auditimit të pajtueshmërisë për konkluzion/opinion të pajtueshmërisë lidhur me marrjen dhe shpenzimin e fondeve publike. Doracaku, poashtu i merr parasysh ndryshimet në dokumentimin e qasjes së auditimit që mund të aplikohet për auditimin e entiteteve të vogla.

Në këtë aspekt ky doracak synon arritjen e dy qëllimeve:

1. Të sqarojë në hollësi qasjen e ZKA-së, e cila do të aplikohet në auditimet individuale (në nivel institucioni si: prioritetet, burimet njerëzore, kontrolli i cilësisë dhe çështjet e menaxhimit dhe në nivel të entitetit: metodologjia e aplikuar e auditimit); dhe
2. Shpjegimin e natyrës së auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë në sektorin publik, si dhe t'i udhëzojë auditorët për qasjen strategjike dhe operacionale në zbatimin e standardeve dhe praktikave të auditimit financiar dhe atij të pajtueshmërisë.

Përdorimi i doracakut

Cilësia e punës së auditimit financiar dhe auditimit të pajtueshmërisë është thelbësore për reputacionin e ZKA-së, e cila ka për qëllim që të mbajë Qeverinë përgjegjëse për përmirësimin e ofrimit të shërbimeve publike. Për të siguruar cilësi të lartë të punës së auditimit financiar dhe atij të pajtueshmërisë, doracaku ofron një kornizë për planifikim, ekzekutim, përmbyllje dhe raportim mbi auditimet, duke e theksuar, në të njëjtën kohë, rëndësinë e vendosjes së fokusit mbi rrezikun e objektivave të raportimit financiar dhe atij të pajtueshmërisë (bazuar në të kuptuarit më të mirë të veprimtarisë së organizatës në auditim), për të kryer auditime efektive dhe efikase dhe për ta mbrojtur e ngritur reputacionin e ZKA-së.

Qëllimi kryesor i këtij doracakut është që t'u ofrojë auditorëve një pikë reference për t'iu ndihmuar gjatë gjithë procesit të auditimit. Doracaku nuk ka për qëllim që të zëvendësojë ushtrimin e gjykimit nga ana e auditorëve - një gjykim i tillë është kontribues thelbësor për kryerjen e suksesshme të auditimit. Megjithatë, përdorimi i doracakut ndihmon gjykimin e auditorëve në mënyrën më të duhur, duke pasur një pikë referuese lidhur me një varg çështjesh që mbulojnë të gjitha aspektet e auditimit financiar dhe atij të pajtueshmërisë.

Departamenti për Metodologji është në dispozicion për të ndihmuar në përcaktimin e qasjes racionale për mbështetjen e gjykimeve të auditimit kur kjo është e nevojshme, duke i përfshirë ato që ndërlidhen me pyetje të ndërlikuara të auditimit ose të kontabilitetit. Auditorët duhen të jenë të vëmendshëm për bazat e gjykimeve kyçe dhe këto duhet të dokumentohen në dosjen e auditimit, përfshirë këtu edhe aprovimet përkatëse të kontrollit të cilësisë.

Para së gjithash, ky doracak mbulon vetëm çështjet për auditimet financiare dhe auditimet e pajtueshmërisë¹. Gjatë gjithë doracakut do t'i referohemi edhe dokumenteve të tjera të rëndësishme siç është Kodi i Etikës. Po ashtu, doracaku do t'i referohet legjislacionit përkatës, i cili ofron kornizën ligjore sipas së cilës vepron auditori. Pikat kryesore nga burimet e tjera mund të referohen dhe të përshkruhen shkurtimisht. Megjithatë, këto dokumente nuk do të përsëriten në tërësi në këtë doracak. Ngjashëm, shumë nga puna e hollësishme e auditorit do të përfshijë përdorimin e procedurave të mëtutjeshme (substanciale), të auditimit të dokumentuara në letrat të punës të auditimit.

Rëndësia e aspektit të pajtueshmërisë në auditimin financiar

Aty ku referencat i bëhen auditimit të pajtueshmërisë qofshin ato kodet, ligjet, rregulloret, politikat, standardet dhe praktikat e mira, përmes doracakut synojmë që të tërheqim vëmendjen dhe t'ua rikujtojmë për ekzistencën e tyre, t'i nxjerrim në pah dhe të përforcojmë ndikimin e kornizës ligjore të rëndësishme në procesin e auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë. Këtyre duhet t'i referoheni nga rasti në rast, në vend që të mbështeteni për udhëzime ekskluzivisht në doracak². Qasja e auditimit, e aplikuar në secilën organizatë

¹ Një doracak i veçantë është përgatitur për Auditimin e Performancës.

² Udhëzimet shtesë lidhur me çështjet e pajtueshmërisë gjenden në SNISA 4000, Doracakun e ZKA-së për Auditimin e Pajtueshmërisë dhe publikime tjera të shumta mbi pajtueshmërinë në sektorin publik lidhur me marrjen dhe shpenzimin e fondeve publike.

buxhetore dhe ndërmarrje publike duhet të përshtatet në atë mënyrë që të pasqyrojë vlerësimin e rreziqeve të auditimit të asaj organizate ose ndërmarrje.

Vëmendja juaj duhet të jetë gjithashtu e drejtuar te Korniza e Cilësisë në kuadër të së cilës vepron Institucioni ynë. Cilësia duhet të jetë në qendër të të gjithë asaj që ne bëjmë në secilën fazë të procesit të auditimit: nga fazat e hershme e planifikimit, përgjatë ekzekutimit dhe raportimit dhe pastaj faza e përcjelljes së zbatimit të rekomandimeve të auditimit. Aplikimi konsistent dhe i saktë i metodologjisë standarde të auditimit është elementi kyç për mbështetjen e cilësisë.

Zotërimi dhe përditësimi i doracakut

Fushat specifike të këtij doracakut do të duhej të përditësohen në vazhdimësi. Procesi i zotërimit të doracakut është përgjegjësi e Departamentit për Metodologji, që do të monitorojë zhvillimet kryesore të cilat mund të kenë ndikim në doracakun e auditimit, siç janë: ndryshimet në standardet ndërkombëtare të auditimit. Si i tillë, ndonëse procesi formal i përditësimit mund të ndodhë një herë në vit, departamenti përkatës për metodologji do t'i monitorojë në vazhdimësi dhe në mënyrë aktive zhvillimet që mund të ndikojnë në përditësimin e doracakut për auditim.

Megjithatë, shumë prej elementeve kryesore të praktikës së mirë do të mbesin konstante me kalimin e kohës.

Struktura e doracakut

Më poshtë është paraqitur dizajni i këtij doracakut me përmbledhje të shkurtër, duke ofruar pasqyrë të strukturës së tij:

Parathënie: Paraqet sfondin, rolin dhe funksionin e doracakut.

Hyrja: Paraqet zotërimin, strukturën dhe përdorimin e këtij doracakut.

Kapitulli 1: Ofron udhëzime lidhur me zhvillimin e strategjisë së ZKA-së dhe Planin e saj Vjetor të auditimit.

Kapitulli 2: Konfirmon standardet, të cilave i përmbahemi (si nga perspektiva e etikës, e cilësisë, ashtu dhe ajo operacionale) dhe thekson fokusin tonë organizativ e të cilësisë, të cilat janë të integruara në secilën fazë të procesit të auditimit, si dhe duhet të njihen si të tilla nga të gjithë auditorët.

Kapitulli 3: Ofron një përmbledhje të qasjes tonë të auditimit, konceptin e opinionit për auditimin financiar dhe konkluzionit/opinionit për auditimin e pajtueshmërisë, si dhe komunikimin me entitetin gjatë procesit të auditimit.

Kapitulli 4 Përshkruan rëndësinë e cilësisë në ZKA, si ISA dhe diskuton kontrollin e cilësisë, monitorimin e cilësisë dhe sigurimin e cilësisë.

Kapitulli 5 Shkurtimisht, pasqyron procesin e auditimit tonë për të pasur parasysh këtë kontekst për kapitujt në vijim. Në këtë kapitull paraqitet koncepti i katër fazave të procesit të auditimit

Faza 1 – Planifikimi i përgjithshëm i auditimit; Faza 2 – Vlerësimi i hollësishëm i rrezikut; Faza 3 – Ekzekutimi i auditimit; dhe Faza 4 – Përfundimi, Raportimi dhe veprimet përcjellëse.

Kapitulli 6 Fokusohet në procesin e Planifikimit të Auditimit që përfshinë punën e ndërmjetme në terren për Vlerësimin e Hollësishëm të Rrezikut dhe Vlerësimin e Kontrollit të Brendshëm VHR&VKB dhe thekson nevojën që procesi i planifikimit të përfundojë dhe t'i nënshtrohet rishikimit nga drejtori, para fillimit të Ekzekutimit të Auditimit.

Kapitulli 7 Fokusohet në procesin e Ekzekutimit të Auditimit, përfshirë marrjen e dëshmive të auditimit, llojet e testeve të auditimit, menaxhimin e vazhdueshëm të auditimit, përfshirë ndryshimet e rëndësishme në planin e auditimit.

Kapitulli 8 Fokusohet në Përfundimin, raportimin dhe veprimet përcjellëse, duke përfshirë vlerësimin e dëshmive të auditimit, vlerësimin e rezultateve të auditimit, formulimin e opinioneve/konkluzioneve të auditimit, raportimin të organizatave buxhetore dhe përcjelljen e zbatimit të rekomandimeve të auditimit.

Kapitulli 9 Përmban rëndësinë për zbatimin e mësimave të nxjerra nga procesi i auditimit të përfunduar. Për të qenë një organizatë cilësore, ZKA-ja duhet gjithashtu të jetë një ISA, e cila mëson dhe zhvillohet. Kjo do të thotë, të kryejë rishikime objektive të cilësisë së punës që zyra i ndërmerr, duke i identifikuar mësimet që mund të nxirren dhe aplikimin e tyre në praktikë, në mënyrën se si funksionon zyra. Mësimi është thelbësor për përmirësim dhe përmirësimi rritë efektivitetin tonë.

Në fund, ekziston një numër i shtojcave, të cilat ofrojnë informata shtesë dhe të hollësishme për t'u referuar nga auditori, për të mundësuar funksionimin e punës me efikasitet. Këto do të referohen në përmbajtjen e tërë doracakut, por duke i vendosur ato si shtojca do të shmanget prishja e rrjedhës së vetë doracakut.

Kapitulli 1. Zhvillimi i Planit Vjetor të Auditimit të ZKA-së

Hyrje

Zyra Kombëtare e Auditimit planifikon punën e auditimit sipas planit të auditimit të miratuar në baza vjetore, i cili bazohet në Planin Strategjik të ZKA-së. Korniza ligjore specifikon se cilat lloje të auditimit (financiar, të pajtueshmërisë apo të performancës) mund t'i kryejë ZKA-ja. Çdo planifikim shumëvjeçar do të duhej të përfshijë të gjitha llojet e auditimit, që janë në dispozicion të ZKA-së dhe duhet të bazohet në vlerësimin e rrezikut.

Procesi i përgatitjes së planit vjetor kërkon një analizë të detyrave, që duhen përmbushur dhe burimet në dispozicion për këto detyra. ZKA-ja duhet të operojë në kuadër të burimeve të veta për t'i përmbushur të dy llojet e detyrave: ato të detyrueshme dhe detyrat e saj të zgjedhura. Prandaj, burimet në dispozicion, pas zbritjes së burimeve të nevojshme për kërkesat e detyrueshme, përcaktojnë shtrirjen deri ku ZKA-ja mund të përfshijë detyra shtesë në planin vjetor apo planin shumëvjeçar të punës.

Përmbledhje e procesit të planifikimit vjetor dhe planifikimit shumëvjeçar

Hapat kryesorë për identifikimin e detyrave të mundshme, të cilat do të ishin me rëndësi për përdoruesin e synuar të rezultateve të ZKA-së, zakonisht përfshijnë, si në vijim:

- Rishikimin e politikave dhe rrezikun, si dhe prioritetet strategjike, të cilat ofrojnë bazën për planifikim;
- Identifikimin e detyrave potenciale të auditimit dhe të detyrave të tjera, si dhe renditjen e tyre sipas rëndësisë; dhe
- Krijimin e një plani vjetor apo shumëvjeçar të punës.

1.1 Rishikimi i politikave dhe i rrezikut, si dhe i prioritetëve strategjike

Auditimet financiare dhe auditimet e pajtueshmërisë së SNISA-ve kanë objektiva të ndryshme të deklaruara, por këto objektiva shpeshherë përputhen.

Objektivë e një auditimi financiar sipas SNISA-ve është rritja e shkallës së besueshmërisë të përdoruesit e synuar, në Pasqyrat Financiare të audituara. Kjo gjë arrihet me shprehjen e opinionit/konkluzionit nga auditori nëse Pasqyrat Financiare janë përgatitur në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me kornizën e aplikueshme për raportimin financiar. Gjatë kryerjes së një auditimi të tillë, lënda, e cila auditohet ka të bëjë me Pasqyrat Financiare, kurse kriteret me të cilat auditori e vlerëson këtë lëndë bazohet në kornizën e aplikueshme për raportimin financiar.

Objektivë e një auditimi të pajtueshmërisë sipas SNISA-ve është të vlerësohet nëse një lëndë e caktuar është në pajtueshmëri me ligjin apo rregulloret përkatëse (autoritet). Gjatë kryerjes së një auditimi të tillë, lënda që auditohet është aktiviteti i kryer nga pala përgjegjëse, i cili duhet të jetë në pajtueshmëri me autoritetin përkatës dhe ky autoritet është kriteri për një auditim të tillë.

Gjatë kryerjes së një auditimi financiar sipas SNISA-ve, ekziston një kërkesë që të merren parasysh efektet e kornizës ligjore dhe rregullative të entitetit të audituar të Pasqyrat Financiare. Në sektorin publik, korniza ligjore dhe rregullative mund të ketë efekt të rëndësishëm në Pasqyrat Financiare. Korniza ligjore dhe rregullative mund madje ta formojë kornizën e aplikueshme të raportimit financiar, e cila zbatohet në përgatitjen e Pasqyrave Financiare. Për këtë arsye, autoritetet përkatëse nganjëherë mund të bëjnë kritere kundrejt vlerësimit të përgatitjes së Pasqyrave Financiare gjatë kryerjes së auditimit financiar në bazë të SNISA-ve. Kur kjo ndodhë, objektivat e auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë konvergjojnë.

Aty ku ZKA-ja ka liri veprimi të përzgjedhë mbulimin e auditimeve financiare dhe të pajtueshmërisë, duhet të identifikojë fushat domethënëse dhe/apo fushat me rrezik potencial të keqdeklarimit material në Pasqyrat financiare, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimit apo edhe rrezikut të mospajtueshmërisë me autoritetet. Rishikimi i politikave të ZKA-së dhe rishikimi i rrezikut ndihmon të sigurojë që ZKA-ja të zgjedhë detyrat dhe produktet, të cilat më së miri pasqyrojnë rreziqet, interesin publik dhe potencialit për të shtuar vlerë.

Rishikimi i politikave dhe rrezikut merr në konsideratë kontekstin e përgjithshëm strategjik, zhvillimet aktuale në vend, interesat e palëve të interesit, punën e sapo përfunduar dhe atë në vazhdim, si dhe çfarëdo zhvillimi profesional. Rishikimi i politikave dhe rreziqeve veçanërisht duhet të marrë parasysh procesin paralegjislativ, në mënyrë që të përcaktojë kohën optimale të ofrimit të raporteve të auditimit, për ta siguruar ndikimin sa më të mirë të mundshëm.

Gjatë kryerjes së këtij rishikimi të politikave dhe rreziqeve, auditori mund të marrë në konsideratë, ndër të tjera, aspektet si në vijim:

Prioritetet/interesat e palave të interesit:

- Interesat ose pritshmëritë publike apo legislative;
- Interesat e qytetarëve dhe ndikimi në qytetarë;
- Interesat e përfituesve të fondeve publike;
- Mbulimin nga mediat; dhe
- Mospajtueshmërinë e sinjalizuar nga palët e treta.

Ndryshimet në kornizën ligjore dhe zhvillimet e tjera në këtë fushë, për shembull:

- Zhvillimet/ndryshimet në kornizën ligjore në fushat të ndryshme;
- Rëndësinë e dispozitave të caktuara të ligjit;
- Parimet e qeverisjes së mirë;
- Ndryshimet e tjera të mëdha/të rëndësishme dhe zhvillimet në fushat e ndryshme;
- Rolet e organeve të ndryshme të sektorit publik dhe ndryshimet në ato organe;
- Të drejtat e qytetarëve dhe të organeve të sektorit publik;
- Shkeljet e mundshme të ligjeve dhe rregulloreve në fuqi dhe të rregulloreve të tjera, të cilat rregullojnë veprimtarinë e entitetit publik, ose borxhin publik, deficitin publik dhe detyrimet e jashtme; dhe

- Projektet me financim të konsiderueshëm publik.

Rezultatet e fundit të auditimeve dhe zhvillimeve në auditim, përfshirë:

- Mospajtueshmërinë me kontrollet e brendshme, ose mungesën e një sistemi adekuat të kontrollit të brendshëm;
- Gjetjet e identifikuar në auditimet paraprake të ZKA-së;
- Punën e ISA-ve të tjera;
- Zhvillimet në auditim; dhe
- Mandatin e ZKA-së dhe mbulimin e auditimit të ZKA-së.

Rishikimi i politikave dhe rreziqeve duhet të analizojë zhvillimet kryesore dhe të identifikojë rreziqet përkatëse të nivelit të lartë. Duhet të bazohet në njohurinë dhe ekspertizën e ZKA-së. Gjatë kryerjes së rishikimit të politikave dhe rreziqeve, mund të jetë e vlefshme për auditorin të lexojë propozimet buxhetore, publikimet, raportet vlerësuese, etj. Pjesëmarrja në konferenca dhe në forume diskutimi mund t'i japë gjithashtu auditorit informacione të çmueshme për formimin e bazës për përzgjedhjen e lëndëve dhe zvogëlimin e rrezikut për auditimin e fushave me rrezik të ulët. Shpeshherë auditori mund të has në shembuj të keqdeklarimit ose mospajtueshmërisë lidhur me llojet e tjera të auditimit, që është duke u kryer. Prandaj, mund të jetë e dobishme të raportohen gjetjet e tilla gjatë punës së vlerësimit të rrezikut për vitin që vjen.

Prioritetet strategjike dalin nga rishikimi i politikave dhe rreziqeve. Ato ofrojnë orientim të nivelit të lartë për planin vjetor/shumëvjeçar të punës. Prioritetet mund të jenë fusha të politikave që kërkojnë vëmendje të posaçme (p.sh. sigurimi social, banimi, etj.) ose identifikimi i temave specifike apo ndersektoriale të auditimit, të cilat ZKA-ja do të dëshironte t'i mbulonte (p.sh. ndryshimet klimatike, qëllimet e qëndrueshme zhvillimore, prokurimi, etj.).

1.2 Identifikimi i detyrave potenciale të auditimit dhe rangimi i tyre

Rishikimi i politikave dhe rrezikut ndihmon të sigurohet se ZKA-ja zgjedhë detyrat dhe produktet, të cilat më së miri pasqyrojnë rreziqet, interesat publike dhe potencialin, që ZKA-ja t'i shtojë vlerë dhe të kontribuojë në llogaridhënie. Kështu, ZKA-ja duhet t'i ketë parasysh prioritetet e saja strategjike gjatë përcaktimit të detyrave potenciale të auditimit dhe detyrave të tjera. Detyrat potenciale shqyrtojnë një listë të temave të propozuara për auditim, një vlerësim të përafërt të burimeve të nevojshme për secilën prej tyre dhe informatë për prioritetin e tyre përkatës. Këto detyra potenciale mund të identifikohen përmes qasjes “nga poshtë-lart” dhe/ose qasjes “nga lartë-poshtë” dhe duhet të dokumentohen.

Në qasjen “nga poshtë-lart” menaxherët e auditimit propozojnë detyrat potenciale të auditimit. Në përgjithësi këto janë relevante me prioritetet e përcaktuara të auditimit dhe kështu lidhen me strategjinë e ZKA-së.

Qasja “nga lart-poshtë” rrjedhë nga Plani Strategjik i ZKA-së, i cili shtrihet në një numër të caktuar të viteve. Plani Strategjik bëhet operacional në planet shumëvjeçare dhe planet vjetore dhe në prioritete. Prioritetet përcaktojnë se çfarë dëshiron të arrijë ZKA-ja, si një organizatë

përmes auditimeve të saj, si objektiva afatmesme dhe afatgjata. Në këtë proces, ZKA-ja identifikon temat/fushat e rëndësisë së gjerë, të cilat janë me interes kombëtar apo ndërkombëtar, p.sh., fusha e teknologjisë së informacionit, qëllimet e qëndrueshme zhvillimore, mjedisi, etj.

Vlerësimi i prioritetit - Zyra Kombëtare e Auditimit, normalisht “nga lart- poshtë”, përmes grupit punues ad-hoc të shërbimeve të dedikuara për menaxhmentin e lartë, krahason të gjitha detyrat potenciale të propozuara me prioritetet strategjike, për periudhën e planifikuar në fjalë dhe vlerëson se deri në ç’masë janë mbuluar prioritetet. Kjo analizë duhet të identifikojë detyrat më të përshtatshme të auditimit për adresimin e prioritetëve strategjike dhe për identifikimin e prioritetëve, të cilat nuk janë mbuluar mjaftueshëm nga detyrat potenciale të propozuara për auditim.

Një analizë e tillë duhet të përdorë një varg të kriterëve të paracaktuara, siç është relevanca me prioritetet strategjike, rëndësia e rreziqeve, interesat publike/politike dhe vlera e shtuar e mundshme përmes auditimit. Kjo e fundit mund të përfshijë konsideratat e rëndësisë financiare, mbulimin paraprak, auditshmërinë, etj. Analiza duhet t’i renditë detyrat e propozuara të auditimit dhe duhet të dokumentohet. Vlerësimi i detyrave të propozuara të auditimit kundrejt kriterëve të paracaktuara nuk është një shkencë ekzakte. Nevojitet gjykim profesional i bazuar në njohuri dhe përvojë.

Rëndësia e një detyre auditimi kundrejt prioritetëve strategjike do të mund të vlerësohej si jo relevante, e ulët, e mesme apo e lartë.

Vlerësimi i rrezikut - Rreziku i lidhur me një temë të propozuar të auditimit do të mund të vlerësohej si i ulët, i mesëm apo i lartë, varësisht nga gjasat e ndodhjes së faktorëve kryesorë të identifikuar dhe ndikimi i tyre i mundshëm. Vlerësimi i tillë i rrezikut duhet të dokumentohet.

Vlerësimi i interesave politike/publike - Detyrat e marra parasysh për auditim duhen të jenë me interes potencial për palët kryesore të interesit të ZKA-së, p.sh. Kuvendin e Kosovës. Burimet kryesore të informimit janë vendimet e marra nga Kuvendi, raportet dhe dokumentet e tjera që ka nxjerrë ai. Pika të tjera që duhen marrë parasysh janë interesimet e treguara nga administratat kombëtare, nga shtypi apo publiku i përgjithshëm, si dhe nga ISA-t e tjera. Shkalla e interesit publik (e ulët, e mesme, e lartë) duhet të përcaktohet për secilën detyrë të propozuar të auditimit.

Vlerësimi i vlerës potenciale të shtuar - Kjo përfshinë konsideratat në vijim:

- ZKA-ja duhet ta shqyrtojë vlerën potenciale të shtuar të temës në aspektin e rëndësisë financiare të fushës në fjalë;
- Veç kësaj, ZKA-ja duhet të vlerësojë nëse mund të thotë diçka të re dhe të dobishme. Për këtë qëllim, ZKA-ja duhet gjithashtu të merr në konsideratë auditimet, rishikimet e kontrollit dhe vlerësimet e bëra kohëve të fundit apo të planifikuara nga vetë ajo dhe nga organet e tjera. Përparësi më e lartë duhet t’i jepet fushave dhe temave me rëndësi

të madhe financiare, entitetet dhe temat që asnjëherë nuk janë audituar, apo janë audituar pjesërisht ose janë audituar para shumë viteve;

- Duhet të merret në konsideratë edhe ndikimi potencial në kuptim të identifikimit të pikave të dobëta dhe të bëhen rekomandime;
- Element kyç është gjithashtu koha e përshtatshme. Zgjedhja e temave duhet të planifikohet në kohë të duhur për t'i kontribuar ndryshimeve si reforma madhore ose futja në përdorim e iniciativave të reja. Një raport i vonuar nuk do të jetë në gjendje të ndikojë në ngjarje dhe prandaj e humbë rëndësinë; dhe
- Auditshmëria apo fizibiliteti duhet gjithashtu të merret parasysh dhe të vlerësohet, d.m.th., nëse teknikisht apo praktikisht është e mundur të zhvillohet auditimi dhe nëse ZKA-ja ka kapacitetet dhe shkathtësitë e nevojshme. Ekspertiza e jashtme, për shembull, mund të jetë e nevojshme.

Për secilën detyrë, ZKA-ja duhet ta përkthejë rezultatin e vlerësimit të këtyre katër kriterëve të paracaktuara në renditje të prioritetëve. ZKA-ja mund t'ia caktojë shkallën e prioritetit detyrave të auditimit në bazë të rezultatit total të arritur. Pastaj temat renditen në përputhje me nivelin e tyre të prioritetit (d.m.th. rezultatit total).

Me kusht që ZKA-ja gëzon lirinë e përzgjedhjes së organizatave buxhetore për auditim financiar dhe të pajtueshmërisë në baza vjetore, konsiderata shtesë gjatë përzgjedhjes së entiteteve për auditim është materiali i përgjithshëm për tërë sektorin e buxhetuar. Pragu i materialitetit duhet të jetë shuma e shpenzimeve buxhetore e shtetit për vitin raportues dhe niveli i tij – përqindja brenda shkallës 0.5%-1%. Entitetet ku shpenzimet e tyre individuale buxhetore tejkalojnë materialitetin e përgjithshëm duhen të përzgjedhin për auditim në baza vjetore dhe ato nën atë nivel, në baza ciklike, çdo 3 deri 5 vjet, varësisht nga rezultatet e tyre nga auditimet paraprake dhe perceptimin e rrezikut të keqdeklarimeve materiale apo mospajtueshmërinë.

1.3 Zhvillimi i Planit Vjetor apo shumëvjeçar i punës së ZKA-së

Plani Vjetor apo shumëvjeçar i punës së Zyrës Kombëtare të Auditimit duhet të përfshijë informacione lidhur me detyrat e auditimit dhe ato që nuk lidhen me auditim, të cilat do të zhvillohen. Poashtu, duhet të përfshijë një përshkrim të shkurtër të secilës detyrë, burimet njerëzore dhe burimet e tjera (p.sh. kostoja e udhëtimit, ekspertiza e nevojshme, etj.) të cilat do t'i alokohen secilës detyrë, si dhe zbatimin e synuar dhe kalendarin e raportimit.

Përgatitja e Planit Vjetor apo shumëvjeçar i punës kërkon hapat në vijim:

- Përcaktoni numrin e përgjithshëm të burimeve njerëzore në dispozicion. Përcaktoni numrin standard të javëve për pjesëtarë të personelit me orar të plotë. Zbritni nga kjo, për shembull, pushimin, një rezervë duke përfshirë burimet njerëzore që nuk mund t'i caktoni për shkak të pushimit prindëror, punës me orar jo të plotë, pushimit mjekësor, trajnimit dhe punëve administrative;

- Nga gjithsej personeli që është në dispozicion, zbritni burimet e nevojshme për detyrat e obligueshme dhe detyrat e tjera përsëritëse, duke përfshirë punën joaudituese. Përveç kësaj, alokoni burime të tjera në këto detyra; dhe
- Pas përcaktimit të burimeve të mbetura të personelit dhe të burimeve të tjera, identifikoni numrin e detyrave potenciale të auditimit të renditura nga ato me prioritetin më të lartë, të cilat mund të zhvillohen në periudhën e caktuar kohore.

Duhet të caktohen afate dhe vija kohore reale dhe ngarkesa e punës duhet të shpërndahet në tërë periudhën e planifikuar. Në këtë drejtim, ZKA-ja duhet të sigurohet që burimet e caktuara për secilën detyrë të jenë të mjaftueshme në aspektin e sasisë dhe cilësisë. Gjithashtu, duhet të parashikohet një marginë për raste emergjente dhe të paparashikuara që mund të ndodhin gjatë zbatimit të detyrës.

Pasi të jetë krijuar Planit Vjetor apo shumëvjeçar i punës dhe i njëjti të jetë aprovuar nga Auditori i Përgjithshëm, duhen të implementohen detyrat individuale.

Zbatimi i Planit Vjetor apo shumëvjeçar i punës duhet të monitorohet në baza të rregullta për ta informuar menaxhmentin lidhur me përparimin e bërë në zbatimin e planit, për shfrytëzimin e burimeve, të arriturat, objektivat e arritura dhe puna që mbetet për t'u bërë. Për shembull, mund të aplikohet raporti gjashtëmuor mbi zbatimin e Planit Vjetor. Për këtë qëllim, raportimi me kohë lidhur me detyrat nga personeli i ZKA-së konsiderohet praktikë e mirë.

Në bazë të rezultateve të monitorimit, plani duhet të rishikohet në qoftë se ndryshojnë supozimet themelore, nëse renditja e prioriteteve nuk është më e vlefshme apo kur vërehen arsyet tjera për ndryshime të nevojshme.

1.4 Sigurimi i Cilësisë së Auditimit

Auditori i Përgjithshëm është përgjegjës para Kuvendit për kryerjen e detyrave dhe kompetencave të përcaktuara me Kushtetutë, Ligjin e ZKA-së, në aktet nënligjore dhe KDPI.

Kuvendi i Republikës së Kosovës mund, të paktën çdo të pestin vit të fillojë një vlerësim profesional të punës së Zyrës Kombëtare të Auditimit, të kryer nga një Institucion Suprem i Auditimit ose ndonjë partner përkatës ndërkombëtar. Pasi ZKA-ja të informohet për qëllimin e Kuvendit për të bërë një vlerësim të tillë, ai duhet të përfshihet në Planin Vjetor të ZKA-së.

Annex 3.2: Establishing the annual or multi-annual work plan

ISSAI requirement covered: ISSAI 4000.64

Plan prepared by		Signature	Reviewed & approved by	Signature
Name:				
Designation:				
Date:				

Annual Plan Period: (.....)							
Planned Tasks and Resources							
	Description	Total person week for entire task	Total person week for the planning period	Costs (travel, experts etc.)	Planned start date	Planned end date	Comments
Non audit tasks	Example: Annual planning						
	Task 2 etc.						
	Non-audit tasks total						
Mandatory audit tasks	Task 1						
	Task 2 etc.						
	Mandatory tasks total						
Selected audit tasks	Task 1						
	Task 2 etc.						
	Selected tasks total						
Support functions	Example: Legal services						
	IT services etc.						
	Support Total						
Total resources							

Conclusion

Annual and multi-annual audit tasks and corresponding resources have been prepared considering the above.

(Signature)

Name:

Date:

Reviewer:

Signature, Date:

Kapitulli 2. **Standardet tona, Korniza e Deklaratave Profesionale të INTOSAI-t dhe organizata jonë**

Si organizatë profesionale, nga ne pritet të veprojmë në pajtim me standardet profesionale të auditimit. Kjo nuk është vetëm një pritshmëri e përkufizuar me ligj, por edhe një pritshmëri, të cilën kërkojmë ta arrijmë si profesionistë. Në fund, palët tona të interesit do të na gjykojnë për arritjen tonë në standardet, të cilat ne pranojmë t'i përdorim. Prandaj, hollësitë në këtë doracak fillojnë qëllimisht me marrjen parasysh të standardeve të cilat ne i zbatojmë, pasi kjo duhet të përforcojë çdo gjë që bëjmë ne.

Puna e ZKA-së mbështetet nga aranzhimet për sigurimin e cilësisë. Sigurimi i cilësisë është i vendosur në punën tonë përmes politikave të ZKA-së për rekrutim, trajnim dhe zhvillim të vazhdueshëm profesional, Kodit të Mirësjelljes, si dhe përmes udhëzimeve operative, të cilat janë specifike për kryerjen e punës tonë. Kjo e fundit, përfshin çështje siç janë metodologjia e auditimit, procesi, niveli dhe lloji i rishikimit të punës së përfunduar, është e hartuar për të siguruar se puna e ZKA-së është në pajtim me standardet profesionale. Secili anëtar i ekipit të auditimit ka përgjegjësi personale për cilësi dhe nga ai pritet që të veprojë në pajtim me politikën e ZKA-së dhe procedurat që e mbështesin atë. Kapitulli 4, e trajton kontrollin e cilësisë më hollësisht.

Jemi të përkushtuar për kryerjen e të gjitha auditimeve tona në pajtim me Kodin e Etikës dhe standardet e auditimit të shpallura nga Organizata Ndërkombëtare e Institucioneve Supreme të Auditimit (INTOSAI-ONISA), siç diskutohet në Shtojcën 1.

Prandaj, ky doracak është hartuar, jo vetëm në pajtim me kërkesat e kornizës së auditimit në Kosovë, por edhe me standardet ndërkombëtare të auditimit në sektorin publik, të shpallura nga INTOSAI.

Një kornizë e përgjithshme standarde për auditimin financiar dhe të pajtueshmërisë së ZKA-së është miratuar në bazë të Kornizës së Deklarimeve Profesionale të INTOSAI-t (KDPI), të cilat përfshijnë Parimet Themeluese të INTOSAI-t dhe Parimet Thelbësore të INTOSAI-t, dhe Standardet e INTOSAI-t, të cilat përmbajnë Parimet Themelore të Auditimit të Sektorit Publik (SNISA100-129), Kërkesat Organizative të ISA-ve (SNISA 130-199), Parimet e Auditimit Financiar (SNISA (200-299), Parimet e Auditimit të Pajtueshmërisë (SNISA 400-499), Standardet e Auditimit Financiar (SNISA 2000-2899), dhe Standardet e Auditimit të Pajtueshmërisë (SNISA 4000-4899). Këto dy grupe të fundit të standardeve janë përdorur kryesisht për zhvillimin e procesit të detajuar të auditimit financiar dhe pajtueshmërisë së ZKA-së.

Ju duhet të siguroheni që të jeni të familjarizuar plotësisht me standardet përkatëse të INTOSAI-t. Pikënisje e rëndësishme është SNISA 2200, i cili përcakton përgjegjësitë e përgjithshme të auditorit të pavarur gjatë kryerjes së një auditimi të Pasqyrave Financiare sipas SNISA-ve. SNISA 2200 ofron këndvështrimin për sektorin publik lidhur me këtë. Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të) dhe standardet, të cilat zhvillohen

posaçërisht për Institucionet Supreme të Auditimit (SNISA-t) na japin kornizën për punën e auditorit³.

“SNISA-t, si tërësi, ofrojnë standarde për punën e auditorit në përmbushjen e objektivave të auditorit”

Zbatimi i parimeve të përmbajtura në SNISA nuk është thjesht një ushtrim teorik. Ashtu siç e thekson vet INTOSAI, zbatimi i tyre nga çdo organizatë (siç është ZKA-ja) e cila synon të ecë drejt praktikave më të mira ndërkombëtare, zbatimi i tyre *“do të ndihmojë në krijimin e strukturës shtesë për transformimin e mjedisit në të cilin kryhet auditimi, drejt praktikave ndërkombëtarisht të pranuar”*.

Pretendimi për miratimin e kornizës së standardeve, ashtu siç janë përgatitur nga INTOSAI, sjell me vete përgjegjësitë për pjesën tuaj të punës. Standardet e INTOSAI-t theksojnë⁴ në mënyrë të qartë, që auditorët duhet ta kuptojnë secilën pjesë të ndonjë SNISA-e specifike që mund të zbatohet në një auditim të veçantë, të kuptojnë objektivat e tij, dhe të zbatojnë kërkesat e tij siç duhet. INTOSAI shprehimisht iu ndalon auditorëve të pohojnë se kanë vepruar në pajtim me kërkesat e praktikave të mira ndërkombëtare dhe standardeve, nëse ata nuk e kanë bërë këtë në praktikë. Prandaj, ju duhet t’i kuptoni tërësisht kërkesat e një SNISA-e që mund të zbatohet në ndonjë auditim në të cilin jeni duke punuar. Të kuptuarit e standardeve të INTOSAI-t padiskutim nuk është një “opsion shtesë”. SNISA-t ofrojnë Perspektivën e Sektorit Publik për SNISA-t.

Kjo, poashtu sjellë me vete përgjegjësinë që ju të vazhdoni të zhvilloheni në mënyrë profesionale, ashtu siç zhvillohen edhe vetë standardet e auditimit. Me kalimin e kohës, zhvillimet në kontabilitet dhe auditim do të ndikojnë në disa fusha specifike të këtij doracaku dhe këto do të përditësohen përmes një procesi, në përputhje me rrethanat e krijuara. Ky doracak do të përditësohet ashtu siç zhvillohen standardet ndërkombëtare të auditimit. Megjithatë, mbetet obligim i juaji, si shfrytëzues të doracakut, që të siguronit se jeni plotësisht në dijeni rreth çdo ndryshimi në udhëzimin tonë dhe mënyrës se si zbatohen ato në punën tuaj në praktikë.

Brenda këtij konteksti është e rëndësishme që të merren parasysh vlerat e sjelljet tona dhe në çdo kohë të veprojmë në pajtim me Kodin e Etikës, i cili është i lidhur me rëndësinë e miratimit të standardeve ndërkombëtare të praktikave të mira.

Informata të mëtutjeshme rreth kornizës SNISA dhe mjedisin e auditimit në Kosovë shtjellohen në Shtojcat 1 dhe 2, të këtij doracaku.

2.1 Vlerat tona

Vlerat e ZKA-së i përforcojnë edhe më tej metodat e funksionimit të saj. Ato duhen të na ofrojnë një bazë të qëndrueshme etike për çdo veprim ose vendim të marrë në emër të

³ Cituar nga SNISA 2200, paragrafi A53.

⁴ SNISA 2200.

Auditorit të Përgjithshëm, si dhe të ofrojnë udhëzime në momente paqartësie. Katër vlerat kryesore të ZKA-së janë:

Pavarësia - Pavarësia do të thotë se i tërë procesi i auditimit i nënshtrohet vetëm kërkesave të standardeve profesionale dhe qëndron jashtë çdo ndikimi nga palët e treta. Pavarësia është elementi kyç në sigurimin e besimit të publikut dhe Kuvendit të Kosovës, duke u ofruar atyre informata të besueshme dhe të paanshme.

Profesionalizmi - Gjatë aktiviteteve të auditimit, ZKA-ja udhëhiqet nga standardet profesionale të INTOSAI-t dhe praktikat më të mira të shteteve të Bashkimit Evropian.

Integriteti - ZKA-ja përpiqet në përvetësimin e vlerave më të mira etike, profesionale dhe morale. Aktiviteti i auditimit kryhet jashtë çdo konflikti të interesit.

Transparenca - ZKA-ja është organizatë e hapur dhe do t'i bëjë publike të gjitha aktivitetet e rëndësishme të saj. Poashtu, do t'i ofrojë publikut të gjerë informacionin e përftuar nga auditimi, në përputhje me rregullat ligjore dhe standardet profesionale. ZKA-ja angazhohet që të promovojë transparencën edhe në subjektet e audituara, si një element i qeverisjes së mirë.

Kapitulli 3. Auditimi financiar dhe i pajtueshmërisë

3.1 Qasja e auditimit

Për hir të efektshmërisë dhe efikasitetit të auditimit, të cilat janë aspekte të rëndësishme të çdo aktiviteti publik, auditimi financiar dhe ai i pajtueshmërisë duhen të parapëlqejnë qasjen e auditimit, të bazuar në rrezik. Koncepti i auditimit të bazuar në rrezik është zhvilluar sipas supozimit se jo të gjitha fushat brenda fushëveprimit të miratuar të auditimit financiar dhe atij të pajtueshmërisë meritojnë vëmendjen e njëjtë, thjesht, sepse disa prej tyre janë më shumë e disa më pak të cenueshme nga keqdeklarimet apo nga mospajtueshmëria me autoritetet. Marrë parasysh burimet e pakta të auditimit kundrejt një fushe të madhe të informacioneve financiare që duhen audituar çdo vit, në entitete të caktuara të sektorit publik, do të ishte e arsyeshme që përpjekjet e auditimit të përqendrohen në fushat ku probabiliteti i keqdeklarimeve dhe/apo mospajtueshmërisë është më i lartë, si dhe të kursehen këto përpjekje aty ku probabiliteti i tillë është më i ulët. Kështu, është thelbësore të dihet se cilat nga fushat e auditimit duhen të tërheqin vëmendje më të shtuar të ekipit të auditimit dhe cilat mund të trajtohen me më pak vëmendje.

Njohuria e tillë do të arrihet:

- në fazën përgatitore (paraplanifikuese) të auditimit, duke arritur njohjen e entitetit, duke bërë identifikimin paraprak të fushave të rrezikut dhe duke njohur mjedisin e kontrollit të brendshëm të entitetit.

Bazuar në këtë njohuri hartohet Strategjia e përgjithshme e auditimit, si pjesë thelbësore e Memorandumit Planifikues të Auditimit. Strategjia duhet të tregojë drejtimin e përpjekjeve kryesore të auditimit dhe të burimeve për kryerjen e auditimit.

- në fazën e përkohshme apo fillestare të realizimit të auditimit, duke bërë një vlerësim të detajuar të rrezikut dhe vlerësimin e pjesës relevante⁵ të kontrollit të brendshëm në entitet.

Njohuria e arritur gjatë fazës së përkohshme apo fillestare të auditimit shfrytëzohet për të dizajnuar procedura të mëtutjeshme (substanciale) të auditimit në bazë të shkallës dhe probabilitetit të rreziqeve të identifikuara, si dhe në bazë të efektshmërisë së kontrolleve të brendshme të krijuara në entitet, për të zbutur (zvogëluar) ato rreziqe deri në një shkallë të pranueshme.

Në qoftë se në një fushë të caktuar rreziqet janë të larta dhe kështu ekziston probabiliteti që të ndodhin keqdeklarime apo mospajtueshmëri, natyra e procedurave të auditimit duhet të jetë më e thellë dhe shtrirja e tyre më e madhe. Poqëse ndodh e kundërta e rreziqet në fusha të caktuara janë të nivelit të ulët dhe kështu është edhe probabiliteti që të ndodhin keqdeklarime

⁵ Pjesa relevante: ajo që ka të bëjë me kontabilitetin/raportimin financiar dhe pajtueshmërinë me autoritetet.

apo mospajtueshmëri, natyra e procedurave të auditimit mund të jetë më pak e thellë dhe shtrirja e tyre më e vogël.

Përcaktim të saktë të natyrës dhe shtrirjes së procedurave substanciale të auditimit do të bëhen me ndihmën e të ashtuquajturit modeli i sigurisë së auditimit. Ky model përdor teorinë e probabilitetit për ta demonstruar lidhjen në mes kategorive/niveleve të ndryshme të rrezikut dhe natyrës/shtrirjes së procedurave të auditimit të nevojshme për sigurimin e garancisë, për raportimin financiar dhe për pajtueshmëri në nivel të duhur të besimit. Detaje shtesë për vlerësimin e rrezikut, vlerësimin e kontrollit të brendshëm dhe për modelin e sigurisë së auditimit janë ofruar në kapitullin për planifikimin e auditimit.

3.2 Objektivat tona të auditimit

“Qëllimi gjithëpërfshirës i auditimit financiar dhe i pajtueshmërisë është të rritet niveli i besueshmërisë së përdoruesve të synuar të Pasqyrave Financiare dhe përdorimi i fondeve publike në pajtueshmëri me autoritetet.”

Aktiviteti jonë kryesor i auditimit që adresohet në këtë doracak është **Auditimi Financiar dhe ai i Pajtueshmërisë**.

Këtë aktivitet e zhvillojmë për të arritur objektivat në vijim:

- **Për pjesën financiare të auditimit** – duke ofruar siguri të arsyeshme se informacioni financiar në Raportin Vjetor Financiar është i vërtetë, i drejtë dhe konsistent me Kornizën për Raportim Financiar dhe Kornizën Rregullative. Prandaj, objektivi është ngritja e shkallës së besueshmërisë së përdoruesve të synuar në Pasqyrat Financiare të audituara;
- **Për pjesën e pajtueshmërisë së auditimit** – duke ofruar siguri të arsyeshme se proceset raportuese të kontabilitetit/financiare dhe transaksionet përcjellëse janë në pajtueshmëri me autoritetet⁶. Gjatë kryerjes së auditimit të tillë, lëndët në fokus janë proceset dhe transaksionet e lidhura me marrjen dhe shpenzimin e fondeve publike. Ato duhen të jenë në pajtueshmëri me autoritetet përkatëse dhe këto autoritete janë kriteret për auditim të tillë. Lista e kriterëve relevante të pajtueshmërisë, d.m.th. autoriteteve relevante kundrejt të cilave vlerësohen gjetjet e auditimit është përfshirë në Shtojcën 4 të këtij doracaku.

Objektivat e auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë përkufizohen si **siguri e arsyeshme, e cila i ofrohet shfrytëzuesve të Pasqyrave Financiare, nëse Pasqyrat Financiare të audituara janë në tërë kuptimin material të vërteta dhe të drejta (apo të paraqitura drejtë) dhe nëse transaksionet e raportuara në ato pasqyra janë kryer në pajtueshmëri me autoritetet⁷**. Garancitë e sipërpërmendura i raportohen pranuesve të Pasqyrave Financiare përmes dokumenteve të raportimit të auditimit, d.m.th. përmes Raportit të Auditorit, i cili përfshinë

⁶ “Pajtueshmëri me autoritetet” do të thotë përputhshmëri me aktet apo rezolutat e legjislaturës apo instrumente tjera statutores, direktiva dhe udhëzues të nxjerra nga organet e sektorit publik me kompetenca të përcaktuara me statut, të cilave pritet t’i përmbahet entiteti i audituara. Thënë ndryshe, është pajtueshmëri me të gjitha ligjet, rregullat, rregulloret, standardet dhe praktikat e mira.

opinione të auditimit mbi Pasqyrat Financiare dhe konkluzione/opinione për pajtueshmërinë me autoritetet, si dhe konkluzionet dhe rekomandimet mbi rezultatet e auditimit.

Është me rëndësi të përmendet se siguria e arsyeshme duhet të jetë e lartë, por nuk mund të jetë e barabartë me nivelin absolut (d.m.th. 100%) të nivelit të sigurisë. Siguria e arsyeshme arrihet kur auditori të ketë mbledhur dëshmi të mjaftueshme të duhura, me të cilat rreziku i auditimit (respektivisht, rreziku që auditori të shprehë opinion/konkluzion të pavend kur Pasqyrat Financiare janë materialisht të keqdeklaruar ose ka pasur mospajtueshmëri materiale me autoritete) zvogëlohet në një nivel të ulët të pranueshëm. Auditori nuk mund të ofrojë siguri absolute për shkak të kufizimeve të vetvetishme në një auditim të kryer. Për arsye praktike dhe për efikasitet të auditimit, është gjerësisht e pranueshme që rreziku i auditimit është aprovuar në shkallë prej 5%, kështu shkalla e besueshmërisë në rezultatin e auditimit është 95%.

Auditimet financiare dhe ato të pajtueshmërisë sipas SNISA-ve kanë objektiva të ndryshme të deklaruara, por këto objektiva shpeshherë përputhen me njëra-tjetrën për shkak të natyrës ligjore të mjediseve të sektorit publik. Kur bëhet një auditim financiar sipas SNISA-ve, është kërkesë të konsiderohen ndikimet e kornizës ligjore dhe rregullative të entitetit në Pasqyrat Financiare. Në sektorin publik, korniza ligjore dhe rregullative mund të ketë efekte të konsiderueshme në Pasqyrat Financiare. Korniza ligjore dhe rregullative madje mund të formojë kornizën e aplikueshme për raportimin financiar, e cila zbatohet për përgatitjen e tyre. Për këtë arsye, ligjet dhe rregullat (autoritetet) relevante bëhen kritere kundrejt vlerësimit të përgatitjes së Pasqyrave Financiare gjatë zhvillimit të auditimit financiar të SNISA-ve. Kur një gjë e tillë ndodhë, objektivat e SNISA-ve të auditimit financiar dhe atij të pajtueshmërisë përputhen.

Auditorët e sektorit publik, zakonisht kanë përgjegjësi të vlerësojnë pajtueshmërinë me autoritetet, si pjesë e mandatit të tyre. Një pjesë e kësaj përgjegjësie mund të përmbushet përmes zbatimit të SNISA 2250, të përshkruar më lart, por auditorët e sektorit publik mund të obligohen apo mund të vendosin të vlerësojnë pajtueshmërinë me autoritetet e tjera, të cilat mund të mos jenë në fushëveprimin e SNISA-ve 2250. Shpeshherë, mënyra më efikase është të vlerësohet pajtueshmëria me autoritetet e tilla të tjera si pjesë e procesit të auditimit të Pasqyrës Financiare Vjetore, meqenëse auditori zakonisht vlerëson aktivitetet financiare materiale që kanë ndodhur gjatë testimit të Pasqyrave Financiare dhe meqë mostrat e njëjta të zgjedhura dhe të testuara për të fituar besueshmëri mbi Pasqyrat Financiare mund gjithashtu të jenë relevante edhe për testimin e pajtueshmërisë me ato autoritetet tjera në fjalë.

Konkluzionin/Opinionin i Auditimit lidhur me Pajtueshmërinë jepet në bazë të kritereve të identifikuar nga Departamenti përkatës për Metodologji dhe vendoset nga Auditori i Përgjithshëm. Këto kritere bazohen në materialitetin sasior dhe cilësor dhe përcaktohen për secilin lloj të konkluzionit/opinionit të auditimit të pajtueshmërisë që mund të jepet në lidhje me lëndën e auditimit të pajtueshmërisë. Lista e detajuar e kritereve të tilla dhe shembujt e gjetjeve që plotësojnë kritere të veçanta janë dhënë në Hapin 35 në Kapitullin 8 - Raportimi i Auditimit.

Pasi materialiteti cilësor përdoret shpesh gjatë ofrimit të konkluzionit/opinionit të pajtueshmërisë me autoritete, gjykimi profesional duhet të përdoret më shpesh se sa në raste të opinionit të Pasqyrave Financiare.

Baza për konkluzionin /opinionin e auditorit përbëhet nga elementet në vijim:

- Pajtueshmëria e auditorit me Ligjin për ZKA-në dhe SNISA-t e aplikueshme;
- Përmbushja e përgjegjësiave të parapara nga ana e auditorit;
- Pavarësia e auditorit dhe përmbushja e kërkesave etike, dhe
- Marrja, nga ana e auditorit e dëshmive të mjaftueshme dhe të duhura.

Kur trajtohet zhvillimi i auditimeve tona, deklarata e INTOSAI-t IX në Lima, Peru, mbajtur në vitin 1977 është relevante. “Deklarata e Limës” ofron udhëzime shtesë lidhur me qëllimin e auditimit në sektorin publik, respektivisht:

- Të shpalos shmangiet nga standardet e pranura dhe shkeljet e parimeve të ligjshmërisë (efikasitetit, efektivitetit dhe ekonomizimit) të menaxhimit financiar, aq herët sa për ta bërë të mundur marrjen e masave korrigjuese për rastet individuale;
- T’i bëjë palët llogaridhënëse të marrin përsipër përgjegjësinë; dhe
- Të sigurojë kompensimin, ose të ndër marrë masa për parandalimin e shmangieve të tilla ose të paktën t’i bëjë ato më të vështira.

3.3 Fushëveprimi dhe linja kohore e auditimit financiar dhe atij të pajtueshmërisë

3.3.1 Fushëveprimi dhe afati kohor i auditimit

Kontabiliteti dhe Raportimi financiar

Për arritjen e objektivave të auditimit lidhur me Pasqyrat Financiare, auditimi mbulon ekzaminimin e pasqyrave në fjalë dhe raporteve të tjera, siç janë përkufizuar në paragrafin pasues, duke marrë parasysh të gjitha “zërat e tyre material” kundrejt Pasqyrave Financiare dhe në shënime e raporte shtesë. Duhet theksuar që auditorët e sektorit publik do të ekzaminojnë zërat material të pasqyrës së ekzekutimit të buxhetit, e cila ofron informacione lidhur me shpenzimet e planifikuara dhe ato aktuale, në periudhën raportuese të audituar.

Korniza e raportimit financiar, e cila i nënshtrohet auditimit vjetor të ZKA-së, përfshinë deklaratën e Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit të Sektorit Publik SNKSP-të bazuar në para, deklaratën e ekzekutimit të buxhetit, shënimet për këto deklarata dhe raporte të tjera që plotësojnë kërkesat e raportimit financiar akrual. Të gjitha ato janë mbledhur në dokumentin e quajtur Raporti Vjetor Financiar. Komponentët specifikë të këtij dokumenti që do t’i nënshtrohen ekzaminimit auditues në auditimin në nivel entiteti janë si më poshtë:

- Pasqyrat financiare, përfshirë:
 - Pasqyrën e pranimeve dhe e pagesave
 - Pasqyrën e ekzekutimit të buxhetit

- Shënimet shpjeguese për Pasqyrat Financiare
- Raporte të tjera, përfshirë:
 - Raportin mbi të arkëtueshmet
 - Raportin mbi detyrimet e papaguara (faturat)
 - Raportin mbi detyrimet kontigjente
 - Raportin mbi pasuritë jofinanciare
 - Raportin mbi avanset [e pajustificuara]
 - Raportin mbi fondet e pashpenzuara të donatorëve për transferim në vitin e ardhshëm
 - Raportin për numrin e të punësuarve sipas listës së pagave
 - Raportin për numrin e punonjësve jashtë listës së pagave
 - Raportin për numrin e punonjësve me kontrata për shërbime të veçanta sipas Ligjit në fuqi, dhe
 - Raportin mbi situatën / zbatimin e rekomandimeve të ZKA-së.

Pajtueshmëria me autoritetet

Sa i përket objektivës për pajtueshmëri, auditimi do të mbulojë ekzaminimin e transaksioneve, që lidhen me marrjen dhe shpenzimin e fondeve publike nga këndvështrimi i pajtueshmërisë së tyre me të gjitha ligjet, rregullat, rregulloret, standardet dhe praktikën e mira përkatëse. Fushat kryesore për t'u audituar në funksion të pajtueshmërisë me autoritete janë pajtueshmëria me standardet dhe politikat të kontabilitetit dhe raportimit, pajtueshmëria me rregulloret e zbatueshme financiare të përcaktuara në Ligjin për Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë si dhe rregulloret e tjera në fuqi, pajtueshmëria me ndarjet buxhetore, dhe pajtueshmëria me rregullat dhe rregulloret e prokurimit publik. Të gjitha rregulloret e zbatueshme që rregullojnë marrjen dhe shpenzimin e fondeve publike formojnë kriteret kundrejt së cilave vlerësohen gjetjet e auditimit dhe nxirren përfundimet.

Vija kohore e auditimit

Veprimtaritë e auditimit financiar dhe atij të pajtueshmërisë brenda fushëveprimit të caktuar do të zhvillohen brenda kufizimeve kohore të specifikuara, në mënyrë që të sigurohet që detyrat e ZKA-së të caktuara në Planin e saj Vjetor, të kryhen në mënyrë efektive. Një udhëzim i përgjithshëm për afatet kohore për secilën fazë do të ofrohet para fillimit të sezonit të auditimit nga Departamenti përkatës i Metodologjisë. Këto linja kohore do të trajtohen si udhëzime të përgjithshme dhe në praktikë mund të ndryshojnë në mënyrë të arsyeshme, posaçërisht sa i përket finalizimit të raportimit të auditimit, në rast se entiteti i audituar ka shprehë rezerva apo mospajtime me rezultatet e auditimit (në këtë rast, nevojitet kohë shtesë për të zhvilluar procedurën e harmonizimit).

3.3.2 Pjesa financiare e auditimit

“Qëllimi i auditimit financiar është të rrisë nivelin e besueshmërisë së përdoruesve të caktuar në Pasqyrat Financiare.”

Opinionit i auditimit

Kjo arrihet përmes dhënies së një opinionit nga Auditori i Përgjithshëm (AP) se Pasqyrat Financiare të entitetit, përfshirë ato që njoftojnë për ekzekutimin e buxhetit vjetor të entitetit, janë të vërteta dhe të drejta dhe konsistente me kornizën e aplikueshme për raportimin financiar.

Bazat e opinionit tonë të auditimit

“Si bazë e opinionit të auditorit, SNISA-t kërkojnë nga auditori që të sigurojë dëshmitë e mjaftueshme dhe të duhura auditimi, të cilat mund ta vërtetojnë arsyeshëm opinionin e cekur.”

Gjatë auditimit financiar, ekipi i auditimit do të jetë i kujdesshëm sa i përket rrethanave, të cilat mund të paraqesin shenja të mashtrimit, shpenzimeve jo të duhura dhe të kundërligjshme, veprimtari të kundërligjshme, humbje, mosefikasitet apo pasaktësi, dobësi të kontrollit, mirëmbajtja jo e duhur e dokumentacioneve, gabime dhe transaksione të pazakonshme dhe rezultate jo të zakonshme. Prandaj, ekipi i auditimit do të marrë parasysh dhe do t'i përmbahet kërkesave në vijim gjatë tërë angazhimit në auditim:

Skepticizmi profesional – Ekipi i auditimit planifikon dhe kryen auditimin me skepticizëm profesional, duke marrë parasysh rrethanat që mund të rezultojnë me keqdeklarime materiale të Pasqyrave Financiare.

Ekipi i auditimit duhet të planifikojë dhe të kryejë auditimin me një gjykim dhe skepticizëm profesional, duke ditur që mund të ekzistojnë rrethana të cilat mund të shkaktojnë që Pasqyrat Financiare të kenë keqdeklarime materiale ose të mos jenë në pajtueshmëri me autoritete.

Skepticizmi profesional përfshinë të qenit vigjilent ndaj, për shembull:

- Dëshmime të auditimit që kundërshtojnë dëshmitë e tjera të auditimit;
- Informacionit që vë në dyshim besueshmërinë e dokumentet dhe përgjigjet në pyetje, të cilat mund të përdoren si dëshmi të auditimit;
- Kushteve që mund të tregojnë ndonjë mashtrim të mundshëm; dhe
- Rrethanave që sugjerojnë nevojën për procedura auditimi shtesë, përveç atyre të kërkuara nga SNISA-t.

Gjykimi profesional – Vendimet e marra nga ekipi i auditimit dhe aplikimi i njohurisë dhe përvojës përkatëse janë të lidhura me faktet dhe rrethanat e vendimeve të marra.

Ekipi i auditimit duhet të ushtrojë gjykim profesional gjatë planifikimit dhe kryerjes së një auditimi të Pasqyrave Financiare dhe atyre të Pajtueshmërisë së transaksioneve të raportuara në Pasqyrat Financiare. Ushtrimi i gjykimit profesional, në çdo rast të veçantë, bazohet mbi faktet dhe rrethanat të cilat janë të njohura për ekipin e auditimit. Ai, duhet poashtu të dokumentohet në mënyrë të duhur. Gjykimi profesional nuk duhet të përdoret si justifikim

për vendimet të cilat, në ndonjë mënyrë tjetër, nuk mbështeten nga faktet dhe rrethanat e angazhimit ose nga dëshmi të mjaftueshme dhe përkatëse të auditimit.

Konsultimet për çështjet e vështira apo të diskutueshme gjatë kryerjes së auditimit, si brenda ekipit të auditimit, ashtu edhe në mes të ekipit të auditimit dhe të tjerëve të niveleve të duhura brenda ZKA-së, i ndihmojnë ekipit të auditimit të krijojë gjykime të arsyeshme dhe të bazuara në informacion. Departamenti përkatës për Metodologji ka rol kyç në mbështetjen e këtij procesi.

Opinion i auditimit është aspekti themelor i auditimit dhe është në fokus në pjesën më të madhe të këtij doracaku. Megjithatë, ne gjithashtu duhet të mundohemi t'i mbështesim Organizatat Buxhetore në përmirësimet më të gjëra në menaxhimin strategjik, operacional dhe financiar. Kjo arrihet përmes punës së Auditimit të Pajtuëshmërisë dhe punës për Qeverisje të Mirë.

3.3.3 Pjesa e pajtuëshmërisë e auditimit

Auditimi i aktiviteteve të entiteteve të sektorit publik për të vërtetuar nëse ato janë në pajtim me autoritetet relevante që i udhëheqin, si dhe mbrojtja e të drejtave të qytetarëve është funksion i rëndësishëm i kontrollit në sektorin publik. Përmes auditimit të pajtuëshmërisë, ZKA-ja përpaket të monitorojë që këto parime themelore ndiqen dhe po vihen në zbatim. Rezultati i këtij auditimi raportohet për të mbështetur llogaridhënien dhe transparencën në sektorin publik.

Gjatë kryerjes së auditimeve vjetore financiare dhe të pajtuëshmërisë të detyrueshme me ligj, Zyra Kombëtare e Auditimit, në përputhje me standardet e njohura ndërkombëtare të auditimit të sektorit publik, vlerëson nëse menaxhmenti iu ka përmbajtur ligjeve dhe rregulloreve të zbatueshme dhe nëse fondet janë përdorur për qëllimet e synuara.

Ne kryejmë auditimin tonë të pajtuëshmërisë në përputhje me udhëzimet e SNISA 4000-Standardet e Auditimit të Pajtuëshmërisë. Auditimet e pajtuëshmërisë mund të kryhen ose si angazhim (detyrë) i veçantë ose i kombinuar me auditim financiar apo të performancës.

Auditimi jonë i pajtuëshmërisë është auditim i kombinuar me auditimin financiar dhe nuk është angazhim (detyrë) i pavarur i auditimit.

Konkluzioni/Opinion i auditimit për pajtuëshmëri

Kjo arrihet përmes dhënies së një konkluzioni/opinionit nga Auditori i Përgjithshëm se proceset dhe transaksionet lidhur me marrjen dhe shpenzimin e fondeve publike janë kryer në pajtuëshmëri me autoritetet.

Si bazë për konkluzion/opinion të auditimit për pajtuëshmëri, auditori merr siguri të arsyeshme se të gjitha transaksionet janë kryer në pajtuëshmëri me autoritetet përkatëse. Në angazhim (detyrë) të sigurisë së arsyeshme, auditori mbledh dëshmi të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit për të konkluduar nëse lënda (tema për trajtim) është në pajtim, në

të gjitha aspektet materiale, me kriteret e përshtatshme të identifikuar dhe ofron një raport në formë të një sigurie pozitive.

Siguria e arsyeshme është e lartë, por jo absolute. Ne nuk mund të marrim siguri absolute sepse ekzistojnë kufizime të vetvetishme brenda auditimit që ndikojnë në aftësinë tonë për të zbuluar gabime materiale. Prandaj, duhet të planifikoni dhe të kryeni auditimin tuaj për të zvogëluar rrezikun e auditimit në një nivel të ulët të pranueshëm që është në përputhje me objektiven e auditimit.

Ndershmëria dhe drejtësia

Derisa pajtueshmëria ka të bëjë me pajtueshmërinë me autoritetet e duhura, ndershmëria i përket më shumë standardeve të mirësjelljes, sjelljes dhe qeverisjes korporative (jo ligjeve dhe rregulloreve). Këtu përfshihen çështje si paanësia, integriteti, shmangia nga përfitimi personal prej veprimtarisë publike.

Aty ku ndershmëria dhe drejtësia nuk i nënshtrohen verifikimit objektiv (kriteret jo të përshtatshme të auditimit - neutraliteti) atëherë kjo nuk mbulohet shprehimisht në konkluzion/opinion. Kur këto çështje lidhur me drejtësinë dalin në pah gjatë auditimit, auditori shqyrton dhe nëse po, si mund të raportohen ato.

Qasja e auditimit të pajtueshmërisë kërkon një përpikëri të ngjashme me atë që aplikohet në auditimin financiar. Edhe pse ekzistojnë dallime specifike në përqendrimin e tyre, qasja për hartimin e një strategjie/plani, auditimi i pajtueshmërisë kërkon që të merren parasysh këto çështje:

- Objektivat, fushëveprimi, lëndët, kriteret dhe karakteristikat e tjera të auditimit të pajtueshmërisë;
- Objektivat dhe përgjegjësitë e raportimit të auditimit, si dhe kujt, kur dhe në cilën formë duhet të ndodhë raportimi;
- Faktorët e rëndësishëm që mund të ndikojnë në drejtimin e auditimit;
- Vlerësimi i materialitetit dhe rrezikut të auditimit;
- Njohuritë e fituara nga auditimet e mëparshme apo ato të ndërlidhura; dhe
- Përbërja e ekipit të auditimit dhe ndarja e punës, përfshirë edhe nevojën për ndonjë ekspert.

Plani/strategjia e auditimit - Për një entitet të audituar duhet të përcaktohet qartë puna e pajtueshmërisë që ndërmerret, duke pasqyruar çështjet e sipërpërmendura. Theksi duhet të vendoset te garantimi se auditimi i pajtueshmërisë dallon nga auditimi financiar (edhe pse në disa rrethana specifike mund të ketë disa aktivitete që mbulojnë njëra-tjetrën).

Plani/strategjia e auditimit të pajtueshmërisë duhet të bazohet në rrezik dhe duhet të përcaktohet duke pasur parasysh faktorët specifik të tillë si:

- Interesi i qytetarit;

- Gjetjet e vitit paraprak;
- Sisteme të rëndësishme/ndryshime në kontrolle; dhe
- Ndryshime të mëdha organizative.

3.3.4 Auditimi i Raportit Vjetor Financiar - Buxheti i Republikës së Kosovës (AFR / BRK)

Auditimi i Raportit Vjetor Financiar - Buxheti i Republikës së Kosovës (RVF / BRK ose Raporti) është një auditim i veçantë i një raporti të konsoliduar financiar dhe i ekzekutimit të buxhetit të përgatitur nga Ministri i Financave për vitin paraprak fiskal, i kryer në bazë të dispozitave të Ligjit për Menaxhimin Financiar dhe Përgjegjësitë.

Qëllimi i këtij auditimi është të ofrojë siguri të arsyeshme që Ministri i Financave ta paraqes me korrektësi në të gjitha aspektet materiale, Pasqyrën e konsoliduar e pranimeve dhe pagesave në para të gatshme për Qeverinë e Kosovës, Pasqyrën e konsoliduar e krahasimit të buxhetit me ekzekutimin e tij, Pasqyrën e konsoliduar të pasurive në para të gatshme dhe gjendjen e fondeve për Qeverinë e Kosovës, shënimet shpjeguese dhe informacione shtesë të dhëna në shtojcën e Raportit në përputhje me Ligjin e Menaxhimit të Financave Publike dhe Përgjegjësitë, dhe se transaksionet që lidhen me marrjen dhe shpenzimin e fondeve publike nga Qeveria janë realizuar në përputhje me autoritetet.

Fushëveprimi i këtij auditimi (përmbajtja thelbësore e Raportit Vjetor Financiar - Buxheti i Republikës së Kosovës) është si më poshtë⁸:

- një raport të të hyrave dhe shpenzimeve që jep informacion krahasues për vitet e tilla për:
 - një përmbledhje të arkëtimeve dhe shpenzimeve reale;
 - një përmbledhje të çdo deficiti apo suficiti buxhetor dhe se si deficiti i tillë është financuar ose mbivlera është investuar;
 - arkëtime aktuale, të identifikuar sipas llojit, të organizatave buxhetore në krahasim me parashikimet përkatëse të përfshira në buxhet;
 - shpenzimet faktike për secilën kategori të ndarjeve krahasuar me:
 - ndarjen e buxhetit për atë kategori, dhe
 - shpenzimet faktike për atë kategori në vitin e kaluar fiskal;
 - hyrjet aktuale të dedikuara të pranuar, të identifikuar sipas llojit, dhe shpenzimet aktuale, sipas klasifikimit nga ndarjet e të hyrave të dedikuara;
 - numri aktual i punonjësve të përhershëm dhe të përkohshëm të organizatave buxhetore në krahasim me numrat e autorizuar në buxhet;
 - pagesa reale të interesit ose shumave në natyrën e interesit të borxhit dhe për shlyerjen e kryegjësë së borxhit;
 - detaje për të gjithë përfituesit e granteve publike të bëra në vitin fiskal dhe shumën që morën;

⁸ Shih kërkesat në lidhje me përmbajtjen e Raportit të parashikuar në nenin 46.1.a) dhe b) të Ligjit për Menaxhimin Financiar dhe Përgjegjësitë.

- detaje të shpenzimeve për ndarjet e shpenzimeve kontigjente; dhe
- detaje për të gjitha rregullimet në ndarjet e bëra; dhe

b) informacionet mbi investimet dhe detyrimet, përfshirë:

- detaje të investimeve të parave publike të bëra gjatë vitit fiskal;
- detaje për çdo detyrim;
- një kontabilitet të aseteve të mbajtura nga organizatat buxhetore në fund të vitit fiskal; dhe
- një vlerësim të të gjitha detyrimeve kontigjente, përfshirë një vlerësim të rrezikut të tyre.

Fushëveprimi i përgjithshëm i auditimit është e dokumentuar në LP A.5.2 - Auditimi i RVF/ BRK Ndarja e punës.

Auditimi kryhet nga një ekip i veçantë i auditimit i udhëhequr dhe koordinuar nga një departament përkatës i ZKA-së, përgjegjës për auditimin e Ministrisë së Financave. Përbërja e ekipit është dhënë në Letër të Punës A.5.1 – Memorandumi i Planifikimit të Auditimit për PVF-të dhe Raportin Vjetor Financiar të Buxhetit të Republikës së Kosovës. Auditimi do të përfshijë rishikimin e Raportit, identifikimin e procedurave dhe vlerësimin e kontroleve të brendshme të vendosura nga Ministria gjatë përgatitjes së Raportit Vjetor të Buxhetit verifikimin e pohimeve thelbësore të MF-së, kryerjen e procedurave substanciale të auditimit, vlerësimin e keqdeklarimeve të zbuluara dhe/ose mospajtueshmërinë me autoritetet, përfshirë mashtrimin, një analizë të rezultateve të auditimeve në nivel të organizatave buxhetore dhe kontributin e tyre eventuale në rezultatet e auditimit në nivelin qeveritar, dhe përgatitjen e Raportit të Auditimit të PVF-ve të Qeverisë. Një sekuençë e detajuar e ngjarjeve (hapat), qasja nga poshtë-lart, në procesin e auditimit të PVF është dhënë më poshtë:

Shih LP A.5.1 - Memorandumi për Planifikimin e Auditimit për PVF dhe RVF/BRK për udhëzimet metodologjike për auditimin e raporteve vjetore financiare dhe raportin përfundimtar të buxhetit.

Shih LP A.5.2 – Shablloni i Auditimit të Raportit Përfundimtar të Buxhetit, Plani i Punës për udhëzime se si të shpërndahen burimet për auditimin e RVF / BRK

Hapi 1: Procedurat dhe kontrollet e zbatuara nga Ministria e Financave gjatë përgatitjes së RVF/ BRK

Hapi 2: Shqyrtimi analitik i RVF / BRK (si rezultat i Pasqyrave Financiare vjetore të konsoliduara individuale [PVF); Vendosja e materialitetit të përgjithshëm për RVF / BRK të rishikuar; Shqyrtimi përfundimtar pas konfirmimit të rregullimeve të bëra gjatë auditimit, përpara se të publikohet raporti i auditorit)

Hapi 3: Verifikimi i pohimeve të auditimit:

- **Plotësia:** Kodet e llogarive përputhen me librin kryesor (SIMFK) të Thesarit dhe RVF / BRK;

- **Ndodhja:** RVF/ BRK paraqet investime, detyrime, të ardhura dhe shpenzime që kanë ndodhur në të vërtetë;
- **Saktësia:** Ekzekutimi i buxhetit paraqet një informacion aritmetikisht të saktë mbi buxhetin origjinal, buxhetin përfundimtar dhe krahasimin midis buxhetit përfundimtar dhe real;
- **Rregullsia / Pajtueshmëria:** RVF / BRK respekton rregulloret në strukturën, formatin dhe përmbajtjen e saj, dhe plotëson të gjitha kërkesat e raportimit;
- **Klasifikimi dhe shpalosjet:** investimet, detyrimet, të ardhurat dhe shpenzimet janë klasifikuar dhe shpalosur me saktësi.

Hapi 4: Konfirmimi i bilancit bankar në para në përputhje me RVF / BRK dhe paraqet gjendjen e saktë dhe bilanci i tyre kontabël përputhet me llogaritë bankare;

Hapi 5: Shqyrtimi analitik i huamarrjes së brendshme dhe të jashtme dhe ekzaminimi i disa mostrave të huamarrjes së ndryshme për nxjerrjen e përfundimeve të auditimit;

Shih LP B.5.1 - Auditimi i RVF - Pyetësi i Ekzekutimit. Ekzaminimet e hollësishme për këtë punë të auditimit duhen të bëhen me përdorimin e këtij dokumenti pune.

Hapi 6: Analizimi i kontributit të auditimit nga secili ekip i auditimit (për secilën organizatë buxhetore) në:

- Konfirmimin se testimi substancial pasqyron popullacionin përfaqësues gjatë gjithë vitit financiar dhe nëse dokumentet e punës konfirmojnë që të gjitha pohimet e auditimit ishin adresuar në mënyrë të duhur;
- Konkluzionet /Opinionet e nxjerra të auditimit;
- Gjetjet në PVF;
- Gjetjet (gabimet, keqdeklarimet) për të gjitha kategoritë e të hyrave dhe shpenzimeve;
- Grumbullimet e gabimeve (ndryshimet midis rezultateve të auditimit dhe PVF-ve individuale);
- Mospajtueshmërinë me autoritetet (pa dhënë konkluzionin/opinionin e auditimit për pajtueshmëri); dhe
- Të gjitha çështjet e tjera që lidhen me PVF-të individuale.

Shih LP B.5.2 Lista e Përgjithshme Kontrolluese e Auditimit pas Ekzekutimit për marrjen e udhëzimit lidhur me konfirmimin e plotësisë së auditimeve të njëjësive individuale.

Hapi 7: Vlerësimi i keqdeklarimeve, mospajtueshmërisë dhe mashtrimit (nëse ka);

Hapi 8: Vlerësimi i keqdeklarimeve të grumbulluara të pakorrigjuara kundrejt materialitetit të përgjithshëm të përcaktuar për RVF / BRK;

Hapi 9: Analiza e deficitit buxhetor dhe pajtueshmëria e tij me rregullat fiskale;

Shënim: Hapi 1-9 duhet të bëhet nga një ekip i veçantë i auditimit për auditimin e PVF/BRK-të të Ministrisë së Financave

Hapi 10: Përgatitja e Raportit të Auditimit - shikoni LP C3 2 - draft Raporti i AP për RVF / BRK për detaje të mëtejshme.

Materialiteti në auditimin e raportit përfundimtar të konsoliduar të buxhetit

Një gabim i agreguar nga të gjitha entitetet që janë audituar në një vit të caktuar duhet të merret parasysh gjatë vlerësimit, nëse deklaratat e konsoliduara përmbajnë ose jo keqdeklarime materiale.

Vendimi për nivelin e materialitetit duhet të bazohet në të dhënat e mbledhura në disa vitet e fundit, duke reflektuar rrezikun e identifikuar të gabimeve materiale. Vendimi duhet të miratohet si përqindje e shpenzimeve brenda një intervali nga 0,5% në 2%, në varësi të rrezikut - nëse është më i lartë, % duhet të jetë më e ulët. Përveç përqindjes së pragut, një kufi mund të përcaktohet edhe sa i përket shumës absolute.

Pragu i materialitetit është zakonisht shpenzimi i përgjithshëm (d.m.th. ndarjet e zotimeve të shfrytëzimit për auditimin e zotimeve, plus shfrytëzimi i ndarjeve të pagesave për auditimin e pagesave) ose të ardhurat totale për auditimet e ekzekutimit të buxhetit, ose shumën e bilancit për auditimet e investimeve. Llogaritja e materialitetit mund të bëhet me përdorimin e LP A.2.1 Vendorsja e Materialitetit (Materialiteti sasior - Shpenzimet / të ardhurat bruto për të gjithë sektorin qeveritar, të regjistruara në RVF / BRK, dhe pjesën e materialitetit cilësor).

Nëse niveli i materialitetit i keqdeklarimit të agreguar është tejkaluar, konkluzioni/opinionin në Raportin Përfundimtar të Buxhetit duhet të modifikohet, të jetë i kualifikuar ose i kundërt, në varësi të faktit nëse gabimet janë materiale ose materiale dhe të përhapura. Konkluzioni/Opinionin gjithashtu duhet të modifikohet në rast të mospajtueshmërisë me autoritetet, e cila është materiale ose e përhapur. Vlerësimi në këtë drejtim duhet të bëhet në të njëjtën mënyrë si për auditimin në nivel entiteti - shiko LP C.2.1 - Shablloni i draft-raportit për referencë të mëtejshme. Për më tepër, në rast tejkalimit material të kufirit të deficitit buxhetor, konkluzioni/opinionin i pajtueshmërisë për RVF/ BRK do të modifikohet.

3.3.5 Auditimi i Ndërmarrjeve Publike

Statusi ligjor i NP-ve: Ndërmarrjet Publike (NP) janë kategori të ndryshme nga organizatat e tjera të sektorit publik të përshkruara më sipër. NP-të kanë një shkallë të lartë të autonomisë në mënyrën se si funksionojnë. Ndërmarrjet Publike janë themeluar si NP Qendrore ose Lokale me Ligj⁹ dhe ato të reja me vendim të qeverisë, duke u bazuar në të paktën 50% të pronësisë publike të tyre. NP-të gjithashtu u nënshtrohen ligjeve, rregullore dhe akteve nënligjore të njëjta me ato që rregullojnë organizatat private të biznesit, kërkesat rregullative

⁹ Neni 3 i Ligjit nr. 03/L-087 për Ndërmarrjet Publike.

të sektorit të industrisë brenda të cilës vepron një NP e caktuar dhe çdo dispozite ligjore në fuqi në Kosovë që rregullon NP-të.

NP-të përbëjnë subjekte të ndara ligjore të organizuara si shoqëri aksionare sipas ligjit në fuqi për organizatat biznesore¹⁰. NP-të mund të jenë Qendrore, në pronësi të Republikës së Kosovës, ose Lokale, në pronësi të një komune ose disa komunave. NP-të qendrore janë ato që ofrojnë shërbimet e tyre në së paku tri komuna.

Natyra e operacioneve të NP-ve: Operacionet e NP-ve përbëjnë shërbimet e sektorit publik, p.sh. ofrimi i energjisë, ujit, telekomunikacionit, transportit publik, menaxhimit të mbeturinave, etj. në nivelin qendror dhe lokal qeverisës. Operacionet e tyre janë të bazuara në ofrimin e shërbimeve pasi ato rrisin të hyrat nga ofrimi i shërbimeve të tyre. Përveç kësaj, aktivitetet e tyre mund të mbështeten edhe nga financimet shtesë dhe kontributet nga buxheti i shtetit ose buxheti lokal¹¹. Ato, gjithashtu mund të marrin kredi bankare si formë tjetër financimi por që kjo duhet të aprovohet nga Qeveria.

Qeverisja, menaxhimi dhe mbikëqyrja e NP-ve: NP-të qendrore qeverisen nga Bordi i Drejtorëve (BD), i përbërë nga pesë apo shtatë drejtorë nga të cilët të gjithë, përveç një anëtar i jo ekzekutiv, zgjidhen nga Qeveria për një mandat trevjeçar. Kryesuesi i Bordit Drejtues emërohet nga Qeveria ndërsa një Kryesuesi në Detyrë mund të emërohet nga Ministria përgjegjëse¹². Një anëtar i Bordit Drejtues i cili do të kryejë funksionin e Kryeshefit Ekzekutiv (CEO- KE) zgjidhet nga anëtarë të tjerë të BD.

NP-të lokale drejtohen nga Bordi i Drejtorëve, i përbërë nga pesë drejtorë, nga të cilët katër anëtarë joekzekutivë zgjidhen në mbledhjen e aksionarëve, siç parashihet me Ligjin mbi Shoqëritë Tregtare për një periudhë prej tri vjetësh. Bordi i Drejtorëve të një NP Lokale zgjedh një nga anëtarët e saj për të shërbyer si Kryesues. Një anëtar i Bordit Drejtues i cili do të kryejë funksionin e Kryeshefit Ekzekutiv (CEO) zgjidhet nga Bordi i Drejtorëve i NP-së lokale.

Çdo NP do të ketë një Komitet Auditimi, i përbërë nga tre anëtarë të zgjedhur të BD, të emëruar nga Aksionari (Aksionarët), detyrë e të cilit është të verifikojë se biznesi dhe punët e NP-ve janë kryer në përputhje me ligjin, në mënyrë të përgjegjshme dhe në interesin ekskluziv të Aksionarit (Aksionarëve). Kryesuesi i Komitetit të Auditimit emërohet nga anëtarët e tij.

Secila NP menaxhohet në baza ditore nga një grup prej të paktën tre zyrtarëve të përbërë nga Kryeshefi Ekzekutiv, Zyrtari i Thesarit/Zyrtari Kryesor Financiar, Këshilltari i Përgjithshëm/Sekretari Korporativ. NP duhet gjithashtu të ketë një Auditor të Brendshëm të pavarur. Nëse është e nevojshme, për shkak të madhësisë dhe/ose shumëllojshmërisë së veprimtarive të saj, një NP mundet - nëse vendoset kështu nga Bordi i Drejtorëve të saj dhe në bazë të Statutit të saj - të ketë edhe një ose dy zëvendës të Kryeshefit.

Mbikëqyrja e NP-ve ushtrohet nga aksionaret dhe nga Njësia për Monitorim dhe Politika të NP-ve ("Njësia e NP-ve"), e themeluar nga Ministria përgjegjëse me qëllim që ta mbështesin ministrin apo Qeverinë për çështjet që ndërlidhen me NP-të. Shefi i Njesisë së NP-ve emërohet nga ministri. Kur një komunë është aksioner i një NP-je Lokale, të drejtat e saj aksionare do të

¹⁰ Ligji nr. 02/L-123 mbi Shoqëritë Tregtare.

¹¹ Neni 10 i Ligjit nr. 03/L-087 për Ndërmarrjet Publike

¹² Aktualisht Ministria e Ekonomisë dhe Mjedisit

ushtrohen nga një Komision Komunal Aksionar, i cili përbëhet nga (i) një anëtar i emëruar nga kryetari i komunës dhe (ii) dy anëtarë të tjerë të emëruar nga Kuvendi Komunal.

Përveç këtyre, qeveria i jep llogari Kuvendit të Republikës së Kosovës për operacionet e suksesshme dhe arritjen e objektivave nga këto ndërmarrje. Qeverisë i kërkohet t'i raportojë publikut të gjerë dhe Kuvendit zyrtarisht, çdo vit, mbi punën e ndërmarrjeve të tilla, duke ofruar informata të besueshme dhe relevante.

Kontabiliteti, raportimi financiar dhe pajtueshmëria: Burimet financiare të NP-ve nuk përfshihen në Ligjin vjetor të Buxhetit dhe transaksionet e tyre nuk përpunohen përmes Sistemit Informativ të Menaxhimit Financiar të Kosovës. Të gjitha NP-të i kanë llogaritë e tyre bankare. Si organizata me status të shoqërisë aksionare, ato i përmbahen kornizës së kontabilitetit dhe raportimit financiar në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit (SNK) dhe Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF). Përveç kësaj, menaxhimi i tyre financiar do të jetë në përputhje me Ligjin mbi Kontabilitetin, Raportimin Financiar dhe Auditimin dhe Ligjin për Prokurimin Publik.

Mandati i auditimit për NP-të: Çdo NP do t'i nënshtrohet një auditimi vjetor, objektiv, të jashtëm, të kryer nga një auditor i pavarur, kompetent dhe i kualifikuar. Auditorit i kërkohet t'i sigurojë Bordit dhe Aksionarëve një vlerësim profesional dhe të certifikuar nëse Pasqyrat Financiare të NP-së përfaqësojnë në mënyrë të drejtë pozicionin financiar dhe performancën e NP-së në të gjitha aspektet materiale. Përveç kësaj, auditori gjithashtu duhet të përfshijë një opinion mbi mënyrën në të cilën janë përgatitur dhe prezantuar Pasqyrat Financiare të NP-ve. Për auditimin i jashtëm i NP-ve do të kontraktohet një auditor i jashtëm i pavarur dhe profesionalisht kompetent nga NP-të përkatëse.

Ligji për Auditorin e Përgjithshëm dhe Zyrën Kombëtare të Auditimit i jep mandat ZKA-së për të kryer auditime të rregullta financiare dhe të pajtueshmërisë në Ndërmarrjet Publike. Në përputhje me standardet e kaluara dhe këto aktuale të INTOSAI-t, ky mandat do të interpretohet si mandat për kryerjen e auditimit të Pasqyrave Financiare, i cili përfshinë auditimin e pajtueshmërisë me autoritetet (në pajtim me ISA 250¹³). Sidoqoftë, **auditimi i NP-ve, objektivë e të cilit është dhënia e sigurisë se Pasqyrat Financiare të audituara janë të vërteta dhe të drejta, do të bëhet prioritet kyç i auditorit të ZKA-së.** Kjo, për shkak të nevojës që fushëveprimi i auditimit të ZKA-së dhe rezultatet finale të auditimit të tij financiar të jenë konsistente dhe të krahasueshme me auditorë tjerë të jashtëm të NP-ve.

Auditori i Përgjithshëm do ta informojë aksionarin më së voni me datën 30 shtator të vitit aktual, se cila nga këto auditime do të kryhet.

Rreziqet kryesore për raportimin financiar të NP-ve dhe pajtueshmëria me autoritetet: Duke marrë parasysh natyrën e veprimtarisë së tyre, NP-të janë të ekspozuara ndaj rreziqeve

¹³ ISA 250 – Trajtimi i ligjeve dhe rregulloreve gjatë auditimit të pasqyrave financiare

të ndryshme për dallim nga entitetet tjera të sektorit publik. Fushat me rrezik të madh që kanë ndikim të mundshëm në raportimin financiar të NP-ve dhe në pajtueshmëri, e që auditorët duhet ti shqyrtojnë, përfshijnë qeverisjen e NP-ve, qëndrimin etik dhe kompetencën profesionale të anëtarëve të BD-së dhe figurave kryesore në menaxhmentin e lartë; hipotezën e vijueshmërisë; menaxhimin e pasurisë fikse dhe plotësinë e regjistrimit të tyre si dhe vlerësimin e tyre; plotësinë dhe vlerësimin e llogarive të arkëtueshme dhe të pagueshme; plotësinë dhe saktësinë e të hyrave dhe shpenzimeve.

Referojuni Shtojcës 19 (A-19) për detajet e mëtutjeshme të auditimit të Ndërmarrjeve Publike.

3.3.6 Auditimi i entiteve të vogla

ZKA-ja auditon një gamë të gjerë të entiteteve, që nga ministritë e mëdha deri te agjencitë e pavarura të vogla. Pakoja jonë e letrave standarde të punës për planifikim është dizajnuar për t'i mbuluar edhe klientët tanë më të mëdhenj e më kompleks. Megjithatë, shumë prej auditimeve tona janë shumë më të vogla, më të thjeshta dhe më pak të rrezikshme.

Qasja e auditimit për entitete të vogla është zhvilluar për ta mundësuar dhe inkurajuar një planifikim dhe testim më efikas për auditimet e vogla dhe me rrezik të ulët. Ky është një aplikim i standardeve të auditimit (sidomos të SNISA 2230 në lidhje me dokumentacionin e auditimit) dhe i praktikave të tjera të mira dhe udhëzimeve përkatëse. Disa ekipe tashmë i kanë aplikuar disa elemente të një qasjeje të auditimeve të vogla, por kjo nuk është aplikuar apo dokumentuar mbi një bazë konsistente dhe ky sesion i doracakut ka për qëllim ta adresojë pozicionin aktual dhe t'i mbështesë ekipet në zbatimin e mëtutjeshëm të një qasjeje efikase të auditimeve të entiteteve të vogla.

Qasja e auditimit për entitetet e vogla i adreson të njëjtat objektiva, siç janë përcaktuar në sesionet më sipër 3.2 dhe 3.4. Kërkesat themelore të cilat duhen të respektohen në lidhje me të gjitha auditimet e ZKA-së, duke përfshirë edhe ato ku qasja për entitete të vogla është adoptuar, janë të përfshira në SNISA.

Megjithatë **SNISA 2230**, në lidhje me dokumentacionin e auditimit i referohet *konsiderimeve specifike për entitetet e vogla* në kuadër të paragrafit 8, të SNA –së, e cila e konsideron *Formën, përmbajtjen dhe shtrirjen e dokumentacionit të auditimit*. Përderisa standardet minimale të dokumentacionit duhen të mbahen, komentit SNISA përfshinë:

A16. Dokumentacioni për auditimin e një entiteti të vogël në përgjithësi është më pak i gjerë se ai për auditimin e një entiteti të madh... (dhe)...është në pajtueshmëri me kërkesën thelbësore në paragrafin 8, që të përgatitet dokumentacioni i auditimit, i cili mund të kuptohet nga një auditor me përvojë, pasi dokumentacioni mund t'i nënshtrohet rishikimit nga palët e jashtme për qëllime rregullative apo qëllime tjera.

A17. Gjatë përgatitjes së dokumentimit të auditimit, për një auditor të një entiteti të vogël mund të jetë e dobishme dhe efikase të regjistrojë aspekte të ndryshme të auditimit në një

dokument të vetëm, me referime në letrat mbështetëse të punës sipas rastit. Shembuj të çështjeve që mund të dokumentohen së bashku në auditimin e një entiteti të vogël përfshijnë njohjen e entitetit dhe kontrolleve të tij të brendshme, strategjinë e përgjithshme të auditimit dhe planin e auditimit, materialitetin e përcaktuar në përputhje me SNA 320, rreziqet e vlerësuara, çështjet domethënëse të vërejtura gjatë auditimit dhe konkluzionet e arritura.

Gjersa aspektet themelore të qasjes së auditimit mbeten të njëjta për të gjitha auditimet, p.sh. dokumentimi se si është konfirmuar faktori i sigurisë 3 për të gjithë komponentët e auditimit – me pyetje të detajuara në lidhje me procedurat e vlerësimit të rrezikut, të cilat janë të nevojshme në qasjen për entitete të vogla. Kjo ndodhë për shkak se është konsideruar se një version i shkurtuar do t'i shtyjë të gjitha kërkesat e nevojshme të planifikimit. Pakoja e dokumentacionit për auditim të entiteteve të vogla është forma standarde e pakos së punës.

Përcaktimi nëse duhet përdorur një qasje për entitete të vogla duhet të bëhet duke konsideruar kriteret si: madhësia (për nga vlera), rreziku dhe kompleksiteti i auditimeve. Një bazë e mundshme për të përcaktuar se një auditim e plotëson klasifikimin përkatës është kur:

- E hyra bruto, shpenzimi, pasuria ose obligimi është e barabartë ose më pak se 1 milionë €;
- Veprimtaria është e pakomplicuar me disa burime të të hyrave dhe aktivitetet (gama e aktiviteteve të kryera mund të ndikojë në vendimet mbi klasifikimin e një entiteti si të vogël); dhe
- Proceset raportuese të kontabilitetit/financiare dhe kontrollet janë relativisht të pakta dhe mund të jenë joformale (ne ende mund të testojmë efektivitetin operativ të kontrolleve kyçe në një apo dy fusha kryesore, por fokusi ka të ngjarë të jetë në qasje të testimit substancial).

Te auditimet që i përmbushin të gjitha kriteret, duhet të zbatohet qasja për auditim të entiteteve të vogla, duke e përdorur pakon aktuale për auditim sipas këtij doracak.

Kur një transaksion i izoluar (ose disa transaksione) bën që një e hyrë, shpenzim, pasuri apo obligim të jetë mbi pragun e caktuar për vitin nën auditim, mirëpo në vitet paraprake ka qenë nën prag, atëherë mund të vazhdohet me aplikimin e qasjes së auditimit të entiteteve të vogla.

Vendimi i marrë gjithashtu duhet ta reflektojë kontekstin lokal:

- shumica e auditimeve jokomunale kanë pak burime të të hyrave, por komunat e kanë një gamë të gjerë të tyre. Megjithatë, shumë prej tyre mund të konsiderohen si jodomethënëse dhe për këtë arsye vetëm një numër i vogël i tyre mund të konsiderohet si domethënëse;
- regjistri i përbashkët, i cili aplikohet në të gjitha organizatat buxhetore dhe shumica e operacioneve, të cilat paraqesin llogaritë e modifikuara të parasë së gatshme janë relativisht të thjeshta; dhe
- teorikisht aplikohet një kornizë e përgjithshme e kontrollit të të gjitha auditimet - edhe pse këto mund të mos veprojnë në mënyrë efektive. Prandaj, thjesht, kjo mund të rezultojë në një qasje të auditimit të dominuar nga puna substancial e auditimit.

Gjatë vlerësimit për përdorimin e qasjes për auditime për entitete të vogla duhet të merret në konsideratë posaçërisht rreziku i auditimit.

Qasja ndaj materialitetit për entitetet e vogla

Përcaktimi i një entiteti të vogël me një profil relativisht të ulët të rrezikut ka të ngjarë të rezultojë në zbatimin e materialitetit të shkallës më të lartë aktualisht që aplikohet nga ZKA-ja. Shkallët e materialitetit të mundshëm janë paraqitur në Shtojcën të këtij doracak. Në përgjithësi, një shkallë prej 0.5% deri në 2% aplikohet në bazë të madhësisë/ ndjeshmërisë së llogarive.

Për auditimet e caktuara si të vogla, ne presim të zbatojmë shkallën 2%, përveç nëse ka pasur arsye të veçanta për të aplikuar një qasje tjetër.

Për shembull: Kur e auditojmë një entitet të vogël me një materialitet prej 2% të shpenzimeve për një opinion/konkluzion të vërtetë dhe të drejtë, nëse ka kompleksitete që lidhen me aspektin financiar dhe atë të pajtueshmërisë, mund të zgjedhim të bëjmë më shumë testim të aspektit financiar dhe të pajtueshmërisë për ta minimizuar rrezikun nga çështja e pa hetuar materiale - financiare apo e pajtueshmërisë; në këtë rast mund të caktojmë materialitet më të ulët financiar dhe të pajtueshmërisë, për shembull: 1% të shpenzimeve.

Kjo do të shkonte kundër qasjes sonë aktuale të një niveli të vetëm të materialitetit, por mund të jetë një qasje e kujdesshme në ndonjë zonë specifike të shpenzimeve, ku planifikimi fillestar ka identifikuar çështje specifike. Të gjitha vendimet që devijojnë nga niveli 2% i materialitetit për entitetet e vogla, duhen të aprovohen nga AP-i. Qëllimi i qasjes për auditim të vogël është që ta rrisë efikasitetin, prandaj drejtorët duhet të jenë në një pozicion për ta mbrojtur një materialitet të ngushtë, nëse zgjedhin për ta aplikuar atë.

Megjithatë, prapë do të nevojitet pak gjykim – a ndikon bilanci relativisht i lartë i pasurive në vendim apo kjo është diçka që mund të adresohet ndaras gjatë aplikimit të një qasje të auditimit të vogël? A ka rreziqe të përhapura, të cilat do të siguronin se kriteret nuk mund të përmbushen? A përfshinë pragu i propozuar auditime shumë komplekse?

Përfitimi kryesor i qasjes për auditim të entitetit të vogël është se ka një numër të reduktuar të fazave dhe listave kontrolluese, të nevojshme për planifikimin e auditimit. Qasja e pasqyron atë se një proces i planifikimit në faza nuk është zakonisht i nevojshëm për auditimet e vogla, d.m.th. planifikimi kryhet në një frymë brenda një periudhe të shkurtër kohore. Format kryesore të planifikimit janë konsoliduar në një formë – “Strategjia e përgjithshme e auditimit dhe procedurat e vlerësimit të rrezikut për Entitetet e Vogla”. Përveç kësaj, Plani i Testimit të Rreziqeve Domethënëse është i përfshirë në këtë formë, duke e pasur parasysh që Strategjia e Përgjithshme e Auditimit tashmë duhet të ketë dhënë hollësi mbi përgjigjen tonë ndaj rrezikut domethënës. Agjenda dhe procesverbali i takimit të ekipit për rrezikun nga mashtrimi dhe gabimi është i përfshirë në këtë dokument të vetëm.

Kjo duhet të gjenerojë kurse efikase në fazën e planifikimit të buxhetit, e cila mund pastaj të rialokohet në kuadër të auditimit, nëse është e nevojshme, në të mirën e auditimeve të tjera.

Përderisa theksi është në dokumentimin e fazës së planifikimit të përshkruar më lart, poashtu është e rëndësishme që ekipet të kërkojnë ta maksimizojnë efikasitetin e punës së auditimit të kryer në fazën e ekzekutimit.

Për shembull:

- Kur kemi organizata të vogla sa i përket numrit të stafit në listën e pagave, Procedurat Analitike Substanciale (PAS) duhen të jetë relativisht të thjeshtë për të aplikuar dhe,
- Nëse të hyrat e pasqyrojnë një rrymë të kufizuar të të hyrave në bazë të tarifave fikse, të cilat ndoshta ndryshojnë vetëm njëherë në vit, edhe këtu mundet të konsiderohet PAS-i.

Ku kemi auditime të kontraktuara nga jashtë duhet të kërkojmë të sigurojmë aplikim konsistent të qasjes së materialitetit për entitete të vogla, për të siguruar se ka sa më pak çështje që mund të dalin, për shembull në lidhje me çështjet financiare dhe të pajtueshmërisë, për shkak të pragut të ndryshëm të materialitetit të aplikuar.

Komunikimet e nevojshme të SNISA-ve dhe kërkesat e menaxhmentit dhe të atyre të ngarkuar me qeverisje zbatohen në mënyrë të plotë për të gjitha auditimet, duke përfshirë edhe ato në të cilat ne kemi miratuar qasje të vogël të auditimit. Megjithatë, **SNA 1260** e pranon se niveli i detajeve të shkruara në komunikimet tona me stafin e ngarkuar me qeverisje mund të reduktohen dhe se modeli i raportit përfundimtar të auditimit është krijuar për ta mbështetur një raportim më të shkurtër, duke raportuar aty ku është e përshtatshme.

Procesi i sigurimit të cilësisë zbatohet njëjtë për auditimet që e përdorin qasjen për entitete të vogla, me theks të veçantë, duke u siguruar që niveli i reduktuar i dokumentimit të aplikuar është i mjaftueshëm dhe se baza për zbatimin e qasjes është dokumentuar plotësisht.

3.3.7 Qeverisja e mirë

Një nga shtyllat kryesore të Agjendës për Integrimin në BE është “Qeverisja e mirë”. Organizatat buxhetore zhvillohen në një mjedis sfidues buxhetor në Kosovë dhe përpiqen të përmirësojnë menaxhimin financiar dhe për këtë arsye, qeverisja kërkon fokus të ngritur. ZKA-ja është e vendosur për të mbështetur zhvillimet në nivelin individual të Organizatës Buxhetore, si dhe për të ndikuar në zhvillimet në nivel të Qeverisë. Ne e adresojmë “qeverisjen e mirë” përmes auditimit tonë financiar dhe të atë pajtueshmërisë, si pjesë e njohjes së entitetit dhe mjedisit të tij të kontrollit.

Në të njëjtën kohë, Ministria e Financave është duke e promovuar përmirësimin e menaxhimit financiar përmes përdorimit të një Liste kontrolluese të Vetëvlerësimit, e cila plotësohet nga të gjitha organizatat si dhe përmes mekanizmave të tjerë. Duhet të kemi njohuri mbi fokusin dhe përmbajtjen e Listës Kontrolluese të Vetëvlerësimit.

Një përkufizim i gjerë i Qeverisjes është:

“Qeverisja përfshin aranzhimet e vendosura për të siguruar që rezultatet e synuara për qytetarët dhe palët tjera janë të përcaktuara dhe arrihen përmes procesit operativ efektiv. Në veçanti, kjo kërkon mekanizma transparentë të kontroleve, që i mishërojnë praktikatat e mira të menaxhimit dhe i përgjigjen në mënyrë adekuate rreziqeve gjersa rezultatet janë qartë të regjistruara dhe të analizuar përmes raportimit të jashtëm të cilësisë së lartë”.

Në kuadër të auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë, interesi i auditorit duhet të kufizohet në ato aspekte të qeverisjes, të cilat mund të kenë ndikim në raportimin financiar dhe në pajtueshmëri me autoritetet ndërsa marrin dhe shpenzojnë fonde publike. Kështu, fushat e interesit duhet të jenë si në vijim:

- rritja e llogaridhënies dhe transparencës, duke inkurajuar përmirësim të vazhdueshëm dhe besueshmëri të qëndrueshme në përdorimin e duhur të fondeve publike dhe pasurive;
- praktikatat e mira në transparencë dhe raportim financiar, për të ofruar llogaridhënie efektive në kuadër të raporteve të jashtme të caktuara të cilësisë së lartë;
- menaxhimi i rreziqeve përmes kontrollit rigoroz të brendshëm dhe menaxhimit të fuqishëm financiar publik;
- sjellja me integritet, zbatimi i vlerave etike dhe respektimi i sundimit të ligjit; dhe
- luajtja e një roli në zbulimin dhe ndalimin e mashtrimit, luftën kundër korrupsionit dhe mbrojtjen e pasurive përmes identifikimit të rreziqeve të burimeve financiare.

Fushat e përmendura të interesave të auditimit duhen të analizohen kryesisht në fazën përgatitore (paraplanifikuese) të auditimit, brenda kornizës së Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të tij të Kontrollit të Brendshëm. Mangësitë e rënda në qeverisje, të cilat mund të ndikojnë në cilësinë e raportimit financiar të entitetit dhe/ose të pajtueshmërisë me autoritetet duhen të konsiderohen si rrezik i vetvetishëm, i dokumentuar në Strategjinë e Përgjithshme të Auditimit, si dhe të merren në konsideratë gjatë përcaktimit të sigurisë së vetvetishme për qëllime të planifikimit të procedurave të mëtutjeshme (substanciale) të auditimit.

Mangësitë e rënda të cekura më sipër duhen gjithashtu të raportohen tek personat e ngarkuar me qeverisje të entitetit në formë të “Përrjashtimit” në qoftë se ato mund të korrigjohen shpejtë apo në formë të vërtetimit në raportin e auditorit, në qoftë se ato kërkojnë një periudhë kohore më të gjatë për përmirësim.

3.3.8 Komunikimi me entitetin

Auditimi publik i jashtëm përdor konceptin e komunikimit dydrejtëmsh në mes auditorëve dhe të audituarve. Duhet theksuar se komunikimi me të audituarin duhet të ndodhë në secilën fazë të procesit të auditimit. Komunikimi mund të zhvillohet në dy forma: verbale dhe me shkrim. Forma e komunikimit me shkrim duhet të zbatohet në të gjitha përfaqësimet zyrtare të auditorit, p.sh., letra e angazhimit (ku, ndër të tjera auditori thekson pavarësinë e tij/saj), apo dokumentet e raportimit të auditimit. Komunikimi me shkrim kërkohet gjithashtu gjatë zhvillimit të auditimit, në raste të rezultateve domethënëse të auditimit, të cilat me gjasë do të

çojnë në ndryshimin e konkluzionit/opinionit, p.sh. identifikimi i keqdeklarimit material, raste të mospajtueshmërisë me autoritetet apo mangësi serioze në kontrollin e brendshëm. Të gjitha këto duhen komunikuar nga ana e auditorit përderisa auditimi është në zhvillim e sipër. Kriteri themelor për zgjedhjen e çështjeve që duhen shpalosur entiteteve të audituara është mundësia e ndikimit të tyre material në Pasqyrat Financiare.

Komunikimi me entitetin i adresohet personave të ngarkuar me qeverisje dhe menaxhmentit të entitetit të audituar. Këto dy grupe përkufizohen si në vijim:

- Të ngarkuarit me qeverisje janë personi(at) ose organizata(t) me përgjegjësi për mbikëqyrjen e drejtimit strategjik të entitetit dhe detyrimeve lidhur me llogaridhënien e entitetit. Kjo përfshinë mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar. Për disa entitete në disa juridiksione, të ngarkuarit me qeverisje mund të përfshijnë menaxhimin me personel, për shembull, anëtarët ekzekutiv të një bordi qeverisës; dhe
- Menaxhmenti janë personi(at) me përgjegjësi ekzekutive për zhvillimin e operacioneve të entitetit. Në disa juridiksione, menaxhmenti përfshinë disa ose të gjithë të ngarkuarit me qeverisje, për shembull, anëtarët ekzekutiv të një bordi qeverisës.

Auditori përcakton personin(at) e duhur brenda strukturës qeverisëse të entitetit me të cilët do të komunikojë. Në qoftë se auditori komunikon me një nëngrup të personave të ngarkuar me qeverisje, për shembull, me komitetin për auditim apo ndonjë individ, auditori përcakton nëse ka nevojë të komunikojë edhe me organin qeverisës.

Komunikimi dydrejtimësh me menaxhmentin e entitetit të audituar, e nëse kërkohet edhe me të ngarkuarit për qeverisje është i rëndësishëm për ta ndihmuar:

- Auditorin dhe menaxhmentin e entitetit të audituar, si dhe të ngarkuarit me qeverisje poqëse kërkohet, për të kuptuar çështjet lidhur me auditimin në kontekst, si dhe në krijimin e marrëdhënies konstruktive të punës. Kjo marrëdhënie krijohet duke ruajtur pavarësinë dhe objektivitetin e auditorit;
- Auditorin gjatë marrjes së informacionit nga menaxhmenti që janë relevante për auditimin. Për shembull, menaxhmenti mund ta ndihmojë auditorin në njohjen e entitetit dhe mjedisin e tij, në identifikimin e burimeve të duhura të dëshmimeve të auditimit dhe në ofrimin e informacioneve lidhur me transaksionet apo ngjarjet eaktuara;
- Personat e ngarkuar me qeverisje në përmbushjen e përgjegjësi të tyre për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar dhe menaxhmentin në përgatitjen e raporteve financiare, duke zvogëluar kështu rreziqet e keqdeklarimit material të Pasqyrave Financiare, dhe
- Marrjen e përfaqësimeve me shkrim, të cilat auditori i kërkon nga menaxhmenti.

Dokumentimi i komunikimit me të audituarin

Në rastet kur çështjet kërkojnë të komunikohen, ato komunikohen verbalisht dhe auditori do t'i përfshijë në dokumentacionin e auditimit, duke përfshirë kur dhe kujt i janë komunikuar.

Aty ku çështjet janë komunikuar në formë të shkruar, auditori do ta mbajë një kopje të komunikimit, si pjesë të dokumentacionit të auditimit.

Letra e angazhimit

Letra e angazhimit është një formë e komunikimit me të audituarin roli i së cilës është për ta bërë të ditur qëllimin e zyrës së auditimit për kryerjen e auditimit financiar dhe atij të pajtueshmërisë. Letra e angazhimit përbëhet nga disa pjesë, forma standarde e së cilës është paraqitur në shabllonin e Letrës së vendosur në pakon e letrave të punës. Letra e njofton entitetin lidhur me:

- Objektivin dhe fushëveprimin e auditimit; përgjegjësitë e auditorit / ekipit të auditimit në përgatitjen, planifikimin, zhvillimin dhe raportimin e auditimit;
- Përgjegjësitë e menaxhmentit për përgatitjen e Pasqyrave Financiare në përputhje me standardet e aplikueshme të kontabilitetit, për realizimin e transaksioneve financiare në pajtim me autoritetet dhe për lehtësimin e realizimit të auditimit;
- Kornizën e aplikueshme të kontabilitetit/raportimit financiar;
- Informacione dhe kërkesa të tjera relevante, të cilat përbëjnë informacione administrative për fazën e parë të auditimit dhe kërkesat për dërgimin e dokumenteve dhe informacioneve të nevojshme për përgatitjen e auditimit, dhe
- Informacione lidhur me përbërjen e ekipit të auditimit dhe plani kohor i auditimit.

Letra e Angazhimit duhet të nënshkruhet nga Auditori dhe të dërgohet përpara auditimit, së paku dhjetë (10) ditë përpara se të fillojë. Duhet të kërkojë përgjigje nga entiteti i audituar brenda pesë (5) ditësh. Kjo është një konfirmim për pranimin dhe njohjen e përmbajtjes së Letrës. Çfarëdo vonese e pajustificuar nga entiteti për t'iu përgjigjur ZKA-së nuk do të ketë asnjë efekt në zbatimin e planit të auditimit të aprovuar nga Auditori i Përgjithshëm.

Lidhur me kërkesën për dokumente specifike dhe/ose materiale të tjera që pritet të dërgohen, ZKA-ja cakton një afat kohor në përputhje me planin e auditimit.

Letër përjashtimi (Komunikimi i çështjeve materiale)

Rekomandohet të përdoret Letra e përjashtimit si formë e komunikimit me shkrim të gjetjeve materiale (qofshin ato keqdeklarimet në Pasqyrat Financiare ose mospajtueshmëria me autoritetet) që do të komunikohen gjatë zhvillimit të auditimit për qëllime të ndërmarrjes së masave të mundshme korrigjuese sa më shpejt të jetë e mundur, duke shmangur kështu ndryshimin e menjëhershëm të opinionit. Shikoni detajet për krijimin e një Letre Përjashtimi në Letrën e Punës B3 – Gjetja e Auditimit, Përjashtimi, Konkluzionet (Përfundimet).

Forma tjera të komunikimit gjatë auditimit

Në qoftë se gjetja e gabimit të identifikuar apo ndodhja e mospajtueshmërisë me autoritetet është nën nivelin e përcaktuar të materialitetit dhe paraqitja e saj nuk është e shpeshtë, auditori mund ta kufizojë veten e tij/saj në komunikim verbal ose komunikim pune përmes postës elektronike, duke kërkuar veprime korrigjuese. Komunikimi verbal apo joformal përmes postës elektronike mund të zëvendësohet me një Letër përjashtimi në qoftë se entitetet

nuk reagojnë pozitivisht ndaj komunikimit verbal dhe nuk ndërmarrin asnjë veprim që është kërkuar nga ata.

Komunikimet e tjera verbale apo përmes postës elektronike përfshijnë çështje administrative dhe teknike, të cilat lehtësojnë realizimin e auditimit. Ajo duhet të ketë karakter joformal, pune, dhe t'i adresohet drejtpërsëdrejti personave përgjegjës për çështjet, të cilat iu adresohen atyre dhe që janë në gjendje të ndërmarrin veprime të duhura siç është kërkuar nga anëtari(ët) i ekipit të auditimit. Një kopje e komunikimit të tillë (nëse është dërguar me postë elektronike) duhet t'i dërgohet personave që mbikëqyrin punën e të adresuarve në komunikimin e tillë.

Kufizimet e komunikimit me të audituarin

Ligji apo rregullorja mund ta kufizojë komunikimin e auditorit për çështje të caktuara me menaxhmentin apo me personat e ngarkuar me qeverisje. Për shembull, ligjet apo rregulloret mund ta ndalojnë në mënyrë specifike komunikimin, ose veprimet tjera, të cilat mund ta paragjykojnë hetimin nga ana e një organi adekuat të një veprimi aktual, ose të dyshuar, të kundërligjshëm. Në disa rrethana, konfliktet e mundshme në mes të obligimeve të auditorit për fshehtësi (konfidencialitet) dhe obligimeve për të komunikuar, mund të jenë të ndërlikuara. Në raste të tilla, auditori mund ta marrë në konsideratë kërkimin e këshillës ligjore.

Kapitulli 4. Kontrolli i cilësisë së Auditimit

4.1 Rëndësia e cilësisë (ISQC 1 dhe SNISA 140 dhe SNISA 2220)

Cilësia e punës së auditimit financiar është thelbësore për reputacionin tonë dhe për mundësinë për ta mbajtur Qeverinë llogaridhënëse, për të kontribuar në përmirësimin e ofrimit të shërbimeve publike. Është e rëndësishme që të ruhet dhe të ngritet reputacioni jonë përmes punës së bërë nga njerëzit tanë, për të ndihmuar në arritjen e misionit të ZKA-së.

Udhëzimi i hollësishëm lidhur me këtë është dhënë në Udhëzuesin për kontrollin e cilësisë së auditimit financiar dhe atij të pajtueshmërisë (UKCAFP), të cilit duhet t'i referoheni për më tepër udhëzime. Departamenti përkatës për Metodologji ndërmerr funksionin e cilësisë brenda ZKA-së dhe zotëron UKCAFP.

Politika jonë, sikurse përshkruhet në atë dokument, është:

- *Cilësia është përgjegjësi dhe është në interesin e gjithë të punësuarve;*
- *Ne duhet të punojmë vazhdimisht në ruajtjen dhe përmirësimin e cilësisë së auditimit;*
- *Duhet të përpiqemi të jemi shembull për palët në auditim dhe*
- *Procedurat dhe proceset tona të cilësisë do të bazohen në standardet e auditimit të pranura në nivel ndërkombëtar dhe në praktikat e mira evropiane.*

Prandaj, është përgjegjësi e juaja, si anëtar i organizatës të përpiqeni për të pasur cilësi në tërë punën tuaj, ashtu që produktet tona përfundimtare të jenë të vlerës më të lartë të mundshme për palët në auditim dhe palët kryesore të interesit. Kjo vlen njësoj për ju, edhe nëse jeni auditor i drejtpërdrejtë apo një anëtar i ekipeve tona që mbështesin stafin.

Me qëllim të dhënies së një strukture, ne kemi zhvilluar një kornizë të cilësisë. Korniza e cilësisë nisët nga supozimi i saj themelor që cilësia është prioritet dhe arrihet përmes një menaxhimi të vazhdueshëm dhe të standardit të lartë të procesit të auditimit. Ekzistojnë dy komponente kryesore të kornizës tonë të cilësisë:

- **Kontrolli i cilësisë** ka lidhje me kryerjen e mirë të punës, duke siguruar fillimisht që procedurat e cilësisë janë të kultivuara në punën operative të auditimit; dhe
- **Monitorimi i cilësisë** përfshin rishikimin e pavarur të auditimeve individuale sipas funksionit tonë të cilësisë brenda Departamentit përkatës për Metodologji, për të siguruar që procedurat e kontrollit të cilësisë, janë duke vepruar në mënyrë efektive, dhe janë në pajtim me këtë doracak dhe me udhëzuesin e detajuar të cilësisë.

Si gjithnjë, udhëzuesi ynë bazohet në standardet ndërkombëtare të auditimit. Në veçanti, udhëzuesi bazohet në Standardin Ndërkombëtar të Institucioneve Supreme të Auditimit

(SNISA)140, 2220, dhe Kornizën BSNAS¹⁴ për kualitetin e Auditimit, të cilat janë elemente kyçe që krijojnë një mjedis për cilësi të auditimit. Ky shënim praktik, i publikuar në vitin 2007, konfirmon që SNA 220 për “Kontrollin e Cilësisë për auditim të Pasqyrave Financiare” duhet të zbatohet nga auditorët e entiteteve të sektorit publik në rolin e tyre si auditorë të informacionit historik financiar, duke përfshirë edhe Pasqyrat Financiare.¹⁵

4.2 Menaxhimi i cilësisë së auditimit në nivelin organizativ

Menaxhimi i cilësisë kërkon një mjedis të brendshëm, i cili do t'i kontribuojë një cilësie të qëndrueshme të lartë dhe përmirësimit të vazhdueshëm të performancës tonë. Ne duhet t'i japim përparësi të madhe krijimit të mbarështimeve efektive të menaxhimit të cilësisë në tërë ZKA-në.

Menaxhimi i cilësisë së auditimit në nivelin organizativ duhet të kryhet përmes:

- *Menaxhimit të burimeve njerëzore;*
- *Menaxhimit të rreziqeve organizative;*
- *Planifikimit organizativ;*
- *Kontrollit të brendshëm të fuqishëm;*
- *Mësimet nga përvoja; dhe*
- *Marrëdhënieve të mira me jashtë.*

Udhëzim më i hollësishëm lidhur me këto është paraqitur në Udhëzuesin për menaxhimin e cilësisë.

4.3 Cilësia e auditimit në nivel të detyrave dhe organizimi i angazhimeve tona

Natyra e punës tonë e bën të domosdoshme që të jemi organizatë fleksibile. Me rëndësi është të konsiderohet pavarësia jonë lidhur me njohurinë dhe përvojën specifike, sidomos kur çështja është e ndërlikuar. Nevojat shpeshherë do të ndryshojnë nga angazhimi në angazhim. Kjo kërkon një lloj fleksibiliteti, kështu që ne të mund të adaptoheni me kërkesat e një angazhimi të posaçëm. Organizimi i angazhimeve tona poashtu ndihmon për të kontribuar në zhvillimin e vazhdueshëm të secilit anëtar të personelit.

Organizimi i angazhimeve tona është i bazuar në këto parime vijuese:

- Çdo angazhim është kryer nga më shumë se një auditor;
- Një ekip i auditimit formohet për auditime specifike, atje ku ekipi e ka objektiven e përbashkët për punën e vet;
- Roli i secilit anëtar të ekipit është i përkufizuar qartë, që në nisje; dhe

¹⁴ BSNAS: Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit dhe të Sigurisë

¹⁵ Shënimi i cekur i praktikës është nën rishikim nga Komisioni i Standardeve Profesionale të INTOSAI

- Detyrat delegohen për të mundësuar, ashtu si duhet, zhvillimin e vazhdueshëm të auditorëve dhe lehtësimin e barrës së punës për auditorët më me përvojë.

Megjithatë, kjo mund të kryhet me përgjegjësi nga auditorët me më pak përvojë, të cilët monitorohen gjatë procesit.

Procesi i auditimit përfshinë rolet vijuese: drejtorin e auditimit; udhëheqësin e ekipit dhe auditorët pjesëmarrës. Numri absolut i shfrytëzuar për çdo pjesë të punës, kuptohet që do të varet nga natyra dhe shtrirja e saj. Më shumë informacione rreth procesit të Planifikimit Strategjik Vjetor të ZKA-së janë theksuar në Shtojcën 3.

Drejtori i auditimit – Drejtorët janë “rojtaret e Cilësisë dhe Konsistencës”. Secili departament i auditimit ka një drejtor të auditimit.

Drejtori i auditimit është përgjegjës që të sigurojë se ekipi punon në pajtim me standardet dhe etikën profesionale të përvetësuar nga zyra. Ata po ashtu do të formulojnë strategjinë e auditimit për angazhimet individuale, duke i reflektuar zhvillimet e jashtme si të domosdoshme. Sipas kërkesës, ata do t'i rishikojnë vendimet e marra gjatë auditimit. Ata mbajnë dhe promovojnë kontaktet me jashtë për promovimin e qëllimit të auditimit. Ata po ashtu janë përgjegjës për të siguruar që burimet e shfrytëzuara të auditimit janë në kuadër të planit ose nëse jo, që ndryshimet në plan janë dakorduar për të ardhmen, dhe në mënyrë përkatëse.

Ata poashtu do t'i rishikojnë dhe do të marrin vendime lidhur me raportet që duhet të përgatiten në përfundim të auditimit, duke përfshirë, nëse është e zbatueshme, ndonjë prej raporteve zyrtare të auditimit që duhen përgatitur dhe opinionet që duhen dhënë.

Në kuadër të kësaj përmbledhje të përgjithshme të rolit të drejtorit, disa fusha të vogla për të cilat drejtori është përgjegjës, janë theksuar si në vijim:

- Përgjegjësia e përgjithshme për cilësinë e auditimit;
- Përcakton procedurat e kërkuara për vlerësimin e rrezikut dhe dakordohet për rreziqet domethënëse;
- Dakordohet për planin e auditimit dhe programet e auditimit para se të fillojë puna e auditimit;
- Përgjegjës për gjykimet e rëndësishme profesionale në auditim dhe konkluzionet mbi rreziqet;
- Kryen rishikimin në fazën e dytë, e cila përfshin sigurimin se Udhëheqësi i ekipit e ka kryer rishikimin e detajuar në fazën e parë; dhe
- Shërben si ndërlidhje me stafin e lartë të entitetit

Udhëheqësi i ekipit – ka përgjegjësi të përditshme për menaxhimin e auditimit. Ai e udhëheq ekipin në kryerjen e vlerësimit të rrezikut të entitetit dhe përgatit propozimet përfundimtare për Memorandumin planifikues të auditimit, si dhe çfarëdo procedure shtesë (substanciale) që do të shfrytëzohet për auditim. Formulon pikëpamjet për rekomandimet lidhur me rreziqet e përfshira dhe burimet e kërkuara, duke përfshirë edhe aftësitë e ndonjë eksperti që mund të

nevojitet. Nga udhëheqësi pritet që t'i jep udhëzime ekspertëve, lidhur me rolin e tyre në punë. Ai, poashtu rekomandon ndryshime për burimet e nevojshme të propozuara, i motivuar nga vrozhtimet në vazhdim të punës së auditimit.

Udhëheqësi i ekipit, poashtu merr vendime lidhur me metodat e auditimit që do të përdoren dhe kryen punën e nevojshme për sigurimin e cilësisë. Veç kësaj, nga ai pritet të jetë vigjilent ndaj problemeve në momentin kur ato paraqiten, duke përdorur masat përkatëse të sigurimit të cilësisë, siç janë diskutimet e rregullta me anëtarët e ekipit gjatë kryerjes së punës. Aq sa ka mundësi, filozofia duhet të jetë "pa befasi" kur arrihet fazat finale e angazhimit të auditimit. Ai përgatit draft - raportet në përfundim të secilit angazhim të auditimit (megjithëse auditorët pjesëmarrës mund të japin kontributin në këtë proces), si dhe i identifikon dhe i diskuton mësimet e mësuara me anëtarët e ekipit dhe i futë ato në sezonin e ardhshëm të auditimit. Këto çështje, poashtu duhen të paraqiten te drejtori i auditimit për të siguruar se ato janë të konsoliduara, të komunikuar dhe të konsideruara brenda ZKA-së.

Në kuadër të kësaj përmbledhje të përgjithshme të rolit të udhëheqësit të ekipit, disa fusha kyçe për të cilat udhëheqësi i ekipit është përgjegjës, janë theksuar si në vijim:

- Mbështetë dhe mbikëqyr (ose ndërmerr) punën rreth rreziqeve domethënëse dhe fushave komplekse ose që kërkojnë gjykim;
- Kontakte të përditshme me stafin kyç të organizatës së audituar;
- Siguron cilësi përmes rishikimit të detajuar në fazën e parë;
- Siguron cilësinë brenda ekipit përmes mbikëqyrjes së punës në vendin e punës në mënyrë të atillë që ekipi:
- Kryen planin e auditimit në pajtim me politikat dhe procedurat e ZKA-së;
- Qëndron i pavarur dhe objektiv në punën që ata kryejnë, si dhe
- Merr trajnimin e duhur në zyrë për t'i mundësuar secilit që të kryejë angazhimin që i është caktuar sipas standardeve profesionale. Kjo përfshin përmbledhjen, ndërlidhjen dhe ekzaminimin e punës së tyre atëherë kur është e përshtatshme.
- Identifikon rreziqet e tjera të mundshme gjatë kryerjes së auditimit, si dhe
- Siguron se gjykimet dhe vendimet kryesore janë dokumentuar si duhet nga anëtarët e ekipit, dhe
- Siguron se dosja e auditimit është e gatshme për rishikim dhe mbështetë plotësisht konkluzionet dhe opinionin e propozuar.

Auditorët pjesëmarrës - marrin pjesë në punën planifikuese për çdo detyrë. Ata i kryejnë angazhimet e auditimit dhe i dokumentojnë dëshmitë në fazën e ekzekutimit të bazuar në planin e auditimit. Ata sigurojnë që kjo është organizuar si duhet, si bazë për hartimin e raportit në përfundim të secilit angazhim.

Të gjithë anëtarët e ekipit kanë një përgjegjësi individuale dhe kolektive për të rrënjësuar cilësinë në secilin angazhim. Kjo përfshinë edhe të qenit në dijeni të objektivave të angazhimeve të caktuara, arritjen e gjykimeve të mirë informuara, të bazuara në dëshmi, komunikim të çështjeve kryesore tek udhëheqësi i ekipit, dhe dokumentimin e gjykimeve dhe vendimeve në dosjen e auditimit. Ata duhet të diskutojnë së bashku me menaxhmentin e linjës

çdo konflikt interesi, i cili mund të pengojë pavarësinë e tyre apo pavarësinë e ekipit të auditimit.

Puna e ofruar nga specialistët – Ju duhet të jeni në dijeni për mundësinë, sipas nevojës, që të përdorni resurset e specialisteve për angazhimet, përfshirë ekspertet e ZKA-së dhe të siguroheni që ata të përdoren në fazat e duhura. Për shembull, ju mund të keni nevojë t'i referoheni këshilltarëve ligjor. Kjo duhet të bëhet në shumë raste që në fillim të angazhimit kur ata mund të jenë në gjendje t'ju këshillojnë, për shembull, lidhur me mandatin e ZKA-së për ndonjë pjesë të posaçme të punës. Shumë më mirë është që kjo të bëhet në fillim se sa në përfundim të angazhimit, kur puna tashmë vec është kompletuar.

Ju duhet të jeni të vetëdijshëm për nevojën që të përdorni gjithashtu burimet e tjera në dispozicion, siç janë këshilltarët e prokurimit ose ekspertët e TI-së. Veç kësaj, drejtorët në veçanti, duhen të jenë të vetëdijshëm për mundësinë e angazhimit të përkohshëm të ekspertëve nga ekipet e tjera të auditimit, atëherë kur ata mund të kenë njohuri ose përvojë të posaçme lidhur me disa angazhime ku shkathtësitë e tilla specifike janë të dobishme. Ekipi duhet të mbajnë në mend se kur mbështeten në punën e specialistëve, konsiderata rreth 'fitimit' të drejtës për t'u mbështetur është e dokumentuar.

4.4 Kontrolli i cilësisë

Kontrolli i cilësisë ka të bëjë me “kryerjen si duhet të punëve që në fillim”. Kjo arrihet përmes mishërimit të procedurave dhe proceseve të cilësisë në punën operative të auditimit në të gjitha fazat e tij: planifikimit, punës në terren, raportimit dhe përcjelljes së zbatimit të rekomandimeve. Para së të merren parasysh procedurat e kontrollit të cilësisë, ekzistojnë disa aspekte të rëndësishme të punës praktike që e mbështesin cilësinë operative: dokumentimi dhe mbikëqyrja.

Dokumentimi i ka dy aspekte kryesore: dëshmitë e auditimit dhe letrat e punës. Që të dyja janë referuar gjetiu në këtë doracak, por me qëllim të përforcimit të mesazheve kryesore:

- **Dëshmitë e auditimit** - Nga ju kërkohet të siguroni dëshmi të mjaftueshme dhe përkatëse që do t'ju mundësojnë nxjerrjen e konkluzioneve të arsyeshme. Me rëndësi është që dëshmia e auditimit të jetë e besueshme për të mbështetur konkluzionin tuaj dhe ndonjë prej opinioneve, të cilat kërkohet nga ju t'i shprehni.
- **Letrat e punës** - nga ju kërkohet të siguroheni që dokumentet e përgatitura për regjistrimin e rezultateve të punës së tyre, të jenë të kompletuara dhe të hollësishme mjaftueshëm sa për ta mundësuar një auditori me përvojë, pa njohuri paraprake me auditimin, të arrijë të kuptojë thelbin e punës së kryer dhe të nxjerrë konkluzione.

Mbikëqyrja është po ashtu pjesë vendimtare e procesit. Drejtori dhe Udhëheqësi i ekipit në veçanti i kanë rolet kryesore në këtë, duke e rishikuar cilësinë e letrave të punës dhe duke siguruar që ato janë përgatitur me kujdes dhe vëmendje të shtuar dhe janë të mjaftueshme për t'i mbështetur konkluzionet e nxjerra. Mbikëqyrja efektive do të mbështetet në listen kontrolluese të vendosur si shtojcë tek Udhëzuesi për cilësi.

Ata, poashtu sigurojnë që të gjithë auditorët i kanë shkathtësitë e mjaftueshme për punën e tyre, që udhëzuesi dhe programet e auditimit janë kuptuar dhe që puna është kryer sipas këtyre programeve.

Kontrolli i cilësisë duhet të zbatohet në të gjitha fazat e procesit të auditimit siç janë: planifikimi, zbatimi, raportimi dhe përcjellja. Listat e detajuara kontrolluese të kontrollit të cilësisë mund të gjenden në shtojcat në UKCSFP.

4.5 Monitorimi i cilësisë

Monitorimi i cilësisë është funksion i rishikimit të brendshëm, i krijuar për të siguruar që procedurat e kontrollit të cilësisë, janë duke funksionuar në mënyrë efektive. Monitorimi i cilësisë përfshinë tërë punën e auditimit, nga faza e planifikimit e deri te raportimi.

Me qëllim që menaxhmenti i ZKA-së të ketë besim se kontrollet e përshkruara shkurtimisht në Pjesën 4.4 më lart janë duke funksionuar si duhet, ato duhet të kenë siguri të pavarur që kjo vërtetë është kështu. Ky proces do të kryhet nga njësi e autorizuar për funksionin e cilësisë brenda ZKA-së.

Departamenti i autorizuar do ta kryejë rishikimin e tyre sipas referencës në lista kontrolluese standarde (të cilat janë të përfshira në listën kontrolluese G dhe H të shtojcës 1 Udhëzuesit për Kontrollin e Cilësisë së Auditimit Financiar dhe të Pajtueshmërisë). Gjatë kryerjes së rishikimit të tyre, departamenti i autorizuar do të ketë qasje në të gjitha raportet përkatëse dhe letrat e punës dhe mund t'i intervistojë anëtarët e ekipit të auditimit lidhur me aspektet specifike të auditimit. Funksioni i cilësisë do të ndërlidhet çdo herë me drejtorin përgjegjës për auditim.

Një numër i rishikimeve do të kryhen për çdo vit. Departamenti i autorizuar për funksionin e cilësisë do të ofrojë për çdo vit një raport të plotë, duke u bazuar në këto rishikime individuale të monitorimit të cilësisë. Ky raport vjetor do t'i përmbledh gjetjet dhe rekomandimet kryesore nga rishikimet individuale dhe të identifikojë fushat ku procedurat e auditimit duhen të përmirësohen në nivel të ZKA-së. Ky raport duhet të përdoret nga menaxhmenti i nivelit të lartë dhe nga funksioni i burimet njerëzore për identifikimin e aftësisë të personelit në të ardhmen dhe nevojat e zhvillimit si dhe ndryshimet korporative. Megjithatë, është përgjegjësi e të gjithë stafit që të kuptojnë çështjet kyçe që dalin nga ushtrimi i monitorimit të cilësisë dhe për të siguruar që ata i konsiderojnë se këto çështje duhen të merren parasysh për auditime individuale, për të mbështetur përmirësimin e cilësisë të dosjeve individuale të auditimit.

4.6 Pragu i Cilësisë

Të gjitha proceset e rishikimit të cilësisë japin gjykim rreth pragut të kërkuar të cilësisë dhe ekziston një kornizë e qartë mbi të cilën mund të bazohet gjykimi i dhënë.

Opinionet / Konkluzionet e Auditimit

Ne duhet t'i zbatojmë standardet ndërkombëtare të auditimit SNISA-s, në ndërmarrjen e auditimit financiar dhe në atë të pajtueshmërisë. Kërkesat e standardeve reflektohen në metodologjinë tonë të auditimit. Për të arritur pragun e kërkuar të cilësisë për të mbështetur

opinionet/ konkluzionet e Auditorit të Përgjithshëm (ndaras nga ato për Pasqyrat Financiare dhe për pajtueshmërinë me autoritetet), kështu kjo metodologji duhet të zbatohet plotësisht dhe në mënyrë të saktë.

Disa shembuj:

SNISA-t vënë theks në prova të mjaftueshme dhe adekuate. Nëse shpjegimi për një element të qasjes së auditimit nuk është dokumentuar në mënyrë të qartë lidhur me rrezikun e auditimit që është duke u adresuar, atëherë ne nuk mund të demonstrojmë se qasja jonë është e mjaftueshme për të mbështetur opinionin/konkluzionin e auditimit. Nëse ne kemi identifikuar një rrezik domethënës, por nuk e kemi adresuar këtë përmes një qasjeje të përshtatshme testimi, nuk mund të dëshmojmë se kemi testuar nëse ka ndonjë gabim material apo keqdeklarim në Pasqyra Financiare. Në këtë situatë pragu i cilësisë nuk është arritur.

Pohimet e auditimit dhe testimi i tyre janë thelbësore për një opinion/konkluzion të auditimit. Aty ku ne nuk kemi testuar të gjitha pohimet ose ku testet e auditimit nuk i adresojnë pohimin e cekur ne nuk kemi ndërmarrë punë të mjaftueshme për të mbështetur opinionin/konkluzionin tonë të auditimit. Në këtë situatë pragu i cilësisë nuk është arritur.

Mbështetja në kontrole, ulë nivelin e testimit të nevojshëm substancial. Nëse dëshmitë mbështetëse në kontrole nuk janë të mjaftueshme apo bindëse atëherë ne potencialisht nuk kemi ndërmarrë teste substanciale të mjaftueshme për të mbështetur opinionin/konkluzionin. Në këtë situatë pragu i cilësisë nuk është arritur.

Fushat e tjera të auditimit

Dosja e planifikimit dhe në veçanti “Njohja e entitetit dhe mjedisit të tij të kontrollit të brendshëm” duhet të demonstrojë qasje sistematike në këtë fushë. Pjesë e kësaj fushe është Puna për qeverisje të mirë - për të demonstruar se jemi duke u përpjekur për të shtuar vlerë. Përmes njohjes sonë të entitetit të audituar, ne duhet të demonstrojmë se i kuptojmë dobësitë në aranzhime të qeverisjes dhe të përpiqemi të japim rekomandime praktike për të adresuar këto dobësi, në rast të mangësive serioze.

Koment i përgjithshëm mbi Cilësinë

Jemi të zotuar për përmirësim të vazhdueshëm të cilësisë së auditimit. Edhe në qoftë se pragu i cilësisë është arritur, të themi, për qëllime të opinionit /konkluzionit, ne duhet të vazhdojmë të përpiqemi për përmirësimin e cilësisë më tutje (ky është një proces i pandalshëm).

Për shembull, është e rëndësishme të bëhet një ndërlidhje e qartë në mes cilësisë së auditimit dhe efikasitetit të auditimit. Në qoftë se e kemi situatën ku kemi bërë punë të mjaftueshme për punën e opinionit/konkluzionit, por edhe teste të tjera të panevojshme, duhet të bëhet pyetja - Pse? Testimi i panevojshëm nuk i shton vlerë auditimit dhe e zvogëlon fushëveprimin për të ndërmarrë punë që do t'i shtonin vlerën procesit të auditimit. Auditimi i planifikuar në mënyrë joefikase, paraqet cilësi të dobët.

4.7 Sigurimi i cilësisë

Sigurimi i cilësisë dallon mjaft nga monitorimi i cilësisë në lidhje me atë që ka të bëjë me një rishikim të pavarur “pas auditimit” të kryerjes së auditimit dhe aranzhimeve të menaxhimit të cilësisë së auditimit në ZKA, përfshirë efektivitetin e kontrollit të cilësisë dhe procedurave të monitorimit të cilësisë. Kjo, në përgjithësi mund të arrihet përmes një rishikimi të brendshëm ose të jashtëm. Sidoqoftë, nëse aranzhimet e monitorimit të cilësisë janë të rregullta dhe të detajuara sa duhet, rishikimi i mëtutjeshëm i brendshëm nuk do të sigurojë vlerë shtesë. Fokusi i procesit tonë të sigurimit të cilësisë do të kufizohet në rishikimin e jashtëm, në të cilin shërbimi i cilësisë së auditimit të ZKA-së merr pjesë gjithsesi si nikoqir i një pale të jashtme.

Qëllimi i rishikimit të jashtëm është sigurimi i plotë i një vlerësimi të pavarur të standardeve të përmbushura në raport me standardin rajonal ose sektorial se sa me pritjet e brendshme. Ky rishikim “simotër” i jashtëm mund të kryhet nga një zyrë auditimi nga një shtet tjetër apo individët nga disa zyre të auditimit, apo organizata ndërkombëtare e auditimit, p.sh. Gjykata Evropiane e Auditorëve.

Ligji për ZKA-në parashikon një formë shtesë të përmirësimit të sigurimit të cilësisë së auditimit të ZKA-së nga Kuvendi i Republikës së Kosovës, i cili të paktën çdo pesë vite mund të fillojë një vlerësim profesional të punës së Zyrës Kombëtares të Auditimit, të realizuar nga një Institucion Suprem i Auditimit ose ndonjë partner përkatës ndërkombëtar.

Ekipi i rishikimit të jashtëm do ta paraqesë raportin tek Auditori i Përgjithshëm, duke i shtjelluar të gjetjet kryesore, fushat për përmirësim dhe veprimet e kërkuara për arritjen e përmirësimeve. Në të ardhmen, fushëveprimi i këtij vlerësimi të jashtëm do të përfshijë edhe informatat prapavajtëse nga entitetet e audituara, lidhur me mënyrën, se si janë kryer auditimet dhe përfitimet nga procesi i përmirësuar i auditimit.

Kapitulli 5. Pasqyra e procesit të auditimit

FAZA E PARË

FAZA E DYTË

FAZA E TRETË

FAZA E KATËRT

NDAL – DREJTORI DUHET TË RISHIKOJË HAPAT E PËRGJITHSHËMTË PLANIFIKIMIT PARA SE TË BËHEN PROGRAMET E AUDITIMI

NDAL – DREJTORI / NAP DUHET TË MIRATOJË PLANIN E PËRGJITHSHËM TË AUDITIMIT DHE TË DËRGOJË NË RISHIKIM DHE APROVIM, PARA SE TË FILLOJË PUNA NË TERREN-MENAXHIMI I CILËSISË – NAP/ DREJTORI

PLANIFIKIMI I PËRGJITHSHËM

PLANIFIKIMI I DETAJUAR

Aktivitetet
preliminare të
angazhimit

Zhvillimi i
Strategjisë së
përgjithshme
të auditimit

Vlerësimi i
hollësishëm i
rrezikut &
procedurave të
kontrollit (auditim i
përkohshëm apo
filestar)

Zhvillimi i
planit të
detajuar të
auditimit
(procedurat
substanciale
të auditimit)

Kryerja e
auditimit

Raportim i
auditimit &
përcjellja

Hapat e planifikimit të përgjithshëm duhen të zhvillojnë njohuritë që do të përdorën përgjatë auditimit financiar dhe auditimit të pajtueshmërisë, po ashtu edhe të kuptuarit e lidhjes me auditimin e performancës. Këtu përfshihet plotësimi i A.1.4 – Të kuptuarit e Entitetit dhe mjedisit të tij të kontrollit A 2.1 Përcaktimi i materialitetit, [A.2.3.. – Zhvillimi i strategjisë së përgjithshme të auditimit si pjesë e Memorandumit për planifikimin e auditimit – faza 1.](#) dhe A 3.1 n Vlerësimi i hollësishëm i rrezikut dhe Vlerësimi i kontrollit brendshëm për proceset

Shënim: E njejta qasje aplikohet tk auditimi i entiteteve të vogla– dallimet në mënyrën se si aplikohet gjenden në hollësi në seksionin 3.3.7

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

Synimi jonë si institucion që aspiron zbatimin e praktikave më të mira ndërkombëtare është që të jemi organizatë e drejtuar sipas standardeve ndërkombëtare të auditimit. Prandaj, SNISA-t janë pikat themelore të referimit tonë, përveç ligjeve të Kosovës. Siç është treguar më lart, qasja e përgjithshme e auditimit ndahet në katër faza.

5.1 Faza 1 – Planifikimi i përgjithshëm i auditimit

5.1.1 Aktivitetet preliminare të Angazhimit

Faza 1 - Përfshinë gjetjen e sa më shumë informacioneve lidhur me entitetin, i cili po auditohet gjë e cila bëhet në mënyrë më efektive përmes punës përgatitore në zyrën e ZKA-së, një vizite njëditore në terren për ta takuar menaxhmentin e lartë të entitetit. Para kësaj duhet të mbahet një takim i planifikimit me ekipin, i udhëhequr nga drejtori, për të përcaktuar njohjen aktuale të rreziqeve të auditimit, duke përfshirë anëtarët e ekipit të auditimit të vitit paraprak. Një draft - agjendë për takimin e planifikimit të brendshëm është përfshirë brenda pakos së letrave të punës në A.1.3. Përmes analizës së aktiviteteve të tij dhe ambientit në të cilin vepron, ne mund të arrijmë të kuptojmë plotësisht:

- Sfidat e hasura nga organizata dhe korniza e saj ligjore/ rregullative;
- Sistemet financiare të cilat i auditojmë;
- Sistemin e kontrollit të brendshëm të entitetit;
- Rreziqet e mundshme lidhur me aktivitetet, të cilat do t'i ndërmarrim;
- Masat e entitetit për performancë (financiare dhe jofinanciare), të cilat ndihmojnë auditorin të merr në konsideratë se, performanca e entitetit a është duke i përmbushur objektivat e vendosura nga menaxhmenti, si: t'li identifikojë mangësitë në kontrollin e brendshëm, në sistemin informativ të entitetit; dhe
- Biznesin, të cilin operojnë Organizatat Buxhetore (OB).

Me rëndësi është që ne t'i identifikojmë fushat kryesore të rrezikut të auditimit në një fazë të hershme. Kjo do të na ndihmojë të përqendrohemi në elementet materiale të informatave, të cilat do t'i rishikojmë dhe nuk do të humbim kohë lidhur me çështjet të cilat janë të rëndësishë fare të vogël. Nga informatat, të cilat i marrim në këtë fazë të "gjetja e faktit" ne mund ta përkufizojmë strategjinë për auditimin e bazuar në fushat e perceptuara si me rrezik. Ekziston një formë standarde për ta kapur kuptimin e nivelit të lartë të organizatave buxhetore individuale. Forma duhet të plotësohet për të gjitha auditimet përpara se të bëhet planifikimi i hollësishëm i auditimit (Referenca LP A 1.4 – Të kuptuarit e Entitetit dhe Mjedisit të tij të Kontrollit) dhe të shikohet përsëri gjatë fazës së planifikimit të hollësishëm të auditimit. Në mënyrë të ngjashme, për të mbështetur përcaktimin e një qasje të përshtatshme të auditimit, ne duhet edhe të kryejmë rishikim analitik paraprak, si pjesë e procedurave tona të vlerësimit të rrezikut. Ky proces është diskutuar më në hollësi në Seksionin 6.3.3.3.

5.1.2 Memorandumi Planifikues i Auditimit përfshirë Strategjinë e Përgjithshme të Auditimit

Memorandumi Planifikues i Auditimit – Faza 1, i cili përfshinë Strategjinë e përgjithshme të auditimit në njërin anë, është produkti kryesor i aktiviteteve të angazhimit fillestar, i përbërë nga njohja e entitetit që do të auditohet, duke njohur përgjithësisht mjedisin e tij të kontrollit, duke zhvilluar procedurat paraprake të auditimit dhe identifikuar rrezikun e vetvetishëm,

dhe në anën tjetër, ka për qëllim sigurimin e kornizës themelore për tërë auditimin financiar dhe për atë të pajtueshmërisë, si dhe orientimin për planifikimin e ardhshëm, si për fazën e përkohshme/ fillestare, ashtu edhe për fazën kryesore të auditimit. Veç kësaj, ai përcakton objektivat e raportimit të auditimit dhe përkufizon burimet e nevojshme për realizimin e auditimit. Memorandumi i Planifikimit të Auditimit - Faza e parë është e dokumentuar në LP A.2.3.

Gjatë kësaj faze, ekipi i auditimit duhet të konsiderojë se si njohuritë e marra do të ndahen për auditimin financiar dhe atë të pajtueshmërisë dhe të përdoren për përpilimin e një plani pune, për punën e përkohshme/ fillestare në terren, përmbajtja kryesore e së cilës do të jetë Vlerësimi i Hollësishëm i Rrezikut dhe Vlerësimi i Kontrollit të Brendshëm (VHR&VKB).

Lidhja potenciale me auditim të performancës duhet po ashtu të kuptohet dhe të demonstrohet. Një proces i planifikimit të auditimit i cilësisë së lartë do të përfshijë një dialog të dy anshëm në mes të auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë si dhe stafit të auditimit të performancës.

5.1.3 Vlerësimi i Hollësishëm i Rrezikut dhe Vlerësimi i Kontrollit të Brendshëm (VHR&VKB)

Objekti kryesor i kësaj faze të auditimit është identifikimi i hollësishëm i rreziqeve të keqdeklarimeve materiale në nivel të pohimit apo të mospajtueshmërisë me autoritetet, vlerësimi i kontrolleve të brendshme që duhet të jenë të pranishme dhe funksionale për t'i zbutur (zvogëluar) rreziqet e identifikuar dhe përcaktimi i niveleve të besueshmërisë në kontrollet e caktuara të brendshme.

Është thelbësore të zhvillohet vlerësimi i rrezikut për secilin cikël biznesor të rëndësishëm financiar dhe atij të pajtueshmërisë në entitetin e audituar. Përzgjedhja e fushave/proceseve për t'i studiuar në këtë fazë të auditimit bazohet në udhëzimin e dhënë në Strategjinë e Përgjithshme të Auditimit. VHR & VKB është i dokumentuar në LP A.3.1.n, "n" që do të thotë një numër i njëpasnjëshëm i një LP për një proces të veçantë të analizuar.

Para se të fillohet puna në vlerësimin e rrezikut, është thelbësore të dihet dhe kuptohet **koncepti i pohimeve** në lidhje me Pasqyrat Financiare, bilancin e llogarisë, klasat e transaksionit, prezantimet dhe shpalosjet. Pohimet në kontekstin e auditimit duhen të kuptohen si deklarata të qëndrueshme dhe të besueshme (eksplicite ose implicite), të bëra nga menaxhmenti lidhur me informacionin financiar të paraqitur në Pasqyrat Financiare.

5.1.4 Faza 2 – Planifikimi i detajuar i auditimit

Faza 2 është planifikimi i auditimit në hollësi. Bazuar në analizën tonë fillestare, vlerësimin e hollësishëm të rrezikut, dhe vlerësimin e kontrollit të brendshëm, procedurat e mëtutjeshme thelbësore të auditimit duhen të dizajnohen për t'i plotësuar objektivat tona të auditimit. Kjo duhet të përmbledhet në një Memorandum të Planifikimit të Auditimit – **dhe të cekura në hollësi në letrat përkatëse të punës të serisë LP A4**. Aktivitetet tona për fazën e ekzekutimit

të auditimit përcaktohen në këtë fazë. Ju duhet të përqendroheni në çështjet më të rëndësishme dhe të gjitha çështjet materiale të auditimit, të cilat do të pasqyrojnë rreziqet domethënëse të identifikuara të auditimit (veçanërisht rreziqet e gabimeve materiale dhe rreziqet për mospajtueshmëri me autoritetet) dhe gjithashtu do të sigurojnë një dallim të qartë në mes të konkluzioneve të auditimit lidhur me Pasqyrat Financiare dhe ato të objektivave të auditimit të pajtueshmërisë.

Strategjia e auditimit duhet të sigurojë që aktivitetet e auditimit të kryhen në mënyrë efektive, me kosto efikase dhe me kohë. Disa faktorë do të ndikojnë në numrin e detyrave që duhet t'i kushtohet një fushe të caktuar të auditimit, kryesisht si reflektim i procesit të VDR&VKB, por gjithashtu duke përfshirë materialitetin dhe kompleksitetin e çështjeve të caktuara të auditimit, përvojat paraprake me entitetin e audituar (e cila do të mbështetet me vlerësimin e rrezikut të vetvetishëm), si dhe shkallën deri ku mund të merret siguria e kontrolleve të brendshme. Profesionalizmi juaj si auditorë poashtu mund të ndikojë në këtë. Përqendrimi në një qasje efikase të auditimit, të bazuar në rrezik është e nevojshme për të minimizuar punën e nevojshme për të siguruar sigurinë thelbësore (siç përmbledhet në modelin e sigurisë së auditimit) dhe për të identifikuar burimet në dispozicion, për të kryer këtë punë. Planifikimi efektiv i hollësishëm i auditimit do të sigurojë që ju të mblidhni dëshmi të mjaftueshme, të besueshme dhe përkatëse, mbi të cilat do të formoni konkluzionet tuaja përfundimtare. Veç kësaj, planifikimi gjithëpërfshirës shpie në shmangien e keqkuptimeve të mundshme me entitetin. Planifikimi duhet të dokumentohet në Memorandumin e Planifikimit, si dhe në procedurat e mëtutjeshme (substanciale) të auditimit, të cilat japin udhëzime më të hollësishme për hapat që duhen të ndërmerren në auditim. Një plan i qartë i auditimit mundëson përcaktimin e buxhetit real për stafin në secilin auditim.

Planifikimi i hollësishëm i auditimit duhet të përfundojë menjëherë pas auditimit të përkohshëm apo fillestar, bazuar në VDR&VKB dhe vendimeve për besueshmërinë e kontrollit të brendshëm, për ciklet biznesore të caktuara të entitetit.

Drejtori i auditimit duhet të miratojë planin e detajuar të auditimit, d.m.th. Memorandumin e Planifikimit të Auditimit - Faza e fundit (e dokumentuar në përputhje me LP A.2.3 - Faza përfundimtare) para Fazës 3 – Kryerja e Auditimit. Megjithatë, para kësaj faze, ashtu siç është detajuar në diagramin 1 më sipër, drejtori duhet para prodhimit të planeve të detajuara të auditimit të ketë shqyrtuar edhe Strategjinë e Përgjithshme të Auditimit dhe të dakordohet mbi dokumentet kryesore LP A.3.4 – Llogaritja e faktorëve të sigurisë dhe A.3.3 – Përditësimi i Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të tij të Kontrollit. Si pjesë e këtij procesi, natyra dhe shkalla e kërkuar e procedurave të mëtejshme të auditimit duhet të aprovohet nga Drejtori.

5.1.5 Faza 3 – Kryerja e auditimit

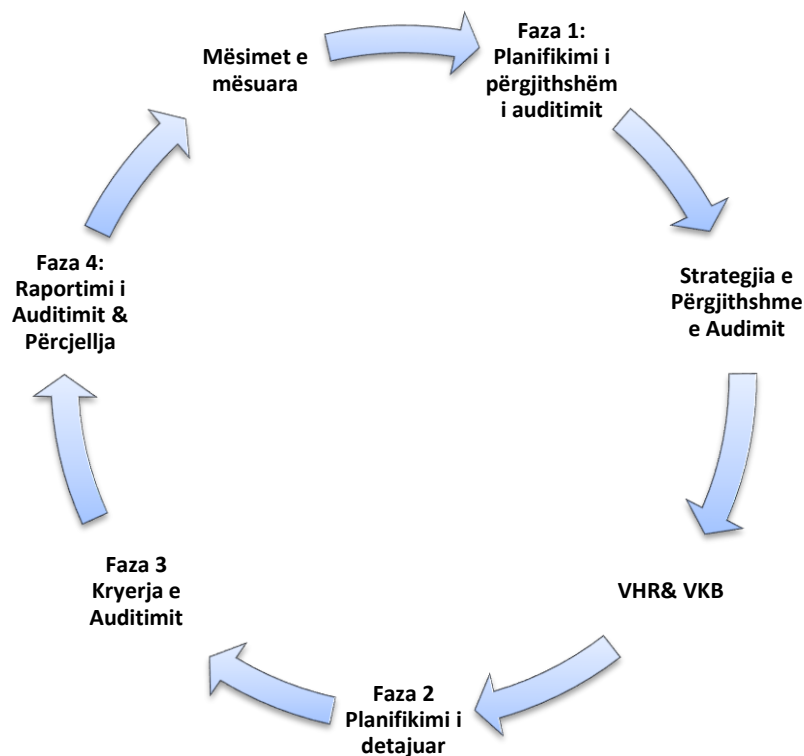
Në **Fazën 3** kryhet ('ekzekutohet') auditimi dhe vlerësohen rezultatet e arritura. Kjo duhet të bazohet në udhëzimin e dhënë në Memorandumin e Planifikimit të Auditimit, si dhe në letrat e punës që përmbajnë procedurat substanciale të auditimit, shkalla e shtrirjes e të cilave është zhvilluar përmes përdorimit të modelit të sigurisë së auditimit në fazën paraprake.

Megjithatë, duhet të jeni të përgatitur që të ndryshoni planin tuaj nëse paraqiten rrethana të reja të auditimit. Çfarëdo gabimi ose mospërputhje e identifikuar gjatë punës tonë duhet të vlerësohet për të parë se si ato ndikojnë në besueshmërinë e Pasqyrave Financiare dhe nëse është e nevojshme apo jo, puna shtesë për të na ofruar siguri të nivelit të kërkuar dhe/apo të përcaktohet nëse ato përfaqësojnë gabim të mundshëm material. Si rezultat i dëshmive të mbledhura gjatë auditimit, duhet poashtu të jeni në gjendje ta rivlerësoni efektivitetin e kontrolleve të brendshme - kjo do të ndikojë në shkallën e planifikuar të testimit substancial (përfshirë procedurat analitike substanciale), të cilin duhet ta ndërmerreni. Disa procedura substanciale auditimi mund të kryhen në auditimin e ndërmjetëm. Në mënyrë të ngjashme, draft Pasqyrat Vjetore Financiare mund të jenë subjekt i analizave dhe testimit substancial të zgjedhur për efekt të ngjashëm sa i përket versionit të tyre final zyrtar. Ekzekutimi i auditimit është i dokumentuar në serinë LP B.

5.1.6 Faza 4 – Raportimi

Në **Fazën 4** i formulojmë konkluzionet tona dhe raportojmë për rezultatet e auditimit. Nëse ky është auditim i Pasqyrave Financiare dhe i pajtueshmërisë me autoritetet, do të rezultojë me opinione /konkluzione zyrtare të auditimit, si dhe ka mundësi, me disa rekomandime për veprime të menaxhmentit. Faza e raportimit është e dokumentuar në serinë e LP C.

Zbatimi i rekomandimeve duhet të përcjellët përmes auditimeve pasuese me cilëndo nga procedurat relevante të auditimit, për t'u siguruar që deklaratimet e menaxhmentit lidhur me zbatimin e tyre janë të sakta dhe të drejta. Megjithatë, disa auditime të cilat i kryejmë mund të mos jenë rishikime të Pasqyrave Financiare dhe mund të mos japim deklarime aq zyrtare. Sidoqoftë, në fund, në të gjitha auditimet ju kërkohet ta formuloni një lloj të konkluzionit dhe ju duhet të aplikoni qasje rigoroze sa i përket dëshmive të auditimit, si bazë për konkluzione, pavarësisht nga natyra e detyrave specifike.



Diagrami 2: fazat e auditimit dhe mësimit e mësuar

Procesi, megjithatë nuk përfundon në këtë pikë- Faza 4 pason me ushtrim mësues, i cili shërben si përgatitje për sezonin e ardhshëm të auditimit. Si një organizatë, e cila synon të mësojë në vazhdimësi, ne duhet ta shfrytëzojmë përvojën e fituar nga secili angazhim i auditimit për të pasur edhe më shumë njohuri rreth punës tonë në të ardhmen. “Mësimet e mësuar” nga angazhimet tona duhen të dokumentohen dhe të shfrytëzohen në ciklin pasues të auditimit. Kjo është treguar në diagramin më lartë.

Ndërkohë që përpiqemi për përmirësimin e vazhdueshëm si organizatë, (një qëllim të cilin ju duhet po ashtu ta aspironi si individë), ne të gjithë duhet të sigurohemi që të mësojmë nga përvoja dhe t’i aplikojmë këto mësimet në punën tonë të ardhshme. **Është me rëndësi që të bëhet dallimi ndërmjet “mësimeve të identifikuara dhe “mësimeve të mësuar”, pasi këto të fundit paraqesin zbatimin e mësimeve të identifikuara në praktikë, për çka të gjithë duhet ta synojmë.** Procesi i mësimeve të mësuar është diskutuar më hollësisht në Kapitullin 9 dhe kërkohet nga ekipi të diskutojë mësimet e nxjerra, t’i prezantojnë te drejtori i tyre temat më të rëndësishme, të sigurohen që këto të jenë të konsoliduara, të komunikuar dhe të konsideruara në konferencën vjetore.

Ashtu siç është diskutuar në Kapitullin 4, veçori e rëndësishme e krejt asaj që bëjmë ne është që cilësia është e rrënjësuar në secilën fazë të procesit, përfshirë rishikimin e punës gjatë kryerjes së auditimit. Secili individ i angazhuar në një angazhim duhet të udhëhiqet nga synimi për të punuar sipas standardeve cilësore më të larta.

Kapitulli 6. Planifikimi i auditimit [\(SNISA 2300\)](#)

6.1 Rolet dhe përgjegjësitë

Vendimet e planifikimit të përgjithshëm kanë ndikim të rëndësishëm në natyrën, shtrirjen, kohën dhe suksesin e punës së kryer në terren. Për shkak të kësaj, vendimet e planifikimit të përgjithshëm duhen të bëhen nga anëtarët senior dhe me më shumë përvojë në ekipe të auditimit. Sidoqoftë, ato po ashtu përfshijnë edhe mbështetje efektive të ofruara nga anëtarët të tjerë të ekipit.

Roli i Drejtorit të auditimit është ta udhëheq takimin e planifikimit me ekipin, për të dhënë drejtimet për fazën fillestare të auditimit dhe udhëzime të përgjithshme për tërë procesin. Udhëheqësit e ekipit janë përgjegjës për caktimin e detyrave anëtarëve të ekipit, për të mbledhur informata për njohjen (të kuptuarit) e entitetit dhe mjedisin e tij të kontrollit dhe të kryejnë procedura fillestare (preliminare) të auditimit. Drejtori i auditimit rishikon draftin e Memorandumit të Planifikimit të Auditimit (përfshinë Strategjinë e Përgjithshme të Auditimit) dhe do ta dërgojë për aprovim te Ndihmës Auditori i Përgjithshëm apo Auditori i Përgjithshëm.

Vlerësimi i hollësishëm i rrezikut dhe vlerësimi i kontrollit të brendshëm udhëhiqet nga Udhëheqësi i Ekipit (UE) dhe kështu planifikimi i hollësishëm i auditimit i cili vjen pas VHR&VKB.

Drejtorët e auditimit duhet të rishikojnë dhe (nëse është e përshtatshme, pra e cilësisë së duhur) **ta miratojnë** dosjen e përhershme, dosjen e planifikimit, procedurat substanciale të Auditimit, etj., të hartuara gjatë procesit të planifikimit, për t'u siguruar që këto janë kompletuar si duhet. Në pajtueshmëri me Kapitullin 3 të këtij doracaku, kërkesat e planifikimit për të gjitha auditimet duhet t'i plotësojnë standardet e SNISA-ve. Megjithatë, niveli i dokumentacionit që kërkohet për ta arritur këtë do të ndryshojë në mes të auditimeve të "entiteteve të vogla" dhe auditimeve të tjera. Ky kapitull e vë në pah dallimin në mes të dy qasjeve.

6.2 Pasqyrimi i planifikimit të auditimit

Për arsye që shumica e auditimeve përsëriten prej vitit në vit, në të shumtën e punës së planifikimit për këto auditime do të përfshihet përditësimi i planit nga viti i kaluar, për t'i pasqyruar ndryshimet e entitetit të audituar ose ndryshimet në qasjen e planifikuar të auditimit, në vend që të fillohet nga zeroja. Megjithatë, është me rëndësi që çdo auditim t'li nënshtrohet një rivlerësimi rigoroz, për të siguruar se do të kryejmë testet përkatëse të auditimit për adresimin e rreziqeve të identifikuar dhe se thjesht nuk do të përsëritet qasja e vitit të mëparshëm - përveç në ato raste kur kjo mbetet si qasja më e përshtatshme. Qëllimi ynë duhet të jetë përmirësimi i efikasitetit dhe efektivitetit të auditimit çdo vit dhe ekipet duhet të jenë të fokusuar në këtë.

Planifikimi i auditimit ndahet në dy faza:

- Faza 1 - Planifikimi i përgjithshëm i auditimit; dhe
- Faza 2 - Planifikimi i detajuar i Auditimit

6.2.1 Pasqyrimi i Fazës 1 – Faza e planifikimit të përgjithshëm

Faza e planifikimit të përgjithshëm është faza në të cilën merren pjesa më e madhe e vendimeve kyçe të planifikimit. Ajo e pasqyron auditimin paraprak dhe e konfirmon çdo ndryshim domethënës në p.sh., kërkesat e raportimit. Kjo fazë përfshinë aktivitetet e angazhimeve preliminare, zhvillimin e strategjisë së përgjithshme të auditimit dhe procedurat e vlerësimit të rrezikut. Planifikimi i përgjithshëm përfshin fazat kyçe si në vijim:

- **Aktivitetet e angazhimeve preliminare:**
 - Hapi 1 – Takimi fillestar i planifikimit i udhëhequr nga drejtori;
 - Hapi 2 – Përcaktimi i objektivave dhe fushëveprimit të auditimit;
 - Hapi 3 – Të kuptuarit e entitetit dhe e mjedisit të kontrollit të brendshëm të tij;
 - Hapi 4 – Kryerja e procedurave preliminare analitike;
 - Hapi 5 – Pasqyrimi i procesit dhe sistemit të kontabilitetit; dhe
 - Hapi 6 – Identifikimi dhe Vlerësimi i rreziqeve të vetvetishme, fushat e rrezikut dhe fushat të tjera materiale të auditimit.
- **Zhvillimi i strategjisë së përgjithshme të auditimit:**
 - Hapi 7- Përcaktimi i njësive vartëse të rëndësishme dhe të parëndësishme;
 - Hapi 8 – Përcaktimi i materialitetit, materialitetit të performancës dhe nivelin e rrezikut të auditimit (niveli i besueshmërisë);
 - Hapi 9 – Alokimi i resurseve dhe kohës së auditimit; dhe
 - Hapi 10 – Zhvillimi dhe aprovimi i Memorandumit Planifikues përfshirë Strategjinë e Përgjithshme të Auditimit.
- **Puna në terren e auditimit të përkohshëm apo fillestar (Vlerësimi i Hollësishëm i Rrezikut dhe Vlerësimi i Kontrollit të Brendshëm [VHR&VKB])**
 - Hapi 11 – Identifikimin e rreziqeve të kontrollit (lidhur me raportimin financiar dhe pohimet e pajtueshmërisë) brenda proceseve të përzgjedhura financiar të entitetit;
 - Hapi 12 - Njohja e kontrolleve të brendshme të futura në përdorim nga entiteti për t'i zvogëluar rreziqet e identifikuar; dhe vlerësimi i hartimit dhe implementimit të kontrolleve të brendshme të identifikuar (lidhur me pohime relevante);
 - Hapi 13 – Testimi i efektshmërisë së kontrolleve të brendshme të pranuar;
 - Hapi 14- Vendosë për besueshmërinë e kontrolleve për proceset e analizuara dhe elementet e tjera materiale;
 - Hapi 15 – Rishqyrtimi dhe përditësimi i njohjes së entitetit të audituar (kjo duhet të bëhet përgjatë procedurave të vlerësimit të rrezikut);
 - Hapi 16 – Shfrytëzimi i Modelit të Sigurisë në Auditim për të përcaktuar masën dhe llojin e procedurave të mëtutjeshme (substanciale) të auditimit;

- Hapi 17 – Planifikimi dhe kryerja e procedurave të zgjedhura substantive (nëse koha e planifikuar e lejon); dhe
- Hapi 18- Komunikimi i çështjeve materiale tek entiteti në formë të përjashtimit (exceptions), nëse është e nevojshme.

Vendimet që merren gjatë hapave të tjerë të planifikimit të përgjithshëm dokumentohen në dosjen e planifikimit për auditim dhe disa nga këto dokumente, të cilat do të jenë të dobishme për auditimet pasuese, mund të transferohen në dosjen e përhershme atëherë kur plani të jetë i kompletuar. Shtojca 5 e jep një indeks të letrave të punës përfshirë edhe modele që e mbulojnë Fazën e Planifikimit.

Të dhënat e mbledhura gjatë rrjedhës së “Hapit 3 Të kuptuarit e veprimtarisë së entitetit” përdoren për ta përditësuar dosjen e përhershme për këtë entitet dhe për LP - Njohja e Entitetit dhe Mjedisit të tij të Kontrollit - letra e punës në dosjen e planifikimit [-LP A.1.4.](#)

Pas përfundimit të Hapave 1 deri 11, drejtori duhet të rishikojë hapat e planifikimit të përgjithshëm të auditimit, para se të fillohet me planifikimin e hollësishëm dhe zhvillimin e procedurave të mëtutjeshme (substanciale) të auditimit, që do të përdoren gjatë fazës së kryerjes së procedurave të auditimit.

6.2.2 Pasqyrim i Fazës 2 – Faza e planifikimit të detajuar

Kjo fazë kryesisht ka të bëjë me përdorimin e vendimeve të marra gjatë fazës së planifikimit të përgjithshëm për të hartuar procedurat shtesë (substanciale) të auditimit që do të përdoren gjatë fazës së kryerjes së auditimit. Kjo, poashtu përfshinë përcaktimin e buxheteve, stafit të nevojshëm, kohën e punës së auditimit dhe informacionit të mëtutjeshëm që do të merret nga entiteti i audituar. Planifikimi i detajuar përfshin hapat në vijim:

- **Plani i hollësishëm i auditimit:**

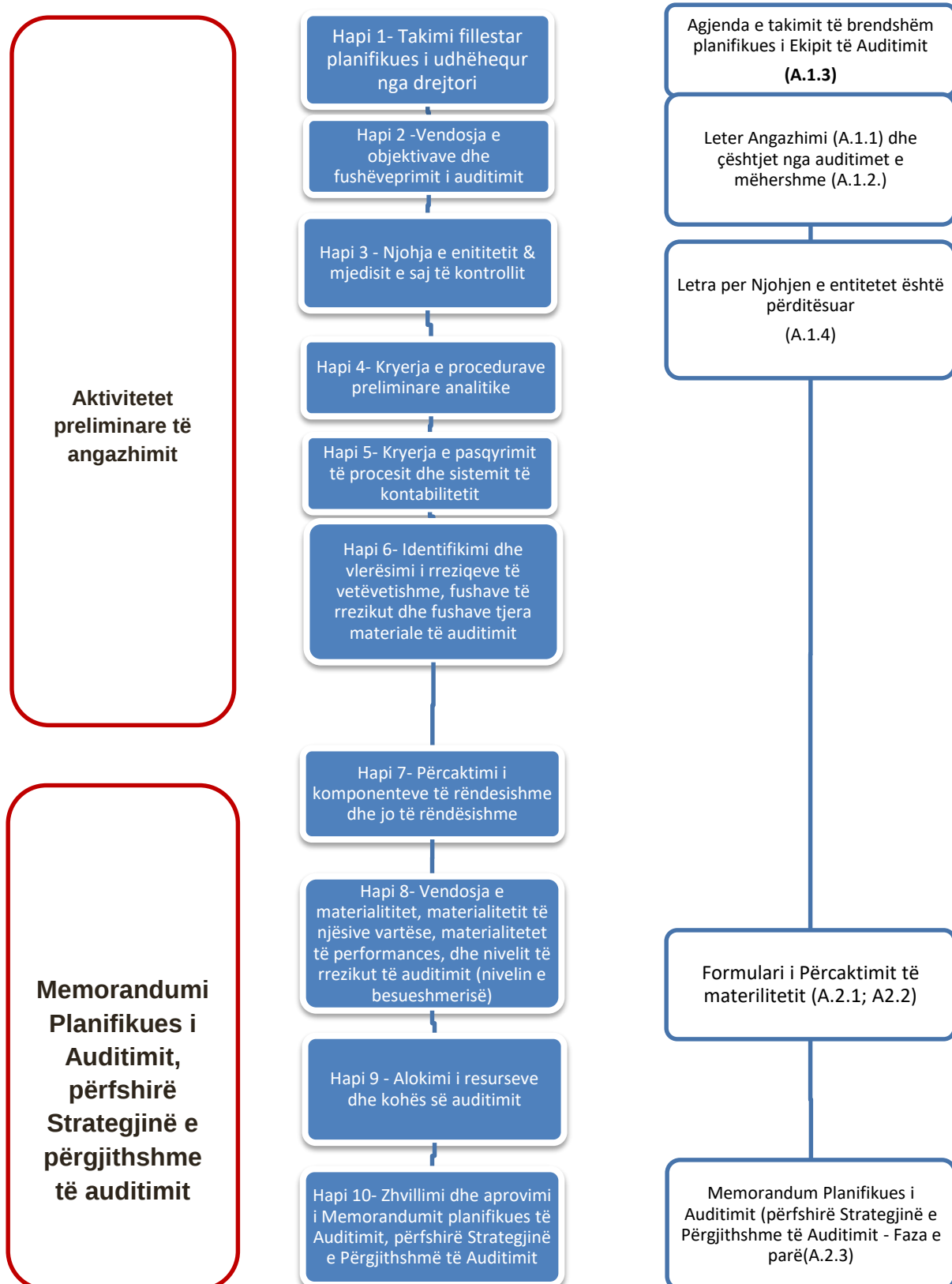
- Hapi 19- Zhvillimi i Memorandumit të Planifikimit të Auditimit – Hartimi i procedurave të mëtutjeshme (substanciale) të auditimit
- Hapi 20 – Rivlerësimi i vendimeve më të hershme të planifikimit;
- Hapi 21- Rishikimi i resurseve dhe kohës së alokuar të auditimit
- Hapi 22 – Kryerja e planifikimit të auditimit;
- Hapi 23- Rishikimi dhe miratimi i Memorandumit të Planifikimit të Auditimit

Puna e hollësishme e planifikimit është dokumentuar në dosjen e planifikimit për secilin auditim.

6.3 Planifikimi i auditimit – hapat kyç (Diagrami 3)

Kjo pjesë përmban udhëzimet që ju mund t’i përdorni për planifikimin e auditimit. Këto udhëzime *nuk* e zëvendësojnë gjykimin profesional. Hapat kyç brenda procesit më poshtë janë të paraqitura në katrorë me ngjyrë të kaltër, me letrën e punës apo referencat e tjera në katrorët me ngjyrë të bardhë.

Hollësitë e mëtutjeshme lidhur me secilin hap në proces diskutohen në seksionin 6.3 në vijim.



Diagrami 3: Planifikimi i auditimit – hapat kyç

Diagrami 4: Vlerësimi i rrezikut dhe Kontrollit të brendshëm (të kryen në fazen e përkohshme apo fillestare të auditimit)

Hapi 11- Identifikimi i rreziqeve të kontrollit (në nivel të pohimeve) brenda proceseve të përzgjedhura të entitetit

Dokumentimi i rreziqeve të entitetit të identifikuar brenda proceseve në nivelin e pohimeve ([A.3.1 n](#))

Të dallohen rreziqet e rëndësishme nga faktorët e rrezikut ([A.3.1n](#))

Rivlerësimi i rrezikut(-qeve) të vetëvetishëm, rreziku të mashtrimit; të identifikuar në aktivitetet e angazhimit preliminar ([A.3.1.n](#))

Hapi 12 – Njohja e kontrolleve të brendshme dhe vlerësimi i dizajnit e tyre dhe implementimit

Dokumentimi i kontrolleve që adresojnë rrezikun të identifikuar në nivelin e pohimeve ([A.3.1n](#))

Dokumentimi i dizajnit dhe implementimit të kontrolleve ([A.3.1n](#))

Hapi 13 – Testo efektshmërinë e kontrolleve të brendshme të identifikuar

Dokumentimi i testimit të kontrollit (planifikim dhe egzekutim) dhe vlerësimin e KB ([A.3.2.1n](#); [A 3.1.n](#))

Hapi 14 – Vendos për besueshmërinë e kontrollit për proceset e analizuar dhe elementet tjera materiale

E reflektuar në llogaritjen e faktorit të sigurisë ([A.3.4](#)), dhe Vlerësimin e hollësishëm të rrezikut dhe KB ([A.3.1n](#))

Hapi 15 – Rishiko dhe azhurno njohjen e entitetit të audituar

Formulari i përditësuar – Të kuptuarit të entitetit dhe mjedisit të tij të Kontrollit të brendshëm ([A.3.3](#))

Hapi 16– Shfrytëzo Modelin e Sigurisë së Auditimit për të përcaktuar shkallen dhe llojin e procedurave të mëtutjeshme (substanciale) të auditimit

Llogaritja e faktorit të sigurisë ([A.3.4](#))

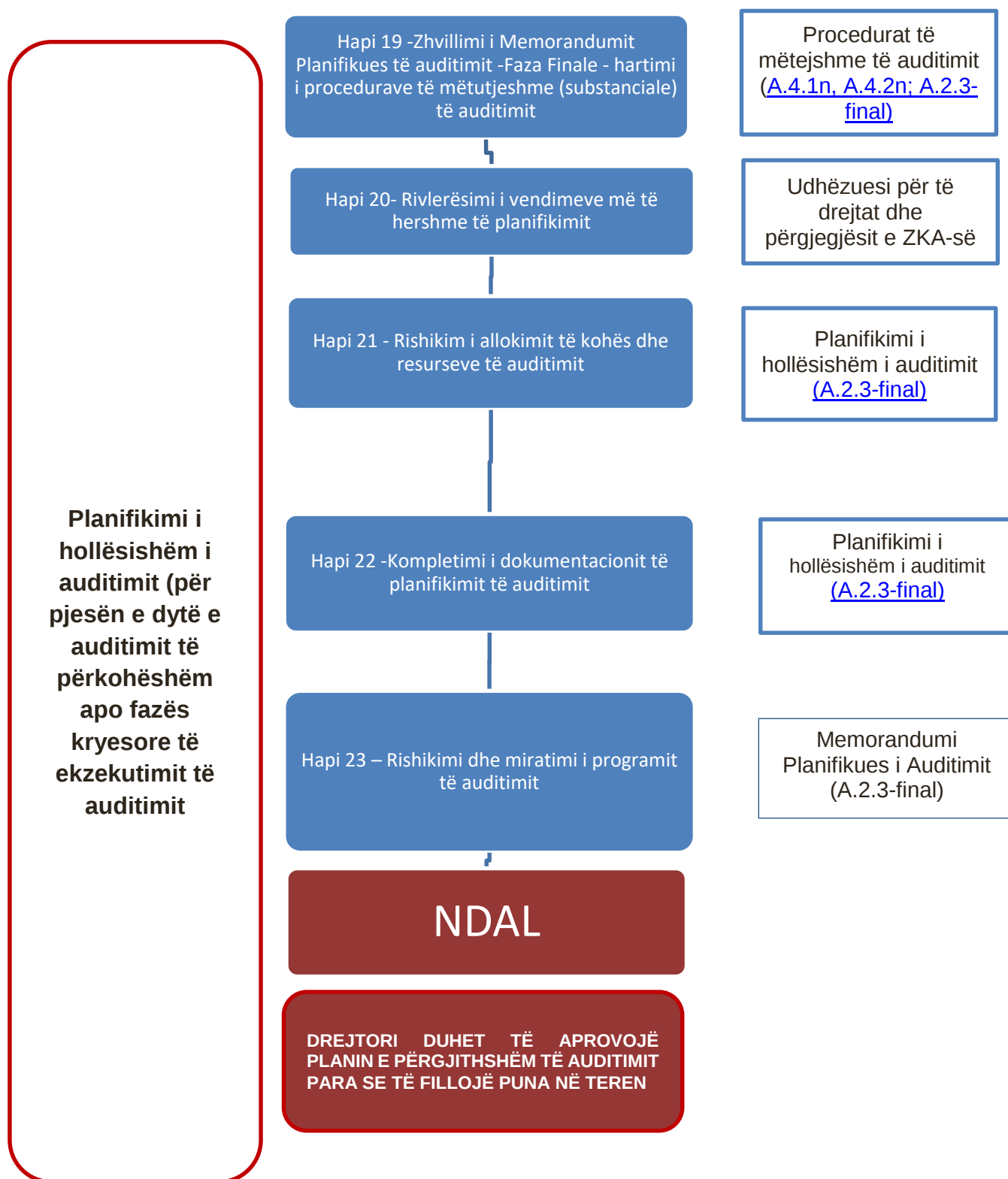
NDAL– DREJTORI DUHET TË RISHIKOJË MEMORANDUMIN PLANIFIKUES TË AUDITIMIT (PËRFSHIRË STRATEGJINË E PËRGJITHSHME TË AUDITIMIT) PARA SE TË ZHVILLOHEN PROCEDURAT E MËTUTJESHME (SUBSTANCIALE) TË AUDITIMIT (PËRFSHIRË [A.1.4](#) DHE [A3.7](#))

Hapi 17 – Planifiko dhe kryej procedurat e zgjedhura substanciale të auditimit (nëse lejon koha)

Hapi 18 – Komunikojë çështjet materiale tek entiteti në formë të përjashtimeve

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

Pas përfundimit të Fazës 1 – Planifikimi i përgjithshëm i auditimit (d.m.th. aktivitetet e angazhimeve preliminare, përcaktimi i strategjisë së përgjithshme të auditimit dhe kryerja e procedurave të vlerësimit të rrezikut), kryhet Faza 2 – Planifikimi i hollësishëm i auditimit.



Diagrami 5: Planifikimi i hollësishëm i auditimit

6.3.1 Hapi 1 – Takimi fillestar i planifikimit, i udhëhequr nga drejtori

Të gjitha planifikimet e auditimit duhen të fillojnë nga perspektiva e marrjes në konsideratë të njohurive që tashmë i kemi. Kjo do të reflektojë njohuritë e marra nga auditimi më i fundit, si dhe njohuri të detajuara të anëtarëve të ekipit të akumuluar vite me radhë. Kjo duhet të adresohet përmes moderimit të një mbledhjeje sistematike që përfshin të gjithë anëtarët e ekipit duke përfshirë edhe ata nga auditimi i vitit të kaluar, por që janë caktuar në një ekip tjetër në ciklin e ri të auditimit. Ekziston një letër standarde pune për të mbështetur këtë takim të facilituar, kjo është e cekur në diagram të mëparshëm ([A.1.3](#)).

Hapja e Dosjes së re të planifikimit – Ky hap fillon me hapjen e Dosjes së re të Planifikimit për auditim. Fleta e indeksit duhet të përfshijë çështjet për vëmendje në auditimin e ardhshëm të identifikuar nga auditimi paraprak.

Planifikimi i hershëm duhet të bëhet në qershor--shtator ose më herët për ta lehtësuar këtë proces. Kjo, poashtu do të rezultojë në një periudhë më të gjerë të planifikimit, duke u siguruar se ka kohë të mjaftueshme në dispozicion për ta ndërmarrë procesin e nevojshëm të rishikimit gjithëpërfshirës.

Hapat e planifikimit të përgjithshëm duhen të inkorporojnë njohuritë në auditim financiar, auditim të pajtueshmërisë dhe në auditim të performancës. Si një shembull, kjo mund të arrihet përmes përfaqësuesve nga gjithë këto ekipe që marrin pjesë në takimin e planifikimit fillestar të udhëhequr nga drejtori si dhe shkëmbimin e njohurive nga të kuptuarit të mëparshëm të punës së entitetit dhe mjedisit të kontrollit të brendshëm. Është e rëndësishme që tërësia e planifikimit të demonstrojë se ne e kuptojmë tërësisht punën e entiteteve tona të auditimit dhe se i reflekton burimet e informatave dhe të dhënave të jashtme sipas nevojës.

6.3.2 Hapi 2 – Përcaktimi i objektivave të auditimit dhe fushëveprimit (SNISA 2200)

Përcaktimi i objektivave të përgjithshme të auditimit - Objektivi i auditimit duhet të jetë formulim i qartë i asaj që auditori ka ndërmend të ekzaminojë dhe i asaj që duhet të arrihet nga auditimi. Kjo do të fokusohet në faktin se auditimi jonë është dizajnuar në mënyrë të atillë që të lejojë AP-në të japë një opinion mbi Pasqyrat Financiare. Një deklaratë e tillë është dhënë në Letrën e Angazhimit-L.P A.1.1.

Për auditimin financiar dhe për atë të pajtueshmërisë objektivi mund shprehet më gjerësisht, duke përfshirë vërtetësinë e pohimeve të menaxhmentit, të shprehura në Pasqyrat Financiare dhe shënimet shpjeguese, duke konfirmuar se shënimet janë mbajtur në pajtim me standardet e zbatueshme, dhe se legjislacioni përkatës dhe detyrimet e tjera administrative janë respektuar.

Memorandumi i planifikimit të auditimit - LP A.2.3 mund të vendosë objektiva shtesë p.sh. lidhur me hetimet e performancës. Është e rëndësishme që objektivat e auditimit të jenë absolutisht të qarta për të siguruar se është kryer vetëm me punë të mjaftueshme dhe të nevojshme të auditimit për të arritur këto objektiva.

Gjatë shqyrtimit të objektivave, planifikuesi duhet t'i merr parasysh çështjet e ngritura gjatë auditimit paraprak të entitetit, që do të mund të sugjeronin objektiva të posaçme shtesë për auditim. Pikat për vëmendje tek auditimi i ardhshëm, të cilat janë marr nga auditimi paraprak mund të ndihmojnë në këtë proce, të cilat mund të kopjohen dhe të përfshihen në dosjen aktuale të planifikimit.

Përcaktimi i fushëveprimit të auditimit - Fushëveprimi i auditimit është një formulim rreth asaj se cilat fusha do të shikohen, afatin kohor për rishikim, çfarë pune duhet të bëhet medoemos dhe çfarë nuk do të bëhet.

Është e mundshme që të reflektohet që AP-i duhet të shqyrtojë, certifikojë dhe të raportojë për Pasqyrat Financiare të entitetit, të audituar dhe se procedurat tona të auditimit janë projektuar kryesisht për të siguruar një opinion/konkluzion nëse Pasqyrat Financiare japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë të aktiviteteve të raportuara për vitin e mbyllur më 31 dhjetor 202X. Megjithatë, si pjesë e mandatit të ZKA-së është edhe mbështetja për të zhvilluar menaxhimin e financave publike dhe qëllimin për të shtuar vlerë për të gjitha subjektet e audituara përmes punës tonë. Fushëveprimi ynë do të përfshijë edhe aktivitetet e auditimit të pajtueshmërisë dhe punë për “qeverisjen e mirë”, si pjesë e Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të tij.

Auditimi ynë i Pasqyrave Financiare do të kryhet në përputhje me Kornizën e Deklaratave profesionale të INTOSAI-t. Për qëllimin e auditimit financiar dhe atij të pajtueshmërisë, pjesa thelbësore e kësaj kornize përfshijnë Standardet e Auditimit Financiar (SNISA 2000-2899) dhe Standardin e Auditimit të Pajtueshmërisë (SNISA 4000). Këto standarde paraqesin praktikën më të mira në auditim dhe kanë për qëllim të promovojnë njëtrajtshmërinë e praktikës nga ISA-të anëmbanë botës, duke rritur kështu besimin e publikut në procesin e auditimit.

Përgatitja e letrës së angazhimit - Auditori i Përgjithshëm e ka mandatin ligjor për ta kryer auditimin, i cili mundëson ZKA-së ta përcaktojë natyrën, shtrirjen dhe kohën e punës së saj. Si e tillë, ZKA-ja nuk ka nevojë ta negociojë fushëveprimin e punës së vet me entitetin e audituar. Sidoqoftë, është praktikë e mirë që të informohen zyrtarët e entitetit të audituar lidhur me pengesat e objektivave dhe fushëveprimit të auditimit dhe të përvijohet natyra, shtrirja dhe koha e punës, si dhe për entitete më të mëdha apo më të rëndësishme të mbahet diskutimi. Ekziston një Udhëzues standard për të drejtat dhe përgjegjësitë e ZKA-së, i cili është i referuar në diagramin më lartë ([A.1.1](#)).

Letra e angazhimit drejtuar entitetit të audituar është një mënyrë e dobishme e dokumentimit të natyrës, shkallës dhe kohës së punës së auditimit që do të kryhet në vitin pasues. Me nënshkrimin e letrës, Auditori i Përgjithshëm aprovon fushëveprimin dhe objektivat që planifikuesi ka propozuar për auditim. Kopjet e letrës duhen të vendosen në Dosjen e Planifikimit.

6.3.3 Hapi 3 – Njohja e entitetit dhe mjedisit të tij të kontrollit të brendshëm (SNISA 2315)

6.3.3.1 Njohja e entitetit

Kërkesa e informacionit - Ju duhet të keni njohuri të plota për entitetin për të planifikuar auditimin dhe për ta vlerësuar materialitetin dhe rrezikun. Të kuptuarit e entitetit të audituar bazohet në njohuritë dhe përvojën e mëparshme, si dhe informatat e reja të siguruar nga burimet të ndryshme. Fitimi i njohurive të nevojshme rreth entitetit është një proces i vazhdueshëm dhe kumulativ i mbledhjes dhe vlerësimit të informatave të procesit. Për shumicën e auditimeve, duhet të mblidhni informacionin e mëposhtëm:

- Planet strategjike të entitetit të audituar;
- Takimet e planifikimit të klientit;
- Raportet paraprake të auditimit;
- Listën e shfrytëzuesve më të mëdhenj të shërbimeve të entitetit;
- Informacione nëse njësitë e tjera publike raportojnë tek entiteti, nëse entiteti vetë raporton tek entitetet e tjera publike, dhe cilat miratime duhet të kërkojë entiteti për të shpenzuar ose vepruar;
- Legjislacioni, rregulloret dhe udhëzimet administrative që ndikojnë në veprimet e entitetit (referencat tek dokumentet në bibliotekën e ZKA ose burimeve të internetit plotësojnë këtë kërkesë - nuk ka nevojë të mbani kopje fizike nëse referencat janë të lehta për t'u ndjekur);
- Praktika për sektorin në të cilin vepron entiteti, përfshirë çfarëdo praktike të specializuara të kontabilitetit (për shembull, nëse entiteti është një Ndërmarrje Publike, atëherë do të aplikohet kontabiliteti i aktual);
- Raportet e auditimit të brendshëm;
- Aktivitetet bazë në të cilat angazhohet entiteti (punë publike, dhënie grante dhe kontributeve, mbledhja e taksave, etj.);
- Madhësia e entitetit (totali i aktiveve, detyrimeve, të hyrave dhe shpenzimeve);
- Llojet e transaksioneve dhe dokumenteve në procesin e entitetit;
- Struktura organizative e entitetit;
- Matjet e performancës - (p.sh. indikatorët e performancës, analiza e variancës);
- Struktura e kontrollit të brendshëm të entitetit;
- Trendët ekonomike që mund të ndikojnë në vlerësimin e aktiveve dhe detyrimeve të konsiderueshme (ato të mbajtura në valutë të huaj, për shembull); dhe
- Sfidat me të cilat përballet organizata, për shembull – presionet buxhetore, zhvillimet e propozuara legjislative, parakushtet e integritetit në BE, etj.

Burimet e këtij informacioni mund të jenë: menaxhmenti i entitetit, legjislacioni, faqet e internetit të Qeverisë së Kosovës, raportet e publikuara, Buxheti i Kosovës, Pasqyrat Financiare të audituara të vitit të kaluar dhe kështu me radhë.

Shkalla e përpjekjeve - kuptimi i misionit dhe operacioneve të entitetit mund të paraqet një angazhim të madh dhe me nivel të lartë të përpjekjes për mbledhjen dhe dokumentimin e

njohjes, veçanërisht kur bëhet për herë të parë. Pasi të jetë arritur niveli i nevojshëm i njohurive, auditimet pasuese duhet të merren kryesisht me konfirmimin se njohuritë janë aktuale dhe përditësimin e çështjeve specifike kur është e nevojshme.

Një shabllon të letrës së punës për të dokumentuar të kuptuarit tonë të entitetit dhe mjedisit të tij të kontrollit është i disponueshëm dhe referuar në diagramin e mëparshëm (Të kuptuarit e entitetit dhe mjedisit të tij të kontrollit). Formulari i të kuptuarit të entitetit dhe mjedisit të tij të kontrollit duhet të përditësohet gjatë gjithë procesit të planifikimit të auditimit dhe do të jetë shtytësi kryesor për identifikimin e punës së Qeverisjes së Mirë dhe regjistrimin e të gjitha çështjeve të auditimit që duhet të adresohen në auditim. Një përmbajtje kryesore për informacionin e përditësuar mbi entitetin dhe mjedisin e tij të kontrollit është marrë gjatë fazës së përkohshme / fillestare të auditimit gjatë vlerësimit të detajuar të rrezikut dhe vlerësimit të kontrollit të brendshëm. Ky informacion i përditësuar është i dokumentuar në LP A.3.3.

Auditimi financiar dhe i pajtueshmërisë bëhet në të gjitha (ose shumicën) e organizatave buxhetore mbi baza të rregullta vjetore. Kjo është arsyeja pse është e këshillueshme të krijoni një Dosje të Përhershme për secilin entitet, i cili ofron informacione që lejojnë të kuptojnë njësinë dhe mjedisin e tij të kontrollit. Dosja duhet të përditësohet çdo vit - nëse kërkohet, d.m.th., kur shfaqen informacione të reja të rëndësishme dhe / ose vlerësimet e rëndësishme ndryshojnë. Dosja duhet të përmbajë të paktën informacionin e mëposhtëm:

- P - Indeksi i Dosjes së Përhershme
- P1- Lista Kontrolluese e përditësimit të Dosjes së Përhershme
- P2- Lista kontrolluese përmbledhëse të informacioneve për dosjen e përhershme
- P3- Statusi i entitetit
- P4- Informatat paraprake për entitetin
- P5- Lista e lokacioneve të auditueshme (komponentëve të rëndësishme)
- P6- Lista e llogarive bankare
- P7- Lista e nënshkrueseve të autorizuar
- P8- Informatat kontaktuese të menaxhmentit dhe stafit ekzekutiv
- P9- Shënimet financiare dhe sistemet e kontabilitetit
- P10- Numri i personelit

Këto shabllone ofrojnë listat kontrolluese dhe formate të thjeshta për mbledhjen e disa prej informacioneve që pritet të përfshihen në dosjen e përhershme. Këto mund të ndryshohen ose plotësohen për t'i përmbushur nevojat dhe preferencat e Departamentit të Auditimit, duke pasur parasysh që objektivi është të ndërtojë një dosje që do t'u ofrojë planifikuesve të auditimit informacion të dobishëm për referencë.

6.3.3.2 Vlerësimi i mjedisit të kontrollit të brendshëm

Ekipi i auditimit do të bëjë paravlerësimin e nivelit të sigurisë, të pasqyruar nga sistemi i kontrollit të brendshëm të entitetit të audituar, në mënyrë që të përcaktojë procedurat e

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

zbatueshme të auditimit varësisht nga përparësitë ose dobësitë të kontrollit të brendshëm të vendosur dhe zhvilluar në entitetin e audituar. Para së gjithash, vetë anëtarët e ekipit të auditimit duhet ta kuptojnë konceptin dhe përdorimin e sistemit të kontrollit të brendshëm.

Sistemi i kontrollit të brendshëm është një proces në organizatë, i realizuar nga personeli i tij në nivele të ndryshme të qeverisjes dhe menaxhimit, dhe shërben për të mbështetur arritjen e objektivave të saja operationale, raportuese dhe pajtueshmërie. Auditimi financiar përqendrohet në këtë pjesë të kontrollit të brendshëm që mbështet objektivat e raportimit financiar të entitetit dhe ato objektiva të pajtueshmërisë që kanë të bëjnë me fitimin dhe shpenzimin e fondeve publike. Duhet theksuar se koncepti i kontrollit të brendshëm nuk merr në konsideratë personel të përkushtuar ose struktura organizative të caktuara posaçërisht për kryerjen e veprimtarive të kontrollit të brendshëm. Kontrolli i brendshëm ushtrohet nga personeli i organizatës në nivele të ndryshme, të tilla si organi drejtues (përgjegjës për drejtimin dhe kontrollin brenda një drejtimi të përcaktuar), menaxhmenti i lartë dhe i mesëm, dhe ata që kryejnë drejtpërdrejt veprimtari të veçanta të kontrollit të brendshëm. Në kuadër këtij koncepti, duhet të kuptohet se secili individ brenda një entiteti luan rol në funksionimin e kontrollit të brendshëm, varësisht nga fushëveprimi i tij/saj të përgjegjësisë apo shkallën përkatëse të përfshirjes në sistemin e kontrollit të brendshëm të entitetit.

Ekzistojnë pesë komponentë të sistemit të kontrollit të brendshëm: - mjedisi i kontrollit, vlerësimi i rrezikut, aktivitetet e kontrollit, informacioni dhe komunikimi, dhe monitorimi. Ata bashkëveprojnë me objektivat e entitetit, elementët e tij strukturorë dhe proceset operative.

Ekipi i auditimit duhet ta ketë parasysh se kontrolli i brendshëm është i adaptueshëm ndaj strukturës së entitetit. Ky fleksibilitet dhe përshtatshmëri i referohet strukturës organizative, funksioneve ose proceseve të entitetit. Për organizatat e mëdha, mjedisi i kontrollit të brendshëm është një komponent thelbësor gjithëpërfshirës për tërë organizatën, ndërsa përbërësit e tjerë mund të zhvillohen veçmas për departamente, sektorë të caktuara, etj., si nënsisteme të kontrollit të brendshëm. Për organizatat më të vogla dhe homogjene, një sistem konsistent i kontrollit të brendshëm mund të përfshijë entitetin në tërësi. Në shumë raste, kontrolli i brendshëm përdoret intuitivisht nga entitetet si një grup politikash, procedurash dhe rregullash me të cilat kontrollohen operationet e entitetit. Në raste të tilla, d.m.th. kur kontrolli i brendshëm nuk kuptohet me vetëdije si sistem, një rrezik i rëndësishëm mund të rritet ku kontrolli i brendshëm në entitet nuk është i plotë, mund të jetë i dobët në disa fusha, dhe aktivitetet e kontrollit mund të mos jenë të dokumentuara siç duhet.

Në fazën e paraplanifikimit, ekipi i auditimit duhet të përqendrohet në rishikimin e përgjithshëm të sistemit të kontrollit të brendshëm dhe të komponentit të tij të parë - mjedisin e kontrollit.

Mjedisi i kontrollit: thelbi i këtij komponenti është qëndrimi i organit drejtues dhe menaxhmentit të lartë të organizatës ndaj integritetit dhe vlerave etike; pavarësia e organit drejtues nga menaxhmenti; krijimi i strukturave adekuate, linjave të raportimit dhe përgjegjësisë; tërheqjen, zhvillimin dhe mbajtjen e personelit kompetent; dhe duke e bërë

përgjegjës personelin për kontrollin e brendshëm, brenda zonës së tyre të përgjegjësisë. Nëse gjenden dobësi të konsiderueshme në këto fusha, ato duhet të identifikohen si rreziqe specifike të vetvetishme.

Komponentët e tjerë të kontrollit të brendshëm duhen të rishikohen paraprakisht në këtë fazë të auditimit, veçanërisht nëse ato janë të pranishme dhe funksionojnë në entitetin e audituar. Ato do të analizohen në detaje në fazën tjetër të auditimit, gjatë fazës fillestare të punës në terren të auditimit. Shikoni përshkrimet e tyre të shkurtër¹⁶ këtu:

Vlerësimi i rrezikut: është një proces dinamik dhe përsëritës për të identifikuar dhe analizuar rreziqet, si kërcënime për arritjen e objektivave të entitetit. Auditorët duhet kushtuar vëmendje nëse këto objektiva janë specifikuar në një organizatë të audituar në mënyrë mjaft të qartë. Përsëri, duhet pasur parasysh që fokusi i auditimit në auditimin financiar do të jetë mbi rreziqet për arritjen e objektivave të entitetit të raportimit financiar dhe atë pajtueshmërisë me autoritetet gjatë fitimit dhe shpenzimit të fondeve publike.

Aktivitetet e kontrollit: përkufizohen si veprime të ndërmarra në përputhje me politikat dhe procedurat për të zvogëluar rreziqet për arritjen e objektivave të entitetit në një nivel të pranueshëm. Aktivitetet e kontrollit duhen të vendosen përmes politikave, të cilat përcaktojnë pritjet, dhe procedurave të përshtatshme, të cilat vejnë politikat në praktikë.

Aktiviteti i kontrollit të brendshëm hartohet, duke vendosur objektivin e tij, i cili në përgjithësi definohet si mbështetje për një ose më shumë nga objektivat e entitetit dhe, më konkretisht, si përgjigje ndaj rrezikut, duke përfshirë referencën ndaj një pohimi/eve specifike, pastaj, duke përcaktuar fushëveprimin e tij si toleranca ndaj rrezikut dhe procesit/eve të prekura; dhe në fund, duke përshkruar vetë veprimin, si implementim i procedurave të zgjedhura dhe dokumentimin e tyre. Aktiviteti i kontrollit të brendshëm zbatohet me vendim zyrtar të menaxhmentit të entitetit, i cili është i dokumentuar në një dokument të veçantë ose në sistemin e kontrollit të brendshëm, si lidhje me përshkrimin e kontrollit.

Ekzistojnë lloje të ndryshme të aktiviteteve të kontrollit, si: kontrollet e transaksioneve (autorizimet dhe miratimi, verifikimet, kontrollet fizike, kontrollet mbi të dhënat, barazimet, kontrollet mbikëqyrëse, rishikimet); ndarja e detyrave; dhe kontrollet mbi teknologjinë (kryesisht që funksionojnë në mjedisin e kompjuterit mbi infrastrukturën, sigurinë, blerjen, zhvillimin, mirëmbajtjen dhe aplikacionet).

Informacioni dhe komunikimi: është komponenti i kontrollit të brendshëm përgjegjës për shpërndarjen efektive të informacionit në tërë organizatën që është i nevojshëm për të kryer

¹⁶ Bazuar në COSO 2013 Kornizës së Brendshme të Integruar të Kontrollit

COSO - Komiteti i Organizatave Sponsorizuese të Komisionit Treadway (Komisioni Treadway- është komision i sponsorizuar dhe i financiar bashkërisht nga pesë shoqata të mëdha profesionale të kontabilitetit dhe instituteve me bazë në Shtetet e Bashkuara: Instituti Amerikan i Kontabilistëve Publikë të Çertifikuar, Shoqata Amerikane e Kontabilitetit, Ekzekutivët Financiarë Ndërkombëtarë, Instituti i Auditorëve të Brendshëm dhe Instituti i Kontabilistëve të Menaxhimit, të cilët punuan së bashku për të zhvilluar një udhëzim të integruar për kontrollin e brendshëm).

aktivitete të kontrollit ditor, si dhe komunikimin të personeli të organizatës në lidhje me përgjegjësitë e tyre brenda sistemit të kontrollit të brendshëm. Komunikimi me palët e jashtme, për shembull auditorët e jashtëm, për funksionimin e sistemit të kontrollit të brendshëm është gjithashtu pjesë e këtij komponenti.

Monitorimi: është komponenti i kontrollit të brendshëm përgjegjës për vlerësimet e vazhdueshme dhe periodike të sistemit të kontrollit të brendshëm. Korniza COSO ia cakton këtë përgjegjësi si një vetëvlerësim të gjitha palëve dhe individëve të përfshirë në sistem. Pastaj, auditorit të brendshëm, i cili monitoron sistemin në baza ditore dhe gjithashtu mund të kryejë auditime të veçanta të efektivitetit të pjesëve të zgjedhura të sistemit të kontrollit të brendshëm. Auditorët e jashtëm marrin pjesë gjithashtu në vlerësimet e kontrollit të brendshëm, qoftë në lidhje me aktivitetet e kontrollit brenda fushëveprimit të auditimit të tyre, qoftë si një auditim i jashtëm i të gjithë sistemit, nëse ata janë të angazhuar veçmas për ta bërë këtë.

Kontrolli i brendshëm në një entitet mund të jetë:

- Një sistem i vendosur i kontrollit të brendshëm (SBK: vendos objektivat e operacioneve, përshkruan proceset operative, vlerësimin e rrezikut, aktivitetet e kontrollit për të zvogëluar rreziqet, informimin dhe komunikimin brenda organizatës, monitorimin e efektivitetit të kontrollit të brendshëm), ose
- Një praktikë intuitive e kontrollit të brendshëm (një sërë rregullash, procedurash dhe rregulloresh për të kontrolluar proceset operationale dhe aktivitetet e organizatës).

Mjedisi i kontrollit të brendshëm është i dokumentuar në LP A.1.4 në fazën paraprake të auditimit dhe në LP A.3.3 në fazën e përkohshme/fillestare të auditimit.

6.3.4 Hapi 4 – Procedurat analitike paraprake (SNISA 2315)

Ekipi i auditimit duhet të kryejë procedura analitike paraprake për të ndihmuar në të kuptuarit e entitetit, veprimtarive të tij dhe për të identifikuar fushat me rrezik potencial. Kjo është gjithashtu një mënyrë e mirë për ta rianalizuar potencialisht analizën e komponentëve të vendosur nga një rishikim i Pasqyrave Financiare.

Burimi thelbësor i informacionit në fazën e par-planifikimit të auditimit, janë Pasqyrat Financiare të entitetit nga viti i kaluar dhe viteve të kaluara nëse nga pasqyrimi fillestarë konsiderohet se kjo është e nevojshme.

Ekipi i auditimit mund të fillojë një analizë të disa pikave kryesore menjëherë pas marrjes së Pasqyrave Financiare nga entiteti i audituar i sektorit publik.

Përmes kësaj analize mund të identifikohen fushat me rëndësi të veçantë në Pasqyrat Financiare dhe duhet të theksohet se një analizë e tillë është thelbësore për planifikimin e auditimit.

Për më tepër, hetimet e mëposhtme do të kryhen menjëherë gjatë analizës fillestare të Pasqyrave Financiare:

- Pajtueshmëria e Pasqyrave Financiare të dorëzuara me listën e ofruar në Kapitullin 1 më lartë, me titull "Pasqyrat Financiare";
- Vendosja e pjesëve dhe njësive kryesore në Pasqyrat Financiare;
- Përfshirja e politikave të rëndësishme të kontabilitetit dhe shënimeve shpjeguese në Pasqyrat Financiare siç kërkohet nga LMFP dhe rregulloret të MF;
- Harmonizimi i informatave në shënimet shpjeguese me informacionin në llogaritë (për shembull, vlera e përgjithshme (kontabël) e pasurisë, dhe pajisjeve të përshkruara në shënime duhet të jetë e barabartë me vlerën e tokës, fabrikës dhe pajisjeve e paraqitura në Regjistrin e Pasurisë së Përgjithshme.);
- Vendosja e titujve dhe datave të duhura në Pasqyrat Financiare;
- Përfshirja e shifrave krahasuese të periudhës së mëparshme në Pasqyra Financiare dhe përputhshmëria e këtyre shifrave me ato në Pasqyrat Financiare të vitit të kaluar;
- Ekzistenca e lidhjeve në mes bilancit të gjendjes së brendshme dhe atë ndërmjet raporteve ose konsistenca e informacionit në Pasqyrat Financiare (këta shembujt janë të vlefshëm vetëm për NP). Për shembull:
 - diferenca midis shumës totale të aktiveve dhe shumës përfundimtare të detyrimit në Pasqyrën e pozicionit Financiar duhet të jetë e barabartë me aktivet neto (kapitali);
 - shpenzimet e zhvlerësimit në deklaraten e performancës financiare do të jenë të barabarta me shumën e vlerës së amortizimit në procesverbalin shpjegues të llogaritur për pronën, fabrikat dhe pajisjet;
 - diferenca midis fitimit (humbjes) totale dhe fitimit (humbjes) neto në deklaraten e performancës financiare duhet të jetë e barabartë me humbjen (fitimin) nga transferimi (blerja) falas i pasurisë;
 - shuma e rezervave të kapitalit në pasqyrën e pozicionit financiar do të jetë e barabartë me vlerën kontabël të kapitalit në fund të periudhës raportuese në pasqyrën e ndryshimeve në aktivet neto (kapitali);
 - shuma e fondeve të rimbursuara në buxhet në pasqyrën e rrjedhës së parasë së gatshme duhet të jetë e barabartë me limitin e bilancit të llogarisë së thesarit në fund të vitit, në shënimet shpjeguese; dhe
 - Bilanci i fundvitit i parasë së gatshme dhe ekuivalentët e parasë në pasqyrën e rrjedhës së parasë së gatshme do të jetë i barabartë me bilancin e përgjithshëm të llogarive të thesarit, llogarive bankare dhe parave të gatshme të entitetit të audituar.

Nëse ndonjë prej ekuacioneve të përmendura dhe marrëdhëniet e bilancit ndërmjet raporteve nuk janë respektuar për Pasqyrat Financiare të vitit paraprak, ato mund të jenë një tregues i gabimeve të ngjashme në pasqyrat aktuale financiare.

Nëse ka mospërputhje, paplotëshmëri, dhe/ose pasaktësi në mesin e elementeve të përmendura ose ka gabime të dukshme dhe të papërmirësuara në Pasqyrat Financiare, një rishikues me përvojë duhet t'i identifikojë ato si fusha të mundshme të rrezikut të lartë në Pasqyrat aktuale Financiare që do të auditohen.

Për shembull - rishikimi analitik preliminar mund të sigurojë një analizë më të hollësishme të hyrave ose elementeve të shpenzimeve të detajuara në Pasqyrat Financiare, të cilat mund

të rezultojnë në një qasje më të efektshme të auditimit përmes identifikimit të fushave pak më jo të rëndësishme.

Procedurat preliminare analitike vetvetiu nuk ofrojnë siguri të auditimit, por:

- Mund të identifikojnë aspekte të entitetit për të cilat, përndryshe, nuk jemi të vetëdijshëm;
- Do të ndryshojnë nga njëri entitet te tjetri, varësisht nga marrëdhëniet në mes të dhënave financiare dhe jofinanciare që do të prisnim nga secili entitet; dhe
- Mund të përfshijnë informacionin financiar dhe jofinanciar, për shembull, marrëdhënien në mes të numrit të granteve dhe totalin e shpenzuar, ose mes kostove të qirasë dhe metrave katrore të hapësirës së zyrëve.

Procedurat paraprake analitike janë të dokumentuara në LP A.1.5.

Shembujt për çështjet e pajtueshmërisë: Rishikim preliminar analitik i të hyrave sipas lokacionit:

- Klienti ka të ardhura nga restorantet dhe dyqane për punonjësit në vendet në të gjithë shtetin. Një rishikim analitik paraprak i të hyrave për punëtor në secilin lokacion ka treguar se në tre lokacione ka nivele anomalisht të ulëta të të hyrave. Hetimi i mëtejshëm tregoi se kjo ishte për shkak të mashtrimeve nga stafi në restorante dhe dyqane në ato lokacione.
- Një numër i shërbimeve të thjeshta të porositura janë paguar paraprakisht pa nevojë, një pjesë e atyre shërbimeve nuk janë ofruar si duhet (keqpërdorim i fondeve).
- Një numër i shërbimeve, të cilat janë paguar dhe arsyetuar si riparime të vogla, në fakt ishin riparime të mëdha të pajisjeve të zyrës së publikimit (mospajtueshmëri me politikat të kontabilitetit)
- Menaxheri i entitetit ka porositur blerje të numrit të tejkalluar të hard - disqeve për organizatën, pjesa e të cilave janë rishitur në treg; njësitë e munguara në stoke janë zëvendësuar nga hardveri i larguar më parë. (mashttrim)

6.3.5 Hapi 5 – Pasqyrimi i procesit dhe sistemit të kontabilitetit

Anëtarët e ekipit të auditimit duhet të mbledhin informacionin bazë mbi procesin dhe sistemin e kontabilitetit të entitetit (me anë të TI apo në formë manuale, ose një kombinim i të dyjave) të përdorura për të regjistruar transaksionet financiare dhe gjeneruar raporte financiare. Informacioni i nevojshëm në këtë fazë të auditimit përfshinë bazën e kontabilitetit (për Pasqyrat Financiare dhe buxhetin, nëse baza ndryshon), kategoritë kryesore të transaksioneve dhe pasurive të entitetit, mënyrat se si janë regjistruar dhe klasifikuar ato, si dhe identifikimin e tipareve kryesore të regjistrave të kontabilitetit (grafiku i llogarive, llojet e ditarit, struktura e librit të llogarive). Përshkrimi i sistemit të informacionit gjithashtu duhet të kërkohet nga entiteti dhe të lexohet me kujdes në mënyrë që të përgatiteni ta njihni dhe vlerësoni kontrollet e përgjithshme dhe ato të aplikacionit në fazën e kryerjes së përkohshme (fillestare) të auditimit.

Shikoni për detaje të mëtejshme në A.1.4 - Letra Pune për Kuptimin e Entitetit dhe Mjedisit të tij të Kontrollit.

6.3.6 Hapi 6 – Identifikimi dhe vlerësimi i rreziqeve të vetvetishme, fushat e rreziqeve dhe fushat e tjera materiale të auditimit (SNISA 2300, SNISA 2315, dhe SNISA 2330)

Kur fillon punën për vlerësimin e rrezikut, auditori duhet të përdorë udhëzimet të përfshira në SNISA 2300 dhe SNISA 2315. SNISA 2315 përcakton qëllimin e auditorit për të identifikuar dhe vlerësuar rreziqet e keqdeklarimit material dhe mospajtueshmërinë me autoritete¹⁷, qoftë për shkak të mashtrimit ose gabimit, në Pasqyrën Financiare dhe nivelet e pohimeve, përmes të kuptuarit e entitetit dhe mjedisit të tij, përfshirë kontrollin e brendshëm të njësisë, duke siguruar kështu një bazë për hartimin dhe zbatimin e reagimeve ndaj rreziqeve të vlerësuara nga keqdeklarimi material dhe mospajtueshmëria.

Ekzistojnë udhëzimet në SNISA 2300 dhe SNISA 2315 që tregojnë se cilat pjesët të vlerësimit të rrezikut dhe vlerësimit të kontrollit të brendshëm duhen të bëhen në fazat e caktuara të auditimit. SNISA 2300 tregon që vlerësimi paraprak i fushave ku mund të ekzistojë një rrezik më i lartë i keqdeklarimit/eve ose mospajtueshmërisë është pjesë e një Strategjie të Përgjithshme të Auditimit, i cili është produkt i aktiviteteve paraprake të angazhimit që duhen të kryhen para së puna e auditimit në terren të fillojë (përveç vizitës së shkurtër njohëse në entitet, e cila është një praktikë e mirë në këtë fazë të auditimit). Në mënyrë të ngjashme, natyra e rrezikut të vetvetishëm, siç përcaktohet në Fjalorin e termeve të SNISA-ve dhe përshkruhet në SNISA 2200 e SNISA 3300, e mundëson që të identifikohet edhe në fazën paraprake të auditimit (në hapin 6) dhe dokumentuar në LP A.1.4 dhe LP A.2.3-1. Në anën tjetër, vlerësimi më i hollësishëm i rrezikut në nivelin e pohimit dhe përgjigjet ndaj atyre rreziqeve nga sistemi i kontrollit të brendshëm të një entiteti mund të kryhet vetëm gjatë punës fillestare të auditimit në terren (kontroll I përkohshëm ose fillestar), pasi kërkon që procedurat e auditimit të kryhen me angazhimin e drejtpërdrejtë të personelit të entitetit përkatës, siç udhëzohet nga SNISA 2315.

Rreziku i vetvetishëm dhe rreziku i kontrollit duhen të vlerësohen në mënyrë që të mbështesin përcaktimin e kombinimit të testeve që do të adresojnë gabimin e mundshëm dhe incidentet e mospajtueshmërisë të identifikuar për secilin komponent të auditimit ose, nga këndvështrimi i entitetit - secilin proces. Rreziku i vetvetishëm mund të dallojë sipas fushave të auditimit dhe mund të keni një numër të ndryshëm të vlerësimeve të vetvetishme për t'u marrë kur e zhvilloni modelin e sigurisë. Kjo duhet të ndihmojë në identifikimin e rreziqeve specifike të auditimit, të cilat duhen të adresohen përmes procedurave të tjera të auditimit dhe të dokumentohen në Planin e Testimit të Rrezikut Domethënës - LP A.3.1n. Siguria e vetvetishme duhet gjithashtu të dokumentohet, sipas procesit brenda formularit për llogaritjen e Faktorit të Sigurisë - LP A.3.4. Kjo duhet të përfshijë një koment të shkurtër rreth

¹⁷ Të shtohet “mospajtueshmëria me autoritete” gjatë marrjes dhe shpenzimit të fondeve publike për shkak të fushëveprimit të zgjeruar të auditimit financiar në sektorin publik

konsideratave të sigurisë së vetvetishme. Në veçanti, arsyetimi për marrjen ose mosmarrjen e një sigurie të vetvetishme duhet të dokumentohet për secilin proces në LP A.3.1n.

Fokusi në këtë fazë është të përdoren rezultatet e procedurave tona të vlerësimit të rrezikut për:

- së pari, identifikimin e rrezikut/rreziqeve të vetvetishme dhe përcaktimin e çfarëdo ndikimi të këtij rreziku/rreziqeve në keqdeklarime apo mospajtueshmëri materiale, të cilat janë të nevojshme të vlerësohen dhe t'iu përgjigjen përmes procedurave të mëtutjeshme (substanciale) të auditimit,
- së dyti, për të identifikuar fushat ku mund të ketë një rrezik më të lartë të keqdeklarimit/ve ose mospajtueshmërisë materiale të quajtura shkurt "fushat e rrezikut", të dokumentohen në Strategjinë e Auditimit të Përgjithshëm, si një tregues për proceset ku duhet të bëhet vlerësimi i hollësishëm i rrezikut dhe vlerësimi i kontrollit të brendshëm (VHR&VKB), në radhë të parë gjatë punës së përkohshme ose fillestare të auditimit në terren (shiko Hapin 10 për zhvillimin e Strategjisë së Përgjithshme të Auditimit).

Në identifikimin dhe përcaktimin e ekzistimit të rreziqeve të auditimit, duhet të konsiderojmë gjetjet tona nga auditimet e viteve të kaluara, veçanërisht çfarëdo treguesi të rrezikut të keqdeklarimit material, si dhe të kuptuarit tonë të veprimtarisë (Hapi 3) dhe procedurat e vlerësimit të rrezikut të kryera, si pjesë e planifikimit fillestar (Hapat 4 - 6).

6.3.6.1 Rreziku i vetvetishëm

Rreziku i vetvetishëm është ndjeshmëria e një pohimi¹⁸ lidhur me një klasë të transaksionit, bilancin e llogarisë ose shpalosje e një keqdeklarimi ose mospajtueshmërie që mund të jetë materiale, individualisht ose kur agregohet me keqdeklarimet dhe mo-pajtueshmëritë e tjera, para se të konsiderohet ndonjë kontroll.

Rreziku i vetvetishëm është vlerësimi juaj për gjasat që të ndodh keqdeklarimi material ose financiar dhe ai i pajtueshmërisë, në radhë të parë, përpara se të konsideroni efektivitetin e kontrolleve të brendshme. "Gabim material" mund të jetë një gabim ose shuma e gabimeve të shumëfishta më të vogla që etjekalojnë sasinë e materialitetit.

Duhet shtuar se disa nga rreziqet e vetvetishme rrjedhin nga ngjarjet ose sjelljet (faktorë rreziku) që i bëjnë ato më rezistente ndaj masave të kontrollit të brendshëm sesa rreziqet e tjera. Shembulli më i spikatur i sjelljes që paraqet rrezik të vetvetishëm është mashtrimi. Shembuj të tjerë përfshijnë paaftësinë në shërbimin e kontabilitetit, numrin e madh dhe shumëllojshmërinë e transaksioneve, tejkalimin e menaxhmentit, rregulloret e paqarta, kontradiktat ose mospërputhjet midis ligjeve të përgjithshme dhe politikave dhe/ose procedurave të brendshme, ndryshime të mëdha dhe të përsheptuara organizative, shkëmbim ose modifikim/azhurnim i madh i sistemit të kontabilitetit, etj. Rreziku i vetvetishëm i lidhur drejtpërdrejt me raportimin financiar është mundësia e

¹⁸ Shikoni definicionin e pohimit në Kapitullin 1 dhe diskutimin për konceptin e pohimit në Kapitullin 4.

keqdeklarimit/eve materiale, për shkak të karakteristikave të veçanta të klasës përkatëse të transaksioneve, bilancit të llogarisë ose shpalosjes.

Rreziku i vetvetishëm duhet të njihet në fazën e paraplanifikimit dhe planifikimit fillestar, bazuar në ekzaminimin e dokumenteve dhe informatave të kërkuara dhe dërguara nga entiteti, të marra gjatë vizitës së parë të shkurtër hyrëse në entitet. Rreziku i vetvetishëm vlerësohet në këtë fazë, por ky vlerësim duhet të konfirmohet ose modifikohet në punën fillestare të auditimit në terren. Përfundimisht, kjo bëhet që të kontribuoni në formën e sigurisë së vetvetishme për të marrë vendim se në çfarë mase duhet të kryhen testimet substanciale (procedurat analitike dhe teste substanciale të detajeve) për të arritur nivelin e dëshiruar të sigurisë së përgjithshme të auditimit. Në përgjithësi, kur ekziston rreziku i vetvetishëm, kërkohet niveli më i lartë i përpjekjes së auditimit (*Shih Hapin 16 - Përdorni Modelin e Sigurisë së Auditimit për të përcaktuar shkallën dhe llojin e procedurave të mëtutjeshme (substanciale) të auditimit Seksioni 6.3.17*). Një faktor tjetër kontribuues për këtë përcaktim të natyrës, kohës dhe shtrirjes së procedurave të mëtutjeshme (substanciale) të auditimit është rreziku i kontrollit i identifikuar në fazën e përkohshme ose fillestare të punës së auditimit në terren (shiko Hapat 10-15).

Në përgjithësi, vendimi për rrezikun e vetvetishëm do të bazohet në njohuritë e viteve të mëparshme, sepse nëse rishikimi jonë i planifikimit nuk ka identifikuar ndonjë çështje të re për t'u marrë parasysh për një fushë specifike të llogarisë, auditimi i mëparshëm jep vlerësimin më të mirë të rrezikut të vetvetishëm. Kjo mund të jetë e ndryshme për secilin objektiv të auditimit dhe për secilën karakteristikë të raportimit financiar. Për shembull, rreziku i vlerësimit jo të duhur të parave të gatshme është i ulët, por rreziku që paratë e gatshme të mos jenë të plota mund të jetë mjaft i lartë.

Vlerësimi i rrezikut të vetvetishëm është subjektiv dhe kërkon përdorimin e gjykimit profesional. Prandaj është e përshtatshme që personat më me përvojë dhe me njohuri në ekipin e auditimit të bëjnë vlerësimin e rrezikut të vetvetishëm. Këta duhet të jenë individët me njohuri më të mëdha për entitetin që auditohet.

6.3.6.2 Identifikimi i fushave të rrezikut

Bazuar në procedurat preliminare të auditimit dhe informatave të tjera të marra në fazën paraplanifikuese të auditimit, auditori duhet të identifikojë fushat e raportimit financiar dhe/ose pajtueshmërisë me autoritete që lidhen me marrjen dhe shpenzimin e fondeve publike, ku mund të perceptohet një rrezik më i lartë i keqdeklarimeve ose të mospajtueshmërisë sesa në të fushat e tjera. Fushat e rrezikut i referohen zakonisht njësive kryesorë të Pasqyrave Financiare, P.sh. aktivet jo rrjedhëse, inventarët, të hyrat siç janë donacionet publike, furnizimet, etj., ose fushat e pajtueshmërisë, siç janë ndarjet buxhetore ose prokurimi publik. Fushat e gjëra të rrezikut gjithashtu mund të paraqesin një pasiguri në lidhje me funksionimin e sistemit të kompjuterizuar të kontabilitetit.

Pasi të identifikohen, fushat e rrezikut, duhet të dokumentohen në letrën e punës A.1.4 për Njohjen e entitetit dhe mjedisit të tij të kontrollit dhe të përfshihen në Strategjinë e përgjithshme të auditimit. Ato bëhen tregues lidhur me zgjedhjen e proceseve për

vlerësimin e hollësishëm të rrezikut dhe vlerësimin e kontrollit të brendshëm (VHR& VKB), të cilat do të kryhet në fazën e përkohshme ose fillestare të auditimit (shiko Hapin 10 për realizimin e tij dhe LP A.3.1 në dokumentacionin).

Shpjegime shtesë lidhur me mashtrimin

Një aspekt shtesë, por i domosdoshëm i auditimit financiar dhe i atij të pajtueshmërisë janë çështjet lidhur me mashtrimin, përfshirë korrupsionin. Konsideruar së bashku me rrezikun e keqdeklarimit material për shkak të gabimit dhe mospajtueshmërisë me autoritete, mashtrimi mund të shkaktojë një efekt të kombinuar të keqdeklarimeve të bëra që paraqesin raportime mashtruese financiare, shpërdorim të pasurisë si dhe mospajtueshmërinë materiale me autoritete. Entiteti i audituar ka përgjegjësinë kryesore për parandalimin dhe zbulimin e këtyre mashtrimeve.

Mashtrimi përkufizohet si një veprim i qëllimshëm që përfshin një ose më shumë individë në mesin e menaxhmentit ose stafit të ngarkuar me qeverisje, punonjës ose palë të treta që bëjnë mashtrimin për të përvetësuar një dobi në mënyrë të padrejtë ose të paligjshme. Korrupsioni është vetëm një formë e mashtrimit, megjithëse shumë specifike. Si i tillë, ai mund të përkufizohet më saktë, si abuzim i pozitës/ave (publike) për përfitime private. Sjellja korruptive mund të ilustruhet me ryshfet (aktiv ose pasiv), manipulimin e ofertave, veprime nën konflikt të pazbuluar të interesit dhe përvetësim. Secila prej tyre padyshim përfshin vepër të mashtrimit dhe shumica e tyre mund të shkaktojë keqdeklarime në informacionin financiar të raportuar. Pagesat e korruptuara mund të lehtësojnë shumë lloje të mashtrimit, të tilla si faturimi i rremë, shpenzimet fantome ose mospërmbyllja e specifikimeve të kontratës. Mënyra më e zakonshme e korrupsionit është pagesa korruptive ose avantazhe të tjera, p.sh. një pranues (korrupsion pasiv) pranon një ryshfet nga një dhënës (korrupsion aktiv) në këmbim të një favoriti. Kjo është arsyeja pse korrupsioni konsiderohet si një nga tre format kryesore të mashtrimit. Dy të tjerat janë manipulim i qëllimshëm i Pasqyrave Financiare (p.sh. shpenzime të qëllimshme të raportuara në mënyrë jo të duhur - mashtrim) dhe çdo lloj shpërdorimi i pasurive të prekshme dhe të paprekshme (p.sh. rimbursimet e shpenzimeve mashtruese).

Përgjegjësia e auditorit në lidhje me mashtrimin është përgjithësisht e njëjtë si në fushat e tjera të auditimit - marrja e një sigurie të arsyeshme që Pasqyrat Financiare të marra në tërësi janë të lira nga keqdeklarimet materiale të shkaktuara nga mashtrimi, përfshirë korrupsionin, dhe të marrin siguri të arsyeshme që transaksionet financiare nuk kanë dështuar të bëhen në përputhje me autoritetet për shkak të mashtrimit, përfshirë korrupsionin. Shih shtojcën 8 - Mashtrimi dhe Korrupsioni për detaje të mëtejshme në lidhje me këtë aspekt të auditimit.

Konsideratat e para për mashtrimin, përfshirë korrupsionin, duhet të bëhen gjatë fazës përgatitore (para-lanifikimit) të auditimit të Pasqyrave Financiare dhe të përqendrohen në kulturën etike të organizatës së audituar dhe të perceptimit të saj lidhur me mashtrim, përfshirë korrupsionin, si dhe mjedisin e kontrollit për zbulimin e tij. Kjo konsideratë do të ketë ndikim në vlerësimin e auditorit për ekzistencën dhe nivelin e rrezikut të vetvetishëm në entitetin e audituar. Identifikimi më i hollësishëm i rrezikut të mashtrimit do të bëhet në fazën

tjetër të auditimit (d.m.th. fazën e përkohshme (fillestare) e kryerjes së auditimit - vlerësimi i hollësishëm i rrezikut dhe vlerësimi i kontrollit të brendshëm).

6.3.6.3 Identifikimi i fushave të tjera materiale të auditimit

Bazuar në Pasqyrat Financiare të vitit të kaluar, auditori duhet të identifikojë fushat e auditimit, të cilat nuk ishin konsideruar paraprakisht si fusha ku mund të pritej një rrezik më i lartë, por ato karakterizohen nga zërat e linjës materiale të Pasqyrave Financiare, përfshirë edhe shpalosjet materiale. Fushat e tilla nuk do t'i nënshtrohen vlerësimit të hollësishëm të rrezikut dhe vlerësimit të kontrollit të brendshëm. Megjithatë, ato duhet të mbulohen me procedura të kufizuara substanciale të auditimit në fazën kryesore të auditimit për shkak të faktit se ato janë materiale.

6.3.7 Hapi 7 – Përcaktimi i njësive vartëse domethënëse dhe jo domethënëse

Fjalori i SNISA-ve e përkufizon *Njësinë vartëse domethënëse*, si një njësi e identifikuar nga ekipi i angazhimit të grupit (i) që është me rëndësi individuale financiare për grupin, ose (ii) që, për shkak të natyrës ose rrethanave specifike të tij, ka të ngjarë të përfshijë rreziqe domethënëse të keqdeklarimit material të Pasqyrave Financiare të grupuara. Njësia vartëse përkufizohet si një entitet ose aktivitet biznesi (d.m.th., aktivitet, i cili përfshijnë përdorimin e fondeve në një entitet vartës, i cili nuk përgatit Pasqyrat e veçanta Financiare) për të cilin administrimi i grupit ose njësia vartëse përgatitë informacion financiar që duhet të përfshihet në Pasqyrat Financiare grupore. Grupi përkufizohet si të gjithë përbërësit, informacioni financiar, i të cilit përfshihet në Pasqyrat Financiare grupore. Grupi gjithmonë ka më shumë se një përbërës.

Seti i mëparshëm i përkufizimeve kur përkthehet në situatën tipike në sektorin publik duhet të kuptohen si ekzistencë e organizatave publike që kanë një strukturë komplekse të përbërë nga një organizatë amë dhe një numër i njësive vartëse. Së bashku ato formojnë një grup në kuptimin e SNISA-ve. Organizata amë përgatitë Pasqyra Financiare të bashkuara (grupore), të cilat përfshijnë informacion financiar të siguar nga të gjithë përbërësit vartës.

Auditori duhet të ekzaminojë në fazën e paraplanifikimit dhe planifikimit fillestar të auditimit strukturën organizative të entitetit publik të audituar dhe, nëse Pasqyrat e tij Financiare janë pasqyra të konsoliduara, të gjitha burimet e informacionit financiar që përfshihen në pasqyrat e konsoliduara. Pastaj, ai/ajo duhet të vlerësojë se cila nga këto pjesë kontribuese të informacionit financiar që vijnë nga njësitë të veçanta vartës është mjaft domethënëse, që keqdeklarimet që ndodhin në një njësi vartëse mund të kenë një ndikim material në Pasqyrat Financiare të konsoliduara. Të gjitha njësitë vartëse domethënëse duhen të identifikohen në këtë mënyrë, të tjerat konsiderohen si jo domethënëse.

Informacioni mbi njësitë vartëse domethënëse dhe jo domethënëse duhet të përfshihet në Strategjinë e Përgjithshme të Auditimit, si një indikacion për planifikimin e auditimit dhe shpërndarjen e burimeve. Në mënyrë ideale, të gjitha njësitë vartëse domethënëse, si zëra materialë, duhet t'i nënshtrohen auditimit. Sidoqoftë, disponueshmëria e burimeve duhet të merret në konsideratë dhe të paktën një pjesë përfaqësuese e Pasqyrave Financiare të njësive

varhtëse domethënëse duhet të auditohet (shiko Hapi 7 në lidhje me vendosjen e materialitetit për njësitë varhtëse domethënëse).

Informacioni i njësive varhtëse domethënëse duhet të dokumentohet në LP A.1.4 - Të kuptuarit e entitetit dhe mjedisit të tij të kontrollit.

6.3.8 Hapi 8 – Përcaktimi e materialitetit ([SNISA 2320](#)), materialiteti i performancës dhe i rrezikut të auditimit ([SNISA 2200](#))

Materialiteti dhe materialiteti i performancës janë konceptet kryesore gjatë kryerjes së një auditimi që do të rezultojë me shprehjen e opinionit/konkluzionit nga Auditori i Përgjithshëm për Pasqyrat Financiare dhe për pajtueshmërinë me autoritete të një entiteti të audituar.

Koncepti i materialitetit në auditimin financiar dhe në atë të pajtueshmërisë

Qasja e auditimit që supozon vlerësimin e rezultateve të auditimit në krahasim me kriterin e materialitetit kërkon prezantimin dhe përdorimin e konceptit, i cili përcakton dhe përshkruan materialitetin. Në kuptim të përgjithshëm, një çështje konsiderohet materiale nëse mund të ndikojë në vendime. Në raportimin financiar, materialiteti përdoret si masë e ndikimit në vendimet ekonomike të marra nga menaxhmenti i entitetit. (shiko përkufizimin e materialitetit në Kapitullin 1).

Shpjegime praktike:

- a. Vendimet ekonomike janë vendime për të planifikuar, për të shpenzuar ose për të kursyer fonde publike. Kur një keqdeklarim afekton, për shembull, një vlerë e një prone ose pajisje dhe vlera e keqdeklaruar është materiale, ligjvënësi mund të marrë një vendim të ndryshëm për sigurimin e financimit ose të përmbahet nga sigurimi i fondeve sesa që do të merrte nëse keqdeklarimi nuk ndodh; një menaxher i një organi të sektorit publik mund të marrë një vendim të ndryshëm për blerjen ose heqjen dorë nga blerja sesa do të merrte nëse keqdeklarimi nuk do të ndodhte. Në një mënyrë të ngjashme, vendimet e legjislatorit ose të menaxhmentit mund të ndikohen në rast të keqdeklarimeve materiale në shumatat e të ardhurave ose shpenzimeve.
- b. Vendime të tjera mund të jenë vendime lidhur me ndryshimet në strukturat organizative, vendimet lidhur me çështjet personale të punonjësve, vendimet për hartimin dhe zbatimin e kontroleve të brendshme, etj. Të gjitha ato mund të përfshijnë ndryshime në shpenzimet publike dhe mund të ndikohen nga të dyja, nga keqdeklarimet materiale në deklaratat financiare dhe incidentet e mospajtueshmërisë me autoritete.
- c. Madhësia e keqdeklarimit është vlera ose shumata për të cilën një artikull i Pasqyrave Financiare është keqdeklaruar. Natyra e keqdeklarimit është natyra e vlerave ose transaksioneve që konsiderohen të ndjeshme për përdoruesit e Pasqyrave Financiare, p.sh. vlera e disa artikujve luksoze ose shumatat e shpenzuara për rekreacion gjatë vizitave zyrtare.
- d. Madhësia e mospajtueshmërisë me autoritete është shtrirja ose numri i rasteve të shkeljes së ligjeve, rregullave, rregulloreve, standardeve, marrëveshjeve ose praktikave të mira, p.sh. shumata të tepërta të shpenzuara për artikuj ose operacione ku ka kufij shumë të rreptë në shpenzimet publike. Natyra e mospajtueshmërisë me autoritete pasqyron seriozitetin dhe/ose ndjeshmërinë e ligjeve, rregullave, rregulloreve, standardeve, marrëveshjeve ose praktikave të mira të shkelura, p.sh. në rast të shkeljes së dispozitave

themelore të një akti të Parlamentit ose mospajtshmërisë me politikën e raportimit financiar që shtrembëron një pjesë të madhe të deklaratës së një entiteti për gjendjen ose performancën e tij financiare.

Përcaktimi i materialitetit

- 1) Kur harton strategjinë e përgjithshme të auditimit, auditori përcakton **materialitetin sasior** për Pasqyrat Financiare në tërësi (më vonë quhet "**materialitet i përgjithshëm**"). Pragu (benchmark) për materialitetin sasior identifikohet si përqindje e shumës bruto në një kategori tipike transaksionesh ose një bilanc llogarie në një entitet të sektorit publik, siç janë të ardhurat bruto ose shpenzimet ose asetet apo detyrimet. Materialiteti i përgjithshëm dhe variacionet e tij, të përshkruara në pikat 2) dhe 3) më poshtë, përcaktohen për entitet të veçantë, i cili i përgatit pasqyrat e tij financiare (sipas SINSA 2320¹⁹) ose për entitetin amë apo grupin i cili përgatit pasqyrat e grupuara financiare (sipas SNISA 2600²⁰).
- 2) **Materialiteti sasior në një nivel më të ulët** (më vonë i quajtur "**materialitet i nivelit më të ulët**") për një ose më shumë klasa të transaksioneve, gjendjet e llogarive ose shpalosjet gjithashtu mund të përcaktohen nëse auditori pret që shumat (\at) më e vogël se materialiteti i përgjithshëm mund të ndikojë në vendimet ekonomike apo vendimet e tjera të përdoruesve të Pasqyrave Financiare. Mekanizmi për pragjet (benchmarks) është i njëjti si më lartë.
- 3) Në rrethanat të veçanta të sistemit të raportimit financiar i cili përfshinë Pasqyrat Financiare të sistemit të bazuar në para të gatshme dhe të ndarë "raportet tjera" të cilat përfshijnë, përveç fushave të tjera, raportin për pasuritë kapitale²¹ mund të ketë nevojë të përcaktohet "**materialiteti i nivelit të lartë**". Nevoja e tillë mund të paraqitet në rast kur vlera e pasurive kapitale është më së paku dyfish më e madhe se vlera e pranimeve (apo të hyrave: apo pagesave (apo shpenzimeve). Në raste të tilla, materialiteti i nivelit të lartë duhet të jetë përqindja (p.sh. 0.5% deri në 2%) të vlerës së pasurive kapitale, varësisht nga rreziku i identifikuar.

Shpjegime praktike:

- a. pragu i materialitetit për Pasqyrat Financiare në tërësi duhet të miratohet në bazë të një pjese të tillë të pasqyrave që reflektojnë më së miri veprimtaritë kryesore të një entiteti, p.sh. shpenzimet e bëra, mbledhja e të hyrave, administrimi i aseteve, kryerja e detyrimeve, Përqindja duhet të bazohet në njohjen fillestare të rrezikut: nga 1% për rrezik të lartë në 2% -3% për rreziqe të ulëta.

¹⁹ SINSA 2320- Materialiteti në Planifikim dhe Kryerjen e Auditimit

²⁰ SINSA 2600- Konsideratat e vecanta- Auditimi i Pasqyrave të grupuara financiare (përfshirë Punën e Auditorëve të Njësisë Vartësë (komponentit)

²¹ "Pasuritë kapitale" është termi i cili i referohet pronave, fabrikave dhe pajisjeve (IPSAS 17)

- b. Pragjet për materialitetin e nivelit më të ulët për një ose më shumë klasa të transaksioneve, bilancet e llogarive ose shpalosjet, gjithashtu duhet të bazohen në rrezikun e keqdeklarimeve materiale. Përqindja e pragut duhet të jetë rreth 1,5% në rast të 1-2 me shumë klasave të tjera të transaksioneve, balancave të llogarive ose shpalosjeve të zgjedhura, dhe 2% -2.5% në rast të 3-6 të zgjedhur për rrezik të lartë; 3% -4,5% në rast të 1-2 më shumë të klasave të transaksioneve, balancave të llogarive ose shpalosjeve të zgjedhura me rreziqe mesatare dhe të ulëta dhe 5% -7,5% në rast të 3-6 të zgjedhura në rreziqe mesatare dhe të ulëta.

Nivelet e materialitetit të përshkruara nën 1), 2) dhe 3) më lart, përdoren nga auditori për të vlerësuar nëse Pasqyrat Financiare apo një pjesë e tyre të cilave ato i referohen janë keqdeklaruar materialisht apo jo. Në këtë mënyrë, ato mund të kenë ndikim në opinionin/konkluzionin mbi Pasqyrat Financiare.

Materialiteti i performancës përcaktohet në më pak se materialiteti i përshkruar në pikën 1), 2) dhe 3) për të zvogëluar probabilitetin që agregimi i keqdeklaratave të pakorrigjuara dhe të padetektuara tejkalon materialitetin e përshkruar në pikën a. ose b. më sipër. Kështu përdoret vetëm për planifikimin/hartimin e procedurave të auditimit. Materialiteti i performancës është zakonisht nga 50% (rrezik i lartë) deri në 90% (rrezik i ulët) i materialitetit, i përshkruar në pikën 1),2) dhe 3).

Materialiteti i njësisë vartëse (i përcaktuar nga SNISA 2600) përcaktohet për ato njësi vartëse të grupit, informacioni financiar i të cilëve (qoftë në formë të ndarë të pasqyrave vartëse të njësive vartëse apo informata financiare të transferuara drejtpërdrejt në Pasqyrat Financiare të grupuara) do të auditohet ose rishikohet si pjesë e auditimit të Pasqyrave Financiare të konsoliduara. Materialiteti i njësisë vartëse nuk ka nevojë të jetë një pjesë aritmetike e materialitetit për pasqyrat të konsoliduara financiare në tërësi (më vonë e quajtur "materialitet i përgjithshëm i konsoliduar"), megjithatë, është zakonisht i përcaktuar në nivelin më të ulët se materialiteti i përgjithshëm i konsoliduar. Mekanizmi për pragjet (benchmarks) përshkruhet në shpjegimet praktike më poshtë.

Shpjegim praktik

- a. Materialiteti i njësisë vartëse përcaktohet për ato njësi vartëse që janë domethënëse, d.m.th. të atyre njësive vartëse vlerat/shumat bazike e të cilëve për përcaktimin e materialitetit (vlera e aseteve/detyrimeve ose shuma e të ardhurave/shpenzimeve) është më e lartë se materialiteti i përgjithshëm i konsoliduar. Njësitë vartëse jo domethënëse nuk duhet të auditohen, përveç nëse ekziston një rrezik i lartë për mospajtueshmëri (atëherë, do të përdoret materialiteti cilësor), ose mund të auditohet në bazë ciklike (atëherë, ato i shtohen atyre domethënëse dhe trajtohen si një prej tyre).
- b. Pragu për materialitetin e njësisë vartëse zgjidhet midis dy ekstremeve: ose është afër pjesës aritmetike të materialitetit të përgjithshëm të pasqyrave të konsoliduara financiare ose është gati aq i lartë sa ai. Si rezultat, shuma e vlerave të materialitetit të njësive vartëse individuale (materialiteti i agreguar i njësive vartëse) në çfarëdo rasti do të tejkalojë sasinë e materialitetit të përgjithshëm të konsoliduar, por në rastin e parë vetëm pak dhe në të dytin - në mënyrë të konsiderueshme. Për të gjetur një ekuilibër të arsyeshëm për prahun, përdoret një model probabiliteti për të identifikuar një shumëfish të duhur për të gjetur materialitetin maksimal të agreguar të njësive vartëse -MMANJV në lidhje me materialitetin e përgjithshëm të konsoliduar, në varësi të një numri të

- njësive vartëse të zgjedhura për auditim.
- c. Shumëzimet e mësipërme përdoren për të llogaritur dhe alokuar materialitetin për njësitë vartëse përkatëse që ndryshojnë në madhësi dhe nivel financimi. Mënyra më e lehtë për ta bërë atë është të përdorni një teknikë proporcionale, p.sh. t'i përpjesëtoni shpenzimet e një njësie vartëse me shpenzimet e konsoliduara të organizatës amë apo të grupit të njësive vartëse nën kontrollin e përbashkët, pastaj shumëzohen me materialitetin e përgjithshëm të konsoliduar dhe shumëzohen me një shumëfish të duhur të marrë nga tabela.
 - d. Në raste të rralla kur shuma e materialitetit të njësive vartëse të kalkuluar sipas përshkrimit në pikën c. Tejkalon materialitetin e përgjithshëm të grupuar (kjo mund të ndodhë nëse pragu i materialitetit për materialitetin e njësive vartëse është aftër atyre të materialitetit të përgjithshëm të grupuar (konsoliduar) atëherë materialiteti i njësisë vartëse duhet të llogaritet duke përpjesëtuar shpenzimet të njësisë vartëse me shpenzimet e konsoliduara dhe pastaj shumëzohen me materialitetin e përgjithshëm të konsoliduar.
 - e. Rezultatet e tilla mund të konsiderohen të zbatueshme për rreziqet e mesme. Ato mund të modifikohet më tej nga 5% -10% më lart në rast rreziku të ulët dhe 5% -10% më ulët në rast rreziku të lartë.
 - f. Atëherë, materialiteti i performancës përcaktohet si 50% -90% e materialitetit të secilit njësi vartëse.

Llogaritja dhe përcaktimi i materialitetit për njësi vartëse është i dokumentuar në LP A.2.2.

Niveli i parëndësishëm është një shumë nën të cilën do të ishte qartë e parëndësishme dhe nuk do të kishte nevojë të akumulohet, sepse auditori pret që akumulimi i këtyre shumave në mënyrë të qartë, nuk do të kishte një efekt material në Pasqyrat Financiare. "I parëndësishëm" nuk është zëvendësim i "jomaterial" - ai është nën nivelin jomaterial. Niveli i parëndësishëm është zakonisht në 3%-5% të materialitetit të përshkruar në pikën a. ose në b. ose nën d. Prandaj, nëse ndodhin gabime të këtyre vlerave të parëndësishme, ato mund të anashkalohen në vlerësime sasiore, përveç nëse ato janë të qëllimshme dhe mund të kenë karakter mashtrues, veçanërisht korruptiv ose ka shumë gabime (p.sh. më shumë se dhjetë) të vlerës afër nivelit të sipërm të parëndësishëm. Niveli i parëndësishëm përcaktohet me SNISA 2450 – Vlerësimi i Keqdeklarimeve të identifikuar gjatë auditimit.

Materialiteti cilësor përcaktohet për një klasë të caktuar të transaksioneve, bilancin e llogarisë, shpalosjen ose pohimet të tjera, që është pjesë e kornizës së raportimit financiar për shkak të natyrës së saj dhe jo të shumës së saj. Kështu, mund të referohet si në prezantimin e drejtë në Pasqyrat Financiare, ashtu edhe në pajtueshmëri me autoritetet. Aspektet cilësore të materialitetit që duhen të merren parasysh në kontekstin e sektorit publik janë si më poshtë:

- Konteksti në të cilin paraqitet çështja, për shembull nëse një çështje e kontabilitetit gjithashtu është subjekt i pajtueshmërisë me autoritetet, p.sh. nëse ligji ose rregullorja ndalon tejkalinimin e fondeve publike, pavarësisht shumave të përfshira;
- Nevojat e palëve të ndryshme të interesit dhe mënyra se si ata përdorin Pasqyrat Financiare;
- Natyra e transaksioneve që konsiderohen të ndjeshme për përdoruesit e Pasqyrave Financiare;
- Pritjet e publikut dhe interesi publik, duke përfshirë theksin që i kushtohet çështjes së caktuar nga komisionet përkatëse në legjislaturë, siç është një komisioni i llogarive

- publike, përfshirë nevojën e shpalosjeve të caktuara;
- Nevoja për mbikëqyrje legjislative dhe rregullore në një fushë të caktuar;
 - Nevoja për të qene i hapur dhe transparent, për shembull nëse ka kërkesa të caktuara për shpalosje për mashtrime ose humbje të tjera;
 - Rreziku për:
 - mashtrim;
 - Shkelje e qëllimshme dhe të pavullnetshme të ligjit, rregullave ose rregulloreve;
 - Ofrimi i informacionit të pasaktë dhe jo të plotë (informacion mbështetës) nga menaxhmenti, ekipi i auditimit ose legjislaturës;
 - Ngjarjet dhe transaksionet e implementuara, edhe nëse dihet që nuk ka kornizë ligjore që do të mundësonte ngjarje ose transaksione të tilla specifike.

Lista e mësipërme përmban shembuj dhe në asnjë mënyrë nuk konsiderohet si e plotë.

Materialiteti është një çështje e gjykimit profesional dhe ndikohet nga nevojat e përceptuara të përdoruesve të Pasqyrave Financiare. Anomalitë, përfshirë lëshimet, konsiderohen të jenë materiale nëse nga ato mund të pritët që në mënyrë individuale apo të agreguar, të ndikojnë në vendimet e marra ekonomike të përdoruesve bazuar mbi Pasqyrat Financiare. Llogaritë e organizatave të sektorit publik rrallë përdoren për vendimet ekonomike, por ne interpretojmë këtë kërkesë për të marrë parasysh organizatat buxhetore, rrethanat e tyre, si dhe interesat e Kuvendit. Do të ketë palë të tjera interesi që kanë një interes, siç janë klientët e organizatave buxhetore, rregullatorët, si dhe publiku i gjerë. Si auditorë publik, ZKA-ja duhet t'i ketë parasysh këto grupe të tjera të interesit. Auditorët duhet gjithmonë ta kenë parasysh edhe Materialitetin Sasior edhe Materialitetin Cilësor, meqenëse ky i fundit i adreson rreziqet se mund të ketë edhe gabime me vlerë më të ulët se ajo e nivelit të materialitetit që mund të rezultojë në kualifikim të opinionit /konkluzionit për shkak të natyrës/ rëndësisë së tyre.

Shembull: Shpalosja, siç janë: transaksionet e palëve të ndërlidhura dhe pajtueshmëria me ligjet e ndjeshme dhe rregulloret.

Shpalosja e ngjarjeve siç janë: blerja, ristrukturimi ose proceset e rëndësishme ligjore në raport me entitetit.

Gjykimet rreth materialitetit bëhen duke pasur parasysh rrethanat dhe ndikohen nga perceptimi i ekipit të Auditimit rreth nevojave që përdoruesit e Pasqyrave Financiare kanë për informacion financiar si dhe nga madhësia apo natyra e një anomalie apo parregullsie, apo nga kombinimi i të dyjave. Nga AP-i merret opinionit/konkluzioni për Pasqyrat Financiare, si tërësi dhe si rrjedhim, Ekipi i Auditimit nuk është përgjegjës për zbulimin e anomalive që nuk janë materiale për Pasqyrat Financiare si tërësi.

6.3.8.1 Vendi i materialitetit në procesin e auditimit:

a. Faza e planifikimit:

- Zhvillimi i një Strategjie të Përgjithshme Auditimi.

Shpjegimi praktik: Përcaktimi i materialitetit duhet të bëhet si faktor i parë i rëndësishëm i zhvillimit të një strategjie të përgjithshme të auditimit.

- Përdorimi i materialitetit në planifikimin e procedurave të mëtutjeshme të auditimit (materialiteti i performancës do të përdoret për këtë qëllim)
- b. Faza e kryerjes së auditimit (puna në terren e auditimit):
- Rishikimi i materialitetit kur shumica e informacioneve të azhurnuara mbi një entitet të audituar janë në dispozicion;
 - Si pasojë nga e mësipërme: modifikimet përkatëse (prezantuar) për procedurat e mëtutjeshme të auditimit; dhe
 - Përdorimi i materialitetit në vlerësimin e keqdeklarimeve/mos-pajtueshmërinë me autoritete (materialiteti i përgjithshëm dhe materialiteti i nivelit më të ulët do të përdoret për këtë qëllim).
- c. Faza e raportimit të auditimit:
- Përdorimi i materialitetit në formulimin e opinionit/konkluzionit:
 - Për Pasqyrat Financiare (materialiteti i përgjithshëm dhe materialiteti i nivelit më të ulët do të përdoret për këtë qëllim); dhe
 - Për pajtueshmërinë (kryesisht materialiteti cilësor që do të përdoret, megjithatë, në kombinim me materialitetin sasior të përgjithshëm ose të nivelit më të ulët nëse aplikohet në rrethana të caktuara).p.sh. pajisja e porositur ka arritur dhe është pranuar pa konsideruar kualitetin e saj teknik (mospajtueshmëri me rregulla përkatëse) dhe nuk mund të përdoret për qëllime të synuara (humbje materiale për organizatën).

6.3.8.2 Dokumentimi i materialitetit

Auditori **duhet** të dokumentojë nivelin/et e materialitetit në fazën e planifikimit dhe t'i rivlerësojë ato gjatë ekzekutimit të auditimit (shiko dhe përdor Letrën Pune A.2.1).

Ref. [SNISA 2320](#) par.14. Në dokumentimin e auditimit, Auditori duhet të përfshijë shumat dhe faktorët e mëposhtëm, të cilët ata i kanë marrë parasysh në përcaktimin e tyre:

- Materialitetin për Pasqyrat Financiare si tërësi (materialiteti i përgjithshëm);
- Nëse është e aplikueshme dhe kërkohet, nivelin ose nivelet e materialitetit për klasa të përzgjedhura të transaksioneve²²; bilancet e llogarive apo shpalosjeve (materialiteti i nivelit të ulët);
- Indikatorët e materialitetit cilësorë për pajtueshmëri;
- Materialitetin e performancës për deklarata financiare;
- Materialitetin e nivelit jo të rëndësishëm për deklarata financiare; dhe

²² Nivele ndaras të materialiteteve nuk janë të pazakonshme dhe kjo duhet të konfirmohet me DMZH-në.

- Çdo rishikim të (a)-(d) gjatë procesit të auditimit.

Ekziston një letër standarde e punës që lehtëson përcaktimin e materialitetit, edhe nga perspektiva kualitative (cilësore) dhe ajo kuantitative (sasiore), dhe është e referencuar në diagramin më lart [\(A.2.1\)](#). Konsideratat kyçe që duhet të aplikohen rreth bazës së materialitetit dhe nivelit të ndjeshmërisë së llogarive duhet fillimisht të diskutohen në Hapin 1 – Takimi i planifikimit i udhëhequr nga drejtori.

Siguria e arsyeshme - Në raportin e auditorit, Auditori i Përgjithshëm shpreh një *opinion*/konkluzion, por jo siguri nëse Pasqyrat Financiare prezantojnë drejtë pozitën financiare dhe rezultatet e aktiviteteve dhe nëse transaksionet financiare janë në pajtueshmëri me dispozitat e ligjit dhe rregulloreve në fuqi.²³ Kjo mund të ketë ndikim në përcaktimin e shumave materiale dhe shpalosjeve në Pasqyrat Financiare. Auditori deklaron që ai/ajo ofron një shkallë sigurie që është më e vogël se 100%, që Pasqyrat Financiare nuk përmbajnë keqdeklarime materiale dhe mospajtueshmëri. Kësaj shkalle sigurie i referohet si “siguri e arsyeshme”.

Me fjalë të tjera, auditori merr një lloj rreziku të dhënies së opinionit/konkluzionit të pamodifikuar për Pasqyrat Financiare, që përmbajnë keqdeklarim material. Ky rrezik referohet si “rrezik i auditimit”.

Për shembull, nëse synoni të jeni 95% i bindur se Pasqyrat Financiare nuk përmbajnë keqdeklarime materiale, kjo nënkupton që ju jeni të përgatitur të merrni rrezikun prej 5% që ju nuk do të arrini të zbuloni gabimet që arrijnë një shumë më të lartë sesa shuma e materialitetit. Prandaj, rreziku i auditimit është 5%.

Duke e përdorur rrezikun e auditimit dhe shumën e materialitetit, kur auditori deklaron “Për mendimin tim, këto Pasqyra Financiare paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale...” auditori deklaron që ai/ajo ka X% siguri që Pasqyrat Financiare nuk janë keqdeklaruar me më shumë se “shuma e materialitetit”.

6.3.8.3 Përcaktimi i rrezikut të auditimit

Rreziku i auditimit zakonisht përcaktohet në 5% (d.m.th. siguria e përgjithshme e auditimit zakonisht përcaktohet në 95%). Normalisht, ju do të përdornit një shkallë më të ulët të rrezikut të auditimit (d.m.th. do kërkonit të merrnit një shkallë më të lartë të sigurisë së përgjithshme të auditimit) vetëm nëse perceptohet që entiteti ka rrezik shumë më të lartë se entitetet tjera. Këto arsye njihen si tregues të rrezikut.

Treguesit e rrezikut - Ekzistojnë disa tregues që mund t’ju sinjalizojnë për situata të rrezikut potencial. Auditori mund t’i marrë parasysh treguesit e rrezikut duke u bazuar në analizën preliminare të të dhënave të entitetit, informatat e dhëna nga menaxhmenti i entitetit, ose informatat e tjera nga burimet e palëve të treta.

²³ Ndryshe quhet pajtueshmëri me autoritetet. Autoritetet përfshijnë kode, ligje, rregulla, rregullore, politika, standard dhe praktikat e mira përkatëse.

Disa lloje të rrezikut që mund të hasen janë:

- Rreziqet e procesit, d.m.th. ato të identifikohen në hapa të veçantë të procesit të kontabilitetit / raportimit financiar;
- Rreziqet e programit / projektit, d.m.th. rreziqet specifike që mund të identifikohen në lidhje me menaxhimin e programeve ose projekteve të financuara nga publiku;
- Rreziku i pajtueshmërisë; d.m.th. rreziku i mospajtueshmërisë së autoriteteve që mund të identifikohen brenda procesit dhe / ose programeve / projekteve; dhe
- Rreziku i mashtrimit (vetë-shpjegues).

Këto janë trajtuar më shumë në shtojcën 6 të këtij doracaku.

6.3.9 Hapi 9 – Alokimi i resurseve dhe kohës së auditimit

Duhet të planifikohen burimet për fushat specifike të auditimit sikur përfshirja e anëtarëve të ekipit me përvojë të duhur për fushat me rrezik të lartë apo përfshirja e ekspertëve në çështjet komplekse. Duhet pasur numër të duhur të resurseve të alokuara për fushat specifike të auditimit (anëtarët e ekipit me njohuri dhe shkathtësi të duhur, numri i tyre varët nga madhësia dhe kompleksiteti i entitetit të audituar).

Puna e planifikuar duhet të tregojë kur do të angazhohen ato burime, duke filluar nga faza fillestare e auditimit para punës në terren, tani në fazën e ndërmjetme të auditimit dhe në fazën kryesore të auditimit, si dhe shkalla e angazhimit të anëtarëve të ekipit për përgatitjen e dokumenteve raportuese të auditimit.

Mënyra se si menaxhohen, drejtohen dhe mbikëqyrin burimet është konsideratë e rëndësishme, sikur kur pritet të mbahen takimet e ekipit për informim dhe raportim, si pritet të ofrohen rishikimet e drejtorit të departamentit dhe udhëheqësit të ekipit (për shembull: në vend apo jo) apo nëse personeli tjetër do të jetë i përfshirë në rishikime të kontrollit të kualitetit.

Alokimi i burimeve të auditimit dhe koha e auditimit është e dokumentuar në Memorandumin e Planifikimit të Auditimit - LP A.2.3.

6.3.10 Hapi 10 – Zhvillimi dhe aprovimi i Memorandumit Planifikues të Auditimit, përfshirë dhe Strategjinë e Përgjithshme të Auditimit

Memorandumi Planifikues i Auditimit, përfshirë Strategjinë e përgjithshme të auditimit janë, në njërën anë, produkti kryesor i paraplanifikimit dhe fazës fillestare e planifikimit të auditimit. Këto përfshijnë të kuptuarit e entitetit që do të auditohet, duke njohur përgjithësisht mjedisin e tij të kontrollit dhe identifikimin e rrezikut/rreziqeve të vetëvetishme. Në anën tjetër, ka për qëllim të sigurojë një kornizë themelore për të gjitha Pasqyrat Financiare dhe auditimin e pajtueshmërisë dhe ofron drejtimin për planifikimin e mëtuftëshëm, si për fazën e përkohëshme (fillestare) ashtu edhe për fazën kryesore të auditimit. Për më tepër, ai identifikon objektivat raportuese të auditimit dhe përcakton burimet e nevojshme për kryerjen e auditimit.

Pjesët thelbësore e të kuptuarit të entitetit është njohja e proceseve kryesore operative të tij dhe mjedisit të tij kompjuterik. Njohja e mjedisit të kontrollit duhet të përfshijë qëndrimin e

përgjithshëm të menaxhmentit për procesin e kontrollit të brendshëm dhe vetëdijen dhe veprimet në lidhje me pajtueshmërinë me autoritetet.

Përshkrimi i shkurtër i përmbajtjes së përgjithshme të Memorandumit të Planifikimit të Auditimit është përshkruar më poshtë. Përmbajtja varet nga ajo së çfarë është e veçantë për secilën rrethanë të entitetit dhe standardi që aktualisht përdoret në ZKA-ja me një shabllon të përfshirë në pako të shablloneve të letrave të punës.

Hyrja:

Kjo, për shembull, duhet të përfshijë si minimum:

- Objektivin e auditimit;
- Qëllimin e Dokumentit - të përcaktojë qasjen e propozuar të auditimit dhe të nënvizojë elementët kryesorë të kësaj, përfshirë burimet dhe afatet kohore; dhe
- Faktorët kryesorë lidhur me entitetin- llojin e organizatës, nivelin e kompjuterizimit të sistemeve, sfidat me të cilat përballen, çështje të pazakonta të kontabilitetit, etj, plus referenca për informatat e hollësishme të entitetit mbahet në Dosjen e Përhershme.

Korniza e kontabilitetit dhe auditimit:

Kjo, për shembull, duhet të përfshijë si minimum:

- Referencën ndaj Kornizës që do të adresohet nga entitetet me referencë specifike ndaj kërkesave të reja në vitin e auditimit;
- Referencë në kornizën SNISA që ne aplikojmë; dhe
- Referenca ndaj ekzistencës (dhe vendndodhjes) së Letrës së Angazhimit që përcakton përgjegjësitë përkatëse.

Strategjia e Përgjithshme e Auditimit (SPA)

Niveli/-et preliminar i materialitetit, i miratuar në bazë të informacionit financiar të vitit të kaluar, duhet të përfshihet në SPA dhe vlerësimi preliminar i rrezikut të bërë për të identifikuar fushat kryesore të rrezikut në Pasqyrën Financiare dhe, nëse është e mundur, në nivelin e pohimit.

Strategjia e përgjithshme e auditimit duhet të jetë një pjesë e veçantë e Memorandumit të Planifikimit të Auditimit, i cili përmban rezultatet e procedurave të paraplanifikimit të auditimit dhe përbën një kornizë të përgjithshme për tërë auditimin, si dhe siguron drejtimin e përpjekjes kryesore të auditimit. Ai duhet të hartohet nga Udhëheqësi i Ekipit në bazë të rezultateve të procedurave të paraplanifikimit të auditimit të kryera nga anëtarët e ekipit. Strategjia, pasi të hartohet, duhet të rishikohet nga Drejtori dhe më në fund të aprovohet (nënshkruhet) në nivel të Ndihmës Auditorit të Përgjithshëm ose Auditorit të Përgjithshëm. Strategjia e auditimit duhet të zhvillohet prej fillimi, kur auditimi është kryer për herë të parë dhe duhet të përditësohet me fokus të kujdesshëm, në ndryshimet e shqetësimit të auditorit, kur auditimi kryhet në mënyre të njëpasnjëshme, në të njëjtin entitet.

Gjatë fillimit të zhvillimit të SPA, auditori duhet të vendosë për qasjen e auditimit ose të zgjedhë një qasje kryesisht substanciale, si një drejtim strategjik të auditimit financiar dhe atij të pajtueshmërisë ose të zgjedhë një qasje të bazuar në rrezik, si strategji e ekipit të auditimit

për një auditim të tillë. Kjo e fundit parashikon një auditim më pak të kushtueshëm, më efikas dhe me vlerë të shtuar. Duhet të theksohet se nuk ka një qasje të ndërmjetme dhe se qasja e auditimit të bazuar në rrezik kërkon disiplinë, përkushtim dhe përpjekje më të madhe gjatë fazës së përkohshme (fillestare) të auditimit, veçanërisht kur auditimi është kryer në një entitet të caktuar për të parën herë. Nga ana tjetër, siguron përfitim në fazën e mëvonshme në auditimin aktual dhe në auditime të mëvonshme në të njëjtin entitet, si dhe siguron përfitime dhe efektshmëri të tjera. Avantazhi kryesor i një qasjeje të tillë është që ekipi i auditimit është në gjendje të kanalizojë përpjekjet e tyre të auditimit në fushat me rrezik më të madh dhe të kursejë burimet e auditimit diku tjetër.

Zhvillimi i strategjisë së përgjithshme të auditimit bazohet në njohuritë dhe informacionin në dispozicion të ekipit të auditimit para fillimit të punës në terren në entitet. Burimet e njohurive dhe informacioneve të tilla mund të jenë si më poshtë:

- Përvojën e mëparshme me entitetin;
- Aktivitetet paraprake (pranimi dhe vazhdimi i klientit) përmes ekzaminimit të Pasqyrave Financiare të mëparshme dhe raporteve të mëparshme të auditimit;
- Diskutime me menaxhmentin e entitetit (gjatë vizitës së parë të shkurtër) mbi qasjen e tij ndaj kontrollit të brendshëm, ndryshimet që nga periudha e fundit dhe rezultatet e fundit të operimit;
- Raportet nga angazhimet e tjera të kryera për entitetin në periudhat e mëparshme;
- Burime të tjera të jashtme, si ueb-faqja, gazetatat dhe artikujt në internet të entitetit; dhe
- Burime të tjera të informacionit në dispozicion.

Në krijimin e Strategjisë së Përgjithshme të Auditimit (SPA), auditori do të:

- Identifikojë karakteristikat e auditimit që përcaktojnë *fushëveprimin* e tij (1);
- Përcaktojë objektivat e raportimit të auditimit për të planifikuar kohën e tij dhe natyrën e komunikimeve të nevojshme (2);
- Konsiderojë rezultatet e aktiviteteve të përgatitjes së auditimit dhe, kur është e aplikueshme, nëse njohuritë e marra në auditime të tjera të entitetit janë relevante (3);
- Konsiderojë faktorët (rreziqet e vetvetishme dhe fushat kryesore të rrezikut) që, sipas gjyqimit profesional të auditorit, janë domethënëse në drejtimin e përpjekjeve të ekipit të auditimit (4); dhe;
- Konstatojë natyrën, kohën dhe nivelin e burimeve të nevojshme për kryerjen e auditimit (5).

Letrat e punës e SPA është përfshirë në LP A.2.3 - Memorandumi i Planifikimit të Auditimit - Faza e 1-të, nga të cilat një Strategji e Përgjithshme e Auditimit është një pjesë e rëndësishme. Lista kontrolluese e SPA-së është një element i LP A.1.4 - Kuptimi i entitetit dhe mjedisit të tij të kontrollit. Ai ka për qëllim të përdoret si një ushtrim paraprak për gjetjen e fakteve kur auditimi kryhet për herë të parë në një njësi të caktuar. Pastaj, informacioni i mbledhur duhet të analizohet, filtrohet dhe vendoset në Dosjen e Përhershme të njësisë në përputhje me pikat (1), (3) dhe (4) të paraqitura më lart. Faza e fundit e zhvillimit të SPA është shndërrimi i informacionit të përfshirë në dokumentin e punës në SPA në një narracion përmbledhës, të reduktuar në materialin më të rëndësishëm nga punimi dhe të vihet në formën përmbledhëse në Memorandumin e Planifikimit të Auditimit, Pjesa e 7-të e tij - Strategjia e Auditimit të Përgjithshëm. Të gjithë dokumentet e përgatitur - lista kontrolluese, dokumenti i punës dhe dokumenti përfundimtar SPA duhet të përfshihen në dokumentacionin e auditimit për referencë të mëvonshme. Kur kryerja e auditimit është e

njëpasnjëshme, jo shumë kohë pas një auditimi të mëparshëm në entitet, nuk është e nevojshme të plotësoni një listë të tërë kontrolluese. Vetëm ndryshimet domethënëse në entitet përcillen dhe përfshihen në letrën e punës dhe dokumenti i SPA-së përditësohet në përputhje me rrethanat.

Koha e nevojshme për të përgatitur një strategji të përgjithshme të auditimit do të ndryshojë bazuar në madhësinë dhe kompleksitetin e entitetit, por nuk duhet të tejkalojë kohën e caktuar për planifikimin e auditimit - fazën e parë, përveç nëse zbulohen ndryshime domethënëse në një fazë të mëvonshme të auditimit që mund të ketë ndikim në strategjinë e auditimit.

Përcaktimi i burimeve të auditimit:

Kjo, për shembull, duhet të përfshijë së paku:

- Detajet për ekipin e auditimit, plus një deklaratë se kjo përfaqëson një kombinim të përshtatshëm të stafit për të siguruar një përfundim të suksesshëm të auditimit;
- Një deklaratë që buxheti i përgjithshëm i burimeve dhe komentet që konfirmojnë se kjo reflekton një rishikim kritik për të siguruar përdorimin efektiv të kohës së stafit dhe parandalon pagesën e stafit për "kohë të lirë" në buxhetin e punës;
- Një krahasim me buxhetin e vitit paraprak dhe rezultatin e qartë që përcakton se përfitimet e efikasitetit janë arritur përmes një qasje të përmirësuar të auditimit dhe/ose lidhjes me rezultatet e rritura të auditimit; dhe
- Një buxhet i përmbledhur që pasqyron kostot sipas shkallës dhe kostot e tjera të tilla si udhëtimi dhe të jetesës për secilën fazë të auditimit.

Linjat kohore kyçe:

Kjo, për shembull, duhet të përfshijë së paku:

- Planifikimin - me një deklaratë që konfirmon se është shfrytëzuar mundësia maksimale për të bërë planifikimin e hershëm nga qershori, nëse jo më herët;
- Auditimin e përkohshëm; dhe
- Auditimin Final - plus datat e raportimit (të brendshme dhe të jashtme).

Ushtrimi për mësimet e mësuara të ndërmarra nga ekipi - koha e kësaj dhe koha e komenteve nga departamenti përkatës për metodologji.

Rishikimi dhe aprovimi i Memorandumit të Planifikimit të Auditimit

Të gjitha vendimet e planifikimit duhen të miratohen para fillimit të punës së përkohshme (fillestare) në terren.

Kjo bëhet për të siguruar që do të:

- bëhet një identifikim i hollësishëm i rrezikut dhe vlerësimi i kontrolleve të brendshme përkatëse;
- merren prova të përshtatshme dhe të mjaftueshme për të mbështetur opinionet/konkluzionet;

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

- respektohen të gjitha standardet e auditimit; dhe
- Kryhet vetëm puna e nevojshme.

Meqenëse puna e kryer do ta formojë bazën për konkluzionet e arritura, si dhe formën dhe përmbajtjen e raporteve të publikuara, është e rëndësishme që vendimet e planifikimit të përgjithshëm të rishikohen dhe aprovohen nga zyrtarë të lartë të ZKA-së.

Prandaj, rekomandohet që vendimet e planifikimit të dokumentuara në Dosjen e Planifikimit dhe të përmbledhura në Memorandumin e Planifikimit të Auditimit të rishikohen dhe miratohen nga Drejtori i Auditimit.

Drejtori i Auditimit është përgjegjës për të siguruar që puna e planifikuar është e mjaftueshme për të përmbushur objektivat e auditimit. Drejtori duhet të kontrollojë që plani përputhet me politikat dhe standardet, duke përfshirë nëse gjykimet e rëndësishme janë të arsyeshme dhe plotësisht të justifikuara në letrat e punës. Për shembull, duke shikuar nga afër nivelin e materialitetit dhe vlerësimin preliminar të rrezikut. Këto gjykime kanë ndikim të madh në drejtimin kryesorë të përpjekjeve të auditimit. Memorandumi i Planifikimit të Auditimit - Faza e parë është e dokumentuar në përputhje me modelin e përfshirë në LP - A.2.3.

Shpjegim shtesë: Përdorimi i punës së auditorit të brendshëm

Një pjesë e madhe e punës së auditorit të brendshëm ka të bëjë me monitorimin e kontrollit të brendshëm në baza ditore. Nga ky këndvështrim, vlerësimet e auditorit të brendshëm mund të jenë një burim i vlefshëm informacioni për cilësinë dhe efektivitetin e kontrollit të brendshëm në entitetin e audituar. Për më tepër, funksioni i auditimit të brendshëm ofron vlerësime të punës dhe shërbimeve të ofruara nga entiteti.

Një auditor i pavarur i jashtëm përcakton një shkallë të mundshme të përdorimit të punës specifike të auditorëve të brendshëm nga pikëpamja e objektivit të tij të auditimit. Për të përcaktuar mundësinë dhe masën e përdorimit të punës së auditorëve të brendshëm, një auditor i jashtëm vlerëson:

- Paanshmërinë dhe pavarësinë e funksionit të auditimit të brendshëm;
- Kompetencën teknike të auditorëve të brendshëm;
- Nëse puna e auditorëve të brendshëm kryhet me kujdes të duhur profesional;
- Nëse ka mundësi të ketë një komunikim efektiv midis auditorëve të brendshëm dhe auditorit të jashtëm.

Auditori i jashtëm do të marrë parasysh gjithashtu:

- Natyrën dhe fushëveprimin e punës specifike të kryer, ose që duhet të kryhet, nga auditorët e brendshëm.
- Rreziqet e vlerësuara të keqdeklarimit material në nivelin e pohimit për klasat e caktuara të transaksioneve, bilancet e llogarisë dhe shpalosjet; dhe
- Shkallën e paanshmërisë gjatë vlerësimit të dëshmive të auditimit të mbledhura nga auditorët e brendshëm në mbështetje të pohimeve përkatëse.

Shpjegim shtesë: Përdorimi i punës së një eksperti të jashtëm

"Eksperti" është një individ ose organizatë që posedon ekspertizë në një fushë tjetër përveç kontabilitetit ose auditimit të zakonshëm, puna e të cilit në atë fushë përdoret nga auditori për të ndihmuar auditorin në marrjen e provave të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit.

Auditori mund të marrë prova të auditimit në formën e raporteve, opinioneve/konkluzioneve, vlerësimeve dhe raporteve të ekspertëve kur ekzaminon entitetin dhe aplikon procedura si përgjigje ndaj rreziqeve të vlerësuara.

Faktorët më poshtë mund të ndikojnë në vendimin lidhur me përdorimin e punës së ekspertit:

- Njohuri dhe përvojë e mëparshme e ekipit të detyrës në lidhje me çështjen e shqyrtuar;
- Detyrat shtesë të raportimit të mashtrimit, për shembull;
- Rreziku i keqdeklarimit material bazuar në tiparet, kompleksitetin dhe materialitetin e lëndës në shqyrtim;
- Sasia dhe cilësia e një dëshmie tjetër të auditimit që pritët të merret; dhe
- Konfidencialiteti në lidhje me informacionin e entitetit.

6.3.10.1 Plani i punës për fazën e përkohshme (fillestare) të auditimit

Pas zhvillimit dhe aprovimit të strategjisë së përgjithshme të auditimit nga Auditori, udhëheqësi i grupit të auditimit duhet të hartojë një plan pune për fazën e përkohshme (fillestare) të auditimit. Ky plan duhet të përfshijë si vijon:

- Listën e raportimeve financiare dhe proceseve të pajtueshmërisë që duhet të analizohen me qëllim të:
 - Identifikimit dhe vlerësimit të rreziqeve të keqdeklarimeve materiale në raportimin financiar dhe atë mospajtueshmërinë me autoritete;
 - Identifikimit dhe vlerësimit të planifikimit të aktiviteteve të kontrollit të brendshëm që ekzistojnë në entitet të audituar për të zvogëluar rreziqet e identifikuar të keqdeklarimeve materiale dhe mospajtueshmërinë me autoritete;
- Testimit të kontrolleve të zgjedhura të brendshme;
- Përcaktimit të besueshmërisë të kontrollit/eve të brendshëm brenda proceseve të analizuar; dhe
- Nëse lejon koha, të kryhet procedura(-t) të zgjedhura për substanciale lidhur me informacionin financiar në dispozicion (të dhëna financiare 3Q, draft- _asqyrat Financiare, etj.).

6.3.10.2 Vlerësimi i hollësishëm i rrezikut (VHRr; SNISA 2315)

Objektivi kryesor i kësaj faze të auditimit është identifikimi i hollësishëm i rreziqeve të keqdeklarimeve materiale në nivelin e pohimit ose i mos-pajtueshmërisë me autoritete, vlerësimi i kontrolleve të brendshme që duhet të jenë të pranishme dhe funksionale për të zvogëluar rreziqet e identifikuar, si dhe vendosur nivelet e besueshmërisë në kontrollet të brendshme të caktuara.

Aktiviteti i auditimit në fjalë duhet të kryhet në datën e përkohshme ose fillestare të punës në terren. Koha që i kushtohet këtij aktiviteti nuk duhet të kalojë 10 (dhjetë) ditë auditimi

për auditimin e kryer për herë të parë në një entitet të caktuar, dhe 5 (pesë) ditë për auditimin e njëpasnjëshëm. VHR është e dokumentuar në LP A.3.1. n.

6.3.10.3 Lidhja mes strategjisë së përgjithshme të auditimit dhe fazës fillestare të realizimit të auditimit

Është thelbësore të bëhet vlerësimi i rrezikut për çdo cikël të rëndësishëm të biznesit financiar dhe pajtueshmërie në entitetin e audituar. Përzgjedhja e fushave të auditimit/cikleve të biznesit për t'u studiuar në këtë fazë të auditimit, bazohet në drejtimin e dhënë në strategjinë e përgjithshme të auditimit, veçanërisht në njësine e faktorëve domethënës për auditimin, ku strategjia tregon fushat [e mundshme] kryesore të auditimit dhe rreziqet e vetvetishme dhe elementin e karakteristikave të auditimit, kur strategjia drejton tek elementet materiale në Pasqyrat Financiare të entitetit që do të auditohet. Në një organizatë tipike buxhetore, elemente të tilla materiale zakonisht përfshijnë shpenzimet dhe përbërësit e tyre të rëndësishëm, p.sh. lista e pagave, pronat, uzina dhe pajisjet (e njohura edhe si pasuritë fikse), arkëtime, detyrime, detyrime që lidhen me fondet sociale. Do të përshkruhet më në detaje më vonë në këtë kapitull se si mund të përdorim një analizë të një cikli specifik biznesi (brenda një fushe auditimi) për identifikimin e rreziqeve, vlerësimin e kontrolleve të brendshme dhe vendosje të shkallës së besueshmërisë në kontrollet brenda një cikli të caktuar biznesi.

6.3.10.4 Pohimet

Para fillimit të punës për vlerësimin e rrezikut, është thelbësore të njihet dhe të kuptohet **koncepti i pohimeve** në lidhje me Pasqyrat Financiare, bilancet e llogarive, klasat e transaksioneve, prezantimet dhe shpalosjet. Pohimet në kontekstin e auditimit duhet të kuptohen si deklarata të sakta dhe të sigurta (implicite ose eksplicite) të bëra nga menaxhmenti në lidhje me informacionin financiar të ofruar në Pasqyrat Financiare.

Kështu, pohimet i referohen bilanceve të llogarisë (ato përdoren për të kategorizuar informacionin e dhënë në Pasqyrën e pozicionit Financiar), siç është "Ekzistenca" - d.m.th., deklarimi (pohimi) se asetet e raportuara në të vërtetë ekzistojnë; "Vlerësimi" - duke pohuar se pasuritë raportohen në vlerat e duhura; "Plotësia" - duke pohuar se të gjitha asetet dhe detyrimet e entitetit janë regjistruar; dhe "Të Drejtat dhe Obligimet" - duke pohuar se entiteti mban ose kontrollon të drejtat e aseteve të regjistruara, dhe detyrimet e regjistruara janë me të vërtetë detyrim i entitetit të audituar.

Pastaj, ata i referohen klasave të transaksioneve (të përdorura për të kategorizuar informacionin e dhënë në Pasqyrën e performancës Financiare), siç është "Saktësia" - duke pohuar se transaksionet nën një artikull të dhënë në pasqyrën e performancës financiare raportohen në shuma të duhura; "Ndodhja" - duke pohuar se të gjitha transaksionet e raportuara nën një artikull të caktuar në Pasqyrën e performancës Financiare kanë ndodhur me të vërtetë; "Klasifikim" - duke pohuar se transaksionet dhe ngjarjet janë regjistruar në llogaritë e duhura.

Në fund, pohimet i referohen gjithashtu prezantimit dhe shpalosjes (të përdorur për kategorizimin e informacionit të dhënë në shënimet në Pasqyrat Financiare), të tilla si "Plotësia" - duke pohuar se të gjitha shpalosjet që duhet të ishin përfshirë në Pasqyrat

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

Financiare janë vërtet të përfshira; "Klasifikimi dhe Kuptueshmëria" - duke pohuar se informacioni financiar është paraqitur dhe përshkruar siç duhet, dhe shpalosjet janë shprehur qartë; si dhe të përmendura më herët Ndodhia, Saktësia dhe Vlerësimi.

Sipas analogjisë, pohimet duhet të bëhen gjithashtu rreth çështjeve të pajtueshmërisë. Ngjashëm si për informacionin financiar, menaxhmenti i një entiteti duhet të bëjë deklarata të sigurta për aspekte të ndryshme të pajtueshmërisë me të gjitha ligjet, rregullat, rregulloret, procedurat, standardet, vlerat etike ose praktikën e mira përkatëse në administrimin e fondeve publike. Kështu, pohimet mund të bëhen në lidhje me ekzekutimin e buxhetit, përfshirë edhe shpenzimin e fondeve përmes prokurimit. Pohime të tilla mund të përkufizohen si "Ndarje" - duke pohuar se të gjitha shpenzimet e bëra nga buxheti i aprovuar i përshtaten qëllimit të deklaruar në këtë buxhet; "Bindje" - duke pohuar se fondet publike janë shpenzuar duke respektuar të gjitha rregulloret në fuqi; "Transparenca" - duke pohuar se fondet publike, p.sh. për prokurim, shpenzohen në mënyrën dhe sipas procedurave që janë të hapura dhe të qarta për të gjithë pjesëmarrësit; ose "Përputhshmëri" - duke pohuar se raportimi financiar kryhet në përputhje me të gjitha standardet përkatëse.

Pohimet janë shumë të dobishme për të përshkruar saktësisht raportimin financiar të organizatës dhe objektivat e pajtueshmërisë, p.sh. nëse një objektivi i përgjithshëm i raportimit financiar është paraqitja e vërtetë dhe e drejtë e pozitës së tij financiare, atëherë referenca më e saktë ndaj këtij objektivi do të ishte që asetet dhe detyrimet janë të plota (pohimi "Plotësia"), të vlerësuara siç duhet (pohimi "Vlerësimi") ose të klasifikuara si duhet (pohimi "Klasifikimi"). Në të njëjtën mënyrë, rreziqet ndaj objektiveve të entitetit, si dhe kontrollat për zbutjen e tyre mund të identifikohen saktësisht në lidhje me pohimet përkatëse dhe specifike. Pastaj, procedurat e auditimit, si testet e kontrolleve, ashtu edhe procedurat substanciale, gjithashtu duhet të hartohen në lidhje me pohimin (-et) specifike dhe, më në fund, pohimet duhet të përdoren si një pikë reference në përshkrimin e gjetjeve të auditimit në lidhje me mangësitë në raportimin financiar, dobësitë e kontrollit të brendshëm, dhe /ose incidente të mospajtueshmërisë me autoritetet.

Pohimet në lidhje me klasat e transaksioneve

Pohimi		Përshkrimi
Plotësia	P	Janë regjistruar të gjitha transaksionet dhe ngjarjet
Ndodhia	N	Transaksionet dhe ngjarjet që janë regjistruar kanë ndodhur dhe i përkasin entitetit.
Saktësia	S	Shumat dhe të dhënat tjera lidhur me transaksionet dhe ngjarjet e regjistruara janë regjistruar si duhet.
Prerja	Pr	Transaksionet dhe ngjarjet janë regjistruar në periudhën e saktë kontabël.
Pajtueshmëria	P	Transaksionet financiare janë në pajtim me legjislacionin që i autorizon ato, rregulloret e lëshuara nga një organ që e ka fuqinë për ta bërë këtë në kuadër të legjislacionit në fuqi, autoriteti Parlamentar dhe autoriteti i menaxhmentit të lartë të Thesarit.

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

Klasifikimi	K	Transaksionet dhe ngjarjet janë regjistruar në llogaritë e duhura.
-------------	---	--

Pohimet për bilancet e llogarisë

Pohimi		Përshkrimi
Plotësia	P	Të gjitha pasuritë, detyrimet dhe interesat e ekuitetit që duhej të ishin regjistruar janë regjistruar.
Ekzistenca	E	Pasuritë, detyrimet, dhe interesat e ekuitetit ekzistojnë
Vlerësimi dhe alokimi	V&A	Pasuritë, detyrimet dhe interesat e ekuitetit përfshihen në Pasqyrat Financiare në shumat e duhura dhe çdo vlerësim ose përshtatjet e alokimit janë regjistruar si duhet.
Të Drejtat dhe obligimet	D&O	Entiteti ka dhe e kontrollon të drejtën mbi asete, dhe detyrimet janë obligime të entitetit.

Pohime për prezantimin dhe shpalosjet

Pohimi		Përshkrimi
Plotësia	P	Të gjitha shpalosjet që duhet të ishin përfshirë në Pasqyrat Financiare janë përfshirë.
Ndodhia	N	Ngjarjet, transaksionet dhe çështjet e tjera të shpalosura kanë ndodhur.
Saktësia dhe Vlerësimi	S&V	Informacioni financiar dhe informacioni tjetër shpaloset në mënyrë të drejtë dhe janë në shumat e duhura.
Të Drejtat dhe obligimet	D&O	Ngjarjet, transaksionet dhe çështjet e tjera të shpalosura i përkasin entitetit.
Klasifikimi dhe Kuptueshmëria	K&K	Informacioni financiar është paraqitur dhe përshkruar si duhet, dhe zbulimet janë shprehur qartë.

Pohimet në kontekstin e pajtueshmërisë

Mospajtueshmëria me autoritete ndodh kur një ligj ose rregullore e aplikueshme për entitetin nuk është respektuar. Rishikimi i pajtueshmërisë me ligjet dhe rregulloret është një objektivi i rëndësishëm për auditimet financiare e të pajtueshmërisë. Vendimmarrësit duhet të dinë nëse ligjet dhe rregulloret janë zbatuar, nëse ato kanë rezultatet e dëshiruara dhe nëse jo, cilat korrigjime janë të nevojshme. Ju duhet të përdorni gjykimin profesional për të vendosur se cilat ligje, rregullore, etj. janë materiale për auditime të veçanta.

Gjatë vendosjes se cilat ligje dhe rregullore duhet të ekzaminohen si pjesë e auditimit financiar, ju duhet të merreni me ato ligje dhe rregullore që do mund të kenë ndikim domethënës në objektivat e auditimit financiar.

Ministritë dhe entitetet e tjera të auditimit të financuara përmes buxhetit të qeverisë kanë kufizime sa i përket aftësisë së tyre për të shpenzuar, huazuar apo për të rritur të hyrat. Prandaj, auditimet financiare e të pajtueshmërisë duhet të konsiderojnë pajtueshmërinë e entitetit me autoritetin e tyre për të vepruar si në vijim:

Shpenzimet:

Rishikoni nëse:

- Shërbimet janë realizuar ose mallrat janë pranuar me të vërtetë (Vërtetësia);
- Shpenzimet janë në përputhje me natyrën e alokimit për të cilën është ngarkuar (Alokimi);
- Shpenzimet nuk rezultojnë në tejkalimin e shpenzimeve totale të aprovuara (Kufizimi);
- Shpenzimi është në pajtim me legjislacionin në fuqi dhe rregullat dhe rregulloret e nxjerra nga legjislacioni i tillë janë respektuar (Aderimi, Bindja);
- Raportimi financiar bëhet në përputhje me të gjitha standardet përkatëse (Pajtueshmëria);
- Prokurimi, si një element i spikatur në shpenzimet për t'u trajtuar në auditim si më poshtë: dhe
- Shqyrtoni nëse fushat kryesore të mëposhtme të ligjit të prokurimit janë përmbushur (Përmbushja) dhe fondet publike për prokurim, janë shpenzuar në mënyrën dhe sipas procedurave që janë të hapura dhe të qarta për të gjithë pjesëmarrësit (Transparenca).

Fushat kryesore (shembulli)

- Kërkesa për propozim;
- Tenderimi;
- Pagesat për punën e kryer; dhe
- Ndëshkimet konvencionale.

Më në detaje:

- ☐ Kontrolloni dhe vlerësoni mangësitë në procesin e prokurimit;
- ☐ Vlerësoni provat pasuese për të përcaktuar nëse kushtet e pagesës janë përmbushur;
- ☐ Kontrolloni nëse rikuperimet e shumave (nëse është e nevojshme) janë bërë;
- ☐ Kontrolloni nëse shumat janë përfshirë në vitin e saktë të llogarisë dhe të gjitha shumat janë sjellë në llogari; dhe
- ☐ Vlerësoni nëse informacionet e paraqitura për palët e interesuara në lidhje me progresin e projektit ishin keq deklaruar).

Huazimi

Të përcaktohet që shuma dhe kushtet e borxhit (periudha, normat e interesit, plani i ri-pagesës etj.) janë autorizuar dhe janë në pajtim me ligjin përkatës. (Bindja)

Rritja e mbledhjes së të hyrave

Të përcaktohet që paratë e gatshme janë pranuar:

- Për një tatim të caktuar me ligj apo ndonjë burim tjetër i miratuar për të hyrat (Tatimi i ligjshëm); dhe
- Pranuar në pajtim me legjislacionin e aplikueshëm dhe që janë zbatuar rregullat dhe rregulloret e nxjerra nga ky legjislacion (Bindje).

Teksti i mësipërm vë theksin në pohimet financiare dhe pajtueshmërisë dhe në këtë mënyrë forcon qasjen tonë të auditimit të pajtueshmërisë. Kjo kërkon gjithashtu një qasje të vlerësimit të rrezikut të dokumentuar përmes LP A3.7 5 - Vlerësimi i rrezikut dhe kontrollit të brendshëm në zonat e pajtueshmërisë dhe të përmbledhura në A3.7 – Qasja e përgjithshme e testimit. Konsideratat shtesë të pajtueshmërisë me autoritetet brenda auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë do të thotë pajtueshmëria me standardet dhe politikat e kontabilitetit. Mospajtueshmëria me ato, mund të rezultojë me pohime jo të vërteta (të rreme) të kontabilitetit, cila do prej tyre të cekura në tabelë më lartë, si dhe me keqdeklarime materiale në Pasqyrat Financiare.

Lidhur me pohimin e bindjes, të përmendur në fushën “Shpenzimet” duhet të konsiderohet veçanërisht për prokurimin publik, si fushë e rregulluar gjerësisht dhe në të njëjtën kohë, shumë e ndjeshme ndaj mospajtueshmërisë, përfshirë mashtrimin.

Përveç tri fushave të gjëra ku menaxhimi bën pjesën më të madhe të pohimeve të tyre, ekzistojnë fusha specifike për t'u audituar ku bëhen vetëm disa prej pohimeve, p.sh. palët përkatëse, ku zakonisht bëhen pohime për transparencë dhe prezantim; ose të ardhurat e shtyra (të cilat në përgjithësi quhen të ardhura, në të vërtetë nuk janë të ardhura, por detyrime), ku bëhen kryesisht pohime të vlerësimit dhe të drejtave / ose detyrimeve; ose përfitime sociale, ku bëhen kryesisht pohime për respektimin dhe saktësinë; ose, aktivet kapitale dhe investimet, ku vlerësimi është një pohim i spikatur. Shembuj të fushave të përmendura dhe trajtimi i tyre në auditim janë si më poshtë:

Palët e ndërlidhura:

Një palë e ndërlidhur është një person ose një entitet që ka lidhje me entitetin raportues:

- Një person ose një anëtar i afërt i familjes së këtij personi është i lidhur me një entitet raportues nëse ai person ka kontroll, kontroll të përbashkët ose ndikim të rëndësishëm mbi njësinë ekonomike ose është anëtar i personelit të tij kryesor të menaxhimit; dhe
- Një njësi ekonomike është e lidhur me një njësi raportuese nëse, përveç rrethanave të tjera, është një kompani amë, filial, bashkëpunëtor, partner, ose ndërmarrje e përbashkët e entitetit raportues; ose kontrollohet, kontrollohet bashkërisht, ose ndikohet ndjeshëm ose menaxhohet nga një person që është palë e ndërlidhur.

Qëllimi i SNISA/ ISA përkatës është të sigurojë që Pasqyrat Financiare të një njësie ekonomike përmbajnë informacionet e nevojshme për të tërhequr vëmendjen për mundësinë që pozicioni i saj financiar dhe fitimi ose humbja mund të jenë prekur nga ekzistenca e palëve të ndërlidhura dhe nga transaksionet dhe bilancet e papaguara, përfshirë angazhimet, me palë të tilla.

Qëllimi i auditorit është:

- Të kuptojë marrëdhëniet dhe transaksionet me palën e ndërlidhur;
- Të marrë dëshmi të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit që marrëdhëniet dhe transaksionet me palën e ndërlidhur janë identifikuar, njohur dhe shpalosur në mënyrë të duhur në Pasqyrat Financiare; dhe
- Rishikoni nëse:

- Pala e ndërlidhur dhe transaksionet me të janë identifikuar si duhet (Plotësia, Aktualiteti);
- Transaksionet midis palës së ndërlidhur ishin të autorizuar (Bindja, Autorizimi)
- Të gjitha entitetet e ndërlidhura dhe transaksionet me të u llogaritën dhe shpalosën siç duhet (Pajtueshmëria, Bindja); dhe
- Të gjitha transaksionet jashtë ciklit normal të biznesit të njësisë janë identifikuar dhe autorizuar (Plotësia, Autorizimi).

Pasuritë Kapitale:

Sigurohuni që vlerësimi i pasurisë, mjeteve themelore të jetë në përputhje me parimet e kontabilitetit të klientit (politikën) dhe këto parime të zbatohen në mënyrë të vazhdueshme (Përmbushja, Bindja).

Sigurohuni që zërat individualë klasifikohen saktë si shpenzime kapitale për asetet fikse ose kostot e periudhës aktuale, në lidhje me klasifikimin e gabuar të zërave që kërkojnë njohje si shpenzime të periudhës aktuale (Përmbushja, Bindja).

Sigurohuni që asetet fikse të amortizueshme kanë normat e sakta të amortizimit (Përmbushja, Bindja).

Sigurohuni që në Pasqyrën Financiare:

- Fusha është paraqitur saktë;
- Parimet e zbatuara të vlerësimit janë shpalosur saktë;
- Paraqiten saktë dhe plotësisht shpalosjet e kërkuara nga rregulloret, dhe
- Standardet e kontabilitetit që lidhen me këtë fushë (Raportimi Financiar bëhet në përputhje me të gjitha standardet përkatëse-Pajtueshmëria).

Investimet:

- Sigurohuni që zërat e investimeve individuale janë klasifikuar saktë si afatshkurtër ose afatgjatë (Përmbushja, Bindja);
- Siguroni që vlerësimi i investimit të jetë në përputhje me politikat kontabël të klientit dhe politikat të zbatohen në mënyrë të vazhdueshme (Përmbushja, Bindja);
- Sigurohuni që njësia ekonomike ka marrë dhe postuar në mënyrë të duhur të gjitha të ardhurat, të drejtat, etj. Për investimet, në të cilat gëzon të drejtën, dhe se ai nuk ka marrë ose postuar ndonjë të ardhur për të cilën nuk ka të drejtë (Aktualiteti, Përmbushja, Bindja);
- Sigurohuni që fitimet ose humbjet nga shitjet të jenë llogaritur saktësisht dhe të njihen në Pasqyrat Financiare (Përmbushja, Bindja); dhe
- Sigurohuni që në Pasqyrën Financiare:
 - fusha është paraqitur saktë;
 - parimet e zbatuara të vlerësimit janë shpalosur saktë;
 - paraqiten saktë dhe plotësisht shpalosjet e kërkuara nga rregulloret; dhe
 - standardet e kontabilitetit që lidhen me këtë fushë (Raportimi Financiar bëhet në përputhje me të gjitha standardet përkatëse-Pajtueshmëria).

6.3.10.5 Koncepti i rrezikut, përkufizimet e rrezikut

Koncepti i përgjithshëm i rrezikut kuptohet si pasiguri e rezultatit ose mundësia e ndodhjes që mund të ndikojë negativisht në arritjen e objektivave të organizatës. Duhet theksuar se derisa identifikohet rreziku në një entitet, kjo gjithmonë duhet të bëhet duke iu referuar objektivave të tij në operacione, raportim ose pajtueshmëri. Të njëjtën konsideratë duhet pasur gjatë pranimit të nivelit të tolerancës ndaj rrezikut. Një tolerancë e tillë është një devijim i pranueshëm nga një objektivi i ndjekur. Në auditimin financiar dhe në atë të pajtueshmërisë, objektivat që duhet të merren parasysh kryesisht janë ato të raportimit financiar dhe të pajtueshmërisë. Megjithatë, rreziqet operationale gjithashtu duhen të merren parasysh, veçanërisht në fazën e zhvillimit të strategjisë së auditimit ose në konsiderimin e supozimit të vijimësisë (vazhdimësisë), pasi ato mund të ndikojnë indirekt në rreziqet ndaj raportimit financiar dhe objektivave të pajtueshmërisë.

Llojet e rrezikut që mund të pengojnë objektivat e një entiteti janë rreziku i vetvetishëm dhe rreziku i kontrollit. Të dyjat janë llojet e përgjithshme të rrezikut, pasi që të dyja paraqesin rrezik për keqdeklarime, kështu që, i referohen objektivit të përgjithshëm të raportimit të paraqitjes së informacionit të vërtetë dhe të drejtë financiar ose ato paraqesin rrezik të mospajtueshmërisë me autoritete²⁴, duke iu referuar kështu objektivit të përgjithshëm të pajtueshmërisë së administrimit të fondeve publike në përputhje me ligjet, rregullat dhe rregulloret përkatëse.

Dallimi i rëndësishëm midis tyre është se **rreziku i vetvetishëm** i keqdeklarimeve në Pasqyrat Financiare ose mospajtueshmëria me autoritete identifikohet para se të merren parasysh cilido prej aktiviteteve të kontrollit të brendshëm, pavarësisht nëse ato ekzistojnë apo jo. Kështu që është një rrezik që lidhet vetvetiu me një entitet të audituar ose me një bilanc të caktuar të llogarisë, klasën e transaksioneve ose shpalosjet dhe, sipas gjykimit të auditorit, mund të jetë e vështirë ose e pamundur të reduktohet nga kontrolli i brendshëm. Shembuj të rreziqeve të tilla mund të jenë ligje dhe rregulla financiare komplekse, të cilat ndryshohen shpesh; strukturë komplekse organizative me një numër të madh të komponenteve vartëse; një numër i madh i vlerësimeve të kontabilitetit (p.sh. asetet ose detyrimet kontigjente); llogari ose transaksione të pazakonta (p.sh. vlerat e larta të parapagimeve ose një vlerë e madhe e transaksionit për furnizime në krahasim me mesataren), etj. Identifikimi i një rreziku/rreziqeve të tilla do të ketë një ndikim domethënës në planifikimin e procedurave të auditimit. Rreziku i vetvetishëm duhet të ekzaminohet dhe identifikohet nga auditorët, nga pikëpamja e natyrës së tij, në nivel të tërë entitetit. Për më tepër, në të njëjtin nivel duhet të vlerësohet qëndrimi i menaxhmentit të lartë të entitetit dhe i organit drejtues të tij ndaj kontrollit të brendshëm, pasi një qëndrim jo i duhur ndaj kontrollit të brendshëm përbën një rrezik të vetvetishëm për pothuajse të gjitha objektivat e organizatës.

Në anën tjetër, **rreziku i kontrollit** si rrezik i keqdeklarimit në raportimin financiar që mund të ndodhë në Pasqyrat Financiare ose mospajtueshmërinë me autoritete në administrimin e

²⁴ Mospajtueshmëria me autoritetet - "autoritetet" këtu nënkupton të gjitha ligjet, politikat, rregullat, rregulloret, standardet dhe praktikët e mira përkatëse. Mospajtueshmëria i referohet një ose disa, ose të gjithë atyre.

fondeve publike, i cili nuk do të parandalohet, ose zbulohet dhe korrigjohet, në kohën e duhur nga kontrolli i brendshëm i entitetit. Ndërsa, funksioni i parandalimit të kontrollit të brendshëm është vetë-shpjegues, funksioni i tij i zbulimit ka nevojë për komente të mëtejshme. Kontrolli i brendshëm i krijuar në mënyrë të duhur dhe efektiv duhet, nëse jo të parandalojë, atëherë të zbulojë keqdeklarimet ose incidentet të mospajtueshmërisë aq herët sa për t'i korrigjuar ato para se të përgatiten Pasqyrat Financiare përfundimtare dhe dokumentet përcjellëse të raportimit (siç janë raportet vjetore, letrat e përfaqësimit, deklaratat mbi kontrollin e brendshëm, etj). Rreziku i kontrollit, i cili është në të vërtetë, një grup i shumë rreziqeve të kontrollit, identifikohen më së miri në nivelin e proceseve (ciklet operationale) dhe nënprocese të organizatës. Detyra e auditorit është që t'i identifikojë proceset dhe nënproceset e organizatës, të cilat janë domethënëse nga këndvështrimi i vlerësimit paraprak të rrezikut dhe materialiteti sasior dhe cilësor, si dhe më pas, të bëjë skicën hap pas hapi të këtyre proceseve dhe nënprocese, pavarësisht nëse shënimet e tilla ekzistojnë në entitet apo jo.

Lloji i tretë i rrezikut që duhet të konsiderohet në vlerësimin e rrezikut nuk i referohet vetë entitetit, por veprimtarisë së një auditori. Quhet **rreziku i zbulimit** dhe përcaktohet si rrezik që procedurat e auditimit të kryera nga auditori nuk do ta zbulojnë keqdeklarimin/et ose (një) incident/e të mospajtueshmërisë me autoritetet që ekzistojnë dhe që mund të jetë materiale. Si i tillë, rreziku ekziston gjithmonë për arsye dhe kufizime të ndryshme dhe shumë, kështu që nuk është e mundur të arrihet një siguri absolute e një rezultati të auditimit. Kjo është arsyeja pse një term i **sigurisë së "arsyeshme"** përdoret në lidhje me vlerësimet dhe opinionet/konkluzionet e auditimit bazuar në to. Në praktikë, organizatat e auditimit dhe auditorët individualë përpiqen të arrijnë nivelin e sigurisë 95%, që do të thotë se rreziku i auditimit (funksioni i rrezikut të vetvetishëm dhe rrezikut të zbulimit, dhe mbështetja në kontrollin e brendshëm) është në nivelin 5%.

6.3.10.6 Identifikoni rreziqet (e kontrollit) lidhur me pohimet në raportimin financiar dhe të pajtueshmërisë brenda një procesi të zgjedhur financiar të entitetit

Për qëllimin e vlerësimit të rrezikut është e dobishme të përcaktohen klasifikimet e përgjithshme dhe nivelet e rrezikut. Kështu, klasifikimet dhe nivelet e rrezikut janë:

- Rrezik domethënës: një rrezik i identifikuar dhe i vlerësuar i keqdeklarimit material që, sipas gjykimit të auditorit, kërkon vëmendje të veçantë të auditimit;
- Rreziku specifik: një rrezik domethënës në nivelin e pohimit; dhe
- Rreziku i përhapur: një rrezik domethënës në nivelin e pPsqyrave Financiare.

Informacione shtesë mbi rreziqet domethënëse dhe ato të përhapura:

Në identifikimin e rrezikut të keqdeklarimeve materiale, auditori duhet të shqyrtojë rreziqet domethënëse. Kjo kërkon shqyrtim të mëtutjeshëm nëse rreziqet e identifikuar kanë të bëjnë kryesisht me Pasqyrat Financiare në tërësi apo me saldot specifike, rrjedhave të transaksioneve dhe pohimeve. Auditori është i detyruar të hartojë dhe ekzekutojë procedurat e duhura të auditimit për të adresuar rrezikun e keqdeklarimeve materiale në Pasqyrat Financiare.

Rreziqet domethënëse klasifikohen, ose si të përhapura për të gjitha Pasqyrat Financiare, ose si "specifike" për transaksionet individuale apo balanceve. Informacione të mëtutjeshme dhe shembuj të të dy këtyre llojeve të rreziqeve, si dhe përgjigjet e mundshme diskutohen në Shtojcën 7. **SNISA 2240** kërkon që auditorët të marrin përsipër rrezikun e mashtrimit si rezultat i tejkallimit të menaxhimit të kontrolleve.

Mospërfillja e kontrolleve nga menaxhmenti

Menaxhmenti është në një pozitë unike për të kryer mashtrim për shkak të mundësisë për t'i manipuluar të dhënat e kontabilitetit dhe të Pasqyrave Financiare, duke tejkalluar kontrolle që përndryshe duket se funksionojnë në mënyrë efektive. Megjithëse niveli i rrezikut të mospërfilljes së kontrolleve nga menaxhmenti do të ndryshojë nga një entitet në njësi tjetër, rreziku gjithsesi është i pranishëm në të gjitha njësitë. Për shkak të mënyrës së paparashikueshme në të cilën mund të ndodhë një tejkallim i tillë, ky është një rrezik i keqdeklarimit material për shkak të mashtrimit dhe si i tillë është një rrezik domethënës.

Çdo auditim do të ketë një rrezik të përhapur të mashtrimit përmes shkeljes së kontrolleve nga menaxhmenti dhe ekipet e auditimit duhet ta identifikojnë natyrën e rrezikut të tejkallimit të menaxhimit në kontekstin e entitetit, e cila mund të shkaktojë identifikimin e rreziqeve specifike të mëtejshme.

Shkelja e mundshme e kontrolleve nga menaxhmenti ekziston në të gjitha transaksionet dhe bilancet dhe përgjigjja jonë duhet të kërkojë ta adresojmë këtë siç kërkohet nga SNISA 2240:

- *Rrezik domethënës për shkak të mashtrimit në njohjen e të ardhurave (zakonisht do të ishte një rrezik specifik), i cili supozohet nga SAI 240.26 (përveç nëse ka dëshmi se supozimi nuk është i zbatueshëm); dhe*
- *Rreziku i përhapur nga mashtrimi përmes shkeljes së kontrolleve nga menaxhmenti përmes hyrjeve në regjistër të supozuara nga SAI 240.31-33;*
- *rreziku i përhapur përmes së kontrolleve nga menaxhmenti përmes paragjytimeve në vlerësimet e kontabilitetit të supozuara nga SAI 240.31-33; dhe*
- *Rreziku i përhapur i mashtrimit përmes shkeljes së kontrolleve nga menaxhmenti në kontabilitetin e transaksioneve domethënëse ose atyre të pazakonta të supozuara nga SAI 240.3133.*

Prandaj, ne duhet të vlerësojmë hartimin dhe zbatimin e kontrolleve që adresojnë secilin prej këtyre rreziqeve domethënëse (përveç nëse rreziku i supozuar i mashtrimit në njohjen e të hyrave është hedhur poshtë). Në sektorin publik, njohja e të hyrave mund të jetë gjithmonë fusha më e rëndësishme për supozimin se ekzistojnë rreziqe mashtrimi, siç kërkohet nga paragrafi 26 i SNA-së. Njohja e të hyrave mund të jetë mjaft e rëndësishme për autoritetet tatimore ose agjencitë e tjera që mbledhin të hyra, siç janë universitetet shtetërore dhe kolegjet, spitalet ose agjencitë rregullative, të cilat tarifojnë tarifa për shërbimet e bëra, ose janë marrës të fondeve të donatorëve. Sidoqoftë, në shumë entitete të sektorit publik, përqendrimi është në shpenzime dhe fusha të tilla siç janë prokurimi dhe pagesa e granteve. Prandaj, përveç njohjes së të hyrave, kur është e nevojshme, auditorët e sektorit publik mund të marrin në konsideratë fusha të tilla të tjera kur bëjnë supozimin të mashtrimit.

Shembull: Llogaritë e arkëtueshme

Llogaritë e arkëtueshme rrjedhin nga një burim i të hyrave, por kalkulimi i saldove në fund të vitit është subjektiv, për shkak të presionit ndaj menaxhmentit për t'i arritur objektivat e veta, kjo saldo mund të afektohet nga shkeljet e menaxhmentit. Shtuar këtu edhe faktin që në të kaluarën ka pasur gabime në këtë saldo. Prandaj, megjithëse të hyrat e përlllogaritura janë nën materialitet, faktorët cilësorë tregojnë se ky është një bilanc domethënës i llogarisë.

Shembull: mundësitë e nëndeklarimit të shpenzimeve neto

Entiteti ka shpenzime domethënëse kapitale dhe të mirëmbajtjes. Kjo krijon kështu mundësinë e kapitalizmit jo të duhur të kostove, që duhej të shpenzoheshin. Entitetit i është caktuar një buxhet shumë i ulët, 10% më i ulët se vitin e kaluar pavarësisht kërkesave të ngjashme për shërbimet e tij.

Rreziku i përhapur

Rreziqet e përhapura nuk u ngarkohen transaksioneve ose bilanceve individuale dhe kanë potencial të ndikojnë në Pasqyrat Financiare.

Rreziqet e përhapura mund të ndërlidhen me pajtueshmërinë, për shembull kur ka pasur një histori pagesash të parregullta në një organizatë, ose kur shihet që nuk ka një "zë nga lart" (nga menaxhmenti i lartë) për pajtueshmërinë e transaksioneve. Rreziqet e përhapura në lidhje me pajtueshmërinë duhen të trajtohen si çdo rrezik tjetër i përhapur, dhe, ashtu si me rreziqet tjera, kur ka fusha të veçanta të auditimit për të cilat do të shqetësoheshim. Rreziqet specifike duhen të identifikohen në lidhje me përputhshmërinë në ato fusha të auditimit. (Shtojca 7 i diskuton më tej rreziqet e përhapura dhe përgjigjet e mundshme të auditimit).

Rreziku specifik

Kur rreziku i keqdeklarimit material apo i mospajtueshmërisë përqendrohet në një kategori specifike të transaksionit ose bilanceve dhe mund të identifikohet në nivelin e pohimit, ne e konsiderojmë atë një rrezik specifik. Një rrezik specifik është rreziku i keqdeklarimit material apo mospajtueshmërisë që kërkon konsideratë të veçantë të auditimit, sepse mund të jetë imun ndaj kontrollit të brendshëm. Pra, duke u paraqitur si qëndrim i vetvetishëm apo kontrolli i brendshëm është shumë i dobët për ta reduktuar, andaj paraqitet si rrezik i kontrollit. Prandaj, kërkojnë procedura shtesë (Shtojca 7 diskuton më tej Rreziqet specifike dhe të përhapura dhe përgjigjet e mundshme të auditimit).

Shembull: Natyra e pasurive jo aktuale të Forcave të Sigurisë së Kosovës do të thotë që mund të ekzistojnë rreziqe specifike të humbjes ose dëmtimit të pasurive fikse. Prandaj, këto kërkojnë shqyrtim të veçantë të auditimit dhe procedura posaçërisht të përgjegjshme në qasjen tonë të auditimit.

Proceset e vlerësimit të rrezikut të buxhetit të organizatës kanë për qëllim të identifikojnë rreziqet që kërcënojnë besueshmërinë e raportimit financiar dhe kontrollet e brendshme të entitetit kanë për qëllim adresimin e këtyre rreziqeve. Prandaj, ne duhet të presim që klientët tanë të kenë identifikuar rreziqet domethënëse si pjesë të procesit të vlerësimit të tyre të rrezikut dhe të kenë caktuar kontrole, të cilat adresojnë rreziqet domethënëse, që ne i

identifikojmë në auditimin tonë. Nëse jo, ne kemi një çështje të rëndësishme raportimi, të cilën duhet ta ngrisim me entitetin.

Faktori i rrezikut, të cilët janë qoftë:

- rreziqet e keq-klarimit/mospajtueshmërisë materiale, të cilat adresohen përmes testimit standard të planifikuar mbi pohimet përkatëse dhe kështu nuk kërkojnë përgjigje specifike të auditimit (të klasifikuar ndryshe si rrezik i mesëm); ose
- rreziqet e mundshme, të cilat janë vlerësuar se nuk paraqesin rrezik për keqdeklarim/parregullsi materiale, dhe kështu nuk kërkojnë përgjigje të auditimit. (Faktorët e rrezikut mund të përfshijnë rreziqet e biznesit me ndikim operacional, por pa ndikim të drejtpërdrejtë në Pasqyrat Financiare).

Shpjegime shitesë për **Faktorët e rrezikut**:

Gjatë procesit të planifikimit të auditimit ne identifikojmë rreziqet e auditimit që nuk konsiderohen se mund të rezultojnë në gabim material ose keqdeklarim. Sidoqoftë, këto mund të kërkojnë shqyrtim të vazhdueshëm gjatë auditimit, si pjesë e zbatimit të një "qasjeje skeptike" edhe kur ato thjesht mund të adresohen përmes procedurave standarde të auditimit. Ne i konsiderojmë këta "faktorë rreziku" dhe ato duhet të regjistrohen në kolonën e 5-të të Letrës së Punës për Vlerësimin e Rrezikut dhe Vlerësimin e Kontrollit për Procesin e Zgjedhur A 3.2.

Faktorët e rrezikut mund të përfshijnë rreziqet e biznesit me ndikim operacional, por pa ndikim të drejtpërdrejtë në Pasqyrat Financiare. Edhe pse faktorët e rrezikut nuk kërkojnë përgjigje të veçantë të auditimit, ne duhet të monitorojmë faktorët e rrezikut të identifikuar me progresimin e auditimit, si pjesë e mbajtjes së një shkalle të përshtatshme skepticizmi profesional dhe vlerësimit nëse vlerësimi i rrezikut kërkon përditësim.

Në veçanti, gjatë kryerjes së procedurave të vlerësimit të rrezikut dhe procedurave të tjera të planifikimit, ekipi i angazhimit duhet të marrë parasysh nëse ndonjë nga informacionet e marra sugjerojnë se ekzistojnë rreziqe të keqdeklarimit material, për shkak të mashtrimit (Ref: SNISA 2240 paragrafi 23), ose nëse janë të pranishëm një ose më shumë faktorë të rrezikut të mashtrimit. Faktorët e rrezikut të mashtrimit nuk mund të tregojnë domosdoshmërisht ekzistencën e mashtrimit, por shpesh kanë qenë të pranishme në rrethana, ku kanë ndodhur mashtrime dhe prandaj mund të tregojnë rreziqe të keqdeklarimit material, për shkak të mashtrimit (Ref: SNISA 2240 paragrafi 24).

6.3.11 Hapi 11 – Analiza e proceseve (brenda një fushe të auditimit) për qëllimin e vlerësimit të detajuar të rrezikut dhe vlerësimit të kontrollit të brendshëm - Auditimi i një entiteti për herë të parë

Qëllimi i një vlerësimi të hollësishëm të rrezikut dhe vlerësimit të kontrollit të brendshëm (VDR&VKB) është arritja e një efikasiteti më të madh të auditimit të bazuar në rrezik. Nëse rreziqet janë identifikuar dhe vlerësuar në mënyrë gjithëpërfshirëse dhe kontrollet lehtësuese janë identifikuar dhe vlerësuar, planifikimi i procedurave të detajuara

të auditimit (procedurat analitike dhe testet e detajeve) përqendrohet më mirë në këto fusha të auditimit ku rreziqet janë më të larta dhe kontrollet e brendshme më të dobëta. Nga ana tjetër, procedurat e detajuara të auditimit mund të ruhen kur rreziqet janë më të ulëta dhe kontrollet e brendshme janë më të forta. Me një qasje të tillë, kërkohet një përpjekje më e madhe e auditimit atëherë kur auditimi është kryer për herë të parë në entitetin e audituar, veçanërisht në punën fillestare të auditimit në terren, por rezultatet e kësaj përpjekje mund të përdoren në mënyrë efektive gjatë auditimit në këtë entitet në vitet në vazhdim.

Në rastin e auditimit të parë në një entitet është e dobishme të përvetësohet qasja 'letër e pastër', e cila lehtëson identifikimin e detajuar të profilit të rrezikut të një organizate që lind nga mjediset ekonomike dhe rregullative, kushtet e brendshme dhe të jashtme të operimit, ambientit të kontrollit të brendshëm të saj dhe që buron nga qëllimet e saj strategjike dhe atyre operacionale.

Për dallim nga faza e zhvillimit të strategjisë së përgjithshme të auditimit, vlerësimi i rrezikut në këtë fazë të auditimit është shumë më i detajuar. Kërkon që përzgjedhja e proceseve dhe raportimi financiar të analizohen, rreziqet të identifikohen, kontrollet të identifikohen dhe të vendoset besueshmëria e auditorit në kontrollet e brendshme. Kjo përzgjedhje bazohet në përgatitjen e rezultateve të auditimit (paraplanifikimit), aktiviteteve të përmbledhura në strategjinë e përgjithshme të auditimit, konkretisht ato që përmenden si fushat kryesore të rrezikut dhe ato të identifikuar si pjesë materiale të raportimit financiar, edhe pse ato nuk ishin identifikuar si fushat kryesore të rrezikut. Me t'u përzgjedhur një proces, një sekuencë e veprimeve brenda procedurës së auditimit për vlerësimin e rrezikut duhet të jetë si më poshtë (shiko LP- Letër pune për vlerësimin e rrezikut dhe vlerësimin e kontrollit për një cikël biznesi A.3.1):

- dokumentimin e informacionit mbi procesin e zgjedhur, siç janë:
 - o emrin e raportimit financiar ose pajtueshmërisë të procesit, p.sh. shpenzimet e furnizimeve, pasuritë fikse, etj.
 - o objektivat e procesit (në lidhje me pohimet), p.sh. të gjitha shpenzimet e konsumueshme të regjistruara në shuma të sakta;
 - o pronari i procesit; dhe
 - o pjesëmarrësit e procesit,
- tregoni mjedisin e kontrollit:
 - o nëse kontrolli i brendshëm formon një sistem të plotë apo është thjesht një grup politikash dhe procedurash;
 - o nëse ndonjë rrezik specifik i vetvetishëm është identifikuar në fazën paraplanifikuese të auditimit dhe është shënuar në strategjinë e përgjithshme të auditimit, ose është identifikuar në një fazë të mëvonshme dhe i kanë rezistuar masave të kontrollit të brendshëm; dhe
 - o tregoni siguri të vetvetishme (e lartë nëse nuk ekziston ndonjë rrezik i vetvetishëm dhe e ulët nëse është identifikuar një rrezik specifik i vetvetishëm).

VDR&VKB është e dokumentuar në LP A.3.1.n për proceset e kontabilitetit / raportimit

financiar dhe në LP A.3.5 për një proces të veçantë të pajtueshmërisë.

Shpjegim praktik 1:

Rreziqet e keqdeklarimeve materiale për shkak të gabimit ose mashtrimit mund të shfaqen sepse karakteristikat e veçanta të klasës përkatëse të transaksioneve, gjendja e llogarisë ose zbulimi paraqesin rreziqe të vetvetishme.

Rreziqet e mospajtueshmërisë me autoritete që mund të shfaqen për shkak të karakteristikave të veçanta të kornizës rregullative përkatëse ose për shkak të qëndrimit të menaxhmentit ndaj kësaj kornizë janë rreziqe të vetvetishme.

6.3.12 Raportimi financiar/ proceset e pajtueshmërisë të paraqitura si procedurë hap pas hapi

Një proces mund të përkufizohet si një sekuençë e veprimeve (procedurave) të ndërruara dhe të ndërlidhura, të cilat, në çdo fazë, konsumojnë një ose më shumë burime (punonjës, energji, pajisje, para) për të kthyer inputet (të dhëna, materiale, pjesë, etj.) në outpute. Këto outpute shërbejnë më pas si inpute për fazën tjetër derisa të arrihet një qëllim përfundimtar ose rezultat përfundimtar (objektiv), p.sh. për shpenzimet furnizimi, një proces do të iniciohet nga një vendim për të blerë një mall ose një shërbim dhe do të përfundojë me regjistrimin e një pagese për atë mall ose shërbimin; veprimet e ndërmjetme mund të përfshijnë vendime të mëtejshme, miratime, autorizime, dokumentime, dërgesa, etj., varësisht prej politikave dhe procedurave në fuqi.

Rreziqet e identifikuar në hapa të posaçëm të procesit të analizuar mund të jenë:

- rreziqet domethënëse, ose
- faktorët e rrezikut.

Qasja e parë për të identifikuar rreziqet në hapa të veçantë të një procesi është të pyesni menaxhmentin nëse ata kanë bërë identifikimin e tyre të detajuar të rrezikut dhe të vlerësohet nëse identifikimi i tyre mund të konsiderohet i besueshëm. Nëse është kështu, kjo mund të përdoret për punën të mëtejshme, d.m.th njohjen e kontroleve të brendshme për të zbutur rreziqet e identifikuar. Nëse jo, atëherë identifikimi i hollësishëm i rreziqeve brenda proceseve të zgjedhura duhet të bëhet nga ekipi i auditimit. Çdo hap i procesit duhet të analizohet nëse është i ndjeshëm ndaj një rreziku të lidhur me pohimin ndaj një objekti të raportimit financiar të besueshëm ose pajtueshmërisë me autoritetet. Për shembull, hapi i regjistrimit të një pagese për një shërbim, i cili i është ofruar entitetit është i ndjeshëm nga rreziku i mosregjistrimit të një pagese ose regjistrimi i një shume jo të duhur (një rrezik për një pohim të saktësisë); rreziku i pagesës për një shërbim që nuk është ofruar (një rrezik mashtrimi); një rrezik pagese për një shërbim që nuk ishte i buxhetuar (rreziku i mospajtueshmërisë – keq-alokimit), etj.

Shqyrtimet e mashtrimit

Qëndrimi i auditorit ndaj mashtrimit, përfshirë korrupsionin, duhet të manifestohet me skepticizëm profesional (duke supozuar se mashtrimi mund të ndodhë dhe të hetojë më tej në rastet e mungesës së origjinalitetit, moszbulimit ose mospërputhjeve në informacionin e fituar). Auditorët duhet të marrin parasysh që rreziku i moszbulimit të një keqdeklarimi

material, që rezulton nga mashtrimi është më i lartë se rreziku i mos zbulimit të një prej gabimeve.

Mashtrimi, përfshirë korrupsionin, është një nga çështjet që shqyrtohet gjatë auditimit të vlerësimit të rrezikut të procesit. Elementet e para të këtij shqyrtimi duhen të jenë faktorët e mashtrimit, të tilla si: nxitje ose presion (grupor ose individual) për të arritur të ardhura joreale ose rezultate financiare ose një nivel jetese përtej mundësive të tyre; mundësi e tejkalimit ose shmangies së kontrollit të brendshëm, dhe racionalizëm i kryerjes së mashtrimit të qëllimshëm përmes etikës së njëanshme. Faktorë shtesë mund të identifikohen për korrupsionin që është formë specifike mashtrimi. Ndër ta janë faktorët që kanë të bëjnë me mallrat e kufizuara, pastaj qasja në informacion dhe trajtimi i favorshëm i disa çështjeve ose subjekteve në dëm të të tjerëve.

Në lidhje me identifikimin e mashtrimit, përfshirë korrupsionin, faktorët dhe indikacionet, auditorët e Pasqyrave Financiare duhen të miratojnë procedura të përgjithshme të vlerësimit të rrezikut me qëllim të identifikimit të rrezikut të mashtrimit. Procedura të tilla përfshijnë vlerësimin e kulturës organizative, testimin e komunikimit me menaxhmentin, hetimin për regjistrimin e mashtrimit, identifikimin e ndikimit të palëve të treta dhe hetimet në lidhje me mbikëqyrjen e atyre që ngarkohen me qeverisje.

Indikacionet e mashtrimit që duhen të merren parasysh në procesin për vlerësimin e rrezikut të mashtrimit, përfshijnë veçanërisht mospërputhje në të dhënat e kontabilitetit që mund të lindin për shkak të mashtrimit, konflikteve ose mungesave të regjistrimit të transaksioneve financiare, mosekzistencës së pasurive ose vlerësimeve të tyre, marrëdhënieve problematike ose të pazakonta midis auditorit dhe menaxhmenti (çdo pengesë në auditim duhet të konsiderohet si një indikacion i tillë), dhe sjellja dhe marrëdhëniet e pazakonta të punonjësve midis tyre. Kur vlerësohen rreziqet e keqdeklarimeve materiale për shkak të mashtrimit, auditorët duhet të përdorin konceptin e pohimeve dhe të supozojnë se në sektorin publik ekzistojnë veçanërisht rreziqe në nivelet e shpenzimeve, të arkëtueshmeve dhe ato të detyrueshme.

Është cekur se mund të ekzistojnë rreziqe të mospajtueshmërisë që tregojnë mundësinë e mashtrimit. Ato duhet të gjurmohen në operacione të cënueshme (kontrata, subvencione, koncesione, tarifa të pagesave, përdorimin e kompetencave diskrecionale), në mungesë transparence dhe prani të ankesave që ndjekin llojet e ndryshme të autorizimeve të shpenzimeve publike.

Gjatë vlerësimit të mashtrimit dhe rrezikut të korrupsionit, auditori gjithashtu duhet të marrë në konsideratë çështje të tilla si kryerja e vetëvlerësimeve periodike të entitetit, të cilat synojnë të identifikojnë dobësitë, programet e mundshme antikorrupsion dhe mekanizmat e kontrollit të brendshëm - këto të fundit diskutohen më poshtë.

6.3.13 Hapi 12 – Identifikimi i kontrolleve të brendshme të prezantuara nga entiteti për t'i reduktuar rreziqet e identifikuar; vlerësimi i dizajnit dhe

zbatimit të kontrolleve, të identifikuara të brendshme (lidhur me pohime përkatëse)

Rreziqet e keqdeklarimeve materiale për shkak të gabimit ose mashtrimit dhe mospajtueshmërisë me autoritete që mund të lindin për shkak të joefektivitetit të kontrolleve të brendshme përkatëse, njihen si rreziqe kontrolli. Një qasje praktike për auditorët për të vlerësuar hartimin dhe efektivitetin e kontrollit të brendshëm në entitetin e audituar është të identifikojë nëse kontrolli i brendshëm përdoret intuitivisht në entitet, d.m.th., ai ekziston në formë të ligjeve të jashtme dhe rregullave, procedurave dhe udhëzimeve të brendshme që rregullojnë veprimtarinë e një entiteti. Në raste të tilla, lidhja midis objektivave të entitetit, rreziqeve dhe kontrollit të brendshëm është më e vështirë të identifikohet. Një qasje tjetër e kontrollit të brendshëm që mund të gjendet tek entitetet e audituara është më sistematike, d.m.th kontrolli i brendshëm është vendosur si një funksion (qasje tradicionale) ose është vendosur si proces (qasje moderne). Ky identifikim është indikacioni i parë se a do të jetë e mundur të mbështetet në kontrollin e brendshëm dhe se deri në çfarë mase mund të jetë kjo mbështetje.

Aktivitetet e kontrollit të brendshëm janë veprime të krijuara për të ofruar përgjigje ndaj rreziqeve specifike, të lidhura për të zvogëluar atë rrezik në një nivel të pranueshëm, si dhe për të siguruar që ato përgjigje të kryhen siç duhet dhe në kohën e duhur. Nëse objektivat dhe rreziqet përcjellëse janë identifikuar saktësisht me anë të pohimeve, atëherë aktivitetet e kontrollit (shkurtimisht - kontrollet) gjithashtu i referohen të njëjtave pohime, p.sh. aktiviteti i kontrollit është identifikuar si mbajtja e regjistrit të pasurisë fikse, i cili shërben për të zvogëluar rrezikun e regjistrimit jo të plotë, klasifikimin jo të duhur dhe vlerësimin e papërshtatshëm të këtyre pasurive. Kështu, objektivi i një aktiviteti të kontrollit mund të referohet qartë në pohimet specifike.

Kështu, hapi i mëtuftjeshëm i procedurës së përshkruar të auditimit të kryer në fazën e përkohshme ose fillestare të auditimit është vlerësimi i kontrollit të brendshëm, i cili përfshin veprimet e mëposhtme:

- identifikimin e kontrollit/eve të brendshme që kanë për qëllim adresimin e rreziqeve të identifikuara: dhe
- trego nëse nuk ka kontroll për të zbutur një rrezik të veçantë.

Veprimet e përmendura duhet të bëhen me anë të një hetimi me menaxhmentin e entitetit, inspektimin e dokumenteve përkatëse ose procedurave të tjera analitike që vlerësohen të përshtatshme në rrethanat e auditimit.

Vlerësimi i hartimit dhe zbatimit të kontrolleve të caktuara të brendshme

Nëse identifikohet një kontroll:

- tregohet lloji i kontrollit, përshkrimi i tij i shkurtër dhe pohimi i prekur, p.sh. verifikimi; kontroll i dyfishtë i klasifikimit të pasurive fikse – Klasifikimi;

- vlerësohet hartimi (dizajni) i kontrollit, d.m.th nëse mënyra se si është krijuar kontrolli për të operuar mund të parandalojë ose zbulojë apo korrigjojë një ngjarje ose rezultat të paqëllimtë;
- kontrollohet dhe tregohet nëse një kontroll i caktuar është zbatuar, d.m.th. ai ekziston dhe ai është duke u përdorur nga entiteti (të kontrollohet nga hetimi i personelit entitetit dhe/ose dokumenteve dhe raporteve inspektuese); dhe
- Nëse një kontroll është hartuar dhe zbatuar siç duhet - testohet efektiviteti i kontrollit.

Vlerësimi i kontrollit të brendshëm është i dokumentuar në LP A.3.1.n për proceset e kontabilitetit / raportimit financiar dhe në LP A.3.5 për një proces të veçantë të pajtueshmërisë.

6.3.14 Hapi 13 – Testimi i efektivitetit të kontrolleve të brendshme të identifikuar

Një test i efektivitetit operativ të kontrolleve përbëhet nga një kombinim i të bërjes së pyetjeve, si dhe procedurave të tjera të auditimit. Së pari duhet të identifikojmë se cilat karakteristika do të tregojnë performancën adekuate të kontrollit dhe më pas cilat kushte do të tregojnë devijime nga performanca adekuate e kontrollit. Në testin tonë të efektivitetit operativ të kontrolleve, duhet të:

- llogaritet madhësia e nevojshme e mostrës për testin e kontrollit;
- zgjidhen raste të kontrollit për të testuar;
- kryhen procedurat e planifikuara për të testuar rastet e zgjedhura; dhe
- vlerësohet nëse kontrolli është kryer siç pritej në secilin rast, ose nëse kishte devijime nga performanca adekuate e kontrollit.

Ne mund të marrim dëshmi të efektivitetit operativ të kontrolleve në një numër mënyrash, në varësi të natyrës së kontrollit që po testohet. Ne zakonisht do të përdorim një kombinim të teknikave të mëposhtme:

- **Vëzhgimi dhe bërja e pyetjeve** - shikoni se çfarë bëjnë njerëzit, si e bëjnë atë dhe parashtrimi i pyetjeve. Nuk ka gjasa që Ekipi i Auditimit të jetë në gjendje të mbulojë të gjithë periudhën me këtë teknikë, kështu që zakonisht nuk do të sigurojë dëshmi të mjaftueshme për kontrollet manuale. Për më tepër, individët mund të kryejnë kontrolle ndryshe kur janë duke u vëzhguar sesa në raste të tjera.
- **Kalimthi** - që përfshijnë ndjekjen e një ose më shumë transaksioneve përmes sistemit të kontabilitetit dhe kontrollet e tij për të konfirmuar të kuptuarit e Ekipit të Auditimit për kontrollet, për t'i ndihmuar ata të dokumentojnë ciklin e biznesit të kontabilitetit dhe për të dhënë një tregues se si funksionojnë në praktikë kontrollet. Teknika “kalimthi” është veçanërisht e dobishme kur Ekipi i Auditimit merret me kontrollet mbi transaksionet individuale.
- **Ekzaminimi** – rishikimi i provave të dokumentuara mbi mënyrën se si kontrollet kanë funksionuar në vitet e tjera, për shembull, që tregojnë që transaksionet janë autorizuar siç duhet, ose regjistrimet e rishikimit të menaxhmentit. Kjo do të na japë më shumë siguri rreth operimit të vazhdueshëm të kontrolleve. Ekzaminimi mund të përfshijë teknikën kalimthi ose rikryerjen e kontrollit.

- **Rikryerja** - kur një kontroll operon mbi transaksione individuale, zakonisht do të jetë e nevojshme të ekzaminohet një mostër që është nënshtruar kontrollit për të verifikuar nëse kontrolli është zbatuar. Ekipi i Auditimit mundet, për shembull, të verifikojë një mostër të faturave për të dëshmuar se mallrat/shërbimet janë pranuar.
- **Rishikimi i harmonizimeve** – kur një kontroll funksionon për bilancet periodike të llogarisë (zakonisht mujore ose tremujore dhe vjetore), zakonisht do të jetë e nevojshme të ekzaminoni një dëshmi (dokumentacion) se kontrolli është aplikuar. Për shembull, Ekipi i Auditimit mund të kontrollojë mënyrën se si është dokumentuar kontrolli dhe konsistencën e dokumentimit të tij për periudhën e zgjedhur.

Natyra dhe masa e procedurave të kryera varet nga natyra e kontrollit. Për shembull, nëse efektiviteti operativ dëshmohet me dokumentacion, ne mund ta inspektojmë atë për të marrë prova të auditimit lidhur me efektivitetin e tij operativ. Për kontrollet e tjera, megjithatë, dokumentacioni mund të mos jetë i disponueshëm ose relevant, p.sh. për të tilla si ndarja e detyrave ose aktivitetet e kontrollit të kryera nga kompjuteri. Ne mund të marrim prova në lidhje me këto kontrole përmes procedurave të tilla si vëzhgimi ose përdorimi i CAAT-TANK²⁵. Me përdorimin e TANK mund të testohet tërë popullimi për të kontrolluar efektshmërinë e kontrolleve të instaluara të aplikacionit si numërimin sekuencial, kronologjinë e datave, plotësinë e të dhënave hyrëse, ekzistencën e nënshkrimeve elektronike (p.sh. për autorizime apo aprovime), regjistrimin e tentimeve të qasjeve të paautorizuara, regjistrimin e tentimeve të kryerjes së ndryshimeve të paautorizuara, etj.

Shpjegimi praktik 5:

Përzgjedhja e zërave për testim

Ekipi i Auditimit duhet të zgjedh zërat për testimin e kontrolleve, që është një mënyrë efektive për të marrë dëshmi për të vlerësuar rrezikun e kontrollit ose, përndryshe, të marrë nivelin e planifikuar të sigurisë të kontrollit (shiko më poshtë Modelin e Sigurisë të Auditimit). Në përgjithësi, kjo do të bëhet përmes zgjedhjes së një mostre përfaqësuese, d.m.th. përzgjedhjen e zërave për mostër në mënyrë që secila "njësi e mostrimit" në popullim të ketë gjasën për t'u përzgjedhur (metoda e përzgjedhjes së rastësishme - random).

Për testet e kontrolleve, natyra e "njësive të mostrimit" që ne do t'i zgjedhim midis tyre do të ndryshojë në varësi prej natyrës së kontrollit dhe hollësitë se si funksionon, p.sh. testimi i një kontrolli bazuar në shqyrtimet e barazimeve në fund të muajit, njësia e mostrimit mund të jenë muajt (nëse është kryer vetëm një rishikim i një dosje të barazimeve), ose mund të jetë një barazim individuale (nëse individë të ndryshëm përgatisin dhe rishikojnë barazime të veçanta në periudha të ndryshme).

Varësisht se sa shpesh ka operuar kontrolli gjatë vitit, masa e nevojshme e testimit të një kontrolli të caktuar mund të rritet ose ulet.

Në planifikimin e testeve të efektivitetit operativ të kontrolleve, duhet të shqyrtojmë nëse

²⁵ CAAT – Computer Assisted Audit Tools – Teknikat e Auditimit me Ndihmesë Kompjuterike (TANK)

kontrolli varet nga kontrollet e tjera (kontrollet indirekte), dhe nëse po, nëse është e nevojshme të merren dëshmitë të auditimit që kontrollet indirekte janë hartuar dhe zbatuar në mënyrë të duhur dhe po operojnë në mënyrë efektive.

Ne mund të testojmë efektivitetin operativ të kontrolleve lidhur me pajtueshmërinë me autoritete në të njëjtën mënyrë sikur me testet e kontrolleve mbi pohimet e tjera të auditimit. Kur ne planifikojmë të mbështetemi në një kontroll, i cili ofron siguri mbi pohime të shumëfishta, duhet të shqyrtojmë nëse kjo ka për qëllim të ofrojë siguri për pajtueshmërinë me autoritetet (rast që është shumë i shpeshtë, p.sh. çdo kontroll mbi pohimet e kontabilitetit është në të njëjtën kohë kontroll mbi respektimin e standardeve të kontabilitetit, ose, një kontroll mbi klasifikimin e shpenzimeve mund të jetë në të njëjtën kohë kontroll mbi respektimin e rregulloreve në lidhje me miratimin e një kategorie specifike të shpenzimeve).

Shpjegimi praktik 6:

Nëse një kontroll i veçantë nuk është dizajnuar si duhet dhe/ose nuk zbatohet, nuk duhet të testohet për efektivitetin e tij. Në anën tjetër, mund të ekzistojë një kontroll që është dizajnuar dhe zbatuar siç duhet, por mund të duket joefektiv në funksionimin praktik, për shkak të gabimeve ose neglizhencës së operatorit/ve të tij. Nëse, për arsye të ndryshme, Ekipi nuk është në gjendje të kryejë testet e planifikuara, ose një test alternativ të përshtatshëm, me një kontroll të zgjedhur, ne duhet ta trajtojmë atë artikull si një devijim nga kontrolli i përshkruar, p.sh. nëse nuk jemi në gjendje të gjejmë një barazim të zgjedhur për të parë nëse është bërë, ose nuk jemi në gjendje të marrim prova që është bërë me kohë, kjo duhet të trajtohet si një devijim në funksionimin e kontrollit.

Shtrirja e testimeve të efektivitetit operativ të kontrolleve

Marrja e sigurisë së kontrolleve zvogëlon shtrirjen e testimit tonë substancial të auditimit. Prandaj, kur ne kërkojmë më shumë siguri nga testimet e kontrolleve, sikur në raste kur testojmë kontrollet mbi rrezikun specifik, ne e rrisim shtrirjen e testimeve tona të kontrolleve.

Gjatë përcaktimit të shtrirjes së testimit të kontrolleve, ne duhet të kemi parasysh gjithashtu:

- Shpeshtësinë e kontrollit;
- Normën e devijimit të pritur nga kontroll;
- Relevancën dhe besueshmërinë e dëshmisë së auditimit që do të merret në lidhje me efektivitetin operativ të kontrollit në nivel të pohimit;
- Gjatësinë e kohës për periudhën në të cilën ne mbështetemi në efektivitetin operativ të kontrollit (zakonisht, ajo është periudha e plotë); dhe
- Shtrirjen deri ku merret dëshmia e auditimit nga testimet e kontrolleve të tjera që lidhen me pohimin (zakonisht, do të na duhet vetëm ta testojmë një kontroll për të marrë siguri mbi një pohim).

Tabela më poshtë përmbledh nivelin e pritur të testimit të kontrolleve, të cilët varen nga:

- Shpeshtësia e operimit të kontrollit;
- Niveli i sigurisë së pritur nga testi; dhe
- Nëse një shmangie nga kontrolli mund të pritët në operimin e kontrollit, dhe

Shembull i qasjes për përcaktimin e madhësisë së mostrës për testet e kontrollit

Madhësitë e mostrës përcaktohen në përputhje me formulën e mëposhtme:

Madhësia e mostrës = faktori i sigurisë ÷ Shkalla e devijimit të pranueshëm¹

Niveli i besimit²

- Faktori i sigurit

50% - 0,7

55% - 0,8

60% - 0,9

65% - 1,1

70% - 1,2

73% - 1,3

75% - 1,4

80% - 1,6

85% - 1,9

90% - 2,3

95% - 3,0

98% - 3,7

99% - 4,6

Besimi është niveli i rrezikut të pranueshëm (rreziku i shmangjes) që testi nuk do të japë rezultate të sakta. Mund të lind pyetja nëse ekziston një nivel më i lartë besimi i kërkuar (që rezulton në një mostër më të madhe) apo një nivel më të ulët (kur mostra mund të jetë më e vogël)?

Niveli i besimit që kërkohet për një test specifik bazohet në faktorë të tillë si:

- **prova të testimit nga burime të tjera**, të tilla si rishikimi analitik, procedurat e tjera thelbësore dhe siguriae marrë nga vlerësimi i modelit të kontrollit të lidhur me një pohim të dhënë,
- **rëndësia e pohimit ose zërit në Pasqyrat Financiare** në krahasim me materialitetin e përgjithshëm.

1. Shkalla e devijimit të pranueshëm përdoret për testet e kontrollit për të cilat auditori përcakton shkallën e devijimit nga disa procedura të kontrollit të brendshëm në mënyrë që të

marrë sigurinë e duhur. Auditori do të kërkojë të sigurojë një nivel të duhur sigurie që devijimi aktual në populacion nuk e ka tejkaluar devijimin e lejuar në populacion.

2. Për shembull, një nivel besimi prej 95% tregon që nëse një test i veçantë është kryer 100 herë (me një përzgjedhje të rastësishme të transaksioneve përfaqësuese), rezultatet do të ishin të sakta (brenda margjinës së shtrembërimit) 95 herë në 100 prova. Ekziston rreziku që 5 teste nga 100 të japin rezultate të pasakta.

Kur prova të tjera (të tilla si prova nga procedurat substanciale) merren për një deklaratë të veçantë, **shkalla e besimit për kontrollet mund të zvogëlohet në mënyrë që të arrihet vetëm një ulje mesatare e rrezikut** duke testuar funksionimin e kontrolleve. Në këtë rast, mund të përdoret një **nivel besimi prej 73%** (një faktor i duhur sigurimi prej 1.3 dhe një **normë maksimale e devijimit të lejuar prej 15%**), duke rezultuar në një madhësi të mostrës 9.

Raporti i besimit (1.3) ÷ Raporti maks. i devijimit (0.15) = madhësia e mostrës (9)

Madhësia e mostrës e llogaritur si më lart duhet të gjykohet si mesatare. Sidoqoftë, gjatë zgjedhjes së mostrave duhet të merret parasysh se sa shpesh kontrollet funksionojnë brenda një viti raportimi. Udhëzimet e mëposhtme mund të jenë të dobishme për të gjykuar se në çfarë mënyre shpeshtësia e përdorimit të një kontrolli të veçantë duhet të ndikojë në madhësinë e mostrës për testimin e kontrollit. Megjithatë vlen të kujtohet se madhësia aktuale e mostrës duhet të bazohet gjithmonë në gjykimin profesional.

Kontrolli funksionon	Numri I kontrolleve Vjetor	Mostra minimale e propozuar	Përqindja e diapazonit të provës
Më shpesh	365+	20	5,5%
Ditore	365	15	4%
Javore	52	9	17%
Mujore	12	2-4	17%-33%
Tremujore	4	2	50%
Vjetore	1	1	100

Nëse do të marrim siguri nga funksionimi i një kontrolli, normalisht nuk do të presim ndonjë devijim në funksionimin e tij. Sidoqoftë, për kontrollet që funksionojnë shumë herë në ditë, ne mund të planifikojmë të pranojmë një nivel të caktuar devijimesh kontrolli. Nëse është kështu, ne mund të planifikojmë të testojmë një mostër më të madhe të zërave për të marrë sigurinë se kontrolli po funksionon në mënyrë të besueshme për të siguruar siguri mbi pohimet e testuara.

Një plan i thjeshtë që mund të përdoret për marrjen e mostrave të attributeve është si më poshtë:

Bazuar në një nivel të besimit të përgjithshëm 95% (devijimi i lejuar është 5%), rekomandohet të supozoni se:

- **një mostër prej 15-20 zërash** dhe pa asnjë devijim në 2 devijime të zbuluara sigurojnë një nivel mesatar të uljes së rrezikut.

- **një mostër prej 9 dhe më pak zërash** dhe asnjë devijim i zbuluar siguron një nivel mesatar të uljes së rrezikut. Nëse zbulohet një shmangie, testet e kontrollit nuk japin ndonjë siguri.

Konsiderata shitesë për vlerësimin e testimit të kontrollit

Pjesa kryesore e këtij niveli të testimit të kontrollit është të kontrollohet që kontrollet janë të përshtatshme me qëllimin. Kjo do të thotë që një kontroll zbulues po i gjurmon gabimet dhe një veprim korigjues po zbatohet dhe përcillet, dhe se një kontroll parandalues po parandalon gabimet, së bashku me veprim të duhur përcjellës për të siguruar që përsëritje e tyre të mos ndodhë.

Në parim, vlerësimi i rezultateve është i thjeshtë. Nëse kontrolli funksionon, ne mund të marrim nivelin e planifikuar të sigurimit nga kontrollet. Nëse jo, ekipi duhet të ndër marrë procedura alternative substanciale. Megjithatë, është e rëndësishme që Ekipi i auditimit të ushtroj gjykimin e tyre gjatë vlerësimit të rezultateve dhe të merr në konsideratë të gjitha rastet e devijimeve të dukshme nga kontrolli:

- **Lloji dhe shkaku i devijimit** – Kjo do t'i ndihmojë ekipit të auditimit të identifikojë ndikimin potencial të devijimit dhe procedurat shitesë që ata duhet t'i komplotojnë si rrjedhim i tij. P.sh. mund të ndodhë që devijimi të jetë i izoluar në një vend ose kohë të caktuar apo në rrethana të tjera. Në raste të tilla, Ekipi i Auditimit mund të kryejë testimin e tyre, në këto fusha dhe të marrë siguri nga kontrollet në të tjerat, me kusht që ekipi i auditimit të jetë i aftë të identifikojë të gjitha rrethanat. Në rastet e tilla, Ekipi i Auditimit mund të drejtojë testimin e tyre në këto fusha dhe mund të marrin siguri nga kontrollet në to.
- **Mundësia për kompensimin e kontrolleve** – Ekipi i Auditimit mund të ketë identifikuar një kontroll si kryesor atëherë kur në fakt, ekzistojnë më shumë kontrolle kompensuese që operojnë në rast në devijimit. P.sh. ekipi mund të identifikojë një dështim në verifikimin dhe autorizimin e një fature për pagesë në një nivel mbikëqyrës, por pastaj të gjejë se të gjitha këto fatura "të paautorizuara" të jenë të identifikuar gjatë procesimit dhe i janë nënshtruar verifikimit në një nivel më të lartë të menaxhimit; dhe
- **Ndikimi i devijimit mbi vlerësimin fillestar të rrezikut dhe burimet e tjera të dëshmisë së auditimit**–Kur ekipi gjen dobësi domethënëse në sistemin e përgjithshëm të kontrollit, ata duhet të marrin në konsideratë implikimet në të gjithë qasjen e auditimit dhe në veçanti në besueshmërinë e përfaqësimeve të menaxhmentit rreth efektivitetit të kontrolleve të brendshme.

Vlerësimi i devijimit të kontrolleve

Nëse zbulojmë devijime në operimin e kontrolleve mbi të cilat planifikojmë të mbështetemi, ekipi i auditimit duhet të shtrojë pyetje të veçanta për t'i kuptuar këto çështje dhe pasojat e tyre të mundshme, si dhe duhet të përcaktojë nëse:

- Testimet e kontrolleve që janë kryer, ofrojnë një bazë të përshtatshme për të besuar te kontrollet;
- Testimet shitesë të kontrolleve janë të nevojshme; ose

- Rreziqet potenciale të anomalive duhen të adresohen, duke përdorur procedurat substanciale.

Në ato rrethana kur ekipi i auditimit konsideron se një devijim i zbuluar në një mostër është një anomali, ekipi i auditimit duhet të marrë një siguri shumë të lartë që devijimi nuk përfaqëson mënyrën se si ka operuar kontrolli gjatë periudhës së shqyrtuar. Ekipi i auditimit duhet të marrë këtë nivel sigurie përmes procedurave shtesë të auditimit në mënyrë që të marrë dëshmi të mjaftueshme dhe përkatëse të auditimit se devijimi nuk ka ndikuar në pjesën e mbetur të popullacionit.

Gjatë testimit të kontrolleve që operojnë çdo ditë, ose më rrallë, dështimet e mëparshme ose përdorimi i papërshtatshëm i kontrolleve zakonisht do të na pamundësojë marrjen e sigurisë nga efektiviteti i kontrolleve operuese. Për kontrollet mujore ose tremujore, të cilat bazohen në të dhënat e përmbledhura të përgatitura në mënyrë të rregullt dhe kur dështimi i kontrollit nuk është në fund të periudhës financiare, ekipi i auditimit mund të vlerësojë se operimi efektiv i kontrollit drejt fundit të periudhës, ende e jep sigurinë e kontrolleve që ata kishin planifikuar të merrnin. Nëse një kontroll pushon së funksionuari në periudhë, ekipi i auditimit nuk mund të marrë sigurinë e planifikuar për të gjithë periudhën financiare, por mund të marrë siguri të kufizuar dhe të zvogëlojë nivelin e testimit të pavarur për periudhën kur kontrolli ka operuar në mënyrë efektive. Këto janë çështje të gjykimit dhe në ekipin e auditimit duhet të përfshihet drejtori i auditimit për të arritur në konkluzionet rreth shkallës së përshtatshmërisë të sigurisë së kontrolleve.

Kur duam të mbështetemi në kontrolle, të cilat operojnë shumë herë në ditë, ne mund të presim një devijim në funksionimin e kontrollit. Nëse presim që devijimi të jetë në fazën e planifikimit, ne vendosim madhësinë tonë të mostrës në përputhje me rrethanat, siç u përmendën më sipër. Nëse nuk parashikojmë një devijim në fazën e planifikimit, ose nëse gjatë testimit zbulohet më shumë se një devijim, atëherë kjo do të na pamundësojë marrjen e sigurisë nga efektiviteti i kontrolleve operative.

Ekipet e Auditimit duhet të shqyrtojnë gjithashtu nëse dështimi në testimin e kontrolleve tregon një dobësi më të madhe në ambientin e kontrollit dhe nëse vlerësimi fillestar i rrezikut të anomalisë materiale, mashtrimit dhe parregullsisë mbetet i vlefshëm. Ky gjykim duhet të dokumentohet.

Efektiviteti i testimit të kontrolleve të brendshme është i dokumentuar në LP A.3.2.1 n - Testimi i kontrollit.

Shqyrtimi i mashtrimit

Në kuadër të vlerësimit të rrezikut të mashtrimit dhe korrupsionit është e domosdoshme të identifikohen dhe vlerësohen kontrollet e lidhura të entitetit të audituar që lidhen me rreziqet e mashtrimit, përfshirë korrupsionin. Thelbësore nga këndvështrimi i auditorit është të kuptuarit e gjykimit të përgjithshëm të menaxhmentit të entitetit në lidhje me natyrën dhe shtrirjen e kontrolleve të zgjedhura për t'u zbatuar në përgjigje të rreziqeve të lartpërmendura. Përgjegjësitë e menaxhmentit duhen të përfshijnë dizajnimin, zbatimin dhe mirëmbajtjen e duhur të kontrolleve për të parandaluar dhe zbuluar mashtrimet, përfshirë korrupsionin.

Shembujt kryesorë të zgjidhjeve të përdorura zakonisht si kontrolle në përgjigje të rrezikut të mashtrimit janë ndarja e detyrave, parimi i syrit të dyfishtë ose të shumëfishtë, mbikëqyrja e organizuar dhe e vendosur, proceset transparente të vendimmarrjes, rotacioni i vendeve të punës, parimi "duhet të dijë" në lidhje me personelin, si dhe kontrolle të përshtatshme të automatizuara të mbështetura nga teknologjia e informacionit. Për detaje të më tutjeshme lidhur me aspektet e mashtrimit në auditimin financiar dhe në atë të pajtueshmërisë referojuni pjesëve përkatëse të Udhëzuesit të Auditimit të ZKA-së për Mashtrim.

6.3.15 Vlerësimi i rrezikut dhe vlerësimi i kontrollit të brendshëm në lidhje me sistemin e kompjuterizuar të kontabilitetit

Rreziqet e keqdeklarimeve materiale për shkak të gabimit ose mashtrimit në nivelin e pohimit ose mospajtueshmërisë me autoritete duhen gjithashtu të identifikohen për sistemin e kontabilitetit të përdorur, për të bërë regjistrime kontabiliteti dhe për të gjeneruar raporte financiare. Një fushë e veçantë e vlerësimit të rrezikut, rëndësia e së cilës po rritet së bashku me përparimin teknologjik është mjedisi kompjuterik i entitetit. Është thelbësore të identifikohet në fazën e planifikimit të auditimit nëse përdorimi i TI-së në entitet, veçanërisht në shërbimin financiar, është mbizotërues apo jo. Nëse po, vlerësimi i rrezikut në këtë fushë duhet të shkojë paralelisht me identifikimin e rrezikut në procese të tjera. Rreziqet e përgjithshme dhe rreziqet e aplikimit duhen të identifikohen dhe pastaj, nëse ekzistojnë kontrollet për t'i zbutur ato.

Aty ku planifikojmë të testojmë efektivitetin e funksionimit të kontrolleve, të cilat varen nga kontrollet e përgjithshme të TI-së (kontrollet indirekte), duhet të shqyrtojmë nëse është e nevojshme së pari të marrim dëshmi auditimi që kontrollet e përgjithshme të TI-së janë dizajnuar dhe zbatuar në mënyrë të duhur dhe që funksionojnë në mënyrë efektive.²⁶ Për shembull, nëse planifikojmë të testojmë efektivitetin e një rishikimi të përdoruesit të raporteve të përjashtimit që detajojnë shitjet në tejkalim të limiteve të autorizuar të kredisë, ai shqyrtim i përdoruesit dhe përcjellja e lidhur me të është në fakt kontrolli që është duke u testuar direkt. Kontrollet mbi saktësinë e informacionit në raporte, përfshirë kontrollet e përgjithshme të TI-së, përshkruhen si kontrolle "indirekte".

Kur është e nevojshme të testohen kontrollet e përgjithshme të TI-së, Ekipi i Auditimit duhet të përcaktojë se cilat kontrolle të përgjithshme të TI-së janë e nevojshme të testohen për të marrë sigurinë e nevojshme. Kjo duhet të pasqyrojë rreziqet që sistemi TI-së paraqet për funksionimin efektiv të raporteve financiare dhe kontrollet e pajtueshmërisë, mbi të cilat ne planifikojmë të mbështetemi. Arsyetimi për qasjen e miratuar duhet të dokumentohet qartë.

Kur ne planifikojmë të testojmë efektivitetin operativ të kontrollit të aplikimit të TI-së, duhet të testojmë gjithashtu efektivitetin e funksionimit të kontrolleve të përgjithshme të TI-së. Për shkak të konsistencës së vetvetishme të procesimit në TI, zakonisht do të jetë e nevojshme të testohet vetëm një shembull i vetëm i funksionimit të një kontrolli automatik të aplikacionit.

Një kontroll i automatizuar mund të pritët të funksionojë në mënyrë të vazhdueshme, përveç

²⁶ Shikoni doracakun Aktiv të TI të ZKA-së për referenca të më tutjeshme

nëse programi (përfshirë tabelat, skedarët ose të dhënat e tjera të përhershme të përdorura nga programi) është ndryshuar. Pasi të kemi përcaktuar se një kontroll i automatizuar po funksionon siç synohet (i cili mund të bëhet në kohën kur kontrolli është implementuar fillimisht ose në ndonjë datë tjetër), zakonisht do të planifikojmë të kryejmë teste për të përcaktuar se kontrolli vazhdon të funksionojë në mënyrë efektive. Teste të tilla mund të përfshijnë përcaktimin se:

- ndryshimet në program nuk bëhen pa u nënshtruar kontrolleve të duhura të ndryshimit të programit;
- versioni i autorizuar i programit përdoret për transaksionet të procesimit; dhe
- kontrollet e tjera të përgjithshme përkatëse janë efektive.

Efektiviteti i testimit të kontrolleve të brendshme është i dokumentuar në LP A.3.2.2 - Testimi i Kontrollit të TI-së.

6.3.16 Analiza e procesit (brenda një fushe të auditimit) me qëllim të vlerësimit të rrezikut dhe vlerësimit të kontrollit të brendshëm - Auditimi i njëpasnjëshëm në një entitet

Procedurat e paraqitura më lart i referohen auditimit të kryer për herë të parë në një entitet të caktuar. Kur auditimi është kryer në të njëjtin entitet në vite rresht, të gjitha njohuritë dhe informacionet e marra në auditimin e vitit të parë mund të përdoren në auditimet pasuese. Anëtarët e ekipit të auditimit duhet të kërkojnë nga entiteti ose të kërkojnë me mjete të tjera, si në fazën përgatitore të auditimit, ashtu edhe në punën fillestare në terren, njohuri për çdo ndryshim në entitet që ka ndikim në kontabilitetin dhe raportimin financiar dhe pajtueshmërinë me autoritete lidhur me administrimin e fondeve publike. Është e mjaftueshme të lidhet vlerësimi i rrezikut me shqyrtimet e mëparshme për të identifikuar ndryshimet në objektivat dhe nën-objektivat e entitetit, ndryshimet përkatëse në profilin e përgjithshëm të rrezikut dhe midis rreziqeve brenda proceseve dhe nën-proceseve të caktuara.

Vetëm në fushat e ndryshimeve të identifikuara kërkohen ekzaminime më të hollësishme, përfshirë vlerësimin e rrezikut dhe vlerësimin e kontrollit të brendshëm. Zonat që nuk preken nga ndryshimet mund të trajtohen si vazhdim dhe, rrjedhimisht, rezultatet e procedurave të auditimit të viteve të kaluara që lidhen me vlerësimin e rrezikut dhe vlerësimin e kontrollit të brendshëm mund të trajtohen si akoma të vlefshme.

Në lidhje me kontrollet e brendshme, ne duhet të marrim dëshmi të forta nëse kontrollet kanë ndryshuar në mënyrë të konsiderueshme ose jo përmes një ose shumë:

- Intervistimi i menaxhmentit;
- Duke kaluar nëpër disa transaksione për të kontrolluar nëse kontrollet janë ende të zbatuara në mënyrën siç i kishim kuptuar;
- Ekzaminimeve të doracakëve të ciklit të biznesit ose dokumentacionit tjetër; ose
- Procedurave të tjera të përshtatshme për kontrollin që testohet.

Nëse ka pasur ndryshime domethënëse në kontrollet pas ekzaminimeve të mësipërme, duhet të:

- Vlerësohet dizajnimi dhe zbatimi i një kontrolli të ri dhe të testohet efektivitetin i tij operativ; dhe
- Vendoset ose jo besueshmëria në kontrollet e testuar.

6.3.17 Hapi 14 – Të vendoset lidhur me besueshmërinë e kontrollit për proceset të analizuar dhe artikujve të tjerë material

Kur identifikohen rreziqe të detajuara për proceset e zgjedhura dhe kontrollet e brendshme për të zbutur ato rreziqe të vlerësuara për dizajnimin, zbatimin dhe efektivitetin e tyre, auditori mund të vendosë mbi besueshmërinë e kontrollit për secilin proces. Për ta bërë këtë, auditori gjenë një fuqi mesatare të kontrollit të brendshëm për çdo proces të analizuar, duke shqyrtuar të gjitha kontrollet e vlerësuara për procese të veçanta. Mesatarja është çështje gjykimi, duke marrë parasysh rrethanat e mëposhtme:

- Rreziku i kontrollit nuk mund të vendoset si i ulët (besueshmëria e lartë e kontrollit) nëse ndonjë rrezik domethënës brenda një procesi nuk adresohet nga ndonjë kontroll individual;
- Besueshmëria e kontrollit mund të vendoset atëherë kur të gjitha rreziqet domethënëse brenda një procesi adresohen nga kontrolle efektive edhe nëse një rrezik i vetvetishëm është identifikuar në fazën e para planifikimit të auditimit; dhe
- Besueshmëria e kontrollit mund të vendoset kur të gjitha rreziqet domethënëse brenda një procesi adresohen nga kontrollet efektive edhe nëse disa faktorë rreziku dhe kontrollet janë identifikuar për shkak të adresimit të këtyre faktorëve të rrezikut nuk ishin testuar.

Besueshmëria e kontrollit duhet të vendoset në lidhje me çështjet materiale në Pasqyrat Financiare të cilat janë cilësuar me rrezik të ulët në fazën paraprake të auditimit (kjo zakonisht vlen për auditimin për një kohë të njëpasnjëshme kur situata në entitet është shumë e njohur për auditorin). Në parim, auditori mund të mbështetet në kontrollin e artikujve të tillë edhe pse një mbështetje e tillë mund të rishqyrtohet gjatë kontrollit nëse ndodhin rrethana të papritura që e vënë në dyshim fuqinë e kontrollit.

Besueshmëria e kontrollit për secilin proces të analizuar dhe për çështjet e tjera të konsideruara me rrezik të ulët, me t'u vendosur në këtë fazë të auditimit, mund të supozohet si siguri e kontrollit me qëllim të përdorimit të modelit të sigurisë të auditimit (shiko Hapi 16 për detaje të mëtejshme në lidhje me këtë).

Vendimet për mbështetjen në kontrolle për kontrollet individuale janë të dokumentuara në LP A.3.1.n. Vendimet mbi besimin e kontrollit për të gjitha proceset janë të dokumentuara në LP A.3.4 - Llogaritja e faktorëve të sigurimit.

6.3.18 Hapi 15 – Rishikimi dhe përditësimi i të kuptuarit të entitetit të audituar

Ekipi i Auditimit duhet të rishqyrtojë dhe përditësojë të kuptuarit e veprimtarisë së entitetit të audituar dhe mjedisin e tij të kontrollit, fillimisht e kryer në hapi 3. Kjo duhet të reflektojë

procedurat shitesë të vlerësimit të rrezikut të kryera përmes hapave 4-10 dhe mund të bëhet në të gjitha procedurat e vlerësimit të rrezikut. Megjithatë, duhet të kryhet në këtë fazë.

Përveç kësaj, në këtë fazë ekipi i auditimit duhet të sigurojë se të gjitha vendimet e planifikimit janë të dokumentuara, se letrat e punës për planifikim janë të plotësuara dhe plani i përgjithshëm i auditimit t'i dorëzohet për shqyrtim te drejtori para se të fillohet me planifikimin e hollësishëm të auditimit.

Dokumentimi i vendimeve për planifikim

Në këtë fazë, ju duhet të siguroni se ekipi ka dokumentuar në mënyrë të duhur bazën dhe shtrirjen e punës planifikuese. Dokumentimi i fazës planifikuese të auditimit nuk duhet pritur derisa të përfundojnë hapat e detajuara të planifikimit. Puna e kryer në secilin hap të fazës së planifikimit të auditimit duhet të dokumentohet plotësisht dhe sapo të kryhet puna.

Në fund të fazës së planifikimit të përgjithshëm duhet të ketë dokumentim në dosjen e planifikimit dhe në dosjen e përhershme të të gjitha vendimeve të arritura gjatë fazës së planifikimit të përgjithshëm. Krahas kësaj, duhet të plotësohen pjesët përkatëse në Memorandumin e Planifikimit të Auditimit. Personat që kryejnë fazën e detajuar të planifikimit pastaj mund ta shfrytëzojnë këtë material për nevojat e auditimit. Një fokus kyç i dokumentimit është konkludimi i punës sonë, e në veçanti, në atë se si ndikon puna planifikuese në planin e qasjes së auditimit.

Përditësimi i Memorandumit të Planifikimit të Auditimit, përfshirë Strategjinë e Përgjithshme të Auditimit

Memorandumi i Planifikimit të Auditimit (shiko shabllonin e letrës së punës A.2.3) është një dokument në të cilin ju përcaktoni objektivat e auditimit, drejtimin e përpjekjes kryesore të auditimit dhe mënyrën e arritjes së objektivave të auditimit. Ky dokument ofron bazën për aprovim të punës së planifikuar të auditimit, dhe më pas, për monitorimin e progresit dhe cilësisë.

Memorandumi i Planifikimit të Auditimit duhet të rishikohet nga drejtori i auditimit para planifikimit të detajuar. d.m.th., zhvillimin e Memorandumit të Planifikimit të Auditimit, si dhe të përditësohet nëse është e nevojshme, duke marrë parasysh rezultatet e vlerësimit të hollësishëm të rrezikut dhe vlerësimit të kontrollit të brendshëm. Përditësimet e mundshme mund t'i referohen secilit aspekt të punës në fazën preliminare të auditimit, d.m.th njohja e entitetit, mjedisit të kontrollit, rreziqeve të vetvetishme, fushave të auditimit të rreziku më të lartë, ose planifikimit të burimeve të auditimit. Përditësimet duhet të dokumentohen si rregullime në LP A.2.3-Faza e 1-rë - Memorandumi i Planifikimit të Auditimit, Faza e parë.

6.3.19 Hapi 16 – Përdorimi i Modelit të Sigurisë së Auditimit për të përcaktuar shtrirjen dhe llojin e procedurave të mëtutjeshme (substanciale) të auditimit

Siguria është e kundërta e rrezikut. Nëse gjejmë rrezik për një pohim nuk ka siguri, nëse nuk gjejmë një rrezik specifik ose rreziku kontrollohet fuqishëm, atëherë kemi siguri.

Procedurat e planifikuara të auditimit duhet të ofrojnë siguri mbi secilin pohim të auditimit për çdo klasë të rëndësishme të transaksioneve, balanceve të llogarive, ose shpalosjeve në Pasqyrat Financiare, si dhe çështjeve të pajtueshmërisë me autoritete përmes një kombinimi të kontrolleve të vetvetishme dhe sigurisë substanciale.

Teoria statistikore që përforcon metodologjinë e auditimit që aplikohet nga ZKA-ja kërkon që të marrë 95% siguri të përgjithshme të auditimit, shuma e Faktorëve të Sigurisë nga secili burim i sigurisë duhet të jetë 3.0. Kjo do të përbëhet nga një kombinim i:

- **Sigurisë së vetvetishme:** Nëse rreziku specifik është identifikuar, atëherë nuk ka siguri të vetvetishme (do të jetë e nevojshme që siguria nga kontrollet dhe siguria substanciale të arrijnë në total 3.0). Nëse nuk është identifikuar asnjë rrezik specifik, atëherë ka siguri të vetvetishme, duke dhënë kështu Faktori i Sigurisë (FS) prej 1.0 (d.m.th. kontrollet dhe siguria substanciale duhet vetëm të arrijnë totalin 2.0);
- **Sigurisë së kontrolleve:** procedurat e auditimit për testimin e efektivitetit operativ të kontrolleve, që do të parandalonin apo zbulonin një gabim në një pohim auditimi, mund të ofrojnë siguri të kontrolleve dhe të zvogëlojnë sigurinë e nevojshme substanciale. Marrja e sigurisë së mjaftueshme mbi efektivitetin operativ të kontrolleve, duke zbutur rreziqet domethënëse (d.m.th. sigurinë e kontrolleve prej 1.3), kërkon testim më të gjerë të kontrolleve se sa marrjen e sigurisë së kontrolleve prej 1.3 nga testet e kontrolleve mbi pohimet e tjera; dhe
- **Sigurisë substanciale:** shtrirja e procedurave të kërkuara substanciale të auditimit të nevojshme për të marrë siguri substanciale se një pohim nuk është keqdeklarim material ndikohet nga fakti nëse ka burime të tjera të sigurisë në dispozicion.

Diagramet e mëposhtme tregojnë mënyrën se si ndër veprojnë burimet e sigurisë për të marrë siguri të mjaftueshme. Siguria e vetvetishme merret kur nuk ekziston ndonjë rrezik specifik (shembuj të rreziqeve specifike që ndikojnë në sigurinë e vetvetishme janë dhënë në Hapin 6 në Kapitullin 6 - Planifikimi i Auditimit. Niveli maksimal i faktorit të sigurimit të vetvetishëm sipas Modelit të Sigurimit të Auditimit është 1,0.

Siguria nga kontrolli merret, duke vendosur një kontroll të fortë të brendshëm tek entiteti, duke arritur kështu nivelin e ulët të rrezikut të kontrollit. Niveli maksimal i faktorit të sigurisë së kontrollit (FS) sipas Modelit të Sigurisë së Auditimit, nën supozimin se siguria e kontrollit (FS) është maksimale (kontroll i fortë) ose nuk ekziston (kontroll i dobët) - është 1,3.

Siguria substanciale është ajo që auditori duhet të arrijë për të marrë siguri të mjaftueshme të përgjithshme (3,0 për nivelin e besimit 95%). Niveli i kërkuar i faktorit të sigurisë substanciale varet nga nivelet e njohura të sigurisë së vetvetishme dhe të kontrollit: sa më të larta nivelet e

sigurisë së vetvetishme dhe të kontrollit niveli më i ulët i sigurisë të kërkuar substanciale, si dhe anasjelltas. Diagrami 6 më poshtë tregon varësinë e përmendur.

Siguria e mjaftueshme e përgjithshme (SMP) të merret lidhur me pohimin specifik është ³²⁷. Korrespondon me nivelin e besueshmërisë prej 95% i cili është qëllimi ynë i sigurisë së arsyeshme në auditim. Prej tri komponentëve të përmendura të sigurisë së mjaftueshme, dy janë të “dhëna” nga entiteti, roli i auditorit është vetëm të verifikojë nëse ato janë apo jo. Siguria substanciale drejtohet nga auditori, i cili mund të përshtatë natyrën dhe shkallën e saj. Kështu, sipas tabelës më poshtë, niveli i i kërkuar i sigurisë substanciale (SS) mund të kalkulohet me zbritjen e sigurisë së vetvetishme (SV) dhe sigurisë së kontrollit (SK) nga siguria e mjaftueshme e përgjithshme (SMP): $SS = SMP (3) - SV - SK$.

Kjo do të thotë që niveli i kërkuar i sigurisë substanciale do të jetë më i lartë nëse nuk kemi, as siguri të vetvetishme (SV), as siguri të kontrollit (SK). Kjo do të thotë që natyra e kërkuar e procedurave të auditimit substanciale do të jetë më kërkuuese dhe shkalla e saj do të jetë më e larta, dhe,

Do të jetë më e ulëta (0,7) nëse kemi edhe siguri të vetvetishme (SV) edhe siguri kontrolli (SK), kjo do të thotë që natyra e kërkuar e procedurave substanciale të auditimit do të jetë më së paku kërkuuese dhe në shkallën më të ulët.

Janë po ashtu disa opsione të ndërmjetme nëse kemi siguri të vetvetishme, por jo siguri kontrolli, apo nëse nuk kemi siguri të vetvetishme, por kemi siguri kontrolli.

Ne mund t'i përdorim rezultatet e analizës sonë të sigurisë për secilin proces të analizuar në kornizë të vlerësimit të hollësishëm të rrezikut dhe vlerësimit të kontrollit të brendshëm (VHR&VKB) për planifikimin e mëtuqjeshëm (substancial) të procedurave të auditimit, dhe kështu ta rrisim efikasitetin e auditimit. Kjo ndodhë, sepse natyra dhe shkalla e procedurave tona substanciale do të përshtatet me kërkesat aktuale të auditimit për ta arritur nivelin e dëshiruar të besueshmërisë.

²⁷ Bazuar në teorinë e probabilitetit

Auditimi i fushave të Auditimit

Siguria për secilin pohim bazuar mbi kombinimin e sigurisë së vetvetishme dhe sigurisë nga procedurat e kryera të auditimit.

Pohimet e pandikuara nga Rreziqet specifike-

Siguria nga kontrollet dhe testimet substanciale

Siguria e
vetvetishme
FS 1.0

Siguria e kontrolleve
FS 1.3

Siguria
substanciale
FS 0.7

Pohimet e pandikuara nga Rreziqet të vetvetishme specifike

Siguria nga testimi substancial

Siguria
vetvetishme
FS 1.0

Siguria substanciale
FS 2.0

Pohimet e ndikuara nga Rreziqet e vetvetishme specifike

Siguria nga kontrollet dhe testimi substancial

Siguria e kontrolleve
FS 1.3

Siguria
substanciale
FS 1.7

Pohimet e ndikuara nga Rreziqet specifike

Siguria vetëm nga testimi substancial

Siguria substanciale
FS 3.0

Diagrami 6: Modeli i sigurisë

Diagrami në Shtojcën 12, ilustron procesin e marrjes së vendimit për planifikimin e qasjes së testimit për fushat e auditimit. Ky diagram, ilustron nivelin e testimit që duhet kryer bazuar në faktin nëse fusha e auditimit konsiderohet "domethënëse" ose "jo domethënëse" dhe nëse ka ndonjë rrezik specifik të ndërlidhur, siç është përmendur në tabelën e mësipërme.

Në bazë të modelit të mësipërm, ekipi i auditimit duhet të përcaktojë kombinimin e nevojshëm të testimit, në mënyrë që të arrihet një faktor të sigurisë 3.0. Siguria e identifikuar e vetvetishme dhe e kontrolleve për procese të caktuara duhet të pasqyrohen në letrën e punës

për llogaritjen e faktorit të Sigurisë [-LP A.3.4](#) me përgjigjet e identifikuar për rreziqet specifike dhe faktorëve të rrezikut të dokumentuara brenda letrës së punës- Qasja e Përgjithshme e Testimit - [LP A.3.7](#). Ky është një parakusht **para** hartimit të procedurave të hollësishme të mëtejshme (substanciale) të auditimit për t'ia mundësuar Drejtorit konfirmimin e qasjes së propozuar të auditimit.

Konsiderimi i sigurisë së arritshme nga secili hap i auditimit

Gjatë zhvillimit të procedurave të mëtutjeshme të detajuara (substanciale) të auditimit, auditorët duhet të marrin në konsideratë modelin e sigurisë së auditimit dhe procedurat e ndërlidhura të nevojshme, si dhe sigurinë që mund të merret nga secila procedurë për arritjen e sigurisë së përgjithshme të nevojshme të auditimit.

Sasia e sigurisë që mund të merret varet nga rezultati i testit dhe nga dëshmitë që do të mbledhen. Auditori duhet të ketë njohuri të mirë për:

- Natyrën e dëshmisë;
- Çfarë paraqet cilësia dhe sasia e duhur e dëshmisë; dhe
- Metodatat më të përshtatshme të mbledhjes së dëshmisë.

Pastaj, ekipi duhet t'i përcaktojë llojet e nevojshme të testeve të auditimit dhe t'i dokumentojë ato në formë të përmbledhur në Memorandumin e Planifikimit të Auditimit Shiko nën-kapitullin 6.4 - Planifikimi i Detajuar – Hapat Kyç për detaje të mëtutjeshme.

6.3.20 Bashkëpunimi me Auditimin e brendshëm

Një faktor vendimtar që duhet të merret parasysh në fazën e planifikimit të përgjithshëm është shkalla deri në të cilën auditori mund të mbështetet në punën e auditorëve të brendshëm.

Mbështetja në auditorët e brendshëm mund të ndikojë në punën që kërkohet për të përditësuar të kuptuarit e strukturës së kontrollit të brendshëm. Ky po ashtu me gjasë do të ndikojë në vlerësimin e rrezikut të kontrollit. Krahës kësaj, aftësia për t'u mbështetur në auditorët e brendshëm me gjasë do të ndikojë në kombinimin optimal të testeve të kontrollit të brendshëm, procedurave analitike dhe testeve substanciale të detajeve.

Në përgjithësi, marrëdhënia në mes të ZKA-së dhe komunitetit të auditimit të brendshëm duhet të jetë i një bashkëpunimi profesional. Koordinimi i punës mund të sigurojë mbulimin adekuat të auditimit, ndërsa në të njëjtën kohë minimizimin e përpjekjeve të dyfishta. Për këtë arsye, ekipi i auditimit duhet të marrë parasysh (të ketë njëfarë tolerance) për kohën që merr koordinimi me Njësinë e Auditimit të Brendshëm, të entitetit të audituar.

Si çdo kontroll tjetër, puna e njësisë nevojitet të testohet para se të mund të mbështetet në të. Auditorët e ZKA-së duhet të marrin parasysh ekzaminimin e sistemeve dhe procedurave që ekzistojnë në njësinë e auditimit të brendshëm për të siguruar që puna të kryhet sipas kërkesave të standardeve. Këto sisteme dhe procedura do të përfshinin procedurat e sigurisë së cilësisë së njësisë, politikave të punësimit dhe programit të trajnimit. Ju mund të kryeni

sërisht disa punë të kryera nga auditimi i brendshëm si një detyrë e vlefshme. Kjo është e shtjelluar në hollësi në Shtojcën 9.

6.3.21 – Hapi 17 – Planifikimi dhe kryerja e procedurave substanciale të përzgjedhura të auditimit (nëse koha e alokuar e lejon)

Kur vlerësimi i rrezikut dhe vlerësimi i kontrollit të brendshëm kanë përfunduar (që është qëllimi kryesor i auditimit të përkohshëm) dhe auditorët kanë kohë në dispozicion për procedura të mëtutjeshme të auditimit, ata mund të vendosin të kryejnë (një pjesë të) procedurat substanciale të auditimit të transaksioneve për tetë ose nëntë muaj e parë të vitit, në tetor deri në dhjetor. Kjo është veçanërisht e mundur kur auditimi në entitet nuk kryhet për herë të parë, dhe është paraprirë në auditimin/et e mëparshme dhe është bërë një vlerësim i hollësishëm i rrezikut dhe vlerësim i kontrollit të brendshëm (VHR&VKB) dhe kjo procedurë gjatë auditimit aktual është i kufizuar në kontrollin për vazhdimin ose ndryshimin e procedurave të analizuara më parë, rreziqet e kontrollit të tyre dhe zbutjen e kontrolleve të brendshme.

Puna e kryer në datën e auditimit të përkohshëm mund të përfshijë:

- Shqyrtimin analitik të bilancit provues për tremujorin e parë të vitit;
- Auditimin e një shablloni të transaksioneve të hyrave dhe shpenzimeve deri në datën e (auditimit) përkohshme. Një mostër e transaksioneve për pjesën tjetër të vitit mund të auditohet në një datë më të vonshme të përkohshme, ose pas fundit të vitit;
- Vëzhgimin e kontrolleve fizike të pasurive kapitale dhe aksioneve;
- Inicimin e konfirmimeve të jashtme;
- Diskutimin me zyrtarët e entitetit rreth politikave të kontabilitetit, formën dhe përmbajtjen e Pasqyrave Financiare, çështjet kontestuese të autoritetit etj. Kjo mund të shmangë që të merremi me këto çështje në fund të auditimit; dhe
- Kryerjen e kontrolleve paraprake të zbatimit të rekomandimeve të vitit të kaluar (vlerësimi përfundimtar i statusit të rekomandimit duhet të bëhet në fazën kryesore të auditimit).

Faktorët që duhen konsideruar kur përcaktohet koha optimale

Përfitimi kryesor i përdorimit të datave të përkohshme është përmirësimi i afatit të raporteve të auditimit, si dhe sigurimi i reagimeve (komenteve) të hershme tek entitetet rreth çështjeve që duhet të adresohen para auditimit përfundimtar. Një përfitim tjetër i përdorimit të auditimit të përkohshëm është se ai mund t'ju ofrojë një tregues të hershëm se vendimet strategjike mund të kenë nevojë për ndryshime. Për shembull, ju mund të identifikoni një fushë të re të rrezikut më të lartë të keqdeklarimeve ose mospajtueshmërie, i cili nuk është identifikuar në fazën preliminare të auditimit. Atëherë do të ishit në gjendje të rregulloni Strategjinë e Auditimit të Përgjithshëm në Memorandumin e Planifikimit të Auditimit dhe të modifikoni planin tuaj të punës për auditimin e përkohshëm, për të përfshirë këtë fushë në një proces, i cili duhet analizuar për të identifikuar rreziqet e hollësishme dhe për të vlerësuar kontrollet përkatëse të brendshme.

Planifikimi i procedurave të auditimit substancial është i dokumentuar në LP A.4.1.n - Procedurat analitike; Testi i detajeve; UnF_Planifikimi dhe realizimi i tyre në LP B1.1. n - Procedurat analitike_Testi i detajeve_UnF_Ekzekutimi.

6.3.22 Hapi 18 – Komunikimi i çështjeve materiale të entitetit në formë të përjashtimit (exceptions), nëse kërkohet

Rezultatet e procedurave substanciale të kryera gjatë fazës së përkohshme ose fillestare²⁸ të auditimit do të dokumentohen në dokumentet përkatëse të punës. Sidoqoftë, nëse rezultatet e përmendura zbulojnë gabime materiale, mospajtueshmëri materiale me autoritetet, ose një mangësi të konsiderueshme në kontrollin e brendshëm që shpie ose potencialisht, mund të shpie në një keqdeklarim material ose një mospajtueshmëri materiale, gjetjet e tilla do t'i komunikohen menaxhmentit të entitetit të audituar në formën e përjashtimit. Roli dhe natyra e përjashtimit përshkruhen në seksionin 3.3.8 - Komunikimi me auditorin, nëntitulli Përjashtimet, dhe nën Hapi 29 - Komunikimi i çështjeve materiale dhe/ose mangësive në kontrollin e brendshëm për të audituarit në formën e përjashtimeve (seksioni 7.2.17). Struktura dhe përmbajtja e përjashtimit është përshkruar në Letrën e Punës B.3 - Gjetja e Auditimit_Përjashtimet_Konkluzionet.

Roli thelbësor i përjashtimit është të kërkojë veprime korrigjuese/rregulluese/përmirësuese, që do të ndërmerren menjëherë nga menaxhmenti i të audituarit. Nëse një veprim i tillë nuk është ndërmarrë siç kërkohet nga auditori, modifikimi i opinionit/konkluzionit do të jetë i obligueshëm.

Në rastin e çështjeve materiale dhe të përhapura dhe/ose çështjeve që kërkojnë veprim që mund të jenë përtej kontrollit të menaxhimit, auditori do t'i komunikojë çështje të tilla edhe atyre që janë përgjegjës për qeverisjen.

6.3.23 Ndal – Rishikimi i drejtorit para zhvillimit të procedurave të mëtejshme (substanciale) të auditimit

NDAL - DREJTORI DUHET TË RISHIKOJË PLANIN E PËRGJITHSHËM TË AUDITIMIT PARA SE TË ZHVILLOHET PROGRAMI I AUDITIMIT DHE TË MIRATOJË DOKUMENTET E CEKURA MË LART.

6.4 Planifikimi i hollësishëm i Auditimit - Hapat kyç

Kjo fazë kryesisht përfshinë implementimin e vendimeve të hartuara gjatë fazës së përgjithshme planifikuese për dizajnimin e procedurave të mëtejshme (substanciale) të auditimit, që do të përdoren në fazën kryesore të punës në terren. Gjithashtu ka të bëjë me zhvillimin e buxhetit, nevojat e stafit, kohën e punës së auditimit dhe informatat që duhen të

²⁸ Termi “ndërmjetme” apo “fillestare” mund përdoren varësisht nëse pune e parë në terren është kryer në datën e ndërmjetme, d.m.th para përfundimit të vitit të raportuar të audituar, apo pas përfundimit të vitit raportues.

merren nga entiteti. Keni parasysh që kur informatat e planeve të detajuara nga auditimi paraprak janë në dispozicion, fushëveprimi i punës mund të modifikohet, ose mund të zvogëlohet me përditësimin e planeve ekzistuese për uljen ose njohjen më të mirë të rreziqeve dhe kontrolleve të brendshme ekzistuese, ose të ridrejtohen ose edhe të zgjerohen në rastet kur identifikohen rreziqet e reja ose dobësitë në kontrollet e brendshme. Çfarëdo që është natyra e përditësimit të planit, duhet të shpie në shfrytëzimin më efikas të kohës/resurseve për auditim.

Dokumentet kryesore, të cilat duhet të plotësohen para se të fillohet planifikimi i hollësishëm i auditimit përfshijnë:

- A.1.1 - Modeli i Letrës së Angazhimit
- A.1.2 - Çështjet nga auditimi i mëparshëm
- A.1.3 - Takimi fillestar për planifikim
- A.1.4 - Kuptimi i entitetit dhe mjedisi i tij i kontrollit
- A.1.5 - Shqyrtimi paraprak analitik
- A.2.1 - Vendosja e materialitetit
- A.2.2 - Vendosja e materialitetit për njësi vartëse
- A.2.3 - Memorandumi i Planifikimit të Auditimit - Faza e 1-rë
- A.3.1 n - Vlerësimi i hollësishëm i rrezikut dhe vlerësimi i kontrollit të brendshëm për një proces:
 - i. Identifikimi i rreziqeve brenda një procesi
 - ii. Kontrollet që adresojnë rreziqet domethënëse
 - iii. Dizajni, zbatimi dhe vlerësimi i kontrollit të efektivitetit
 - iv. Kontrollet mbi të cilat ne synojmë të mbështetemi
 - v. Kontrollet e përgjithshme të TI-së (të cilat mbështesin kontrollet ne planifikojmë t'i mbështesim)
- A.3.2.1n - Testimi i kontrollit
- A.3.2.2 - Testimi i Kontrollit të TI-së
- A.3.3 - Përditësimi i të kuptuarit të mjedisit të kontrollit të entitetit
- A.3.4 - Përlllogaritja e faktorëve të sigurimit A.3.5 - Vlerësimi i rrezikut dhe kontrollit të brendshëm në fushat e pajtueshmërisë
- A.3.6 - Llogaritja e madhësisë së mostrës
- A.3.7 - Metoda e përgjithshme e testimit

Këto letra pune duhen të dokumentohen në të gjithë fazat 1 - 16 dhe të rishikohen e përfundojnë para fillimit të planifikimit të detajuar të auditimit.

6.4.1 Hapi 19 – Zhvillimi i Memorandumit të Planifikimit të Auditimit (versioni final): dizajnimi i procedurave të mëtejme (substanciale) të auditimit

Memorandumi i Planifikimit të Auditimit është një dokument, i cili në formën e tij përfundimtare paraqet natyrën, kohën dhe shtrirjen e procedurave të mëtejme të auditimit.

Me fjalë të tjera, paraqet një grup të udhëzimeve për ekipin e auditimit, që duhet ndjekur gjatë kryerjes së auditimit.

Memorandumi i Planifikimit të Auditimit duhet t'i përmbajë të gjitha procedurat e nevojshme për auditorin, në mënyrë që të sigurojë dëshmi të mjaftueshme, relevante, në kohë, të besueshme dhe objektive për të mbështetur gjetjet e auditimit.

Memorandumi i Planifikimit të Auditimit përshkruan testimet, të cilat do t'i adresojnë rreziqet e keqdeklarimeve në "zërat material" të Pasqyrave Financiare dhe rreziqet e mos pajtueshmërisë në proceset e caktuara (rreziqet e identifikuar gjatë fazës së përgjithshme të planifikimit). Testet e tilla (ndryshe të quajtura procedura të mëtejme - substanciale të auditimit) duhet t'i përmbushin kërkesat që dalin nga përdorimi i modelit të sigurisë së auditimit, duke ofruar siguri substanciale dhe duke kontribuar në një siguri të përgjithshme të auditimit (në nivelin prej 95% ose $Af^{29} = 3,0$), së bashku me sigurinë e vetvetishme dhe sigurinë e kontrollit të identifikuar në fazat preliminare dhe të përkohshme (fillestare) të auditimit.

Zakonisht një Memorandum i Planifikimit të Auditimit do t'i përfshijë informatat vijuese:

- Aktivitetet e sigurisë për fushën e auditimit (testet substanciale të detajeve, procedurat analitike substanciale, ritestimin e kontrolleve) dhe aktivitetet e veçanta për pajtueshmëri;
- Kushtet potenciale të gabimit (pohimet);
- Informacionet e detajuara për testet e nevojshme të auditimit; dhe
- Pjesa e finalizimit.

Llojet e testimit të auditimit

Testimet e auditimit mund të klasifikohen në llojet kryesore të testimit si në vijim:

- Testet e kontrolleve të brendshme për:
 - Kontrollet që adresojnë një Rrezik domëthënës; dhe
 - Kontrollet në të cilat ne synojmë të mbështetemi (edhe nëse ato nuk e adresojnë një rrezik domëthësës, por i referohet zërave material të pasqyrave financiare të entitetit).

Shënim: Shumica e testeve të kontrolleve duhen të bëhen gjatë fazës së përkohëshme ose fillestare të auditimit, menjëherë pas vlerësimit të hollësishëm të rrezikut brenda proceseve të përzgjedhura (shikoni Hapat 11 dhe 12 më lart për detajet rreth testimit të kontrolleve të brendshme).

- Procedurat substanciale të auditimit, të cilat përfshijnë:
 - Procedurat analitike substanciale, dhe
 - Testet substanciale të detajeve.

²⁹ AS– Faktori i sigurisë

Procedurat Substanciale të Auditimit

Procedurat substanciale të auditimit dizajnohen për zbulimin e keqdeklarimeve materiale ose mospajtueshmërive materiale në nivel të pohimit. Dizajnimi i procedurave substanciale të auditimit përfshinë identifikimin e kushteve relevante për qëllimin e testit që përbën një keqdeklarim ose një mospajtueshmëri në pohimin përkatës.

Qasja substanciale për një proces të caktuar dhe fushat e tjera materiale të auditimit mund të përmbliidhen si:

Procedurat Bazike Substanciale: Ky është niveli i testimeve/procedurave substanciale, që duhen të planifikohen në planin e Ekipit të Auditimit për marrjen e sigurisë së kontrolleve ndaj pohimit dhe siguria e vetvetishme është e lartë (nuk ka rrezik të vetvetishëm specifik). Testimi bazik substancial përcakton një faktor të sigurisë 0.7.

Procedurat e Ndërmjetme Substanciale: Ky është niveli i testimeve/procedurave substanciale, që duhen të kryhen nga Ekipi i Auditimit nëse siguria e vetvetishme është e lartë (nuk ka rrezik të vetvetishëm specifik) dhe mbështetja në kontroll nuk është zbatuar, d.m.th., nuk ekziston siguria e kontrollit. Testimi standard substancial përcakton një faktor të sigurisë 2.0.

Procedurat Mesatare Substanciale: Ky është niveli i testimeve/procedurave substanciale, që duhen të kryhen nga Ekipi i Auditimit nëse nuk ka siguri të vetvetishme (ekziston një rrezik i vetvetishëm specifik) dhe Ekipi i Auditimit planifikon të merr sigurinë e kontrolleve. Testimi mesatar substancial përcakton një faktor të sigurisë prej 1,7.

Procedurat e fokusuara substanciale: Ky është niveli i procedurave substanciale, që duhen të kryhen nga Ekipi nëse ata kanë identifikuar në Rrezik të Vetvetishëm Specifik (nuk ka siguri të vetvetishme), dhe mbështetja në kontrolle nuk mund të bëhet ndaj kontrolleve, për shkak të dizajnit joadekuat ose testimit të pasuksesshëm të kontrolleve. Testimi i fokusuar substancial përcakton një faktor të sigurisë prej 3.0.

Procedurat analitike substanciale përdoren për:

- Formimin e pritjeve për atë se cilat duhen të jenë shumat e regjistruara përmes studimit të marrëdhënieve mes elementeve të informacioneve financiare dhe jofinanciare,
- Krahësimin e atyre pritjeve me shumat e regjistruara, dhe
- Në bazë të dallimit mes shumave të pritura dhe të regjistruara, nxjerrjen e përfundimeve për operacionet e entitetit të audituar, rrezikun e vetvetishëm dhe rrezikun e kontrollit, si dhe plotësinë dhe saktësinë e shumave të regjistruara.

Procedurat analitike substanciale janë një mënyrë efikase dhe efektive për marrjen e sigurisë së auditimit. Si rrjedhojë, ato duhet të planifikohen si pjesë e çdo auditimi.

Mund të planifikoni realizimin e niveleve të ndryshme të sigurisë nga procedurat analitike, varësisht nga ajo se sa rigoroz janë dizajnuar dhe realizuar procedurat analitike.

Informacionet e mëtejme për Procedurat Analitike Substanciale përshkruhen në Kapitullin e Ekzekutimit të Auditimit dhe në Pjesën 7.2.9.

Testet substanciale të detajeve – Testet substanciale të detajeve përfshijnë procedurat e tilla si inspektimi fizik i një asemi, kontrollimi i transaksioneve të regjistruara në libra dhe regjistra në dokumentacionin përcjellës, dhe konfirmimi i shumave me palët e treta.

Ju zakonisht planifikoni të testoni një mostër të transaksioneve dhe jo verifikimin e 100% të tyre. Përveç testimit të një mostre, ju shpesh do të doni të planifikoni ekzaminimin e disa transaksioneve dhe ngjarjeve specifike:

- Transaksionet dhe ngjarjet shumë të mëdha, ose
- Transaksionet dhe ngjarjet me rrezik të lartë.

Këto transaksione dhe ngjarje shpesh referohen si “transaksione dhe ngjarje individualisht të rëndësishme”. Plani zakonisht kërkon që ato të auditohen 100%, sepse ato janë mjaft të mëdhaja që, nëse përmbajnë gabime, gabimi mund të jetë domethënës. Ju nuk dëshironi që të rrezikoni mosgjatjen e një gabimi në këto transaksione ose ngjarje.

Në përcaktimin e madhësisë së mostrës, ekzistojnë metoda statistikore që mund të përdoren ose mund të aplikoni një përafrim jostatistikor.

Informacionet e mëtejme për testet substanciale të detajeve përshkruhen në Kapitullin e Ekzekutimit të Auditimit, në Pjesën 7.2.6 – 7.2.8.

Shablloni i Memorandumit të Planifikimit të Auditimit që përmban procedura të mëtejme (substanciale) të auditimit përmbajnë një kolonë që tregon objektivë/at lidhur me pohimin/et, për të cilat procedurat përkatëse dizajnohen për të ofruar siguri të auditimit. Në dizajnimin e Memorandumit të Planifikimit të Auditimit, duhet të siguroni se ekziston një numër i mjaftueshëm, por jo edhe i tepër, i procedurave për testimin të secilës objektivë të ndërlidhur me një pohim. Mos i dyfishoni testimet mbi pohimet individuale, meqenëse kjo nuk ofron ndonjë siguri shtesë, përveç nëse vërehet një rrezik ku një keqdeklarim ose mospajtueshmëri e mundshme nuk është zbuluar. Testet e planifikuara të kontrolleve duhen të jenë në mënyrë të qartë të ndërlidhura me kontrollet për opinion/konkluzion të identifikuar dhe të testuara gjatë testimit kalimthi. Dokumenti për planifikim [A.3.9](#) ofron një pamje të shkurtër të qasjes së propozuar të auditimit, për të mundësuar identifikimin dhe adresimin e gabimeve ose joefikasiteteve potenciale.

Për më tepër, duhet të konsiderojmë se si puna e Auditimit të Brendshëm mund të ofrojë informatam për testimin tonë dhe ndonjë mbështetje që mund të zbatohet gjatë punës së tyre. Kjo do të informohet përmes kuptimit tonë të mjedisit të kontrolleve të brendshme të entitetit, të realizuar në Hapin 5, me kategoritë dhe dokumentimin e kontrolleve të diskutuara më tej në shtojcën 9.

Komponentët e lidhur dhe ciklet e transaksionit

Disa komponente janë të lidhura me komponentët e tjerë. P.sh., një nën deklarinim i shpenzimeve mund të rezultojë në një nën deklarinim të detyrimeve dhe/ose një mbivlerësim të parave të gatshme. Prandaj, auditimi i njërit prej këtyre komponentëve do t'ju ofrojë një masë të sigurisë sa i përket raportit të drejtë të komponentëve të lidhura. Për të mos kryer punë më shumë se që është e nevojshme, ju duhet të merrni parasysh sigurinë e arritur nga auditimi i komponentëve të ndërlidhur.

Një mënyrë për të bërë këtë është të merren parasysh ciklet e transaksionit - rrjedha e transaksioneve. P.sh., në bazë të një qasjeje të kontabilitetit akrual të bazuar në blerjen e furnizimeve mjekësore ose do të reflektohet në shpenzime për vitin ose në bilancin e fund vitit për stoke. Blerja gjithashtu do të rezultojë në një disbursim të hollash ose një të pagueshme në fund të vitit në një llogari të bazuar në kesh.

6.4.1.1 Planifikimi i procedurave analitike-substanciale

Procedurat analitike-substanciale përbëhen nga vlerësimet të informacionit financiar përmes analizës dhe krahasimit të marrëdhënieve të besueshme midis të dhënave financiare dhe jofinanciare, dhe gjithashtu përfshijnë një hetim të tillë siç është e nevojshme për rrjedhjet e identifikuar ose marrëdhëniet që janë në kundërshtim me informacionet e tjera përkatëse ose që ndryshojnë nga vlerat e pritura për një shumë të konsiderueshme. Për shembull, nëse doni të kontrolloni saktësinë e një kategorie të caktuar të shpenzimeve mund të analizoni shifrat në llogari të veçanta, t'i krahasoni ato me shifrat përkatëse në bilancin provues dhe pastaj t'i krahasoni ato me ato të përfaqësuar nga një zë specifik i linjës në llogarinë e fitimit dhe humbjes dhe shënimeve referuese në këtë pasqyrë financiare.

SNISA 2520 përshkruan se procedurat analitike nënkupton analizën e marrëdhënieve;

- Midis zërave të ndryshëm të të dhënave financiare, ose midis zërave të të dhënave financiare dhe jofinanciare, që rrjedhin nga e njëjta periudhë;
- Midis informacionit financiar që rrjedh nga periudha të ndryshme ose entitete të ndryshme; dhe
- Për të identifikuar konsistencat dhe modelet e parashikuara ose rrjedhjet e rëndësishme dhe marrëdhëniet e paparashikuara, si dhe rezultatet e hetimeve të tyre.

Procedurat analitike mund të përdoren nga auditorët:

- Të ndihmojnë në planifikimin e natyrës, kohën dhe shtrirjen e procedurave të tjera të auditimit
- Si procedura substanciale; dhe
- Në rishikimin e përgjithshëm të Pasqyrave Financiare kur kryhet një auditim i pasqyrave financiare.

Llojet e procedurave analitike përfshijnë:

- Krahasimi i informacionit aktual financiar të entitetit me informacionin nga periudha e mëparshme;

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

- Krahاسimi i informacionit aktual financiar me buxhetet ose parashikimet;
- Vlerësime parashikuese të përgatitura nga auditori (p.sh. një vlerësim i shkallës së zhvlerësimit për vitin;
- Vërtetim në llogaritjet totale, d.m.th., që bilanci teorik (i llogaritur p.sh. nga informacioni i pavarur) është mjaft afër me vlerën e regjistruar, që do të thotë se mund të keni një nivel të fortë sigurisë në besueshmërinë e vlerës së regjistruar; dhe
- Krahاسimin e parametrave me entitetet e tjera të auditimit, duke marrë për shembull analizën e koeficientave.

Metodat dhe teknikat e procedurave analitike substanciale

Një numër i metodave dhe teknikave të auditimit janë përdorur për të bërë këto analiza dhe krahasime. Ato janë paraqitur në tabelën e mëposhtme, duke përfshirë emrat e tyre, përshkrimin e shkurtër të përdorimit të tij, dhe gjykimin shtesë për llojin e provave që ata mund të japin dhe një shembull të përdorimit.

Metoda e auditimit	Detajet	Konsideratat
Kontrollimi i regjistrave ose dokumenteve (Inspektimi)	Auditimi përfshinë kontrollimin e regjistrave ose dokumenteve, që janë pranuar nga brenda ose jashtë në letër ose forma elektronike ose në forma të tjera.	Në varësi të natyrës dhe burimit, verifikimi i regjistrave dhe dokumenteve siguron dëshmi të auditimit në lidhje me nivele të ndryshme të besueshmërisë ose për efektivitetin e kontroleve në zhvillimin e dokumenteve dhe regjistrave të brendshëm. Një shembull i një verifikimi të përdorur si kontroll do të përfshijë kontrollimin e regjistrave dhe dokumenteve lidhur me dëshmitë për leje.
Kontrolli i pasurive të prekshme	Rishikimi i pasurive të prekshme përfshinë kontrollimin fizik të pasurive.	Ndërsa verifikimi i pasurive të prekshme mund të sigurojë një dëshmi të besueshme të kontrollit të ekzistencës së pasurive, ajo nuk mund të sigurojë dëshmi të besueshme të auditimit për të drejtat dhe detyrat e entitetit ose vlerësimin e pasurive. Verifikimi i pajisjeve dhe zërave të prokurimit të inventarit zakonisht monitoron inventarin dhe pajisjet e akorduara.
Teknika e auditimit	Detajet	Gjykimet
Vrojtimi	Vrojtimi konsiston në shikimin e një procesi ose procedurë që po kryhet nga të tjerët	Vrojtimi siguron dëshmi të auditimit në lidhje me performancën e një procesi ose procedure, por është i kufizuar në atë pikë në kohën në të cilën zhvillohet vrojtimi, si dhe nga fakti se akti i

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

Metoda e auditimit	Detajet	Konsideratat
		vrojtimet mund të ndikojë në mënyrën e kryerjes së procesit ose procedurës.
Marrja e informacioneve	Marrja e informacioneve nënkupton informacionet e siguruar nga një person ose persona që zotërojnë të dhëna autonome financiare ose jofinanciare.	Marrja e informacioneve mund të jenë në formën e anketave zyrtare me shkrim dhe jozyrtar verbal. Deklaratat verbale zakonisht pohohen me shkrim me prezantimet e menaxhmentit. Marrja e informacioneve do të realizohet së bashku me procedurat e tjera të auditimit. Marrjet e informacioneve nuk japin veçmas prova të duhura të auditimit për zbulimin.
Konfirmimi	Konfirmimi është një lloj i veçantë i marrjes së informacioneve është një proces informacioni ose prezantimi mbi situatën aktuale të dhënë direkt nga një palë e tretë.	Konfirmimet e brendshme përfshijnë prezantimin e menaxhmentit që do të merret në secilin auditim. Konfirmimet e jashtme zakonisht ofrojnë dëshmi të rëndësishme dhe të vlefshme.
Rillogaritja	Rillogaritja përbëhet nga kontrolli e saktësisë matematikore të dokumenteve burimore dhe të regjistrave të kontabilitetit, ose të kryerjes së llogaritjeve të pavarura.	Rillogaritja është një metodë e besueshme për të marrë prova në lidhje me saktësinë ose miratimin e menaxhmentit. Rillogaritja mund të kryhet me dorë ose në mënyrë elektronike. Për shembull, një skedar elektronik mund të merret nga entiteti dhe mund të verifikohet për saktësinë e përmbledhjes duke përdorur IT.
Ri-performanca	Ri-performanca përfshinë ekzekutimin e pavarur të procedurave ose kontrolleve të auditorit manualisht ose në mënyrë elektronike (IT) që fillimisht janë kryer si pjesë e kontrollit të brendshëm të entitetit.	Provat nga ripërformanca sigurojnë prova të besueshme të auditimit. Në shumë raste, ky është një proces që kërkon kohë duke matur kostot e marrjes së mostrave. Auditimet me kosto efektive mund të kryhen duke përdorur IT.

Teknika të tjera të inspektimit të dokumenteve mbështetëse

Inspektimi i regjistrave dhe dokumenteve është një metodë kryesore e auditimit që siguron dëshmi të auditimit të shkallëve të ndryshme të besueshmërisë në varësi të natyrës së tyre, burimit dhe mediumit fizik, dhe efektivitetit të kontrolleve të brendshme mbi procesin e tyre. Tri kategori kryesore të dokumentimit të dëshmive të auditimit, në sekuencë të zvogëlimit të besueshmërisë për auditorin, janë:

- Dëshmia e auditimit dokumentues të krijuar dhe mbajtur nga palë të treta. Këto mund të përfshijnë regjistra publik, siç është ai i pasurive të patundshme (regjistri i tokës). Një shembull tjetër do të ishte regjistrat e pronësisë intelektuale;
- Dëshmia e auditimit dokumentues të krijuar nga palë të treta dhe të mbajtura nga auditori; dhe
- Dëshmia e auditimit dokumentues të krijuar dhe mbajtur nga pala e audituar.

Regjistrimet dhe dokumentet përbëjnë bazën e procedurave të mëposhtme të verifikimit që mund të përdorni.

Krahasimi - Kjo përmban krahasimin e karakteristikave të ngjashme të dy ose më shumë burimeve të informacionit. Një shembull është krahasimi i standardeve, siç janë rregulloret dhe detyrimet kontraktuale me realitetin siç duket nga dokumentet mbështetëse.

Skanimi - Kjo përfshinë një kontroll të dokumenteve, duke qenë vigjilent për çdo dëshmi të pazakontë ose të dyshimtë. Një shembull është inspektimi i dokumentacionit të ofertave për të identifikuar parregullsi të mundshme në zgjedhjen e një ndërmarrje ndërtimi.

Vërtetimi- Kjo përfshinë ekzaminimin e dëshmive themelore të shkruara për të mbështetur shumat përfundimtare të raportuara. Një shembull është vërtetimi (me anë të raporteve të mbikëqyrësve) i kështjës të paguara për kontraktorët e palës së audituar.

Gjurmimi - Kjo konsiston në përcjelljen e një procesi përmes regjistrave të kontabilitetit dhe gjurmimin e dokumentacionit të transaksioneve specifike. Një shembull do të ishte gjurmimi i marrjes së mallrave, përputhja e tij për blerjen e porosive dhe faturave dhe gjurmimi i shumave të librat kryesorë.

Shënim: Teknikat e përmendura përdoren gjithashtu në testet e detajeve kur dëshmitë mbështetëse janë zgjedhur në bazë të mostrës.

Vendimi nëse do të përdoren procedura analitike si procedura substanciale e auditimit është çështje e gjykimit profesional. Auditorët mund të përdorin të dhëna analitike të përgatitura nga pala e audituar, me kusht që auditori të jetë i kënaqur që të dhënat e tilla janë përgatitur siç duhet.

Kur synojnë të zbatojnë procedura analitike si procedura substanciale, auditorët duhet të marrin parasysh një numër faktorësh, p.sh.

- Shkallën në të cilën informacioni mund të analizohet, p.sh. rishikimi analitik është më efektiv kur aplikohet në “zërat materialë” në Pasqyrat Financiare, siç janë debitorët, kreditorët, kostot e stafit, sesa Pasqyrat Financiare të palës së audituar në tërësi;
- Besueshmëria e të dhënave bazë që duhet të kontrollohen; dhe
- Njohuritë tuaja për entitetin dhe të kuptuarit tuaj rreth efektivitetit të sistemeve të kontabilitetit dhe kontrollit të brendshëm.

SNISA 2520 kërkon që auditorët të zbatojnë procedura analitike në rishikimin e përgjithshëm të Pasqyrave Financiare në fund të një auditimi të Pasqyrave Financiare. Rishikimi analitik

mund të përdoret për të identifikuar ndryshime të rëndësishme në të dhënat financiare ose jofinanciare (p.sh. numri i të punësuarve) në Pasqyrat Financiare. Këto duhet të hetohen dhe shpjegimet të sigurohen nga menaxhmenti. Nëse menaxhmenti nuk është në gjendje të japë një shpjegim ose shpjegimi konsiderohet i papërshtatshëm, atëherë do t'ju duhet të kryeni punë të mëtutjeshme për të vërtetuar ndonjë shpjegim.

Fushat e auditimit që duhet të mbulohen nga procedurat analitike substanciale

Procedurat analitike substanciale janë një mënyrë efikase dhe efektive për të marrë sigurinë e auditimit. Si rezultat, ato duhet të planifikohen si pjesë e çdo kontrolli. Procedurat analitike substanciale do të përdoren kryesisht për zërat me rrezik të ulët dhe siguri të kontrollit më të lartë.

Në lidhje me Pasqyrat Financiare, ato mund të përfshijnë testet e mëposhtme:

1. Pasqyrën e përgjithshme të Pasqyrave Financiare (rishikim analitik):
 - Pasqyrën e sistemit të kontabilitetit të entitetit (elektronike: e vërtetuar ose jo manual);
 - Vlerësimi i rrezikut sipas sistemit të përdorur;
 - Plotësia e deklaratave bazike dhe plotësuese;
 - Inspektimi i përshtatshmërisë së strukturës;
 - Krahasimi i informacionit aktual financiar të auditorit me informacionin nga periudha e mëparshme;
 - Saktësia e shumave bazike në veçanti Pasqyrat Vjetore Financiare përfshirë tabelat analitike;
 - Vlerësime parashikuese të përgatitura nga auditori (p.sh. një vlerësim i tarifës së zhvlerësimit për vitin; dhe
 - Krahasimi i informacionit aktual financiar me buxhetet ose parashikimet;
2. Testimi i bilancit provues:
 - Inspektimi i përshtatshmërisë së strukturës;
 - Plotësia në raport me librin kryesor të përgjithshëm;
 - Saktësia mes bilancit provues dhe zërave të PF; dhe
 - Saktësia mes bilancit provues dhe Llogarive të Librit Kryesor të Përgjithshëm.

Shembuj të tjerë të procedurave analitike përfshijnë:

- Inspektimin e një përzgjedhjeje relevante të kontratave buxhetore të huasë. Të kërkohej nga menaxhmenti nëse është e nevojshme, për të siguruar që vlera e interesit të grumbulluar në kredi buxhetore është në përputhje me kontratat e përmendura (Vlerësimi).
- Inspektimin e një përzgjedhjeje relevante të dokumenteve për detyrimet afatgjata, huazimet buxhetore, rillogaritjen e shumave të kërkuara, marrja e informacioneve (Ekzistenca; Saktësia; Detyrimi).

Procedurat analitike gjithashtu duhet të zbatohen për rishikimin e përgjithshëm të Pasqyrave Financiare në fund të një auditimi të Pasqyrave Financiare. Rishikimi analitik mund të përdoret për të identifikuar ndryshime të rëndësishme në të dhënat financiare ose jofinanciare (p.sh. numri i të punësuarve) në Pasqyrat Financiare. Këto duhen të hetohen dhe shpjegimet të sigurohen nga menaxhmenti. Nëse menaxhmenti nuk është në gjendje të japë një shpjegim

ose shpjegimi konsiderohet i papërshtatshëm, atëherë do t'ju duhet të kryeni punë të mëtutjeshme për të vërtetuar ndonjë shpjegim.

Çështjet kryesore të pajtueshmërisë që duhen të mbulohen nga procedurat analitike janë si më poshtë:

- Kontrollimi i përdorimit të ndarjeve buxhetore në përputhje me qëllimin e deklaruar në buxhet;
- Kontrollimi i përdorimit të ndarjeve buxhetore në përputhje me procedurën e zotimit;
- Inspektimi i blerjeve të zgjedhura në raport me rregullat e prokurimit publik;
- Inspektimi i rialokimeve në buxhet në raport me rregulloret në fuqi;
- Analizimi i indikacioneve të mashtrimit të mundshëm; dhe
- Analizimi i indikacioneve ose ngjarjeve të devijimeve nga standardet e kontabilitetit.

Shembull

Nëse doni të kontrolloni saktësinë e një kategorie të caktuar të shpenzimeve, mund të analizoni shifrat në llogari të veçanta, t'i krahasoni ato me shifrat përkatëse në bilancin provues dhe pastaj t'i krahasoni ato me ato të përfaqësuara nga një zë specifik i linjës në llogarinë e fitimit dhe humbjes e shënimeve referuese në atë Pasqyrë Financiare.

Në lidhje me çështjet e pajtueshmërisë, analiza dhe krahasimi i tillë duhet të përqendrohet në luhajtje ose marrëdhënie që janë në kundërshtim me autoritetet, d.m.th. korniza rregullatore në fuqi brenda zonës së çështjes së shqyrtuar. Për shembull, nëse doni të kontrolloni pajtueshmërinë e trajtimit të ndarjeve me rregulloret përkatëse financiare, analizoni procesin e zotimeve dhe miratimin për pagesa dhe e krahasoni atë me rregullat dhe rregulloret në fuqi.

Planifikimi i një procedure analitike specifike

Planifikimi i një procedure analitike specifike duhet të bëhet me përdorimin e letrës së punës të bashkëngjitur në këtë doracak si Shtojca 13 - Letra e punës për zhvillimin e procedurave analitike substanciale. Elementet e mëposhtëm duhen të dokumentohen në letrën e punës në fjalë:

- Emri i entitetit të audituar, koha dhe vendi i angazhimit të auditimit;
- Kontabiliteti dhe/ose procesi i pajtueshmërisë, që i nënshtrohet auditimit;
- Kategoria e Pasqyrave Financiare që i nënshtrohet procedurës/ave të kontrollit, d.m.th., pasuritë afatgjata, shpenzimet, detyrimet afatshkurtra, etj;
- Pika e Pasqyrave Financiare që i nënshtrohet procedurës/ave të auditimit, d.m.th. shpenzimet e materialit shpenzues, të ardhurat doganore, etj;
- Materialiteti, detajimi i materialitetit në lidhje me zërin/at e testuar (qoftë materialiteti i përgjithshëm ose materialiteti i nivelit më të ulët, materialiteti i lidhur me performancën, niveli i parëndësishëm);
- Rreziku/qet e identifikuara në lidhje me procesin e audituar dhe zërin e testuar (si kontabiliteti, ashtu edhe rreziku i pajtueshmërisë);
- Mbështetja në kontrollin e brendshëm dhënë në formën e faktorit të sigurisë për sigurinë e kërkuar substanciale (shiko Modelin e Sigurisë së Auditimit);

- Pohimet e prekura brenda procesit të audituar dhe zërin e testuar të Pasqyrave Financiare;
- Metodatat dhe teknikat e auditimit të përdorura gjatë kryerjes së procedurave/ave të auditimit;
- Përshkrim (i shkurtër) i procedurës/ave të auditimit, p.sh., rillogaritjen e bilancit të aseteve fikse në Librin kryesor të Përgjithshëm dhe krahasimi me zërin në bilancin e gjendjes (Inspektimi, Re-Kalkulimi); dhe
- Koha e planifikuar e ekzekutimit të procedurës së auditimit.

Procedurat Analitike Substanciale nuk kanë të ngjarë të bëjnë vetvetiu dëshmi të mjaftueshme të duhura në mbështetje të auditimit financiar dhe atij pajtueshmërisë, përveç nëse ne po testojmë një rrezik të ulët, edhe pse është “zë material”, p.sh. lista e pagave e kontrolluar dhe e besueshme. Sidoqoftë, kjo varet nga rrethanat e entitetit dhe natyra e bilancit ose klasës së transaksioneve ose shpalosjeve që merren parasysh. Kur procedurat analitike konstatohen që nuk ofrojnë siguri mbi pohimin financiar dhe pajtueshmërinë, do të kërkohen procedura shtesë për të ofruar këtë siguri, përfshirë testin e detajeve.

6.4.1.2 Planifikimi i testit të detajeve

Testet e detajeve janë një lloj i procedurave substanciale të auditimit, i cili është krijuar për të marrë dëshmi në lidhje me vlefshmërinë dhe korrektësinë e trajtimit kontabël të transaksioneve dhe balanceve ose për të zbuluar keqdeklarimet (auditori është i interesuar kryesisht në një përfundim në lidhje me shumën ose vlerën e caktuar të një zëri të pasqyrës financiare). Verifikimi ose konfirmimi i një zëri në Pasqyrat Financiare (gjendja e llogarisë ose një klasë e transaksioneve) ose e një zbulimi material në shënimet e Pasqyrave Financiare përfshijnë kontrolle të shumave të vetme, individuale të vërtetuara nga dokumentet burimore, p.sh. faturat ose shënimet individuale në ditar, që kolektivisht prodhojnë një zë të testuar në Pasqyrat Financiare. Këto teste janë shumë më të hollësishme dhe depërtuese sesa procedurat analitike dhe kjo është arsyeja se pse ato përdoren për zonat e auditimit të rrezikut të lartë.

Sidoqoftë, nga pikëpamja e efikasitetit të auditimit, nuk është e mundur dhe praktike të kontrollohen të gjitha shumatat individuale. Në vend të kësaj, një koncept i marrjes së mostrave si zgjedhja dhe vlerësimi i më pak se 100% të popullacionit³⁰ përdoret, qëllimi i të cilit është të sigurojë një bazë të arsyeshme për përfundime në lidhje me popullacionin. Si çdo procedurë tjetër e auditimit, marrja e mostrave është gjithashtu e ekspozuar ndaj një rreziku. Kjo ka të bëjë ose me rrezikun e mbështetjes së tepërme, d.m.th. nuk është gjetur keqdeklarim ose mospërputhje në mostrën e testuar, edhe pse ato ekzistojnë ose mbështetjes së pamjaftueshme, që është një situatë e kundërt. Niveli i rrezikut të marrjes së mostrave që auditori është i gatshëm të pranojë ndikon në madhësinë e mostrës së kërkuar. Sa më i ulët të jetë rreziku që auditori është i gatshëm të pranojë, aq më i madh do të duhet të jetë madhësia e mostrës.

³⁰ Populacioni - E gjithë sfera e të dhënave nga e cila është zgjedhur një mostër dhe për të cilën auditori dëshiron të nxjerrë përfundime. Mund të ketë shumë grupe të tilla të të dhënave, d.m.th. shumë popullësi, në auditimin e pasqyrave financiare, në varësi të një numri zërash të pasqyrave financiare të audituara dhe fushat e kontrollit të testuar.

6.4.1.3 Mostrimi (SNISA 2530)

“Mostrimi i auditimit” - përfshinë procedurat e auditimit në më pak se 100% të “zërave” brenda një klase të transaksioneve ose bilancit të llogarisë, në mënyrë që të gjitha njësitë e mostrimit të kenë një shans të barabartë të përzgjedhjes. Kjo do t'i mundësojë auditorit të marrë dhe vlerësojë dëshmitë e auditimit në lidhje me disa karakteristika të zërave të zgjedhur në mënyrë që të formojë ose të ndihmojë në formimin e një konkluzioni në lidhje me popullacionin nga e cila është tërhequr mostra.

Kur dizajnon madhësinë dhe strukturën e çdo mostre të auditimit, auditori duhet të:

- identifikojë objektivat specifike për t'u adresuar;
- të konstatojë natyrën e popullacionit; dhe
- përcaktojë metodat më të përshtatshme të mostrimit dhe përzgjedhjes.

Llojet e mostrave

“Mostrimi i auditimit mund të aplikohet, duke përdorur ose **qasjet e mostrimit** statistikor ose **jostatistikor**”. (SNISA -2530)

Vendimi nëse do të përdoret një metodë statistikore apo jostatistikore e mostrimit është çështje për gjykimin e auditorit. Sidoqoftë, madhësia e mostrës nuk është një kriter i vlefshëm për të bërë dallimin midis metodave statistikore dhe jo-statistikore. (Ref. SNISA2530)

“**Qasja statistikore e marrjes së mostrave**” që nënkupton çdo qasje në marrjen e mostrave që ka karakteristikat e mëposhtme:

- Përzgjedhja e rastësishme e një mostre (pa paragjykim);
- Përzgjedhja sistematike;
- Mostrimi i njësive monetare (MNJ); dhe
- Përdorimi i teorisë së probabilitetit në vlerësimin e rezultateve të mostrës, duke përfshirë mostrimin e vlerësimit të rrezikut.

Mostra e rastësishme - Karakteristikat kryesore të mostrimit të thjeshtë të rastësishëm është se të gjitha transaksionet kanë të njëjtin shans të përfshihen në mostër. Një transaksion me vlerë të lartë nuk ka më shumë gjasa të zgjidhet se një me vlerë të ulët. Një me rrezik të ulët gabimi ka të njëjtin shans për përfshirje si një transaksion me rrezik të lartë.

Numrat e rastësishëm zgjidhen, duke përdorur një program kompjuterik ose tabela numrash të rastësishëm.

Zgjedhja sistematike - Mostrimi i rastësishëm i shtresuar është një shtrirje e mostrimit të thjeshtë të rastësishëm, në të cilën popullacioni së pari ndahet në shtresa, ku secila është mjaft homogjene në lidhje me vlerën dhe rrezikun. Mostrimi kryhet veçmas në secilën shtresë, por më intensivisht në disa shtresa sesa në të tjerat. Përdoret kryesisht në testimet substanciale.

Qëllimi i shtresimit është që puna më e madhe e auditimit të përqendrohet në fushat që kanë rrezik më të lartë për keqdeklarim material.

Për shembull, nëse 50 fatura do të zgjidhen nga një popullacion prej 600 faturash, çdo faturë e 12-të do të zgjidhet nga një pikë fillestare e zgjedhur rastësisht.

Kjo metodë është e përshtatshme për testet e kontrolleve dhe testet substanciale dhe veçanërisht e dobishme për marrjen e mostrave nga popullacioni jo-monetare.

Mostrimi i Njësisë Monetare (MNJM) - është një metodë statistikore e marrjes së mostrave në të cilën një transaksion me vlerë të lartë ka më shumë të ngjarë të shfaqet në mostër sesa një me vlerë më të ulët.

Shumë variante të MNJM janë përdorur në auditim. Përdoret më shumë se mostrimi i rastësishëm, sepse zakonisht është më efikase në kuptimin që kufijtë e pasigurisë në vlerësimet e gabimit janë përgjithësisht më të ngushta me MNJM sesa ato të bazuara në mostrën e rastit me të njëjtën madhësi.

Dobia e kësaj metode është që përpjekjet e auditimit i drejtohen "zërave" me vlera të mëdha dhe mund të rezultojnë në madhësi më të vogla të mostrës.

Mostrimi jo statistikor

- Përzgjedhja Rastit;
- Shtresimi;
- Zgjedhja e bllokut; dhe
- Përzgjedhja paragjyquese.

Përzgjedhja e rastit - Përzgjedhja e rastit është zgjedhja e një mostre pa ndjekur ndonjë teknikë të strukturuar. Auditorët duhet të kujdesen për të shmangur ndonjë paragjykim (siç është shmangia e shënimit të parë ose të fundit në secilën faqe të librit) veçanërisht paragjykimin e vetëdijshëm (siç është shmangia e zërave të vështira për tu lokalizuar).

"Shtresimi" - Procesi i ndarjes së një popullacioni në nën popullacione, secila prej tyre është një grup i njësive të mostrimit që kanë karakteristika të ngjashme (shpesh vlera monetare).

Zgjedhja e bllokut - përbëhet nga zgjedhja "bllok" e transaksioneve ose zërave të ngjitur.

Përzgjedhja e bllokut është një teknikë ku auditori zbaton procedura për zëra të tillë që të gjitha ndodhin në të njëjtin bllok kohe ose sekuençe. Një shembull i zgjedhjes së bllokut mund të jetë testimi i shumave të marra nga pagesa në muajin Shtator.

"Përzgjedhja paragjyquese" mund të përdoret nëse nuk doni të zgjidhni rastësisht, por dëshironi të synoni sende specifike nga një popullacion bazuar në faktorë të tillë si njohja e operacioneve të klientit, vlerësimet paraprake të rreziqeve të vetvetishme dhe të kontrollit dhe karakteristikat e popullacionsë që testohet. Referencat për mostrim në këtë Doracak mund t'i referohen secilit lloj.

Përkufizime të tjera të përdorura për mostrim përfshijnë si më poshtë

"Gabim" - nënkupton devijime nga procedurat e kontrollit të brendshëm kur kryeni testimin e pajtueshmërisë, ose devijimet nga objektivat e auditimit (keqdeklarimet) kur kryeni procedurat substanciale.

"Gabim i tolerueshëm" - do të thotë gabimi maksimal në një popullacion që ju jeni të gatshëm ta pranoni.

"Popullacioni" - e gjithë sfera e të dhënave nga e cila është zgjedhur një mostër dhe për të cilën auditori dëshiron të nxjerrë përfundime. Për shembull, të gjithë zërat në një gjendje llogarie ose një klasë transaksionesh përbëjnë një popullacion. Një popullacion mund të ndahet në nën popullacion nëse kërkohet që secili të ekzaminohet veç e veç. Kjo mund të jetë e nevojshme në situatat kur secila nga nën popullacionet i nënshtrohet kushteve të ndryshme në lidhje me ndikimet e jashtme dhe kontrollin e brendshëm.

"Rreziku i mostrimit" - rreziku që konkluzioni i auditorit bazuar në një mostër mund të jetë i ndryshëm nga përfundimi nëse e gjithë popullacioni do t'i nënshtrohej të njëjtës procedurë të auditimit.

"Rreziku i mos marrjes së mostrave" - rreziku që auditori të arrijë në një konkluzion të gabuar për ndonjë arsye që nuk lidhet me rrezikun e marrjes së mostrave. (Ref: Para A) (Procedurat e duhura të auditimit, keqinterpretimi i dëshmive të auditimit dhe mosnjohja e gabimeve ose devijimeve).

"Njësia e mostrimit" - nënkupton "zërat individuale" që përbëjnë një popullacion, për shembull çeqet e listuara në regjistrin e depozitave, regjistrimet e kredisë në deklaratat bankare, faturat ose llogaritë e arkëtueshme të llogarive, ose një njësi monetare.

Mostra statistikore dhe përzgjedhja paragjyquese: një konsiderim i mëtejshëm

Mostrimi statistikor do të preferohet në situatat kur popullacioni përbëhet nga shumë "zëra" me përmasa të njëjta. Një shembull i mirë është popullacioni i shpenzimeve të pagave. Duke zgjedhur në mënyrë të rastësishme, të gjitha njësitë e mostrimit kanë një mundësi zgjedhjeje. Kjo do t'ju mundësojë të merrni dhe vlerësoni provat e auditimit në lidhje me disa karakteristika të zërave të zgjedhur, në mënyrë që të formoni ose ndihmoni në formimin e një konkluzioni në lidhje me popullacionin nga e cila është tërhequr mostra. Këshillat për zgjedhjen e një madhësie të mostrës përfshihen në shtojcën 14 të këtij doracak.

Mostrimi i rastësishëm kërkon që auditori të zgjedhë "zërat" për mostrën me shpresën që të gjitha njësitë e mostrimit në popullacion të kenë një mundësi zgjedhjeje. Njësitë e mostrimit mund të jenë "zëra fizikë" (siç janë faturat) ose njësi monetare. Ekzistojnë një numër mënyrash për zgjedhjen e zërave në mënyrë të rastësishme, por qasja e zgjedhur për ZKA-në përfshin *"Mostrimin me interval fiks"*.

Kur përdorni *"Mostrimin me interval fiks"*, numri i njësive monetare në popullacion është i ndarë me madhësinë e mostrës së kërkuar për të dhënë një interval të mostrimit. Për shembull

50, dhe duke përcaktuar një pikë fillestare brenda 50-ave të para, secila njësi e ^{50-të} monetare pas kësaj është zgjedhur. Ju duhet të siguroheni që njësitë e mostruara brenda popullacionit nuk janë të strukturuar në atë mënyrë që intervali i mostrimit të korrespondojë me një model të veçantë në popullacion.

Të gjitha mostrat e “zërave jokryesor” duhen të jenë përfaqësues. Për të qenë përfaqësues, mostra duhet të përfshijë transaksione:

Me vlera të ndryshme (jo vetëm transaksione me vlerë të lartë për shembull),

Për lloje të ndryshme të shpenzimeve (për shembull pagesa të pagave dhe blerje automjetesh)

Për zona të ndryshme gjeografike (mostra duhet të përfshijë krahinat dhe jo vetëm përqendrimin në qendër),

Të përhapet në të gjithë periudhën kohore, që e përfshijnë Pasqyrat Financiare.

Kur përdorni mostrimin me interвал fiks për të zgjedhur këtë mostër, gjithmonë duhet të kontrolloni nëse mostra e zgjedhur i plotëson këto kërkesa.

Përzgjedhja paragjyquese mund të përdoret nëse nuk doni të zgjidhni rastësisht, por dëshironi të synoni zëra specifik nga një popullacion bazuar në faktorë të tillë si njohja e operacioneve të klientit, vlerësimet paraprake të rreziqeve të vetvetishme dhe të kontrollit dhe karakteristikat e popullacionit që testohet. “Zërat specifikë” të zgjedhur (Par. A54 i ISA 500) mund të përfshijnë:

- **Vlerë të lartë ose zërat kryesor** - Auditori mund të vendosë të zgjedhë “zëra specifikë” brenda një popullacioni, sepse ato kanë vlerë të lartë, ose të shfaqin disa karakteristika të tjera. Për shembull, “zëra” që janë të dyshimtë, të pazakontë dhe veçanërisht të prirur ndaj rrezikut ose që kanë një histori gabimi. Një shembull i mirë është zgjedhja e “zërave me vlerë të lartë” për marrjen e stokeve.
- **Të gjithë “zërat” mbi një shumë të caktuar** - Auditori mund të vendosë të ekzaminojë “zërat”, vlerat e të cilave tejkalojnë një shumë të caktuar, në mënyrë që të verifikojnë një pjesë të madhe të shumës totale të një bilanci të llogarisë ose klase të transaksioneve. Një shembull i mirë është zgjedhja e shpenzimeve të blerjes, të cilat i nënshtrohen rregulloreve specifike të prokurimit nga një shumë e caktuar.
- **“Zërat” për marrjen e informacionit** - Auditori mund të ekzaminojë “zërat” për të marrë informacion në lidhje me çështje të tilla si operimet e auditorit, natyrën e transaksioneve, kontabilitetin dhe sistemet e kontrollit të brendshëm.
- **“Zërat” testimin e procedurave** - Auditori mund të përdorë gjykimin për të zgjedhur dhe ekzaminuar zëra specifik për të përcaktuar nëse është duke u kryer një procedurë e veçantë.

Për dallim nga mostrimi statistikor, rezultatet e zgjedhjes paragjyquese nuk mund të projektohet për të gjithë popullacionin. (Par. A-55 i SNISA 2500) Sidoqoftë, zgjedhja paragjyquese mund të jetë një mjet efikas për mbledhjen e provave të auditimit; veçanërisht kur popullacioni përbëhet nga disa shuma relativisht të mëdha e për shumë sasi relativisht të vogla është e këshillueshme që të zgjidhni shumat më të mëdha. Kjo do t'ju mundësojë të vlerësoni nëse një keqdeklarim material ka të ngjarë të ekzistojë në Pasqyrat Financiare. Nëse, megjithatë ju jeni duke formuar një mendim për cilësinë e kontrollit të brendshëm, kjo qasje

nuk është e këshillueshme, sepse çdo zë, pavarësisht nga madhësia e tij, duhet t'i nënshtrohet të njëjtave kontrole të brendshme.

Qasja e përgjithshme për mostrim

Dizajni i mostrës, madhësia dhe zgjedhja e “zërave” për testim

Kur planifikoni mostrën, duhet të bëni hapat e mëposhtëm:

A Dizajnoni testin

Ju duhet të përgatisni një program testimi për të gjitha kategoritë e shpenzimeve. Në secilin program duhet të:

- Përcaktoni objektivin e testit, përfshirë “zërin” e Pasqyrave Financiare të testuara dhe lidhjen me pohimin/et specifike;
- Përcaktoni popullacionin, përfshirë shumën e testuar dhe “zërin mostrues”;
- Përcaktoni materialitetin e performancës;
- Përcaktoni drejtimin e testit;
- Zgjidhni një metodë të testimit të auditimit (teknikë e mostrimit);
- Identifikoni faktorin e sigurisë (FS);
- Përcaktoni madhësinë e mostrës;
- (Shkurtimisht) përshkruani modelin e testimit; dhe
- Përcaktoni kohën e ekzekutimit të testit.

B Përcaktoni madhësinë e mostrës në kategoritë e shpenzimeve

Madhësia e mostrës duhet të llogaritet fillimisht përmes identifikimit të “zërave kryesorë” që do të testohen veçmas:

- **Zërat kryesorë:**
 - a. tejkalojë materialitetin e përgjithshëm (ose kur llogariten duke përdorur “zërat e teknikës” MNJM që tejkalojnë intervalin mesatar të mostrimit);
 - b. Janë të pazakonta; dhe
 - c. shfaqin rrezik të lartë të vetvetishëm.

Mostra pastaj zgjidhet, duke përdorur qasjen e përshkruar në Shtojcën 14. Kur madhësitë e mostrës duhen të zgjidhen, duke mos përdorur qasjen MNJM, këto duhet të lartësohen me 10%, siç diskutohet në Shtojcën 14. Duhet pasur gjithmonë parasysh efikasitetin e auditimit dhe për të gjitha mostrat mbi 50 duhet të bëhet një vlerësim nëse mostra duhet të kufizohet në 50. Sidoqoftë, çdo vendim për këtë duhet të jetë i justifikuar, i dokumentuar dhe i pajtuar me Drejtorin e Departamentit përkatës për metodologji. Arsyetimi i ofruar duhet të shpjegojë qartë pse nuk ka rrezik për korrektësinë e opinionit/konkluzionit të auditimit përmes një qasjeje të tillë.

Planifikimi për (ri)testimin e kontrolleve

Përveç testit të kontrollit të kryer në fazën e ndërmjetme (fillestare) të auditimit, kontrollet e rëndësishme të brendshme mund të kontrollohen gjatë fazës kryesore të auditimit, individualisht ose si pjesë e testeve me qëllim të dyfishtë. Mënyra e fundit është më efikase dhe duhet të trajtohet si e preferueshme. Programi i Auditimit gjithashtu mund të përfshijë teste të kontrolleve, që nuk janë testuar në fazën e ndërmjetme (fillestare) të auditimit. Kjo i referohet kontrolleve që adresojnë rreziqet e identifikuar si të ulëta. Një tjetër arsye për testimin e kontrollit të planifikuar për fazën kryesore të auditimit mund të jetë një rrezik i ri i rëndësishëm i identifikuar gjatë fazës kryesore për të cilën kontrolli (ët) lehtësues nuk janë vlerësuar.

Kështu që, një test detajesh dhe testi i kontrolleve mund të kryhen brenda një testi me qëllime të dyfishta dhe kështu ato mund të dokumentohen në një letër pune, mostrat e të cilave përfshihen në serinë A 4 - Procedurat e mëtutjeshme të auditimit. Ne mund të planifikojmë të testojmë kontrollet krahas testeve substanciale njëkohësisht brenda procedurës së zakonshme. Megjithatë qëllimi i një testi të kontrolleve është i ndryshëm nga qëllimi i një testi të detajeve, të dy mund të realizohen njëkohësisht duke kryer një test të kontrolleve dhe një test të detajeve në të njëjtën transaksion. Për shembull, ne mund të krijojmë një test për të ekzaminuar një faturë dhe të përcaktojmë nëse është aprovuar (çështje e pajtueshmërisë) e të sigurojmë dëshmi të konsiderueshme të auditimit në lidhje me shumën e transaksionit (çështje e kontabilitetit).

Një test me qëllim të dyfishtë është hartuar dhe vlerësuar, duke marrë parasysh secilin qëllim të testit veç e veç. Dokumentacioni në dosjen e auditimit duhet të jetë i qartë se cilat elemente të testimit janë përdorur për cilat teste.

Hapat e veçantë gjatë hartimit të një testi kontrolli me përdorimin e mostrave të auditimit janë këto:

- Përcaktoni objektiven e testit;
- Përcaktoni atributet dhe kushtet e devijimit;
- Përcaktoni popullacionin që do të mostrohet;
- Vlerësoni shkallën e devijimit të popullacionit;
- Përcaktoni madhësinë e mostrës;
- (Shkurtimisht) përshkruani modelin e testimit; dhe
- Përcaktoni kohën e ekzekutimit të testit.

Nëse një (ri)testim i kontrolleve është pjesë e një testi me qëllim të dyfishtë, “zërat” e mësipërm duhet të përfshihen në dizajnimin e tërë testit.

Mostrat e programeve të auditimit për secilin lloj të procedurave substanciale të auditimit (ato analitike dhe testet e detajeve) janë përshkruar brenda letrave të punës A.4.1 n – Procedurat analitike; Testet e detajeve; UnF Planifikim. Informacione të mëtejme për natyrën, planifikimin, dhe vlerësimin e rezultateve të procedurave analitike mund të gjenden në Shtojcën 13 – Procedurat Analitike.

6.4.2 Hapi 20 – Rivlerësimi i vendimeve të planifikimit

Vendimet e marra në fazën e planifikimit të detajuar mund të rezultojnë në ndryshime të nevojshme për marrjen e vendimeve të bëra gjatë fazës së përgjithshme të planifikimit. Në këtë pikë, ekipi i auditimit duhet të rivlerësojë vendimet e marra në planifikim për të siguruar që ato ende qëndrojnë si të përshtatshme.

Kjo mund, p.sh. të jetë e drejtuar nga një çështje që del e për të cilën është e nevojshme për t'u përgjigjur përmes auditimit si një rrezik domethënës, apo nevojën e një ndryshimi të qasjes së auditimit, si rezultat i shqetësimeve rreth mjedisit të kontrollit ose të fizibilitetit të testimit të nevojshëm sa i përket kohës dhe disponueshmërisë së ekipit.

Veç kësaj, auditimet nuk mund të planifikohen si të ndara njëra nga tjetra. Secili drejtor i auditimit duhet të marrë parasysh faktin se si të shfrytëzojë më së miri tërë personelin në të gjitha auditimet e saja në mënyrën më efikase dhe efektive. Procesi i ndryshimeve në planin e auditimit gjithashtu shtjellohet në [sesionin më poshtë](#) me aprovimin e drejtorit për çfarëdo ndryshimi madhor.

6.4.3 Hapi 21 – Rishikim i përcaktimit të burimeve dhe kohës së auditimit

Auditimi duhet të ketë personel të mjaftueshëm për t'i përmbushur objektivat e auditimit. Drejtorët duhet të sigurohen që anëtarët e ekipit të emëruar për auditim i kanë njohuritë e kërkuara për të kryer punën në mënyrë efektive dhe efikase.

Faktorët për t'u marrë parasysh:

Kur e emëroni personelin për auditim merrni parasysh këto:

- **Njohuritë e nevojshme për secilin auditim në veçanti.** Sigurohuni që secili Ekip i Auditimit përbëhet prej anëtareve të ekipit me njohuri teknike dhe mbikëqyrëse që kërkohet për të kompletuar auditimin;
- **Nevojat e të gjitha auditimeve në drejtori.** Auditorët më të mirë ose më me përvojë duhet të emërohen për angazhimet më të vështira dhe më me rrezik;
- **Afati i caktuar i auditimit.** Nëse duhet që afati i caktuar për auditim të shtyhet përpara, auditorëve mund t'iu mbetet më pak kohë pas përfundimit të vitit për të kompletuar auditimin e tyre. Kjo mund të shtojë nevojën për shtimin e personelit që të kompletohet auditimi për periudhë të shkurtër;
- **Vazhdimësia e Auditimit.** Duke i pasur së paku disa auditorë që do të kthehen në entitet për të audituar vitin e ardhshëm do të ndihmojë për të siguruar që ekipi i auditimit ka njohuri të kërkuara për entitetin;
- **Rotacioni.** Ndryshimi i personelit të auditimit pas disa viteve mund të shtojë ide të reja në planifikimin dhe përmbushjen e auditimit. Poashtu, mund të ndihmojë në sigurimin që auditorët të mbesin të pavarur nga entiteti i audituar i cili është audituar;
- **Mësimi dhe Përparimi.** Përderisa është e dobishme për disa auditorë që të kthehen tek një entitet i audituar dhe që të ofrohet mundësia për aftësimin e auditorëve më të ri, të cilët kryejnë punën të cilën e kanë kryer në vitin paraprak, po ashtu është përparësi për qëllim të zhvillimit të personelit që atyre t'iu jepet një punë sfiduese për çdo vit.

Alokimi i burimeve

Auditimet e planifikuara për një periudhë mund të kenë nevojë të ndryshohen nëse disa njohuri të caktuara apo përvoja e auditimit brenda departamentit të auditimit (ose të siguruar nga diku tjetër) janë të përhapura tepër. Drejtori i auditimit duhet të sigurojë që, jo vetëm të propozohet grupi i auditimeve që të kryhet brenda burimeve ekzistuese, por gjithashtu që aty të ketë burime specifike me njohuri të kërkuara për t'i kryer auditimet.

Kjo duhet të dokumentohet brenda letrës standarde të punës [A.2.3 – Memorandumi i Planifikimit të Auditimit - Final](#).

Vlerësimi i kërkesave buxhetore

Auditori duhet t'i përditësojë buxhetet preliminare në këtë moment për të reflektuar ndryshimet e bëra në natyrën, shtrirjen apo afatet kohore të procedurave të auditimit, që mund të ndikojnë në buxhetet për shpenzimet shtesë në lidhje me auditimin.

Buxheti i auditimit duhet të përfshijë një parashikim të shpenzimeve të udhëtimit, akomodimit dhe jetesës gjatë vizitës në vendet e auditimit në distancë.

Aspekti kryesor i buxhetimit është buxhetimi i kohës – vlerësimi se sa kohë është e nevojshme që të:

- planifikohet auditimi;
- kryhet auditimi i secilës komponentë, si dhe në përgjithësi;
- vlerësohen rezultatet e auditimit;
- raportohen rezultatet e auditimit;
- përcillen rezultateve nga auditimet e mëhershme (nëse është kryer tani); dhe
- menaxhohet auditimi, duke përfshirë mbikëqyrjen dhe stërvitjen e stafit të nivelit më të ulët dhe të rishikoj punën e tyre.

Buxhetimi i mirë është shumë i rëndësishëm për auditimet në të cilat jepet opinioni/konkluzioni. Në këto raste, auditori duhet të kompletojë të gjitha aktivitetet, të cilat i konsideron si të nevojshme për të dhënë një opinion /konkluzion dhe kështu duhet të sigurojë që burimet adekuate (njerëz, kohë dhe mjete financiare) janë në dispozicion.

Faktorët që duhen të merren në konsideratë

Anëtarët e ekipit duhet ta regjistrojnë kohën e vërtetë të kaluar në auditimin e secilit zë të Pasqyrave Financiare dhe fushës materiale të pajtueshmërisë me autoritetet. Arsyetimet duhen të jepen për ndonjë prej shmangieve nga buxheti dhe se auditori duhet të konkludojë nëse faktori ka shkaktuar apo jo shtimin ose zvogëlimin e kohës që pritët të përsëritet vitin tjetër. Kjo informatë mund të merret si pikë fillestare për buxhetin e vitit vijues.

Shablloni i letrave të punës [A2.3 final](#) është dhënë si shembull i mënyrës për caktimin e kohës së auditorëve për auditimin dhe për përcjelljen e vazhdueshme të kohës aktuale të kaluar nga secili auditor.

Gjatë alokimit të auditorëve për auditimet specifike, duhen të bëhen përjashtimet e kohës së ndarë për trajnim, pushim vjetor dhe për ditët e pushimit zyrtar. Megjithatë, fokus i veçantë duhet t'i kushtohet përdorimit efektiv të kohës së stafit veçanërisht kur në zyrë - praktika efikase e punës duhet të promovohet dhe të minimizohet "koha e mbetur". P.sh. sektori publik në zhvillim vendos sfida të mëdha për auditorë të jashtëm, për të identifikuar dhe për t'iu përgjigjur sfidave të auditimit dhe duhet investuar kohë për të siguruar se arrihet një njohje e plotë mjedisit ku organizatat buxhetore funksionojnë dhe rëndësinë e kësaj për auditorët e jashtëm. Në këtë mënyrë, koha në dispozicion duhet të zbatohet/shfrytëzohet në mënyrë efektive. Si një Institucion i auditimit duhet të demonstrojmë standarde të larta. Kjo përfshin demonstrimin e përdorimit efektiv dhe efikas të stafit dhe produkte të cilësisë së lartë konform stafit të përdorur.

Përcaktimi i kohës së aktiviteteve të auditimit

Organizatat qeveritare në përgjithësi e kanë të njëjtin përfundim të vitit. Nëse ZKA-ja do të duhej të priste deri sa të kompletoheshin Pasqyrat Financiare për të gjitha entitetet para se të fillojë punën e saj, raportet e auditimit nuk do të ishin me kohë dhe se ZKA-ja mund të mos jetë në gjendje t'i plotësojë afatet e kërkuara kohore.

Për ta përmirësuar arritjen me kohë të raporteve të auditimit dhe përfitimeve të tjera, ZKA-ja duhet të fillojë punën lidhur me auditimet para përfundimit të vitit (d.m.th në datën e ndërmjetme).

6.4.4 Hapi 22 – Kompletimi i dokumentacionit të planifikimit

Auditorët duhet të dokumentojnë vendimet e planifikimit të auditimit në letrat e punës, kryesisht përmes përditësimit vijues:

- Dosje e Përhershme (informacion i azhurnuar për entitetin e audituar);
- Dosja e Planifikimit (grupi i punimeve të planifikimit);
- Memorandumi i Planifikimit të Auditimit; dhe
- Memorandumi i Planifikimit të Auditimit, që përmban procedura të mëtutjeshme (thelbësore) të auditimit.

Këto janë diskutuar shkurtimisht më poshtë.

Përditësimi i dosjes së përhershme

Dosja e përhershme përmban informata që mund të jenë të dobishme për auditorin për disa angazhime (shiko hapin 1 të planifikimit në auditim dhe shabllonet e letrave përkatëse të punës për shembujt e përmbajtjes tipike).

Dosjet e përhershme duhet të rishikohen për të siguruar që janë relevante dhe të përditësuara. Doracakët e politikave dhe procedurave mund të jenë në dosjen e përhershme nëse janë të shkurta.

Në këtë pikë, planifikuesi i auditimit duhet ta rishikojë dosjen e përhershme për ta bërë të qartë që është e përditësuar sipas nevojës duke nënshkruar fletën e dhënë të përditësimit.

Përditësimi i dosjes së planifikimit

Dosja e planifikimit përmban mbështetjen për të gjitha vendimet e planifikimit të cilat janë marrë, si vijon:

- Kalkulimi i materialitetit (nëse Pasqyrat Financiare për vitin e audituar tanimë janë në dispozicion – shikoni edhe kapitullin vijues për Ekzekutimin e Auditimit);
- Kalkulimi i gabimit të vlerësuar dhe materialitetit të performancës (shikoni më lart);
- Kuptimi i përditësimit i entitetit dhe procedurat e vlerësimit të rrezikut;
- Vlerësimi i ambientit të kontrolleve të entitetit dhe testimi i kontrolleve relevante për auditimin;
- Qasja e auditimit për secilën fushë të raportimit financiar dhe pajtueshmërisë me autoritetet;
- Aprovimi i planit të përgjithshëm të auditimit nga drejtori;
- Buxhetet e përdiësuara, nevojat për personel, konsideratat sa i përket afatit kohor;
- Aprovimi i memorandumit të planifikimit të auditimit nga ana e drejtorit;
- Procedurat e përditësuara të mëtejme (substanciale) të auditimit; dhe
- Programi i përditësuar i auditimit.

Një pasqyrë e letrave përkatëse të punës nga e pakoja e letrave të punës, të cilat duhet të përfshihen në kuadër të planit të auditimit është e përshkruar në Shtojcën 5.

Përcaktimi i informatave të nevojshme nga entiteti i audituar

Është përgjegjësi e menaxhmentit të entitetit të sigurojë që Pasqyrat Financiare dhe të dhënat mbështetëse janë të plota dhe të sakta. Fakti që Pasqyrat Financiare janë marrë nga sistemi “Free Balance” (SIMFK) i Thesarit nuk e liron menaxhmentin e entitetit nga përgjegjësia për të siguruar që Pasqyrat Financiare pasqyrojnë si duhet zhvillimet dhe transaksionet e entitetit të audituar.

Menaxhmenti duhet të përgatitë analizat e saj të balanceve të llogarisë, harmonizimeve, listën e transaksioneve dhe listën e pasurisë dhe detyrimeve, si dhe ta bëjë validitetin e Pasqyrave Financiare përmes kontrollimeve të mbylljes së fund vitit, duke bërë kërkime lidhur me transaksionet e paregjistruara, etj.

Ju mund të mbështeteni në punën e mësipërme për ta reduktuar përpjekjen e auditorit. Për të bërë këtë, ju duhet të përgatitni një listë për të gjitha analizat, harmonizimet, oraret, listat kontrolluese etj., të përgatitura nga ana e menaxhmentit, që do të ishte e dobishme për auditim dhe të dorëzojë listën, me kërkesë për kopjet tek entiteti përpara fillimit të auditimit. Ky proces nuk do të ndihmojë vetëm në përmirësimin e efektshmërisë së auditimit, por poashtu do të jetë një test i mirë për nivelin të cilin menaxhmenti i entitetit i ka përmbushur përgjegjësitë e veta.

Informacioni për të drejtat dhe përgjegjësitë e ZKA-së ([Letër Angazhimi A1.1](#)) ka fushëveprim ndaj personelit të ZKA-së dhe të gjitha entiteteve të audituara që përfshinë OB, institucionet dhe autoritetet e tjera publike që i nënshtrohen auditimit të jashtëm sipas Ligjit për Auditorin e Përgjithshëm të Kosovës dhe ZKA-në dhe SNISA-t.

6.4.5 Hapi 23 – Rishikimi dhe aprovimi i Memorandumit Final të Planifikimit të Auditimit

Drejtori duhet të konsiderojë nëse Programi i Auditimit, i cili përfshinë procedurat analitike substanciale të planifikuara, janë mirë të menduara. Nëse drejtori është i kënaqur me planifikimin e detajuar, ai/ajo mund ta miratojë Programin e Auditimit. Nëse drejtori nuk është i kënaqur, çështjet duhet të diskutohen me ekipin e auditimit dhe të bëhen ndryshimet e nevojshme. Memorandumi final i Planifikimit të auditimit duhet pastaj të dorëzohet për rishikim dhe autorizim final tek menaxhmenti i ZKA-së.

Poashtu, drejtori është përgjegjës për cilësinë e procesit të planifikimit. Për të ndihmuar në përmbushjen e kësaj përgjegjësie ekziston një shabllon i letrave të punës për listën kontrolluese të planifikimit të auditimit. Drejtori duhet ta plotësojë listën kontrolluese të planifikimit të auditimit për çdo auditim dhe ta nënshkruajë atë si dëshmi e rishikimit të tij si dhe dakordimit të tij, se procesi i planifikimit është kompletuar në mënyrë të kënaqshme dhe se lista kontrolluese e nënshkruar duhet të jetë në dosjen e planifikimit. Lista kontrolluese e rishikimit të ftohtë të planifikimit mund të përdoret nga udhëheqësit e ekipeve dhe drejtorët për të mbështetur një vlerësim cilësorë të dosjes së auditimit.

Modeli i memorandumit të planifikimit të auditimit është përfshirë në LP A.2.3.

Ndal – Rishikimi i drejtorit para se të fillohet faza e kryerjes së auditimit

NDAL - DREJTORI DUHET TË RISHIKOJË PROGRAMIN E PËRGJITHSHËM TË AUDITIMIT PARA SE TË FILLOJË FAZA KRYESORE E AUDITIMIT

Kapitulli 7. Ekzekutimi i auditimit

7.1 Vërejtje hyrëse

Vetëm pas përfundimit të planifikimit të duhur, duke përfshirë nënshkrimin formal të Programit të Auditimit mund të fillojë faza e ekzekutimit të auditimit.

Qëllimi i kësaj faze të auditimit është që të realizohen të gjitha procedurat substanciale të auditimit, që ishin planifikuar në proces të planifikimit të detajuar të përshkruar në kapitullin paraprak, me qëllim të marrjes së dëshmive të qëndrueshme në bazë të së cilave është e mundur të thuhet që Pasqyrat Financiare janë të vërteta dhe të drejta dhe se transaksionet janë kryer në pajtim me të gjitha rregulloret e zbatueshme, standardet dhe praktikat e mira. Prandaj, qëllimi është që të fitohet siguria substanciale për Pasqyrat Financiare dhe për pajtueshmëri me autoritetet, si dhe të konfirmohet siguria e kontrollit në fushat ku kontrollet rritohen.

Duhet marrë parasysh që pavarësisht nga rreziqet e vlerësuara të keqdeklarimeve materiale, auditori duhet të dizajnojë dhe kryejë procedura substanciale për secilën klasë materiale të transaksioneve, bilancin e llogarive, si dhe shpalosjet. Një aspekt plotësues që duhet të merret parasysh është që vlerësimi origjinal i rrezikut dhe vlerësimi i kontrollit mund të ndryshojë si pasojë e procedurave të auditimit që tanimë janë ekzekutuar. Në raste të tilla, ekipi i auditimit duhet të shqyrtojë mundësinë e rishikimit të planeve të mëhershme dhe, rrjedhimisht, të ndryshojë natyrën, shkallën dhe kohën e procedurave përkatëse të auditimit, përfshirë testimin e kontrolleve. Të gjitha ndryshimet e planeve origjinale duhet të dokumentohen në letrat origjinale të punës.

Faza kryesore e realizimit të auditimit zakonisht koïncidon me kohën kur auditorët e pranojnë draft-versionin ose versionin final të Pasqyrave Financiare, që duhet të auditohen. Kjo shtrën nevojën për rishikimin e materialitetit.

7.1.1 Hapi 24 – Rishikimi i materialitetit (posa të jenë të disponueshme të dhënat për fundvit)

Nëse nivelet e materialitetit janë përcaktuar në fazën e përgatitjes dhe planifikimit të auditimit në bazë të Pasqyrave Financiare të vitit paraprak (Pasqyrat Financiare të vitit pas vitit kur bëhet auditimi), ato duhen të rishikohen posa Pasqyrat Financiare të audituara të jenë në dispozicion të ekipit të auditimit. Kjo, zakonisht ndodh në kohën kur fillon puna në terren e auditimit kryesor. Nëse është e mundur që të sigurohet bilanci/et provues edhe draft-Pasqyrat Financiare në një datë të mëhershme, duhet të bëhet rishikimi i materialitetit.

Rishikimi i materialitetit është një veprim i thjeshtë dhe i drejtpërdrejtë, nëse nuk ka ndonjë ndryshim domethënës në shifrat e Pasqyrave Financiare në krahasim me vitin paraprak. Me përdorimin e letrës së punës sikurse në A 2.1, shifrat për standardet për Pasqyrat Financiare si një tërësi dhe për materialitet të nivelit më të ulët për bilancet e përzgjedhura të llogarive dhe/ose kategoritë e transaksioneve, nëse kërkohet, duhet të ndryshohen në pajtim me Pasqyrat Financiare aktuale dhe pastaj të gjitha nivelet e materialitetit (materialiteti për

Pasqyrat Financiare si një tërësi, materialiteti i niveleve më të ulëta, materialitetet e performancës, dhe nivelet e parëndësishme) do të ndryshohen automatikisht. Sa i përket kritereve të adoptuara për materialitetin cilësor, ato mund të mbesin të njëjta, përveç nëse informacioni i ri është pranuar për rrezikun domethënës që ndonjëri nga pohimet e pajtueshmërisë së menaxhmentit nuk është mbështetur si duhet.

Mirëpo, nëse do të ketë ndryshime domethënëse në shifrat e Pasqyrave Financiare të vitit aktual në krahasim me vitin paraprak, udhëheqësi i ekipit të auditimit duhet të shqyrtojë nëse ka nevojë për ndryshimin e bilancit të llogarisë ose kategorisë së transaksioneve të përzgjedhura paraprakisht si një pikë reference për materialitetin e Pasqyrave Financiare si një tërësi dhe/ose pika reference për bilancet e përzgjedhura të llogarisë dhe/ose kategoritë e transaksioneve (për materialitetet e nivelit më të ulët). Nëse kemi të bëjmë me një rast të tillë, përqindjet për pikat e referencës mund të merren parasysh dhe rrjedhimisht, ndryshimet manuale duhen të bëhen për bazat për materialitetet e performancës dhe nivelet e parëndësishme. Për sa i përket kritereve të adoptuara për materialitetin cilësor, ato në përgjithësi mund të mbesin të njëjta pasi që e kanë natyrën gjenerike, përveç nëse informacionet e reja janë pranuar për rrezikun domethënës që çdo pohim i menaxhmentit nuk mbështetet sa duhet.

Kur bëhen rishikimet e materialitetit, ekziston nevoja që të jenë ndryshime të procedurave të auditimit, për të cilat materialitetet e performancës janë përcaktuar. Implikimet e tjera nga rishikimi do të dalin gjatë vlerësimit të rezultateve të procedurave të auditimit.

7.1.2 Ndryshimet e planit të auditimit (Memorandumi i Planifikimit të Auditimit dhe Memorandumi final i Planifikimit të Auditimit)

Sa i përket fazave të ekzekutimit dhe përfundimit të procesit të auditimit, mund të jetë e nevojshme që të ndryshohet fushëveprimi i planifikuar i punës së auditimit. Kjo mund të ndodh për shkak të çështjeve siç janë: identifikimi/zhvillimi i një rreziku të konsiderueshëm shtesë, një dështim në mjedisin e kontrollit, ose identifikimi e një qasjeje më efikase.

Aty ku ndodh ndryshimi i qasjes së auditimit, kjo duhet të dokumentohet në mënyrë adekuate në dosje, duke shpjeguar natyrën e ndryshimit, si është shfaqur ai dhe procedurat shtesë që duhen të realizohen. Ndryshimet në planin e auditimit kërkojnë miratimin nga drejtori dhe nuk duhet thjesht të ndryshohen në mënyrë retrospektive në dokumentacionin e planifikimit.

Aty ku ndryshimi është i konsiderueshëm, siç është identifikimi i rreziqeve të reja specifike ose rishqyrtimi i burimeve të sigurisë së auditimit, kjo bëhet përmes një shtojce në Memorandumin e Planifikimit të Auditimit. Kjo shtojcë duhet të përgatitet nga ekipi, por se duhet të rishikohet dhe miratohet nga drejtori. Shtojca do të arkivohet në dosjen e planifikimit dhe **duhet** të miratohet nga hierarkia e ZKA-së.

Për më tepër, nëse çështja kërkon që ju të ndiqni një fushë të hetimit që në thelb është jashtë fushës së auditimit (me gjasë mashtrim), mund të jetë e përshtatshme që t'ju komunikohet verbalisht zyrtarëve të entitetit të audituar për ndryshimin e fushëveprimit, përderisa zyrtarët e entitetit të audituar nuk dyshohen të jenë të përfshirë në parregullsinë.

7.1.3 Dëshmia e auditimit (SNISA 2500)

Kryesore në arritjen e objektivave të auditimit është mbledhja e dëshmive në të cilën do ta mbështetni opinionin/konkluzionin tuaj, qoftë të jetë ky opinion/konkluzion formal si i dhënë në auditimin e Pasqyrave Financiare ose një opinion /konkluzion lidhur me çështjet e tjera për të cilat mund të kërkohet që t'i rishikoni e që ju shpie në fushat e tjera. Standardet ndërkombëtare ju japin një pikë referimi të vlefshëm për këtë. Dëshmia e auditimit përbëhet nga informacionet për shënimet e kontabilitetit dhe informacionet e tjera, që përbëjnë themelin e Pasqyrave Financiare dhe buron nga një entitet i audituar ose palët tjera. Dëshmitë e auditimit mbulojnë në njërën anë çdo informacion që mbështet prezantimin e menaxhmentit dhe verifikimin e tij, si dhe në anën tjetër çdo informacion që është në kundërshtim me pohimet e tilla.

Në veçanti, SNA 2500 thekson që:

- Dëshmia e auditimit është krejt informacioni i shfrytëzuar nga auditori për të formuluar konkluzionet e auditimit dhe përfshin të gjitha të dhënat e përmbajtura në shënimet e kontabilitetit, si dhe llojet e tjera të dokumenteve që ndihmojnë të formulohet një konkluzion i cili bazohet në fakte;
- Auditori duhet të marrë dëshmi të auditimit të mjaftueshme dhe përkatëse, për të nxjerrë konkluzione të arsyeshme në të cilat do ta bazojë konkluzionin/opinionin e vet; dhe
- Termi “niveli i mjaftueshmërisë” është përdorur lidhur me numrin e dëshmive të auditimit. Termi “niveli i përkatësisë” është përdorur për të matur cilësinë e dëshmive të auditimit, d.m.th përkatësia e saj dhe kredibiliteti. Sasia e dëshmive të auditimit është në raport me vlerësimin e rrezikut (sa më i lartë është rreziku i keqdeklarimit aq më shumë dëshmi e auditimit kërkohet). Si pasojë, mjaftueshmëria dhe përkatësia e dëshmive janë të ndërlidhura.

7.1.4 Kredibiliteti i dëshmive

Kredibiliteti i dëshmive të auditimit është i varur nga burimi dhe natyra e saj, si dhe nga rrethanat sipas se cilave është mbledhur. Edhe pse ekzistojnë pritjet dhe ju duhet gjithnjë ta shfrytëzoni gjykimin tuaj rast pas rasti, komentet e përgjithshme vijuese lidhur me dëshmitë janë të dobishme:

- Dëshmia e auditimit zakonisht është me kredibile kur mblidhet nga burimet e pavarura jashtë entitetit të audituar;
- Dëshmia e fituar e auditimit brenda entitetit është më e besueshme kur kontrollet që veprojnë brenda entitetit të audituar janë efektive. Dëshmia e auditimit e marrë drejtpërdrejt nga një auditor (P.sh., vështrimi i kontrollit duke vepruara në praktik) është me kredibile se sa dëshmia e marrë në mënyrë të tërthortë përmes reduktimit (për hetimin, një hetim i aplikacionit të kontrollit);
- Dëshmia e auditimit është me kredibile kur dokumentohet, qoftë në letër ose në mënyrë elektronike (për shembull, një minutë e mbledhjes së shënuar është me kredibile se sa një diskutim verbal pasues lidhur me çështjet e përfshira); dhe

- Dëshmia e auditimit e marrë nga dokumentet origjinale është më kredibile se sa fotokopjet e pavërtetuara.

Ju duhet t'i merrni parasysh të gjitha format e dëshmive të marra gjatë një pjese të posaçme të punës së auditimit dhe të përcaktoni se sa e besueshme është. Vetëm duke vepruar kështu mund të formoni një opinion/konkluzion të vlefshëm, të bazuar në fakte.

7.1.5 Llojet e dëshmive të auditimit

Ekzistojnë lloje të ndryshme të dëshmive të auditimit, si këto më poshtë:

Dëshmitë fizike të auditimit mund të sigurohen përmes vështrimit të drejtpërdrejtë të ngjarjeve dhe veprimeve të personelit, p.sh. verifikimi për të parë nëse kompjuterët janë të “mbyllur” ose të fikur kur personeli nuk gjendet fare pranë tavolinës së punës, verifikimi që fjalëkalimet nuk janë përshkruar, sigurimi që dyert në hapësirat e sigurisë janë të mbyllura.

Në praktikë dëshmia e tillë merret përmes vështrimit të drejtpërdrejtë të ngjarjeve dhe veprimeve të personelit nga ana juaj dhe anëtarëve të tjerë të ekipit. Këshillohet që kurdohet që është e mundur të krahasohen format e tjera të dëshmive për mbajtjen e një kopjeje të dëshmive fizike të auditimit.

Dëshmia verbale e auditimit rrjedh nga përgjigjet në pyetjet ose sondazheve të veçanta. Besueshmëria e saj rritet nga dëshmitë e tjera siç janë: kërkesa nga të intervistuarit për të nënshkruar deklaratat që dëshmia të cilën e kanë dhënë ka qenë e saktë e regjistruar apo përdorimi i burimeve të pavarura për të konfirmuar situatën e përshkruar verbalisht.

Dëshmitë dokumentuese të auditimit mund të mbledhen me shkrim dhe në formë elektronike (p.sh. posta elektronike). Ato do të përfshijnë zërat e tilla siç janë: të dhënat e kontabilitetit, korrespondencat e jashtme, përshkrimet e entitetit, buxhetet, raportet e brendshme ose analizat dhe statistikat e veprimeve të ndërmarra nga entiteti i audituar. Ato do të përfshijnë dokumente të brendshme siç janë: politikat dhe procedurat e poashtu edhe dokumentet e jashtme siç janë: faturat, kontratat, raportet e auditorëve të jashtëm, raportet e tjera dhe letrat konfirmuese nga palët e treta.

Dëshmitë analitike të auditimit mund të merren përmes verifikimit, analizës dhe interpretimit të të dhënave, të cilat rezultojnë nga veprimet lidhur me performancën e aktiviteteve të entiteteve të audituara. Kjo përfshin rishikimin analitik të Pasqyrave Financiare të organizatave, bashkë me dokumentet e tjera që mund të jenë relevante për rrethanat e një auditimi të posaçëm.

Në veçanti, ju duhet të shikoni për shembull për ecuritë e pazakonshme në statistika, për shembull, duke i krahasuar ato me statistikat për vitin financiar paraparak ose duke shikuar për statistikat e pazakonshme në muajt e ndryshëm të vitit. Këto duhet pastaj të hetohen nëse ato sugjerojnë luhatje nga normat e pritura dhe të kërkojnë shpjegimet adekuate.

7.1.6 Përfaqësimet e menaxhmentit (SNISA 2580)

Gjatë rrjedhës së auditimit, menaxhmenti bën shumë përfaqësime për auditorin, ose të pakërkuara ose si përgjigje ndaj kërkesave të posaçme. Kur përfaqësimet e tilla kanë të bëjnë me çështjet, të cilat janë materiale për Pasqyrat Financiare, duhet të:

- Vlerësoni nëse përfaqësimet e bëra nga menaxhmenti duken ose jo, të arsyeshme dhe të qëndrueshme me dëshmitë e tjera të ofruara të auditimit, duke përfshirë përfaqësimet tjera; dhe
- Të konsideroni nëse mund të pritet ose jo që individët, të cilët bëjnë përfaqësime të jenë të informuar mjaftueshëm sa i përket çështjeve të caktuara.

Letrat tuaja të punës duhet të përfshijnë: dëshmi të përfaqësimeve të menaxhmentit, ose në formë të përmbledhjes së diskutimeve verbale me menaxhmentin, ose prezantimeve të shkruara nga menaxhmenti.

Përfaqësimet e tilla të shkruara, mund të marrin formën e:

- Një letre përfaqësuese të menaxhmentit;
- Një konfirmim nga menaxhmenti për letrën nga auditori në të cilën ai nënvizon përgjegjësinë e menaxhmentit (kjo bëhet me anë të Letër Angazhimit); apo
- Deklaratave nga përfaqësuesi përkatës i menaxhmentit p.sh e sekretarit për mbledhjet e menaxhmentit sa i përket plotësisë së procesverbalit.

Letra e përfaqësimit të menaxhmentit

Letra e përfaqësimit të menaxhmentit ka për qëllim ta theksojë përgjegjësinë e menaxhmentit për prezantimin e drejtë dhe Deklarata e përgatitur nga Organizata Buxhetore është një kërkesë ligjore dhe duhet të përshkruajë përkushtimin që Pasqyrat Financiare të paraqitura janë të vërteta dhe të drejta si dhe të përfshijnë shpalosjet e përshtatshme. Pas pranimit të deklarates, ajo duhet të rishikohet nga ekipi dhe të mbahet në dosjen e auditimit.

Dallimi midis deklarates ekzistuese dhe një letrë përfaqësimi të veçantë është se e para paraqitet me PVF për t'u audituar, ndërsa kjo e fundit është e menduar t'i nënvizojë përgjegjësitë e menaxhmentit për përfaqësim të drejtë të Pasqyrave Financiare. Ajo, megjithatë, nuk mund të jetë një zëvendësim për dëshminë e auditimit që auditori mund me arsye të pres të jetë në dispozicion. P.sh., një përfaqësim nga menaxhmenti sa i përket kostos së pasurisë nuk është një zëvendësim për dëshminë e auditimit për koston e tillë, të cilën auditori rëndom pret për ta siguruar. Nëse nuk jeni në gjendje të siguronit dëshmi të mjaftueshme dhe përkatëse të auditimit për një çështje që ka apo mund ta ketë, efekt material në Pasqyrat Financiare, dhe nëse kjo dëshmi pritët të jetë e disponueshme për auditorin, atëherë kjo do të përbënte një kufizim në fushëveprimin e auditimit, edhe nëse përfaqësimet nga menaxhmenti mbi çështjen janë pranuar.

Letra përfaqësuese e menaxhmentit zakonisht do të duhej të nënshkruhet nga Zyrtari Kryesor Administrativ dhe nga Zyrtari Kryesor Financiar, si dhe të bazohet në besimin dhe njohuritë e tyre më të mira. Nëse menaxhmenti refuzon të ofrojë çfarëdo përfaqësimi, të cilën ju e konsideroni të nevojshme për të vërtetuar përgjegjësinë e tij sa i përket paraqitjes së drejtë të

Pasqyrave Financiare, atëherë kjo përbën një kufizim të fushëveprimit dhe auditori këtë duhet ta shpreh në raportin e tij.

Udhëzimi për përmbajtjen e letrës së përfaqësimit të menaxhmentit është dhënë në SNISA 2580 - Përfaqësime me shkrim. Modeli për një letër tipike përfaqësimi është dhënë në LP C.1.1.

Kur kërkohet letër-përfaqësim nga menaxhmenti, duhet të kërkoni t'ju drejtohet juve, të përmbajë informata specifike dhe të vendoset data dhe nënshkrimi si duhet. Nëse përmbajtja e letrës nuk i plotëson kërkesat nga standardet, duhet t'i nënshtrohet komunikimit verbal me menaxhmentin dhe kërkesës për përmirësime apo informata plotësuese. Nëse një kërkesë e tillë nuk plotësohet, çështja duhet të ngritet në formë konkluzionit dhe rekomandimit në Raportin e Auditorit.

7.2 Testet e auditimit

7.2.1 Nocioni i testimit në auditim

Testimi në auditim është mjet për mbledhjen e dëshmive të tij për krijimin e sigurisë lidhur me atë nëse Pasqyrat Financiare nuk përmbajnë keqdeklarime materiale dhe transaksione për marrjen dhe shpenzimin e fondeve publike dhe nëse janë realizuar në pajtim me autoritetet. Prandaj, testimi në auditim është një mjet për zhvillimin e bazës dhe përfundimisht, formulimin e opinionit/konkluzionit tuaj për Pasqyrat financiare dhe ato të pajtueshmërisë me autoritetet e tjera.

Me qëllim të zvogëlimit të rrezikut të auditimit deri në një nivel të ulët të pranueshëm, ju keni përcaktuar (në fazën e planifikimit të detajuar) përgjegjësitë e përgjithshme të rreziqeve të vlerësuara dhe keni dizajnuar procedura të mëtejme (substanciale) të auditimit ku natyra, afati kohor dhe shtrirja e këtyre testeve iu përgjigjej rreziqeve të vlerësuara. Gjatë dizajnit të procedurave të auditimit, ju keni përcaktuar mjetet për zgjedhjen e “zërave për testim”, kështu që të mblidhni dëshmi të mjaftueshme dhe përkatëse të auditimit për t'i përmbushur objektivat e auditimit të përcaktuara në fazën preliminare të planifikimit.

7.2.2 Llojet e testeve të auditimit dhe modeli i sigurisë

Testimi në fazën e ekzekutimit të auditimit mund të ndahet në tri kategori kryesore:

- Procedurat analitike substanciale;
- Teste substanciale të detajeve të transaksioneve apo balanceve; dhe
- Ritestimi i efektivitetit operacional të kontrolleve.

Në sigurimin e dëshmive të auditimit, auditori duhet ta ushtrojë gjykimin profesional për vlerësimin e rrezikut të anomalisë materiale dhe të hartojë procedurat e tjera për të siguruar që ky rrezik është zvogëluar deri në nivelin e ulët të pranueshëm.

Vini re se vlerësimi i rezultateve të testimit do të ndikojë në realizmin e fazës së ekzekutimit. Rezultatet e para të procedurave substanciale të auditimit rrallë janë vendimtare. Ato zakonisht kërkojnë informacione shtesë nga menaxhmenti i entitetit të audituar dhe nganjëherë testim shtesë. Kjo do të thotë nevojën e mundshme të rishqyrtimit të supozimeve

të planifikimit. P.sh. nëse është e përcaktuar se kontrolli i ritestuar nuk është duke funksionuar në mënyrë efektive, atëherë nuk mund të mbështeteni në këtë kontroll dhe duhet të kërkohet siguri shtesë nga testet substanciale.

Plani i auditimit duhet të rishikohet për të reflektuar modelin e rishikuar të sigurisë, duke u siguruar se çfarëdo ndryshimi vazhdon ta reflektojë aplikimin e modelit më poshtë të paraqitur, për ta demonstruar sigurinë tonë. Procesi rreth ndryshimeve në planin e auditimit është i shtjelluar në Hapi 16 dhe tabelen përkatëse për Modelin e Sigurisë.

7.2.3 Testimi i “zërave të parëndësishëm” material të linjës

Brenda Memorandumit për Planifikimin e Auditimit, ne kemi vendosur fushat ku kemi pritur një rrezik më të lartë të keqdeklarimeve materiale ose mospajtueshmërisë. Në fazën e planifikimit të detajuar ato janë rikonfirmuar dhe identifikuar si “zëra domethënës (material)” të Pasqyrave Financiare ose pjesë domethënëse të shënimeve për shpalosjet ose fusha domethënëse të pajtueshmërisë me autoritetet. Në anën tjetër, ata “zëra material” ose pjesë materiale të shënimeve për shpalosjet ose fushat materiale të pajtueshmërisë me autoritetet që janë njohur me rrezik të ulët, të cilat ashtu kështu duhet t’i nënshtrohen një forme të testimit substancial, duhen të konsiderohen si “zëra jodomethënës” ose pjesë jo domethënëse të shënimeve për shpalosjet ose pjesë jodomethënëse të pajtueshmërisë me autoritetet. Kur është e mundur, mund të jetë efikase të testohen fushat jodomethënëse të llogarisë në një fazë të hershme të auditimit, përmes procedurave analitike substanciale të thjeshta dhe/apo testeve të hollësishme me madhësi të vogël të mostrave sipas nevojës. Kjo është një çështje e gjykitimit të auditorëve, bazuar në njohuritë e tyre për bilancet rreth asaj se cila qasje është më e përshtatshme për testimin e “zërave specifik”.

- Procedura analitike substanciale për “zërat jodomethënës”

Procedurat analitike substanciale nëse konsiderohen si të përshtatshme nga ekipi mund të bazohen në një krahasim me vitin e kaluar. Gabimi i tolerueshëm në nivelin më të ulët të materialitetit të performancës ose 25% të shumës së regjistruar (përveç nëse gabimi i tolerueshëm në nivelin e ulët konsiderohet si i përshtatshëm) për fushat jodomethënëse.

Ekipi gjithashtu duhet të konsiderojë nëse natyra e bilancit, nënkupton se duhet kryer procedura shtesë audituese për të fituar siguri mbi çdo pohim të veçantë.

- Teste substanciale të detajeve për komponentët jodomethënës.

Testet e hollësishme të fushave jodomethënëse të auditimit nuk kanë nevojë të mbulojnë të gjitha pohimet e auditimit nëse nuk konsiderohen të nevojshme nga ekipi. Procedura e planifikuar (përveç një procedure analitike krahasuese) mund të jetë ose test i mbideklarimit ose nëndeklarimit d.m.th. ose një mostër e “zërave” të regjistruar si gjurmë e dëshmime mbështetëse, ose një mostër e “zërave” që pritet të regjistrohet si gjurmë në libër (dhe kështu që testimi nuk mund të kryhet për dy pohimet: të ndodhjes dhe ekzistencës). Testet e mbi deklarimeve janë të përshtatshme për zërat e debitore dhe testet e nëndeklarimit për “zërat e kreditorëve”.

7.2.4 Transaksionet dhe ngjarjet domethënëse individuale

Secili “zë material” ose pjesë materiale e shënimeve për shpalosjet mund të përfshijë transaksione dhe ngjarje që janë aq domethënëse saqë ju duhet të vendosni mbi zgjedhjen për ekzaminim e tyre të veçantë. Transaksionet dhe ngjarjet domethënëse individualisht përfshijnë:

- Transaksionet shumë të mëdha dhe ngjarjet; dhe
- Transaksionet e rrezikut të lartë dhe ngjarjet.

Transaksione dhe ngjarje shumë të mëdha zakonisht auditohen 100%, për shkak se ato janë aq të mëdha saqë nëse ato janë me gabim, gabimi mund të jetë domethënës dhe mund të ketë ndikim në pjesën më të madhe ose tërë Pasqyrat Financiare. Prandaj, ju nuk duhet të rrezikoni dhe të dështoni në gjetjen e ndonjë gabimi në këto transaksione dhe ngjarje.

Transaksionet dhe ngjarjet me rrezik të lartë (p.sh. të pajtueshmërisë) janë transaksione dhe ngjarje që, për shkak të natyrës së tyre përmbajnë një rrezik të lartë për të qenë me gabime. Ato shpesh auditohen 100%, sepse derisa gabimi në secilin prej këtyre transaksioneve dhe ngjarjeve nuk mund të jetë domethënës, shkalla e lartë e gjasës së gabimit në këto transaksione dhe ngjarje mund të rezultojë në një gabim domethënës në totalin e tyre.

Këto transaksione domethënëse në mënyrë individuale janë identifikuar në fazën e planifikimit që të sigurohet se ato do të testoheshin. Transaksionet shumë të mëdha, janë zakonisht të lehta për t’u gjetur (sidomos kur përdoret CAAT- TANK), përmes kërkimit të transaksioneve dhe ngjarjeve që tejkalojnë një shumë të paracaktuar.

Siguria për transaksionet domethënëse individuale apo bilanceve dhe komponenteve të rëndësishme janë marrë nëpërmjet një kombinimi të testeve të kontrolleve dhe substanciale, siç është përcaktuar përmes procesit të planifikimit të auditimit. Informacione të mëtejshme rreth testeve të kontrolleve, procedurave analitike substanciale dhe testeve substanciale të hollësishme, janë të përshkruara brenda seksioneve përkatëse 7.2.6, 7.2.7 dhe 7.2.10.

Një shembull i spikatur i transaksioneve dhe ngjarjeve të rëndësishme në sektorin publik është prokurimi. Transaksionet e prokurimit dhe ngjarja zakonisht testohen si shpenzime të testimit të pjesshëm. Ato që përfshijnë procedurat e prokurimit, të cilat duhet të testohen nga procedurat analitike (përputhja e procedurës së tenderimit) dhe testet e detajeve (testimi i transaksioneve të zgjedhura që i nënshtroheshin procesit të prokurimit. Në këtë fushë të auditimit një mostër e shtresuar është alternativa më e mirë: së pari një mostër gjykuese e “zërave” me vlerë më të lartë dhe me vlerë të lartë të rrezikut dhe, përveç kësaj, një mostër statistikore e rastësishme e marrë nga pjesa tjetër e listës së transaksioneve të prokurimit në një periudhë të caktuar raportimi.

Konsiderimet për pajtueshmëri

Duhet ta rritet efektivitetin operativ të kontrolleve ndaj pajtueshmërisë me autoritetet në mënyrën e njëjtë sikurse për testet e kontrolleve ndaj pohimeve të tjera të auditimit. Kur planifikojmë të mbështesemi në një kontroll, i cili ofron siguri ndaj pohimeve të shumëfishta,

duhet të shqyrtojmë nëse kjo synohet të ofrojë siguri ndaj pajtueshmërisë me autoritetet (që shpesh është rasti, p.sh. secili kontroll ndaj pohimeve të kontabilitetit në të njëjtën kohë është edhe kontroll ndaj pajtueshmërisë me standardet e kontabilitetit, ose, një kontroll ndaj klasifikimit të shpenzimeve në të njëjtën kohë mund të jetë një kontroll ndaj pajtueshmërisë me rregulloret në referencë të miratimit të një kategorie specifike të shpenzimit).

7.2.5 Testimi substancial

Janë veprime të ndërmarra për mbledhjen e dëshmive lidhur me plotësinë, saktësinë dhe vlefshmërinë e informatave të përmbajtura në shënimet e kontabilitetit. Për dallim prej testit të kontrolleve, kjo ka të bëjë me substancën e transaksionit dhe jo veprimin e kontrolleve, të cilat janë testuar. Testimi vetëm i kontrolleve nuk mund të përdoret për të marrë siguri të auditimit, gjithmonë do të jetë një element i testimit substancial.

Testimet substanciale kryesisht janë shfrytëzuar si pjesë e auditimit të Pasqyrave Financiare dhe ofrojnë siguri që Pasqyrat Financiare janë të lira dhe nuk përmbajnë keqdeklarime materiale. Pavarësisht nga rreziku i vlerësuar nga keqdeklarimet materiale, auditori duhet t'i dizajnojë dhe t'i kryej procedurat substanciale për secilën klasë të transaksioneve, bilancet e llogarive dhe shpalosjet materiale.

Është çështje e gjykimit profesional se cilat teste të zgjedhën dhe zgjedhja duhet të ndërlihet me objektiven e auditimit. P.sh. nëse shikoni shpenzimet e listës së pagave mund të testoni që *“pagesat janë bërë vetëm për të punësuarit real”* përmes verifikimit të rastësishëm të një mostre të punonjësve të ri, për të konfirmuar që shkallët e pagesës dhe hollësitë e tjera përputhen me njoftimin e autorizuar si duhet.

Siç u tha më lart rishikimi analitik mund të zbatohet si një procedurë substanciale, e dhënë që përveç tjerash jeni të kënaqur me kredibilitetin dhe besueshmërinë e të dhënave burimore.

Cilat nivele të testimit substancial duhet t'i zhvillojmë?

Testimi substancial është orientuar drejt ofrimit të një sigurie të auditorit lidhur me saktësinë dhe besueshmërinë e informatave financiare. Niveli i testimit substancial përcaktohet nga shkalla e rrezikut të vetvetishëm dhe të kontrollit për secilin entitet të audituar.

Kombinimi i sigurisë së të vetvetishme dhe sigurisë së kontrolleve do të ndikojë në nivelin e testimit substancial, i cili do të zbatohet. P.sh. kur nuk ka siguri të vetvetishme dhe nuk i kemi identifikuar kontrollet e duhura, atëherë kërkohet testim më i gjerë substancial. Nëse nuk janë identifikuar rreziqet dëmthënëse (dhe kështu ekziston siguria e vetëvetishme) dhe kontrollet funksionojnë në mënyrë efektive ne duhet vetëm të ndërmarrim një testim minimal substancial. Si shembull, kjo mund të kërkojë të kryhet vetëm një rishikim analitik mbi sistemin e pagave duke u mbështetur nga testimi i të punësuarve fillestarëve dhe atyre që janë larguar.

Anasjelltas, rreziku i vetvetishëm i kombinuar me kontrollet e dobëta do të kërkojë testim më të hollësishëm dhe më të gjerë. Kur të zhvillohen procedurat substanciale në një datë të përkohshme, ju duhet t'i zhvilloni procedurat e tjera substanciale të kombinuara me testet e

kontrollit për ta mbuluar periudhën e mbetur, e cila ofron një bazë të arsyeshme për përfshirjen e konkluzioneve të auditimit nga data e përkohshme deri në fund të periudhës.

7.2.6 Hapi 25 – Kryerja e Procedurave analitike substanciale

Modeli ynë i sigurisë së auditimit mund të përfshijë procedurat analitike si testin substancial. Në këtë situatë mund të zhvillojmë një pritje të bazuar në:

- informacionin e krahasueshëm për periudhat paraprake;
- rezultatet e parashikuara të njësisë ekonomike, siç janë buxhetet ose parashikimet ose pritjet e auditorit, siç është vlerësimi i amortizimit;
- informacione të ngjashme për njësinë, siç është krahasimi i niveleve të kostos me entitetet e ngjashme; dhe
- marrëdhënie që pritet të jenë në përputhje me një model të parashikueshëm bazuar në përvojën e entitetit, siç është Tatimi si një pjesë e kostove të pagave; ose marrëdhëniet midis informacionit financiar dhe informacionit përkatës jofinanciar, siç janë kostot e pagave për numrin e të punësuarve, numrin e individëve që kanë të drejtë për një grant, etj.

Aty ku jemi në gjendje të krijojmë një pritje të besueshme për të krahasuar shumat e regjistruara, Procedurat Analitike Substanciale mund të japin dëshmi të mjaftueshme të auditimit për të ofruar sigurinë:

- Vetvetiu, për pohimet që nuk preken nga Rreziqet Specifike; ose
- në kombinim me testet e kontrolleve ose testet e detajeve për Rreziqet Specifike.

Procedurat analitike substanciale përfshijnë zhvillimin e një pritshmërie mbi vlerën e një fluksi të të ardhurave, llojin e shpenzimeve, bilancin e fundvitit ose shpalosjen, bazuar në të kuptuarit e marrëdhënieve të besueshme midis të dhënave financiare dhe jofinanciare. (Ref: SNISA 2520 A2-A3, A7-A8). Kur është zhvilluar një pritje e përshtatshme, ne duhet të:

- Identifikojmë çdo faktor që mund të çojë në një ndryshim në shumën e parashikuar;
- Rregullojmë shumën e parashikuar për të lejuar ato faktorë; dhe
- Krahasojmë shumën që do të auditohet me shumën e parashikuar të rregulluar.

Kur rezultatet aktuale janë brenda një shume të tolerueshme të pritjes, kjo siguron nivelin e planifikuar të një sigurie substanciale.

Ne përdorim konceptin e ndryshimit të tolerueshëm, sepse është joreale të pritët që procedurat analitike të parashikojnë saktësisht shumat financiare ose proporcionet. Prandaj, duhet të vlerësohen vlerat e pritura, ose diapazoni brenda, të cilit ata mund të gënjejnë. Për të siguruar që çdo paragjykim që mund të prezantohet nga auditori është i kufizuar, vlerat e pritura (dhe/ose diapazoni i tyre) duhen të vlerësohen para se të kryhet procedura analitike. Udhëzime të hollësishme mbi ndryshimin e tolerueshëm dhe procedurat analitike janë dhënë në Shtojcën 13.

Një ndryshim midis shumës që do të auditohet dhe shumës së parashikuar (të rregulluar) është e rëndësishme nëse tejkalon tolerancën e pranueshme. Një ndryshim më i vogël se ndryshimi i tolerueshëm mund të jetë akoma i rëndësishëm nëse zbatohet ndonjë nga kushtet e mëposhtme:

- Është vetëm pak nën tolerancën e vlerësimit;
- Mund të ndryshojë një tepriçë në një deficit ose anasjelltas;
- Mund të çojë në përshtatje të buxhetit; dhe
- Është material në kontekstin e matjes së performancës kundrejt një objekti.

Ju gjithmonë duhet të merrni parasysh shkallën në të cilën gabimet në supozimet ose variablat që mbështesin parashikimin mund të shpjegojnë ndryshime të rëndësishme. Kur identifikoni gabime ose lëshime të tilla, mund të jetë e nevojshme që modeli të rishikohet.

Kudo që është e mundur, auditori duhet të krahasojë shifrat e raportuara në Pasqyrat Financiare me të njëjtat shifra në Pasqyrat Financiare për vitin e kaluar dhe me buxhetin për vitin aktual.

Kur hetoni ndryshime të rëndësishme që dalin, në radhë të parë duhet të kërkonit shpjegime nga menaxhmenti i entitetit të audituar. Shpjegimet e menaxhmentit për dallimet e rëndësishme duhet të përcaktohen dhe të dokumentohen. Më pas, ju duhet të krahasoni përgjigjet me njohuritë tuaja për të audituarin, dhe dëshmitë e tjera të marra gjatë auditimit. Ju duhet të siguroheni vetë se i gjithë ndryshimi midis shumës së parashikuar dhe shumës që do të auditohet hetohet dhe shpjegohet.

Nëse diferenca nuk mund të shpjegohet në mënyrë adekuate, zakonisht do të duhet të bëni teste të hollësishme të transaksioneve për të kërkuar sigurinë e nevojshme. Një dështim në procedurën analitike mund të tregojë se ka një gabim material në bilancet e regjistruara, të ardhurat ose kategoritë e shpenzimeve.

Çështjet kryesore të pajtueshmërisë që duhet të mbulohen nga procedurat analitike janë si më poshtë:

- Kontrollimi i përdorimit të ndarjeve në përputhje me qëllimin e deklaruar në buxhet;
- Kontrollimi i përdorimit të ndarjeve në përputhje me procedurën e zotimit;
- Inspektimi i blerjeve të zgjedhura në raport me rregullat e prokurimit publik;
- Inspektimi i rialokimeve në buxhet në raport me rregulloret në fuqi; dhe
- Analizimi i indikacioneve të mashtrimit të mundshëm. Analizimi i indikacioneve ose ngjarjeve të devijimeve nga standardet e kontabilitetit.

Shqyrtimi analitik gjatë fazës përfundimtare të auditimit

Procedurat analitike janë metoda të përshtatshme të auditimit për të vlerësuar nëse Pasqyrat Financiare në tërësi janë në përputhje me njohuritë tuaja për aktivitetet e të audituarit. Kjo mund të përdoret veçanërisht nga udhëheqësi i ekipit dhe drejtori, i cili mund të marrë përgjegjësinë profesionale përfundimtare, për punën e auditimit të kryer nga ekipi i auditimit.

Procedurat analitike të përdorura në fazën përfundimtare shpesh janë të njëjta me ato të përdorura gjatë fazës së planifikimit të auditimit.

Kur rishikoni në këtë mënyrë, është e rëndësishme që shqyrtuesi të lexojë Pasqyrat përfundimtare Financiare dhe të konsiderojë:

- Përshtatshmërinë e dëshmive të auditimit të mbledhura në lidhje me bilancet e pazakontë ose të papritur të identifikuar në fazën e planifikimit ose gjatë rrjedhës së auditimit;
- Bilancet ose marrëdhëniet e pazakonta ose të papritura që nuk janë identifikuar më parë; dhe
- Nëse Pasqyrat Financiare të vitit aktual janë të arsyeshme, në krahasim me ato të vitit të kaluar.

Në shqyrtimin e çështjeve të mësipërme, rishikuesi duhet të vendosë nëse janë marrë dëshmi të mjaftueshme të auditimit për të mbështetur opinionin/konkluzionin për Pasqyrat Financiare.

Niveli i mbështetjes në rishikimin analitik

Shqyrtimi analitik mund të kryhet për të ofruar siguri për “zërat” jodomethënës dhe domethënës, për pjesët e shpalosjeve dhe çështjet e pajtueshmërisë. Testimi i “zërave” material jodomethënës diskutohet në Sesionin 7.2.3, bazuar në procedurat krahasuese në raport me vitin paraprak. Kur fushat e auditimit konsiderohen të rëndësishme, procedurat analitike parashikuese konsiderohen në raportin me ndryshimin e tolerueshëm për faktorin e sigurimit të kërkuar (p.sh. 0.7 ose 2.0) dhe formojnë një pritje të bilancit bazuar në faktorë të ndryshëm kontribues. Kjo është diskutuar në detaje më tej në shtojcën 13. Shtojca 13 gjithashtu përshkruan formulën për llogaritjen e dallimit të tolerueshëm nën secilin faktor të kërkuar të sigurisë.

Shkalla e besimit që auditori vendos në rezultatet e rishikimit analitik varet, *ndër të tjera*, në faktorët e mëposhtëm:

- Materialitetin e sendeve të përfshira, për shembull, kur llojet e veçanta të transaksionit janë materiale, nuk duhet të mbështeteni ekskluzivisht në shqyrtimin analitik në formimin e konkluzioneve. Do të duhet që për shembull të konfirmoni qëndrueshmërinë e të dhënave themelore me disa teste të kufizuara. Sidoqoftë, mund të mbështeteni vetëm në rishikimin analitik për “zërat” që konsiderohen si “zëra jodomethënës”;
- Procedurat e tjera të auditimit të drejtuara drejt të njëjtave objektiva të auditimit, për shembull, procedurat e tjera që keni kryer gjatë rishikimit të pagës, siç është rishikimi i numrit të stafit në listën e pagave në lidhje me shpenzimet e pagave (konfirmimi i pavarur i të dhënave); dhe
- Saktësia me të cilën mund të parashikohen rezultatet e pritura të rishikimit analitik, për shembull, zakonisht do të prisnit konsistencë më të madhe në krahasimin e pagesave të përsëritura nga një periudhë në tjetrën sesa ato që luhaten gjerësisht, siç janë shpenzimet për projekte kapitale, në të vërtetë, mund të ndërmerret një rishikimit analitik parashikues.

Ekipi duhet të vlerësojë besueshmërinë e të dhënave të përdorura për të zhvilluar pritshmërinë e tyre, duke marrë parasysh burimin, krahasueshmërinë, natyrën dhe rëndësinë e informacionit në dispozicion, dhe kontrollet mbi përgatitjen. Faktorët që duhet të merren parasysh përfshijnë:

- Burimin e informacionit në dispozicion - p.sh. informacioni mund të jetë më i besueshëm kur merret nga burime të pavarura jashtë entitetit;
- Krahasueshmërinë e informacionit në dispozicion - p.sh. të dhëna të gjera ekonomike siç është niveli i përgjithshëm i inflacionit nuk mund të jenë të përshtatshme për një departament me presione të veçanta të kostos;
- natyrën dhe rëndësinë e informacionit në dispozicion - p.sh. nëse buxhetet janë vendosur si rezultate që priten, sesa si qëllime që duhen arritur;
- kontrollet mbi përgatitjen e informacionit që janë krijuar për të siguruar kompletimin, saktësinë dhe vlefshmërinë e tij - p.sh. kontrollet mbi përgatitjen, rishikimin dhe mirëmbajtjen e buxheteve; dhe
- njohuritë dhe kuptimin nga viti paraprak - p.sh. njohuritë për çështjet në vitet e kaluara me saktësinë e një burimi të të dhënave.

Ju mund gjithashtu të keni nevojë të merrni parasysh kontrollet që ekzistojnë, nëse ka, mbi përgatitjen e informacionit (financiar/jofinanciar) të përdorur në zbatimin e rishikimit analitik. Kur kontrollet e tilla janë efektive, ju mund të keni besim më të madh në besueshmërinë e informacionit dhe, rrjedhimisht, në rezultatet e rishikimit analitik.

Kur merr siguri për fushat me rrezik domethënës, auditori nuk duhet të mbështetet vetëm në PAS për të marrë siguri, pasi disa siguri duhet të vijnë nga kontrollet ose nga testet e detajeve.

Përcaktimi i ndryshimit të tolerueshëm

Ekipi duhet të përcaktojë sasinë e çdo ndryshimi të shumave të regjistruara nga vlerat e pritshme që është e pranueshme pa hetime të mëtejshme. Ky quhet "ndryshimi i tolerueshëm".

Procedurat analitike substanciale me një faktor sigurie prej 2.0

$$\text{Dallimi i tolerueshëm} = \text{Materialiteti} \times \sqrt{\frac{\text{shuma aktuale}}{\text{Baza e materialitetit}}}$$

Ku:

Materialitet = niveli i materialitetit të tërë llogarisë.

Shuma aktuale = shuma e regjistruar që është duke u audituar (d.m.th. shifra e regjistruar në llogari).

Baza e materialitetit = vlera e përdorur për të llogaritur materialitetin, p.sh. Shpenzimi Bruto.

Dallimi i tolerueshëm përfshihet në 90% të Materialitetit të Performancës. Për shembull, në rastet kur vlera e zonës së llogarisë mund të tejkalojë bazën e materialitetit (për shembull, kur

suficiti i krijuar nga një entitet miratohet si bazë materialiteti më i përshtatshëm), dallimi i tolerueshëm duhet të vendoset në 90% të Materialitetit të Performancës.

Procedurat analitike substanciale me një faktor sigurie prej 0.7

Nëse kryeni procedurat analitike substanciale për të marrë një faktor sigurie prej 0.7, dallimi i tolerueshëm jepet duke vendosur një përqindje prej 10-25% të shumës së regjistruar, të mbuluar në Materialitetin e Performancës. Ekipi i Auditimit duhet të përdorë gjykimin profesional në kontekstin e rrethanave në auditim, për të përcaktuar se çfarë është një përqindje e përshtatshme e pragut.

Hetimi i rezultateve të procedurave analitike substanciale

Ekipi duhet të krahasojë shumën e regjistruar me pritjen që ata e kanë zhvilluar. nëse:

- varianca midis shumës së regjistruar dhe pritjes është brenda ndryshimit të tolerueshëm; dhe
- nuk ka luhajtje ose marrëdhënie të dukshme nga analiza, të cilat janë në kundërshtim me dëshmitë ose pritjet e tjera të auditimit

atëherë, PSA ka siguruar garancinë e planifikuar. nëse:

- varianca midis shumës së regjistruar dhe pritjes është më e madhe se ndryshimi i tolerueshëm; ose
- ekipi identifikon luhajtje ose marrëdhënie të dukshme nga analiza, të cilat janë në kundërshtim me dëshmitë ose pritjet e tjera të auditimit

atëherë, ekipi duhet të hetojë ndryshimet. Ekipi duhet:

- të pyes menaxhmentin për arsyet e ndryshimeve dhe të marrë dëshmi të përshtatshme auditimi të rëndësishme për përgjigjet e menaxhmentit; dhe
- të kryejë procedura të tjera të auditimit sipas nevojës në ato rrethana. (SNISA 2520. Par.7 (b))

Nëse shpjegimet e menaxhmentit tregojnë se ekzistojnë faktorë shtesë që duhen të merren parasysh gjatë përcaktimit të pritjes sonë, ne zakonisht do të rishikojmë pritjen dhe do të vlerësojmë nëse pritja e rishikuar dhe shuma e regjistruar janë brenda dallimit të tolerueshëm.

Dëshmitë që mbështesin pritjen tonë të rishikuar duhet të jenë të një cilësie ekuivalente me pritjen tonë fillestare.

Përfundimi në procedurat analitike substanciale

Nëse menaxhmenti nuk është në gjendje të japë një shpjegim, ose shpjegimi, së bashku me dëshmitë e auditimit të marra relevante për përgjigjen e menaxhmentit, nuk konsiderohet adekuat, ekipi duhet të marrë në konsideratë nëse është identifikuar një gabim.

Nëse nuk konsiderojmë se ka qenë një keqkuptim i identifikuar, mund të konkludojmë që marrëdhënia e identifikuar nuk është një bazë e përshtatshme për procedura analitike

substanciale dhe rishikojmë qasjen tonë të planifikuar për të përfshirë procedurat alternative substanciale.

Ekzekutimi i procedurave analitike për “zërat e veçantë” të Pasqyrave Financiare dhe/ose shpalosjet do të dokumentohet në LP B1.1. n.

7.2.7 Hapi 26 – Realizimi i testit të detajeve

Shtrirja e përdorimit

Testet e detajeve (TD) përdoren në fushat e auditimit të:

- Rrezikut të lartë (siguri e ulët e vetvetishme dhe siguri e ulët e kontrollit), që do të thotë se faktori i kërkuar i sigurisë (FS) nga testet e detajeve për fusha të tilla është **3,0**;
- Në rast rreziqesh të larta (as sigurimi i vetvetishëm dhe siguria e kontrollit) testet e detajeve gjithashtu mund të përdoren në kombinim me procedurën analitike substanciale:
- me sigurinë e kërkuar nga një test detajesh në nivelin e **1,0**; dhe
- me sigurinë e kërkuar nga një test i detajeve në nivelin e **2,3** (faktori i kërkuar i sigurisë (FS) e PSA, atëherë do të kufizohet në **0,7**, ose faktori i sigurisë (FS) e PSA, atëherë do të ishte **2,0**).

Nëse ekipi i auditimit vendos të përdorë testet e detajeve për fushën ose “zërin me rrezik të ulët ose të mesëm” që do të auditohet (në rast se testet e detajeve duket se janë më të përshtatshme se procedura analitike):

- Rreziku i lartë (siguri e lartë e vetvetishme dhe siguri e ulët e kontrollit), që do të thotë se faktori i kërkuar i sigurisë (FS) nga testet e detajeve për fusha të tilla është **0,7**; dhe
- rreziku i mesëm (siguri e lartë e vetvetishme dhe siguri e ulët e kontrollit), që do të thotë se faktori i kërkuar i sigurisë (FS) nga testet e detajeve për fusha të tilla është **2,0**.

Shihni Tabelën 1 - Diagrami i sigurisë së auditimit si një referencë e lehtë për konsideratat e mësipërme. Është çështje e gjykimit profesional të ekipit të auditimit të zgjedhë cilindo nga opsionet e mësipërme, bazuar në vlerësimin e mëparshëm të rrezikut dhe rrethanat aktuale të auditimit, ku disponueshmëria e informacionit financiar dhe jofinanciar është më thelbësorja.

Kryerja e testeve të detajeve do të jetë një ekzekutim i planit të detajuar për këto teste, siç përshkruhet në Kapitullin 6 dhe të dokumentuara në letrat e punës, mostra e së cilit paraqitet në LP A4.1 n- Letra e punës për zhvillimin dhe kryerjen e testeve të detajeve.

Testet e detajeve përfshijnë procedura të tilla si inspektimi fizik i një pasurie, kontrollimi i transaksioneve të regjistruara në libra dhe regjistrime kundër dokumentacionit mbështetës, dhe konfirmimi i shumave me palët e treta.

Zakonisht planifikohet të testohet një mostër e transaksioneve ndryshe nga verifikimi 100% i tyre. Testimi i 100% e popullacionin është gjithashtu e mundur nëse ka një numër të vogël të “zërave” në të dhe mund të dëshironi të ekzaminoni disa transaksione dhe ngjarje specifike, siç janë:

- popullacioni përbën një numër të vogël të “zërave” me vlerë të madhe, dhe prandaj është efikas në aspektin kohor;
- ekziston një rrezik specifik dhe mjetet e tjera nuk japin dëshmi të mjaftueshme të auditimit, ose/ dhe
- natyra e përsëritur e një llogaritjeje ose e një procesi tjetër të kryer automatikisht nga një sistem informacioni e bën ekzaminimin 100% efektiv në aspektin e kostos.

Këto transaksione dhe ngjarje shpesh quhen "transaksione dhe ngjarje të rëndësishme individuale". Plani zakonisht kërkon që ato të auditohen 100%, sepse ato janë mjaft të mëdha që duhet të jenë në gabim dhe gabimi mund të jetë domethënës. Nuk duhet të rrezikoni të mos zbuloni një gabim në këto transaksione ose ngjarje.

Ne mund të vendosim që, bazuar në të kuptuarit tonë të entitetit, rreziqet e vlerësuara të keqdeklarimit material dhe karakteristikat e popullacionit, ne dëshirojmë që të zgjidhen në mënyrë paragjyquese “zërat specifik” brenda popullacionit për të marrë siguri. “Zërat specifik” të zgjedhur mund të përfshijnë:

- “Zërat me vlerë të lartë ose zërat kryesor”. Përzgjidhen “zërat” ku vlera e tyre është e lartë, ose me ndonjë karakteristikë tjetër, për shembull, “zërat” që janë të dyshimtë, të pazakontë, veçanërisht të prirur ndaj rrezikut ose që kanë një histori gabimi.
- Të gjithë “zërat” mbi një shumë të caktuar. Mund të vendosim të ekzaminojmë “zërat”, vlerat e të cilave tejkalojnë një shumë të caktuar, në mënyrë që të verifikojnë një pjesë të madhe të shumës totale të një bilanci të llogarisë ose klase të transaksioneve.
- “Zërat” për marrjen e informacionit. Ne mund të ekzaminojmë “zërat” për të marrë informacion në lidhje me çështje të tilla si natyra e njësive ekonomike ose natyra e transaksioneve.

Përzgjedhja e “zërave specifik” për testim është një metodë jostatistikore e marrjes së mostrave, dhe normalisht do të sigurojë vetëm siguri të mjaftueshme për një pohim, ku ne jemi në gjendje të konkludojmë dhe të dokumentojmë se nuk ekziston rreziku i keqdeklarimit material në lidhje me “zërat” e tjerë të popullacionit, pasi që ai nuk ofron siguri për “zërat” të cilat nuk janë zgjedhur.

Ekzekutimi i testeve të detajeve për “zërat e posaçëm” të Pasqyrave Financiare materiale dhe/ose shpalosjet do të dokumentohet në LP B1.1. n.

7.2.8 Testimi me anë të mostrave

Mostra e Auditimit përcaktohet si "Zbatimi i procedurave të auditimit në më pak se 100% të ‘zërave’ brenda një popullacioni me relevancë për auditimin, në mënyrë që të gjitha njësitë e marrjes së mostrave të kenë mundësinë e përzgjedhjes, në mënyrë që t'i sigurojnë auditorit një bazë të arsyeshme, mbi të cilën mund të nxjerrë përfundime në lidhje me të gjithë popullacionin." Mostrimi i auditimit zakonisht përfshinë marrjen e mostrave statistikore (megjithëse një mostër jostatistikore ku të gjithë zërat kanë mundësinë e përzgjedhjes do të na mundësonte gjithashtu të nxjerrim konkluzione për tërë popullacionin).

Nëse vendoset të aplikohet marrja e mostrave si një qasje, Ekipi i Auditimit duhet të marrë parasysh qëllimin e procedurës së auditimit dhe karakteristikat e popullacionit nga e cila do

të merret mostra.

Në vendosjen e mënyrës së zgjedhjes së zërit për t'u përdorur në testet e detajeve për një zonë të caktuar të auditimit, Ekipi i Auditimit duhet të përcaktojë përshtatshmërinë e një testi të veçantë të detajeve për secilin pohim, duke marrë parasysh rreziqet e vlerësuara nga keqdeklarimi material dhe testet e kontroleve, nëse ka, për këto pohime. Kjo është arsyeja se pse Ekipi i Auditimit duhet të rishqyrtojë planet e tyre origjinale kur të ballafaqohet me rrethanat aktuale të auditimit, të cilat ndonjëherë mund të ndryshojnë nga koha kur janë hartuar planet. Testet e detajeve janë në përgjithësi një burim efektiv dhe efikas i dëshmisë së auditimit mbi vëllime të mëdha të transaksioneve, të cilat priren të jenë të parashikueshme me kalimin e kohës.

Në përcaktimin e madhësisë së mostrës për testet e detajeve në përdorim udhëzimet e përshkruara në Kapitullin 6, Sektori 6.4.1.3. Formulatat për kalkulimin e madhësisë së mostrës (bazuar në Modelin e Sigurisë së Auditimit, jepen në Shtojcën 14 – Llogaritja e madhësisë së mostrës). Ato mund të përdoren në mënyrë universale, pavarësisht nëse do të përdorim metodën statistikore ose jostatistikore të zgjedhjes së mostrës. Për të lehtësuar llogaritjen e madhësive të mostrës, Letra e Punës A.3.6 ofron një mjet të dobishëm për të bërë llogaritjen automatike nga të dhënat e futura për vlerat e popullacionit, materialitetin e performancës, faktorët e sigurimit dhe, nëse është e mundur, parashikimet e gabimit. Pasi të llogariten madhësitë e mostrës për testet e planifikuara të veçanta, zgjedhja e “zërave të mostrës” nga popullacioni i testuar mund të bëhet me anë të udhëzimeve të dhëna në Sektorin 6.4.1.3 Përzgjedhja e madhësisë së mostrës.

Drejtimi i testimit

Kur përshkruani metodologjinë dhe praktikën e planifikimit të detajuar në Kapitullin 5, një nga aspektet e testimit të planifikimit të detajeve është një drejtim i testimit, d.m.th. përcaktimi nëse testimi do të përqendrohet në mbideklarimin ose nëndeklarimin në bilancet e llogarive të testuara, klasat e transaksioneve ose prezantimeve dhe shpalosjeve. Kur fillojmë kryerjen e një testi të planifikuar të detajeve, duhet të konsiderojmë me kujdes drejtimin/et e duhura të testimit për të marrë siguri mbi një pohim specifik.

Shpjegim praktik:

Tabela më poshtë përmbledh drejtimin e testimit që zakonisht është i përshtatshëm për secilin pohim:

Pohimi	Drejtimi i testimit të kërkuar për siguri	Nga	Për
Klasat e transaksioneve			
(i) Ndodhja	Testi i mbideklarimit	Shumat e regjistruara	Informacionet mbështetës
(ii) Plotësia	Testi i nëndeklarimit	Popullacioni burimor	Shumat e regjistruara

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

(iii) Saktësia		Në përgjithësi, siguria nga një test i mbideklarimit	
(iv) Prerja	Edhe mbideklarimi dhe nëndeklarimi	Shumat e regjistruara	Informacionet mbështetës
Popullacioni burimor		Shumat e regjistruara	
(v) Klasifikimi		Në përgjithësi, siguria nga një test i mbi deklarimit	
Bilancet			
Ekzistimi	Testi i mbideklarimit	Shumat e regjistruara	Informacionet mbështetës
Të drejtat dhe detyrimet		Në përgjithësi, siguria nga një test i mbideklarimit	
Plotësia	Testi i nëndeklarimit	Popullacioni burimor	Shumat e regjistruara
Vlerësimi dhe alokimi		Në përgjithësi, siguria nga një test i mbideklarimit	
Prezantimi dhe shpalosja			
Ndodhja dhe të drejtat dhe detyrimet	Testi i mbideklarimit	Shumat e regjistruara	Informacionet mbështetës
Plotësia	Testi i nëndeklarimit	Popullacioni burimor	Shumat e regjistruara
Klasifikimi dhe kuptueshmëria		Në përgjithësi, siguria nga marrja në konsideratë e shpalosjes së bërë	
Saktësia dhe vlerësimi		Në përgjithësi, siguria nga një test i mbideklarimit	

Drejtimi i testimit duhet të dokumentohet në Letrën e punës për Testet e detajeve, në përshkrimin relevant të dizajnit të testimit – shih LP A4.1 n.

Shënim: Diagrami i mësipërm është i rëndësishëm vetëm për testet e kontabilitetit. Çështjet e pajtueshmërisë mund të kontrollohen pavarësisht nga drejtimi i testimit.

7.2.9 Konfirmimet nga palët e treta

Kjo është një formë e dëshmisë së auditimit pasi palët e treta (zakonisht) do të ishin të pavarura, kështu që ju duhet të jeni “syçelë” për dëshminë në punën tuaj të auditimit për diçka më afër nga raportet e pritura ndërmjet palës së tretë dhe entitetit të audituar.

Shembujt e këtij lloji të konfirmimi do të ishin:

- Konfirmimet e debitorëve/ kreditorëve; dhe
- Konfirmimet bankare.

Konfirmimet e debitorëve/kreditorëve

Është në interesin e debitorëve të reagojnë nëse bilanci i paraqitur në shënimet e kontabilitetit është më i lartë se sa që ata mendojnë që duhet të jetë. Ekzistojnë dy lloje të konfirmimeve:

- Negativ: nga debitorët kërkohet të reagojnë vetëm nëse nuk pajtohen;
- Pozitiv: nga debitorët kërkohet të konfirmojnë deklaratat e debitorit pavarësisht nëse ata pajtohen me ato ose jo. Nëse është e saktë, kërkohet një konfirmim pozitiv; nëse nuk është e saktë atëherë vërejtjet e tyre duhet të paraqiten qartë.

Konfirmimet janë efektive vetëm nëse auditori është në gjendje të verifikojë se pasqyrat e bilancit/llogarive janë dërguar në adresën e duhur të debitorëve dhe me pas janë kthyer atyre. Konfirmimet janë një mjet mjaft i shtrenjtë i auditimit, posaçërisht nëse është lloji "pozitiv" i konfirmimit dhe prandaj duhet të shfrytëzohet në mënyrë selektive.

Ngjashëm, qasja mundet poashtu të adoptohet për kreditorët. Poashtu është në interes të konfirmimit që shumat, të cilat iu takojnë kreditorëve janë paraqitur si duhet në shënimet e kontabilitetit.

Konfirmimet bankare

Konfirmimet bankare janë deklarata të bankës në lidhje me relacionet financiare të saj me entitetin e audituar. Kjo përfshin konfirmimin e bilancit të mbajtur bankar. Megjithatë kjo nuk është e kufizuar vetëm tek kjo dhe përfshin:

- Lehtësimet kreditore;
- Garancionet;
- Personat e autorizuar;
- Hipotekat, pasurinë e trashëguar, etj.

Ky mjet i auditimit është shumë efektiv pasi që bankat mbajnë një pozitë të besueshme në shoqëri dhe për këtë marrin interesin për të përpiluar konfirmimet sa më të sakta dhe të plota që është e mundur.

Ekzaminimi i faturave rrjedhëse në para të gatshme

Kjo përfshin përcaktimin e ekzistencës së pasurive në një kohë të caktuar, duke vlerësuar se këto pasuri janë transferuar në pasuri me likuiditet të lartë dhe përfundimisht janë materializuar në para të gatshme ose në ekuivalentë të parasë së gatshme.

Me anë të këtij mjeti testohet, jo vetëm korrektësia dhe ekzistenca, por poashtu edhe përcaktimi i vlerës së pasurive. P.sh., nëse debitori ka problem me pagimin e faturës në kohë, llogaria e tij do të mbetet e papaguar dhe përfundimisht mund të bëhet një borxh i keq. Kjo duhet të pasqyrohet në Pasqyrat Financiare.

Modelet për Letrat e Konfirmimit janë dhënë në LP B.2.3, B.2.4, B.2.5 dhe konfirmimet e marra nga palët e treta do të dokumentohen në të njëjtat letra pune.

7.2.10 Hapi 27– (Ri)testimi i kontrolleve të brendshme

Një vlerësim i dizajnit dhe zbatimit të kontrolleve që adresojnë rreziqe domethënëse brenda procesit të analizuar, si dhe testimi i tyre do të kryhet brenda fazës së ndërmjetme (fillestare) të auditimit në Hapin 12. Në bazë të kësaj, për kontrollet e përzgjedhura në të cilat ekipi ka synuar të mbështetet (sikurse dokumentohet në Programin e Auditimit për ‘zërat domethënës dhe material’, si dhe fushat e pajtueshmërisë domethënëse), Ekipi i Auditimit duhet të kryejë procedura për marrjen e sigurisë ndaj efektivitetit operacional të kontrolleve. Në veçanti, nëse entiteti ka përdorur kontrolle që në mënyrë substanciale janë të ndryshme në kohë të ndryshme gjatë periudhës së auditimit, ritestimi i tyre në fazën kryesore të auditimit është një mënyrë racionale për rikonfirmimin e efektivitetit të tyre.

Ne duhet të kryejmë edhe teste të kontrolleve të përzgjedhura që adresojnë rreziqet e ulëta të identifikuar për “zërat jodomethënës”, por që janë material ose fushat e pajtueshmërisë me autoritetet për të konfirmuar që janë dizajnuar, zbatuar dhe efektive për të parandaluar, zbuluar dhe korrigjuar një keqdeklarim material ose mospajtueshmëri në nivel të pohimit.

Pasqyrimi i ritestimeve të efektivitetit të funksionit të kontrolleve

Një (ri)test i efektivitetit të funksionit të kontrolleve përbëhet nga një kombinim i kërkimit të informacionit dhe procedurave të tjera të auditimit.

Procedurat e kryera duhet të dizajnohen për të marrë dëshmi auditimi mbi:

- Mënyrën se si janë aplikuar kontrollet në kohët relevante gjatë periudhës nën auditim;
- Nëse kanë operuar në mënyrë konsistente gjatë gjithë periudhës; dhe
- Kush i ka kryer kontrollet (apo, nëse janë të automatizuar, si janë aplikuar ato) (Ref. SNISA 2330).

Vetëm kërkimi i informacionit nuk është i mjaftueshëm për të ofruar dëshmi rreth efektiviteti operativ të kontrolleve.

Natyra e procedurave të kryera do të varet nga natyra e kontrollit. P.sh. nëse efektiviteti operativ dëshmohet me dokumentacion, ne mund ta inspektojmë atë për të marrë dëshmi auditimi rreth efektivitetit operativ. Megjithatë, për kontrollet e tjera dokumentacioni mund të mos jetë në dispozicion ose relevant, siç është ndarja e detyrave apo veprimtarive të kontrollit të kryera nga një kompjuter. Ne mund të marrim dëshmi rreth këtyre kontrolleve nëpërmjet procedurave të tilla si: vëzhgimi ose përdorimi i TANK -ut.

Kur të (ri)testojmë efektivitetin operativ të kontrolleve, si pjesë e testimit të dizajnit dhe zbatimit të tyre, ne do të kemi kuptuar se si është planifikuar të veprojë kontrolli dhe do të përcaktojmë se ai është dizajnuar në mënyrë adekuate për të parandaluar ose zbuluar keqdeklarimet materiale ose mospajtueshmërinë.

Ne, gjithashtu do të kemi identifikuar karakteristikat që do të tregonin performancën adekuate të kontrollit, dhe kushtesh që do të tregonin devijimet nga performanca adekuate e kontrollit.

Në planifikimin e testimeve të efektivitetit operativ të kontrolleve, ne gjithashtu duhet të konsiderojmë nëse kontrolli varet nga kontrollet e tjera indirekte, duke përfshirë kontrollin e përgjithshëm të TI-së, dhe, nëse është kështu, e konsiderojmë nëse është i nevojshëm për të marrë dëshmi se kontrollet indirekte janë dizajnuar dhe zbatuar siç duhet, dhe se operojnë në mënyrë efektive. (Ref. SNISA 2330). Koha e (ri)testimit të efektivitetit operativ.

Ritestimi i **efektivitetit** të kontrolleve të brendshme jep një mundësi për testimin e kontrolleve bashkë me testet substanciale në transaksionin e njëjtë. Edhe pse qëllimi i një testi të kontrolleve është i ndryshëm nga qëllimi i testeve substanciale të detajeve, të dyja mund të realizohen, njëkohësisht, duke kryer një testim të kontrolleve dhe testimet substanciale të detajeve në të njëjtin transaksion, i njohur gjithashtu si një test i qëllimit të dyfishtë.

P.sh. ne mund të dizajnojmë dhe vlerësojmë rezultatet e një testimi për ekzaminimin e një fature për të përcaktuar, nëse ka qenë e aprovuar, dhe për të ofruar dëshmi auditimi substanciale të një transaksioni. Një test i qëllimit të dyfishtë është dizajnuar dhe vlerësuar, duke marrë në konsideratë çdo qëllim të testit, veç e veç. Dokumentacioni në dosjen e auditimit duhet të jetë i qartë për sa i përket elementeve të testimit, që janë përdorur në secilin test.

Periudha e mbuluar nga testimet e efektivitetit operativ të kontrolleve

Ne duhet të (ri)testojmë kontrollet, të cilat operojnë gjatë gjithë kohës, të cilët planifikojmë të mbështetemi; d.m.th.

- Nëse mbështetemi në kontrollet mbi pohimet në lidhje me shumat e bilancit të gjendjes, ne duhet të testojmë efektivitetin operativ të kontrolleve në fund të vitit; dhe
- Nëse mbështetemi në kontrollet mbi pohimet në lidhje me të hyrat dhe shpenzimet, ne duhet të testojmë efektivitetin operativ të kontrolleve në mënyrë të barabartë gjatë gjithë vitit (Ref. SNISA 2330).

Në praktikë, ne zakonisht do t'i përdorim ritestet e kontrolleve, për të marrë siguri mbi Pasqyrat Financiare, dhe kështu do të testojmë gjatë gjithë periudhës, përfshirë fundin e vitit.

Konsiderimet për TI

Kur jemi duke planifikuar për të provuar efektivitetin operativ të kontrolleve, të cilat janë të varura nga kontrolle të përgjithshme TI-së (kontrolle indirekte), ne duhet të konsiderojmë nëse është e nevojshme të marrim dëshmi auditimi se kontrollet e përgjithshme të TI-së janë dizajnuar dhe zbatohen në mënyrë të duhur dhe se janë duke operuar në mënyrë efektive.

P.sh., në qoftë se kemi në plan të dëshmojmë efektivitetin e një rishikimi nga përdoruesit të raporteve, i cili i detajon shitjet në tejkallim të kufijve të autorizuar të kredisë, rishikimi i përdoruesit dhe feedback-u përkatës është kontrolli që është drejtpërdrejt duke u testuar. Kontrollet mbi saktësinë e informacionit në raporte, duke përfshirë kontrolle të përgjithshme TI-së, janë përshkruar si kontrolle "indirekte".

Kur jemi duke planifikuar ta testojmë efektivitetin operativ të kontrollit të TI-së mbi aplikacionin, ne duhet të testojmë edhe efektivitetin e operimit të kontrolleve të përgjithshme të TI-së. Për shkak të konsistencës së vetvetishme të proceseve të TI-së, zakonisht do të jetë e nevojshme të testohet vetëm një rast i veprimit nga një aplikacion për kontroll të automatizuar.

Një kontroll i automatizuar mund të pritët të funksionojë në mënyrë konsistentem përveç nëse programi (duke përfshirë tabelat, dosjet ose të dhëna të tjera të përhershme të përdorura nga programi) është ndryshuar. Pasi të kemi përcaktuar se një kontroll i automatizuar është duke funksionuar si duhet, ne zakonisht do të planifikojmë të kryejmë teste për të përcaktuar se kontrolli vazhdon të funksionojë në mënyrë efektive. Testet e tilla mund të përfshijnë përcaktimin se:

- Ndryshimet në program nuk janë bërë pa iu nënshtruar kontrolleve përkatëse të ndryshimit të programit;
- Versioni i autorizuar i programit është përdorur për përpunim të transaksioneve; dhe
- Kontrollët e tjera të përgjithshme përkatëse janë efektive.

Vlerësimi i përgjithshëm i rezultateve të (ri)testimit të kontrolleve

Ekipi i auditimit duhet të vlerësojë nëse ritestimet e kryera ofrojnë një bazë të arsyeshme për konkluzionet në lidhje me efektivitetin operativ të kontrollit që testohet, si dhe për të marrë siguri të planifikuar.

Gjatë vlerësimit të efektivitetit operativ të kontrolleve relevante, ekipi i auditimit duhet të vlerësojë nëse keqdeklarimet që janë zbuluar nga procedurat substanciale tregojnë që kontrollet nuk janë duke operuar në mënyrë efektive.

Një keqdeklarim material i zbuluar nga procedurat tona është një tregues i fortë i ekzistimit të një mangësie domethënëse në kontrollin e brendshëm.

Një keqdeklarim material i zbuluar nga procedurat tona është një tregues i fortë i ekzistencës së një devijimi të konsiderueshëm në kontrollin e brendshëm. Kur ekipi i auditimit vlerëson se nuk mund të marrë nivelin e planifikuar të sigurisë të auditimit nga testimi i kontrolleve, ata duhet të kthehen te planifikimi dhe t'i vlerësojnë nevojat për procedurat shtesë substanciale që duhet të kryhen ose alternativa të tjera. Plani i auditimit duhet të rishikohet për të pasqyruar modelin e rishikuar të sigurisë dhe procesin rreth ndryshimeve në planin e auditimit, siç është diskutuar në seksionin 6.4. – Hapi 20 dhe Hapi 21.

Nuk është e mundur të merret siguria për fushat e auditimit vetëm nga testimi i kontrolleve, sepse kombinimi i tillë i kontrolleve dhe testeve substanciale është i nevojshëm, për shembull përmes procedurave analitike substanciale dhe testeve të detajit.

7.2.11 Çështjet e pajtueshmërisë

Një objektivë e rëndësishme e procedurave analitike substanciale, ose një kombinim i procedurave analitike dhe testeve të detajeve, është verifikimi nëse shërbimet e entitetit të

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

audituar kryejnë operacione financiare dhe jofinanciare dhe raportojnë mbi to në përputhje me autoritetet, d.m.th. politikat, rregullat në fuqi, rregulloret, standardet dhe praktikën e mira. Ekipi i Auditimit që kryen auditimin financiar duhet të përmbajë interesin e tij për pajtueshmërinë në ato çështje që mund të kenë ndikim të drejtpërdrejtë ose të tërthortë në përmbajtjen dhe rezultatet e raportimit financiar. Në shqyrtimin e ligjeve dhe rregulloreve në një auditim të Pasqyrave Financiare, objektivat e ekipit të auditimit duhet të jenë:

- Marrja e dëshmimeve të duhura të mjaftueshme të auditimit në lidhje me pajtueshmërinë me dispozitat e atyre ligjeve dhe rregulloreve të njohura përgjithësisht që kanë efekt të drejtpërdrejtë në përcaktimin e shumave materiale dhe shpalosjen në Pasqyrat Financiare;
- Kryerja e procedurave specifike të auditimit për të ndihmuar në identifikimin e rasteve të mospajtueshmërisë me ligjet dhe rregulloret e tjera që mund të kenë një efekt material në Pasqyrat Financiare; dhe
- Përgjigja e duhur kur mospajtueshmëria ose dyshimi i mospajtueshmërisë me ligjet dhe rregulloret është identifikuar gjatë kontrollit.

Çështjet e pajtueshmërisë në auditimin financiar dhe në atë të pajtueshmërinë mund të rrjedhin posaçërisht nga politikat dhe procedurat e kontabilitetit të përdorura nga entiteti i audituar, nëse ato janë në përputhje me parimet themelore të kontabilitetit të përfshira në Ligjin për Kontabilitetin në Republikën e Kosovës. Rregulloret e tjera të Kosovës, siç janë Ligji për buxhetin dhe Dekreti Presidencial për kontrollin e burimeve buxhetore, ligji për prokurimin publik, ligjet mjedisore, si dhe Standardet Kombëtare të Kontabilitetit për organizatat buxhetore duhen të merren parasysh gjatë përcaktimit të procedurave të auditimit ashtu siç mund të kenë ndikim në shumën materiale dhe shpalosjet në Pasqyrat Financiare, përfshirë pasqyrën (et) e ekzekutimit të buxhetit.

Përveç rregulloreve të përmendura më lart, fushat rregullatore ku rreziqet e mospajtueshmërisë me autoritetet mund të jenë të rëndësishme janë ligjet e mjedisit, ligjet e punësimit dhe kodet e punës, udhëtimet afariste, etj. Auditori duhet të hartojë dhe të kryejë procedura auditimi për të mbledhur dëshmi të mjaftueshme të auditimit në lidhje me respektimin e ligjeve dhe rregulloreve në fuqi. Procedurat mund të jenë në formën e një hetimi të menaxhimit dhe, kur është e përshtatshme, të atyre që janë përgjegjës për qeverisje, dhe inspektimit të dokumenteve brenda dhe jashtë entitetit.

Shembull: Testimi i kërkesave për udhëtim

Rreziku	Kërkesa e udhëtimit e një punonjësi që paguhet në tarifa jo korrekte.
Aktiviteti i kontrollit	Një kontroll i pavarur duhet të bëhet me të dhëna të qëndrueshme (p.sh.: tarifat e miratuara nga qeveria për kërkesat e udhëtimit) kundër kërkesave të udhëtimit të përpunuara nga punonjësit.
Pohimi i Pasqyrës Financiare	Saktësia, Bindja (kontrollimi nëse normat e kërkesës së udhëtimit janë aplikuar në mënyrë korrekte dhe lloharitja e kërkesave të veçanta të udhëtimit është e sakt).
Testi i procedurës së kontrollit	Kontrolloni pretendimet e udhëtimit të punonjësve të zgjedhur për dëshmi nga <i>kontrolli i pavarur</i> që realizohet.

Procedurat substanciale të kontrollit (test i	Merrni kopjen e të dhënave të zbatueshme (p.sh: tarifet e aprovuara nga qeveria për kërkesat e udhëtimit dhe shumat aktuale të kërkesave të paguara të udhëtimit) dhe <i>krahasoni</i> me tarifet që
Përfundimi	<i>Përfundim Pozitiv: Normat e aplikuara në kërkesën e udhëtimit të një punonjësi janë në pajtim me të dhënat e zbatueshme (tarifat e miratuara nga qeveria për kërkesat e udhëtimit) dhe Ppretendimet e Përfundim negativ: Normat e aplikuara në kërkesën e udhëtimit të një punonjësi nuk ishin pajtim me të dhënat e zbatueshme (tarifat e miratuara nga qeveria për kërkesat e udhëtimit). Ekzistonte një diferencë në shumën e EURO XX midis shumave korrekte dhe aktuale që i nënshtroheshin testit.</i>

Shënim: Përfundimi mund të jetë i dy llojeve. Përfundimi pozitiv është kur niveli i kërkesave të udhëtimit në dy shënime pajtohen, dhe përfundimi negativ është aty ku ka pasur diferencë, dhe rrjedhimisht gabime në Pasqyrat Financiare. Përfundimi negativ, në varësi të nivelit të materialitetit, atëherë do të ndikonte në opinionin/konkluzionin e auditimit në Pasqyrat Financiare.

Në përgjithësi, gjatë aplikimit të procedurave analitike substanciale për çështjet e pajtueshmërisë, ekipi i auditimit mund të përdorë dhe duhet të zgjedhë sipas nevojës midis të njëjtave metodave dhe teknikave të testimit si për procedurat e përdorura për testimin e çështjeve të kontabilitetit. Qasja më efikase është hartimi dhe kryerja e testimit të dyfishtë, që përfshinë në të njëjtën kohë të dyja çështjet. Shembulli i dhënë më lart paraqet një qasje të tillë: çështja e kontabilitetit (llogaritja e kërkesave aktuale të udhëtimit) dhe çështja e pajtueshmërisë (përdorimi i normave të sakta të kërkesave të udhëtimit) kontrollohen në kuadrin e të njëjtit test (me qëllim të dyfishtë).

Shpjegime shtesë në lidhje me mashtrimin

Në Kapitullin 5 është përmendur se rreziku i moszbulimit të keqdeklarimeve materiale ose të mospajtueshmërisë për shkak të mashtrimit, i cili është më i lartë sesa moszbulimi i atyre që kanë ndodhur për shkak të një gabimi. Kjo, për shkak se mashtrimi mund të përfshijë skema të sofistikuar dhe të organizuara me kujdes, të dizajnuara për të fshehur atë, të tilla si falsifikim, mosregjistrim i qëllimshëm i transaksioneve, ose keqpërfaqësime të qëllimshme që i bëhen ekipit të auditimit. Përpjekje të tilla për fshehje mund të jenë edhe më të vështira për t'u zbuluar kur shoqërohen nga një marrëveshje e fshehtë.

Gjithashtu është përmendur në Kapitullin 6 se aspektet e mashtrimit merren parasysh në kuadrin e procedurave standarde substanciale të kontrollit (analitike, teste të detajeve ose të kombinuara). Nëse ekziston dyshimi për pagesa korruptive, është e nevojshme të merren parasysh që ato lehtësohen nga fatura mashtruese, shpenzime fiktive ose mosrespektim i specifikimeve të kontratës. Qasja e ngjashme duhet të zbatohet për keqdeklarimet materiale të zbuluara në Pasqyrën Financiare. Përveç vlerësimit të arsyeve për to si një gabim material, ato gjithashtu duhen të ekzaminohen nga këndvështrimi i indikacioneve të mashtrimit, nëse ndonjë prej tyre ishte njohur në entitetin e audituar dhe të trajtohen si mashtrim i dyshuar.

Baza e vlerësimit të keqdeklarimit ose mospajtueshmërisë për shkak të mashtrimit, përfshirë korrupsionin është, si për vlerësimet e tjera të auditimit, marrja e dëshmive të mjaftueshme të duhura të auditimit. Nga ana tjetër, materialiteti i shprehur në terma sasior në lidhje me keqdeklarimet në Pasqyrat Financiare duhet të rivlerësohet në terma cilësor, d.m.th. një keqdeklarim i vlerës më të ulët se pragu i materialitetit sasior mund të konsiderohet si material nga pikëpamja e natyrës së tij. Në rast të një probabiliteti të njohur të korrupsionit, por pa një provë vërtetuese, këshillohet që të rivendosni dhe vlerësoni kontrollet përkatëse

brenda entitetit të audituar dhe, nëse është e mundur, të ndërmerrni procedura të mëtejshme hetimore brenda aftësive dhe mandatit ligjor të Zyrës Kombëtare të Auditimit. Pasi që ka kufizime në këto aftësi dhe mandat ligjor, raste të rëndësishme të mashtrimit të dyshuar, përfshirë korrupsionin, duhet t'u referohen autoriteteve të tjera të përshtatshme për hetime të mëtejshme. Shih shtojcën 8 – Mashtrimi dhe Korrupsioni për udhëzime të mëtejme.

7.2.12 Ngjarjet pasuese (SNISA 2560)

Auditori duhet të marrë parasysh efektin e ngjarjeve pasuese në Pasqyrat Financiare, si dhe raportin e auditorit. Ngjarjet dhe faktet që bëhen të njohura para certifikimit të Pasqyrave Financiare mund të kërkojnë rregullime në Pasqyrat Financiare ose shpalesje shtesë në to.

Edhe pse në përgjithësi, Pasqyrat Financiare nuk mund të rishikohen pasi ato të jenë lëshuar, ne mund të kemi ende nevojë të marrim në konsideratë nëse kemi përgjegjësi të raportojmë ose të ndërmarrim veprime të tjera. Pastaj, nëse ngjarjet ose faktet bëhen të njohura për ne që do të kishin nevojë për rregullim ose zbulim në Pasqyrat Financiare nëse veçse njihen para certifikimit.

Standardi Nndërkombëtar i Kontabilitetit (SNK) 10 përshkruan përkufizimet kryesore të mëposhtme në lidhje me ngjarjet pasuese:

- **Ngjarja pas periudhës së raportimit:** Një ngjarje, e cila mund të jetë e favorshme ose e pafavorshme, që ndodh midis fundit të periudhës së raportimit dhe datës që Pasqyrat Financiare janë të autorizuar për emetim. (SNK 10.3):
- **Ngjarja rregulluese:** Një ngjarje pas periudhës së raportimit që ofron dëshmi të mëtejshme të kushteve, e cila ekzistuan në fund të periudhës së raportimit, duke përfshirë një ngjarje që tregon se supozimi i shqetësimit të vazhdueshëm në lidhje me tërë ose një pjesë të ndërmarrjes nuk është i përshtatshëm; dhe
- **Ngjarja jorregulluese:** Një ngjarje pas periudhës së raportimit që është treguese e një gjendje që u shfaq pas përfundimit të periudhës së raportimit.

Nëse ndonjë ngjarje ndodhë pas përfundimit të periudhës së raportimit që siguron dëshmi të mëtejshme të kushteve që kanë ekzistuar në fund të periudhës së raportimit (p.sh. Ngjarjet Rregulluese), atëherë Pasqyrat Financiare duhen të rregullohen në përputhje me rrethanat.

Entiteti nuk do të rregullojë Pasqyrat Financiare në lidhje me ato ngjarje pas përfundimit të periudhës së raportimit që pasqyrojnë kushtet që lindën pas përfundimit të periudhës së raportimit (d.m.th. Ngjarje Jorregulluese).

Tabela më poshtë përshkruan shembuj të ngjarjeve rregulluese dhe jorregulluese pas periudhës së raportimit. Auditorët duhet të marrin parasysh:

Shembuj të ngjarjeve rregulluese	Shembuj të ngjarjeve jo rregulluese
Deklarata e falimentimit nga një arkëtim i papaguar për një kohë të gjatë pas datës së raportimit mund të sigurojë dëshmi se	Shkatërrimi i pasurive të entitetit nga përmytjet që ndodhin pas periudhës së raportimit nuk tregon që pasuritë e entitetit

arkëtimi ishte zhvlerësuar në datën e raportimit. Zhvlerësimi mund të njihet në Pasqyrat Financiare, duke zvogëluar shumën e të arkëtueshmes në shumën e rikuperueshme të saj, nëse ka.	ishin dëmtuar në fund të periudhës së raportimit. Prandaj, Pasqyrat Financiare nuk duhet të rregullohen për të llogaritur humbjen e zhvlerësimit që u shfaq pas përfundimit të periudhës së raportimit.
Fillimi i procesit gjyqësor ndaj një entiteti që ka ardhur për shkak të ngjarjeve të ndodhura para periudhës së raportimit mund të tregojë ekzistencën e përgjegjësisë në datën e raportimit dhe njohjen e përgjegjësisë në Pasqyrat Financiare.	Fillimi i procesit gjyqësor ndaj një entiteti që lind për shkak të ngjarjeve të ndodhura pas periudhës së raportimit nuk tregon ekzistencën e përgjegjësisë në datën e raportimit dhe për këtë arsye nuk do të shkaktojë njohjen e përgjegjësisë në Pasqyrat Financiare.

Ngjarjet që ndodhin deri në datën e raportit të auditorit:

Auditori duhet të kryejë procedurat e auditimit të krijuara për të siguruar dëshmi të mjaftueshme të auditimit që të gjitha ngjarjet materiale të mëvonshme deri në datën e raportit të auditorit, të cilat mund të kërkojnë rregullim ose shpalosje të Pasqyrave Financiare janë identifikuar, llogariten siç duhet ose shpalosen në mënyrë të duhur.

Faktet e zbuluara pas nxjerrjes së Pasqyrave Financiare:

Kur, pasi të jenë nxjerrë Pasqyrat Financiare, auditori bëhet i vetëdijshëm për një fakt që ka ekzistuar në datën e raportit të auditorit dhe i cili, nëse dihet në atë datë, mund të ketë bërë që auditori të modifikojë raportin e auditorit, auditori duhet të marrë parasysh nëse Pasqyrat Financiare kanë nevojë për rishikim. Pastaj, duhet ta diskutojë çështjen me menaxhmentin, si dhe duhet të ndërmerren veprime të përshtatshme për rrethanat.

Raporti i ri i auditorit duhet të përfshijë një paragraf me theksin e çështjes duke iu referuar një shënimi në Pasqyrat Financiare që diskuton më gjerësisht arsyen e rishikimit të Pasqyrave Financiare të lëshuara më parë dhe raportin e mëparshëm të lëshuar nga auditori.

Indikacionet dhe procedurat e auditimit për të identifikuar ngjarjet pasuese

- Rishikimi i procedurave të vendosura nga menaxhmenti për t'u siguruar që ngjarjet pasuese do të identifikohen;
- Lexoni procesverbalet e mbledhjeve të aksionarëve, të atyre që janë përgjegjës për qeverisje, përfshirë komitetet e krijuara siç janë komitetet ekzekutive përkatëse dhe komiteti i auditimit, të mbajtura pas datës së Pasqyrave Financiare dhe pyetni për çështjet e diskutuara në mbledhjet për të cilat procesverbalet nuk janë ende në dispozicion;
- Lexoni Pasqyrat e fundit Financiare të ndërmjetme të disponueshme të entitetit dhe, siç konsiderohet e nevojshme dhe e përshtatshme, buxhetet, parashikimet e rrjedhës së parave dhe raportet e tjera të lidhura me menaxhimin;
- Kërkoni ose zgjeroni pyetjet e mëparshme me gojë ose me shkrim, të këshilltarit juridik të entitetit në lidhje me çështjet gjyqësore dhe kërkesat; dhe
- Kërkoni nga menaxhmenti nëse kanë ndodhur ngjarje të mëvonshme që mund të ndikojnë në Pasqyrat Financiare.

Procedurat dhe rezultatet e tyre në lidhje me ngjarjet pasuese do të dokumentohen në LP B.2.6.

7.2.13 Çështjet e vijimësisë (SNISA 2570)

Sipas supozimit të vijimësisë, një entitet konsiderohet se ka gjasa të vazhdojë biznesin në të ardhmen e parashikueshme dhe në përputhje me rrethanat, pasuritë dhe detyrimet regjistrohen në bazë të faktit se entiteti do të jetë në gjendje të realizojë pasuritë e tij dhe të shkarkojë detyrimet e tij në rrjedhën normale të biznesit.

Ekipi duhet të përcaktojë nëse menaxhmenti ka kryer tashmë një vlerësim paraprak të aftësisë së entitetit për të vazhduar si një shqetësim i vazhdueshëm, dhe:

- Nëse është bërë një vlerësim i tillë, ekipi duhet të diskutojë vlerësimin me menaxhmentin dhe të përcaktojë nëse menaxhmenti ka identifikuar ngjarje ose kushte që, individualisht ose kolektivisht, mund të hedhin dyshime të rëndësishme në aftësinë e entitetit për të vazhduar si një shqetësim i vijimësisë dhe, nëse është ashtu, planet e menaxhmentit për t'i adresuar ato; ose
- Nëse një vlerësim i tillë nuk është kryer akoma, ekipi duhet ta diskutojë me menaxhmentin bazën për përdorimin e synuar të supozimit të vijimësisë të dhe të kërkojë nga menaxhmenti nëse ekzistojnë ngjarje ose kushte që, individualisht ose kolektivisht, mund të hedhin dyshime të mëdha në aftësinë e entitetit për të vazhduar si një shqetësim i vijimësisë.

Shumica e organeve të qeverisë qendrore janë të varur nga fondet e qeverisë dhe për rrjedhojë aftësia e tyre për të vazhduar operacionet do të përcaktohet në lidhje me atë nëse ato do të vazhdojnë të financohen. Si pasojë, nuk ka gjasa që ekzistenca operationale e një entiteti të qeverisë qendrore të pushojë si rezultat i falimentimit ose pamundësisë për të financuar operacionet; megjithëse kjo është një mundësi kur një entitet operon në gjatësinë e saj nga qeveria, veçanërisht në cilësinë tregtare. Ndërprerja e ekzistencës operative ka të ngjarë të rezultojë nga një vendim i politikës së qeverisë.

Ekipi duhet të kërkojë menaxhmentin në lidhje me njohuritë e tij mbi ngjarjet ose kushtet përtej periudhës së vlerësimit të menaxhmentit që mund të hedh dyshime të konsiderueshme në aftësinë e entitetit për të vazhduar si një shqetësim i vijimësisë. Ekipi duhet të mbetet vigjilent gjatë gjithë auditimit për dëshmitë e auditimit të ngjarjeve ose kushteve që mund të hedhin dyshime të mëdha në aftësinë e entitetit për të vazhduar si një shqetësim i vijimësisë.

Nëse janë identifikuar ngjarje ose kushte që mund të hedhin dyshime të mëdha në aftësinë e entitetit për të vazhduar si një shqetësim i vijimësisë, ekipi duhet të marrë dëshmi të mjaftueshme të auditimit për të përcaktuar nëse ekziston një pasiguri materiale përmes kryerjes së procedurave shitesë të auditimit, duke përfshirë marrjen parasysh të faktorëve zbutës.

Bazuar në dëshmitë e siguruara nga auditimi, ekipi duhet të konkludojë nëse, sipas gjykimit tonë, ekziston një pasiguri materiale në lidhje me ngjarje ose kushte që, individualisht ose kolektivisht, mund të hedhin dyshime të rëndësishme në aftësinë e entitetit për të vazhduar

si një shqetësim i vijimësisë. Kjo mund të rezultojë në kërkesën për shpalosje shtesë brenda pasqyrave financiare ose një modifikim të opinionit /konkluzionit të auditimit.

Një pasiguri materiale ekziston kur madhësia e ndikimit të tij të mundshëm dhe mundësia e shfaqjes është e tillë që, sipas gjykimit tonë, zbulimi i duhur i natyrës dhe implikimeve të pasigurisë është i nevojshëm për një prezantim të drejtë të Pasqyrave Financiare.

7.2.14 Hetimi ligjor

Në përputhje me SNISA 2700 (Rishikuar), auditori është i detyruar ta datojë raportin e auditorit, jo më herët se data në të cilën auditori ka marrë dëshmi të mjaftueshme të përshtatshme për të cilat mund të bazojë opinionin/konkluzionin e auditorit në Pasqyrat Financiare. Dëshmitë e auditimit në lidhje me statusin e çështjeve gjyqësore dhe kërkesat deri në datën e raportit të auditorit mund të merren përmes marrjes në pyetje të menaxhmentit, përfshirë këshilltarët juridikë të brendshëm, që janë përgjegjës për trajtimin e çështjeve përkatëse. Në disa raste, auditori mund të ketë nevojë të marrë informacion të azhurnuar nga këshilltari juridik i jashtëm i entitetit

7.2.15 Hapi 28 – Vlerësimi i dëshmive të auditimit

Ju duhet patjetër të dokumentoni të gjitha gabimet e zbuluara gjatë rrjedhës së testimit të tij dhe të konsideroni rëndësinë e këtyre gabimeve në raport me Pasqyrat Financiare. Varësisht nga madhësia dhe lloji i gabimeve, auditori mund të vendosë të zgjerojë punën e tij të auditimit.

Në asnjë rast auditori nuk duhet të pranojë përcaktimin se çka konsiderohet si gabim me qëllim që të mos kalojë nivelin e materialitetit. Kjo rregull nuk zbatohet vetëm për mostrimin, por për vlerësimin e tërë punës së auditimit.

Vlerësimi i gabimeve (SNISA 2450)

Në mostrimin e thjeshtë sipas rastit, vlера e gabimit të projektuar vlerësohet përmes ekstrapolimit³¹ si: " = gabimi i gjetur në mostër x vlerën e populacionit/ vlerën e mostrës." Në mostrimin e MNJM-së gabimi më i mundshëm ekstrapolohet duke përdorur shumën e 'taints' (gabimin në përqindje) në shumëzim me Intervalin Mesatar të Mostrimit.

Formularët e vlerësimit të gabimit ekzistojnë për të përcaktuar gabimet më të mundshme, si dhe kufirin e sipërm dhe të poshtëm të gabimit bazuar në mostrat e testuara. Ato pastaj duhet të trajtohen karshi materialitetit dhe materialitetit të performancës për të përcaktuar kërkesat për procedurat shtesë që duhen të kryhen.

Kur bëhet vlerësimi dhe ekstrapolimi i gabimeve, ekipi i auditimit duhet të sigurojë se ata janë duke përdorur formularin përkatës të vlerësimit të gabimit (ose formularin e vlerësimit të gabimit për mostrimin e thjeshtë sipas rastit ose formularin për vlerësimin e gabimit për

³¹ Ekstrapolim - parashikimi i vlerave të panjohura në drejtim të të dhënave të njohura apo ndryshimi ndërmjet vlerës së vëzhguar me vlerën e vërtetë

mostrimin e MNJM-së. Në rastet kur ekipi ka nevojë për udhëzime të mëtejme rreth ekstrapolimit të gabimit, ata duhet të diskutojnë me departamentin përkatës për metodologji. **Të gjitha ekstrapolimet e gabimeve nga MNJM duhet të diskutohen me departamentin përkatës për metodologji.**

Në përcaktimin e nevojës për procedura shtesë për t'u kryer, ekipi duhet të rishqyrtojë dhe vlerësojë supozimet e planifikimit brenda populacionit dhe poashtu të konsiderojnë përshtatshmërinë e izolimit të gabimeve individuale në nën elemente specifike të populacionit. Ekipet duhet të diskutojnë izolimin e përshtatshëm të gabimeve me departamentin përkatës për metodologji dhe të sigurojnë konsiderata e përshtatshme është e dokumentuar rreth asaj se përse kanë konsideruar që të bartet izolimi i gabimit.

Gabimet kundrejt paqartësive

Gjatë vlerësimit të rezultateve të punës së auditimit, ju duhet ta merrni parasysh efektin e tyre në opinionin/konkluzionin e tij të auditimit. Në veçanti ju duhet të vlerësoni nëse grumbullimi i gabimeve të pakorrigjuara, cilësia dhe sasia, të cilat janë identifikuar gjatë auditimit a janë apo nuk janë materiale (apo e tejkalojnë gabimin e tolerueshëm).

Agregimi i gabimeve të pakorrigjuara është ekstrapolimi i gabimeve të pakorrigjuara të zbuluara përmes mostrimit statistikor, si dhe shuma gabimeve të pakorrigjuara të zbuluara me metoda tjera të auditimit.

Mospajtueshmëria me një objektivë të auditimit është ekuivalent me një gabim. Kjo **nuk** aplikohet për dobësitë e gjetura në sistemin e kontrollit të brendshëm, pasi që dobësitë në kontrollin e brendshëm nuk duhet domosdo të rezultojnë me gabime në Pasqyrat Financiare. Këto dobësi duhen të analizohen nga auditori, i cili mund të bëjë rekomandimet në raportin e tij sa i përket përmirësimeve të mëturshme.

Lloji i gabimit përcakton nëse gabimi mund të korrigjohet apo nëse duhet të merret parasysh gjatë grumbullimit të gabimit. Përfundimisht lloji i gabimit, poashtu mund të ndikojë në mënyrën se si duhet të grumbullohet gabimi.

Gabimi duhet të dallohet nga paqartësia. Kur auditori kualifikon një transaksion apo bilanc si gabim, ai këtë mund ta bëjë vetëm pasi të ketë mbledhur dëshmi të mjaftueshme të auditimit dhe të jetë i sigurt për gabimin. Një paqartësi paraqitet kur nuk jeni në gjendje të mblidhni dëshmi të mjaftueshme, të cilat ju japin siguri sa i përket aspektit financiar dhe të pajtueshmërisë së transaksionit apo bilancit.

Gabimet: të korrigjohen apo jo?

Nëse konkludoni që draft-Pasqyrat Financiare nuk japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë të llogarive të regjistruara, por konkludoni se transaksionet e nënvizuara nuk përfshijnë gabime, ju mund të kërkonit nga Zyrtari Kryesor i Financave të miratojë draftin. Duke bërë kështu, auditori nuk duhet ta konsiderojë këtë keqprezentim si një gabim.

Nëse ju gjeni që transaksionet e nënvizuara përmbajnë gabime, korrigjimi i tyre do të varet nga lloji i objektivave të auditimit, të cilat nuk janë përmbushur si rezultat i tyre. Mospajtueshmëria me aspektin financiar dhe të pajtueshmërisë apo ekzistencën nuk mund të mos bëhet në shumicën e rasteve. Në anën tjetër mospajtueshmëria me llogaritjen apo vlerësimin shpesh mund të bëhet (poqëse ka kohë të mjaftueshme për korrigjim nga entiteti i audituar).

Gabimet: sistematike apo të rastësishme?

Gjatë ekstrapolimit të gabimeve duhet të bëhet dallimi mes gabimeve të rastësishme dhe gabimeve sistematike. Një gabim i rastësishëm është një gabim, prejardhja e të cilit nuk paraqet një gabim sistematik. Në anën tjetër një gabim sistematik mund të njihet nga një model sistematik. Një shembull mund të jetë nëse faturat false janë pranuar nga i njëjti furnitor ose një numër i pagesave të parregullta janë bërë nga i njëjti zyrtar.

Bërja e këtij dallimi është pjesë thelbësore e procesit të analizimit të gabimeve. Vendimet lidhur me nivelin deri në të cilin madhësia e mostrave duhet të rritet si përgjigje për gabimet e zbuluara, do të ndikohen nga njohuria e juaj mbi entitetin e audituar dhe posaçërisht nga vlerësimi juaj për gjasat që një mostër e rritur mund të jepë rezultate të rëndësishme të ndryshme nga ato të dhëna nga mostra e cila tashmë është ekzaminuar.

Grumbullimi i gabimeve dhe paqartësive

Gjatë grumbullimit të gabimeve, auditori duhet të bëjë dallimin në mes të mostrimit statistikor dhe metodave të tjera të auditimit. Mostrimi statistikor rezulton në ekstrapolim të gabimeve të gjetura, gabimet që rezultojnë nga zbatimi i metodave të tjera të auditimit mund të grumbullohen pa ekstrapolim.

Të gjitha gabimet dhe paqartësitë duhen të grumbullohen, jo vetëm gabimet dhe paqartësitë e zbuluara nga ZKA-ja, por poashtu edhe ato të zbuluara nga auditori i brendshëm apo Njësia e auditimit të brendshëm.

Gabimet duhen të grumbullohen në shuma absolute, si në shembullin më poshtë.

Nëse blerja prej 100.000€ nuk është regjistruar, shuma e regjistruar e blerjeve është nënvlerësuar për atë shumë.

Nëse blerja prej 100.000€ është regjistruar në librin e blerjeve të dhjetorit të vitit nën auditim, përderisa është dashur të regjistrohet në janar të vitit të ardhshëm, shuma e regjistruar e blerjeve për vitin nën auditim është mbivlerësuar për atë shumë.

Nëse subvencioni prej 50.000€ është dhënë në papajtueshmëri me kriteret, shuma totale e regjistruar e subvencioneve përfshinë aspektin financiar dhe të pajtueshmërisë për atë shumë.

Gjatë grumbullimit, auditori duhet të shikojë në shumat absolute. Si pasojë, shuma relevante që duhet të përputhet me nivelin e materialitetit është 250.000€.

Barazimi i gabimeve të grumbulluara dhe paqartësive me nivelin e materialitetit

Gabimet sasiore dhe paqartësitë

Kur ta përfundoni punën tuaj të auditimit dhe grumbullimit të ndonjë prej gabimeve të gjetura, duhet të barazoni totalin me shkallën e materialitetit. Rezultati i këtij barazimi do ta përcaktojë llojin e opinionit/konkluzionit të auditimit të cilin do ta lëshojë Auditori i Përgjithshëm. Kur shumica e grumbulluar e gabimeve nuk kalon nivelin e materialitetit, Auditori i Përgjithshëm do të lëshojë një opinion /konkluzion në të cilin deklaron se Pasqyrat Financiare japin një pamje të drejtë dhe të vërtetë të financave të entitetit të audituar.

Gabimet nga ana cilësore

Aspektet cilësore të materialitetit në përgjithësi luajnë një rol më të madh në sektorin publik sesa në llojet e tjera të entiteteve. Vlerësimi i materialitetit dhe konsiderimi i ndjeshmërisë dhe faktorëve të tjerë cilësorë në një angazhim të veçantë, janë çështje e gjykimit të auditorit. Si i tillë, përveç materialitetit sipas vlerës, ekipi i auditimit duhet gjithashtu t'i marrë parasysh gabimet për nga natyra dhe konteksti i tyre. Gabimet sa i përket dy kategorive të fundit nuk është e domosdoshme të jenë materiale sipas vlerës për t'u kualifikuar për vëmendje të veçantë në raportin e auditimit dhe të ndërlidhen me "zëra të interesit të veçantë" për përdoruesin e llogarive.

Për shembull, Në rast të vjedhjes apo mashtrimit (materialitet sipas natyrës), është me rëndësi për auditorin, që të dijë nëse menaxhmenti ka identifikuar rëndësinë e çështjes, si dhe nëse ka marrë masa korrigjuese dhe parandaluese. Nëse menaxhmenti nuk përgjigjet, ZKA-ja duhet të komentojë rastin në raport. Nëse menaxhmenti përgjigjet, auditori mund të ngritë çështjen në raportin e tij të auditimit varësisht nga reagimet e tij, por konteksti është dukshëm i ndryshëm.

Kur entiteti i audituar ka bërë gabime të përsëritura në ekzekutimin e një fushe të ndjeshme të politikave (materiale sipas kontekstit) kjo poashtu do të kërkojë shpalosje të veçantë në raportin tuaj.

Dëshmitë e marra në auditim do të dokumentohen në dokumentet përkatëse të ekzekutimit të serisë B.

7.2.16 Vlerësimi i testeve të detajeve

Pas testimit të mostrave dhe përmbledhjes së gabimeve të vrojtuar, auditori vlerëson rezultatet për të arritur në një përfundim të përgjithshëm nga testi i bërë. Kjo duhet të bëhet në hapat e mëposhtëm:

- Konsideroni natyrën dhe shkaqet e gabimeve nëse ato gjenden. Ndikimi ose efekti i drejtpërdrejtë i gabimeve të identifikuar në Pasqyrat Financiare duhet të merret në konsideratë nga ekipi i auditimit, p.sh. nëse ato nënkuptojnë një mbideklarim ose nëndeklarim të një "zëri të veçantë" të Pasqyrave Financiare. Mund të jetë e mundur që gabimet të shfaqin një tipar ose trend të përbashkët. Në këtë rast, auditori mund të vendosë të zgjedhë të gjithë "zërat" në popullacion që posedojnë tiparin e përbashkët dhe zgjasin procedurat e auditimit në atë shtresë. Është gjithashtu e mundur që gabime

të tilla mund të jenë me qëllim dhe mund të tregojnë mundësinë e mashtrimit, duke kërkuar kështu vëmendje të veçantë, siç përshkruhet në *Konsideratat e mashtrimit* më sipër;

- Llogaritni gabimin e mostrës dhe bëni projeksionin (ekstrapolimin) e tij për tërë popullacionin e testuar;
- Konsideroni nevojën për të vendosur nëse gabimet e identifikuar garantojnë më shumë mostrime dhe testime shtesë; dhe
- Arrini në një përfundim të përgjithshëm. Auditori duhet të vlerësojë rezultatet e testit të mostrës për të përcaktuar nëse vlerësimi paraprak i karakteristikave përkatëse të popullacionit është konfirmuar ose duhet të rishikohet, dhe cili është ndikimi/efekti i rezultatit të mostrës në objektivin e testit (verifikimi i pohimeve përkatëse) dhe fushat e tjera të auditimit.

Rezultatet e testeve mund të vlerësohen dhe parashikohen për tërë popullacionin, në përputhje me formulën e mëposhtme (bazuar në parimin e proporcionalitetit):

1) Formula për mostrimin e thjeshtë të rastit:

$$GP = \frac{\text{Vlera e gabimeve në mostër}}{\text{vlera e mostrave}} \times \text{Vlera e popullacionit të audituar}$$

Ku: PE - Gabim i projektuar (GP)

2) Formula për mostrimin MNJM:

$$GP = \text{Shuma e të gjitha "zërave të gabuar"} \times \text{Mesatarja e intervalit të mostrave}$$

Kështu që, kur ekstrapolojnë dhe vlerësojnë gabimet, ekipet e auditimit duhet të sigurohen që ta përdorin formulën përkatëse të vlerësimit të gabimit (d.m.th. ose formulën e vlerësimit të gabimit të mostrimit të thjeshtë të rastit, ose formulën e vlerësimit të gabimit të mostrimit të njësisë monetare).

Llogaritja e testeve të rezultateve të detajeve bëhet me përdorimin e LP B.2.1 - Rezultatet e testit të mostrës së rastësishme dhe B.2.2 - Rezultatet e provës së mostrës MNJ.

7.2.17 Hapi 29 – Komunikimi i çështjeve materiale dhe/apo mangësive në kontrollin e brendshëm tek entitetet në formë të përjashtimeve (SNISA 2260, 2265)

Në përputhje me SNISA 2260, auditori është i detyruar të komunikojë me ata që janë përgjegjës për çështje të qeverisjes dhe/ose menaxhmentin rreth çështjeve materiale (keqdeklarimeve ose mospajtimeve me autoritetet) dhe/ose mangësive domethënëse të vërejtura në kontrollet e brendshme, që lidhen me procesin e raportimit financiar në bazë të punës së kryer të auditimit. Ky komunikim duhet të jetë në një formë të shkruar, zakonisht në formatin e përjashtimit. Komunikimi me menaxhmentin dhe ata që janë përgjegjës për qeverisjen është një proces i vazhdueshëm i një auditimi, kështu që ai duhet të kryhet edhe në fazën ekzekutive (kryesore) të auditimit. SNISA 2260.A13 thotë se “në përcaktimin se kur do të lëshojë komunikimin me shkrim, auditori mund të konsiderojë nëse marrja e një komunikimi të tillë do të ishte një faktor i rëndësishëm për t'u dhënë mundësi personave të ngarkuar me qeverisje të kryejnë përgjegjësitë e tyre të mbikëqyrjes në lidhje me procesin e

raportimit financiar ose menaxhimin në shkarkim të përgjegjësisë së tyre për raportimin e vërtetë dhe të drejtë financiar”. Nëse komunikimi në formatin e përjashtimit është bërë gjatë ekzekutimit të auditimit, auditori do të gjykojë nëse rregullimet në lidhje me mangësitë e komunikuara mund të bëhen akoma nga menaxhmenti dhe të kontrollohen nga auditori gjatë auditimit (brenda afatit të caktuar të auditimit). Nëse është kështu, një veprim i duhur korrigjues mund të rekomandohet menjëherë nga auditori. Shikoni detaje të mëtejshme mbi këtë lloj komunikimi në nënkapitullin 3.3.8- Komunikimi me Entitetin. Komunikimi me të audituarin gjatë auditimit do të bëhet në përputhje me LP B3 - Gjetja e Auditimit_Përjashtimi_Konkluzioni.

7.2.18 Hapi 30 – Përcjellja e konkludimeve/rekomandimeve të vitit/eve paraprake

Auditorët duhet të përcjellin gjithmonë konkludimet dhe rekomandimet që ata kanë ngritur në Raportin e Auditorit për të siguruar që çështjet e identifikuar janë zgjidhur nga entitetet e audituara. Në kontekstin e auditimit financiar dhe në atë të pajtueshmërisë sipas SNISA-ve, auditori zakonisht do të bëjë këtë përcjellje si pjesë të procesit të auditimit të vitit pasues, sepse çështjet e pazgjidhura të vitit të kaluar mund të paraqesin rreziqe të keqdeklarimit të Pasqyrave Financiare dhe mosrespektimit me autoritetet e vitit pasardhës. Kështu, nën regjimin “e rregullt”, auditori pret që të mbyll rekomandimin deri në fund të auditimit të vitit pasues. Prioritetet e tjera për zbatimin e rekomandimeve të auditimit mund të ndryshojnë midis "urgjencës", d.m.th veprimet e kërkuara duhen të ndërmerren sa më shpejt që të jetë e mundur për të parandaluar humbjen financiare ose keqdeklarimin material ose mospajtueshmërinë, e që nuk mund të shmangen nëse veprimi nuk ndërmerret urgjentisht, dhe "Strategjik" ose "Sistemik", zbatimi i të cilit kërkon një periudhë më të gjatë për shkak të kompleksitetit të tij, p.sh. ndryshimi i politikës së kontabilitetit, trajtimi i kontabilitetit ose një rregulloreje. Prioriteti i rekomandimit duhet të përcaktohet qartë në formulimet e përdorura për ta përshkruar atë.

Përcjellja përqendrohet në atë se, nëse entiteti i audituar ka adresuar në mënyrë të duhur çështjet e ngritura nga auditimi, duke përfshirë ndonjë implikim më të gjerë të veprimeve të menaxhimit.

Një veprim i pamjaftueshëm ose i pakënaqshëm i ndërmarrë nga entiteti i audituar mund të kërkojë një raport të mëtejshëm nga ZKA-ja. Procesi i përcjelljes duhet të dokumentohet me kujdes në nivelin e entitetit të audituar, si dhe kolektivisht në nivelin e të gjithë dhomës së auditimit.

Përveç kërkesave statutores, një nga qëllimet e kryerjes së auditimeve financiare është të ndihmojë në përmirësimin e sistemeve dhe procedurave, përfshirë procesin e raportimit financiar në entitet. Duke kryer një përcjellje (folloë-up), ZKA-ja gjithashtu do të jetë në gjendje të krijojë vlerën e shtuar nga auditimi financiar dhe i pajtueshmërisë në drejtim të përmirësimeve në sistemin financiar. Në qoftë se kjo përcjellje nuk është realizuar, ZKA-ja nuk mund të vlerësojë nëse ndikimi i dëshiruar i auditimit ka qenë efektiv apo jo. Prandaj, një auditim vijues është një nga komponentët e rëndësishëm të procesit të auditimit, si dhe ai proces nuk mund të jetë i plotë pa të.

ZKA-ja do të zhvillojë aktivitete monitoruese për të përcaktuar statusin e zbatimit të rekomandimeve të auditimit në lidhje me raportimin financiar të entitetit dhe aktivitetet e tjera ekonomike të entiteteve të audituara që i nënshtrohen mandatit të auditimit të ZKA-së. Informacioni fillestar mund të merret direkt nga entitetet, i cili duhet të konfirmohet me procedurën e auditimit. Monitorimi do të bëhet në përputhje me direktivat metodologjike të ZKA-së.

Përcjellja duhet të jetë një proces i vazhdueshëm, derisa të gjitha rekomandimet e hapura të auditimit të zbatohen përmes veprimit të duhur të ndërmarrë nga administrata e entitetit ose nga ata të ngarkuar me qeverisje. Pas lëshimit të raportit fillestar të auditimit dhe pasi të keni marrë një përgjigje të parë nga menaxhmenti ose të ngarkuarit me qeverisje, shpeshësia e kontrolleve vijuese pastaj vendoset nga një ekip përkatës i auditimit.

Konkludimet dhe Rekomandimet duhen të plotësohen me informacionet në lidhje me statusin aktual të rekomandimeve të mëparshme, duke deklaruar rekomandimin, përgjigjen e menaxhmentit, vlerësimin e ekipit të auditimit për zbatimin e tij, si dhe duke deklaruar statusin e tij të qenit: "i mbyllur", "në vazhdim" ose "ende jo i adresuar".

Kjo pjesë e Raportit të Auditorit duhet të bëhet në formë të një table dhe t'i bashkëngjitet Raportit të Auditorit si Shtojcë II - shiko shabllonin e RA - të dhënë në LP C.2.1.

7.2.19 Hapi 31 – Takimi përmbyllës i auditimit

Një takim përmbyllës i auditimit nuk është një kërkesë e SNISA-ve, por shpesh përdoret për të siguruar që raporti paraprak i auditorit, gjetjet e auditimit, përgjigja e menaxhmentit dhe versioni përfundimtar i Pasqyrave Financiare diskutohen dhe bien dakord me menaxhmentin dhe, kur është e rëndësishme, me personat përgjegjës për qeverisje. Ky takim gjithashtu zvogëlon rreziqet e keqkuptimit midis menaxhmentit dhe auditorit në një fazë të mëvonshme për çështje të pasqyruara në raportin përfundimtar të auditimit. Disa i referohen kësaj si takimi për konfirmimin e auditimit.

Mund të diskutohen edhe çështje të tjera të rëndësishme për auditimin, siç janë vështirësitë e hasura gjatë procesit të auditimit, kështu që ato mund të adresohen në auditimin tjetër, detaje të çdo çështje etike që mund të sqarohet me menaxhimin, etj.

Auditori dhe menaxhmenti duhet të mbajnë procesverbalin e takimit përmbyllës, në detaje të diskutimeve të raportit të auditorit dhe gjetjeve specifike të auditimit, si dhe vendimeve të marra në secilën pikë diskutimi. Procesverbali duhet të datohet dhe nënshkruhet nga përfaqësuesit e ekipit të auditimit dhe menaxhmenti. Procesverbali i takimit bëhet gjithashtu një dëshmi e auditimit, e cila përdoret si bazë për të përfunduar raportin e auditimit.

Pas mbajtjes së takimit përmbyllës së auditimit, grupi i auditimit përgatitë raportin e auditimit, duke marrë parasysh përgjigjen e dhënë nga menaxhmenti dhe ata të ngarkuar me qeverisje.

Mbarëvajtjet e takimit përmbyllës do të dokumentohen në LP B4 - Procesverbalet e takimit përmbyllës.

7.3 Përdorimi i punës së Ekspertit të menaxhimit (SNISA 2500) dhe Ekspert i auditimit (SNISA 2620)

SNISA 2500 dhe SNISA 2620 flasin për kërkesat e auditorit rreth mbështetjes në punën e ekspertëve të menaxhmentit dhe ekspertëve të auditimit. Ekspertët e menaxhimit përfshijnë:

Ekspert i Menaxhmentit - Një individ ose organizatë që posedojnë ekspertizë në një fushë tjetër përveç kontabilitetit ose auditimit, puna e të cilit në atë fushë është përdorur nga entiteti për të ndihmuar entitetin në përgatitjen e Pasqyrave Financiare.

Ekspert i auditimit - Një individ ose organizatë që posedojnë ekspertizë në një fushë tjetër përveç kontabilitetit ose auditimit, puna e të cilit në atë fushë është përdorur nga auditori për të ndihmuar auditorin në marrjen e dëshmive të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit. Ekspert i auditimit mund të jetë ose ekspert i brendshëm i auditimit (i cili është një partner apo stafi, duke përfshirë personelin e përkohshëm të firmës së auditorit apo një firmë e rrjetit), ose ekspert i jashtëm i auditorit.

Ekspertët e menaxhmentit janë të angazhuar nga ana e klientit dhe përfshijnë, për shembull, individët e angazhuar për të siguruar shërbime të vlerësimit për pasuritë, kurse eksperti i auditimit është i angazhuar nga ekipi i auditimit dhe është e angazhuar shpesh për të ofruar mbështetje të veçantë e të specializuar, për shembull, rreth analizës së një çështjeje komplekse pajtueshmërie rreth tatimit, e cila kërkon aftësi të specializuara, njohuri që brenda ekipit nuk është në dispozicion.

Përderisa në përgjithësi, ZKA-ja nuk mbështetet në punën e ekspertëve të menaxhmentit ose ekspertëve të auditimit, nëse kjo ndodhë, ekipi i auditimit duhet të 'fitojë' të drejtën për t'u mbështetur në këtë punë. Kjo përfshin:

- Të kuptojë natyrën, kohën dhe shtrirjen punës dhe të vlerësojë përshtatshmërinë e procedurave;
- Vlerësimin e kompetencës, aftësitë dhe objektivitetin e ekspertit; dhe
- Vlerësimin përshtatshmërinë e punës si dëshmi të auditimit.

Ku eksperti përdorë informacionin e prodhuar nga entiteti, auditori duhet të vlerësojë nëse informacioni është mjaft i besueshëm për qëllime të auditorit, duke e përfshirë si të domosdoshëm në rrethanat:

- Sigurimi i dëshmive të auditimit lidhur me saktësinë dhe plotësinë e informacionit; dhe
- Vlerësimi nëse informacioni është mjaft i saktë dhe i detajuar për qëllime të auditorit.

Rezultatet e punës së ekspertëve të jashtëm do të dokumentohen në dokumentet përkatëse të ekzekutimit.

7.4 Menaxhimi i vazhdueshëm i auditimit

Është me rëndësi që menaxhimi i vazhdueshëm është zbatuar në auditim derisa ajo është në zhvillim e sipër. Që të pritët derisa auditimi po i afrohet përfundimit dhe që raporti final është gati për t'u shkruar, shpeshherë do të jetë shumë vonë. Prandaj, udhëheqësi i ekipit duhet të

sigurojë që ata rregullisht e rishikojnë përparimin e auditimit deri sa është ende duke u zhvilluar. Kjo do të përfshijë vlerësimin e disa çështjeve të rëndësishme.

7.4.1 Raportimi te menaxhmenti gjatë auditimit (SNISA 2260)

Nëse është e përshtatshme, gjetjet materiale duhen të raportohen tek menaxhmenti në kohën e duhur gjatë auditimit sesa të pritët përfundimi i saj për ta bërë një gjë të tillë. Ndonjëherë të gjeturat materiale mund të përfshijnë një humbje të vazhdueshme për organizatën dhe si rezultat parandë publike. Në situata të tilla ekipi i auditimit duhet ta raportojë situatën te menaxhmenti sa më parë që është e mundur, kështu që t'i mundësohet menaxhmentit të ndërmerr masa të menjëhershme korrigjuese. Shikoni seksionin 3.3.8 - Komunikimi me auditorin për detaje të mëtejshme.

7.4.2 Vlerësimi i vazhdueshëm i rrezikut

Situata duhet të jetë vazhdimisht e monitoruar për të parë nëse janë shfaqur rreziqet e reja dhe të paidentifikuara. Kjo mund të jetë si rezultat për shembull i çështjeve të papërfshira gjatë auditimit ose një ndryshim i rëndësishëm me ndikim në mjedisin në të cilin vepron entiteti i audituar. Nëse është ky rasti, atëherë mund të jetë i nevojshëm ndryshimi i kahjes së auditimit. Poashtu, në disa raste mund të jetë e nevojshme të thirret në burimet e tjera shtesë, p.sh. anëtarët shtesë të ekipit nëse situata kërkon shkathtësitë e tilla ose shkathtësi shtesë, p.sh. këshilltarët ligjor ose specialistët e TI-së, duke u nisur nga rasti në rast.

7.4.3 Menaxhimi i vazhdueshëm i buxhetit

Buxhetet, poashtu duhen të monitorohen në bazë të rregullt dhe strukturore. Shumë vonë është të pritët derisa një auditim të jetë kompletuar para se të kuptohet që buxhetet janë tejkaluar. Udhëheqësi i ekipit duhet që rregullisht të shikojë që ditët e kaluara në auditim janë në pajtim me ato të planifikuara. Jo vetëm kjo, poashtu ata duhet t'i barazojnë ditët e kaluara me përparimin e bërë në auditim. Nuk është thjesht vetëm pyetje e barazimit të ditëve të kaluara ndaj buxhetit, por poashtu sigurimi që ditët e kaluara janë konsistente me fazën e auditimit, e cila është arritur.

Menaxhimi proaktiv i buxhetit do t'i mundësojë ZKA-së të shikojë nëse burimet duhet përsëri të angazhohen nga diku tjetër. Nëse, për shembull, janë paraqitur rreziqet e reja, atëherë mund të ekzistojë nevoja për rritjen e buxhetit. Nëse megjithatë, auditimi është duke përparuar shumë më shpejtë se sa që është pritët, atëherë mund të ekzistojë mundësia për angazhimin e sërishëm të burimeve nga auditimi i tanishëm për angazhimet e tjera më të nevojshme. Megjithatë, kjo duhet të bëhet vetëm atëherë kur udhëheqësi i ekipit të jetë i bindur që një angazhim i tillë i caktuar sërish është i merituar. Poashtu, është me rëndësi të kuptohet se përse koha e tanishme e kaluar në një auditim duket të jetë jashtëzakonisht e ndryshueshme nga ajo në të vërtetë e buxhetuar.

7.5 Kontrollimet përfundimtare

Sikurse u përmend më lart, kontrollimet e rregullta të rezultateve të testimit dhe rëndësisë së gabimeve duhet të bëhet gjatë gjithë auditimit. Mirëpo, vëmendje e veçantë duhet t'i kushtohet përfundimit të auditimit dhe finalizimit të auditimit.

Kontrollimet duhet të përfshijnë sigurinë që shkathtësitë dhe resurset profesionale të zbatuara për auditimin janë të mjaftueshme. Çdo devijim nga Plani fillestar i Auditimit duhet të identifikohet. Drejtori i auditimit duhet të sigurohet që auditimi të jetë kryer në pajtim me standardet dhe parimet që ZKA-ja i zbaton. Udhëheqësi i ekipit kontrollon dhe vërteton që auditimi është bërë në pajtim me objektivat e përgjithshme dhe të hollësishme të përkufizuara dhe se çështjet dhe pasiguritë që kanë dalë në lidhje me procesin e kontrollit të cilësisë janë evidentuar.

7.6 Dokumentet e auditimit dhe përmbajtja e dosjes së auditimit (SNISA 2230)

SNISA 2230 përshkruan përgjegjësinë e auditorit për të përgatitur dokumentet e auditimit për auditim të Pasqyrave Financiare.

Kërkesat për dokumentacion përshkruajnë se auditori duhet të përgatisë dokumentacion të mjaftueshëm të auditimit për të mundësuar që një auditor me përvojë, që nuk ka lidhje të mëparshme me auditimin, të kuptojë çështjet e rëndësishme që dalin gjatë auditimit, përfundimet e arritura për to dhe gjykimet e rëndësishme profesionale të bëra në arritjen e atyre konkluzioneve.

Sipas standardit, poashtu kërkohet që auditori të përmbledhë dokumentet e auditimit në një dosje të auditimit dhe të përfundojë procesin administrativ të përgatitjes së dosjes së auditimit me kohë pas datës së raportit të auditorit. Në standard sqarohet se jo më shumë se 60 ditë pas datës së raportit të auditorit është zakonisht afati i duhur kohor brenda të cilit duhet të përfundohet përgatitja e dosjes përfundimtare të auditimit. Megjithatë, nëse legjislacioni shtetëror apo rregullat e brendshme të ZKA-së e përcaktojnë ndryshe, kjo e fundit do të mbizotërojë.

Pjesa e planifikimit të këtij doracakut tashmë është referuar në dosjen e përhershme për secilin entitet të audituar. Më poshtë janë theksuar kërkesat sa i përket dosjeve të tanishme. Këto dosje duhen të jenë komplete dhe mjaft gjithëpërfshirëse që një rishikues, i cili nuk ka qenë ngushtë i përfshirë në hollësitë e auditimit mund ta shikojë dëshminë në të cilën është bazuar opinioni/konkluzioni i auditimit dhe t'i japë siguri vetvetes lidhur me besueshmërinë e atij opinioni/konkluzioni.

Standardet për secilën letër të punës

Titulli i çdo letre të punës duhet të përfshijë:

- Emrin e entitetit të audituar;
- Vitin nën auditim;

- Paragrafin- numrin e dosjes;
- Numrin e letrës së punës;
- Në rast të referimit për planin e auditimit apo programit të punës;
- Emrin e auditorit; dhe
- Datën e përpilimit të letrës.

Nëse letrat e punës janë të plotësuara me numra nën të njëjtin sesion, dokumenti duhet të numërohet me radhë. Duke bërë këtë, mund të vlerësohet plotësia e dosjes.

Përmbajtja e dosjes aktuale të letrave të punës

Paketa e Letrave të punës është e përbërë nga sesionet e mëposhtme:

Sesioni A - Dosja e Planifikimit të Auditimit- Kjo pjesë duhet të përmbajë planin për auditimin e vitit aktual, përfshirë Memorandumin e Planifikimit të Auditimit me Strategjinë e Auditimit të Përgjithshëm dhe procedurat e detajuara të auditimit dhe testimin e kontrollit.

Sesioni B - Dosja e Ekzekutimit të Auditimit- kjo pjesë duhet të përmbajë letra pune për ekzekutimin e procedurave substanciale të auditimit, përfshirë testimin (ritestimin) e kontrollit dhe rezultatet e auditimit.

Seksioni C - Dosja e Raportimit të Auditimit- Kjo pjesë duhet të përmbajë dokumentacionin e rezultateve të auditimit përfundimtar dhe dokumentet e raportimit të auditimit (Raporti i auditorit plus shtojcat).

Shih shtojcën 5 për përmbajtjen e hollësishme të LP përkatëse.

Sesioni D - Dosja e rishikimit

Ky paragraf duhet të përmbajë rezultatet e rishikimit përmes kontrollit të cilësisë në secilën fazë të auditimit (shabllonet për udhëheqësit e ekipeve dhe drejtorët) dhe monitorimit të cilësisë për secilën fazë (shabllonet për udhëheqësit e ekipeve dhe drejtorët, listat verifikuese për monitorimin dhe sigurimin e cilësisë dhe rishikim të ftohtë nga Departamenti përkatës për Metodologji, siç ceket më poshtë.

Dosja aktuale e letrave të punës - Letrat e punës që i referohen Procesit të Kontrollit të Cilësisë së Auditimit

D Dosja e rishikimeve

D1 Kontrolli i cilësisë në fazën e planifikimit të auditimit (kryhet nga udhëheqësit e ekipeve)

D2 Kontrolli i cilësisë në fazën e planifikimit të auditimit (kryhet nga drejtorët)

D3 Kontrolli i cilësisë për fazën e auditimit ne terren (kryhet nga udhëheqësit e ekipeve)

D4 Kontrolli i cilësisë në fazën e auditimit ne terren (kryhet nga drejtorët)

D5 Kontrolli i cilësisë në fazën e raportimit (kryhet nga udhëheqësit e ekipeve)

D6 Kontrolli i cilësisë në fazën e raportimit (kryhet nga drejtorët)

D7 Monitorimi i cilësisë në auditim për fazën e planifikimit (kryhet nga DM)

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

D8 Monitorimi i cilësisë në auditim për fazën e ekzekutimit (kryhet nga DM)

Kapitulli 8. Raportimi i Auditimit

8.1 Komentet hyrëse

Raporti i auditorit është produkti përfundimtar i gjithë procesit të auditimit, i cili përgatitet bazuar në dëshmi të mjaftueshme adekuate të auditimit, të mbledhura nga auditorët përmes kryerjes së procedurave të auditimit. Në këtë drejtim, sipas SNISA 2700, objektiva e auditorit është të komunikojnë sigurinë e auditimit, duke formuar një opinion /konkluzion mbi Pasqyrat Financiare dhe pajtueshmërinë me autoritetet, bazuar në vlerësimin e konkluzioneve të nxjerra nga dëshmitë e auditimit të marra; dhe për të shprehur qartë atë opinion/konkluzion përmes një raporti të shkruar që përshkruan gjithashtu bazën e këtij mendimi.

Kërkesat e raportimit janë dhënë në SNISA 2700 "Formimi i një opinion /konkluzioni dhe raportimi i Pasqyrave Financiare"; SNISA 2701 "Komunikimi i çështjeve kryesore të auditimit në raportin e auditorit të pavarur"; SNISA 2705 "Ndryshime në opinion/konkluzion të Auditimit në raportin e auditorit të pavarur"; SNISA 2706 " Paragrafi i Theksimit të Çështjeve dhe Paragrafëve të çështjeve tjera në raportin e auditorit të pavarur", SNISA 2710 "Informacionet Korresponduese-Shifrat Korresponduese dhe Pasqyrat Financiare Krahasuese; dhe SNISA 2720 "Përgjegjësitë e Auditorit në lidhje me informacione të tjera". Për të ruajtur qëndrueshmërinë dhe nxjerrjen e një raporti të auditimit me cilësi të lartë, raporti duhet të kalojë përmes një procesi të rishikimit të cilësisë në ZKA.

Për të përmbushur përgjegjësitë e tyre të raportimit, auditorët duhet të kenë një kuptim të plotë të kërkesave të raportimit të Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit që kanë të bëjnë me raportet e auditorit. Së pari, ata duhen të dinë strukturën dhe përmbajtjen e kërkuar të raportit që shpreh një opinion/konkluzion/ të pamodifikuar dhe kushtet që duhen të përmbushen, në mënyrë që të jepet. Ata, gjithashtu duhet të kuptojnë një mënyrë të largimit nga një opinion/konkluzion i pamodifikuar dhe rrethanat kur secili lloj i opinionit/konkluzionit të modifikuar është i përshtatshëm.

Raportin të cilin ju e përgatitni si rezultat i punës tuaj, qoftë si pjesë e rishikimit të Pasqyrave Financiare ose ndonjë lloj tjetër të punës që ju e ndërmerrni është absolutisht vendimtar. Për shumë hisedarë, do të jetë dëshmia e vetme e punës tuaj të cilën ata e shohin. Prandaj, një raport i mirë mund të ofrojë një kuptim të shkëlqyeshëm të punës të cilën e keni kryer dhe përse keni arritur në një konkluzion të caktuar. Në anën tjetër, një raport i cilësisë së dobët mund ta zhbëjë tërë punën e kryer mirë të cilin mund ta keni kryer gjatë kryerjes së angazhimit. Për këtë arsye, kujdes i madh duhet kushtuar gjatë përgatitjes së raportit. Ju duhet posaçërisht të mbani në mend që lexuesit e raportit mund të mos kenë njohuri të hollësishme për organizatën ose punën të cilën e keni ndërmarrë; raportet në fund të fundit janë për shfrytëzuesit e jashtëm si dhe për menaxhmentin e entitetit të audituar.

Parimet e caktuara duhen të zbatohen lidhur me përgatitjen e një raporti, çka do të thotë:

Qasshmëria - raporti duhet të jetë i thjeshtë dhe i shkruar me një gjuhë të qartë që mund të kuptohet lehtë nga të gjitha palët e interesit. Cilado prej termave, shprehjeve apo akronimeve të përdorura duhet të shpjegohen ndaras në fjalor.

Saktësia - raporti duhet të bazohet, siç kërkohet me standarde në dëshmi të mjaftueshme, relevante dhe të qëndrueshme. Fushëveprimi i auditimit, metodologjia, procedurat dhe të gjeturat duhen të përshkruhen me kujdes aq sa ndonjë prej pasaktësive do të hedhin dyshimin lidhur me besueshmërinë e raportit si tërësi.

Gjithëpërfshirja - raporti duhet të përfshijë të gjitha informatat e nevojshme për të siguruar që të gjitha konkluzionet mund të kuptohen nga lexuesi.

Objektiviteti - raporti duhet të jetë "i pavarur, objektiv, i drejtë dhe konstruktiv." Prania për shembull e një konflikti të interesit me entitetin e audituar mund të krijojë dyshime dhe të ndikojë në besueshmërinë, pavarësinë dhe objektivitetin e raporteve të auditimit, auditorëve të përfshirë dhe ZKA-në, si tërësi.

Besueshmëria - raporti i auditimit duhet të jetë bindës dhe i besueshëm. Informatat e paraqitura duhet të jenë të mjaftueshme dhe relevante me qëllim të bindjes së hisedarëve lidhur me realitetin e të gjeturave, arsyeshmërisë së konkluzioneve dhe përfitimeve, nëse vjen deri te zbatimi i rekomandimeve. Raporti i auditimit duhet të përfshijë vetëm ato të gjetura të cilat janë të mbështetura me dëshmi të mjaftueshme dhe relevante të auditimit. Opinioni/konkluzioni i auditimit duhet të mbështetet me dëshmi, të cilat do t'i arsyetonin konkluzionet e auditimit.

Qartësia - Ju duhet të siguron që të gjeturat dhe opinioni/konkluzioni i raportit janë shprehur në mënyrë të saktë. Shfrytëzimi i shprehjeve të zakonshme të cilat kanë një kuptim të pranueshëm do ta lehtësojnë këtë. Raporti duhet të ketë një strukturë logjike. Tabelat, grafikët dhe diagramet do t'ju ndihmojnë hisedarëve t'i kuptojnë informatat e ndërlikuara. Raporti duhet t'i identifikojë qartë faktorët materialë gjatë formimit të një opinioni/konkluzioni. Çështjet e vogla mund t'i paraqiten në letër menaxhmentit.

Shkurtësia - Raporti i auditimit duhet të jetë i shkurtër dhe të përfshijë vetëm aspektet relevante për objektivat e auditimit, duke mos i përfshirë hollësitë e parëndësishme.

Raporti i auditorit për Pasqyrat Financiare duhet të përmbajë një shprehje të qartë të opinionit /konkluzionit referuar Pasqyrave Financiare, bazuar në përfundimet e nxjerra nga dëshmit e marra gjatë auditimit. Kur auditimi është kryer për të vlerësuar pajtimin me legjislacionin dhe rregulloret e tjera, auditorët kanë një përgjegjësi shtesë për të raportuar për pajtueshmërinë me autoritetet. Një opinion/konkluzion i tillë duhet të ndahet nga opinioni/konkluzioni nëse Pasqyrat Financiare janë të vërteta dhe të drejta, d.m.th. opinioni/konkluzioni mund të modifikohet në lidhje me çështjen/et të pajtueshmërisë, por prapëseprapë të mos modifikohet në lidhje me besueshmërinë e Pasqyrave Financiare (ose anasjelltas).

Duhet të nënvizohet se auditimi i Pasqyrave Financiare në sektorin publik duhet të përfshijë gjithnjë një aspekt pajtueshmërie (duke kontrolluar nëse transaksionet janë bërë në përputhje

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

me rregullat dhe rregulloret financiare përkatëse dhe ndarjet buxhetore), kështu që është në të vërtetë një kombinim i auditimit financiar dhe pajtueshmërisë. Kështu, në auditimin e Pasqyrave Financiare auditori ofron siguri, si për raportim financiar të vërtetë, ashtu edhe për korrektësi dhe për pajtueshmëri me autoritetet. Por pajtueshmëria mund të jetë gjithashtu një lëndë e vetme e auditimit. Në këtë rast, siguria jepet vetëm për pajtueshmërinë me autoritetet. Sidoqoftë, një auditim i tillë nuk mund të vlerësohet si auditim i Pasqyrave Financiare edhe nëse transaksionet financiare janë pjesë e çështjes së auditimit.

Procedura e raportimit të auditimit të ZKA-së rezulton nga dispozitat e Ligjit për Zyrën Kombëtare të Auditimit (Ligji). Ligji përcakton dokumentet individuale në procedurën e raportimit dhe përshkruan marrëdhëniet midis tyre.

Tabela më poshtë paraqet dokumentet themelore në procedurën e raportimit të ZKA-së:

Nr.	Emri i dokumentit	SNISA	Autori
1	Përjashtimi	2260, 2265	Anëtari i Ekipit të Auditimit, udhëheqës i Ekipit të Auditimit
3	Raporti i auditorit, përfshirë konkluzionet dhe rekomandimet	2700, 2701, 2705, 2706	Udhëheqësi i ekipit të auditimit

8.1.1 Hapi 32 – Vlerësimi përfundimtar i rezultateve të auditimit

8.1.1.1 Analiza përfundimtare e letrave të punës për kryerjen (ekzekutimin)

SNISA 2220 "Kontrolli i cilësisë për një auditim të Pasqyrave Financiare", përveç që kërkon që të gjitha punët e auditimit të rishikohen gjatë gjithë procesit të auditimit, bën thirrje që auditori të jetë i kënaqur në fazën e përfundimit se janë marrë dëshmi të mjaftueshme të auditimit për të mbështetur konkluzionet e arritura dhe nxjerrjen e raportit të auditorit (SNISA 2220.17). Kjo bëhet përmes një rishikimi të dokumentacionit të auditimit, së bashku me versionin përfundimtar të Pasqyrave Financiare dhe diskutimit të brendshëm brenda ekipit të auditimit.

Shqyrtimi dhe vlerësimi joadekuat në fazën e përfundimit të auditimit mund të rezultojë në shprehjen e një opinioni/konkluzion të papërshtatshëm të auditimit për Pasqyrat Financiare. SNISA-t kërkojnë që procedura specifike të kryhen në fazën e përfundimit dhe rishikimit, siç janë procedurat përfundimtare analitike (SNISA 2520), procedurat e ngjarjeve pasuese (SNISA 2560), procedurat e vijimësisë (SNISA 2570), marrja e përfaqësimit të menaxhmentit (SNISA 2580) dhe komunikimi me menaxhmentin ose ata të ngarkuar me qeverisje (SNISA 2260).

Dosja e auditimit (i gjithë dokumentacioni i procedurave të auditimit, rezultatet e tyre dhe dëshmitë mbështetëse) bëhet bazë për një shqyrtim të tillë. Në mënyrë tipike, dosja e auditimit duhet të përmbajë, rreziqet e identifikuar dhe të vlerësuara, pohimet e Pasqyrave Financiare të testuara, procedurat e auditimit të kryera, përfundimet e arritura përmes procedurave të auditimit të kryera dhe dokumentet që mbështesin ato përfundime. Kjo bëhet bazë për të bërë rishikimin ndaj versionit përfundimtar të Pasqyrave Financiare të dhëna nga entiteti dhe dokumentacioni tjetër përkatës, që lidhet me pajtimin me autoritetet në lidhje me

administrimin e fondeve publike (p.sh. dokumentimi i procedurave të tenderimit në prokurimin publik).

Në këtë drejtim, rishikuesi duhet të rishikojë planin e auditimit, ku auditori duhet të regjistrojë procedurat e auditimit dhe letrat e punës të auditimit në fazën e kryerjes së auditimit dhe përfundimet e arritura gjatë kryerjes së atyre procedurave dhe të rivlerësojë nëse të gjitha procedurat e planifikuara të auditimit janë hartuar dhe kryer si duhet. Sa i përket dokumenteve që mbështesin konkluzionet e arritura nga auditori pas kryerjes së procedurave të auditimit, tradicionalisht kopjet e dokumenteve të marra nga entiteti dhe palët e treta konsiderohen si provë auditimi, por kjo nuk mund të konsiderohet si provë e mjaftueshme e auditimit vetvetiu. Dëshmitë e auditimit janë përgjithësisht evidentimi i punës së kryer nga auditori.

SNISA 2450 kërkon që të gjitha gabimet t'i komunikohen menaxhmentit me kohë, së bashku me një kërkesë për të ndryshuar gabimet e identifikuar. Rishikuesi i rishikon gabimet e identifikuar gjatë kontrollit dhe kontrollon nëse ato iu komunikuan menaxhmentit me kohë, dhe nëse menaxhmenti ka ndërmarrë veprime korrigjuese, siç kërkohet nga ekipi i auditimit.

SNISA 2230 "Dokumentacioni i Auditimit" kërkon që dokumentacioni i procesit të rishikimit të përfshijë kush ka shqyrtuar punën e përfunduar të auditimit, datën dhe shtrirjen e këtij shqyrtimi. Dëshmitë e rishikimit në nivele të ndryshme gjithashtu sigurojnë që procesi i duhur për kontrollin e cilësisë së auditimit financiar SNISA është ndjekur në auditim.

Letrat e punës duhen të analizohen për të vlerësuar aktivitetet e kryera nga Ekipi i Auditimit gjatë kryerjes së angazhimit si dhe të rishikohet dëshmia dhe në mënyrë konsekuente të kuptohen konkluzionet e formuluar. Ky rishikim do të ndërmerret nga të gjithë drejtorët e auditimit si një çështje, po kuptohet, e auditimit të tyre. Veç kësaj, DKC do t'i rishikojë letrat e punës sipas bazës së rastësishme për të siguruar që cilësia e tyre është konsistente për tërë ZKA-në, dhe e mjaftueshme në të cilën do të mbështeten opinionet /konkluzionet e besueshme.

Vlerësimi përfundimtar i rezultateve të auditimit do të dokumentohet në LP C.1.2.

8.1.2 Hapi 33 – Identifikimi i keqdeklarimeve materiale

Identifikimi i keqdeklarimit material

Në kontekstin e një kontrolli financiar SNISA, një keqdeklarim është një ndryshim midis shumës së raportuar, klasifikimit, prezantimit ose shpalosjes së një "zëri" të Pasqyrës Financiare dhe shumës, klasifikimit, prezantimit ose shpalosjes që kërkohet, që "zëri" të jetë në përputhje me kornizën e aplikueshme të raportimit financiar. Keqdeklarimet mund të vijnë nga gabimi ose mashtrimi.

Pas kryerjes së procedurave të auditimit në klasat e transaksioneve, bilancet e llogarisë ose shpalosjet e Pasqyrave Financiare, auditori pritet të arrijë në përfundime pozitive ose negative. Të dy konkluzionet duhet të regjistrohen në letrat e punës së auditimit të procedurave të kryera të auditimit.

SNISA 2450 përshkruan kërkesat për vlerësimin e gabimeve të identifikuara gjatë auditimit, të cilat bëhen në fazën e përfundimit të auditimit: të gjitha gabimet e identifikuara duhen të grumbullohen gjatë auditimit për auditorin/rishikuesin për të vlerësuar të dy efektet e tyre në auditim (kryerja e procedurave të mëtejshme të auditimit) dhe efekti i çdo keqdeklarimi të pakorrigjuar në Pasqyrat Financiare që i komunikohen menaxhmentit në formën e përjashtimeve gjatë auditimit (implikimi për opinionin/konkluzionin e auditorit). Keqdeklarimet duhen të regjistrohen në letrat e punës që dokumentojnë procedurat e auditimit të kryer dhe rezultatet e tyre. Sipas këtij standardi, të gjitha keqdeklarimet duhet t'i komunikohen menaxhmentit, përveç se ato materiale duhet të komunikohen me shkrim (në formën e përjashtimeve).

Kur menaxhmenti bën rregullimet e nevojshme në librat e llogarive dhe pasqyrave financiare, auditori duhet të kontrollojë nëse rregullimet janë bërë në mënyrë korrekte. Auditori më pas duhet të regjistrojë konkluzionin/et e rishikuara në procedurat e auditimit të kryera, bazuar në verifikimin e rregullimeve të bëra nga menaxhmenti. Regjistrimet e nevojshme për rregullim dhe dokumentet mbështetëse të mëtejshme duhet të dokumentohen nga auditori për të mbështetur konkluzionin e rishikuar bazuar në procedurat e kryera të auditimit. Keqdeklarimet e pakorrigjuara materiale, qoftë ato të vetme/incidentale, ose ato totale, bëhen bazë për modifikimin e opinionit/konkluzionit të auditimit të pakualifikuar ose të kundërt, në varësi të madhësisë së keqdeklarimit dhe ndikimit në besueshmërinë e Pasqyrave Financiare. janë keqdeklaruar në aspektin material ose kryerja e transaksioneve përmban mospajtueshmëri materiale, kështu që opinionet /konkluzionet e auditimit duhen të modifikohen.

8.1.3 Hapi 34 – Identifikimi i mospajtueshmërisë materiale

Rastet e mospajtueshmërisë me autoritetet gjithashtu duhen të raportohen. SNISA 2250 përcakton tre nivele të raportimit të mospajtueshmërisë së identifikuar ose të dyshuar si më poshtë:

- raportimi i mospajtueshmërisë te përgjegjësit për Qeverisje (Para 22 deri 24);
- raportimi i mospajtueshmërisë në raportin e auditorit për Pasqyrat Financiare (Para 25 deri 27); dhe
- raportimi i mospajtueshmërisë te autoritetet rregullative dhe të zbatimit (Para 28).

Rastet e identifikuara të mospajtueshmërisë me ligjet dhe rregulloret nga auditori mund të raportohen te menaxhmenti dhe përgjegjësit për qeverisje, si dhe te autoritetet tjera përkatëse varësisht nga linja e autoriteteve brenda entitetit. Nevoja për të raportuar te autoritetet përkatëse do të varet nga rëndësia dhe serioziteti i mospajtueshmërisë që nuk mund të trajtohet në nivel të entitetit.

Rastet e mospajtueshmërisë që duhen të raportohen në raportin e auditorit në Pasqyrat Financiare do të varet nga ajo nëse ato mospajtueshmëri kanë ndikim material në Pasqyrat Financiare. Nëse auditori del në përfundim që mospajtueshmëria ka një ndikim material në Pasqyrat Financiare dhe nuk është pasqyruar në mënyrë adekuate në Pasqyrat Financiare, auditori duhet ta shpreh ta jep, ose një opinion/konkluzion të kualifikuar, ose opinion

/konkluzion kundërshtues sipas SNISA 2705. Ngjashëm, nëse ka një kufizim të fushëveprimit³² për vlerësimin nëse mospajtueshmëria mund të ketë ndikim material në Pasqyrën Financiare, auditori duhet të jep ose një opinion/konkluzion të kualifikuar ose ta hedh poshtë opinion/konkluzionin për Pasqyrat Financiare sipas SNISA 2705.

Nëse një rast i mospajtueshmërisë kërkon vëmendjen e autoriteteve më të larta përkatëse (p.sh. Parlamentit), auditori duhet të përcaktojë nëse auditori ka përgjegjësinë të raportojë te ato autoritete dhe mund të veprojë në pajtim me rrethanat. SNISA 2250. A20 (Konsideratat specifike për Entitetet e Sektorit Publik) përcakton një shënim shpjegues që auditori i sektorit publik mund të jetë i obliguar të raportojë, në rastet e mospajtueshmërisë, te legjislativi ose organi tjetër qeveritar, përveç raportimit të tyre në Raportin e Auditorit.

8.1.4 Hapi 35 – Formulimi i opinionit/konkluzionit të auditimit (SNISA 2700)

Auditori arrin objektivat e auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë, duke ofruar siguri për raportimin financiar dhe pajtueshmërinë me autoritetet në formë të opinioneve/konkluzioneve për Pasqyrat Financiare dhe të pajtueshmërisë. Opinionet/konkluzionet e tilla do të bazohen në vlerësimin e dëshmive të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit të siguruara gjatë auditimit dhe konkluzionet që mund të nxirren nga to. Opinionet/konkluzionet do të shprehen qartë përmes një raporti me shkrim që përfshinë bazën për opinionet/konkluzionet e dhëna.

Përfundimet tuaja duhet të marrin parasysh:

- Nëse dëshmitë e duhura të auditimit janë marrë apo jo në përputhje me SNISA 2330 - "Përgjigja e auditorit ndaj rreziqeve të adresuara".
- Përfundimi juaj në lidhje me atë nëse ndonjë gabim i pakorrigjuar është material, individualisht ose i agreguar, në përputhje me SNISA 2450.

Për më tepër, duhet të vendosni nëse Pasqyrat Financiare janë përgatitur dhe paraqitur, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me kërkesat specifike të kornizës në fuqi të raportimit financiar. Ky vlerësim duhet të përfshijë aspektet cilësore të praktikave të kontabilitetit të entitetit, duke përfshirë treguesit e paragjyqimeve të mundshme në gjykimet e menaxhmentit.

Në veçanti, duhet të vlerësoni nëse:

- Pasqyrat Financiare shpalosin në mënyrë të duhur politikat e rëndësishme të kontabilitetit, të zgjedhura dhe të aplikuara dhe interpretime domethënëse nga menaxhimi i kërkesave ligjore ose financiare dhe të pajtueshmërisë;
- Politikat e kontabilitetit të zgjedhura dhe të aplikuara janë në përputhje me kornizën e aplikueshme të raportimit;
- Vlerësimet e kontabilitetit të bëra nga menaxhmenti janë të arsyeshme;
- Informacioni i paraqitur në Pasqyrat Financiare është i rëndësishëm, i besueshëm, i

³² Kufizimi i fushëveprimit- mungesë apo mohim të informacionin financiar apo jo-financiar të nevojshëm për ti arritur konkluzionet nga auditimi

krahasueshëm dhe i kuptueshëm;

- Pasqyrat Financiare ofrojnë shpalosje të mjaftueshme për t'u mundësuar palëve të interesuara të kuptojnë efektin e transaksioneve materiale dhe ngjarjeve në informacionin e dhënë në Pasqyrat Financiare, të përgatitura dhe të paraqitura;
- Terminologjia e përdorur në Pasqyrat Financiare, përfshirë titujt e tyre është e përshtatshme,
- Transaksionet e marrjes dhe shpenzimit të fondeve publike në vitin e raportuar ishin kryer në pajtueshmëri me autoritetet, dhe
- Konsiderata e aspekteve cilësore të praktikave të kontabilitetit të entitetit, duke përfshirë treguesit e paragjyqimeve të mundshme në gjykimet e menaxhmentit (SNISA 2260 dhe SNISA 4000).

SNISA 2700 përshkruan përgjegjësinë e auditorit për të formuar një opinion/konkluzion mbi Pasqyrat Financiare. Ai, gjithashtu merret me formën dhe përmbajtjen e raportit të auditorit të lëshuar si rezultat i një kontrolli të Pasqyrave Financiare.

Varësisht nga konkluzionet që ju i arrini si rezultat i punës suaj të auditimit, ju do të formoni opinione/konkluzione mbi Pasqyrat Financiare dhe mbi ato të pajtueshmërisë, që do të tregonin nëse besoni apo jo që ato përfaqësojnë një pamje të vërtetë dhe të drejtë të raportimit financiar të organizatës dhe nëse menaxhmenti financiar ka qenë në pajtueshmëri me autoritetet. Këto janë deklarata të shkurtra, të qarta dhe në lidhje me konkluzionet e përgjithshme të auditimit, në lidhje me Pasqyrat Financiare, duke marrë parasysh nëse prezantimi është i qëndrueshëm, se janë përdorur politikat e duhura të kontabilitetit dhe se është vepruar në përputhje me standardet dhe legjislacioni përkatës. Në varësi të konkluzioneve të auditimit, lloje të ndryshme të opinioneve/konkluzioneve mund të formulohen, bazuar në formulimin standard. **SNISA 2705** dhe **SNISA 2706** përcaktojnë se si ndikohet forma dhe përmbajtja e raportit të auditorit kur auditori shpreh një opinion/konkluzion të modifikuar ose përfshinë pjesë të tilla të raportit si paragrafi Theksimi i çështjes ose Paragrafi Çështjet të tjera. Kjo diskutohet në detaje më tej në shtojcën 17.

Opinion/konkluzioni i auditimit për Pasqyrat Financiare jepet në bazë të dëshmive që pasqyrojnë mungesën ose praninë e keqdeklarimeve në Pasqyrat Financiare dhe/ose mungesën ose praninë e kufizimit të fushës, d.m.th pamundësisë për të marrë dëshmi të mjaftueshme të auditimit. Kriteret e mësipërm përdoren në mënyrën vijuese:

- Mungesa e keqdeklarimeve materiale dhe mungesa e kufizimit të fushëveprimit - opinion/konkluzion i pamodifikuar.

Opinione/konkluzione të modifikuara:

- Keqdeklarim/e materiale të zbuluara dhe të parregulluara gjatë auditimit dhe/ose kufizimit material të fushëveprimit - opinion /konkluzion i kualifikuar;
- Keqdeklarim material dhe i përhapur - opinion/konkluzion i kundërt, si dhe
- Kufizimi material dhe përhapës i fushëveprimit - mohimi i opinionit/konkluzionit.

“I përhapur” është një term i përdorur për të përshkruar efektet e keqdeklarimeve në Pasqyrat Financiare ose efektet e kufizimit të fushëveprimit në auditimin e Pasqyrave Financiare. Këto efekte janë të përhapura, nëse ato prekin tërë Pasqyrat Financiare, ose një pjesë domethënëse të Pasqyrave Financiare, ose, në lidhje me shpalosjet, janë të rëndësishme për të kuptuarit e përdoruesve të Pasqyrave Financiare.

Opinionit/konkluzioni i auditimit për pajtueshmërinë jepet në bazë të dëshmive që reflektojnë mungesën ose praninë e mospajtueshmërisë me autoritetet. Kriteret e mësipërm përdoren në mënyrën vijuese:

- Asnjë devijim ose devijim i vogël³³, i vetëm ose i rrallë³⁴ nga autoritetet³⁵ - opinion/konkluzion i pamodifikuar
- Devijimi nga autoritetet që çon në keqdeklarim/e materiale, ose është sistemik, ose i përsëritur - opinion /konkluzion i kualifikuar

Shembull: Transaksioni i entiteteve duhet të regjistrohet dhe klasifikohet në mënyrë të duhur e të raportohet.

Situata: Transaksionet nuk regjistrohen në mënyrë të plotë, ose në kohë, ose janë regjistruar në mënyrë jo të duhur për shumën, periudhën e kontabilitetit, klasifikimin, ose politikën e njësisë ekonomike, ose raportohen balance, ose transaksione të pambështetura, ose të pa autorizuar ose raportohen për inventarët e humbur ose asetet fizike të përmasave të konsiderueshme.

Devijimi nga autoritetet e kontabilitetit dhe raportimit që çon në keqdeklarim/e materiale, ose është rezultat sistematik, ose i përsëritur me modifikimin e opinionit/konkluzionit të auditorëve.

- Sjellja mashtruese që nuk çon në keqdeklarim/e material ose humbje të konsiderueshme për entitetin e audituar - opinion/konkluzion i kualifikuar.

Shembull: Shpërdorimi i aseteve që përfshinë vjedhjen e aseteve të një njësie ekonomike dhe shpesh kryhet nga punonjësit në shuma relativisht të vogla dhe jo materiale.

Situata: Mund të jetë vjedhje e aseteve fizike ose pronës intelektuale (për shembull, vjedhja e inventarit për përdorim personal ose për shitje, vjedhja e skrapit për rishitje etj.) Sidoqoftë, mund të përfshijë gjithashtu menaxhmentin, të cilët zakonisht janë më të aftë të maskojnë ose fshehin shpërdorimet në mënyra që janë të vështira për t'u zbuluar. Pra, edhe shumat jomateriale çojnë në modifikimin e opinionit /konkluzionit të auditorëve.

³³ “I vogël” – nuk sjellë deri tek keqdeklarimi material, nuk është sistematik apo përsëritës, nuk ka ndikim në vendime financiare apo vendime të tjera të menaxhmentit.

³⁴ “Rallë” është çështja e gjykimit profesional të auditorit e bërë nën rrethana specifike të auditimit. Si udhëzim i përgjithshëm mund të merret me mend që rrallë do të thotë jo më shumë se dy (2) ngjarje të vogla brenda një process kontabël/financiar dhe jo më shumë se pesë (5) ngjarje të vogla nëse ato janë të shpërndara në mesin e proceseve të ndryshme financiare/ raportuese.

³⁵ Autoritetet: kodet, ligjet, rregullat, rregulloret, politikat, standardet, dhe praktikat e mira përkatëse.

Një sjellje e tillë mashtruese mund të zbulohet gjatë inspektimit fizik të inventarëve.

- Refuzimi i menaxhmentit që nuk çon në (a) keqdeklarim/e materiale ose humbje të konsiderueshme për entitetin e audituar - opinion/konkluzion i kualifikuar

Shembull: Raportimi financiar i mashtruar, i shkaktuar nga menaxhmenti tejkalon kontrollet që përndryshe mund të duket se funksionojnë në mënyrë efektive.

Situata: Manipulimi i regjistrit kontabël ose informacionit financiar nga menaxhmenti, i cili mund t'i drejttojë punonjësit të kryejnë mashtrim ose të kërkojnë ndihmën e tyre në kryerjen e tij. Për më tepër, personeli drejtues në një komponent të njësisë ekonomike mund të jetë në gjendje të manipulojë të dhënat e kontabilitetit të komponentit në një mënyrë që shkakton një keqdeklarim material në Pasqyrat e konsoliduara Financiare të njësisë ekonomike. Për më tepër, tejkalimi i menaxhimit të kontrolleve mund të ndodhë në mënyra të paparashikueshme, kështu që një situatë e tillë çon në modifikimin e opinionit/konkluzionit të auditorëve.

- Kufizimi material i fushëveprimit (mungesa ose mohimi i informacionit të rëndësishëm për auditimin) të shkaktuar nga devijimi nga autoritetet - opinionin/konkluzionin i kualifikuar

Shembull: Pamundësia për të marrë dëshmi të mjaftueshme të përshtatshme të auditimit në lidhje me njohjen e vlerës së ndërtesës së re të zyrave në Librat e Llogarive.

Situata: Auditori nuk ishte në gjendje të sigurojë dëshmi të mjaftueshme të auditimit në lidhje me njohjen e vlerës së ndërtesës së re të zyrave në Librat e Llogarive (devijime nga politikat e kontabilitetit). Efektet e mundshme të pamundësisë për të marrë dëshmi të mjaftueshme të auditimit konsiderohen të jenë materiale, por jo të përhapura në Pasqyrat Financiare (d.m.th., një opinion /konkluzion i kualifikuar është i përshtatshëm).

- Devijimi nga autoritetet që çon në (a) keqdeklarim material dhe të përhapur ose është sistematik ose i përsëritur dhe potencialisht çon në (a) keqdeklarim material dhe të përhapur - opinion /konkluzion negativ

Shembull: Pasqyrat Financiare janë gabimisht të pasaktësuar për shkak të mosnjohjes së tokës dhe ndërtesave të regjistruara në emër të Ministrisë.

Situata: Asetet afatgjata të Ministrisë që përbëjnë tokë dhe ndërtesa nuk janë njohur në Raportin e Aseteve Jofinanciare (devijimi nga rregulloret e kontabilitetit dhe raportimit). Bazuar në informacionin e disponueshëm në Ministri dhe konfirmimi i palëve të treta të marra nga Zyra Komunale tokat dhe ndërtesat ishin regjistruar në emër të Ministrisë. Sipas IPSAS, toka dhe ndërtesat duhet të llogariten me kostot e tyre dhe amortizimin përkatës të dhënë në ndërtesa. Keq deklarimi material konsiderohet të jetë i përhapur në Pasqyrat Financiare sepse ndikon në një pjesë të konsiderueshme të Raportit Vjetor Financiar.

- Sjellja mashtruese që çon në (a) keqdeklarim/e materiale ose humbje të konsiderueshme për entitetin e audituar – opinion/konkluzion i kundërt.

Shembull si më lart kur tejkalohet materialiteti.

- Mbivendosja e menaxhmentit që çon në (a) keqdeklarim (a) material ose humbje të konsiderueshme për njësinë e audituar – opinion/konkluzion i kundërt.

Shembull si më lart kur tejkalohet materialiteti

- Kufizimi material dhe i përhapur i fushëveprimit (mungesa ose mohimi i informacionit të rëndësishëm dhe thelbësor për auditimin) të shkaktuar nga devijimi nga autoritetet - mohim i opinionit/konkluzionit.

Shembull: Pamundësia për të marrë dëshmi të mjaftueshme të përshtatshme të auditimit në lidhje me njohjen e vlerës së Aseteve Kapitale në Regjistrin e Kontabilitetit.

Situata: Auditori nuk ishte në gjendje të sigurojë dëshmi të mjaftueshme të auditimit në lidhje me njohjen e vlerës së Aseteve Kapitale në Regjistrin e Kontabilitetit (devijimet nga autoritetet kontabël). Efektet e mundshme të pamundësisë për të marrë dëshmi të mjaftueshme të auditimit, konsiderohen të jenë materiale dhe të përhapura në Pasqyrat Financiare (d.m.th., mohimi i opinionit/konkluzionit është i përshtatshëm).

Shembull: Dosjet individuale të tatimpaguesve që përmbajnë informacione mbi vlerësimin për tatimin, mbi vlerën e shtuar nuk janë mirëmbajtur si duhet nga Devijimi i Zyrës Kombëtare Tatimore nga Akti i TVSH-së).

Situata: Vetëm 20 nga 200 tatimpagues të regjistruar kishin dosje të plota që përmbajnë vlerësime. Nuk kishte asnjë procedurë tjetër të besueshme që mund të bënim për të përcaktuar nëse Zyra Kombëtare Tatimore ishte në përputhje me Ligjin e TVSH-së, në lidhje me vlerësimin e tatimpaguesve. Për shkak të rëndësisë së çështjes, auditorët nuk janë në gjendje të shprehin një mendim mbi pajtueshmërinë e Zyrës Kombëtare Tatimore me përcaktimet e Ligjit të TVSH-së (d.m.th., mohimi i opinionit/konkluzionit t është i përshtatshëm).

Ka edhe rrethana të jashtëzakonshme që mund të lindin dhe që mund të sjellin në pikëpyetje aftësinë e auditorit për të vazhduar kryerjen e auditimit.

Situatat:

- Njësia ekonomike nuk ndërmerr veprimin e duhur në lidhje me mashtrimin që auditori e konsideron të nevojshëm në rrethana, edhe kur mashtrimi nuk është material për Pasqyrat Financiare;
- Konsiderata e auditorit për rreziqet e keqdeklarimit material për shkak të mashtrimit dhe rezultatet e testeve të auditimit tregojnë një rrezik të konsiderueshëm të mashtrimit material dhe të përhapur; dhe
- Auditori ka një shqetësim të konsiderueshëm në lidhje me kompetencën ose integritetin e menaxhimit ose ato të ngarkuara me qeverisje.

Llojet e opinionëve/konkluzioneve të auditimit përshkruhen në Shtojcën III të modelit të Raportit të Auditorit - LP C.2.1.

8.1.5 Hapi 36 – Vendosja e statusit të konkluzioneve/rekomandimeve/ të vitit/eve paraprak/e

Bazuar në rezultatet e procedurave të auditimit të përshkruar nën hapin 30 – Përcjellja e konkluzioneve/rekomandimeve të vitit/eve paraprake, auditori vendosë statusin aktual të tyre me qëllim që ta përfshijë në shtojcë të Raportit të Auditorit të Përgjithshëm. Statusi i implementimit të rekomandimeve të caktuara duhet të vendoset bazuar në analiza të dëshmive të auditimit, i cili është deri në një masë i ngjashëm me atë për procedurë substanciale të auditimit. Në asnjë formë nuk mjaftojnë dhe nuk janë të duhura vetëm deklaratimet e menaxhmentit për implementimin për ta konsideruar çfarëdo rekomandimi të implementuar apo të mbyllur. Sapo të vendoset statusi i observimeve/rekomandimeve, informacionet lidhur me të duhet të vendoset në Raportin e Përgjithshëm të Auditorit në mënyrë të përshkruar në hapin 37 (seksioni 8.2.6).

Formati për sigurimin e informacionit mbi statusin e konkluzioneve/rekomandimeve të vitit të mëparshëm është dhënë në Shtojcën II të modelit të Raportit të Auditorit -LP C.2.1

8.1.6 Hapi 37 – Hartimi i draftit të Raportit të Auditorit të Përgjithshëm dhe dërgimi i tij tek entiteti për komente

Kur formulohen opinionet/konkluzionet e auditimit dhe bazat e tyre, Raporti i Auditorit (të pavarur) do të përgatitet nga ana e udhëheqësit të Ekipit të Auditimit. Auditimi tradicional është përqendruar në Pasqyrat Financiare. Ju duhet të vëreni që gjithnjë e më shumë llojet e tjera të auditimeve (p.sh. rishikimet speciale, auditimi i performancës, hetimet e mashtrimit) kanë mundësi të bëhen gjithnjë e më shumë të zakonshme në të ardhmen. Ky doracak përshkruan përmbajtjen e raportit të auditorit, të përgatitur si rezultat i auditimit financiar dhe i auditimit të pajtueshmërisë.

8.1.6.1 Përmbajta e raportit të auditorit

Në këtë pjesë janë përshkruar përmbajtjet e raportit të auditorit për Pasqyrat Financiare dhe për ato të pajtueshmërisë. Ju duhet t'i referoheni për udhëzim modelit të raportit në hollësi. Kjo pjesë i referohet konsideratave të përfshira në secilën pjesë të raportit, i cili duhet të jetë i strukturuar si në vijim:

Hyrje

Kjo pjesë përmban vërejtjet hyrëse të Zyrës Kombëtare të Auditimit për mandatin, statusin, vlerat, misionin e saj si dhe rolin e raporteve të saj. Ajo ofron informacione për standardet e përdorura të auditimit, si dhe emrat e menaxhmentit të lartë të ZKA-së dhe udhëheqësit të ekipit të auditimit.

Opinionet/konkluzionet e auditimit

Raporti i Auditorit ofron opinionin për Pasqyrat Financiare dhe konkluzion **për pajtueshmërinë me autoritetet**, lidhur me administrimin e fondeve publike – në bazë të rezultateve të auditimit. Shikoni sesionin 8.2.4 për formulimin e opinionit/konkluzionit të

Auditimit dhe mostrën për Raportin e Auditorit (C.2.1) për informacione të mëtejshme për llojet e opinionit/konkluzionit.

Bazat e Opinioneve /konkluzioneve

Çdo opinion /konkluzion i auditimit do të plotësohet me bazën e opinionit /konkluzionit, duke theksuar arsyet për opinionin /konkluzionin e dhënë dhe kërkesat etike që duhen të përmbushen nga anëtarët e ekipit të auditimit (shikoni tekstin standard për opinionin /konkluzionin e auditimit dhe bazën e opinionit /konkluzionit në mostrën për Raportin e Auditimit (C.2.1).

Theksimin e çështjes (opcionale, nëse kërkohet)

Paragrafi për Theksimin e çështjes i pasqyruar në raportin e auditorit nënvizon një çështje të paraqitur ose shpalosur tashmë në Pasqyrat Financiare. Qëllimi është të tërheq vëmendjen e përdoruesve të Pasqyrave Financiare për ato çështje që, sipas gjykimit të auditorit, janë thelbësore për kuptimin e Pasqyrave Financiare nga përdoruesi. SNISA 2706 ofron kërkesat në lidhje me paragrafin Theksimi i çështjes. Një shembull i Theksimit të çështjes është: "Ne tërheqim vëmendjen për shënimin X në Pasqyrat Financiare, i cili përshkruan pasigurinë në lidhje me rezultatin e ardhshëm të një procesi gjyqësor të papaguar kundër entitetit Y. Megjithatë, ne nuk kemi kualifikuar opinionin/konkluzionin tonë në lidhje me këtë çështje."

Paragrafi Theksimi i çështjes, i cili përfshihet menjëherë pas paragrafit të Opinionit /konkluzionit në raportin e auditorit, nuk ndikon në opinionin /konkluzionin e auditimit dhe ai fakt duhet të tregohet qartë në raport (SNISA 2706.9). Shembuj në shtojcën 17.

Çështjet kryesore të auditimit

Çështjet kryesore të auditimit, të përcaktuara nga SNISA 2701 janë ato çështje që në gjykimin e auditorit kishin më shumë rëndësi në auditimin e Pasqyrave Financiare të periudhës aktuale. Synimi i komunikimit të çështjeve kryesore të auditimit është të përmirësojë vlerën komunikuese të raportit të auditorit, duke siguruar transparencë më të madhe në lidhje me fushën e auditimit, fushat kryesore të auditimit dhe mënyrën e adresimit të këtyre fushave nga ekipi i auditimit. Kështu, ata ofrojnë informacion shtesë për përdoruesit e synuar të Pasqyrave Financiare në sektorin publik. Shembuj në Shtojcën 17.

Paragrafi i Çështjeve të tjera (opcionale, nëse kërkohet)

Paragrafët Çështjet e tjera ndryshojnë nga paragrafi Theksimi i çështjes. Ato përfshijnë çështje të tjera nga ato të paraqitura ose të shpalosura në Pasqyrat Financiare, kryesisht ato në fushën e pajtueshmërisë me autoritetet që kërkojnë vëmendjen e menaxhmentit ose përgjegjësve të qeverisjes.

Komponentët që janë treguar më lart si opsionalë, përfshihen në Raportin e Auditorit vetëm kur ka nevojë ose kërkesë specifike për ta bërë këtë. Përndryshe, ata mund të lihen. Udhëzime më gjithëpërfshirëse për rolin dhe përmbajtjen e tyre, përfshirë shembuj ilustrues të përdorimit të tyre, përmbahen në letrën e punës për zhvillimin e Raportit të Auditorit (modeli

- shiko Shtojcën 17 - Llojet e opinionit/konkluzionit të auditimit). Më në fund, standardet SNISA të përmendura më lart mund të konsultohen si referencë e dobishme për të kuptuar më mirë funksionin e komponentëve të veçantë strukturorë të Raportit të Auditorit dhe përmbajtjen e tyre të kërkuar.

Përgjegjësitë e menaxhmentit dhe organit drejtues e Përgjegjësitë e auditorit për auditimin e Pasqyrave Financiare dhe pajtueshmërisë me autoritetet

Këto pjesë të Raportit të Auditorit janë shumë të standardizuara në lidhje me përmbajtjen e tyre (shiko paragrafët përkatës të SNISA 2700 dhe letrën e punës në Shtojcën 17). Megjithatë, ato duhen të përshtaten me kujdes në juridiksionin kombëtar për raportimin financiar, rregulloret financiare dhe auditimin financiar, si dhe metodologjinë e auditimit të ZKA-së.

Konkluzionet dhe Rekomandimet

Në përfundim të auditimit është e dëshirueshme (praktika më e mirë e auditimit) të referohen në Raportin e Auditorit gjetjet e rëndësishme nga auditimi në formën e konkluzioneve, përfshirë rekomandimet për përmirësimin e çështjeve të vërejtura gjatë auditimit dhe të cilat nuk ishin rregulluar ose korrigjuar, përdërsa auditimi ishte në proces. Nëse këto rregullime/korrigjime janë bërë, ato mund të jenë akoma objekt konkluzioni në rast se ato ishin çështje materiale ose nënkuptonin dobësi në kontrollin e brendshëm të entitetit të audituar. Qëllimi kryesor i kësaj pjese të Raportit të Auditorit është të këshillojë menaxhmentin lidhur me mangësitë e zbuluara, përfshirë ato të kontrollit të brendshëm, dhe të rekomandojë veprime përmirësuese. Përfshirja e konkluzioneve dhe rekomandimeve në raportin e auditimit tani është bërë një pjesë përbërëse e shërbimeve të ofruara nga shumica e institucioneve të auditimit financiar (si publik ashtu edhe privat).

Konkluzionet dhe Rekomandimet duhen të përmenden në Strategjinë e përgjithshme të auditimit, si pjesë e kërkesave të raportimit të auditorit dhe shërbejnë për të arritur objektivat e raportimit të auditimit. Ndërsa auditimi përparon, çështjet që janë të rëndësishme për Konkluzionet dhe Rekomandimet duhet të dokumentohen në letrat e punës të auditimit për të siguruar që ato nuk anashkalohen. Rrjedhimisht, letrat e punës duhet të sigurojnë dokumentacionin adekuat të konkluzioneve për t'u përfshirë në pjesën e Konkluzioneve dhe Rekomandimeve të Raportit të Auditorit. Dokumentacioni i tillë gjithashtu do të jetë i dobishëm në çdo diskutim me menaxhimin e entitetit të audituar për çështje të ngritura nga auditori.

Konkluzionet dhe Rekomandimet duhet të jenë të përgatitura me kujdes, të strukturuar mirë dhe të shkruara me ton të orientuar drejt rezultateve. Duke marrë parasysh praktikat më të mira, Konkluzionet dhe Rekomandimet duhet të kenë komponentët e mëposhtëm:

- Konkluzione të veçanta të furnizuara me numër të njëpasnjëshëm, përfshirë elementët si më poshtë:
 - Titulli që tregon një çështje që duhet të zgjidhet ose të korrigjohet,
 - Situata (përshkrim i shkurtër i gjetjes),
 - Kriteret (masat e vlerësimit> specifike për situatën),
 - Ndikimi (efekti i parregullsisë),

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

- Rekomandimi (cilat veprime janë të nevojshme për të korrigjuar situatën),
- Përgjigja e Menaxhmentit (pozicioni i Menaxhmentit dhe çfarë veprimi synohet-furnizohet kur merret nga entiteti),
- Pozicioni i auditorit (nëse përgjigja e menaxhmentit nuk është e pranueshme ose është vetëm pjesërisht e pranueshme).

Konkluzionet që çuan në modifikimin e opinioneve/konkluzioneve të auditimit duhet të paraqiten së pari në sekuencën e tyre. Konkluzionet tjera duhet të jepen në sekuencën e rëndësisë së tyre siç gjykohet nga Auditori. Nëse një konkluzion i referohet çështjes së shkeljes së ligjit dhe Auditori vendos të informojë në lidhje me atë organet përkatëse të zbatimit të ligjit, informacioni për atë duhet të përfshihet në pikën "Ndikimi". Rekomandimi përkatës në vetvete duhet të kufizohet vetëm në veprimet që kërkohen nga menaxhmenti i entitetit të audituar ose, nëse kërkohet, nga përgjegjësit për qeverisje.

Për Konkluzionet dhe Rekomandimet duhet të përgjigjen ata që do të ndërmarrin veprime rreth tyre. Këto zakonisht janë menaxhmenti i organizatës së audituar (p.sh. Drejtori i Përgjithshëm si një nivel ekzekutiv). Nëse Auditori gjykon se çështja e përmendur në një konkluzion dhe rekomandim duhet të zgjidhet nga përgjegjësit për qeverisje (p.sh. Organi Kolegjal Ministror ose një komitet parlamentar përkatës, p.sh. nëse ka nevojë për legjislacion ose rregullore të ndryshuar) kjo duhet të tregohet në letrën përcjellëse për Raportin e Auditorit.

Shtojca I: Komentë të entiteti në lidhje me gjetjet në raport

Kjo pjesë përmban një Tabelë që jep informacion mbi përgjigjet e menaxhmentit të organizatës së audituar në Raportin e Auditorit, veçanërisht për konkluzionet dhe rekomandimet e përfshira në Raport. Ajo, gjithashtu siguron hapësirë për ZKA-në që të marrë pozicion mbi përgjigjet e menaxhmentit.

Shtojca II: Statusi i rekomandimeve të vitit/eve paraprake

Është me rëndësi të tregohet numri i rekomandimeve nga viti i kaluar si dhe numri i rekomandimeve të zbatuara. Gjithashtu duhet të paraqitet edhe një analizë e shkurtër për ato që nuk janë zbatuar ende, bashkë me shpjegimet, nëse ka, për moszbatimin e tyre. Entitetet hartojnë një plan veprimi për të theksuar mënyrën se si ata do t'i adresojnë rekomandimet tona. Kjo krijon pikënisje për rishikimet tona rreth zbatimit të tyre në auditimin e vitit/eve pasuese.

Shtojca III: Shpjegime lidhur me llojet e ndryshme të opinioneve/konkluzioneve të përdorura nga ZKA-ja dhe pjesët e tjera të raportit të auditorit

Kjo pjesë ofron shpjegime për lloje të veçanta të opinioneve/konkluzioneve të auditimit, të pamodifikuara dhe të modifikuara, duke siguruar kriteret e përdorimit të tyre. Shikoni modelin C.3.b për detaje të mëtejshme.

Shpjegime shtesë i referohen pjesëve të tjera të Raportit, të tilla si paragrafët Theksimi i çështjes dhe Çështje tjera.

Modeli i draftit të Raportit të Përgjithshëm të Auditorit është dhënë në LP C.2.1.

8.1.7 Hapi 38 – Finalizimi i Raportit të Auditorit të Përgjithshëm dhe nënshkrimi i tij

Sapo menaxhmenti të përgjigjet me komente të draftit të raportit të AP-it, komentet plotësohen me qëndrim të AP-it (ose bëhet pranimi i komenteve të menaxhmentit ose komentet shtesë) dhe raporti nënshkruhet dhe dërgohet në formën e tij finale tek adresuesi/të.

Kapitulli 9. Mësimet e mësuara

Ky është një kapitull i shkurtër, por i rëndësishëm. Ne përpiqemi për përmirësimin e vazhdueshëm meqë ZKA-ja synon të bëhet një ISA më efektive. Kjo përfshin secilin individ, i cili punon në kuadër të organizatës dhe i cili duhet të marrë përgjegjësinë për zhvillimin dhe përparimin e tij individual.

Një pjesë e rëndësishme e kësaj përfshin mësimin nga situatat me të cilat jemi përfshirë. Kjo nuk duhet të jetë vetëm mësim nga gabimet që mund të bëhen, por poashtu është e nevojshme të mësohet nga ajo që është zhvilluar mirë dhe të shfrytëzohen ato mësimet përsëri në të ardhmen. Në duhet poashtu të bëjmë dallimin ndërmjet: “identifikimit të mësimave” e cila është një gjë dhe “mësimi i mësimave” e cila është krejtësisht një gjë tjetër. Shfrytëzimi i mësimave të mësuara kanë pak kuptim derisa ato nuk ndikojnë në veprimet tuaja të ardhshme, siç është shënuar në seksionin 5.4.

9.1 Vlerësimi i mësimave të mësuara

Në fund të secilit angazhim, udhëheqësi i ekipit, i cili ka qenë i përfshirë për së afërmi në kryerjen e përditshme të angazhimit duhet ta vlerësojë se cilat mësimet mund të mësohen nga angazhimi. Udhëheqësi i ekipit duhet të përfshijë të gjithë anëtarët e ekipit të auditimit në fjalë lidhur me mësimet që duhen mësuara. Ata duhet pastaj të përgatisin një dokument të shkurtër, i cili i thekson mësimet e mësuara, i cili duhet të sqarojë para se gjithash përmes drejtorit përgjegjës të auditimit.

Pastaj, udhëheqësi i ekipit duhet t’ia kalojë mësimet e mësuara drejtorit për të siguruar se ato janë të konsoliduara, të komunikuar dhe të ndara me DM. Gjërat që duhet të konsiderohen si pjesë e këtij procesi mund t’i takojnë kategorive kryesore të mëposhtme:

- Mësimet e mësuara që mund të mësohen për kryerjen e një angazhimi specifik në të ardhmen;
- Mësimet që mund të mësohen e që mund të kenë zbatim më të madh në tërë ZKA-në; dhe
- Veprimet që duhet të ndërmerren nga ekipi i auditimit të përfshira në auditimin specifik për zbatimin e këtyre mësimave në praktikë, duke përfshirë përgjegjësinë për një individ përkatës, për të siguruar që këto ndryshime ndodhin dhe që afati kohor sipas së cilit ndonjë prej ndryshimeve për proceset e tanishme do të duhej të bëhen.

Pos konsiderimit të mësimave të mësuara nga puna e ekipeve të auditimit, drejtorët duhet t’i konsiderojnë mësimet e mësuara përmes atyre auditimeve që janë kontraktuar nga firmat e sektorit privat. Lista kontrolluese e auditimit të kontraktuar në Shtojcën 16 e thekson nevojën për t’i identifikuar mësimet e mësuara dhe për t’i ndarë ato me ZKA-në.

Kohë pas kohe, gjatë zhvillimit të një auditimi mund të paraqiten çështje të cilat kanë ndikim për tërë ZKA-në dhe janë të rëndësishme për zyrën në kuptimin më të gjerë. Në rrethanat e tilla, procesi i saktë do të ishte njoftimi i menjëhershëm i DM së, ashtu që ata të mund të

aranzhojnë shpërndarjen e informatave dhe poashtu nëse është e mundur të njoftojnë edhe ta përfshijnë edhe AP-in.

Një pjesë e rëndësishme e procesit është zhvillimi i mësimave të mësuara në planifikimin e angazhimeve pasuese të auditimit. Si një nga hapat e parë është që ata të cilët janë përgjegjës për planifikimin e secilës angazhim duhet, nëse kjo nuk është hera e parë që angazhimi është ndërmarrë, t'i referohen mësimave të identifikuar nga angazhimet paraprake dhe ta marrin si faktor në planifikimin e tanishëm në mënyrë të duhur. Ata duhet poashtu t'i marrin parasysh ndonjë prej mësimave të mësuara në përgjithësi të ofuara nga DM për planifikimin e tyre.

9.2 Përcjellja e mësimave të mësuara

Kohë pas kohe, në një bazë të dakorduar sistematike dhe të rregullt, DM duhet të bëjë orarin e auditimeve për rishikim, për të parë që ato janë kryer në pajtim me standardet e miratuara nga Auditori i Përgjithshëm. Kjo duhet të përfshijë rishikimin nëse mësimet e identifikuar kanë qenë faktorë të përfshirë në procesin e planifikimit, që veprimet e dakorduara për shqyrtimin e mësimave të mësuara janë ndërmarrë dhe që këto pastaj janë adoptuar gjatë kryerjes së auditimit i cili është në rishikim. Doracaku i cilësisë e siguron bazën për këtë punë por DM do të ndërmarrë rishikime shtesë nëse konsiderohet si e nevojshme.

Indeksi i shtojcave

Nr. i shtojcës	Emri i shtojcës	Funksioni i shtojcës
SH-1	Korniza e Deklarimeve Profesionale të INTOSAI dhe Deklaratat e OKB	Informon auditorët për kornizën standarde për auditimin financiar dhe të pajtueshmërisë
SH-2	Mjedisi i auditimit	Ofron informacione për kategoritë dhe emrat e organizatave, të cilat i nënshtrohen auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë
SH-3	Planifikimi Strategjik	Ofron udhëzime lidhur me rolin, përmbajtjen, dhe procedurat për planifikimin strategjik të ZKA-së
SH-4	Koncepti i auditimit financiar dhe i pajtueshmërisë	Përshkruan konceptin bazë: ligjor, normativ, rregullativ, dhe të kontabilitetit të auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë
SH-5	Indeksi i letrave të punës	Ofron informacione për setin e letrave të punës si dhe vendin dhe funksionin e tyre në procesin e auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë
SH-6	Koncepti i materialitetit	Ofron shpjegim të konceptit të materialitetit të auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë dhe ofron udhëzime se si ta llogarisin atë
SH-7	Rreziqet e auditimit (SNISA 2315 dhe SNISA 2330) përfshirë rreziqet të rëndësishme	Përkufizon rrezikun e auditimit dhe ofron udhëzime se si të përcaktohet ai sipas rreziqeve të identifikuara të keqdeklarimeve materiale dhe mospajtueshmërinë si dhe burimet e auditimit në dispozicion.
SH-8	Mashtrimi dhe korrupsioni	Ofron udhëzime për auditorët si ta zbulojnë mashtrimin, të njohin treguesit e mashtrimit apo ta pengojnë mashtrimin në kornizën e auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë
SH-9	Auditimi i brendshëm (SNISA 2610)	Ofron udhëzime për rolin e auditimit të brendshëm në entitetin në sektorin publik si dhe në çfarë kushte përdoret puna e auditorëve të brendshëm në procesin e auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë.
SH-10	Palët e lidhura (SNISA 2550)	Ofron udhëzime për përgjithësitë e auditorit lidhur me marrëdhëniet me palët e lidhura dhe transaksionet në auditimin e pasqyrave financiare dhe pajtueshmërinë me autoritetet. Në veçanti, se si të vlerësohen rreziqet e keqdeklarimeve materiale dhe/apo mospajtueshmërinë me autoritetet lidhur me marrëdhëniet e palëve të lidhura dhe transaksionet

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

SH-11	Kategoritë dhe dokumentimi i kontrolleve të brendshëm	Të përmbledh përgjegjësinë e auditorit në identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të keqdeklarimeve materiale në Pasqyrat Financiare dhe/apo të mospajtueshmërisë me autoritetet, përmes të kuptuarit të entitetit dhe mjedisit të tij, identifikimin e rreziqeve të detajuara përmes analizës së procesit, dhe vlerësimin e kontrollit të brendshëm të entitetit
SH-12	Diagrami i vendimeve për planifikimin e testeve	Prezanton procesin e auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë dhe rrugët e tyre alternative varësisht nga vlerësimi i rrezikut dhe vlerësimi i kontrollit – në formën e diagramit.
SH-13	Procedurat analitike – Llogaritja e diferencës së tolerueshme dhe shembujt	Ofron udhëzime se si të matën devijimet e tolerueshme të zbuluara përmes procedurave analitike dhe ofron udhëzime të mëtutjeshme se si të përdorën procedurat analitike në auditimin financiar dhe të pajtueshmërisë
SH-14	Përcaktimi i madhësisë së mostrës	Përshkruan metodat e llogaritjes së madhësive të mostrave për MNJM dhe mostrimin e thjeshtë të rastësishëm me përdorimin e modelit të sigurisë së auditimit.
SH-15	Teknikat e auditimit të ndihmuara nga kompjuteri (TANK)	Ofron udhëzime se si të përdoret programi kompjuterik i auditimit për analizimin e të dhënave për testimin substancial dhe të kontrollit
SH-16	Auditimet e kontraktuara	Ofron udhëzime se si të përdorët autoriteti ligjor i ZKA-së për kontraktimin e kompanive private për të kryer auditimet brenda mandatit të ZKA-së në rrethanat kur burimet e ZKA-së janë të kufizuara dhe nuk janë të mjaftueshme për ta përmbushur mandatin e saj.
SH-17	Lloje të ndryshme të auditimit të aplikuar nga ZKA (SNISA 2700, SNISA 2705 dhe SNISA 2706)	Ofron udhëzime se si të zhvillohen opinionet/konkluzionet e auditimit për Pasqyrat Financiare dhe për pajtueshmëri, varësisht nga rezultatet e ndryshme të auditimit
SH-18	Qeverisja e mirë: Korniza për rishikim të auditorëve	Ofron udhëzime për rishikimin e qeverisjes së mirë të entitetit në rast të zbulimit të mangësive serioze në fazën përgatitore (para-planifikuese) të auditimit
SH-19	Auditimi i Ndërmarrjeve Publike (NP)	Përshkruan procedurat e auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë, përfshirë përdorimin e letrave të punës për ndërmarrjet publike

Shtojca 1: Korniza e Deklaratave Profesionale të INTOSAI (KDPI) dhe Deklarata e OKBsë

Një proces shumë i rëndësishëm dhe sfidues për institucionin tonë është implementimi i Deklaratave Profesionale të INTOSAI-t (KDPI).

Deklaratat Profesionale të INTOSAI janë njoftimet zyrtare dhe autorizuese ose deklaratat e Komunitetit të INTOSAI (INTOSAI). Ata mbështeten në ekspertizën kolektive profesionale të anëtarëve të INTOSAI dhe japin deklaratat zyrtare të INTOSAI për çështje të auditimit. Të gjitha deklaratat janë të organizuara dhe të vendosura me numra sipas statusit dhe qëllimit të tyre në kornizën e vetme të KDPI.

SHënim: Korniza e Deklaratave Profesionale të INTOSAI është themeluar relativisht vonë nga INTOSAI për ta zëvendësuar kornizën e mëparshme SNISA dhe shumë prej SNISA-ve të mëparshme detyruese janë ende nën rishikim para se të përfshihen (ose jo) në kornizën aktuale. Ky proces duhet të ndiqet dhe kjo shtojcë mund të ketë nevojë për azhurnime përkatëse.

Korniza e Deklaratave Profesionale të INTOSAI përbëhet nga tri kategori të deklaratave profesionale:

- **Parimet e INTOSAI (INTOSAI-P)** që përbëhen nga parimet themeluese dhe parimet bazë. Parimet themeluese kanë rëndësi historike dhe specifikojnë rolin dhe funksionet, të cilat ISA-të duhet të aspirojnë. Këto parime mund të jenë informuese për qeveritë dhe parlamentet, si dhe për ISA-të dhe publikun e gjerë dhe mund të përdoren si referencë në përcaktimin e mandateve kombëtare për ISA-të.
- **Standardet Ndërkombëtare të Institucioneve Supreme të Auditimit (SNISA)** që janë standarde ndërkombëtare autorizuese në auditimin e sektorit publik. Qëllimi i SNISA-ve është:
 - Të sigurojë kualitetin e auditimeve të kryera;
 - Të fuqizoj kredibilitetin e raporteve të auditimit për përdoruesit;
 - Të rris transparencën e procesit të auditimit;
 - Të specifikojë përgjegjësinë e auditorit lidhur me palët e tjera të përfshira; dhe
 - Të përcaktojë llojet e ndryshme të angazhimit të auditimit dhe grupin përkatës të koncepteve të cilat ofrojnë gjuhën e përbashkët e auditimit të sektorit publik.
- **Udhëzuesi INTOSAI (GUID)** është zhvilluar për të mbështetur ISA-të dhe auditorët individual në çështjet:
 - Si të aplikohet praktikat e SNISA-ve në proceset të auditimit financiar, auditimit të performancës apo pajtueshmërinë;
 - Si të aplikohen praktikat e SNISA në angazhimet të tjera; dhe
 - Të kuptuarit e lëndëve specifike dhe aplikimi i SNISA-ve përkatëse.

Pse të përvetësojmë Kornizat e SNISA-ve dhe Udhëzuesin e INTOSAI?

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

Përgjigja është se SNISA dhe Udhëzimet e INTOSAI i shtojnë vlera punës tonë siç janë : **besueshmëria, cilësia dhe profesionalizmi.**

Duke përdorur kornizën e SNISA-s dhe Udhëzimet e INTOSAI, si një kornizë të përbashkët reference për auditimin në sektorin publik, ne matim performancën tonë në auditim kundrejt SNISA-s, e cila do të jetë në përputhje me mandatin dhe legjislacionin dhe rregulloret kombëtare, duke e rritur vetëdijesimin për SNISA-t dhe ndarë përvojën dhe praktikën e mira.

Synimi kryesor i INTOSAI-t është të forcojë pavarësinë, e cila është e ndarë në dy pjesë:

- Deklaratat ndërkombëtare për pavarësinë e ISA-ve; dhe
- Zbatimi i deklaratave ndërkombëtare për pavarësinë e ISA-s nga ZKA-ja.

Deklaratat ndërkombëtare të ISA-ve për pavarësi themelohen në:

- Deklaratën e Limës, e vitit 1977, mbi udhëzuesit e rregullave të auditimit (INTOSAI-P 1) e cila ka përcaktuar parimin e pavarësisë së auditimit të qeverisë në terma metodologjike dhe profesionale; dhe
- Deklarata e Meksikës mbi pavarësinë e ISA-së (INTOSAI-P 10).

Në përgjithësi, institucioni jonë i pranon tetë parimet themelore që rrjedhin nga Deklarata e Limës dhe Deklarata e Meksikës si kërkesa thelbësore për auditimin në sektorin publik.

1) Një kornizë ligjore/statutore/kushtetuese e duhur dhe efektive

Statuti i Organizatës sonë i jep asaj pavarësi ligjore në të gjitha çështjet operative. Statuti i plotëson kërkesat e standardeve të përcaktuara në Deklaratën e Limës (INTOSAI-P 1) dhe Deklaratën e Meksikës (INTOSAI-P 10).

Për pavarësinë operative të një institucioni suprem të auditimit, *ne i zhvillojmë praktikën për të siguruar sa më shumë distancë është e mundur në mes të ISA-s tonë dhe Ekzekutivit.*

2) Pavarësia e krerëve dhe anëtarëve të ISA-s

- Specifikimi në legjislacionin kushtetues për emërimin, rrimërimin, largimin dhe daljen në pension; dhe
- Përfshirja e imunitetit ligjor nga përndjekja lidhur me veprimet gjatë kryerjes normale të detyrave.

3) Mandati mjaft i gjerë dhe liri veprimi në ushtrimin e funksioneve

- Institucioni jonë ka një mandat të gjerë e të miratuar dhe liri të plotë veprimi në ushtrimin e funksioneve;
- Institucioni jonë nuk është i përfshirë ose nuk duket të jetë i përfshirë në menaxhimin e organizatave të cilat i auditon;
- Ne kemi vendosur sisteme për të siguruar vendosjen e raporteve në mes personelit të ZKA-së dhe entiteteve, siç janë politika e rotacionit dhe sistemet e deklaratës së pavarësisë së personelit; dhe

- Kompletimi i raportit vjetor për veprimtarinë të Legjislativi i cili bëhet publik.

4) Qasja e pakufizuar në informacion

- ISA jonë ka kompetenca të mjaftueshme për të marrë qasje të lirë, me kohë, të papenguar, dhe të drejtpërdrejtë në të gjitha dokumentet dhe informacionin e nevojshëm.

"Mandati ligjor i ZKA-së duhet të sigurojë qasje të plotë dhe të lirë në të gjitha mjediset dhe të dhënat përkatëse të entiteteve të audituara dhe operimet e tyre.

5) E drejta dhe obligimi për të raportuar në punë

- Nuk ka kufizime për raportimin e rezultateve të punës së auditimit të ZKA-së; dhe
- Zyra Kombëtare e Auditimit është e obliguar, në bazë vjetore, të kryen auditim e Rregullsisë statutores të Raportit të Qeverisë për Buxhetin e Kosovës, të gjitha organizatave buxhetore të cilat kanë pranuar buxhet nga Ligji Vjetor i Buxhetit dhe janë të obliguara të prodhojnë Pasqyrat Vjetore Financiare.

6) Liria për të vendosur për përmbajtjen dhe kohën e raporteve të auditimit dhe për t'i publikuar e shpërndarë ato

- ZKA-ja është e lirë të vendosë për përmbajtjen dhe kohën e raporteve të auditimit; dhe
- ZKA-ja është e lirë të publikojë dhe shpërndajë raportet e saj pasi të jenë dorëzuar.

Raportimi në kuptimin e gjerë të fjalës është një komponent i rëndësishëm i funksionit të auditimit. Liria për të raportuar do të thotë liri për të vendosur se çfarë do të përfshijë raporti, si do të shprehen me fjalë të gjeturat e auditimit dhe kohën për t'i dorëzuar ato.

7) Ekzistimi i mekanizmave efektivë të përcjelljes së rekomandimeve të ISA-s

- Legjislativi duhet të ketë një sistem të rishikimit dhe përcjelljes së rekomandimeve të auditimit; dhe
- ISA duhet të ketë një sistem të rishikimit dhe përcjelljes për të siguruar se entitetet e audituara i adresojnë rekomandimet.

8) Autonomia financiare dhe administrative si dhe disponueshmëria e burimeve të duhura

- ZKA-ja duhet të ketë burimet e nevojshme dhe aftësinë për të kontrolluar buxhetin e saj; dhe
- Buxheti i ZKA-së i nënshtrohet miratimit nga Kuvendi.

Gjatë rishikimit dhe marrjes së vendimit mbi buxhetin, Kuvendi duhet të sigurojë që të bëhet alokimi i fondeve të mjaftueshme për Auditorin, për ta mundësuar ushtrimin e funksioneve dhe përgjegjësi të tij në tërësi dhe në mënyrë të pavarur.

Zbatimi i deklaratave ndërkombëtare për pavarësinë e ISA nga ZKA-ja

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

ZKA-ja e ruan pavarësinë, duke siguruar transparencë, llogaridhënie dhe standarde të larta të etikës dhe kontroll të cilësisë në të gjithë punën tonë.

ZKA ka vendosur politikat dhe procedurat e hartuara për të siguruar që puna e auditimit të jetë e cilësisë më të lartë dhe në përputhje me legjislacionin përkatës dhe standardet etike.

Një sfidë e madhe me të cilën përballen ISA-të është promovimi i të kuptuarit më të mirë të roleve të tyre në shoqëri. Për të arritur këtë, praktikat e punës, aktivitetet dhe produktet duhet të jenë transparente, të kumtohen në mënyrë të hapur dhe të jenë të dukshme në arenën publike.

INTOSAI-P 12 mbi “Vlerën dhe përfitimet e ISA-ve – duke bërë ndryshim në jetën e qytetarëve”, përpaket ta sigurojë një kornizë të vlerës dhe përfitimeve për punën e bërë nga ISA-të.

INTOSAI-P 20 siguron nëntë parime që drejtojnë ISA-të drejt qëllimit të transparencës dhe llogaridhënies.

Përmbledhje e nëntë parimeve

- 1) ISA-të kryejnë detyrat e tyre sipas një kornize ligjore që siguron llogaridhënie dhe transparencë;
- 2) Mandati, përgjegjësitë, misioni dhe strategjia e ISA-së bëhen publike;
- 3) ISA-të përvetësojnë standarde, procese dhe metoda auditimi që janë objektive dhe transparente;
- 4) ISA-të zbatojnë një standard të lartë të integritetit dhe të etikës për personelin në të gjitha nivelet;
- 5) Parimet e llogaridhënies dhe transparencës zbatohen edhe për veprimtaritë e kontraktuara jashtë;
- 6) ISA-të menaxhojnë operacionet e tyre në mënyrë ekonomike, efikase, dhe efektive si dhe në përputhje me ligjet dhe rregulloret dhe raportojnë publikisht;
- 7) ISA-të raportojnë publikisht për rezultatet e auditimeve të tyre, dhe konkluzionet në lidhje me aktivitetet e përgjithshme të qeverisë;
- 8) ISA-të i kumtojnë gjerësisht dhe me kohë aktivitetet e tyre, i paraqesin entitetit të gjeturat dhe rekomandimet e auditimit për komente dhe diskutim; dhe
- 9) ISA-të përdorin këshillat nga jashtë dhe ato të pavarura për të rritur cilësinë e tyre.

Parakushtet e tjera për funksionimin e ISA-ve përcaktohen nga [SNISA 130](#) - Kodi i Etikës, dhe veçanërisht [SNISA 140](#) për Kontrollin e Cilësisë së Auditimit.

Standardet Ndërkombëtare të Institucioneve Supreme të Auditimit (SNISA) ofrojnë një bazë konceptuale për auditimin e sektorit publik dhe sigurojnë konsistencën në kornizën SNISA dhe vendosin konceptet dhe parimet themelore të ndara nga tre fushat e auditimit, ndërsa Udhëzimi INTOSAI (GUID) përkthen SNISA në udhëzime më specifike, të hollësishme dhe

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

operacionale që mund të përdoren çdo ditë në kryerjen e detyrave të auditimit. SNISA dhe GUID përfshijnë ndër të tjera:

- Parimet Themelore të Auditimit të Sektorit Publik (SNISA 100-129)
- Kërkesat organizative të ISA-ve (SNISA 130-199)
- Parimet, standardet dhe udhëzimet plotësuese për tre llojet kryesore të auditimit:
 - Auditimi Financiar (Parimet e AF-së SNISA 200-299, Standardet e AF SNISA 2000-2899, Udhëzimi Plotësues i AF GUID 2900-2999),
 - Auditimi i Performancës (Parimet e AP SNISA 300-399, Standardet e AP SNISA 3000-3899, Udhëzuesi plotësues i AP GUID 3900-3999),
 - Auditimi i pajtueshmërisë (Parimet e AP-së SNISA 400-499, Standardet e AP SNISA 4000-4899, Udhëzimi plotësues i AP 4900-4999).

Deklaratat e Organizatës së Kombeve të Bashkuara

Më 22 dhjetor 2011, Asambleja e Përgjithshme 66. e Organizatës së Kombeve të Bashkuara (OKB) e ka miratuar **Rezolutën A/66/209, "Promovimi i efikasitetit, llogaridhënies, efektivitetit dhe transparencës së administratës publike me anë të forcimit të Institucioneve Supreme të Auditimit."** Miratimi i kësaj rezolute është arritja kurorëzuese e përpjekjeve të bashkuara të të gjitha ISA-ve për ta forcuar pavarësinë e tyre dhe për ta siguruar njohjen e deklaratave të Limasë dhe Meksikës.

Pas kësaj Rezolute, Asambleja e Përgjithshme 69. e Kombeve të Bashkuara e miratoi më 19 dhjetor 2014, **Rezolutën A/66/228 "Promovimi dhe nxitja e efikasitetit, llogaridhënies, efektivitetit dhe transparencës së administratës publike me anë të forcimit të institucioneve të supreme të auditimit"**. Me anë të kësaj Rezolute, Asambleja e Përgjithshme e OKB-së i inkurajon Shtetet anëtare për t'i dhënë vëmendjen e duhur pavarësisë dhe ndërtimit të kapaciteteve të Institucioneve Supreme të Auditimit, si dhe përmirësimit të sistemeve të kontabilitetit publik në kontekstin e agjendës së zhvillimit pas 2015. Me këtë, Asambleja e Përgjithshme e OKB-së e krijon një instrument të rëndësishëm për t'i përmirësuar kushtet e kornizës për zhvillim të qëndrueshëm. Për më tepër, Shtetet Anëtare janë të inkurajuara t'i aplikojnë, në përputhje me strukturat e tyre institucionale kombëtare, parimet e përcaktuara në Deklaratën e Limasë të Udhëzimeve për Rregullat e Auditimit dhe në Deklaratën e Meksikës mbi Pavarësinë e Institucioneve Supreme të Auditimit dhe që ta intensifikojnë bashkëpunimin e tyre me INTOSAI-n.

Shtojca 2: Ambienti i Auditimit

Këtu e marrim në konsideratë ambientin në të cilin veprojmë. Është e rëndësishme të kuptohet konteksti në të cilin funksionon organizata jonë. Ajo nuk ekziston në izolim, por formon një pjesë kritike të një pamjeje më të gjerë. Pa e kuptuar se si përshtatet kjo pamje e gjerë nuk mund të jeni plotësisht efektiv. Prandaj ju duhet ta kuptoni se si ZKA-ja përshtatet në pamje të gjerë. Akterët kryesor përfshijnë:

- Kuvendin
- Qeverinë;
- Organizatat e audituara;
- Publikun;
- Donatorët.

Rolet, të drejtat dhe përgjegjësitë e secilit prej tyre janë definuar në hollësi më poshtë.

Struktura e Administratës Publike të Kosovës: Korniza Ligjore

Struktura e përgjithshme e Administratës Publike të Kosovës rrjedhë nga Kushtetuta e vendit, e përkufizuar si " *akti më i lartë juridik në Republikën e Kosovës*" ³⁶ me të cilin duhet të jenë në pajtim të gjitha ligjet e tjera. Kjo konfirmon që Kosova është një vend demokratik i bazuar në parimet e ndarjes së pushteteve si dhe të kontrollit dhe balancit ndërmjet tyre. Këto përfshijnë:

- Kuvendin, i cili ushtron pushtetin legjislativ;
- Presidentin e Republikës së Kosovës, i cili është garantues i funksionimit demokratik të institucioneve të vendit;
- Qeverinë e Republikës së Kosovës, e cila është përgjegjëse për zbatimin e ligjeve dhe politikës shtetërore dhe e cila i nënshtrohet kontrollit të kuvendit; dhe
- Përgjegjësia e gjyqësorit, e cila është unike dhe e pavarur dhe ushtrohet nga gjykatat.

Kushtetuta, poashtu i përcakton të drejta themelore civile dhe këto vlejné më shumë për ju në veprimet tuaja në kuadër të ZKA-së se në cilëndo organizatë tjetër. Këto përfshijnë barazinë, të drejtat e njeriut, liritë themelore dhe në veçanti barazinë gjinore në kuptimin e ofrimit të mundësive të barabarta meshkujve dhe femrave, për pjesëmarrje në jetën politike, ekonomike, sociale, kulturore dhe në fushat e tjera të shoqërisë. Ashtu siç thekson vet kushtetuta " *të gjithë janë të barabartë para ligjit. Secili e gëzon të drejtën në mbrojtjen ligjore pa diskriminim*" ³⁷

Kushtetuta më tej përshkruan që shpenzimet publike dhe mbledhja e të hyrave publike duhet të bazohet në parimet e përgjegjshmërisë, efektivitetit, efikasitetit dhe transparencës. Procesi i auditimit ndihmon për të siguruar që këto detyra janë kryer si duhet nga ata të cilëve përgjegjësitë financiare në kuadër të sektorit publik iu janë deleguar.

³⁶ Neni 16.1 i Kushtetutës së Republikës së Kosovës

³⁷ Po aty, neni 24.1

Kushtetuta është akti juridik më i lartë në Republikën e Kosovës. Poashtu, një numër i ligjeve të tjera të rëndësishme janë zhvilluar për të dhënë hollësi më specifike se si do të funksionojë në praktikë struktura e administratës publike. Këto përfshijnë:

- Ligjit nr. 06-L-113 për Organizimin dhe Funksionimin e Administratës Shtetërore dhe të Agjencive të Pavarura
- Ligjin mbi Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë (“**LMFPP**”)³⁸
- Ligjin e Prokurimit Publik në Kosovë;
- Ligji për Vetëqeverisjen Lokale, etj.

Ligjet për ndarjet vjetore buxhetore, të cilat i përkufizojnë buxhetet në dispozicion për organizatat e sektorit publik. Këto ligje janë mbështetur nga disa rregullore specifike të nxjerra nga MF.

Ekzistojnë disa akterë kryesorë në këtë proces, përveç atyre nga ZKA-ja, janë edhe:

- Kuvendi i Republikës së Kosovës;
- Qeveria e Republikës së Kosovës;
- Entitetet individuale të sektorit publik, d.m.th ministritë, komunat, ndërmarrjet në pronësi shtetërore dhe agjencitë publike të cilave u janë deleguar buxhetet dhe menaxhimi financiar.

Rolet, të drejtat dhe përgjegjësitë e secilës palë të kësaj strukture janë marrë parasysh në vazhdim.

Rolet, të drejtat dhe përgjegjësitë

Siç u tha tashmë, ekzistojnë disa elemente kryesore të legjislacionit të cilat bashkërisht ofrojnë kornizën për strukturën e administratës publike në Republikën e Kosovës dhe këto do të referohen hollësisht më poshtë. Ju duhet të dini që ndonëse disa elemente kryesore të këtyre ligjeve do të referohen, ato nuk do të përsëriten plotësisht në këtë doracak. Prandaj, ju duhet të jeni të njoftuar tërësisht me ligjet duke i ekzaminuar ato për së afërmi. Ju duhet po ashtu, ta keni parasysh nëse për auditimet specifike, elemente tjera të legjislacionit janë të rëndësishme sipas rastit.

Fushëveprimi i auditimit tonë

Kushtetuta³⁹ thekson që Auditori i Përgjithshëm auditon:

- Aktivitetin ekonomik të institucioneve publike dhe personave tjerë juridik shtetëror;
- Shfrytëzimin dhe ruajtjen e mjeteve publike nga autoritete qendrore dhe lokale; dhe
- Aktivitetin ekonomik të ndërmarrjeve publike dhe personave të tjerë juridik në të cilën shteti ka aksionet ose huat, kreditë dhe detyrimet të garantuara nga shteti.

³⁸ Ligji nr. 03/ L-048 i ndryshuar dhe plotësuar me Ligjin Nr.03/L-221 dhe Ligjin Nr. 04/L-116

³⁹ Neni 137

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

Ligji për Auditorin e Përgjithshëm dhe Zyrën Kombëtare të Auditimit kërkon që Auditori i Përgjithshëm t'i raportojë Kuvendit. Ai duhet të kryejë për çdo vit auditimin e rregullsisë (aspektit financiar dhe të pajtueshmërisë së Buxhetit të Republikës së Kosovës dhe organizatave buxhetore duke përfshirë, por duke mos u kufizuar vetëm tek;

- Kuvendi i Republikës së Kosovës;
- Zyra e Presidentit të Republikës së Kosovës;
- Secila Ministri dhe Agjenci Ekzekutive;
- Të gjitha komunat;dhe
- Organet e pavarura të sektorit publik.

Lista përfshin, poashtu entitetet e tjera të cilat janë qoftë mbi 50% në pronësi publike ose marrin mjete apo paguajnë dividendë dhe të hyra të tjera jotatimore në Buxhetin e Kosovës.

Auditori i Përgjithshëm do t'i ofrojë Kuvendit të Republikës së Kosovës një raport lidhur me auditimin financiar dhe të pajtueshmërisë së Buxhetit të Kosovës deri më 31 gusht të vitit të auditimit bashkë me një raport të auditimit të rregullsisë për secilin entitet dhe organizatë të listuar më lartë me po të njëjtën datë.

Ligji për Auditorin e Përgjithshëm dhe Zyrën Kombëtare të Auditimit ⁴⁰ na jep autoritetin ligjor për të kryer auditimet e detyrueshme të rregullsisë së:

- Raportit të Qeverisë për 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 Financiare.

Ky ligj, gjithashtu jep të drejtën që në çfarëdo kohe të kryejmë auditime të tjera të ndryshme nga auditimet e rregullsisë për:

- fondet e dhëna nga buxheti për një institucion apo organizatë;
- trajtimin e gjithë parasë publike siç përcaktohet në Ligjin për Menaxhimin e Financave dhe Përgjegjësitë;
- partneritetet publiko- private; dhe
- huatë, kreditë dhe detyrimet e garantuara nga entitetet e sektorit publik.

Ju duhet të theksoni që ndonëse një auditim financiar dhe i tpajtueshmërisë së Pasqyrave Financiare është një nga aspektet kryesore të punës tonë, nuk është edhe i vetmi. Ne, poashtu mund të thirremi për hetimin e çështjeve të tjera që nuk kërkojnë domosdo dhënien e opinionit /konkluzionit lidhur me vetë Pasqyrat Financiare. Këto përfshijnë p.sh. hetimin nëse mjetet janë trajtuar ligjërisht ose nëse kategorizimi i shpenzimeve ka qenë i saktë. Megjithatë, fushëveprimi i rishikimeve tona mund të përfshijë cilëndo çështje e cila i takon shpenzimit të parasë publike.

Ne, poashtu do të thirremi që t'i shikojmë sistemet e kontrollit të brendshëm të zbatuara për ruajtjen e shënimeve financiare dhe përgatitjen e pasqyrave financiare. Ky gjithashtu është një

⁴⁰ Neni 18 i Ligjit

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

funksion i rëndësishëm i ZKA-së. Për këtë qëllim, marrëdhëniet tona me funksionet e auditimit të brendshëm në institucionet e ndryshme qeveritare janë po ashtu të rëndësishme; kjo është marrë parasysh në më shumë hollësi në pjesën tjetër të këtij doracak.

Auditori i Përgjithshëm

Kushtetuta thekson që Auditori i Përgjithshëm do të zgjidhet me shumicën e votave nga deputetët e Kuvendit në bazë të propozimit të Presidentit të Republikës së Kosovës. Mandati i Auditorit të Përgjithshëm është për periudhën pesë vjeçare dhe mund të zgjatet me ri-zgjedhje për edhe vetëm një mandat pesë vjeçar.

Kalendari vjetor i ciklit financiar të Qeverisë

31 janar	Menaxhmenteve të entiteteve të audituara iu kërkohet të dorëzojnë pasqyrat e pa-audituar financiare tek Drejtori i Përgjithshëm i Thesarit
31 mars	Drejtorit të Thesarit i kërkohet t'i dorëzojë pasqyrat e pa-audituar financiare, të harmonizuara, te ZKA
30 qershor	Finalizimi i raporteve të auditimit
31 korrik	Auditori i Përgjithshëm i dorëzon Qeverisë një Projekt-Raport Vjetor të Auditimit për komentim
31 gusht	Auditori i Përgjithshëm dorëzon në Kuvend Raportin Vjetor të Auditimit, duke përfshirë komentet e Qeverisë
31 Gusht -31 Tetor	Kuvendi shqyrton Raportin Vjetor të Auditimit dhe deklaratat financiare të qeverisë dhe miraton çfarëdo direktive dhe rezolute lidhur me to.
31 tetor	Miratohet propozimbuxhet

Ligji mbi Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë (LMFPP) përkufizon sistemin bazë të menaxhimit të financave publike. Qeveria është përgjegjëse për ekzekutimin e buxhetit por kjo i është deleguar organeve specifike të cilat janë përgjegjëse para qeverisë lidhur me mënyrën se si janë shpenzuar paratë. Kjo i është deleguar disa akterëve kryesorë, siç janë ministritë, zyrtarët kryesorë administrativ, zyrtarëve kryesorë financiar dhe zyrtarëve certifikues.

Disa dispozita kyçe lidhur me sistemin e menaxhimit financiar në sektorin publik janë përkufizuar nga LMFPP-ja. Ky ligj përcakton që menaxhmenti i entitet të audituar (ZKA) duhet t'i dorëzojë Drejtorit të Thesarit Pasqyrat Financiare të pa audituara brenda 30 ditësh të përfundimit të secilit vit fiskal. Këto duhet të jenë të shoqëruara me deklaratën që këto Pasqyra Financiare japin një pamje të drejtë dhe të vërtetë të financave dhe transaksioneve financiare të organizatës buxhetore për vitin fiskal për të cilin zbatohen.

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

Brenda 90 ditësh të përfundimit të vitit fiskal, Drejtori i Përgjithshëm i Thesarit do t'i harmonizojë këto Pasqyra Financiare dhe dorëzojë Pasqyrat Financiare të të gjitha organizatave buxhetore tek Auditori i Përgjithshëm për auditim. Auditori i Përgjithshëm përgatitë një raport lidhur me Pasqyrat Financiare të organizatave buxhetore dhe ndërmarrjet publike për vitin fiskal paraprak. Nëse organizata buxhetore është komunë, raporti do t'i dorëzohet kuvendit komunal në fjalë. Ky raport ofron opinionin/konkluzionin e auditorit të përgjithshëm lidhur me atë nëse Pasqyrat Financiare japin pamje të drejtë dhe të vërtetë të financave të këtyre organizatave buxhetore dhe ndërmarrjeve publike.

Auditori i Përgjithshëm do të ketë qasje të pakufizuar në të gjithë informacionin dhe shpjegimet që sipas gjykimit të tij /saj janë të nevojshme për qëllim të auditimit. Kopjet e raportit të auditorit të përgjithshëm do të publikohen.

Entiteti ynë kryesor i auditimit është Qeveria e Kosovës. Përmes auditimit të Buxhetit të Republikës së Kosovës ne komentojmë se si ka arritur ta menaxhojë Qeveria buxhetin, përgjegjësi kjo e cila iu është deleguar MF-së. MF-ja është njëkohësisht entitet, të cilin e auditojmë drejtpërdrejt dhe që ka rol kryesor në menaxhimin e përgjithshëm të financave të qeverisë.

Ne, poashtu mbështetemi në pjesë të ndryshme të qeverisë për disa prej sistemeve kryesore financiare në shfrytëzim. Kjo përfshin sistemin e centralizuar financiar të "Free Balance", i cili përdoret për regjistrimin kontabël të pagesave dhe sistemeve të librit kryesor për ministritë individuale dhe kjo është përgjegjësi e Thesarit, e cila vetvetiu është pjesë e MF-së. Veç kësaj, ekzistojnë sistemet e tjera të centralizuara me rëndësi që duhet gjithashtu të përcillen, siç është sistemi i pagave dhe mëditjeve i cili mirëmbahet nga Ministria e Administratës Publike.

Disa organizatave u janë deleguar përgjegjësi të mëdha në kuadër të SIMFK-së. Në kuadër të parametrave të caktuar, ato janë lejuar t'i procedojnë shpenzimet pa iu referuar paraprakisht Thesarit. Organizatat Buxhetore duhet të jenë të autorizuaru posaçërisht nga Thesari për këtë qëllim. Këto organizata duhet të aftësohen si duhet për këtë sistem dhe të certifikohen siç duhet. Për ato organizata jashtë kësaj kategorie, rregullat dhe procedurat paraprake të centralizuara mbesin në fuqi.

Nga perspektiva e auditimit, kjo do të thotë që juve si auditorë do t'ju duhet të shikoni në sistemet financiare dhe sistemet e tjera që janë "ndër-sektoriale" nëpër Qeveri, pasi ato mund të ndikojnë në një numër të organeve të ndryshme të sektorit publik. Megjithatë, kjo gjithashtu ju paraqet mundësinë për t'i shikuar kontrollet që i shoqërojnë këto sisteme pasi besimi i krijuar në to, si rezultat i hetimeve që i keni kryer si auditorë mund të ketë ndikim pozitiv në një numër të entiteteve të ndryshme të audituara (sigurisht mungesa e besimit do të kishte pasoja negative në një numër të entiteteve të audituara).

Zyra Kombëtare e Auditimit

Roli jonë - është t'i auditojmë ato organizata të përcaktuara në kuadër të fushëveprimit tonë dhe raportojmë gjetjet tona, fillimisht tek menaxhmenti i entiteteve të auditimit për t'iu dhënë atyre mundësinë që të japin komente, si dhe përfundimisht te kuvendi. Auditimi jonë mund

të përfshijë dhënien e opinionit/konkluzionit lidhur me Pasqyrat Financiare të entiteteve të audituara se a paraqesin apo jo pamje të drejtë dhe të vërtetë.

Megjithatë, ne poashtu kemi një detyrë auditimi më të gjerë nga kjo, e cila është auditimi i çështjeve të tjera lidhur me menaxhimin financiar të organizatave të ndryshme dhe mund të përfshijë hetimin e rrethanave mjaft specifike të cilat vetvetiu nuk kërkojnë nga ne që domosdoshmërisht të japim opinionin /konkluzionin lidhur me paraqitjen e drejtë dhe të vërtetë të pasqyrave financiare si tërësi.

Nëse duhet të japim opinion/konkluzion lidhur me Pasqyrat Financiare, ne duhet të planifikojmë dhe të realizojmë auditimet tona në atë mënyrë që rreziku i keqdeklarimeve materiale në Pasqyrat Financiare të jetë minimal. Në fund, ne do t'i raportojmë konkluzionet tona në formën e një opinionit/konkluzioni të auditimi mbi ato Pasqyra Financiare. Prandaj, roli jonë përfundimtar është që të bëjmë që lexuesit e këtyre pasqyrave financiare të besojnë se ato ofrojnë një shpalosje materialisht të saktë të rezultateve për entitetin e audituar.

Nëse ne kryejmë auditimin në formën e një hetimi të çështjeve më specifike të cilat nuk kërkojnë medoemos dhënien e opinionit/konkluzionit lidhur me Pasqyrat Financiare si tërësi,, ne duhet të sigurojmë që fushëveprimi i punës tonë të jetë i përcaktuar mirë, por në të njëjtën kohë kujdes i duhur ti jetë kushtuar planifikimit si të ishte rasti i një auditimi të një grupi Pasqyrash Financiare.

Meqë nuk japim opinion/konkluzion, formati i raportit përfundimtar do të jetë i ndryshëm, por poashtu duhet të kemi kujdes që të sigurohemi që përmbajtjet janë kuptimplota dhe të kuptueshme dhe që të gjeturat janë të mbështetura me dëshmi të forta dhe bindëse. Puna jonë përfshin kryerjen e verifikimeve dhe vlerësimeve të pasqyrave financiare dhe shënimeve mbështetëse, por edhe dhënien e këshillës konstruktive në kuadër të kornizës së kontrollit tonë.

Ne raportojmë të gjeturat dhe rekomandimet tona, në veçanti:

- Opinioni/konkluzioni jonë i auditimit do të ofrojë bazën për vlerësimin e pasqyrave të audituara financiar,e nëse jemi duke kryer auditimin e pasqyrave financiare;
- Ne do të komentojmë masat jo të duhura administrative të gjetura gjatë zhvillimit të ekzaminimit apo trajtimit tonë;
- Në lidhje me ekzaminimin tonë, ne do t'i ofrojmë entiteteve të audituara këshilla dhe rekomandime për menaxhimin më të mirë dhe kontrole të brendshme; dhe
- Ne, poashtu do t'ia tërheqim vëmendjen Kuvendit për ta shqyrtuar dhe ndryshuar kornizën rregullative kur është e nevojshme.

Të drejtat tona - Korniza legislative përkufizon të drejtat dhe përgjegjësitë e caktuara për secilën palë të interesit në procesin e auditimit. Megjithatë, ju duhet të dini që ju duhet të udhëhiqueni jo vetëm nga kjo kornizë, por edhe nga standardet përkatëse të auditimit, të cilat vetvetiu e kanë bazën ligjore në ligjin e Kosovës.

Ne kemi të drejtë që të kemi të gjithë informacionin e nevojshëm, i cili na mundëson të arrijmë deri te opinioni/konkluzioni nëse Pasqyrat Financiare përmbajnë apo jo anomali materiale. Kjo është vendimtare për efektivitetin tonë.

Ne, poashtu kemi të drejtë të veprojmë në mënyrë të pavarur, pa ndonjë ndikim të paligjshëm gjatë kryerjes së punës tonë. Ndërhyrja në këtë liri do të kishte efekt si në dëmtimin e besimit në objektivitetin e opinioneve/konkluzioneve tona ashtu edhe në cilësinë e dëshmive, të cilat i mbështesin këto opinione/konkluzione. Kjo, poashtu është vendimtare.

E drejta në pavarësi është bërthama e tërë asaj që ne bëjmë. Për të qenë të besueshme, qëndrimet tona duhet medoemos të jenë objektive dhe të pa ndikuara nga presioni i jashtëm. Koncepti i pavarësisë është në veçanti vendimtar për besueshmërinë e auditimit tonë. Standardet ndërkombëtare theksojnë që *“pavarësia e mendimit dhe pavarësia e paraqitjes”*.⁴¹ janë dy gjëra që shkojnë bashkë. Me rëndësi është të dihet që kjo është e mishëruar në kornizën ligjore të Republikës së Kosovës.

E drejta e Auditorit të Përgjithshëm për pavarësi⁴²

Auditori i Përgjithshëm është i pavarur nga ana funksionale, financiare dhe operative dhe nuk i nënshtrohet urdhrit ose ndikimit nga cilido person apo institucion tjetër.

Auditori i Përgjithshëm, si Kreu i Zyrës Kombëtare të Auditimit, i jep llogari Kuvendit për ushtrimin e detyrave dhe kompetencave të përcaktuara në Kushtetutë, Ligj, në aktet nënligjore dhe në standardet të auditimit të sektorit publik të njohura ndërkombëtarisht.

Auditori i Përgjithshëm ka liri të plotë veprimi në kryerjen dhe ushtrimin e funksioneve dhe kompetencave. Në veçanti, Auditori i Përgjithshëm nuk i nënshtrohet kurrfarë urdhri për sa i përket:

- 2.1. se a duhet apo nuk duhet të kryhet një auditim i caktuar;
- 2.2. mënyrës si duhet të bëhet një auditim i caktuar; ose
- 2.3. përparësisë që i duhet dhënë ndonjë çështjeje të caktuar.

Vëni re që ndonëse kjo i referohet Auditorit të Përgjithshëm në veçanti, në mënyrë të barabartë vlen për tërë personelin, të cilit Auditori i Përgjithshëm iu delegon detyrat me kusht që ata të veprojnë në kuadër të të gjitha udhëzimeve ligjore të Auditorit të Përgjithshëm.

Ligji, poashtu thekson që ZKA-ja financohet nga Buxheti i Republikës së Kosovës. ZKA-ja ndjek procesin buxhetor siç përshkruhet në Ligjin për Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë. ZKA-ja duhet të ketë pavarësi financiare, menaxheriale dhe administrative, si dhe burime të mjaftueshme njerëzore, materiale dhe financiare.⁴³

Përgjegjësitë tona - Përveç të drejtave që na janë dhënë për përmbushjen e rolit tonë në mënyrë efektive, ne i marrim vetë disa përgjegjësi të caktuara. Ne duhet të bëjmë çdo përpjekje për të siguruar një marrëdhënie punuese konstruktive me të gjitha entitetet e audituara për aq

⁴¹ SNISA 2200 materiali shpjegues paragrafi A16

⁴² Neni 4 i Ligjit

⁴³ Shih Nenin 13 të Ligjit

sa ruhet në mënyrë konsistente pavarësia dhe objektiviteti ynë. Qëllimi i auditimit nuk është shënimi i pikëve, e as vetëm identifikimi i dobësive, por të veprojë si një mekanizëm që sjell përparimin dhe promovimin e praktikës së mirë. Për të ndihmuar në arritjen e kësaj është e nevojshme që:

- Të krijohen kontaktet e hershme me personelin përgjegjës të entitetit të audituar, siç është sekretari i përgjithshëm ose shefi ekzekutiv për aranzhimin e auditimit dhe mbajtjen e një interviste fillestare;
- Të ofrojnë një përvijim të auditimit të propozuar, hollësitë e degës së posaçme dhe personelin që do të jetë i përfshirë, dokumentet e nevojshme, afatin kohor të auditimit si dhe kërkesën për caktimin e një zyrtari ndërlidhës nga entiteti i audituar për kohëzgjatjen e auditimit;
- Të mbahet kontakti gjatë gjithë kohës së auditimit për të siguruar që zyrtarët përgjegjës janë në dijeni për zhvillimet dhe ndonjë prej çështjeve që paraqitet (por vëni re: nëse ekziston ndonjë dëshmi për parregullsi serioze, kjo duhet të diskutohet me menaxhmentin e lartë në ZKA para se çështja të paraqitet tek entiteti i audituar);
- Të jemi transparentë. Respektoni procedurat e caktuara dhe të pranuara. Jepni mundësinë entitetit të audituar që të komentojë lidhur me të gjeturat e draft raportit të auditimit. Për këtë qëllim, personi përgjegjës i departamentit të auditimit duhet ta organizojë një takim përmbyllës në të cilin bashkëpunimi ndërmjet ZKA-së dhe entitetit të auditimit mund të vlerësohet;
- Të ketë pajtueshmëri për afatet kohore me entitetet e audituara sa më shumë që të jetë e mundur, si dhe respektim të tyre. Në raste të veçanta, disa probleme të papritura mund të vonojnë përfundimin e punës. Megjithatë, ne duhet të përpiqemi të sigurojmë që rasti i tillë është më parë përjashtim sesa rregull dhe vështirësitë e tilla duhet të komunikohen tek entiteti i auditimit sa më parë që është mundur; dhe
- Të përgatiten raportet, të cilat janë të kuptueshme për ata të cilët i shfrytëzojnë ato. Raportet duhet të shkruhen në atë mënyrë që të jenë të lehta për t'u përcjellë nga ata të cilët nuk janë auditorë. Konkluzionet duhet të mbështeten me dëshmi të mjaftueshme, dhe të besueshme. Të gjeturat duhet të shprehen qartë dhe të jenë lehtë të kuptueshme. Poashtu, duhet të jenë të organizuara si duhet dhe duhet të përfshijnë vetëm “zëra material”; “zërat më pak materialë” duhet të raportohen brenda entitetit përmes mekanizmit të letrës së menaxhmentit.

Duhet të jemi të parët dhe kryesorët si një organizatë e udhëhequr nga standardet ndërkombëtare të auditimit, çka do të thotë se ju si auditor duhet të jeni plotësisht të afërt me kërkesat kryesore të standardeve të cilat ne i miratojmë. Këto janë Standardet Ndërkombëtare të Institucioneve Supreme të Auditimit (SNISA) të përgatitura nga INTOSAI. Elementet specifike të këtyre standardeve do të referohen në këtë doracak në vendin e duhur. Është përgjegjësi e juaja për të siguruar që ju t'i njihni ato në aspektin teorik dhe t'i zbatoni ato në praktikë.

Përgjegjësitë tona buxhetore - Pjesa më e madhe e këtij doracak do të përqendrohet në mënyrën si ne veprojmë në situatat e auditimit. Megjithatë, me rëndësi është të theksohet që ZKA-ja do të mbahet gjithashtu përgjegjëse nga Kuvendi për mënyrën se si i përmbush

përgjegjësitë e veta të menaxhimit të buxhetit. Nga ne gjithashtu kërkohet të përgatisim Pasqyrat tona Financiare. Ato duhet të auditohen nga një institucion i auditimit të jashtëm i njohur ndërkombëtarisht, i cili caktohet nga Kuvendi.

Ne duhet t'i dorëzojmë pasqyrat tona tek Kuvendi, të certifikuara me kohë nga auditorët e jashtëm. Këto duhet të përfshijnë një raport vjetor lidhur me operacionet dhe çështjet tona gjatë vitit financiar.

Nga ne, poashtu kërkohet përgatitja e Raportit Vjetor të Performancës, i cili analizon performancën tonë gjatë vitit financiar. Ai duhet të dorëzohet me 30 prill të secilit vit.

Kuvendi

Roli i Kuvendit - Kuvendi⁴⁴ përfshin përfaqësuesit e zgjedhur nga populli i Kosovës. Ekzistenca e një zyre të fortë auditimi do të ofrojë siguri që ministritë, për të cilat kuvendi i ndanë mjetet dhe i delegon përgjegjësitë ekzekutive, janë duke i përmbushur mandatet e tyre në mënyrë efikase dhe efektive duke i pasur parasysh detyrimet ligjore, ndershmërinë dhe integritetin financiar. Kuvendi do të mbështetet në punën tonë deri në një nivel të rëndësishëm, duke vlerësuar se me çfarë efektiviteti është shpenzuar paraja publike si dhe nëse kërkesat ligjore janë përmbushur nga ata të cilëve vendimet e menaxhimit financiar iu janë deleguar.

Ligji përcakton qartë marrëdhëniet e raportimit me Kuvendin. Megjithatë, paraqitja e raporteve para tërë Kuvendit mund të mos jetë edhe mënyra më efektive për të siguruar që të gjeturat dhe rekomandimet e Auditorit të Përgjithshëm janë marrë parasysh dhe janë adresuar.

Kuvendi, poashtu duhet të angazhohet me ne lidhur me amendamentet legislative që mund të jenë të nevojshme si rezultat i zhvillimeve në mjedisin e auditimit. Përfundimisht, janë vetëm ata, si përfaqësues të zgjedhur, të cilët kanë si kompetencën ashtu edhe të drejtën për ta ndryshuar legjislacionin lidhur me auditimin, megjithëse ne mund t'i këshillojmë ata lidhur me çështje e tilla.

Kuvendi është institucion, i cili është përgjegjës për miratimin e buxhetit tonë dhe monitorimin e Pasqyrave tona Financiare të audituara dhe Raportin Vjetor të Performancës. Poashtu, cakton auditorët e jashtëm të cilët i auditojnë llogaritë e ZKA-së.

Të drejtat e Kuvendit - Si përfaqësues të zgjedhur të popullit të Kosovës dhe poashtu si përgjegjës për marrjen e vendimeve për alokimin e buxhetit, Kuvendi e ka të drejtën të na bëjë pyetje lidhur me të gjeturat dhe rekomandimet tona të auditimit dhe arsyet për opinionet/konkluzionet tona të auditimit. Ata, poashtu kanë të drejta që lidhen me aktivitetet themelore të cilat kanë ndikim në ZKA, siç është caktimi ose largimi i Auditorit të Përgjithshëm.

⁴⁴ Kompetencat e Kuvendit janë përshkruar në nenin 65 të Kushtetutës

Në praktikë, procesi i mbikëqyrjes së Pasqyrave Financiare të përgatitura nga entitetet e audituara i ka deleguar Komisionit për Mbikëqyrjen e Financave Publike. Ky komision ka të drejtë të na bëjë pyetje lidhur me auditimet tona si dhe t'i mbikëqyrin raportet tona të auditimit, gjithnjë duke e mbajtur në mend që përgjegjësia e fundit për menaxhimin e qëndrueshëm financiar i mbetet vet entitetit të audituar dhe jo ZKA-së. Ata, poashtu kanë të drejtë të presin që informatat do të përcillen në kohën sa më të shpejtë të mundshme, ashtu që ata mund t'i rishikojnë të gjeturat tona me kohë dhe të marrin masa të nevojshme korrigjuese sa më parë që është mundur.

Ata, poashtu miratojnë tërë buxhetin e ZKA-së dhe kanë të drejtë të na pyesin se si i kemi përmbushur përgjegjësitë tona të menaxhimit të buxhetit në praktikë.

Dy Komisione Funksionale⁴⁵ për Mbikëqyrjen e Buxhetit: Komisioni për Buxhet dhe Financa (KOMBF) dhe Komisioni për Mbikëqyrjen e Financave Publike (KMFP)

Derisa Komisioni për Mbikëqyrje të Financave Publike (KMFP) është përgjegjës për mbikëqyrjen e të gjitha raporteve të auditimit të ZKA-së për Organizatat Buxhetore dhe Ndërmarrjeve Publike, Kuvendi shqyrton, ndryshon dhe miraton buxhetin, ndërsa, Komisioni për Buxhet dhe Financa (KOMBF) është komisioni përgjegjës për ligjet e buxhetit. KOMBF-ja harton raporte dhe pranon ndryshimet e propozuara nga komisionet e përhershme dhe komisionet tjera funksionale. Brenda dy muajve (nëntor dhe dhjetor), KOMBF duhet t'i procedojë edhe ndërhyrjet e drejtpërdrejta buxhetore nga institucionet e pavarura të Kosovës, të cilat i raportojnë vetëm Kuvendit dhe nuk ndërveprojnë me MF-në. Institucionet e pavarura llojnë për prioritetet e tyre buxhetore tek KOMBF-në vetëm pasi propozimi final i buxhetit është dorëzuar nga qeveria. Në fund, Kuvendi miraton ose refuzon buxhetin.

KMFP-ja çdo vit rishikon deri në 100 raporte të auditimit të përgatitura nga ZKA-ja. Këto raporte përqendrohen në strukturat e menaxhimit financiar të ministrive dhe institucioneve të pavarura, duke nxjerr konkluzionet e tyre nga shqyrtimi i proceseve dhe nga mostra të kufizuara të dokumenteve financiare, të tilla si faturat dhe kontratat e prokurimit. Me shqyrtimin e këtyre raporteve nga institucionet e ndryshme publike të Kosovës çdo vit, KMFP-ja mund të zbulojë raste të keqmenaxhimit, por nuk kanë kohë as ekspertizën për t'i shqyrtuar ndonjë nga këto institucione në hollësi. Kjo, prandaj është përgjegjësi e komisioneve funksionale për të siguruar që ministria nën mbikëqyrjen e komisionit përkatës kryen funksionet në përputhje me legjislacionin në fuqi. Me qëllim që të sigurohet se komisioni funksional, në punën e saj të mbikëqyrjes të mos të ndërhyjë me KMFP-në, gjatë përgatitjes për kryerjen e mbikëqyrjes duhet të konsultohet me KMFP-në.

Si pjesë e procesit për ta bërë këtë, Kuvendi mund ta intervistojë Auditorin e Përgjithshëm mbi përmbajtjen e raporteve të ndryshme të auditimit. Kuvendi mund ta ushtrojë rolin e drejtpërdrejtë mbikëqyrës dhe jo vetëm përmes ZKA-së, Kuvendi mund të mbajë seanca dëgjimore, duke i thirrur menaxherët, të cilët në fund të fundit, janë përfundimisht përgjegjës

⁴⁵ Përgjegjësitë e komisioneve parlamentare janë të përshkruara në Rregulloren e Kuvendit

për përdorimin efektiv të mjeteve të ndara tek ta. KOMBF-ja mund t'i pyes ministrat për aspektet e menaxhimit financiar.

Konsideratat e Komisioneve Funksionale për Mbikëqyrjen e Buxhetit

- A i ka kryer institucioni aktivitetet e saj të planifikuara vjetore? Nëse jo, cilat pengesa e kanë penguar zbatimin e plotë të planit?
- Si është shpenzuar buxheti sipas kategorive - mallra, shërbime apo investime kapitale?
- A është shpenzuar buxheti me tempo të njëjtë gjatë gjithë vitit, apo është në periudha specifike kohore? (siç ndodh zakonisht me kategorinë e investimeve kapitale)
- A është i mjaftueshëm buxheti i alokuar për institucione të caktuara, apo në vitin e ardhshëm është i nevojshëm buxhet shtesë?
- Rastet e suficitit buxhetor, a shpjegohen nga paaftësia/pamundësia e institucionit për ta menaxhuar buxhetin saj, apo institucioni duhet të veprojë me një buxhet më të ulët?
- Si janë raportet e ZKA-së, si dhe opinionet/konkluzionet e KMFP-së?
- A kryhen rregullisht krahasimet e raporteve të auditimit kundrejt raporteve financiare nga Qeveria?

Pas një shqyrtimi të parë, si rutinë të Pasqyrave Financiare dhe të raporteve të auditimit nga komisioni përkatës i ministrisë, komisioni mund të vazhdojë e të nisë një studim, i cili do ta shqyrtojë një çështje të caktuar detajisht. Për shembull, komisioni mund ta shqyrtojë prokurimin ose alokimet e ministrisë.

Kjo qasje selektive siguron gjithashtu që komisioni funksional nuk e ka përsëritur punën e kryer nga KBF-ja dhe KMFP-ja.

Përgjegjësitë e Kuvendit - Përgjegjësia kryesore e Kuvendit në procesin e auditimit është të kërkojë llogari nga qeveria përgjegjëse për mënyrën në të cilën janë shpenzuar paratë. Me fjalë të tjera, ai është “mbajtësi i kuletës publike”. Kuvendi e ekzekuton këtë rol në veçanti, duke i rishikuar raportet tona të auditimit lidhur me Pasqyrat Financiare të organizatave. Ai i kërkon llogari secilës Organizatë Buxhetore për administrimin e parave, të cilat u janë alokuar.

Pasqyrat Financiare vetvetiu janë mjete përmes të cilave, përfshirë raportet tona të, auditimit, ato e kryejnë shqyrtimin e tyre lidhur me atë nëse ato paraqesin apo jo një pamje të drejtë dhe të vërtetë, si dhe për komentet e tjera që ne mund t'i bëjmë lidhur me çështjet materiale të menaxhimit financiar. Kuvendi, kuptohet që për nga natyra është pjesë e procesit me një nuancë të fortë politike. Megjithatë, e ka përgjegjësinë për përmbushjen e rolit të saj mbikëqyrës në procesin e auditimit në mënyrë objektive dhe të barabartë.

Kuvendi, poashtu e ka përgjegjësinë që t'i sigurojë ZKA-së një buxhet të mjaftueshëm për përmbushjen e objektivave të veta operacionale.

Qeveria

Kuvendi i delegon përgjegjësitë për menaxhimin financiar te qeveria⁴⁶; nga ana tjetër, qeveria i jep llogari Kuvendit për përmbushjen efektive dhe ligjore të këtyre përgjegjësisve. Ekzistojnë disa dimensione për këtë strukturë dhe roli i MF-së dhe secilit ministër duhet të merret parasysh. Kjo pjesë do t'i vështrojë rolet, të drejtat dhe përgjegjësitë e MF-së dhe ministrave. Pjesa rreth ministrave do të shpaloset më tepër në pjesën lidhur me entitetet e audituara.

Ministria e Financave (MF)

Roli i Ministrisë së Financave - Si pjesë e strukturës së menaxhimit të financave publike, Kuvendi voton për ndarjen e mjeteve për organizatat e sektorit publik. Për ministrinë e kabinetit qeveritar, alokimet bëhen në rend të parë për MF-në. MF-ja, nga ana e saj pastaj i alokon buxhetet për secilën organizatë të sektorit publik, pas negociatave dhe diskutimeve buxhetore. Pastaj, MF-ja i monitoron shpenzimet ndaj këtyre buxheteve me kalimin e kohës gjatë vitit.

Në fund të secilit vit financiar, secilës organizatë i kërkohet të përgatisin Pasqyrat Financiare, të cilat pastaj i dorëzohen Drejtorit të Thesarit, prej nga llogaritet e pa audituara në fund përcillen te ne në ZKA-ja për auditim. MF-ja i konsolidon Pasqyrat Financiare të secilës organizatë buxhetore, duke rezultuar në përgatitjen e Pasqyrave Financiare përfundimtare të konsoliduara për BK-në.

MF-ja ka gjithashtu një rol tjetër të nivelit të lartë në procesin e menaxhimit financiar dhe kontrollit.⁴⁷ Krijimi i një kornize të llogaridhënies, e cila në kuadër të mjedisit të llogaridhënies së plotë dhe të kontrollit, i mundëson Thesarit dhe organizatave buxhetore që t'i përmbushin obligimet e tyre ligjore dhe morale për realizimin e Buxhetit të Kosovës në mënyrë efektive dhe duke i pasur parasysh parimet e transparencës dhe llogaridhënies.

Thesari, poashtu nxjerrë udhëzime lidhur me politika të hollësishme kontabël që duhet të respektohen nga të gjitha organizatat e sektorit publik.⁴⁸ Pasqyrat Financiare, për të cilat na kërkohet të japim komente, duhet patjetër të jenë në pajtim me këtë udhëzim, kështu që MF-ja ta luajë rolin kryesor në krijimin e kornizës së kontabilitetit. Qëllimi i këtyre udhëzimeve është krijimi i një pakoje të udhëzimeve të konsoliduara dhe rregullave financiare për shpenzimin e parasë publike nga sektori publik i Kosovës.

Kjo ka disa objektiva të rëndësishme, siç është përgatitja e raporteve financiare të rregullta dhe gjithëpërfshirëse nga shpenzuesit buxhetor që janë konsistente me standardet ndërkombëtare të kontabilitetit dhe vendosja e rregullave për shpenzimet dhe të hyrat që sigurojnë se këto veçori janë zbatuar në mënyrë konsistente. Qëllimi përfundimtar është sigurimi që buxheti aktual i realizuar pasqyron buxhetin e miratuar nga kuvendi. Ashtu siç theksojnë rregulloret e Thesarit, “ këto elemente janë dizajnuar për integrimin e funksioneve të brendshme dhe të jashtme për krijimin e kornizës gjithëpërfshirëse të llogaridhënies dhe kontrollit”.

⁴⁶ Kompetencat e Qeverisë janë përshkruar në nenin 93 të Kushtetutës

⁴⁷ Kjo është përcaktuar në Rregullën Financiare – *Menaxhimi Financiar dhe Kontrolli* (2019).

⁴⁸ Referojuni Rregullës Financiare - *Shpenzimi i parasë publike* (2013), i publikuar nga Departamenti i Thesarit.

LMFP-ja ka themeluar Njësine Qendrore Harmonizuese të Kontrollit Financiar (i referuar shpeshherë si NJQH / KBFP), roli i së cilës është posaçërisht zhvillimi i rregullave të kontrollit financiar për sektorin publik dhe rregullimi i menaxhimit financiar dhe sistemit të kontabilitetit.

Veç kësaj, Ligji Nr. 06/L-021 për Kontrollin e Brendshëm të Financave Publike i jep përgjegjësi Njesisë Qendrore Harmonizuese për Auditimin e Brendshëm (NJQH/ AB), si departament i veçantë brenda Ministrisë së Financave⁴⁹, e cila ka për detyrë zhvillimin e standardeve të auditimit të brendshëm, aftësimin e auditorëve të brendshëm, monitorimin e auditimit të brendshëm në ministri dhe në organizatat e tjera buxhetore dhe ofrimin e sigurisë së cilësisë në punën e auditimit të brendshëm. Si auditorë që jeni, ju duhet të kërkonit kudo që të jetë e mundur dhe profesionalisht e pranueshme që të mbështeteni në punën e auditorëve të brendshëm për vlerësimin e kontroleve të tyre, kështu që, njohuria rreth pozicionit zhvillimor të NJQH/ AB është e rëndësishme. MF-ja, poashtu është organizatë buxhetore me të drejtat e saja, dhe si rrjedhim do të jetë një entitet i audituar gjithashtu.

Të drejtat e MF-së - MF-ja ka të drejtë të kërkojë nga ne standardet e shërbimeve dhe menaxhimit të mirë, të cilat janë përgjegjësi e cilësdo ISA profesional. Kjo përfshin komunikimin efektiv, afatet kohore reale për të cilat është rënë dakord dhe respektohen, përditësimin e vazhdueshëm të punës tonë sipas zhvillimit të cilitdo auditim që përfshin ato, raportimin me kohë dhe të kuptueshëm lidhur me punën të cilën ne e kemi kryer, si dhe mundësinë e arsyeshme për të dhënë komente mbi çdo të gjetur para se ato të finalizohen.

Si burim i fundit i udhëzimeve të kontabilitetit dhe kontrollit të brendshëm në kuadër të sektorit publik në Kosovë, ata poashtu kanë të drejtë për bashkëpunimin tonë profesional në cilindo prej rasteve, të cilat përfshijnë rishikimin themelor të politikave, të cilat i kanë përcaktuar. Ne mundemi kohë pas kohe të komentojmë lidhur me aspektet e politikës së menaxhimit financiar dhe është me rëndësi që ne t'ia komunikojmë këto MF-së në mënyrë njerëzore, profesionale dhe të hapur.

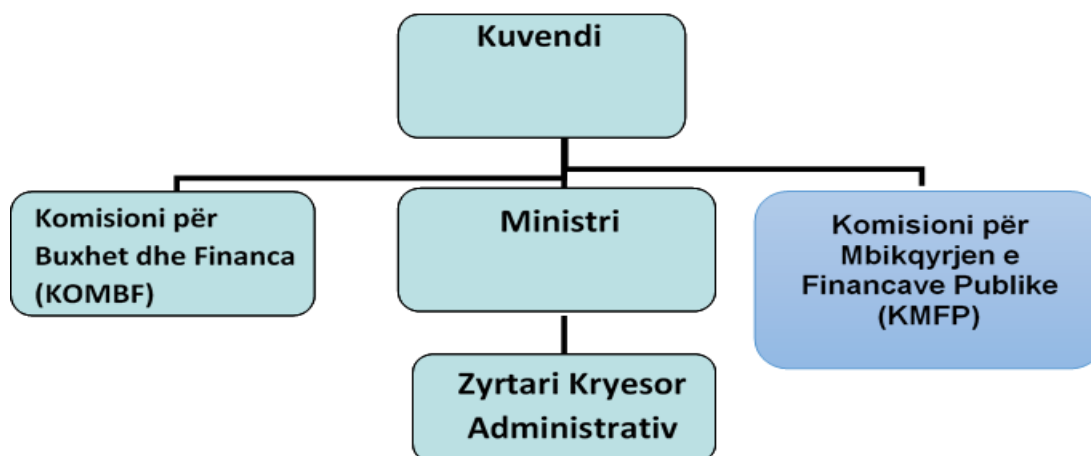
Përgjegjësitë e MF-së - MF-ja e ka përgjegjësinë që të na përcjell kopjet e llogarive të pa audituara në kuadër të afateve kohore të dakorduara, kështu që ne të mund të fillojmë me punën tonë. Ata duhet poashtu të na dërgojnë Pasqyrat Financiare të konsoliduara të BK-së, në kuadër të afatit kohor të përcaktuar.

Ata, poashtu duhet të na lejojnë qasjen në shënimet e hollësishme financiare, të cilat sipas mendimit tonë janë të nevojshme për të arritur deri te një përfundim lidhur me punën tonë. Kjo përfshin qasjen në sistemin "Free Balance" (SIMFK), i cili aktualisht luan rolin kryesor në sistemin e përgjithshëm të menaxhimit financiar.

Organizatat Qendrore Qeveritare

Organizatat e qeverisë qendrore përshtaten në procesin e llogaridhënies në këtë mënyrë:

⁴⁹ Neni 30 i Ligjit



Ministrat i raportojnë Kuvendit, ndonjëherë drejtpërdrejt, ndonjëherë përmes Komisionit për Buxhet dhe Financa. Secila organizatë e qeverisë qendrore e ka Zyrtarin Kryesor Administrativ. Rolet dhe përgjegjësitë e tyre janë shtjelluar në vazhdim. Edhe ata i kanë të drejtat e tyre. Këto janë të përgjithësuara për të gjithë individët, duke përfshirë shembujt vijues:

- E drejta për njoftimin në kohë të pranueshme lidhur me punën e auditimit që duhet të ndërmerret;
- E drejta për hollësi të mjaftueshme lidhur me punën e auditimit që duhet të ndërmerret, për të cilën individët thirren për intervistë, cilat dokumente duhet të lihen në dispozicion, etj.;
- E drejta e përditësimit të rregullt lidhur të punës tuaj ashtu siç zhvillohet;
- E drejta për diskutimin e të gjeturave me ju para finalizimit të raportit;
- Pritshmëria që ju do të veproni në pajtim me afatet e dakorduara kohore përveç paraqitjes së rasteve jashtë kontrollit tuaj, në rast të tillë diskutimet duhet të zhvillohen menjëherë dhe afatet kohore nëse është e zbatueshme të korrigjohen;
- Pritshmëria që raportet do të përgatiten në atë mënyrë që është qartë e kuptueshme dhe me vend, dhe që konkluzionet dhe të gjeturat të cilat raportet i përmbajnë janë konsistente me dëshminë e rishikuar.

Ministrat

Roli i Ministrave - Ministrat janë caktuar të zbatojnë politikat e përcaktuara nga Qeveria. Nga ata kërkohet t'i drejtojnë dhe t'i përfaqësojnë ministrinë, në krye të së cilave janë dhe t'i përcaktojnë drejtimet politike të punës së ministrive të tyre. Ata nxjerrin udhëzime dhe urdhëresa me qëllim të rregullimit të aktiviteteve të ministrive të tyre në përgjithësi ose në veçanti fushat e aktiviteteve të tyre. Ata kryejnë edhe detyra të tjera në kuadër të legjisllacionit përkatës që iu takojnë ministrive të tyre dhe raportojnë para kuvendit në baza periodike lidhur me aktivitetet e ministrive të tyre, duke përfshirë shpenzimet e të gjitha mjeteve, të cilat i marrin.

Përgjegjësitë e Ministrave - Ministrat kanë përgjegjësinë e plotë për përmbajtjen e Pasqyrave Financiare të organizatave buxhetore të nivelit qendror ose për menaxhimin financiar të këtyre organizatave. Ministrave iu kërkohet t'i formulojnë qartë prioritetet për alokimin e burimeve, të cilat janë lënë në dispozicion nga buxheti dhe të sigurojnë alokimin sa më të duhur, ekonomik, transparent dhe në mënyrë të përgjegjshme të mjeteve të këtilla. Ata, poashtu janë të thirrur për vendosjen e masave kundër mashtrimit dhe korrupsionit.

Rolet e Zyrtarëve Kryesor Administrativ - LMFPJ-ja përkufizon që Zyrtari Kryesor Administrativ është sekretari i përhershëm i Organizatës Buxhetore⁵⁰ ose nëse nuk ka Sekretar të Përhershëm, atëherë Zyrtari Kryesor Administrativ do të jetë Zyrtari Kryesor Ekzekutiv.

Roli i Zyrtarit Kryesor Administrativ është drejtimi i administratës dhe menaxhimit të përgjithshëm të entitetit dhe të ofrojë këshilla të sakta, të paanshme dhe profesionale tek autoritetet përkatëse, të cilëve iu nënshtrohen. Ata e mbikëqyrin personelin dhe organizimin e ministrisë ose agjencisë ekzekutive.

Zyrtari Kryesor Administrativ duhet në mënyrë të qartë ta shprehë një lloj besimi ndaj zyrtarëve të tjerë për kryerjen e shumë detyrave të kryera në baza ditore. Ata mund ta delegojnë menaxhimin financiar dhe përgjegjësitë e kontrollit të zyrtarët përkatës, atëherë kur është e përshtatshme dhe në pajtim me rregullat financiare.

Përgjegjësitë e Zyrtarit Kryesor Administrativ - LMFPJ-ja e përcakton rolin e Zyrtarit Kryesor Administrativ të secilës organizatë të audituar, i cili e ka autoritetin dhe përgjegjësinë që të sigurojë se të gjitha transaksionet janë regjistruar saktësisht në regjistrin kontabël të Thesarit, në pajtim me rregullat financiare të MFK-së ose me ndonjë ligj tjetër. Në veçanti, ata janë përgjegjës për sigurimin e menaxhimit efikas dhe efektiv të burimeve që i jepen ministrive ose agjencive ekzekutive të tyre. Ata janë përgjegjës për caktimin e Zyrtarit Kryesor Financiar për organizatën e tyre dhe për t'u siguruar që çdo vendim, udhëzim administrativ dhe rregull financiar që mund të jenë nxjerrë nga MF-ja ose autoritetet e tjera përkatëse respektohen.

Përderisa secili i punësuar e ka përgjegjësinë për menaxhim të mirë financiar, Zyrtari Kryesor Administrativ është përgjegjësi i fundit për rezultatet dhe performancën e organizatës buxhetore. Në veçanti, ata janë përgjegjës që të sigurojnë se në organizatën e tyre ekziston korniza e qëndrueshme e kontrollit financiar. Ata kanë përgjegjësinë e fundit për shpenzimin dhe trajtimin e mjeteve publike në pajtueshmëri me ligjet dhe rregullat financiare relevante. Ata, poashtu kanë përgjegjësinë e fundit për të siguruar që organizatat e tyre buxhetore veprojnë në pajtim me rekomandimet tona lidhur me menaxhimin financiar, performancën, pajtueshmërinë dhe kontrollet e brendshme.

Delegimet nga Zyrtari Kryesor Administrativ - Rregullat financiare të Thesarit konfirmojnë që LMFPJ-ja thekson që në të vërtetë Zyrtari Kryesor Administrativ e ka përgjegjësinë e fundit për performancën e organizatës buxhetore. Megjithatë, organizmi efikas dhe efektiv kërkon

⁵⁰ Drejtimi i veprimtarisë administrativo-profesionale të sistemit ministror nga sekretari i përgjithshëm është përshkruar edhe në nenin 18 të Ligjit Nr. 06/L -113 për Organizimin dhe Funksionimin e Administratës Shtetërore dhe të Agjencive të Pavarura

delegimin e disa përgjegjësive të Zyrtarit Kryesor Administrativ tek individët e tjerë në kuadër të strukturës së menaxhmentit.

Me qëllim të sigurimit të shkallës së njëtrajtshmërisë, LMFP-ja jep udhëzimin shtesë për disa role kryesore në kuadër të skemës së plotë të delegimit. Këta janë;

Zyrtari Kryesor Financiar (ZKF) - ZKF-ja është menaxheri kryesor i Divizionit për buxhet dhe financa i organizatave buxhetore dhe të cilit i delegohen disa përgjegjësi ligjore të cilat iu janë deleguar. Kjo përfshin tërë raportimin buxhetor dhe financiar, mbajtjen e llogarive të plota dhe të sakta të transaksioneve financiare në SIMFK dhe sigurimin që sistemet informative dhe procedurat janë në veprim për monitorim e secilit proces të shpenzimit.

Zyrtari Çertifikues (ZÇ) - para dorëzimit të dokumenteve në Thesar për pagesën e shpenzimeve, ZÇ-ja është përgjegjës për rishikimin e dokumentacionit në fjalë për të siguruar që është në pajtim me tërë legjislacionin relevant. Kjo përfshin konfirmimin që prokurimi është në pajtim me Ligjin për prokurimin publik, që kërkesa për pagesë është regjistruar si duhet, që fatura e lëshuar si duhet është pranuar, që të gjitha kërkesat e zbatueshme të Kontrollit të Brendshëm Financiar (KOMBF) janë plotësuar dhe që të gjitha kërkesat dhe dispozitat e tjera janë përmbushur.

Ky është në veçanti një delegim i rëndësishëm, pasi paraqet një lloj portieri të organizatës në kuptimin e shpenzimit të duhur të mjeteve dhe lidhshmërisë përfundimtare në zinxhirin e tërë para kryerjes së pagesës. Ai siguron që së paku dy persona janë të angazhuar në vendimet për shpenzime.

Zyrtarët Autorizues (ZA) - ndonëse ZKA-ja e ka përgjegjshmërinë e fundit për menaxhimin financiar, nëse ekzistojnë strukturat bazike të kontrollit të brendshëm dhe përgjegjshmërisë, roli i zyrtarit autorizues mund t'i delegohet zyrtarëve të nivelit të lartë me një nën njësi, departament ose program të një organizate buxhetore. Një individ i tillë e ka rolin për dorëzimin e të gjitha urdhëresave të zotimit dhe pagesave së mjeteve për iniciimin e prokurimeve në emër të nën-njesisë ose programit të tyre.

Ata janë përgjegjës që të sigurojnë se të gjitha shpenzimet e propozuara të kësaj natyre kanë lidhje të mjaftueshme dhe të drejtpërdrejtë me përkrahjen e qëllimeve dhe objektivave publike të programit ose nën-njësive të tyre dhe janë konsistente me parimet e menaxhimit të qëndrueshëm financiar.

Atam të cilët i kanë deleguar kompetencat për procedimin e transaksioneve në kuadër të organizatës buxhetore para miratimit nga Thesari poashtu do ta kenë një **Zyrtar të shpenzimeve (ZSH)**. Atyre iu janë dhënë përgjegjësi specifike në kuadër të sistemit. Kjo përfshin verifikimin e dokumentacionit të urdhër-blerjes dhe sigurimin që zotimet janë regjistruar në SIMFK, verifikimin e nënshkruesve të autorizuar, verifikimin e klasifikimit të shpenzimeve, dhe verifikimin e emrave të përfituesve dhe llogarive bankare në sistem.

Organizatat Buxhetore duhet t'i delegojnë së paku dy ZSH. Transaksionet, të cilat ata i iniciojnë aprovohen nga Zyrtari Certifikues i organizatës, duke u bazuar në dokumentet e

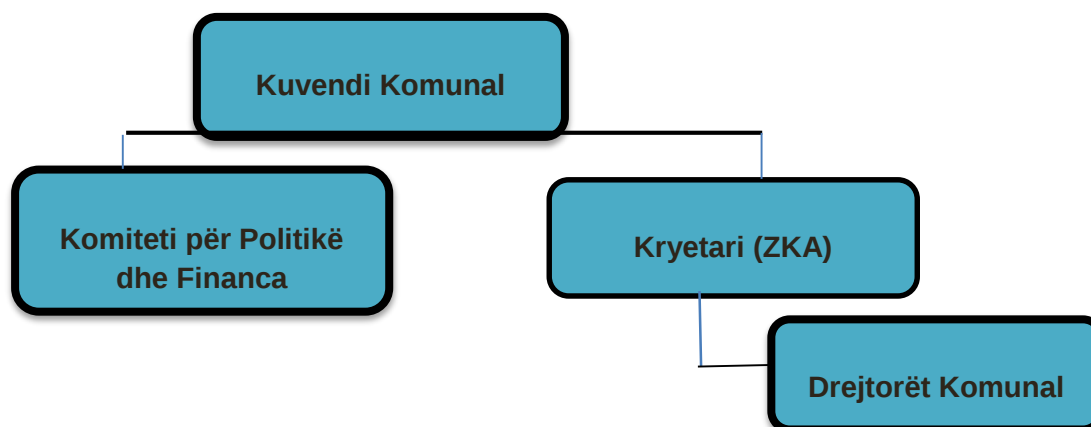
kompletuara financiare. Organizatat Nuxhetore do të veprojnë në pajtim me rregullat e kontrollit të brendshëm të nxjerra kohë pas kohe nga Njësia Qendrore Harmonizuese ose Kontrolli i Brendshëm i Financave Publike.

Komunat

Aktiviteti e hollësishëm i komunave është i ndryshëm nga ai i organizatave të nivelit qendror dhe kjo është përshkruar më poshtë. Ekzistojnë dy ligje relevante më kryesore për komunat, siç është Ligji nr. 03/L-040 mbi Vetëqeverisjen Lokale dhe Ligji nr. 03/L-049 mbi Financat e Pushtetit Lokal. Komunat i kanë buxhetet e tyre, të cilat përbëhen nga të hyrat nga burimet vetanake, grantet e qeverisë së Republikës së Kosovës, donacionet dhe të hyra të tjera. Ekzistojnë kufizime ligjore, të cilat kufizojnë mundësinë e komunave për rritjen e tatimeve, që nuk mund të bëjnë më tepër përpos tatimit në pronë në kuadër të kufijve të tyre. Grantet mund të jenë ose të përgjithshme për përmbushjen e cilësdo prej kompetencave në pajtim me ligjet e zbatueshme në Kosovë ose specifike për arsim dhe shëndetësi.

Komunave iu kërkohet që t'i ushtrojnë përgjegjësitë e tyre në kuadër të ligjit, ashtu siç është përcaktuar nga LMFP-ja. Ata kanë detyrim ligjor për kryerjen e auditimit të brendshëm së paku një herë në vit. Një auditim i jashtëm vjetor do të kryhet për punën e tyre; raporti i auditorit dhe komentet e autoriteteve komunale duhet patjetër të bëhen publike.

Organi më i lartë përfaqësues i komunës është kuvendi komunal i cili është zgjedhur drejtpërdrejtë. Secili kuvend do ta formojë dhe drejtojë një Komision për politikë dhe financa, i cili do të kryesohet nga kryesuesi i kuvendit komunal. Ky do të jetë përgjegjës për rishikim e politikës, dokumenteve fiskale dhe financiare.



Secila komunë e ka **kryetarin** e zgjedhur në mënyrë të drejtpërdrejtë, i cili e drejton qeverinë komunale dhe administratën e saj si dhe kryen administrimin financiar të saj. Kryetari ndihmohet nga **drejtorët komunal** të komunës, të cilët i cakton dhe po ashtu mund t'i largojë nga pozita. Këta drejtorë raportojnë drejtpërdrejt te kryetari. Menaxheri kryesor i Divizionit për buxhet dhe financa në kuadër të komunës do të jetë Zyrtari kryesor Financiar.

Ndërmarrjet në Pronësi Publike

Këto janë në një kategori mjaft të ndryshme nga organizatat, të cilat i shtjelluam më lart, pasi që kanë një shkallë të lartë të autonomisë në mënyrën se si funksionojnë. Financat e tyre nuk janë përfshirë në kuadër të BK-së dhe se transaksionet e tyre nuk procedohen përmes SIMFK-ut. Këto organizata i kanë llogaritë e tyre bankare. Udhëzimi përkatës lidhur me menaxhimin e tyre është i përfshirë në Ligjin për ndërmarrjet publike.⁵¹ Megjithatë, organizatat të cilat hyjnë në kuadër të kësaj kategorie poashtu do të kenë ligjet e tyre specifike me të cilat zakonisht edhe themelohen, e me të cilat ju duhet të familjarizoheni nëse nga ju kërkohet që t'i auditoni.

Secilës ndërmarrje të re në pronësi publike duhet që formalisht të me vendimin e qeverisë që t'i caktohet pronësia⁵². Ju duhet të dini që ndërmarrje në pronësi publike mund të jenë të nivelit qendror, në pronësi të Republikës së Kosovës (këto organizata janë listuar individualisht në ligj) ose të nivelit lokal, në pronësi të komunës ose komunave dhe që hollësitë e aktivitetit të tyre janë paksa të ndryshme.

Një ndërmarrje e tillë është 50% ose më shumë në pronësi publike, prandaj edhe shteti ka ende interesim të madh dhe të rëndësishëm në aktivitetet e saj. Një ndërmarrje e tillë e ka mbikëqyrjen e aksionarëve të saj (e cila, po kuptohet se përfshin shtetin si aksionar kryesor) dhe menaxhmentin, i cili drejtohet nga Bordi i Drejtorëve, të cilët janë poashtu të mbikëqyruar nga Komitetet e Auditimit dhe Njësinë për Politika dhe Monitorimin e Ndërmarrjeve Publike, e themeluar nga ministri, nën patronazhin e Ministrisë për Zhvillim Ekonomik, për të mbështetur Ministrin dhe Qeverinë në ushtrimin e përgjegjësisë së tyre lidhur me NP-të, si një e drejtë ligjore.

Qeveria është përgjegjëse para kuvendit për suksesin me të cilin këto ndërmarrje i zhvillojnë aktivitetet e veta. Qeverisë i kërkohet që zyrtarisht të raportojë për çdo vit lidhur me performancën e ndërmarrjeve të tilla dhe të ofrojë informata sasiore dhe të besueshme lidhur me këtë për opinion/konkluzion publik.

Në kuptimin e përgjegjësisë së tyre, këto organizata duhet të veprojnë në pajtim me Ligjin për Shoqëritë Tregtare, por p ashtu edhe me udhëzimet e Thesarit, ashtu siç kërkohet me LMFPP. Ekziston një numër i rregullave të hollësishme lidhur me bordin drejtorëve; të gjitha me përjashtim të njërës janë nxjerrë nga qeveria. Ky përjashtim ka të bëjë me Zyrtarin kryesor ekzekutiv, i cili zgjidhet nga bordi i drejtorëve. Neni 33 (i riformuluar) i Ligjit posaçërisht është i rëndësishëm pasi përkufizon rolin e auditorëve të jashtëm. Auditorit të jashtëm i kërkohet që të jap opinionin/konkluzionin nëse Pasqyrat Financiare pasqyrojnë drejt aktivitetet e organizatës.

Marrëdhëniet me media dhe opinionin/konkluzionin publik

Qytetarët, si përfitues të fundit nga aktivitetet e qeverisë dhe poashtu si burim kryesor i financave të qeverisë, duhet të sigurohen që mjetet publike janë shpenzuar me efikasitete dhe efektivitet për realizimin e programeve sociale dhe sigurimin e përfitimeve publike. Auditori

⁵¹ Ligji nr.03/L-087 (ndryshuar dhe plotësuar)

⁵² Shiko nenin 3 i Ligjit 03/L-087

i Përgjithshëm mund të angazhohet me qytetarët drejtpërdrejt (p.sh përmes faqes së internet të ZKA-së) ose përmes mediave të ndryshme informative.

Mediat mund të luajnë një rol të rëndësishëm në shpërndarjen e informacionit për opinion /konkluzion rreth procesit të auditimit, ZKA-së, të gjeturave dhe rekomandimeve të auditimit, si dhe veprimeve korrigjuese të ndërmarra nga qeveria. Mediat do të kenë qasje në punën tonë përmes qasjes në dokumente zyrtare, bazuar në ligj. Megjithatë, kujdes i madh duhet kushtuar sigurimit që mediave të mos iu jepet qasje në informatat konfidenciale dhe që auditorët nuk e komprometojnë integritetin profesional të tyre, duke iu dhënë mediave qasje në informatat për të cilat nuk kanë të drejtë ligjore në to.

Ajo çka duhet të mbizotërojë është zotimi nga ana e gjithë palëve të interesit në procesin e auditimit për transparencë dhe drejtësi. Këto cilësi janë kryesore për kredibilitetin e opinionit/konkluzionit publik. Ekzistojnë disa rregulla të caktuara të besueshmërisë me të cilat duhet me qenë në pajtim, por duke iu nënshtuar këtyre, ne si zyrë kemi rol të rëndësishëm në përmirësimin e niveleve të transparencës dhe drejtësisë përmes komunikimit efektiv, por të duhur me mediat dhe opinion/konkluzion publik dhe publikimin e menjëhershëm të raporteve tona të auditimit, si për shembull në faqen tonë të internetit.

Ne e kemi mundësinë për ngritjen e vetëdijes së opinionit/konkluzionit publik për rolin tonë. Shoqëria civile mund të jetë një aleat i rëndësishëm, si shtytës për ndryshim dhe se duke e angazhuar opinionin/konkluzionin publik në aktivitetet tona, përmes komunikimit me ta në mënyrë të hapur dhe transparente ne mund të ndihmojmë në fuqizimin e vetëdijesimit dhe përmirësimit të forcave të tilla në mënyrën e duhur.

Donatorët

Republika e Kosovës ka qenë përfituesi kryesor i mjeteve nga donatorët për shumë vite. Shumë nga këto janë përqendruar në çështjet lidhur me menaxhimin e financave të sektorit publik duke përfshirë për shembull punën me ne në ZKA, projektet lidhur me Kontrollin e Brendshëm të Financave Publike (KBFP) dhe të tjera lidhur me Menaxhimin e financave publike (MFP). Shumë prej tyre janë drejtuar nga objektiva për plotësimin e kërkesave të BE-së të theksuara në kapitujt e ndryshëm të "Acquis Communautaire", p.sh. Kapitulli 32 lidhur me kontrollin financiar dhe Kapitulli 33 lidhur me kushtet financiare dhe buxhetore.

Prej kohës në kohë kjo mund të ndikojë drejtpërdrejt në punën tonë pasi nga ne mund të kërkohej auditimi i transaksioneve lidhur me disa prej këtyre projekteve. Poashtu, mund të ndikojë edhe në mënyrat më pak të drejtpërdrejta. Puna që projektet po i kryejnë mund të ndikojë posaçërisht në çështjet e menaxhimit financiar dhe duhet të jemi të sigurt që cilado prej ndryshimeve që shfaqet është konsistente me legjislacionin e Kosovës dhe standardet ndërkombëtare. Në veçanti, duhet të jemi të vetëdijshëm për nevojën e konsistencës ndërmjet projekteve. Çështja e koordinimit të donatorëve ku ekziston një numër i projekteve në proces mund të jetë e ndërlikuar dhe ndonjëherë mund të jepet këshilla, e cila është kundërthënëse. Si auditor, ju duhet të jeni të vetëdijshëm për rrezikun dhe ta informoni menaxhmentin kështu që të mund të ndërmerren veprime korrigjuese nëse një situatë e tillë do të shfaqej.

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

Ju, poashtu duhet të jeni të vetëdijshëm për elemente të llojllojshme të “Acquis Communautaire”, që ndikojnë në menaxhimin e financave të sektorit publik, pasi ato mund të ndikojnë në mënyrë ndjeshme në mjedisin në të cilin ju punoni.

Shtojca 3: Planifikimi strategjik

Nevoja për planifikim strategjik

Planifikimi Strategjik është një domosdoshmëri për organizatën, e cila dëshiron të përcaktojë drejtimin e operacioneve të saja në perspektivën afatgjatë, si dhe të mobilizojë dhe të organizojë burimet e saja dhe të kryejë operacionet në mënyrë efektive dhe efikase. Planifikimi Strategjik kërkon vendosjen e qëllimeve të gjëra, objektivave operacionale dhe mënyrave për t'i arritur ato. Zyra Kombëtare e Auditimit ka hartuar Planin e saj Strategjik për vitet 2018-2021.

Plani Strategjik për ZKA-në hartohet nga një Ekip i Planifikimit Strategjik (EPS), përgjegjësia kryesore e të cilit është të udhëzojë procesin e planifikimit strategjik. Puna e Ekipit kalon në disa faza, ne mesin e të cilave ato thelbësore janë si në vijim:

- Artikulimi i vizionit, misionit dhe vlerave
- Identifikimi i çështjeve Strategjike
- Përcaktimi i qëllimeve dhe objektivave
- Zhvillimi i Treguesve të Performancës
- Zhvillimi i Matricës së Implementimit

Qëllimet dhe objektivat strategjike në kontekstin e auditimit financiar dhe pajtueshmërisë

Auditimi financiar dhe ai i pajtueshmërisë i ZKA-së pasqyrohet në qëllimin strategjik të Pavarësisë dhe Standardeve Profesionale, i cili i referohet përmbushjes së misionit kushtetues dhe ligjor, duke kryer auditime të përkatëse në përputhje me SNISA-të. Objektivat strategjike përkatëse për këtë qëllim dhe rezultatet e pritura përkatëse janë si më poshtë:

- Avancimi i metodologjisë së auditimit dhe sistemeve të kontrollit të cilësisë për të siguruar cilësinë e auditimit sipas SNISA-ve, përfshirë automatizimin e auditimit, duke:
 - o Përditësuar doracakun e Auditimit Financiar dhe të Pajtueshmërisë, përfshirë pakot përkatëse të punës dhe përditësimin e Udhëzuesit të Menaxhimit të Cilësisë së Auditimit,
 - o Ndarë auditimin e pajtueshmërisë nga auditimet financiare, nëse kërkohet ose diktohet nga rrethanat e lëndës, si dhe lëshimi i një mendimi të veçantë për ato auditime të pajtueshmërisë,
 - o Instaluar softuerin (programin) për automatizimin e auditimeve dhe përdorimin e tij nga personeli i auditimit.
- Zhvilluar një qasje për zgjedhjen e auditimeve të bazuara në rrezik nga rëndësia duke:
 - o Krijuar dhe implementuar një kornizë për zgjedhjen e auditimeve përkatëse bazuar në rrezik, në përputhje me SNISA.

Transformimi i qëllimeve dhe objektivave strategjike në prioritetet vjetore të auditimit

Sikurse edhe shumica e organizatave të tjera të sektorit publik, ZKA-ja i ka burimet e kufizuara operationale dhe financiare me të cilat i përmbush përgjegjësitë e saja. Prandaj edhe duhet t'i përcaktojë vëmendshëm prioritetet për punën e vetë të auditimit. Nuk do të ishte e matur të mendohet që secila organizatë mund të jetë subjekt i shqyrtimit të thellë të auditimit çdo vit, prandaj edhe ne duhet të pajtohemi në fillim të secilit auditim se cilat fushat e auditimit konsiderohen si prioritate tona në cilindo cikël të auditimit. (Këto përfshijnë raportimin financiar, pajtueshmërinë me autoritetet dhe kryerja e veprimtarive të sektorit publik në mënyrë efektive dhe efikase).

Është me rëndësi që kjo të kryhet në mënyrë të strukturuar, që të përshtatet me prioritetet strategjike të ZKA. Prandaj, në fillim të secilit cikël të auditimit, menaxhmenti i ZKA-së, duke pasur parasysh qëllimet dhe objektivat e ZKA-së të cekura më lart për auditimin financiar dhe të pajtueshmërisë, duhet të vendosë lidhur me prioritetet e saj për ciklin e ardhshëm të auditimit dhe t'i harmonizojë planet e hollësishme të auditimit për ekipet e veta në kuadër të kornizës së saj të përgjithshme.

Më pas, një plan i prioritetëve strategjike mund të shfrytëzohet për zhvillimin e një plani të hollësishëm vjetor të auditimeve që duhet të kryhen në cilindo cikël të caktuar të auditimit. Kjo duhet të kryhet në konsultim me drejtorët e auditimit për të siguruar që burimet adekuate janë në dispozicion për të arritur rezultatet e kërkuara të auditimit. Nganjëherë rivlerësimi i prioritetëve strategjike të auditimit mund të kërkojë lëvizjen e personelit nga një detyrë e auditimit në tjetrën. Me rëndësi është që kjo sjellje të inkurajohet në mënyrë që personeli njësitë organizative të ZKA-së të veprojnë në mënyrë, e cila është optimale për organizatën si tërësi. Respektimi strikt i strukturës së ekipeve të auditimit mund të rezultojë me nevojat që secili ekip individual të peshojnë më shumë sesa ato të tërë organizatës. Kjo është diçka që nuk duhet të inkurajohet dhe në anën tjetër ZKA-ja duhet të nxisë fleksibilitetin operacional gjatë plotësimit të qëllimeve strategjike

Plani Vjetor për ciklin e ardhshëm të auditimit mund të jetë poashtu faktor në vendimet e tjera të rëndësishme. Këto përfshijnë për shembull:

- Nëse organizatat e jashtme do të angazhohen për kryerjen e auditimeve në emër të ZKA-së. Kjo është një praktikë e zakonshme kudo në botë, por që kërkon menaxhim të kujdesshëm. Ndonëse kryerja e auditimeve mund të kontraktohet, ZKA-ja edhe më tutje mbetet përgjegjësi i fundit për cilësinë e raporteve finale të publikuara. Prandaj, në rrethana të tilla, vëmendja duhet kushtuar mekanizmave të vendosura të kontrollit të cilësisë për të mbikëqyrur rezultatin final (kjo çështje diskutohet më tutje në shtojcën 16: Kontraktimi i auditimeve); cilat shkallë të pasigurisë janë të arsyeshme në kuadër të planit të përgjithshëm të auditimit? - Është me rëndësi të theksohet që edhe në situatat ku sistemet e planifikimit janë të zhvilluara dhe të testuara mirë, gjithmonë ekziston mundësia që gjatë ciklit të auditimit të paraqiten situata të paparashikuara. Është e rëndësishme të ndahet pak kohë të auditimit për situatat e paparashikuara. Niveli i kërkuar i gjendjes së paparashikuar do të caktohet kryesisht bazuar në përvojën paraprake me entitetet e audituara.

Konsultimet lidhur me planin vjetor

Është qenësore që ZKA-ja, si institucion i pavarur i themeluar në mënyrë të duhur, e mban të drejtën përfundimtare për paraqitjen e auditimeve të saj në atë mënyrë që beson të jetë më përkatëse për mandatin e saj. Prandaj, cilido ndikim i paligjshëm i ushtruar nga jashtë ndaj ZKA-së sa i përket dizajnit të planit të auditimit, duhet të shmanget. Ky parim reflektohet në Qëllimin Strategjik – Pavarësia dhe Standardet e saj profesionale: Fuqizimi i pavarësisë dhe mandatit sipas SNISA-ve, përfshirë ndryshimet e nevojshme legislative.

Megjithatë, në kuadër të detyrimeve të këtij paralajmërimi, praktikë e mirë është të prezantohet dhe diskutohet plani i auditimit para fillimit të ciklit vjetor të auditimit me Komisionin për Mbikëqyrjen e Financave Publike (KMFP). Kjo do të mundësonte komunikimin e dyanshëm; Komisioni për Buxhet dhe Financa (KBF-ja) mund të shpreh gjithashtu pikëpamjet e tij për prioritetet e caktuara të ZKA-së dhe ZKA-ja mund të përgjigjet duke shpjeguar proceset konceptuale, të cilat qëndrojnë prapa planit. Komunikimi i tillë është mënyrë e rëndësishme për përmirësimin e cilësisë së procesit të planifikimit vjetor të ZKA-së.

Si rezultat, zhvillimi i planit të përgjithshëm strategjik do të ofronte bazat e mira për përgatitjen e planeve vjetore të ZKA-së nga secili departament i auditimit. Kjo do të siguronte që burimet e ZKA-së të shfrytëzohen sipas prioriteteve në drejtim të fushave me rëndësi të madhe strategjike për organizatën.

Shtojca 4: Koncepti financiar dhe i pajtueshmërisë

Koncepti i auditimit financiar dhe i pajtueshmërisë pasqyron shqetësimin që paraja publike, e siguruar përmes tatimit duhet të shfrytëzohet vetëm për qëllimet e miratuara dhe përdorimi i saj është i raportuar në mënyrë të vërtetë dhe të drejtë. Përgatitja e Pasqyrave Financiare nga entiteti i audituar është mjet i rëndësishëm me anë të së cilit entiteti jep llogari për shpenzimin e parasë publike dhe shpie në një pohim të nënkuptuar lidhur me aspektin financiar dhe me atë të pajtueshmërisë me autoritet të transaksioneve financiare. Është përgjegjësi e entitetit të audituar që të krijojë sistemet përkatëse për të siguruar drejtësinë lidhur me aspektin e raportimit financiar dhe atë të pajtueshmërisë me autoritetet të transaksioneve financiare.

Ju duhet ta kuptoni që subjektet e sektorit publik i nënshtrohen doktrinës së “ultra vires” (d.m.th mund t’i kryejnë vetëm ato funksione, shërbime, aktivitete ose detyrime, të cilat i ka autorizuar statuti i tyre qoftë shprehimisht ose të nënkuptuar). Prandaj, siç është theksuar më lart, jeni të inkurajuar që ta përvetësoni një skepticizëm pozitiv profesional për sa i përket aktiviteteve ose pagesave, të cilat paraqiten si të pazakonshme. Ndonëse ligjet dhe rregulloret, të cilat i drejtojnë aktivitetet e sektorit publik munden ndonjëherë të jenë të ndërlikuara, ju duhet të jeni të familjarizuar me tërë legjislacionin që është thelbësor për veprimin e entitetit, detyrave tona të auditimit, si dhe me standardet ndërkombëtare të auditimit në kuadër të të cilave ne veprojmë.

Arsyeja jonë kryesore për kryerjen e auditimeve financiare dhe të pajtueshmërisë së është që t’i ofrojmë Kuvendit të gjeturat tona të auditimit përmes raportit vjetor mbi Pasqyrat Financiare të secilit entitet të audituar, të cilat mbështesin transaksionet financiare dhe menaxhimin operacional. Përmes këtyre gjetjeve, ne kemi për qëllim të ofrojmë siguri të arsyeshme përdoruesve të pasqyrave të lartpërmendura, duke treguar që raportimi financiar është i vërtetë dhe i drejtë dhe se të gjitha transaksionet përcjellëse janë kryer në pajtim me autoritetet, d.m.th., me të gjitha ligjet, rregulloret, rregullat, standardet dhe praktikat më të mira.

Auditimi financiar dhe i pajtueshmërisë përfshijnë⁵³ aspektet si në vijim:

- Ekzaminimin dhe vlerësimin e shënimeve financiare dhe dhënien e opinionit/konkluzionit lidhur me raportin vjetor financiar, i cili përfshinë:
 - Pasqyrat Financiare, përfshirë:
 - Pasqyrat e faturave dhe pagesave
 - Pasqyrën e ekzekutimit të buxhetit
 - Shpalosjet shpjeguese të pasqyrave financiare
 - Raportet e tjera financiare;
- Vërtetimi i llogaridhënies financiare për secilin entitet publik të audituar, duke ofruar opinion /konkluzion për Raportin Vjetor Financiar;
- Vërtetimi i llogaridhënies financiare për qeverinë si tërësi;

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

- Një auditim të sistemeve dhe transaksioneve financiare, përfshirë pajtueshmërinë me autoritetet, si dhe ndershmërinë dhe drejtësinë të vendimeve administrative, duke ofruar konkluzion për pajtueshmërinë me autoritetet⁵⁴
- Një vlerësim të atyre kontrolleve të brendshme, të cilat janë relevante për marrjen dhe shpenzimin e fondeve publike;
- Raportimi i çështjeve të tjera që paraqiten nga ose lidhen me auditimin, të cilat ZKA-ja konsideron që duhen shpalosur.

ZKA-ja përdor qasje të kombinuar për auditimin e raportimit financiar dhe atë të pajtueshmërisë me autoritetet, që do të thotë, të dy aspektet e lartpërmendura trajtohen brenda procesit të njëjtë auditimi dhe, kur është e mundur, brenda procedurave të njëjta të auditimit. Për shembull, kur kontrollojmë saktësinë e një shume të një transaksioni (çështje kontabiliteti) bazuar në dëshmi të tilla si faturë, ne mund të kontrollojmë njëkohësisht nëse fatura është autorizuar nga personi i duhur (çështje pajtueshmërie).

Kriteret për të vlerësuar raportimin financiar janë pohimet e kontabilitetit dhe bilancet përkatëse, si dhe shumat e transaksioneve dhe informacionet shpjeguese. Ndërsa, kriteret për të dhënë opinion për raportimin financiar janë materialiteti sasior. Ato janë trajtuar gjerësisht në kapitujt 7 dhe 8 të doracakut.

Kriteret për të vlerësuar çështjet e pajtueshmërisë janë pohimet e pajtueshmërisë (të tilla si aderimi, bindja, transparenca, ose ndarjet) dhe autoritetet përkatëse (ligjet, rregulloret, rregullat, standardet, praktikat më të mira) të zbatueshme në kontekstin e marrjes dhe shpenzimit të fondeve publike. Ekzistojnë dy grupe të autoriteteve në fjalë; e para që zbatohet për Organizatat Buxhetore dhe e dyta e zbatueshme për Ndërmarrjet Publike. Disa nga këto janë të zbatueshme për të dy kategoritë e përmendura të entiteteve.

Kriteret rregullative (autoritetet) për Organizatat Buxhetore:

- Ligji nr. 03/1-048 për Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë - me gjitha plotësim ndryshimet.
- Standardet Ndërkombëtare të kontabilitetit në Sektorit Publik për kontabilitetin e bazuar në paratë e gatshme
- Ligji nr. 03/1-222 për Administratën Tatimore dhe Procedurat.
- Ligji i buxhetit (viti përkatës).
- Ligji Nr.03L/204 Për tatimin në pronë dhe nga 1 tetor 2018 ka hyrë në fuqi ligji i ri për Tatimin në pronë Nr. 06.L-005

⁵⁴ Auditimi i rregullsisë siç përcaktohet në Ligjin ZKA parashikon "auditimin e sistemeve financiare dhe transaksioneve, përfshirë vlerësimin e pajtueshmërisë me statutet dhe rregulloret e zbatueshme". Ligji i Auditimit i ZKA thotë se "Auditori i Përgjithshëm, si Udhëheqës i Zyrës Kombëtare të Auditimit, është përgjegjës para Kuvendit për kryerjen e detyrave dhe kompetencave të përcaktuara me Kushtetutë, këtë ligj, në akte nënligjore dhe standardet e auditimit të sektorit publik të njohura ndërkombëtarisht". Standardet Ndërkombëtare të Auditimit për Institucionet Supreme të Auditimit parashikojnë ofrimin e konkluzionit për pajtueshmërinë me autoritetet.

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

- Ligji Nr. 05/L -028 Për Tatimin në të Ardhetur Personale
- Ligji Nr. 04/L-077 Për Marrëdhëniet e Detyrimeve
- Ligji Nr. 04/L – 110 Për Ndërtim
- Rregulloret e Ministrisë së Financave:
 - Rregullore MF - Nr. 01/2017 Për Raportim Vjetor Financiar nga Organizatat Buxhetore
 - Rregull Financiare Nr.01/2013/MF– Shpenzimi i Parave Publike
 - Rregullore MF – Nr. 02/2013 Për Menaxhimin e Pasurisë Jo-financiare në Organizatat Buxhetore
 - Rregull Financiare Nr.02/2013/MF Për Raportimin e Obligimeve të Papaguara të Organizatave Buxhetore
 - Rregulla Financiare Nr. 03/2010 Për të Hyrat Vetanake
 - Rregulla Financiare Nr. 05/2011 Për Raportimin Vjetor Të Organizatave Buxhetore
 - Udhëzim Administrativ Mf-Nr. 07/2019 për Strukturën, Përbajtjen dhe Dorëzimin e Raportimeve Financiare Vjetore
 - Udhëzim Administrativ MF - Nr.04/2019 Për Definimin e Projekteve Kapitale dhe Klasifikimin e Shpenzimeve të Projekteve Kapitale
 - Udhëzim Administrativ Nr. 19/2009 Për Planin Kontabël Për Përdorim nga Organizata Buxhetore
 - Rregullore MF- Nr. 01/2019 Për Menaxhimin Financiar dhe Kontrollin
 - Rregulla Financiare Nr. 06/2011 Për Raportim Nëntë Mujor Të Organizatave Buxhetore
 - Rregullorja 02-2013 për Menaxhimin e Pasurisë jo Financiare nga organizatat buxhetore
 - Udhëzim Administrativ Mf- Nr. 05/2019 Për Procedurat e Transferit dhe Rialokimit të Ndarjeve Buxhetore
 - Rregullorja komunale për tatimin mbi pronën e paluajtshme.
 - Rregullorja komunale për ndarje e subvencioneve.
- Strategjia për Reformën e Menaxhimit të Financave Publike (SRMFP) të Kosovës 2016-2020;
- Ligji Nr. 06/L-021 Për Kontrollin e Brendshëm të Financave Publike.
- Ligji nr.04/L-042 dhe plotësim/ndryshimet 04/L-237, 05/L-068, 05/L-092 për prokurimin publik
 - Rregullat dhe Udhëzuesi operativ për prokurim publik
- Ligji Nr. 03/L-006 Për Procedurën Kontestimore
- Ligji Nr. 03/L-007 Për Procedurën Jokontestimore

Kriteret rregullative (autoritetet) për Ndërmarrjet Publike

- Ligji Nr. 03/L-048 Për Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë, me plotësime dhe ndryshime;
- Ligji Nr. 03/L-087 Për Ndërmarrjet Publike (me plotësime dhe ndryshimet);
- Ligji Nr. 06/L- 032 Për Kontabilitet, Raportim Financiar dhe Auditim;
- Ligji Nr. 06/L-016 Për Shoqëritë Tregtare;

- Ligji Nr. 03/L-212 I Punës;
- Ligji Nr. 04/L-042 Për Prokurimin Publik, me plotësime dhe ndryshime;
- Ligji Nr. 06/L- 032 Për Kontabilitet, Raportim Financiar dhe Auditim;
- Ligji Nr. 06/L-021 Kontrollin e Brendshëm të Financave Publike;
- Kodi i Etikës dhe Qeverisjes Korporative për Ndërmarrjet Publike;
- Legjislacioni tatimor i Kosovës (ekzistojnë 4 ligje për llojet e tatimeve dhe një numër akteve nënligjore për implementimin e tyre); dhe
- Ligjet tjera të cilat e rregullojnë fushën e aktivitetit të ndërmarrjeve përkatëse.

Rregulloret tjera dhe aktet tjera të cilat janë të aplikueshme për secilën ndërmarrjen publike janë:

- Ligji Nr. 05/L-031 Për Procedurën e Përgjithshme Administrative;
- Ligji Nr. 06/L-113 Për Organizimin dhe Funksonimin e Administratës Shtetërore dhe të Agjencive të Pavarura;
- Ligji Nr. 06/L-114 Për Zyrtarët Publikë;
- Ligji Nr. 03/L-212 I Punës;
- Ligji Nr. 03/L-149 Për Shërbimin Civil të Republikës së Kosovës;
- Ligji Nr. 03/L-147 Për Pagat e Nëpunësve Civilë;
- Ligji Nr. 03/L-040 Për Vetëqeverisjen Lokale;
- Udhëzimi Administrativ (MPMS) Nr. 07/2017 Për Rregullimin e Procedurave të Konkursit në Sektorin Publik;
- Udhëzim Administrativ Mf- Nr. 01/2019 Për Themelimin dhe Funksonimin e Komitetit të Auditimit në Subjektin e Sektorit Publik; dhe
- Rregullore Qrk-Nr 01/2019 Për Themelimin dhe Zbatimin e Funksonit të Auditimit të Brendshëm në Subjektin e Sektorit Publik.

Përveç ligjeve, rregulloreve dhe rregullave të mësipërm, ekzistojnë dy aspekte cilësore të sjelljes së entiteteve lidhur me menaxhimin e fondeve publike, që duhen të konsiderohen si një indikator mbështetës gjatë vlerësimit të raportimit financiar dhe të pajtueshmërisë me autoritetet të entitetit. Këto janë ndershmëria dhe korrektësia.

Shtojca 5: Indeksi i shablloneve të letrave të punës

A) Pakoja standarde e letrave të punës

Ref. në LP	Emri i letrës	Faza e auditimit/hapi	Funksioni i letrës
Seksioni A - Planifikimi i Auditimit			
A1) Aktivitetet Preliminare të angazhimit			
A.1.1	Letër Angazhimi	Faza 1 / Hapi 2	Të informojë entitetin e audituar lidhur me auditimin e planifikuar financiar dhe atë të pajtueshmërisë
A.1.2	Çështjet nga auditimet paraprake	Faza 1 / Hapi 3	Të ofrojë informata lidhur me çështjet të cilat çuan te vrojtimet, përfshirë rekomandimet në auditimin të mëparshëm në entitet.
A.1.3	Takimi fillestar planifikues	Faza 1 / Hapi 1, Hapi 2	Të sigurohet se njohja që ekipi e ka marrë nga auditimi 20XX-1 është dokumentuar në përmbylljen e auditimit dhe se informatat janë në dispozicion për të mbështetur planifikimin e auditimit 20XX. Të përcaktohet fushëveprimi i përgjithshëm, si dhe afatet kohore dhe burimet e auditimit.
A.1.4	Të kuptuarit e entitetit dhe mjedisit të tij të kontrollit- Stadi 1	Faza 1 / Hapi 3, Hapi 5, Hapi 6	Referenca e standardeve: 2300, 2315 Të fitohet njohja e përgjithshme lidhur me entitetin, e cila është në dispozicion para fillimit të punës së auditimit në terren, përfshirë mjedisin e kontrollit, sistemit të kontabilitetit dhe sistemit të vendosur kompjuterik
A.1.5	Rishikimi analitik preliminar	Faza 1 / Hapi 4, Hapi 7	Kjo duhet të kryhet në fazën preliminare të auditimit bazuar në Pasqyrat Financiare të mëhershme apo aktuale (nëse janë në dispozicion) dhe informacione të tjera ekzistuese dhe të përdoret për Strategjinë e Përgjithshme të Auditimit për të përcaktuar fushat kryesore të auditimit (fushat e rrezikut më të lartë dhe çështjet tjera materiale)
A2) Materialiteti dhe Memorandumi planifikues i auditimit			
A.2.1	Vendosja e materialitetit	Faza 1 / Hapi 8, Hapi 24	Të përcaktohen dhe llogariten nivelet e materialitetit sasior dhe cilësor/niveli i parëndësishëm, bazuar në informacionin financiar në dispozicion
A.2.2	Vendosja e Materialitetit për njësi vartëse	Faza 1 / Hapi 8, Hapi 24	Të përcaktohen dhe llogariten nivelet e materialitetit sasior/niveli të parëndësishëm, bazuar në informacionin financiar në dispozicion.
A.2.3- Stadi i parë	Memorandumi i Planifikues i Auditimit _Stadi i parë	Faza 1 / Hapi 6, Hapi 9, Hapi 10	Të ndahen në detaje burimet e auditimit dhe plani kohor; të hartohet Memorandumi planifikues i auditimit, përfshirë Strategjinë e Përgjithshme të Auditimit
A3) Procedurat e Vlerësimit të rrezikut dhe kontrollit			

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

A.3.1 n	Vlerësimi i hollësishëm i rrezikut dhe i kontrollit të brendshëm për procese të përzgjedhura	Faza 1 / Hapi 11, Hapi 12 Hapi 13 Hapi 14	Të identifikohen, në detaje, rreziqet e kontrollit në nivel të pohimeve, identifikimi dhe vlerësimi i kontrolleve të brendshme, përfshirë përcaktimin e besueshmërisë së kontrolleve – për një proces të përzgjedhur
A.3.2.1 n	Testimi i kontrolleve	Faza 1 / Hapi 13, Hapi 14	Të testohet efektshmëria e kontrolleve të brendshme të hartuara për t'i reduktuar rreziqet domethënëse
A.3.2.2	Testimi i kontrolleve të TI-së	Faza 1 / Hapi 13, Hapi 14	Të testohet efektshmëria e kontrolleve të përgjithshme të TI-së dhe të aplikacioneve, të cilat operojnë në sistemin kontabël
A.3.3	Përditësimi i të kuptuarit i mjedisit të kontrollit të entitetit	Faza 1 / Hapi 15	Të përditësohet informacioni lidhur me mjedisin e kontrollit të entitetit (standardi 300, 315) bazuar në VHR&VKB
A.3.4	Llogaritja e faktorëve të sigurisë	Faza 1 / Hapi 11, Hapi 12, Hapi 13, Hapi 14, Hapi 16	Të ofrohet informacioni i përmbledhur lidhur me VHR&VKB; Të llogariten faktorët e sigurisë së proceseve të analizuar gjatë VHR&VKB për të përcaktuar shkallën dhe llojin e procedurave të mëturjeshme (substanciale) të auditimit
A.3.5	Vlerësimi i rrezikut dhe kontrollit të brendshëm për fushat e pajtueshmërisë	Faza 1 / Hapi 11, Hapi 12	Të përcaktohen fushat e ndara të rëndësishme të pajtueshmërisë; rrezikun e mospajtueshmërisë; vlerësimi i kontrolleve përkatëse
A.3.6	Llogaritja e madhësive të mostrës	Faza 1/ Hapi 17, Hapi 19	Të llogariten madhësitë e mostrave në auditimin e bazuar në rrezik (me përdorimin e formulave bazuar në modelin e sigurisë së auditimit)
A.3.7	Qasja e përgjithshme e testimit	Faza 1 / Faza 2 / Hapi 11-16	Të përmbledhin procedurat e parapara substanciale të auditimit, të cilat planifikohen në detaje në hapin 17 dhe 19
A4) Planifikimi i detajuar (procedurat substanciale të auditimit)			
A.4.1 n	Procedurat analitike; testi i detajeve; FUniv_Planifikimi	Faza 2 / Hapi 17, Hapi 19	Të hartohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike, testi i detajeve); ritestimi i kontrolleve
A.4.1.1	Procedurat analitike - Rishikimi i PVF	Faza 2 / Hapi 17, Hapi 19	Të hartohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike) për t'i rishikuar Pasqyrat Vjetore Financiare
A.4.1.2	Procedurat analitike; Testi i detajeve - Tatimi dhe të hyrat tjera/ faturat	Faza 2 / Hapi 17, Hapi 19	Të hartohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike, testi i detajit); ritestimi i kontrolleve, nëse kërkohen - të testohen tatimi dhe të hyrat tjera - faturat

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

A.4.1.3	Procedurat analitike; Testi i detajeve- Shpenzimet/ pagesat	Faza 2 / Hapi 17, Hapi 19	Të hartohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike, testi i detajit); ritestimi i kontrolleve, nëse kërkohet- për ti testuar shpenzimet/ pagesat
A.4.1.4	Procedurat analitike; Testi i detajeve- Llogaritë të arketueshme	Faza 2 / Hapi 17, Hapi 19	Të hartohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike, testi i detajeve); ritestimi i kontrolleve, nëse kërkohet, për të testuar llogaritë të arketueshme
A.4.1.5	Procedurat analitike- Detyrimet kontigjente	Faza 2 / Hapi 17, Hapi 19	Të hartohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike) - për të testuar detyrimet kontigjente
A.4.1.6	Procedurat analitike; Testi i detajeve - Pasuritë jo-financiare	Faza 2 / Hapi 17, Hapi 19	Të hartohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike, testi i detajeve); ritestimi i kontrolleve - për të testuar pasuritë jofinanciare
A.4.1.7	Procedurat analitike - të hyrat vetanake dhe të dedikuara për tu proceduar më tutje	Faza 2 / Hapi 17, Hapi 19	Të hartohen procedurat të auditimit substancial (procedurat analitike) - për të testuar të hyrat vetanake dhe ato të destinuara për tu proceduar më tutje
A.4.1.8	Procedurat analitike; Testi i detajeve - Pejroll	Faza 2 / Hapi 17, Hapi 19	Të hartohen procedurat e auditimit substancial (procedurat analitike) - për të testuar pejrollin dhe punëtorët të tjerë
A.4.1.9	Procedurat analitike - avancet e rimbursueshme të udhëtimeve zyrtare	Faza 2 / Hapi 17, Hapi 19	Të hartohen procedurat e auditimit substancial (procedurat analitike) - për të testuar avancet e rimbursueshme të udhëtimeve zyrtare
A.4.1.10	Procedurat analitike - të hyrat vetanake të pashpenzuara dhe fondet e pashpenzuara të donatoreve	Faza 2 / Hapi 17, Hapi 19	Të hartohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike) - për të testuar të hyrat vetanake të pashpenzuara dhe fondet e pashpenzuara të donatorëve
A.4.2 n	Procedurat e auditimit të pajtueshmërisë - UNF_Planifikim	Faza 3 / Hapi 17	Të hartohen procedurat analitike dhe testi i detajeve në fushat e pajtueshmërisë
A.4.2.1	Procedurat analitike; Testi i detajeve - Prokurimi	Faza 2 / Hapi 17, Hapi 19	Të hartohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike, testi i detajeve); ritestimi i kontrolleve - për të testuar transaksionet të prokurimit
A.4.2.2	Procedurat analitike; Testi i detajeve - Ndarjet buxhetore	Faza 2 / Hapi 17, Hapi 19	Të hartohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike, testi i detajeve); ritestimi i kontrolleve, nëse kërkohet, për të testuar ndarjet buxhetore
A.4.2.3	Procedurat analitike; Testi i detajeve - Transferet buxhetore	Faza 2 / Hapi 17, Hapi 19	Të hartohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike, testi i detajeve); ritestimi i kontrolleve, nëse kërkohet, për të testuar transferet e buxhetit
A.2.3- finale	Memorandumi planifikues i auditimit_finale	Faza 2 / Hapi 19-23	Të përplotësohet Memorandumi Planifikues i Auditimit me procedurat substanciale të auditimit dhe të përditësohen burimet e auditimit
Section B – Ekzekutimi i auditimit			

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

B1) Procedurat ekzekutimi			
B1.1. n	Procedurat analitike_Testi i detajeve_ FUni_ Ekzekutimi	Faza 3 / Hapi 25-28	Të ekzekutohen procedurat substanciale të auditimit, të dokumentohen dhe vlerësohen rezultatet
B1.1.1	Procedurat analitike - Rishikimi i PVF	Faza 3 / Hapi 25-28	Të ekzekutohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike) për ti rishikuar Pasqyrat Vjetore Financiare
B1.1.2	Procedurat analitike; Testi i detajeve - Tatimet dhe të hyrat e tjera/ faturat	Faza 3 / Hapi 17, Hapi 19	Të ekzekutohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike, testi i detajeve); ritestimi i kontrolleve, nëse kërkohet - për t'i testuar tatimet dhe të hyrat tjera/ faturat
B1.1.3	Procedurat analitike; Testi i detajeve - Expenditures / Payments	Faza 3 / Hapi 25-28	Të ekzekutohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike, testi i detajeve); ritestimi i kontrolleve, nëse kërkohet, për t'i testuar shpenzimet/pagesat
B1.1.4	Procedurat analitike; Testi i detajeve - Të arketueshme	Faza 3 / Hapi 25-28	Të ekzekutohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike, testi i detajeve), nëse kërkohet; ritestimi i kontrolleve, për t'i testuar të arketueshmet
B1.1.5	Procedurat analitike - detyrimet kontigjente	Faza 3 / Hapi 25-28	Të ekzekutohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike)- për t'i testuar detyrimet kontigjente
B1.1.6	Procedurat analitike; Testi i detajeve - Pasuritë jo-financiare	Faza 3 / Hapi 25-28	Të ekzekutohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike, testi i detajeve); ritestimi i kontrolleve, nëse kërkohet - për t'i testuar pasuritë jofinanciare
B1.1.7	Procedurat analitike - të hyrat vetanake dhe të hyrat të destinuara për tu proceduar tutje	Faza 3 / Hapi 25-28	Të ekzekutohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike) - për t'i testuar të hyrat vetanake dhe të hyrat destinuara për e procedim tutje
B1.1.8	Procedurat analitike; Testi i detajeve - Pejrolli	Faza 3 / Hapi 25-28	Të ekzekutohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike) - për ta testuar Pejrollin dhe punëtorët të tjerë
B1.1.9	Procedurat analitike - avancet e rimbursueshme të udhëtimeve zyrtare	Faza 3 / Hapi 25-28	Të ekzekutohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike) - për t'i testuar avancet e rimbursueshme të udhëtimeve zyrtare
B1.1.10	Procedurat analitike - të hyrat vetanake të pashpenzuara dhe fondet e pashpenzuara të donatorëve	Faza 3 / Hapi 25-28	Të ekzekutohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike- për t'i testuar të hyrat e pashpenzuara vetanake dhe fondet e pashpenzuara të donatorëve
B1.1.11	Procedurat analitike; Testi i detajeve - Prokurimi	Faza 3 / Hapi 25-28	Të ekzekutohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike, testi i detajeve); ritestimi i kontrolleve, nëse kërkohet - për t'i testuar transaksionet e prokurimit
B1.1.12	Procedurat analitike; Testi i detajeve - Ndarjet buxhetore	Faza 3 / Hapi 25-28	Të ekzekutohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike, testi i detajeve); ritestimi i

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

			kontrolleve, nëse kërkohet – për t'i testuar ndarjet buxhetore
B1.1.13	Procedurat analitike; Testi i detajeve – Transferet buxhetore	Faza 3 / Hapi 25-28	Të ekzekutohen procedurat substanciale të auditimit (procedurat analitike, testi i detajeve); ritestimi i kontrolleve, nëse kërkohet – për t'i testuar transferet buxhetore
B2 – B4 Rezultatet e Auditimit			
B.2.1	Rezultatet e testimit të rastësishëm të mostrave	Faza 3 / Hapi 25-28	Të llogaritet gabimi i parashikuar nga testimi i mostrave të rastësishme
B.2.2	Rezultatet e testimit të mostrave bazuar në MNJM	Faza 3 / Hapi 25-28	Të llogaritet gabimi i parashikuar nga testimi i mostrave të bazuar në MNJM
B.2.3	Formulari i konfirmimit bankar	Faza 3 / Hapi 26	Të konfirmohet bilanci i keshit
B.2.4	Formulari konfirmimi për balancin pozitiv	Faza 3 / Hapi 26	Të konfirmohet bilanci i llogarisë së pagueshme/ të arketueshme
B.2.5	Formulari konfirmues i bilancit negativ	Faza 3 / Hapi 26	Të konfirmohet bilanci i llogarisë së pagueshme/ arketueshme
B.2.6	Ngjarjet pasuese	Faza 3 / Hapi 25	Të kontrollohet përmbushja e përgjegjësisë së menaxhmentit për rregullimin apo shpalosjen e efekteve të ngjarjeve pasuese
B.3	Gjetjet e auditimit_Përfundimtar_Përmblylljet (Konkluzionet)	Faza 3 / Hapi 18, 29	Të komunikohen çështjet materiale dhe/apo mangësitë në kontrole të brendshme të entitetit në formë të përjashtimeve/ vrojttimeve
B.4	Minutat e takimit dalës	Faza 3 / Hapi 31	Të regjistrohet përmbajtja e takimit dalës
Seksioni C Raportimi i auditimit			
C.1.1	Letër Përfaqësimi	Faza 4	Të pranohet dhe kontrollohet letra e përfaqësimit nga entiteti i audituar kundrejt formatit të përcaktuar
C.1.2	Vlerësimi përfundimtar i rezultateve të auditimit	Faza 4 / Hapi 25-29, Hapi 31-32	Të bëhen përmblylljet finale bazuar në dëshmit e auditimit dhe të komunikohet me entitetin
C.2.1.	Shablloni i draft raportit të Auditorit	Faza 4 / Hapi 30, Hapi 32-37, Hapi 38	Të bëhen vlerësimet përfundimtare dhe të hartohet drafti i Raportit të auditorit

Shënim: Gjatë përdorimit të udhëzimeve të dhëna nën seksionin 3.3.7. të Doracakut Financiar dhe të Pajtuësishmërisë, letrat e mësipërme të punës mund të përdoren për entitetet e vogla

Shtojca 6: Koncepti i materialitetit (SNISA 2320)

Materialiteti (SNISA 2320) - Paragrafi për opinionin e një raporti standard të pamodifikuar auditimi fillon me fjalët “Sipas opinionit tonë, Pasqyrat Vjetore Financiare prezantojnë në mënyrë të duhur, në të gjitha aspektet materiale, pozicionin financiar të entitetit (SNISA 200)”.

Me anë të këtij opinionit, Auditori i Përgjithshëm deklaron që Pasqyrat Financiare nuk janë të keqdeklaruar materialisht. Gabimi në Pasqyrat Financiare (apo shuma e gabimeve) është materiale nëse gabimi (apo shuma e gabimeve) është mjaftueshëm i madh për të ndikuar në të kuptuarit e shfrytëzuesve të pasqyrave financiare dhe në çdo vendim që mund të merret duke u bazuar në Pasqyrat Financiare.

Koncepti i materialitetit duhet të vihet në zbatim nga ekipi i auditimit gjatë planifikimit dhe kryerjes së auditimit, si dhe gjatë vlerësimit të ndikimit që kanë anomalitë e identifikuar në auditim dhe të anomalive ose parregullsive të pakorrigjuara të Pasqyrave Financiare, nëse ka.

Auditori duhet të aplikojë konceptin e materialitetit gjatë planifikimit dhe kryerjes së auditimit dhe në vlerësimin e efektit të keqdeklarimeve të identifikuar në auditim dhe të keqdeklarimeve apo parregullsive të papërmirësuara, nëse të njëjtat ekzistojnë në Pasqyrat Financiare. Gjatë hartimit të strategjisë së auditimit, auditori duhet të përcaktojë materialitetin për Pasqyrat Financiare si tërësi.

Nëse bëhet i ditur një informacion gjatë auditimit, i cili ka mundësi të shkaktojë përcaktimin e nivelit të ndryshëm të materialitetit për Pasqyrat Financiare si tërësi ose për fusha individuale të llogarisë, ne duhet ta rishikojmë shifrën e materialitetit sipas rastit.

Nëse ka një apo më shumë klasa të veçanta të transaksioneve, bilancet e llogarisë ose shpalosjet për të cilat keqdeklarimet në shuma më të vogla se materialiteti për Pasqyrat Financiare si tërësi mund të pritët të ndikojnë në vendimet e përdoruesve të marra mbi bazën e Pasqyrave Financiare, atëherë auditori duhet të diskutojë me Departamentin e Mbështetjes së Auditimit për të parë nëse është i nevojshëm një vlerësim i veçantë i materialitetit.

Materialiteti i performancës është caktuar për të reduktuar në një nivel të duhur të ulët probabilitetin që agregati i keqdeklarimeve të pakorrigjuara dhe të pazbuluara në Pasqyrat Financiare tejkalon materialitetin e përcaktuar për Pasqyrat Financiare si tërësi. Përcaktimi i materialitetit të performancës përfshin ushtrimin e gjykimit profesional. Ai ndikohet nga njohja e entitetit nga ana e auditorit, e azhurnuar gjatë kryerjes së procedurave të vlerësimit të rrezikut; dhe nga natyra dhe shkalla e keqdeklarimeve të identifikuar në auditimet e mëparshme dhe në këtë mënyrë pritjet e auditorit në lidhje me keqdeklarimet në periudhën aktuale.

Shembull: Materialiteti i performancës mund të caktohet në një shumë më të ulët sesa materialiteti i përgjithshëm i performancës për testimin e shpenzimeve të riparimeve dhe mirëmbajtjes, nëse ka rreziqe më të mëdha me mos kapitalizmin e pasurive.

Aspektet cilësore të materialitetit luajnë përgjithësisht një rol më të madh në sektorin publik sesa në llojet e tjera të entiteteve. Vlerësimi i materialitetit konsiderata ndaj ndjeshmërisë dhe faktorëve të tjerë cilësorë në një angazhim të veçantë janë çështje që i takojnë gjyqimit të auditorëve.

Materialiteti i përcaktuar gjatë planifikimit të auditimit nuk është domosdoshmërisht një shumë nën të cilën keqdeklarimet e pakorrigjuara, individuale ose agregate, do të vlerësohen gjithmonë si jomateriale. Rrethanat që lidhen me disa keqdeklarime mund ta bëjnë auditorin që t'i vlerësojnë ato si materiale edhe nëse ata janë nën nivelin e materialitetit. Edhe pse hartimi i procedurave të auditimit për zbulimin e keqdeklarimeve që mund të jenë materiale vetëm për shkak të natyrës së tyre nuk është e praktikueshme, auditori, gjatë vlerësimit të efektit të keqdeklarimeve të pakorrigjuara në Pasqyrat Financiare, merr në konsideratë, jo vetëm madhësinë por edhe natyrën e tyre dhe rrethanat e veçanta në cilat kanë ndodhur.

Kur auditorët përdorin mostrimin, materialitetit të performancës i referohemi si keqdeklarim i tolerueshëm/preciziteti në planifikim.

Ju përcaktoni çfarë shume konsiderohet materiale në kontekstin e auditimit specifik, duke ndërmarrë hapat në vijim:

1. Identifikoni shfrytëzuesit e pritur të Pasqyrave Financiare (këto përfshihen palët e interesit të entitetit dhe të ngarkuarit me qeverisje, insitucionet financiare, Ministrinë e Ekonomisë dhe Financave, opinionin publik, OJQ-të dhe donatorët, si për shembull Bashkësia Evropiane apo agjencitë multilaterale, si Fondi Monetar Ndërkombëtar, kreditorët, punonjësit, etj.);
2. Identifikoni informacionin në Pasqyrat Financiare, i cili do të jetë më i rëndësishmi për këta shfrytëzues (p.sh. shpenzimet totale, pasuritë totale apo suficiti apo deficitit vjetor. Kjo normalisht duhet të jetë një shifër kryesore në llogari);
3. Llogaritni përqindjen (përqindjet) më të lartë në të cilat shuma (shumat) e rëndësishme në Pasqyrat Financiare do të mund të keqdeklaroheshin pa ndikuar në mënyrë domëthenese vendimet e shfrytëzuesve. Zakonisht ne identifikojmë një gamë përqindjesh, të cilat mund të aplikohen – shiko më poshtë;
4. Shumëzoni përqindjen (përqindjet) nga hapi 3 me shumën (shumat) bazë nga hapi 2;
5. Përzgjidhni shumën më të ulët nga hapi 4. Kjo është shuma e materialitetit, që nënkupton se çfarëdo gabimi apo gabimet që kanë, apo tejkalojnë këtë vlerë, janë materiale; dhe
6. Dokumentoni materialitetin (LP A.2.2).

Në praktikë ekzistojnë disa udhëzime, të cilat mund të përdoren për përcaktimin e përqindjes/eve të duhura për kalkulimin e materialitetit. Përderisa udhëzuesit nuk duhet të zëvendësojnë gjykimin profesional, të dhënat që pasojnë mund të jenë të dobishme varësisht nga natyra e entitetit të audituar:

Përqindja e shpenzimeve totale.

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

Baza e materialitetit që varet nga ndjeshmëria e llogarisë:

Baza e materialitetit - Shumë e ndjeshme; E ndjeshme; Jo e ndjeshme

Totali i të ardhurave/shpenzimet	0.5%	0.5 – 2%	2%
----------------------------------	------	----------	----

Baza e materialitetit që varet nga madhësia e entitetit - Kjo metodë është metoda më e përdorur për entitetet *jofitimprurëse* të sektorit publik. Përqindja e përdorur përgjithësisht sillet nga 2% për entitetet "e vogla", në 0.5% për entitetet "e mëdha". Megjithatë, madhësia në izolim nuk duhet të jetë baza e vetme për përcaktimin e materialitetit – gjykimi duhet të zbatohet gjatë vlerësimit të shifrës së kërkuar dhe çdo përdorim i propozuar i 0.5% duhet të vlerësohet në mënyrë kritike.

Përqindja e normalizuar e të ardhurave para tatimit.

Baza e materialitetit që varet nga ndjeshmëria e llogarisë:

Baza e materialitetit:	Shumë e ndjeshme;	E ndjeshme;	Jo e ndjeshme
Totali i të ardhurave/shpenzimeve:	5%	5 %–10%	10%

Baza e materialitetit që varet nga madhësia e entitetit

Kjo metodë është metoda më e përdorur për entitetet e sektorit publik *të orientuara kah profiti* (p.sh., ndërmarrjet në pronësi shtetërore me mandat për të fituar kthim në investimet e tyre). Përqindjet që përdoren përgjithësisht sillen nga 5% për entitetet me të ardhura para tatimit në fitim "të mëdha" deri në 10% për entitetet me të hyra para tatimit në fitim "të vogla".

Përqindja e të hyrave totale

Shpesh rekomandohet i njëjti kufi prej 2% deri 0.5%, i cili përgjithësisht përdoret për shpenzimet (shih më lart).

Përqindja e kapitalit (ekuitetit)

Baza e materialitetit:	Shumë e ndjeshme;	E ndjeshme;	Jo e ndjeshme
Totali i të ardhurave/shpenzimeve:	0.5%	0.5 %–1%	1%

Zakonisht sugjerohet 1%. Kjo metodë do të ishte e përshtatshme vetëm për entitete që zbatojnë në tërësi kontabilitetin akrual dhe që në këtë mënyrë i regjistrojnë pasuritë e tilla si të arkëtueshme, stoqe dhe pasuri fikse. Pa këto pasuri, entiteti më shumë gjasë do të jetë në një pozitë të deficitit të akumuluar, kurse shuma e ekuitetit do të mund të mos jetë plotësisht e kuptueshme për shfrytëzuesit.

Përqindja e pasurive

Zakonisht sugjerohet 0.5%, e cila e arrinë shumën e njëjtë të materialit sikurse shuma e materialitetit të ekuitetit, nëse koeficienti i borxhit ndaj ekuitetit është 1 me 1.

Letrat e punës së planifikimit përmbajnë një formë, e cila mund të shfrytëzohet për ta përcaktuar vlerën e materialitetit. Ju mund të preferoni shfrytëzimin e ndonjë metode tjetër për vlerësimin e materialitetit (dhe kështu edhe një formë tjetër të letrës së punës). Kjo është e duhur përderisa vlerësimi i materialitetit të jetë i dokumentuar në dosjen e planifikimit, duke shfrytëzuar letrat e duhura të punës për të ofruar dëshmi se si keni arritur deri te e dhëna për materialitetin.

Gabimi agregat i pritur

Duke e testuar mostrën, ju përcaktoni gabimin më të mundshëm (GMM) të popullacionit si tërësi. Megjithatë, nëse ju keni testuar vetëm një mostër nga popullacioni, ekziston mundësia që gabimi i tanishëm në popullacion të jetë më i madh se sa GMM-ja. Ju duhet të merrni siguri të mjaftueshme që maksimumi i gabimit të mundshëm në tërë popullacionin, duke përfshirë gabimet, të cilat nuk janë evidente nga mostra të jetë më pak sesa shuma e materialitetit.

Materialiteti i performancës

Materialiteti i performancës thjesht llogaritet si i barabartë me një përqindje të diferencës midis materialitetit dhe gabimit të pritur të agreguar. Përqindja për t'u përdorur varet nga gjykimi juaj për natyrën e gabimeve në mostër. Në përgjithësi ju vlerësoni "saktësinë" si midis 80 deri 100 përqind të ndryshimit midis materialitetit dhe gabimit të pritshëm të agreguar. Do të zgjidhni një përqindje më të lartë brenda këtij diapazoni nëse mendoni se gabimet ndryshojnë pak nga viti në vit; ose një përqindje më e ulët në atë diapazon nëse shuma e gabimit është e paparashikueshme. Më pas, në letrat e punës, ju regjistroni bazën për vlerësimet e gabimit të pritur të agreguar dhe precizitetit (saktësisë).

Shembull:

Ju vendosni një nivel materialiteti prej 450.000 € për entitetin A. Auditori mendon se kontrollet e brendshme janë mjaft të arsyeshme dhe pret një nivel të ulët gabimi, kështu që ju vlerësoni gabimin në Pasqyrat Financiare në 45.000 € (10 përqind e shumës së materialitetit).

Ju mendoni se gabimet ndryshojnë pak çdo vit, kështu që llogaritni saktësinë si të barabartë me 90% të diferencës midis 450.000 € (niveli i materialitetit) dhe 45.000 € (gabimi i vlerësuar). $450.000 \text{ €} \times 0,9$ jep një shifër për saktësi prej 364.500 €.

Forma për përcaktimin manual të gabimit të pritur të agreguar dhe materialitetit të performancës është përfshirë në letrat e punës për planifikim. Ky shabllon mund të modifikohet ose të zëvendësohet për t'i përmbushur nevojat e planifikimit të auditimit deri në atë masë që dosja e planifikimi të përmbajë informata, të cilat tregojnë se si është arritur deri te vlerësimi i përafërt i materialitetit, e gabimit të pritur të agreguar dhe materialitetit të performancës.

Zakonisht, materialiteti i performancës caktohet në 90% (materialiteti minus gabimi i pritur). Kjo siguron marrjen e dëshmive të mjaftueshme për të mbështetur opinionin e auditimit. Niveli i pritur i gabimeve në Pasqyrat Financiare është çështje e gjykimit profesional, i cili ndikohet nga një numër faktorësh, përfshirë:

- Nivelin e gabimeve të identifikuar në auditimin e vitit të kaluar (ku përfshihen edhe gabimet e përmirësuara edhe ato të pa përmirësuara);
- Faktin nëse ne presim që klienti të ketë korrigjuar keqdeklarimet e papërmirësuara nga viti i mëparshëm;
- Cilësinë e ambientit të kontrollit të entitetit; dhe
- Faktin nëse ne presim nga entiteti të përmirësojë keqdeklarimet e identifikuar në Pasqyrat inanciare të vitit aktual.

Shembull: Llogaritja e materialitetit të performancës

*Materialiteti është 500,000€. Gabimi i pritur për Pasqyrat Financiare si tërësi është 150,000€. Si rrjedhim, materialiteti i performancës mund të përcaktohet në $(500,000€ - 150,000€) * 90\% = 315,000€$.*

Shembull: Llogaritja e materialitetit të performancës kur është e vështirë të rishikohet materialiteti

Entiteti ka një numër vendesh të kontabilitetit në mbarë vendin, të cilat janë materiale për Pasqyrat Financiare. Në praktikë, çdo testim duhet të kryhet në vendet lokale për shkak të kontabilitetit të entitetit dhe sistemeve të menaxhimit të dokumenteve.

Prandaj, Drejtori konsideron që do të ishte e përshtatshme të rrisë shkallën e punës për të reduktuar mundësinë e zgjatjes së testimit për shkak të identifikimit të gabimeve nga testimi. Si rrjedhim, materialiteti i performancës u caktua në 80% të materialitetit minus gabimin e pritur.

- Materialiteti është 500,000€;
- Gabimi i pritur për Pasqyrat Financiare në tërësi është 150,000€ dhe
- Materialiteti i performancës.

Materialiteti i parëndësishëm/keqdeklarimi i parëndësishëm (niveli trivial): **Qartë i parëndësishëm do të thotë** shumë e vogël prej 3% e vlerës së materialitetit, keqdeklarimet nën këtë shumë duhet të injorohen.

Mund të përcaktohet një shumë nën të cilën keqdeklarimet do të ishin qartë të parëndësishme dhe nuk do të kishin nevojë të akumulohen. "Qartë e parëndësishme" nuk është shprehje tjetër për "jomateriale". Keqdeklarimet që janë qartë të parëndësishme do të jenë qartësisht jodomëthenëse, qofshin ato individuale ose të agreguara apo nëse gjykohen nga ndonjë kriter i madhësisë, natyrës, ose rrethanave. Keqdeklarimet në shpalosjet gjithashtu mund të jenë qartë të parëndësishme, qoftë të marra individualisht ose të agreguara, dhe nëse gjykohen nga ndonjë kriter i madhësisë, natyrës ose rrethanave.

Materialiteti për pajtueshmëri duhet të konsiderohet në mënyrë të ngjashme si materialiteti në përgjithësi me disa tipare specifike – më shumë përqendrim në aspektin cilësor. Prandaj:

1. Materialiteti për auditimin e pajtueshmërisë duhet të konsiderohet nga auditori gjatë:

- Fazës së planifikimit: të ndihmojë vlerësimin e rreziqeve materiale dhe përcaktimin e natyrës, kohës dhe shtrirjes së procedurave të auditimit;
- Fazës së ekzekutimit: ekzaminimi kur merrni parasysh informacionin e ri që mund të kërkojë rishikimin e procedurave të planifikuara, dhe vlerësimin e efektit të mospajtueshmërisë; dhe
- Fazës së raportimit: raportimi kur arrihet në konkluzione përfundimtare dhe, kur kërkohet, formimi i një opinioni/konkluzioni të auditimit.

2. Materialiteti është një koncept themelor në auditimin e pajtueshmërisë. Ai përcakton pragun ose nivelin e mospajtueshmërisë që ka gjasa të ndikojë në vendimet e përdoruesve të synuar. Në identifikimin e materialitetit, auditori i kushton vëmendje fushave të veçanta të fokusit legjislativ, interesit publik ose pritjeve, kërkesave, fondeve të rëndësishme publike dhe mashtrimit.

3. Auditorët duhet të marrin në konsideratë materialitetin sasior dhe cilësor. **Materialiteti sasior.** Përcaktohet duke vendosur një vlerë numerike - *pragun e materialitetit*. Ky prag shërben si faktor përcaktues, si në llogaritjen e madhësive të mostrës për testime substanciale, ashtu edhe në interpretimin e rezultateve të auditimit. Vlera numerike arrihet duke marrë një përqindje të bazes të përshtatshme, e cila pasqyron, në gjykimin e auditorit, masat që përdoruesit e informacionit ka shumë të ngjarë të konsiderojnë të rëndësishme. Për materialitetin sasior, mund të aplikohet një përqindje pragu midis 0.5% dhe 5%. Ndërsa, kjo zgjedhje është çështje gjykimi, bazuar në vlerësimin e auditorit të kontrollit të brendshëm, vlerësimin e rrezikut, ndjeshmërinë e lëndës dhe nevojat e përdoruesve të synuar. Bazuar në nevojat e përdoruesve mund të aplikohet një përqindje tjetër e pragut. Përveç përqindjes së pragut, mund të përcaktohet edhe tavani sa i përket shumës absolute.

Baza zakonisht është: shpenzimi total (d.m.th. përdorimi i ndarjeve të zotimeve për auditimin e zotimeve dhe përdorimi i ndarjeve të pagesave për auditimin e pagesave) ose të hyrave totale për auditimet e ligjshmërisë dhe rregullsisë, ose shumën e bilancit për auditimet e besueshmërisë.

Faktorët sasiorë lidhen me madhësinë e mospajtueshmërisë në raport me shumat e raportuara për ato aspekte të informacionit për lëndën janë:

- e shprehur në mënyrë numerike; ose
- kur informacioni për lëndën është një deklaratë që kontrolli është efektiv, numri i rasteve të vëzhguara të mospajtueshmërisë me kontrollin mund të jetë një faktor sasior përkatës.

Materialiteti cilësor. Në auditimin e pajtueshmërisë, materialiteti cilësor duhet të vlerësohet nga auditorët. Edhe pse jomaterial në mënyrë sasiore, disa lloje të mospajtueshmërisë ose parregullsisë mund të kenë ndikim material në një çështje. Materialiteti cilësor përfshin artikuj që mund të jenë materiale nga natyra ose nga konteksti. Në disa raste, aspektet cilësore mund të reflektojnë se vlera më e ulët e mospajtueshmërisë është gjithashtu materiale; në disa raste, mospajtueshmëria nuk ka të bëjë me vlerën, sasinë ose madhësinë.

Për të kuptuar më tej materialitetin cilësor që nuk ka të bëjë me sasinë, disa shembuj të dhënë më poshtë mund të jenë të dobishëm.

- Shembulli 1: Kushtet e një kodi ndërtimi kërkojnë të bëhen inspektime vjetore. Agjencia qeveritare nuk ka kryer inspektime për pesë vitet e fundit. Kjo mospajtueshmëri mund të jetë e rëndësishme për shkak të aspekteve cilësore, siç janë implikimet e sigurisë. Edhe pse nuk përfshihen shuma të veçanta monetare, mospajtueshmëria mund të jetë materiale për shkak të pasojave të mundshme që mund të ketë në sigurinë e banorëve të ndërtesës. Në rast fatkeqësie, ekziston gjithashtu rreziku që mospajtueshmëria mund të rezultojë në pretendime të rëndësishme të detyrimit, të cilat mund të sjellin implikime financiare materiale edhe për agjencinë qeveritare.
- Shembulli 2: Kushtet e një marrëveshje financimi përcaktojnë që pranuesi i fondeve duhet të përgatisë Pasqyra Financiare dhe t'i dërgojë ato në organizatën e donatorëve deri në një datë të caktuar. Pasqyrat Financiare nuk janë përgatitur dhe dërguar deri në këtë datë. Mospajtueshmëria mund të jetë materiale, apo jo, varësisht nga fakti nëse Pasqyrat Financiare janë përgatitur dhe dërguar më pas, data e vonësës, arsyet e vonësës, pasojat që mund të vijnë si rezultat i mospajtueshmërinë, etj.

Materialiteti për njësi vartëse

Ashtu siç auditorët përdorin gjykimin profesional për auditimin e një njësie të vetme, auditorët në grup (kur auditohet entiteti me disa komponentë) përdorin gjykimin profesional për të përcaktuar: materialitetin e grupit; nivelet më të ulëta të materialitetit për bilancet specifike të llogarisë, klasat e transaksioneve ose shpalosjet; materialiteti i performancës së grupit; dhe pragu mbi të cilin keqdeklarimet nuk mund të konsiderohen si qartë të parëndësishme për Pasqyrat Financiare të grupit.

Ndryshimi kryesor është se, përveç përcaktimit të mësipërm, auditorët në grup gjithashtu duhen të përcaktojnë nivelet e materialitetit të komponentit për komponentët që kanë auditime ose rishikime për qëllimet e auditimit në grup. Çështjet e rëndësishme në këto rrethana janë: si të përcaktohet materialiteti i komponentit; kush duhet të përcaktojë materialitetin e komponentit dhe materialitetin e performancës së komponentit; duke vendosur një prag të qartë të parëndësishëm dhe njohjen e keqdeklarimit.

- **Si të përcaktohet materialiteti i njësisë vartëse.** Ekzistojnë disa faktorë që mund të ndikojnë në nivelet e materialitetit për njësinë vartëse, për shembull: fakti që materialiteti i njësisë vartëse duhet të jetë gjithmonë më i ulët se materialiteti i grupit; madhësia e njësisë vartëse (domethënia e tij financiare individuale për grupin); nëse njësia vartëse ka një auditim statutor, në këtë rast mund të përdoret niveli i materialitetit për qëllime të auditimit statutor (i cili ka të ngjarë të jetë më i ulët); karakteristikat ose rrethanat që e bëjnë njësinë vartëse domethënëse; forca e mjedisit të kontrollit të njësisë vartëse, nëse njësia vartëse është e re për grupin dhe kështu auditorët e grupit kanë më pak njohuri për operacionet e atij entiteti; nëse operacionet e njësisë vartëse janë të ngjashme me pjesën tjetër të grupit; dhe raste të mundshme e keqdeklarimeve, duke marrë parasysh vlerësimin e rrezikut dhe përvojën e kaluar. Në shumë raste, materialiteti statutor për një njësi vartëse natyrisht do të pritej të ishte më i ulët se materialiteti në grup. Megjithatë, ky rast nuk është cdoherë. Për shembull, kur materialiteti i grupit përcaktohet si përqindje e fitimit para tatimit dhe ka njësi vartëse që janë edhe

fitimprurës, por kanë edhe humbje, mund të jetë e mundur që fitimi i një njësie vartëse individual të jetë më e lartë se fitimi i grupit. Në këtë rast, materialiteti i njësisë vartëse të përdorur do të duhet të jetë më i ulët se materialiteti i grupit (nuk mund të përfshihet në materialitetin në grup), megjithëse shkalla se sa është më e ulët është çështje e gjykimit profesional.

Për sa i përket madhësisë relative të njësisë vartëse, një konsideratë e rëndësishme është që materialiteti i njësisë vartëse që përdoret duhet të ketë kuptim. Nëse përdoret një materialitet shumë i lartë i njësisë vartëse për një njësi vartëse të vogël, mund të ndodhë që vetëm disa bilance të llogarisë, klasat e transaksioneve ose shpalosjet do të ishin materiale dhe për këtë arsye kryerja e punës në atë nivel nuk pritët të identifikojë ndonjë keqdeklarim material, të tilla që vlera e kryerjes së çdo pune mbi atë njësi vartëse mund të vihet në dyshim

- **Kush duhet të përcaktojë materialitetin e njësisë vartëse. Vendosja e materialitetit të njësisë vartëse është çështje për auditorët në grup,** sepse funksioni i saj është t'i ndihmojë ata të kryejnë auditimin në grup.
- **Në të njëjtën mënyrë** që auditorët në grup duhet të përcaktojnë një materialitet të performancës në grup, materialitet të performancës së njësisë vartëse poashtu duhet të përcaktohet. Kjo mund të bëhet nga auditorët e grupit ose auditorët e komponentëve.
- sipas njësisë vartëse, auditorët në grup mund të zgjedhin të **Auditorët e grupit, gjithashtu janë të detyruar të përcaktojnë një prag mbi të cilin keqdeklarimet nuk mund të konsiderohen si qartë të parëndësishme** për grupin e Pasqyrave Financiare dhe t'u kërkojnë auditorëve të njësisë vartëse t'i raportojnë të gjitha keqdeklarimet e pakorrigjuara mbi atë prag. Ndërsa materialiteti i njësisë vartëse mund të ndryshojë vendosin vetëm një prag për auditorët e njësisë vartëse në raportimin e keqdeklarimeve të pakorrigjuara. Pavarësisht pragut për keqdeklarime të pakorrigjuara të komunikuar nga auditorët e grupit, gjithashtu do të pritët nga auditorët e njësisë vartëse të identifikojnë praguin e tyre qartë të parëndësishëm me qëllim të grumbullimit të keqdeklarimeve për të vlerësuar ndikimin e keqdeklarimeve të identifikuar në auditimin e njësisë vartëse dhe ndikimin e keqdeklarimeve të pakorrigjuara për atë njësi vartëse. Sidoqoftë, ata duhet të raportojnë vetëm keqdeklarimet të pakorrigjuara mbi praguin e raportimit të grupit, si dhe keqdeklarimet e tjera më të vogla, që auditorët e njësisë vartëse konsiderojnë se duhet të raportohen për shkak të natyrës së keqdeklarimit.
- **Keqdeklarimet e identifikuar në njësi vartëse :** nivelet e materialitetit në grup dhe njësi vartëse, si dhe materialiteti i performancës, mund të duhet të rishqyrtohen si rezultat i ndonjë keqdeklarimi të identifikuar në njësisë vartëse. Prandaj, auditorët e njësisë vartëse duhet të njoftojnë menjëherë auditorët e grupit nëse identifikojnë ndonjë gabim të rëndësishëm në nivelin e njësisë vartëse, në mënyrë që auditorët e grupit të mund të konsiderojnë ndikimin e tij në auditimin e grupit.

Mënyra praktike se si të përcaktohet materialiteti i njësisë vartëse është e ilustruar në Letrën e Punës A.2.2.

Shtojca 7: Rreziqet e auditimit (SNISA 2315 dhe 2330) përfshirë edhe rreziqet domethënëse

Rreziku i Auditimit

Rreziku i auditimit është rreziku që auditori shpreh një opinion/konkluzion të papërshtatshëm të auditimit kur Pasqyrat Financiare janë keqdeklaruar materialisht dhe/ose ka ndodhur një mospajtueshmëri materiale me autoritetet. Rreziku i auditimit është një funksion i rreziqeve të keqdeklarimit material dhe/ose mospajtueshmërisë dhe zbulimit të rrezikut.

Rreziku i zbulimit është rreziku që procedurat e kryera nga auditori për të zvogëluar rrezikun e auditimit në një nivel të ulët të pranueshëm nuk do të zbulojnë një keqdeklarim dhe/ose mospajtueshmëri që ekziston dhe që mund të jetë materiale, qoftë individualisht, ose kur grumbullohen me keqdeklarimet apo mospajtueshmëritë e tjera. Për ta ulur rrezikun e auditimit në një nivel të pranueshëm, auditori duhet të bëjë dy gjëra:

- Të identifikojë rreziqet e keqdeklarimeve materiale dhe/ose mospajtueshmërinë me autoritetet (rreziku specifik që del nga rreziku i vetvetishëm [fushë] dhe rreziku specifik që del nga rreziku i kontrollit)
- Të planifikoni procedura të tilla substanciale të auditimit që janë të mjaftueshme dhe të përshtatshme për t'i parandaluar moszbulimin e gabimeve materiale dhe/ose mospajtueshmërinë.

SNISA 2315 ka të bëjë me përgjegjësitë e auditorit që t'i identifikojë dhe vlerësojë rreziqet e anomalive materiale në Pasqyrat Financiare dhe rrezikun e mospajtueshmërisë me autoritetet (SNISA 2250, 4000) përmes njohjes së entitetit dhe ambientit të tij, përfshirë këtu edhe kontrollet e brendshme të entitetit. Përveç këtyre SNISA 2330 ka të bëjë me përgjegjësitë e auditorit për të dizajnuar dhe implementuar reagimet ndaj rreziqeve të anomalive materiale të identifikuar dhe të vlerësuara nga auditori.

Në të njëjtën kohë, qëllimi i auditorit është të identifikojë dhe vlerësojë rrezikun e mospajtueshmërisë me autoritete, qoftë për shkak të devijimit, neglizhencës, ose mashtrimit ose gabimit, gjatë kryerjes së transaksioneve të marrjes ose shpenzimit të fondeve publike, përmes të kuptuarit të entitetit dhe mjedisit të tij, përfshirë identifikimin e detajuar të rreziqeve dhe vlerësimin e kontrolleve përkatëse të brendshme, duke siguruar kështu një bazë për hartimin dhe zbatimin e përgjigjeve ndaj rreziqeve të vlerësuara të mospajtueshmërisë. Kjo fillimisht kryhet gjatë fazave të planifikimit të auditimit. Megjithatë, rreziqet shtesë mund të identifikohen gjatë gjithë auditimit.

Rreziku i vetvetishëm dhe rreziqet e tjera specifike

Përmes procesit të planifikimit, planifikuesi i auditimit duhet shfrytëzojë të kuptuarit e entitetit dhe kontrollet e brendshme për të marrë parasysh së pari nëse disa rreziqe specifike zbatohen për entitetin, të cilat do të ishin tregues të ndonjë kërcënimi të mundshëm të

keqdeklarimit material dhe/apo mospajtueshmërisë, për të cilin nevojitet trajtim specifik gjatë auditimit.

Shembujt në vijim i referohen fushave të rrezikut të vetëvetishëm, të cilat janë të identifikuar para se të konsiderohen çfarëdo kontrole të lidhur a me të. Arsyeja për qasje të tillë është që rreziku i vetvetishëm mund të shpie potencialisht te rreziku specifik i klasave të transaksioneve, bilanceve të llogarisë apo shpalosjeve, të cilat janë të cenueshme nga keqdeklarimet dhe të cilat mund të jenë materiale në mënyrë individuale apo kur agregohen me keqdeklarimet të tjera dhe/apo mospajtueshmërisë me autoritetet, si dhe në të njëjtën kohë mund të jenë immune ndaj kontroleve të brendshme apo që vështirë mund të kontrollohen, edhe nëse kontrollet e brendshme mund të lidhen me të. Shembujt të tillë janë si në vijim:

Rreziku në përpunimin e të dhënave

Gabimet në të dhënat mund të ndodhin pa qëllim, sidomos në raste si këto në vijim:

- Programi i ri qeveritar për të cilin ka pak përvojë rreth administrimit të tij ose entiteti i ka marrë përgjegjësitë për një funksion të ri dhe se administratorët e mëparshëm nuk janë më të përfshirë në këtë;
- Sistemet ose procedurat e reja janë futur sidomos në një sistem të ri të automatizuar;
- Kanë ndodhur rishtas ndryshimet në menaxhment ose ekziston një lëvizje e madhe e personelit (me fjalë të tjera, ekziston një organizim i dobët i kujtesës organizative), në veçanti nëse procedurat administrative janë të dokumentuara dobët;
- Përgjegjësitë janë të paqarta; dhe
- Nëse procesi përfshin transaksionet e mëdha, rreziku i humbjes ose shpërdorimit të paqëllimtë mund të jetë serioz.

Rreziku në programet e qeverisë

Disa programe qeveritare janë posaçërisht të ndjeshme ndaj humbjeve, qofshin ato me qëllim (mashttrim) ose pa qëllim (si rezultat i administrimit të dobët). Ju duhet të vëreni që çështja e mashtimit është komplekse dhe është diskutuar në një shtojcë të ndarë, Shtojca 7 e Doracakut për Auditim Financiar dhe të Pajtueshmërisë.

Shembujt e programeve, të cilave duhet kushtuar një vlerësim të kujdesshëm të rrezikut janë:

- Huatë ose garancionet, të cilat nga vetë natyra e tyre zakonisht e vënë qeverinë në rrezik;
- Programet e kryera sipas kontratave, sidomos aty ku ekzistojnë kushtet dhe konditat e paqarta, specifikacionet e pamjaftueshme -kërkesat e realizimit;
- Programet, të cilat përfshijnë vlerësimin dhe mbledhjen e të hyrave, siç janë: tatimet ose taksat; dhe
- Programet me outputet ose rezultatet të paqarta ku si rezultat i shpenzimeve të qeverisë është vështirë që të identifikohen përfitimet.

Këto programe do të jenë prioritet kryesor për ju për ekzaminim.

Rreziqet në sistemin rregullativ

- Mënyra kryesore për zbatimin e politikës qeveritare është përmes aktiviteteve të rregullsisë. Qëllimi i zakonshëm i rregulloreve është mbrojtja e opinionit/konkluzionit publik, qoftë kjo mbrojtje shëndetësore, sigurimi i praktikave të drejta të tregtisë, sigurisë në transport ose edhe zbatimet e tjera ligjore. Dështimet në aktivitetin qeveritar të rregullsisë mund të ndodhin në pikat e ndryshme të sistemit të rregullsisë. Për shembull, rreziku lidhur me sistemin rregullativ mund të rrjedh nga Ligjet joadekuate (tepër komplekse, jo të qarta, kontradiktore, etj.);
- Inspektimet/zbulimet joadekuate (burimet e pamjaftueshme në dispozicion, inspektorët e paaftësuar; mbikëqyrja e dobët e inspektorëve);
- Ndëshkimet joadekuate ose dukuri të tjera të mospajtueshmërisë;
- Shënimet e dobëta dhe statistikave joadekuate; si dhe,
- Faktorët mjedisor jashtë procesit të rregullsisë që ndikojnë në efektivitetin e programit të rregullsisë.

Ndikimi i dobësive të rregullsisë lidhur me aktivitetet e qeverisë mund të jetë i rëndësishëm, ndonëse jo aq sa keqpërdorimet e mjeteve, shpërdorimi apo humbja e parave. Për shembull, dështimi për ta mbrojtur opinionin publik nga ushqimi ose uji i kontaminuar mund të paraqes një humbje të madhe të qeverisë. Prandaj, ju duhet të përqendroheni në aktivitetet e rregullsisë për aq sa bëni edhe për shpenzimet.

Në fund të fundit, rreziqet specifike që vijnë nga fushat e rrezikut të vetvetishëm kanë ndikim në rrezikun e auditimit dhe, rrjedhimisht, në planifikimin e procedurave të mëtutjeshme (substanciale) të auditimit në mënyrë që ato reduktojnë sigurinë e vetvetishme në zero, duke kërkuar kështu që natyra e procedurës së auditimit të jetë më strikte dhe shkalla e tyre më e lartë. Në praktikë, kjo varësi shfrytëzohet përmes modelit të sigurisë së auditimit - përshkruar në Kapitullin 6, Seksioni 6.3.21 - Hapi 16 - Përdorimi i Modelit të Sigurisë së Auditimit për të përcaktuar shtrirjen dhe llojin e procedurave të mëtutjeshme (substanciale) të auditimit.

Lloji i dytë i rrezikut që duhet konsideruar gjatë vlerësimit dhe përpjekjes për të reduktuar rrezikun e auditimit është rreziku i kontrollit, d.m.th., rreziku që një keqdeklarim, i cili mund të ndodhë në një pohim në lidhje me një klasë të transaksionit, bilancit të llogarisë ose shpalosjes dhe, i cili mund të jetë material, qoftë individualisht ose kur agregohet me keqdeklarimet të tjera dhe/ose ngjarjeve materiale të mospajtueshmërisë me autoritetet nuk do të parandalohen, ose zbulohen dhe korrigjohen me kohë nga kontrolli i brendshëm i entitetit. Rreziqet e kontrollit ose rreziqet specifike që vijnë nga rreziqet e kontrollit identifikohen përmes analizës së proceseve të rëndësishme të marrjes dhe shpenzimit të fondeve publike, dhe procesi të raportimit financiar përmes pasqyrave financiare, shpalosjeve shpjeguese dhe raporteve të tjera [financiare]. Posa të identifikohen, kontrollet e brendshme duhet të njihen dhe kontrollohen nëse janë efektive për ti reduktuar rreziqet e kontrollit në një nivel të pranueshëm, dhe në këtë mënyrë të siguroj apo jo nivelin e duhur të sigurisë së kontrollit.

Rreziku specifik në kontekstin e opinionit/konkluzionit të auditimit

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

Në kontekstin e ndikimit të mundshëm në opinionin/konkluzionin e auditimit, ne mund të bëjmë dallimin midis rreziqeve të përhapura dhe atyre specifike. Rreziku i përhapur nuk është një lloj tjetër i rrezikut. Ai është një rrezik i rëndësishëm i shkallës së tillë serioze që mund të pasojë me keqdeklarim/e apo mospajtueshmëri me një efekt më të gjerë, i cili çrregullon një pjesë më të madhe apo tërë raportin financiar ose fushën e pajtueshmërisë me autoritetet.

Informacione të mëtejshme dhe shembuj të rreziqeve specifike dhe të përhapura diskutohen më poshtë.

Rreziqet e rëndësishme

	Rreziku i përhapur	Rreziku specifik
Përkufizimi	Një rrezik domethënës në nivelin e Pasqyrave Financiare që lidhet në mënyrë të përhapur me Pasqyrat Financiare si tërësi dhe ka mundësi të ndikojë në shumë pohime	Një rrezik i domethënës në nivel të pohimit (d.m.th. një rrezik i rëndësishëm që nuk është një rrezik i përhapur). Një rrezik specifik do të jetë një rrezik i veçantë që mund të krijojë një keqdeklarim material. Edhe pse ai duhet të lokalizohet në një ose më shumë pohime në lidhje me bilancin e llogarisë, rreziku specifik dhe pohimi nuk janë të njëjtë. Për shembull, nëse kemi identifikuar një rrezik specifik për shkak të gabimeve në të dhënat e përdorura për të llogaritur llojin e të hyrave, ne do të na nevojitet të kryejmë procedura të tjera për mënyrën e kryerjes së llogaritjes. Mund të ketë shumë rreziqe specifike të lidhura me një fushë auditimi ose një sërë fushash auditimi.
Komentet	Rreziqet e përhapura janë rreziqe që nuk lidhen drejtpërsëdrejti me pohime të veçanta për fushat individuale të auditimit. Ato më shumë përfaqësojnë rrethanat që mund të rrisin rrezikun e keqdeklarimit material nëpër fushat e auditimit. Për shembull, përmes shmangies së kontrollit të brendshëm nga menaxhmenti. Rreziqet e përhapura kanë më shumë gjasa të ndodhin aty ku ambienti i kontrollit është i mangët. Për shembull, mungesa e kompetencës së menaxhmentit mund të ketë një efekt përhapës në Pasqyrat Financiare që kërkojnë një përgjigje të përgjithshme nga auditori.	Rreziku specifik do të thotë se ekziston një rrezik i lartë i keqdeklarimit material që lidhet me një fushë të veçantë auditimi. Ne hartojmë procedura auditimi, të cilat i përgjigjen në mënyrë specifike, rrezikut pasi kjo është mënyra më efektive dhe efikase për të marrë siguri se në fushën e auditimit nuk ka keqdeklarime. Po të mos kishim hartuar teste që përgjigjen në mënyrë specifike, ne, ose nuk do të kishim adresuar fare rrezikun, ose do të na duhej të kryenim më shumë testime substanciale për të marrë dëshmi auditimi të mjaftueshme dhe të duhura.
Reagimi i auditimit	Plani i auditimit duhet të përfshijë procedurat për adresimin e rreziqeve të	Ekipi duhet të vlerësojë dizajnin dhe implementimin e kontrolleve që lidhen me to

përhapura të identifikuara. Këto procedura do të përbëhen zakonisht nga përgjigjet e përgjithshme për të adresuar rrezikun e keqdeklarimeve materiale në nivelin e Pasqyrave Financiare. • Ekipi duhet të vlerësojë dizajnin dhe implementimin e kontrolleve që lidhen me to dhe të planifikojë qasjen e tij të auditimit për të adresuar rrezikun e rëndësishëm. Për shkak të natyrës së rreziqeve të përhapura nuk mund të ketë kontrolle lehtësuese, në këtë rast niveli i përgjigjes së planifikuar duhet të reflektojë mungesën e sigurisë së kontrolleve. • Pasi rreziqet e përhapura nuk lidhen me fusha specifike apo pohime të auditimit, përgjigja e auditimit nuk do të jetë në formën e testimit substanciale. Në vend të tij, përgjigjet e përgjithshme mund të përfshijnë: • Vënia në dijeni e ekipit për nevojën që të ruajnë skepticizmin profesional; • Emërimi i stafit më me përvojë apo stafit më shkathhtësi të veçanta apo përdorimi i ekspertëve në një angazhim; më shumë mbikëqyrje e ofruar; përfshirja e elementeve shtesë të paparashikimit në përzgjedhjen e procedurave të mëtejme të auditimit që do të kryhen; bërja e ndryshmeve të përgjithshme në natyrën, kohën, zgjatjen, dhe procedurave të auditimit, për shembull: kryerja e procedurave substanciale në fund të periudhës në vend se në një datë të ndërmjetme; ose modifikimi i natyrës së procedurave të auditimit për të marrë më shumë dëshmi bindëse të auditimit; • kur ka mangësi në ambientin e kontrollit, reagimi përmes kryerjes së më shumë procedurave të auditimit në fund të periudhës sesa në një datë të	dhe të planifikojë qasjen e tij të auditimit për të adresuar rrezikun e rëndësishëm. Reagimi i auditorit ndaj rreziqeve specifike duhet të jetë që ai të dizajnojë dhe kryejë procedura të mëtejshme auditimi, natyra, koha, dhe shtrirja e të cilave bazohen mbi, dhe i përgjigjen, rreziqeve të vlerësuara të keqdeklarimeve materiale në nivel pohimi. Qasja e planifikuar e auditimit duhet të marrë në konsideratë mënyrën më efektive dhe efikase për adresimin e rrezikut. Aty ku ka kontrolle të dizajnuara dhe zbatuara në mënyrën e duhur, do të ishte më efikase të testohet efektiviteti operativ i kontrolleve që zbusin rrezikun. Testet e auditimit substancial duhet të hartohen në atë mënyrë që të adresojnë rrezikun drejtpërsëdrejti në vend që të rrisim thjesht madhësitë e mostrës duke përdorur Faktorin e Sigurisë 3 pa marrë parasysh më tej reagimin më të përshtatshëm të auditimit.
---	---

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

	ndërmjetme, marrja e më shumë dëshmive të auditimit nga procedurat substanciale, ose rritje e numrit të lokacioneve për t'u përfshirë në fushëveprimin e auditimit; rishikimi i pavarur i auditimit nga Departamenti për Mbështetje të Auditimit; rritja e testimit të kontrolleve të transaksioneve si dhe kontrolleve të nivelit më të lartë; procedurat për të adresuar rreziqet e përhapura të mashtrimeve ose gabimeve në një entitet; procedura për të vlerësuar saktësinë e vlerësimit të menaxhmentit mbi supozimin e vijimësisë; ose procedurat për të adresuar plotësinë e shpalosjeve të palës së ndërlidhur.	
Shembuj	Në organizatën buxhetore ekziston një rrezik i përhapur për shkak të ambientit të kontrollit të dobët, ku barazimet mujore nuk kryhen, menaxhmenti rishikon një informacion financiar shumë të kufizuar çdo muaj. Menaxhmenti nuk ka vënë në zbatim kontrolle për të adresuar këtë rrezik dhe ne i kemi raportuar Komitetit të auditimit se ne konsiderojmë se në kontrollin e brendshëm ka dobësi materiale. Bazuar në rrethanat specifike të entitetit dhe rrezikun e identifikuar, Drejtori ka përcaktuar se qasja më efektive është miratimi i një qasje të plotë auditimi substancial. Rreziqet specifike janë identifikuar në lidhje me fushat siç janë menaxhimi i pasurive me një histori të veçantë gabimi ose ku dobësitë e identifikuar të kontrollit janë mjaft shqetësuese. Menaxhmenti është në pozitën e tij unike për të kryer mashtrimin në sajë të aftësisë së tij për të manipuluar të dhënat kontabël dhe për të përgatitur Pasqyra Financiare mashtruese duke i shmangur kontrollet të cilat duket se operojnë në mënyrë efektive.	Rreziku specifik i pagesave të parregullta dhe të papërshtatshme për udhëtim dhe mëditje ditore (U&M) për stafin e lartë. Ekziston pretendimi se pagesa të parregullta dhe të papërshtatshme për U&M i janë bërë stafit të lartë, të cilat janë identifikuar si rrezik specifik. Edhe pse kontrollet mbi aprovimin e U&M janë të dizajnuara dhe zbatohen, duke marrë parasysh natyrën e rrezikut, nuk konsiderohet e përshtatshme që të mbështetemi mbi kontrollet dhe testimi substancial i detajeve do të kryhet mbi një bazën 100% të pretendimeve për U&M për stafin e lartë. Rreziku specifik mbi aspektin financiar dhe të pajtueshmërisë së pagesave të granteve. Ekziston rreziku specifik mbi aspektin financiar dhe të pajtueshmërisë së pagesave të granteve. Organizata buxhetore nuk ka vënë në zbatim procedura për të kontrolluar përdorimin e granteve nga organizatat buxhetore që i kanë marrë ato. Për këtë është diskutuar me Menaxhmentin dhe me Komitetin e Auditimit dhe është rënë dakord që menaxhmenti do të verifikojë hollësitë e shpenzimeve (me një prerje minimaliste për madhësinë e granteve të kontrolluara). Ne vlerësuam përshtatjen e

Prandaj, çdo auditim do të ketë një rrezik të përhapur të mashtrimit nga shmangia e kontrolleve, nga ana e menaxhmentit. Ekipet duhet të identifikojnë natyrën e rrezikut nga shmangia e menaxhmentit në kontekst të entitetit, i cili mund të çojë në identifikimin e mëtejshëm të rreziqeve specifike. Pavarësisht vlerësimit të rreziqeve të shmangies së kontrolleve nga menaxhmenti, SNISA 2240 kërkon dizajnimin dhe kryerjen e procedurave të auditimit për shembull: a) për të testuar përshtatshmërinë e hyrjeve ditore të regjistruara në Librin Kryesor dhe të korigjimeve të tjera të bëra në përgatitjen e Pasqyrave Financiare, dhe b) për transaksionet e rëndësishme që janë jashtë rrjedhës normale të veprimtarisë për entitetin, ose nëse duket të jenë të pazakonshme duke pasur parasysh të kuptuarit tonë të entitetit dhe ambientin e tij dhe informacionin tjetër të marrë gjatë auditimit, të vlerësohet nëse arsyeshmëria (apo mungesa e saj) e transaksioneve sugjeron se ato mund të jenë lidhur për tu përfshirë në raportim mashtrues financiar ose për të fshehur keq alokimin e pasurive.	punës së planifikuar të menaxhmentit, përcaktuam që është e përshtatshme për t'u mbështetur në të, dhe fituam të drejtën për ta bërë këtë duke ribërë një mostër zërash.
--	---

Rreziku i mashtrimit

Rreziku i mashtrimit nuk është aq i drejtpërdrejtë dhe i dukshëm dhe është më vështirë të identifikohet sesa rreziku i keqdeklarimeve materiale apo të mospajtuashmërisë. Kjo ndodhë thjesht sepse kryerësit e mashtrimit provojnë të fshehin sjelljen e tyre mashtruese. Kjo është arsyeja se pse auditorët duhet të shikojnë më kujdes të shtuar treguesit që mund të krijojnë kushtet apo rrethanat e volitshme në të cilat mashtrimi mund të ndodhë më lehtë dhe mund të mbulohet. Shikoni shtojcën 8 për detaje të më tutjeshme lidhur me mashtrimin dhe treguesin e tyre.

Shtojca 8: Mashtrimi dhe Korrupsioni

Menaxhmenti i një organizate ka përgjegjësinë primare për parandalimin dhe zbulimin e mashtrimit dhe korrupsionit. Në veçanti, menaxhmenti është përgjegjës për zhvillimin dhe ruajtjen e sistemeve të kontrollit të brendshëm që e parandalojnë dhe zbulojnë mashtrimin dhe korrupsionin, gabimin dhe aktivitetet e tjera të pavend.

Përderisa auditimet mund të veprojnë si largues i sjelljeve jo të përshtatshme, auditorët nuk e kanë përgjegjësinë primare parandalimin e mashtrimeve në organizata. Prandaj, duhet të theksohet që nuk pritet se një auditor i ZKA-së do të zbulojë të gjitha rastet e mashtrimit dhe korrupsionit. Kjo duhet të mbahet në mend gjatë kryerjes së auditimeve tona.

SNISA 2240 përshkruan se auditori është përgjegjës për marrjen e sigurisë së arsyeshme që Pasqyrat Financiare të marra në tërësi janë pa gabime materiale, qoftë të shkaktuara nga mashtrimi apo gabimi. Për shkak të kufizimeve të vetvetishme të një auditimi, ekziston një rrezik i pashmangshëm se disa keqdeklarime materiale të Pasqyrave Financiare mund të mos zbulohen, edhe pse auditimi është planifikuar dhe kryer siç duhet.

Sidoqoftë, për shkak të rolit unik që ka, ZKA-ja është e pozicionuar në mënyrë strategjike dhe me mandat të ofrojë mbikëqyrje të sistemeve të menaxhimit financiar të qeverisë. Përveç kësaj, auditorët e kësaj zyre janë të trajnuar të zbulojnë mospajtueshmërinë me ligjet, rregulloret, politikat dhe procedurat standarde të operimit. Pra, Auditorët e ZKA-së duhen të janë të aftë të identifikojnë parregullsitë materiale dhe mashtrimin e mundshëm dhe në këtë mënyrë të kontribuojnë në përpjekjet e Qeverisë për të zhdukur mashtrimin. Kjo është në përputhje me praktikën më të mirë ndërkombëtare, e cila thekson që *“auditorët duhet të jenë syçelë për situatat, dobësitë e kontrollit, mangësi në mbajtjen e shënimeve, gabimet dhe transaksionet të pazakonshme ose rezultateve të cilat mund të jenë tregues për mashtrimin, shpenzimet jo të duhura ose të paligjshme, aktivitetet e paautorizuara, shpërdorimi, mos efikasiteti ose mungesa e ndershmërisë”*.⁵⁵

Sipas SNISA 400 (Parimet e Auditimit të Pajtueshmërisë)⁵⁶, mashtrimi në auditimin e pajtueshmërisë ka të bëjë kryesisht me abuzimin e autoritetit publik, por edhe me raportime mashtruese për çështje të pajtueshmërisë. Rastet e mospajtueshmërisë me autoritetet mund të përbëjnë keqpërdorimin e qëllimshëm të autoritetit publik për përfitime mashtruese. Ekzekutimi i autoritetit publik përfshin marrjen apo mos marrjen e vendimeve, kryerjen e punëve përgatitore, këshilla, trajtimin e informacionit dhe akte të tjera në shërbimin publik. Përfitimet e papërshtatshme janë benefitet e natyrës ekonomike ose joekonomike të përfituara nga një veprim i qëllimshëm nga një ose më shumë individë në mesin e menaxhmentit, atyre të ngarkuar me qeverisje, punonjës ose palë të treta.

⁵⁵ SNISA 2200 P14, duke u referuar në parimet themelore të paragrafit 2.41 të SNISA 200 të INTOSAI

⁵⁶ Paragrafi 55

Përkufizimi i parregullsisë dhe gabimeve

Bazuar në rregulloret e Bashkimit Evropian⁵⁷, "**parregullsia**" përkufizohet si çfarëdo shkelje e një rregulloreje kombëtare që vjen nga një veprim ose lëshim nga operatori ekonomik, i cili ka, ose mund të ketë ndikim në dëmtimin e fondeve publike, qoftë duke zvogëluar ose humbur të hyrat publike ose nga një zë i paarsyetuar i shpenzimeve publike. Përderisa parregullsitë janë gjithmonë shqetësuese për auditorët, ky udhëzim në veçanti lidhet me mashtrimin si më poshtë.

SNA 240 përkufizon "gabimin" si çdo "keqdeklarim të paqëllimshëm në Pasqyrat Financiare, përfshirë shmangjen e shumës ose shpalosjes.

Përkufizimi i mashtrimit bazuar në Legjislacionin e Bashkimit Evropian

Rregulloret e Unionit Evropian⁵⁸, përcaktojnë "mashtrimin" si:

a). Sa i përket shpenzimeve, çdo veprim i qëllimshëm ose lëshim lidhur me:

- Përdorimin apo prezantim falsë, deklarata apo dokumente jokorrekte apo jokomplete, që do të ndikonin në shpërdorimin ose mbajtjen e gabueshme të fondeve publike;
- Mosshpalosja e informatave në shkelje të obligimeve të caktuara, me të njëjtin efekt; dhe
- Keqpërdorimi i fondeve të tilla për qëllime ndryshe nga ato për çka edhe janë dhënë në të vërtetë.

b). Në lidhje më të hyrat, çdo veprim i qëllimshëm ose lëshim lidhur me:

- Përdorim apo prezantim falsë, deklarata apo dokumente jokorrekte apo jokomplete, që do të ndikonte në shpërdorimin ose zvogëlimin e gabueshëm të fondeve publike,
- Mosshpalosja e informatave si shkelje e obligimeve të caktuara, me të njëjtin efekt, dhe
- Keqpërdorimi i përfitimeve ligjërisht të arritura, me të njëjtin ndikim.

Përkufizimi i mashtrimit bazuar në legjislacionin e Kosovës

Bazuar në Kodin Penal të Republikës së Kosovës, mashtrimi në detyrë përkufizohet si çdo veprim i qëllimshëm i një personi zyrtar, i cili paraqet një deklaratë të rremë të një llogarie ose në ndonjë mënyrë tjetër mashtron një person të autorizuar, për të bërë një shpërndarje të paligjshme me qëllim të përfitimit të paligjshëm material për veten e tij ose për një person tjetër

⁵⁷ Rregullorja e Këshillit (EC Euratom) nr. 2988/95 e 18 dhjetorit 1995, neni 1 paragrafi 2.

⁵⁸ Akti i Këshillit të datës 26 korrik 1995 nxjerrja e Konventës në mbrojtjen e interesit financiar të Komunitetit Evropian.

Mashtrimi është shfrytëzim i qëllimshëm për të arritur një përfitim financiar të padrejtë apo ilegal. Kjo mund të përfshijë shtrembërimin e qëllimshëm të Pasqyrave Financiare dhe të dhënave tjera, si dhe shpërdorimin i pasurisë.

Gjatë auditimit, ju mund të ndesheni me një numër rrethanash që sugjerojnë se aktiviteti i mashtrimit mund të ndodhë apo ka ndodhur dhe i cili duhet të hetohet dhe raportohet menjëherë sipas Udhëzuesit e ZKA-së për mashtrim.⁵⁹ Pastaj, ju jeni përgjegjës për krijimin dhe përcjelljen e hapave, mbledhjen e dëshmive relevante dhe pastaj përcaktimin nëse mashtrimi i mundshëm ka ndodhur.

Nëse rezultatet e auditimit raportojnë mashtrimin e mundshëm, ju do të jeni përgjegjës për raportimin e rrethanave tek institucionet kompetente, në pajtim me politikat dhe procedurat e ZKA-së. Të gjeturat e mashtrimit të mundshëm janë me siguri të lidhura me mangësitë menaxheriale ose dobësitë në kontrollin e brendshëm që lejojnë kryerjen e mashtrimit të mundshëm.

Përgjegjësia e menaxhmenti për parandalimin dhe zbulimin e mashtrimit dhe veprimeve joligjore

Menaxhmenti është përgjegjës për themelimin e një sistemi efektiv të kontrolleve të brendshme, për të siguruar pajtueshmërinë me ligjet dhe rregulloret dhe nga kjo të parandalojë mashtrimin dhe parregullsitë. Prandaj, është detyrë e menaxhmentit të planifikojë dhe zbatojë masat efektive për parandalimin e veprimeve ose shmangieve që mund të shkaktojnë humbje të fondeve publike ose lejojnë shkeljen e procedurave ligjore dhe rregullave dhe të vendos procedura të duhura për:

- Zhvillimin, promovimin dhe monitorimin e pajtueshmërisë me ligjet, rregulloret, politikat, procedurat, udhëzuesit financiarë, administrativ dhe udhëzuesit dhe mandatet të tjera qeverisëse;
- Zhvillimin dhe implementimin e strategjive për parandalimin dhe zbulimin e mashtrimit dhe parregullsive të tjera; dhe Pranimin dhe hetimin e dyshimeve për shkeljet e standardeve të udhëheqjes financiare ose mashtrimit dhe aspektit financiar dhe të pajtueshmërisë.

Roli i auditorit dhe përgjegjësitë 60

Siç u përmend më lart, entiteteve të sektorit publik u kërkohet të kenë sisteme dhe procedura për të identifikuar dhe për t'u përgjigjur rreziqeve të mashtrimit. Nëse ekziston një sistem i tillë, auditori duhet të vlerësojë nëse funksionon në mënyrë efektive dhe duhet të

⁵⁹ Brenda ZKA-së informacioni duhet të komunikohet vetëm Departamentit të Çështjeve ligjore dhe kundër-mashtrim i cili është përgjegjës për vlerësimin dhe trajtimin e informacionit lidhur me rastet e mashtrimit të dyshuar. Ky departament është njësia e vetme e ZKA-së e mandatuar për të vlerësuar, konfirmuar dhe vendosur nëse informacioni për rastet e mashtrimit të dyshuar duhet të transferohet tek Autoritetet të zbatimit të ligjit

⁶⁰ Roli dhe përgjegjësitë të auditorit janë të përshkruara në detaje në "Udhëzuesin e Auditimit për Mashtrimin" të ZKA (2018)

dokumentojë konkluzionet. Varësisht nga efektiviteti i sistemit, niveli i procedurave të vlerësimit të rrezikut që auditori duhet të kryejë mund të ulet në masë të madhe. Sidoqoftë duhet të kemi në mendje që rreziku i moszbulimit të një keqdeklarimi material që rezulton nga mashtrimi që është më i lartë se ai që rezulton nga gabimi, pasi që mashtrimi përfshinë marrëveshje të fshehta, falsifikim, shmangje të qëllimshme, shtrembërime apo tejkalime të kontrolleve të brendshme.

Nëse menaxhmenti është i vetëdijshëm për mashtrimin dhe korrupsionin që ka ndodh në entitet, ata duhet t'i zbulojnë auditorëve gjatë takimit hyrës së auditimit ose gjatë auditimit.⁶¹

Përveç nëse auditimi zbulon dëshmi për të kundërtën, auditori ka të drejtë të pranojë përfaqësime si të vërteta, dhe t'i regjistrojë dhe dokumentojë ato si të vërteta. Sidoqoftë, auditori duhet të planifikojë dhe të kryejë auditimin me qëndrim të skepticizmit profesional, duke pranuar që mund të gjenden kushte ose ngjarje që tregojnë se mashtrimi mund të ekzistojë. Por, auditori as nuk duhet as të supozojë se menaxhmenti i entitetit ose punonjësit e tij janë të pandershëm dhe as ta konsiderojnë integritetin e tyre si të padiskutueshëm. Përkundrazi, auditori duhet të vlerësojë në mënyrë objektive kushtet dhe rrethanat e vëzhguara.

Auditori nuk është përgjegjës për parandalimin e mashtrimit, pasi parandalimi i mashtrimit është përgjegjësi e menaxhmentit të entitetit. Sidoqoftë, për të gjitha auditimet, ju duhet të planifikoni dhe të kryeni auditimin në pajtim me standardet e auditimit. Këto standarde kërkojnë që të merren të dhënat e mjaftueshme lidhur me shkallën në të cilat të dhënat financiare dhe të dhënat e tjera janë ekzaminuar gjatë auditimit mund të janë gabim, përfshirë keqdeklarimet dhe gabimet që vijnë nga mashtrimi.

Në pajtim me rastin, ju duhet të krijoni hapa dhe procedura specifike të auditimit që ofrojnë siguri të arsyeshme për zbulimin e mospajtuësishmërisë materiale, gabimeve, parregullsi dhe veprimeve jologjore. Ju duhet të jeni “syçelë” për çfarëdo indikacioni të mashtrimit dhe korrupsionit të mundshëm në të gjitha fazat e auditimit. Ju nuk duhet të pranoni si të gatshëm çfarëdo çështje që duket e pazakontë ose jashtëzakonshme.

Planifikimi i auditimit: hapat dhe procedurat për zbulimin e mashtrimit të mundshëm

Ju jeni përgjegjës për planifikimin e të gjitha llojeve të auditimit në atë mënyrë që nëse ka mashtrim ose ekzistojnë parregullsi të tjera, atëherë duhet të ketë mundësi të arsyeshme për ta zbuluar atë.

Udhëzuesi i ZKA-së për Mashtrim në Auditim ofron sugjerime të hollësishme për faktorët që ju duhet t'i merrni parasysh gjatë fazës së planifikimit. Ju duhet t'i referoheni këtij udhëzuesi gjatë planifikimit të auditimit tuaj. Në veçanti, sugjerimet e përfshira në këtë udhëzues theksojnë që auditori duhet të vlerësojë fushën e rrezikut të lartë gjatë fazës së planifikimit.

61

Pasi të vlerësohet fusha e rrezikut të lartë të mashtrimit gjatë fazës së planifikimit, auditorët marrin parasysh, për shembull:

- Përfshirjen e një fushe specifike lidhur me temën;
- Të kryejë punë shtesë të auditimit apo të përqendrojnë punën e tyre në temat (për rastet gjatë auditimit të sistemeve) nëse koha e lejon atë;
- Të rrisin madhësinë e përgjithshme të mostrave

Më poshtë janë përshkruar shembuj të “flamujve të kuq” dhe treguesve të mundshëm të mashtrimit, të cilët duhet të konsiderohen si pjesë e procedurave të auditimit. Përveç kësaj, ekziston një listë kontrolluese që mund të përdoret gjatë planifikimit për të ndihmuar në përcaktimin e ekzistencës së një rreziku domethënës lidhur me mashtrimin.

Shembuj të “flamujve të kuq” të treguesve të mundshëm të mashtrimit
Indikatorët e përgjithshëm: mungesa e dokumentacionit, sistemi i menaxhimit financiar dhe i kontabilitetit është i dobët ose nuk ekziston fare, mohimi i qasjes në të dhëna për auditorët, rezistenca pasive apo aktive e kërkesave të auditimit, mangësitë ose tepricat në para të gatshme, tepricat, mangësitë dhe një numër korrigjimesh të inventarit, kontrolli i brendshëm i dobët ose nuk ekziston, mospërfillje të shpeshta të menaxhmentit në kontrolle të brendshme, pagesa e punonjësve fiktiv apo punonjësve që kanë dhënë dorëheqje, mbi deklarim i orëve të punës.
Materialet, Pasuritë, Furnizimet, Inventari: artikujt personal të blerë apo ngarkuar në një llogari të pasurisë apo inventarit, manipulimi i pasurisë dhe llogaritjes së inventarit, manipulimi i vlerësimit të inventarit dhe i pasurisë, fryrja e të dhënave në vjedhjet aktuale dhe pakësimi i menduar për të mbuluar vjedhjet e bëra brenda organizatës, deklarimi i pasurisë të vjetruar që nuk është e tillë, mos fshirja e pasurisë së vjetruar ose artikujve të inventarit pas deklarimit të tyre si të vjetruara, blerja e pasurisë apo inventarit të vjetruar apo të papërdorshëm, marrja e artikujve për nevoja private, marrëveshjet e fshehta ndërmjet furnizuesve dhe stafit të depos.
Prokurimi dhe kontraktimi: prokurimi i mallrave dhe shërbimeve të panevojshme ose në tepricë nga ajo që është e nevojshme, nevojat për vlerësimin e shërbimeve që nuk janë adekuate ose të zhvilluara si duhet, nevojat që justifikon vazhdimin për kontraktimin ose blerjen me një apo disa kontraktues ose shitës, kontraktimi ose blerjet një burimore pa zhvillimin e burimeve alternative për mallra dhe shërbime, deklaratat e punës ose specifikacionet materiale që duken t’i përshtaten kontraktuesit favorizues ose një të vetmit, dhënia e informacioneve tek kontraktuesi apo shitësi i preferuar apo të selektuara, konsultimi me kontraktuesin apo shitës të preferuar lidhur me kërkesat dhe specifikacionet, përshkrimi i standardeve para kualifikuese, specifikacionet ose kushtet për kufizimin e konkurrencës, ndarja e kërkesave të kontratës që kontraktuesin apo shitësi mund ti shpërndaj apo qarkoj ofertat, ose shmangjet politikave të prokurimit, humbja apo vërja gabim e propozimit të ofertës, ndryshime materiale të urdhëresa e kontratës apo blerjes, humbja apo vërja gabim e propozimit të ofertës ose çmimit të kuotuar, diskualifikime të diskutueshme të kontraktuesin apo shitësit, animi i kriterit të vlerësimit të propozuar, dhënia e kontratës apo rëndësi i blerjes me çmim më të lart se ofertuesit tjerë përgjegjës, dhënia e kontratës apo urdhër-blerjes, ndryshime materiale në kontratë ose urdhër blerje pas dhënies, dhënia tek kontraktuesit apo shitësit me histori të dobët apo realizime të diskutueshme, certifikim jo korrekt nga kontraktuesi apo shitësi deri në atë masë të kompletimit të kontratës ose dërgesës, dërgimi i materialit apo shërbimit që nuk përputhet me kërkesat e

kontratës apo urdhrit të blerjes, pranimi pa verifikimin e certifikatës së kontraktuesit apo shitësit për kualitetin e shërbimit apo mallit, faturimi për mallrat/shërbimet e pa furnizuara, furnizimi i mallrave false, faturat false.
Udhëtimi: dëftesa të ndryshuara, fatura me pamje të pazakonshme për shpenzime të pazakonshme, të panevojshme, pa autorizuar, udhëtim të pa autorizuar, paraqitja e datave të udhëtimit që nuk janë udhëtuar, deklarim i dyfishtë i shpenzimeve, shpenzime të karakterit të dyshimte, p.sh deklarimi i shpenzimeve personale si shpenzime biznesore, dështimi në ofrimin e dokumenteve të nevojshme, mbikëqyrësi kryen vetëm rishikim sipas rastit deklarimet e shpenzimeve për udhëtimet e pa realizuara dhe mbledhjet e pa realizuara, deklarimi i kilometrazhit me tepër se sa është kaluar, kërkesa për shpenzime të ditëve të parealizuara ose mbledhje të përmbajtura tarifa më e lartë se sa lejohet, kërkesa për kompensim nga entiteti dhe organizatës tjetër për të njëjtën mbledhje/udhëtim.
Parat e imta: mungesa/ teprica e fondeve të parasë së gatshme, fondet e humbura ose të vjedhura, shumëfishtë, dëftesat vështirë të verifikohet shpenzimi, si tarifë postare dhe furnizimet e zyrës, huazimet nga paratë e imta të mbështetura me shënime premtuese, avans i parasë, mungesa e aprovimit për pagimin e parasë imtë, dëftesa të ndryshuara.
Llogaritë bankare: mungesa e çeqeve të paguar, çeqet e pagueshme për punonjës, nënshkrimet në çeqe nuk përputhet me mostrat e shkrimit, çeqet kanë nënshkrim të dytë, grumbullimi i parasë nuk është depozituar në bankë, kryerja e shitjes në të gatshme dhe dështimi i regjistrimit të shitjeve, grumbullimi i parasë nga shitja dhe regjistrimi i pjesshëm i shitjes, pranimi i parasë dhe kreditimi i llogarisë vetëm për një pjesë të shitjes, pranimi dhe regjistrimi i parasë, mos depozitimi, dhe regjistrimi si depozita ne transit.
Fondi i sigurimit pensional/social-i mirëqenies: regjistrimet dhe mbështetjet për transaksionet joadekuate, jokomplete, të pasakta, komunikime jo të shpejta me komisionin mbikëqyrës dhe pronarët/përfituesit, përfitimet e paguara për personat e vdekur ose përfitues të papërshtatshëm, ndryshime të shumta të pazakonshme të bëra tek të dhënat e përfituesit, përfshirë ndryshimet e adresave, shumave, dhe llogarinë e përfituesit, nënshkrimet në çekun e përfituesve që nuk përputhen me nënshkrimin në mostër, ndryshime të shumëfishta dhe të pa aprovuara tek autorizimet e të mbijetuarve të përfituesit, gabime në llogaritje të bëra në xhirollogarinë e përfituesit, ankesat nga përfituesit për pagesa, përfshirë vonesa në pagesë, pagesa jo korrekte, dhe pagesat nuk janë pranuar, dhe dështimi i barazimit të balanceve në llogarite kontrolluese.

Shpenzimet kapitale: është e zakonshme në shumë entitete publike që një pjesë e madhe e buxheteve kombëtare të ndahet për prokurimin, ndërtimin dhe zhvillimin e infrastrukturës. Si pjesë e identifikimit dhe vlerësimit të rreziqeve të keqdeklarimeve materiale për shkak të mashtrimit në departamentet qeveritare, auditori mund të rishikojë përbërësit e shpenzimeve kapitale dhe të identifikojë shumat e shpenzuara për ndërtimin e infrastrukturës publike.

Në rast të një dyshimi të fortë për mashtrim në entitetin e audituar, auditori duhet t'i komunikojë rastin/et agjencisë qeveritare kundër mashtrimit, në të njëjtën kohë duke shmangur zbulimin ose diskutimin e atyre dyshimeve me entitetin e audituar, në mënyrë që të mos komprometojë një hetim të mundshëm. Nga ana tjetër, nëse indikacionet e mashtrimit nuk janë të dukshme, por të mundshme, auditori duhet t'i komunikojë çështjen/et subjektit

të audituar dhe të rekomandojë forcimin e kontrollit të brendshëm në fushën e sjelljes oportune të mashtrimit.

Shembujt shtesë dhe shpjegimet

Shembujt e Faktorëve të rrezikut të mashtrimit dhe treguesit (bazuar në SNISA 2240)

Shembujt e Faktorëve shtesë të rrezikut të mashtrimit dhe treguesit e mjedisit të sektorit publik. Jo të gjitha këto shembuj janë relevant në të gjitha rrethanat dhe disa mund të jenë të rëndësishme më të lartë apo të ulët në entitetet të sektorit publik të madhësive të ndryshme apo me tipare e rrethana të ndryshme. Poashtu, renditja e shembujve të ofruar të faktorëve të rrezikut nuk reflekton rëndësinë e tyre përkatëse apo shpeshtësinë e tyre.

Shikoni, poashtu përmbledhjen e veçantë të treguesve të mashtrimit në Shtojcën 7 dhe shembujt të tjerë të SNISA 2240.

Faktorët e rrezikut lidhur me keqdeklarimet që vijnë nga raportimi mashtrues financiar

Faktorët e rrezikut që kanë të bëjnë me keqdeklarimet që vijnë nga raportimi mashtrues financiar, klasifikohen sipas tri kushteve që përgjithësisht janë të pranishme kur ekziston mashtrimi: stimul / presione, mundësitë dhe qëndrime/racionalizim. Më poshtë janë shtruar shembuj të faktorëve të rrezikut që lidhen me keqdeklarimet e që vijnë nga raportimet mashtruese financiare.

Stimuj/ Presionet

- Paqëndrueshmëria financiare ose kërcënimet nga kushtet e funksionimit politik, ekonomik, buxhetor të entitetit, siç janë (ose siç tregohet nga):Kontrollet e dobëta buxhetore
- Privatizimet
- Programet e reja
- Ndryshimet e mëdha në programet ekzistuese
- Burimet e reja të financimit
- Legjislacioni i ri dhe rregulloret apo direktivat
- Vendimet politike si rilokimi i veprimtarisë
- Programet pa burimet dhe fondet e mjaftueshme të alokuara
- Programet e mallrave dhe shërbimeve në industrinë e caktuar si mbrojtja;
- Angazhimi i palëve të jashtme për aktivitetet e qeverisë;
- Veprimtaritë të nënshtruara hetimeve të veçanta;
- Ndryshimet në udhëheqje politike;
- Partneriteti publik dhe privat
- Ekziston presioni i madh për menaxhmentin të arrijë kërkesat dhe pritjet nga palët e treta apo të atyre të ngarkuar me qeverisje për shkak të faktorëve si në vijim:
 - Pritjeve të rritura publike
 - Pritjet më të larta se normale për të shpenzuar buxhetin
 - Reduktimi i buxhetit pa reduktim të shërbimeve të ofruara të pritura

Mundësitë

Natyra e mjedisit të sektorit publik ofron mundësi për t'u përfshirë në raportime mashtruese financiare që mund të lindin nga sa vijon:

- Ambient i mbyllur me lidhjet dhe rrjetin e fortë politik
- Strukturat hierarkike dhe burokratike dhe të cilat rezultojnë me kulturë të besnikërisë dhe bindjes së krijuar nga zinxhiri i fuqishëm dhe i definuar mirë
- Transferet qarkulluese të fondeve ndërmjet agjencive që vështirësojnë ndjekjen e "gjurmës së parave" e cila priret të fshehë natyrën e disponimit të fondit aktual;
- Zyrtarët në pozitat e larta ranguese, të cilët mund të përdorin mundësinë për shpërdorimit të autoritetit të tyre
- Potenciali për diktaturë të sektorit privat pas kompletimit të detyrës në zyre, p.sh. si rezultat të dhënies së tenderëve;
- Tolerancë ndaj gabimeve në informacionet financiare
- Monitorimi i menaxhmentit nuk është efektiv si rezultat i faktorëve vijues;
- Lidhjet, motivet dhe besnikëritë e forta politike
- Mjedisi jostabil politik;
- Ekziston struktura komplekse dhe jostabile organizative, të dëshmuara me faktorët vijues
- Numri i madh i lokacioneve me aktivitetet qeveritare, për shembull komunat në vendet e largëta;
- Zërat material të kontrollit të brendshëm kanë mangësi si rezultat nga faktorët vijues;
- Mjedisi i vështirë rekrutimi dhe/apo mungesë të personelit të kualifikuar;
- Mungesë së programeve të sofistikuar dhe platformave të dizajnuara për nevojat specifike të sektorit publik;
- Struktura e fragmentuar apo jo e integruar e TI.

Qëndrimet/Racionalizimet

- Në përgjithësi nivelet më të ulëta të pagave në sektorin publik në krahasim me sektorin privat mund t'u japin punonjësve arsye të justifikojnë raportime mashtruese financiare, veçanërisht nëse përfshihen stimuj të tillë si pagesa bonusi;
- Mosrespektimi i pasojave të shkeljeve drejtuese, të cilat në sektorin privat mund të përfshijnë implikime të tilla si gjobitje, pushim nga puna ose burgim.

Faktorët e rrezikut që vijnë nga keqdeklarimet si pasojë e shpërdorimit të pasurive

Disa nga faktorët e rrezikut që lidhen me keqdeklarimet që vijnë nga raportimet mashtruese financiare mund të jenë të pranishme kur ndodhin keqdeklarimet, të cilat vijnë nga keqpërdorimi i pasurive. Për shembull, monitorimi joefektiv i menaxhimit dhe dobësive në kontrollin e brendshëm mund të jenë të pranishëm kur ekzistojnë keqdeklarimet për shkak të raportimit mashtrues financiar ose shpërdorimit të pasurive. Më poshtë janë shembuj të faktorëve të rrezikut që lidhen me keqdeklarimet që vijnë nga keqpërdorimi i pasurive

Stimuj/Presionet

Marrëdhëniet armiqësore midis entitetit dhe të punësuarve me qasjen në para ose asete të tjera të cenueshme nga vjedhjet, mund t'i motivojnë ata punonjës të keqpërdorin pasuritë e tilla. Për shembull, marrëdhëniet jo të mira mund të krijohen nga sa vijon:

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

- Struktura të ngurta të kompensimit të sektorit publik që shihen të jenë në shpërputhje me pritjet;
- Shpërblimi i lartësisë në gradë në vend të performancës;
- Aspektet unike të prokurimit/proceset të tenderit të sektorit publik, siç janë
- Kontratat politikisht të ndjeshme;
- Gara e krijuar nga volumi i lartë/kontratat me vlerat e larta mund të krijoj rreziqet për pagesa të ryshfetit dhe pagesë haraçi;
- Kontratat me palët e përfshira;
- Natyra e rrezikshme e aktiviteteve të caktuara të qeverisë, p.sh. armët, resurset natyrore, etj.
- Shpërdorimi i fuqisë dhe autoritetit;
- Ryshfeti në vendimmarrje për fushat e ndjeshme si vendime për grante apo aplikimet për punë dhe leje të banimit, apo për shtetësi.

Mundësitë

Tiparet apo rrethanat e caktuara mund të rrisin cenueshmerinë e pasurive ndaj shpërdorimit. Për shembull, mundësitë për shpërdorimin e pasurive rritet kur ka:

- Mospërputhje në mes të vlerës aktuale dhe vlerës së regjistruar të pasurive të trashëguara;
- Mangësitë në kontabilitetin bazuar në paratë e gatshme, siç janë:
 - Mosregjistrimi i pasurive të caktuara
 - Detaje jo të duhura lidhur me pronësinë për pasuritë si toka dhe ndërtesat;
 - Mundësi për manipulim të periudhës për regjistrimin e transaksioneve;
 - Lëvizje e pakontrolluar dhe jo e strukturuar nga kontabiliteti akrual në atë të bazuar në kesh,

Qëndrimet/ Realizimet

- Zyrtarë të sektorit publik nuk bëjnë dallime në mes të transaksioneve personale dhe qeveritare, p.sh. keqpërdorimi i kartelave qeveritare të kreditit;
- Besimi nga zyrtarët e caktuar të sektorit publik që niveli i tyre i autoritetit e arsyeton mënyrën e jetesës të ngjashëm me ekzekutivet e sektorit privat, kur kushtet të miratuara të kompensimit nuk mjaftojnë për një mënyrë të tillë të jetesës;

Toleranca ndaj sjelljes të papranueshme në situatat ku mund të jetë e vështirë të largohen apo zëvendësohen të punësuarit.

Vlerësimi i praktikave të parandalimit dhe zbulimit të mashtrimit

Entiteti i audituar: _____

Viti financiar: _____

Pyetjet	Po	Jo	Ref. LP
1. A ka entiteti politikë dhe/apo strategji të definuar lidhur me rregullimet e tyre për parandalimin dhe zbulimin e mashtrimit apo korrupsionit ?			

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

2. Urdhëresat e rëndësishme/instruksonet financiare dhe rregulloret financiare adresojnë në mënyrë adekuate fushat kryesore të rrezikut?			
3. A ekzistojnë procedurat e shkruara në mënyrë adekuate për hetimin e rasteve të dyshimta të mashtrimit dhe korrupsionit?			
4. A janë konkluduar kënaqshëm hetimet e fundit?			
5. A ka subjekti histori plotësisht të pastër nga problemet e mashtrimit dhe korrupsionit? Nëse jo, specifiko nëse ka qenë e lidhur me departamentet apo fushat e caktuara.			
6. A ka marrëveshje të qartë dhe të publikuar për pranimin dhe hetimin e ankesave të mashtrimit të dyshuar dhe shkelje të standardeve adekuate të udhëheqjes financiare?			
7. A ekzistojnë marrëveshjet për kushtimin e vëmendjes stafit të entitetit për Kodin e Mirësjelljes për Zyrtarët dhe Punonjësit Publik, etj.?			
8. A janë lëshuar rregulloret adekuate ose kodi i sjelljes për ti këshilluar zyrtarët, ministrat dhe ekzekutivete tjerë në ministri të përgjegjësive të tyre personale nën statusin dhe ndonjë rregull tjetër lokale relevante?			
9. A kërkojnë procedurat disiplinore të merren veprime adekuate kundër shpërdoruesve?			
10. A janë kryer kontrole adekuate të pjesëtarëve të mundshëm të stafit si pjesë e proceseve rekrutuese p.sh kontrollimi i referencave, të dhëna kriminale etj.?			
11. A ofron puna e autorit të brendshëm mbështetje adekuate të fushave me rrezik të lartë të mashtrimit dhe korrupsionit?			
12. A janë të gjeturat nga sistemet apo rishikimet e auditimit të performancës të lira nga dobësitë që mund të kenë ndikime domethënëse mashtrimi dhe korrupsioni?			
13. A janë marr parasysh rekomandimet të përfshira në raportet e auditimit, të cilat lidhen me çështje mashtrimi dhe korrupsioni, dhe është vepruar si duhet sipas tyre?			
14. A kanë pasur trajnim adekuat zyrtarët kyç në entitet siç janë ZKF-ja, Shefi i Auditimit të Brendshëm, Shefi i Prokurimit dhe kanë pranuar certifikatë profesionale?			

KONKLuzionet dhe Çështjet për Raportim të Menaxhmenti

Kompletuar nga:	Anëtari i ekipit/Udhëheqësi i ekipit	Data
Rishikuar nga:	Udhëheqësi i ekipit / Drejtori	Data
Aprovuar nga:	Drejtori	Data

Ekzekutimi i auditimit: treguesit e mashtrimit të mundshëm duhet të njihen dhe të adresohen

Gjatë zbatimit të hapave dhe procedurave të planifikuara të auditimit ⁶², ju jeni përgjegjës për të qenë vigjilent për ekzistencën e mashtrimit të mundshëm dhe për t'i kushtuar kujdes të veçantë kur mundësia e mashtrimit të jetë zbuluar. Gjatë fazës së ekzekutimit të auditimit, secili auditor duhet të pranojë ekzistencën e indikatorëve ("flamujt e kuq") të mashtrimit. Shembujt e disa prej këtyre janë dhënë në këtë shtojcë.

Kur indikatorët e tillë shfaqen, atëherë ju duhet të tentoni të identifikoni dhe izoloni shkaqet themelore dhe çështjet, të cilat i shkaktojnë këta indikatorë. Sipas rasteve, ju duhet të hetoni dhe përcjellni të gjithë indikatorët e identifikuar, t'i analizoni dhe sintetizoni të dhënat e mbledhura dhe nga kjo të nxirrni konkluzionin nëse ekziston apo jo mashtrimi i mundshëm.

Përsëri, udhëzimi i hollësishëm duhet të referohet për më shumë informata. Në formën përmbledhëse, udhëzimi thekson që:

- Auditorët duhet të jenë syçelë për treguesit e mashtrimit që mund të shfaqen gjatë ekzekutimit të auditimit;
- Duhet të ndërmerren hapat për t'i adresuar treguesit e mashtrimit që mund të shfaqen gjatë ekzekutimit të auditimit. Ju keni për detyrë t'i vlerësoni të gjithë treguesit e mashtrimit që iu tërheqin vëmendjen, pa marrë parasysh se sa të parëndësishme këto mund të duken;
- Gjatë përcjelljes së një treguesi të mashtrimit, ju duhet të mblidhni dëshmi të mjaftueshme, relevante dhe të besueshme për të përcaktuar nëse, sipas mendimit tuaj, mashtrimi ka ndodhë; dhe
- Ju duhet ta dalloni dëshminë e cila mund të demonstrojë qëllimin (mashtrimi është një lajthitje e qëllimshme). Kjo mund të përfshijë për shembull deklaratat e rrejshme, shkatërrimin e dëshmive, mënyrat e përsëritura të sjelljes së pazakonshme, falsifikimin dhe pranimin e fajit.

Kur ndalet auditimi dhe fillon hetimi i mashtrimit?

Në identifikimin e ekzistencës së mashtrimit të mundshëm dhe referimit të entitetit të audituar ose ndonjë organit të jashtëm për përcjellje, auditorët duhet vetëm të demonstrojnë dhe dokumentojnë që ekzistojnë dëshmi të mjaftueshme ose tregues për të mbështetur konkluzionin e auditorit që mashtrimi i mundshëm mund të ketë ndodhë.⁶³

Prandaj, nga auditorët e ZKA-së kërkohet të përdorin vetëm ato hapa dhe procedura që do t'i mundësojnë atyre ta njohin mundësinë e mashtrimit dhe të grumbullojnë dëshmi të mjaftueshme të auditimit për të mbështetur punën e kryer dhe konkluzionin e arritur. Kur konkluzioni të jetë bërë nga auditori, bëhet e domosdoshme që auditori t'i kushtojë kujdes

⁶² Për udhëzime të përgjithshme dhe hapat e caktuar shikoni "Udhëzuesin e auditimit për mashtrim" (2018) të ZKA

⁶³ Udhëzuesi Evropian i Implementimit për Standardet e Auditimit të INTOSAI, paragrafi 152 I standardeve të INTOSAI, deklaron në një pjesë se kompetencat relevante dhe dëshmitë e arsyeshme duhet të merren për të mbështetur konkluzionet e auditorit.

profesional dhe të mos ndërmerr hapa që do të mund të ndërhyjnë në hetimet e ardhshme, proceset ligjore, dhe procedimet e tjera juridike apo gjyqësore.

Sipas rastit, sa më shpejt që auditori të vijë në përfundim që mashtrimi ka mund të ndodhë dhe ka dokumentuar atë përfundim të mbështetur me dëshmi të mjaftueshme auditimi, puna e auditimit duhet të drejtohet në atë fushë të caktuar. Të gjeturat duhet pastaj shpejt dhe në mënyrë sistematike të procedohen nëpërmjet menaxhmentit të ZKA-së për diskutim, rishikim dhe vendim.

Raportimi i Auditimit

Bazuar në vlerësimin dhe kolaudimet e auditorit të bazuara në dëshmi, menaxhmenti i ZKA-së ka për detyrë të raportojë të gjitha mashtrimet e mundshme dhe veprimet jo ligjore.⁶⁴

Udhëzimi i ZKA-së thekson që:

- Një përmbledhje e letrës së punës duhet të përgatitet nga auditori për të dhënë hollësitë lidhur me mashtrimin e mundshëm;
- Drejtori i auditimit duhet t'i rishikojë konkluzionet e auditorëve (këshillohet të informohet drejtori i auditimit sa më parë që auditori në terren të vijë në përfundim që mashtrimi ka ndodhë);
- Konkluzioni për mashtrimin e mundshëm duhet të diskutohet me menaxhmentin e ZKA-së;
- Menaxhmenti i ZKA-së duhet ta rishikojë dëshminë dhe të pajtohet për qasjen se si duhet të referohet mashtrimi i mundshëm për hetim të mëtutjeshëm. Kjo mund të bëhet tek menaxhmenti i entitetit të audituar ose një referim tek autoritetet e jashtme varësisht nga natyra e dëshmive lidhur me mashtrimin e mundshëm; dhe
- Kujdesi duhet kushtuar se si është raportuar mashtrimi i mundshëm në rast se hetimet vijuese janë vënë në rrezik.

Ndërhyrja në hetime ose procedime ligjore duhet të shmanget.⁶⁵

Shmangja e ndërhyrjes në hetime ose procedimet ligjore është mjaft e rëndësishme në kërkimin dhe raportimin e shenjave të mashtrimit, veprimeve joligjore dhe shkelja e provizioneve të kontratës ose marrëveshjeve të grantit. Sundimi i ligjit, rregullores ose politikave të tjera lidhura me këtë mund t'i kërkojë ZKA-së të raportojë treguesit e disa llojeve të mashtrimit, veprimeve joligjore, shkeljes së provizioneve të kontratës ose marrëveshjeve të grantit për zbatuesit e jashtëm të ligjit ose autoritetit hetues posa të jetë zbuluar.

⁶⁴ ZKA ka obligim të raportojë çfarëdo dyshime të mashtrimit tek Prokurori i shtetit sipas nenit 24 të ligjit nr. 05/L-055 për Auditorin e Përgjithshëm dhe Zyrës Kombëtare të Auditimit të Republikës së Kosovës dhe nenit 66 të Kodit Penal Procedural të Republikës së Kosovës Nr. 04/L-123 dhe SNA 240 "Përgjegjësitë e Auditorit lidhur me Mashtrimin në Auditim të Pasqyrave Financiare.

⁶⁵ Shiko Udhëzuesin e Auditimit ZKA-së për Mashtrim (2018), faqe 18

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

Kur hetimet apo procedimet ligjore nga organizata jashtë ZKA0së të kenë iniciuar ose janë në proces, duhet vlerësuar ndikimi në auditimin aktual nga ZKA-ja. Në disa raste, mund të jetë e përshtatshme për ju që të punoni me hetuesit ose autoritetet ligjore, ose të tërhiqeni nga, apo edhe të shtyni punën shtesë të auditimit ose pjesën e saj për t'ju shmangur ndërhyrjes me punët hetimore apo të procedimit ligjor. Kryesore për ju është që të jeni të vetëdijshëm për “kurthet” e mundshme në cilëndo prej rrethanave individuale dhe të ndërmerrni hapa aktiv për t'iu shmangur rënien në ato “kurthe”.

Shtojca 9: Auditimi i Brendshëm (SNISA 2610)

Funksioni i auditimit të brendshëm luan një rol të rëndësishëm në monitorimin e zbatimit të kontrolleve të brendshme brenda një entiteti. Është një mjet menaxhimi dhe efektiviteti i tij varet nga pavarësia dhe objektiviteti i tij: nga ajo se sa i pavarur është ai brenda strukturës së entitetit, kujt i raporton, dhe çfarë veprimi ndaj raportit të auditorit të brendshëm ndërmerret nga menaxhmenti dhe ata që janë përgjegjës për qeverisjen. Nëse plotësohen kriteret e renditura më poshtë, ekziston një tregues i fortë që funksioni i auditimit të brendshëm është objektiv dhe i pavarur:

- Është përgjegjës ndaj menaxhmentit të lartë, për shembull drejtori ose zëvendësdrejtori i entitetit drejtues dhe ndaj atyre që janë të ngarkuar me qeverisje
- Raporton rezultatet e auditimit si për menaxhmentin e lartë, për shembull, drejtorin apo zëvendësdrejtorin e entitetit qeveritar, dhe atyre të ngarkuar me qeverisje
- Ndodhet në mënyrë organizative jashtë stafit dhe funksionit drejtues të njësisë nën auditim
- Është hequr sa duhet nga presioni politik për të kryer auditime dhe raportuar gjetjet, opinionet dhe konkluzionet në mënyrë objektive pa frikë nga hakmarrja politike
- Nuk e lejon personelin e auditimit të brendshëm të kontrollojë operacionet për të cilat ata kanë qenë më parë përgjegjës për të shmangur ndonjë konflikt të perceptuar të interesit: dhe
- Ka qasje tek ata që janë përgjegjës për qeverisje.

Një funksion i efektshëm i kontrollit të brendshëm mund të zvogëlojë nivelin e punës që duhet të bëhet nga auditorët e jashtëm. Kjo do të thotë që puna e bërë nga auditimi i brendshëm mund të ndikojë në natyrën dhe shtrirjen e procedurave të auditimit, por vetëm pas një vlerësimi pozitiv të funksionit të AB siç kërkohet nga SNISA 2610. Prandaj, objektivi i auditorit është të arrijë të kuptojë funksionin e auditimit të brendshëm, përgjegjësitë e tij, statusin e tij organizativ dhe aktivitetet që kryen, të përcaktojë nëse aktivitetet e tij janë relevante për planifikimin dhe kryerjen e auditimit dhe, nëse është relevante, atëherë të vlerësojë ndikimin në procedurat e kryera nga auditori. Procedura për të kuptuar këtë duhet të zhvillohet në mënyrë të duhur (shiko udhëzimet praktike dhe listën kontrolluese të INTOSAI më poshtë). SNA 2610 thekson përgjegjësitë e auditorit të jashtëm në lidhje me punën e auditorëve të brendshëm kur auditori i jashtëm i ka përcaktuar, në përputhje me SNA 2315 që funksioni i auditimit të brendshëm ka gjasa që të jetë relevante me auditimin.

Të kuptuarit e funksionit të auditimit të brendshëm

Auditori duhet të kuptojë funksionin e auditimit të brendshëm, përfshirë këtu fushëveprimin e tij organizativ, kur nxjerrë konkluzion në lidhje me njohjen e ambientit të kontrollit të brendshëm.

Auditori e ka përgjegjësinë e vlerësimit të efektivitetit të funksionit të auditimit të brendshëm. Nëse gjykohet se një funksion i auditimit të brendshëm është efektiv, atëherë ka të ngjarë që

bashkëpunimi mes ZKA-së dhe auditorit të brendshëm të jetë i dobishëm për të dyja palët (SNISA 1/3 dhe 16).

Planifikimi për përdorimin e punës së auditimit të brendshëm

Kur merrë në konsideratë përdorimin e punës së auditimit të brendshëm, auditori, duke pasur parasysh materialitetin dhe rrezikun e përfshirë si dhe subjektivitetin e dëshmive të auditimit, duhet që të vlerësojë:

- objektivitetin dhe kompetencën teknike të stafit të auditimit të brendshëm;
- nëse puna e auditimit të brendshëm është kryer me kujdesin e duhur profesional;
- ndikimin e çdo kufizimi që menaxhmenti i ka bërë auditimit të brendshëm.

Përdorimi i punës së auditimit të brendshëm

Kur auditori përdor punën e auditimit të brendshëm, ai kryen procedurat për të marrë sigurinë e arsyeshme se auditori i brendshëm ka ushtruar kujdesin e duhur dhe se ka vepruar në përputhje me standardet përkatëse të auditimit (SNISA 200/2.45). Auditori duhet të rishikojë punën e auditorit të brendshëm për të qenë i kënaqur me cilësinë e punës (SNISA 2610).

Auditori vlerëson:

- Shkathtësitë dhe ekspertizën në kryerjen e punës;
- Nëse ka mbikëqyrje, rishikim dhe dokumentim të punës;
- Nëse janë mbledhur dëshmi auditimi të mjaftueshme, relevante dhe të besueshme;
- Nëse konkluzionet e arritura janë përshtatshme dhe nëse raportet janë në konsistencë me punën e bërë; dhe
- Nëse përjashtimet dhe çështjet e pazakonta të identifikuar nga auditori i brendshëm janë zgjidhur në mënyrën e duhur.

Aftësia e Auditimit të Brendshëm

Auditori **duhet që:**

- Në fazën e planifikimit të auditimit dhe me qëllim të shmangies së **dyfishimit** të përpjekjeve dhe ngritjes së efikasitetit të auditimit, të kontaktojë me funksionin relevant të auditimit të brendshëm, për të përcaktuar nëse auditimi i brendshëm ka planifikuar apo ka kryer teste specifike të auditimit të llogarive; dhe
- Të përcjellë raportet e vlerësimit të Auditimit të Brendshëm lidhur me besueshmërinë e llogarive (p.sh. për harmonizimin dhe lejimin e llogarive) për të vlerësuar rreziqet e mundshme të pazbuluara dhe veprimet korrigjuese që duhet të ndërmerren.

Njësia e Auditimit të Brendshëm

Auditori duhet që:

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

- Të marrë dhe të shqyrtojë Planin Vjetor të punës së Njesisë së Auditimit të Brendshëm (NJAB), me qëllim që të vlerësojë nëse do të mund të merren në konsideratë rezultatet e ndonjërit nga auditimet e tyre, në mënyrë që të shmanget dyfishimi;
- Të shqyrtojë raportet e hartuara nga NJAB-ja për aspektet e caktuara të llogarive, ku është e përshtatshme, dhe të vlerësojë nivelin deri në të cilin entiteti i audituar ka ndërmarrë masat e domosdoshme për t'i përcjellë rekomandimet; dhe
- Të gjurmtojë nëse NJAB-ja i ka planifikuar burimet me qëllim të bashkëpunimit me Gjykatën në ekzekutimin e punës së auditimit për llogari vjetore. Nëse ky është rasti, auditori duhet ta vlerësojë punën e NJAB-së me qëllim të vlerësimit të punës së NJAB dhe vërtetimit të rezultateve të auditimit me punën e tij/saj dhe t'i vërtetojë rezultatet e auditimit.

Në rastin e auditimeve të pajtueshmërisë

Për sa i përket aftësive të Auditimit të Brendshëm, auditori duhet që, pas përfundimit të vitit financiar, të vlerësojë punën e auditimit të brendshëm të kryer deri në atë kohë pasi ajo kontribuon në fushat të cilat konsiderohen.

Përveç kësaj, auditimet e pajtueshmërisë mund të fokusohen në rolin e NJAB-së dhe Komitetit të AB-së, si pjesë të sistemit të kontrollit të brendshëm të entitetit të audituar, me qëllim të analizimit të progresit të arritur nga vitet e mëparshme lidhur me aftësinë/funksionimin e sistemeve të kontrollit të brendshëm, për të menaxhuar rreziqet e pajtueshmërisë. Për shembull, rishikimi i NJAB-së dhe KAB-së mund të fokusohet në planifikimin dhe zbatimin e programeve të tyre të punës për vlerësimin e rrezikut dhe përcaktimin e prioriteteve.

Stadet e Vlerësimit të Punës së Auditorëve të Brendshëm

- Faza 1 – Procedurat themelore;
- Faza 2 – Duhet të rishikohen letrat e punës së auditorëve të brendshëm;
- Faza 3 – Vlerësimi i rezultateve; dhe
- Faza 4 – Dokumentimi.

Lista e INTOSAI-t e shembujve: Të Kuptuarit e Funksionit të Auditimit të Brendshëm, përfshirë besueshmërinë në punën e tij. Lista pasuese kontrolluese shërben vetëm për orientim për auditorin për të ditur se cilat fushat e auditimit të brendshëm duhet të merren parasysh gjatë vendosjes nëse puna e auditorit të brendshëm do të përdoret për të plotësuar punën e auditorit. Në përgjithësi, dituria për kualitetin dhe përmbajtjen e punës së auditorit të brendshëm është pjesë e të kuptuarit të entitetit dhe mjedisit të tij të kontrollit -LP A.1.4.

Emri i entitetit		XYZ		
Periudha e auditimit		01.01.20XX to 31.12.20XX		
Puna e auditorit të brendshëm e vlerësuar nga		Nënshkrimi	Rishikuar nga	Nënshkrimi
Emri:				

Data:				
-------	--	--	--	--

Lista e kontrollit për të kuptuarit e funksionit të auditimit të brendshëm dhe vlerësimi i besueshmërisë së punës së auditorit të brendshëm	(Po/Jo)	Nëse po, shkolla e besueshmërisë në punën e kryer nga auditori i brendshëm dhe në cilën fushë	Nëse jo, ndikimi i vlerësimit të rrezikut të keqdeklarimeve materiale në Pasqyrat Financiare
1	2	3	4
A. Vlerësimi i objektivitetit			
a) A ka një strukturë dhe rol të përcaktuar qartë të auditimit të brendshëm në entitet? A është formulimi aktual i favorshëm për objektivitetin e auditorëve të brendshëm?			
b) A ka element të pavarësisë në raportim? Kujt i raporton AB?			
c) Nuk ka role konfliktuale të besuara tek auditimi i brendshëm?			
d) A ka kufizime të vendosura në funksionin e auditorit të brendshëm nga menaxhmenti apo nga ata të ngarkuar me qeverisje?			
e) A ka ndërmarr ndonjë veprim menaxhmenti ndaj rekomandimeve të ofruara nga auditori i brendshëm?			
B. Kompetenca e auditorit të brendshëm			
a) A janë auditorët të brendshëm anëtarë të strukturave relevante profesionale? Ckeni strukturën.			
b) A kanë kryer ata trajnime të duhura teknike dhe të aftësisë si AB?			
c) A ekziston ndonjë politikë për të ngritur kompetencat teknike të AB-së?			
C. Kujdesi profesional			
a) A janë planifikuar, mbikëqyrur, rishikuar dhe dokumentuar si duhet aktivitetet e AB?			
b) A janë plotësuar konkluzionet e arritur me dëshmitë adekuate të auditimit?			
D. Aktivitetet e funksionit të auditimit të brendshëm			

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

Lista e kontrollit për të kuptuarit e funksionit të auditimit të brendshëm dhe vlerësimi i besueshmërisë së punës së auditorit të brendshëm	(Po/Ja)	Nëse po, shkolla e besueshmërisë në punën e kryer nga auditori i brendshëm dhe në cilën fushë	Nëse jo, ndikimi i vlerësimit të rrezikut të keqdeklarimeve materiale në Pasqyrat Financiare
1	2	3	4
a) Detyra të rishikimit të kontrolleve, monitorimit, etj.			
b) Detyra të rishikimit të mjeteve të aplikueshme për të identifikuar, matur, klasifikuar dhe raportuar informacione financiare dhe operative			
c) Detyra për të rishikuar ekonominë, efikasitetin dhe efektivitetin e veprimtarive operative, përfshirë aktivitetet jofinanciare			
d) Detyra për të rishikuar pajtueshmërinë me ligjet, rregulloret dhe kërkesat tjera të jashtme, përfshirë politikat.			
e) Detyra të menaxhimit të rrezikut.			
f) Detyrat për të vlerësuar proceset drejtuese.			
E. Dokumentimi			
a) A kanë mirëmbajtur auditorët e brendshëm dokumentet adekuate të punës së auditimit të brendshëm të kryera në mënyrë profesionale?			

Udhëzimi për plotësimin e dokumentacionit për të kuptuarit e funksionit të auditimit të brendshëm dhe besimin në punën e tij

Objektivi i përgjithshëm i plotësimit të shabllonit	Qëllimi i përgjithshëm i këtij dokumenti të punës së auditimit është të dokumentojë të kuptuarit e funksionit të auditimit të brendshëm në entitet dhe të vlerësojë punën e bërë nga auditori/ët të brendshëm, dhe nëse auditori i jashtëm do të mbështetej në punën e tyre relevante për auditimin e pasqyrave financiare. SNISA 2315 njeh funksionin e auditimit të brendshëm si një element të rëndësishëm të monitorimit të kontrollit të brendshëm.
SNISA të aplikueshme	SNISA 2300, SNISA 2315, SNISA 2610
Udhëzimi	Auditimi i brendshëm në një entitet është një element i rëndësishëm që mund të parandalojë ose zbulojë keqdeklarimin material në Pasqyrat Financiare që mund të vijnë si rezultat i dobësisë në kontrollet e brendshme. Puna e auditorëve të jashtëm mund të zvogëlohet për të marrë parasysh shkallën e punës së bërë nga auditimi i brendshëm nëse mund të mbështetet në atë punë. Ky shabllon do të përdoret vetëm nëse ekziston një funksion i auditimit të brendshëm në entitet.

	Kolona 1	Kjo kolonë ofron listën kontrolluese të sugjeruar për dokumentimin e të kuptuarit e funksionit të auditimit të brendshëm dhe vlerësimin e punës së bërë nga auditori i brendshëm nën pesë kategoritë të gjëra. Kjo listë kontrolluese mund të përshtatet në kohën e planifikimit të auditimit. Kjo listë nuk është gjithëpërfshirëse.
	Kolona 2	Pasi të përfundohet lista kontrolluese, nëse është e përshtatur, apo me përdorimin e listës kontrolluese të sugjeruar në kolonën 1, auditori mund të regjistrojë përgjigjen si duhet në kolonën 2 me përgjigjen 'Po' apo 'Jo'. Nëse përgjigja është 'Po' dëshmia mbështetëse mund të merret nga entiteti dhe të dokumentohet si duhet në dosjen e auditimit.
	Kolona 3	Kjo kolonë ofron fushën ku auditorët mund ta regjistrojnë deri në çfarë shkalle të punës së kryer nga auditori i brendshëm mund të mbështetet auditori në auditimin e Pasqyrave Financiare dhe në cilat fusha. Kjo do të rezultojë vetëm nëse përgjigjet në ndaj pyetjeve specifike në listën kontrolluese janë regjistruar si 'Po'. Shkalla e besueshmërisë mund të jetë qoftë 'mbështetet plotësisht' apo 'mbështetet pjesërisht' dhe fushat e mbështetjes do të varën tani nga artikujt e pasqyrave financiare.
	Kolona 4	Nëse përgjigja ndaj pyetjeve specifike në listën kontrolluese janë të regjistruar si 'Jo' atëherë auditori duhet të regjistrojë se si do të ndikojë kjo në vlerësimin e keqdeklarimeve materiale në Pasqyrat Financiare. Kjo mund të gjurmohet në LP 5.4 Regjistri i rrezikut. Funksioni i dobët të auditimit të brendshëm apo mungesa e veprimeve të menaxhmentit ndaj punës së auditimit të brendshëm rrit rrezikun e keqdeklarimeve materiale në Pasqyrat Financiare.
Konkluzioni	Ekipi i auditimit duhet të konkludojë se është krijuar kuptimi i duhur i funksionit të auditimit të brendshëm dhe puna e bërë nga auditorët e brendshëm është vlerësuar për të pasur besueshmërinë në të në auditimin e Pasqyrave Financiare. Posa të kompletohet, ky dokument duhet të nënshkruhet nga mbikëqyrësi i auditimit. Sidoqoftë, dokumenti duhet të përditësohet si dhe kur kërkohet.	
Regjistrimi i dëshmiave të vlerësuesit dhe rishikuesit	Tabela, e cila tregon emrat e personave të cilët kanë vlerësuar funksionin e auditimit të brendshëm dhe punën e kryer nga auditorët e brendshëm, si dhe rishikuesi duhet të plotësohet në fund. Një nga anëtarët e ekipit apo udhëheqësi i ekipit mund të bëjë këtë vlerësim dhe duhet të nënshkruhet si duhet. Rishikuesi, zakonisht mbikëqyrësi i angazhimit të auditimit duhet të nënshkruajë këtë dokument për t'u siguruar që puna e kryer nga ekipi është rishikuar si duhet.	

Shtojca 10: Palët e lidhura (SNISA 2550)

SNISA 2550 merret me përgjegjësitë e auditorit në lidhje me marrëdhëniet me palët e lidhura dhe transaksionet në auditimin e Pasqyrave Financiare dhe pajtueshmërinë me autoritetet. Në mënyrë të veçantë, aty shtjellohen gjerësisht se si SNISA 2315, SNISA 2330 dhe SNISA 2240 duhet të zbatohen në lidhje me rreziqet e keqdeklarimeve materiale dhe/apo mospajtueshmërinë me autoritetet që lidhen me marrëdhëniet lidhur me palët e lidhura dhe transaksionet.

Palë e lidhur – Një palë që është, qoftë:

- Palë e lidhur siç përkufizohet në kornizën e zbatueshme të raportimit financiar; ose
- Kur korniza e zbatueshme e raportimit financiar përcakton një minimum kërkesash ose nuk ka fare kërkesa për palët e lidhura:
 - Një person ose ndonjë entitet tjetër që ka kontrollin ose ndikim të konsiderueshëm, të drejtpërdrejtë apo të tërthortë nëpërmjet një ose më shumë ndërmjetësish; apo
 - Entiteti tjetër ndaj të cilit entiteti raportues ka kontroll apo ndikim të konsiderueshëm, të drejtpërdrejtë ose të tërthortë nëpërmjet një apo më shumë ndërmjetësish mbi entitetin raportues; ose
- Entiteti tjetër që është nën kontroll të përbashkët me entitetin raportues nëpërmjet:
 - Kontrollit të përbashkët të pronësisë;
 - Pronarëve të cilët janë pjesëtarë të afërt të familjes; ose
 - Menaxhmenti kryesor i përbashkët

Megjithatë, entitetet që janë nën kontroll të përbashkët nga ana e shteti (që është, një qeveri kombëtare, rajonale apo lokale) nuk konsiderohen të lidhura përveç nëse ata përfshihen në transaksione të rëndësishme ose nëse ndajnë burimet në një masë të konsiderueshme me njëri-tjetrin.

Shumica e transaksioneve të palëve të lidhura kryhen në rrjedhën normale të biznesit. Në rrethana të tilla, ato mund të mos bartin rrezik më të lartë të keqdeklarimeve materiale të Pasqyrave Financiare dhe/apo mospajtueshmërinë me autoritetet sesa transaksionet e ngjashme me palët jo të lidhura. Megjithatë, natyra e marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura, në disa rrethana, mund të shkaktojë rreziqe më të larta për keqdeklarime materiale në Pasqyrat Financiare dhe/apo mospajtueshmërinë me autoritetet se sa transaksionet me palët e jo të lidhura.

Për shembull:

- Palët e lidhura mund të operojnë nëpërmjet një game të marrëdhënieve dhe strukturave tepër të gjëra dhe komplekse, me një kompleksitet korrespondues në rritje të transaksioneve të palëve të lidhura.
- Sistemet e informacionit mund të mos jenë efektive në identifikimin apo në mbledhjen e transaksioneve dhe të tepërive të zërave mes entitetit dhe palëve të lidhura me të.

- Transaksionet e palëve të lidhura mund të mos kryhen sipas kushteve dhe afateve normale të tregut; p.sh., disa transaksione të palëve të lidhura mund të kryhen pa dhënë gjë në këmbim.

Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Veprimtaritë Përkatëse

Në të kuptuarit e marrëdhënieve të entitetit të sektorit publik të palëve të lidhura dhe transaksioneve, përveç procedurave të përshkruara në paragrafët 11 deri në 14 të SNA-së, auditorët e sektorit publik duhet të kenë parasysh:

- Strukturën ligjore dhe kërkesat rregullative, të cilat i rregullojnë marrëdhëniet e entitetit me palët e tij të lidhura, p.sh., nëse entiteti është një ministri, departament, agjenci ose një formë tjetër e subjektit publik;
- Të kuptuarit e operacioneve të biznesit të entiteteve të sektorit publik shpesh do të përfshijë marrjen e njohurive të llojeve të aktiviteteve të kryera qeveritare duke përfshirë edhe programet përkatëse dhe entitetet kryesore që angazhohen në ekzekutimin e këtyre programeve;
- Struktura organizative për kontrollin e entitetit dhe krijimin e llogaridhënies, duke pranuar se në sektorin publik ata të ngarkuar me qeverisje të shërbejnë si përfaqësues të qytetarëve. Zotërimi i entiteteve të sektorit publik mund të mos ketë të njëjtën rëndësi si në sektorin privat;
- Të kuptuarit e kërkesave të raportimit të entitetit, duke përfshirë ato për shpalosjen e marrëdhënieve me palët e lidhura dhe transaksioneve; dhe
- Rregulloret tjera që mund të jenë të rëndësishme për aftësinë e entitetit të sektorit publik për të kryer punë me palët e lidhura. Kjo mund të përfshijë përputhshmërinë me rregulloret e prokurimit, të cilat mund të përfshijnë një kërkesë për entitetet e sektorit publik për të demonstruar se transaksionet me palët e lidhura janë kryer në gjatësinë e krahut.

Përgjigja ndaj Rreziqeve të Keqdeklarimeve Materiale dhe/apo mospajtueshmërinë me autoritetet që Shojnë Marrëdhëniet dhe Transaksionet e Palëve të Lidhura

Kur bëhet dizajnimi dhe kryerja e procedurave të auditimit për t'iu përgjigjur rreziqeve të keqdeklarimeve materiale që rezultojnë nga palët e lidhura, SNISA 2550 kërkon që auditorët të marrin dëshmi që transaksionet domethënëse me palët e lidhura jashtë rrjedhës normale të veprimtarisë së entitetit janë të autorizuar në mënyrë të duhur dhe të miratuara.

Në sektorin publik, mandati i auditimit mund të përfshijë përgjegjësinë për të raportuar në pajtim me ligjet dhe rregulloret. Kjo mund të përfshijë përgjegjësinë për të marrë dëshmi se marrëdhëniet dhe transaksionet me palët e lidhura janë në përputhje me ligjet dhe rregullat dhe janë të autorizuar dhe miratuara. Auditorët e sektorit publik, poashtu mund të kërkojnë dëshmi se menaxhmenti ka siguruar autorizim dhe miratim nga legjislacioni, Ministria e Financave, departament sponsorizues apo organi përkatës mbikëqyrës. Këto procedura mund të zbatohen pavarësisht nëse transaksionet janë domethënëse ose jashtë rrjedhës normale të biznesit.

Me standard kërkohet që auditorët të marrin dëshmi të mjaftueshme dhe përkatëse në lidhje me pohimet e menaxhmentit që transaksionet e palëve të lidhura janë të kryera në terma të njëjta me ato që mbizotërojnë në transaksion midis palëve të palidhura. Në ligjet e sektorit publik ose rregulloret që lidhen me prokurimin mund të kërkojnë që kontratat me palët e treta, duke përfshirë “palët e lidhura”, t’u nënshtrohen tenderimit konkurrues apo ndonjë forme tjetër të “testimit të tregut” për të demonstruar “vlerën për para”.

Kriteret e rëndësishme shtesë kundrejt rreziqeve të keqdeklarimit material dhe/ose mospajtueshmërisë me autoritete, të cilat rezultojnë nga palët e lidhura, që duhet të identifikohen dhe gjetjet brenda kësaj fushe vlerësohen, janë përmbajtjet e kodeve të mirësjelljes dhe politikave të konfliktit të interesave të vendosura në entitetin e audituar. Nëse dokumente të tilla nuk ekzistojnë ose janë të zhvilluara dobët, kjo është treguesi i fortë i rrezikut më të lartë në këtë fushë dhe e nevojës për të kontrolluar nëse ekzistojnë kontrole të tjera për të lehtësuar rreziqet e tilla dhe nëse ato janë dizajnuar, zbatuar dhe funksionuar në mënyrë efektive.

Pohimet kryesore që duhen konsideruar për transaksionet dhe raportimet e palëve të lidhura janë transparenca, respektimi i rregullave të vendosura si dhe politikave të brendshme, dhe prezantimet e zbulimit. Edhe nëse mangësitë në fushën e palëve të lidhura nuk sjellin keqdeklarimet ose mospajtueshmërinë materiale, ato duhet të raportohen në seksionin Vrojtimit dhe Rekomandimet të Raportit të Auditorit për t’u siguruar që janë bërë përmirësimet e kërkuara në fushën e përmendura.

Shtojca 11: Kategoritë dhe dokumentimi i kontrolleve të brendshme

SNISA 2315 thekson përgjegjësitë e auditorit për të identifikuar dhe vlerësuar rreziqet e keqdeklarimeve materiale në Pasqyrat Financiare dhe/apo mospajtueshmërinë me autoritetet, nëpërmjet të kuptuarit e entitetit dhe mjedisit të tij, përfshirë kontrollin e brendshëm të entitetit. Përveç kësaj, në të kuptuarit e mjedisit të kontrollit të brendshëm të entitetit, auditori është në gjendje të krijojë modelin e sigurisë, p.sh., në identifikimin e atyre kontrolleve ku auditori synon të mbështetet (qoftë për të zvogëluar nivelin e testimit substancial që kërkohet brenda një fushe të auditimit, ose gjatë planifikimit të përgjigjeve të rreziqeve domethënëse të keq deklarimit material të identifikuar dhe/apo mospajtueshmërinë me autoritetet).

Ekzistojnë një numër të kategorive të kontrolleve të brendshme varësisht nga vendi i tyre në procesin e kontrollit të brendshëm, statusit të tyre, mënyrës së operimit dhe funksionit që ata kryejnë:

- Inputet kundrejt outputet;
- Të pavarura kundrejt të ndërlidhura;
- Manuale kundrejt elektronike;
- Të dokumentuara kundrejt të padokumentuara
- Të përgjithshme kundrejt aplikacioneve;
- Parandaluese kundrejt zbuluese; dhe
- Të kompensimit.

Këto kategori të ndryshme të kontrolleve janë përshkruar shkurtimisht më poshtë.

Inputet kundrejt outputeve

Kontrollet e inputeve janë kontrolle lidhur me futjen fillestare të dhënave. Ato përfshijnë kontrollet e fjalëkalimeve për parandalimin e personelit të paautorizuar në futjen e transaksioneve. Kontrollet e outputeve janë kontrolle lidhur me outputet e dala nga sistemet. Ato përfshijnë krahasimin e pagesave (të cilat janë rezultat i sistemit të pagesave) për faturat e furnitorit dhe dokumentacioni tjetër mbështetës si dhe rishikimin e fletëpagesave për të siguruar që shënimet e pagesave janë të plota dhe të sakta.

Të pavarura kundrejt të ndërlidhura

Kontrolli mund të veprojë veti ose si pjesë e një varg kontrollesh. P.sh., harmonizimi mund të jetë kontroll i fuqishëm në njërën anë ndërsa kontrolli i inputeve vërtet do të jetë efektiv nëse entiteti ka po ashtu kontrolle adekuate lidhur me procesimin e të dhënave dhe outputeve.

Manuale kundrejt elektronike

Kontrollet manuale, duke e ditur që ato janë drejtuar nga personeli mund të ndikohen nga gabimet njerëzore të gjykitimit, keqinterpretimit, pakujdesisë, lodhjes dhe hutisë.

Në të kundërtën, kontrollet elektronike janë krijuar në programet elektronike dhe duke supozuar që sistemet janë të dizajnuara, të instaluar dhe të testuara si duhet vetvetiu janë më të besueshme. Megjithatë çfarëdo problemi me dizajnin e softuerit mund të jetë vështirë i zbuluar.

Të përgjithshme kundrejt aplikacioneve

Kontrollet e përgjithshme janë të zbatueshme për sistemin kompjuterik si tërësi, siç janë qasjet e kufizuara në fjalëkalimet e rrjetit kompjuterik. Kontrollet e aplikacioneve në mënyrë specifike kanë të bëjnë me funksion e veçantë të procedimit për të siguruar që transaksionet janë të autorizuara, të kompletuar dhe të sakta.

Te dokumentuara kundrejt të pa dokumentuara.

Kontrollet e dokumentuara rezultojnë me dëshmi që kontrolli është kryer (p.sh nënshkrimet dhe inicialet). Kontrollet e padokumentuara janë kontrolle ku nuk ka dëshmi që kontrolli është kryer. Këto do të përfshinin, p.sh. mbikëqyrjen ose kontrollet elektronike ku nuk ka dëshmi që personi përkatës e ka aprovuar transaksionin. Ekzistenca e këtyre kontrolleve shpeshherë mund të përcaktohet përmes vështrimit, kërkimit dhe testimit/përsëritjes.

Një shembull tjetër është kur menaxhmenti dhe personeli i entitetit i respektojnë parimet e shëndosha të kontrollit, duke u bazuar në përvojën. Kontrollet e shëndosha mund të jenë në veprim por të padokumentuara. Kjo paraqet një ekspozim të kontrollit meqë procedurat e kontrollit mund të humben kur vjen deri te ndërrimi i vendeve të punës së personelit.

Parandaluese kundrejt zbuluese

Kontrollet parandaluese parandalojnë paraqitjen e gabimeve. Shumica e kontrolleve për futjen e të dhënave janë parandaluese. Në të kundërtën, kontrollet e zbulimit i zbulojnë gabimet që kanë ndodhur. Shumica e kontrolleve të outputeve dhe kontrolleve të harmonizimit janë kontrolle zbuluese.

Në përgjithësi kushton më pak për të parandaluar një gabim sesa për ta zbuluar dhe korrigjuar atë pasi që të gjendet. Megjithatë, ka mundësi të gjenden sistemet, të cilat janë aq të rrepta në parandalimin e gabimeve që të dhënat e vlefshme mund të mos pranohen për shkak të gabimeve të vogla ose mungesës së elementeve të dhënave. Kjo mund të shkaktojë vonesa serioze dhe shpenzime në procedimin e të dhënave.

Kontrollet e kompensimit.

Këto janë kontrollet që i zbulojnë gabimet, të cilat paraqiten në pikat fillestare të kontrolleve.

Si rregull i përgjithshëm, kontrolli lidhur me outputet mund të veprojë si kontroll e kompensimit për një kontroll të dobët të outputeve. Për shembull, kontrolli për rishikimin e listës kompensimit në të gatshme për plotësinë mund të kompensohet për një kontroll të dobët lidhur me inputet e kompensimeve. Ngjashëm, nëse pagesa është regjistruar për një shumë të

pasaktë, gabimi do të shfaqet atëherë kur organizata kryen harmonizimin bankar. (duke supozuar që pagesa është kryer).

Kufizimet në strukturën e kontrollit të brendshëm

Kontrollet e brendshme duhet të formulohen për t'i ndihmuar entitetit në:

- Të arrijnë objektivat e saja të raportimit financiar dhe të pajtueshmërisë, përfshirë:
 - Të sigurohet raportimi i besueshëm financiar
 - Të jenë në pajtueshmërinë me ligjet dhe rregulloret; dhe
 - Të parandalojnë humbjen e pasurive.

Pa marrë parasysh se sa mirë është kuptuar dhe vepruar, struktura e kontrollit të brendshëm mund të ofrojë vetëm siguri të arsyeshme e jo edhe absolute për menaxhmentin lidhur me arritjen e objektivave të saja, etj. Ekzistojnë kufizime në të gjitha strukturat e kontrollit të brendshëm. Këto përfshijnë realitetet që gjykimet në vendimmarrje mund të jenë të gabuara dhe që dështimet mund të ndodhin për arsye të gabimeve ose të pasaktësive.

Veç kësaj, kontrollet mund të anashkalohen përmes marrëveshjes së fshehtë ndërmjet dy ose më shumë personave dhe shpeshherë menaxhmenti e ka mundësinë e anashkalimit të sistemit. Poashtu, dizajni i strukturës së kontrollit të brendshëm duhet të pasqyrojë faktin që burimet e kufizuara dhe përfatimet e kontrolleve duhet të merren parasysh relativisht në nivelin e kostove të tyre.

Auditorët e ZKA-së, si auditorë të jashtëm, legjislatorë dhe rregullatorë mund të kontribuojnë në arritjen e objektivave të organizatës.

Vlerësimi i auditorëve për kontrollin e brendshëm nënkupton:

- Përcaktimin e rëndësisë dhe ndjeshmërisë së rrezikut për të cilin kontrollet vlerësohen;
- Vlerësimin e sensibilitetit për keqpërdorim të burimeve, mosarritjen e objektivave në lidhje me etikën, ekonomikitetin, efikasitetin dhe efektivitetin, ose mospërmblidhjen e obligimeve të llogaridhënies, dhe jopajtueshmërinë me ligjet dhe rregulloret;
- Identifikimin dhe kuptimin e kontrolleve relevante;
- Përcaktimin e asaj çka tashmë dihet rreth efikasitetit të kontrollit;
- Vlerësimin e përshtatshmërisë së dizajnit të kontrollit dhe zbatimin e tyre;
- Përcaktimin, përmes testimit, nëse kontrollet janë efektive; dhe
- Raportimin e mangësive e kontrolleve të brendshme në formë të vërtetimeve, përfshirë rekomandimet.

ZKA-ja ka nevojë të zhvillojë marrëdhënie të mira pune me Njësitë e Auditimit të Brendshëm në mënyrë që të ndahet përvoja dhe njohuritë si dhe puna e auditorit të brendshëm e cila mund të përdoret për të reduktuar natyrën dhe shkallën e procedurave të veta, me kusht që të profesionalizmi dhe pavarësia e auditorit të brendshëm të konfirmohet.

ZKA-ja duhet të zhvillojë procedura për vlerësimin e punës së Auditimit të Brendshëm për të përcaktuar se deri në çfarë mase mund të mbështeten në të. Një Njësi e fortë e auditimit të brendshëm mund të zvogëlojë punën e auditimit të ZKA-së dhe të shmang ngarkesën e tepër të punës së auditimit. ZKA-ja duhet të sigurojë që ka qasje në raportet e auditimit të brendshëm, letrat përkatëse të punës dhe informacione lidhur me përcjelljen e rezultateve të auditimit të brendshëm.

Dokumentimi i kontrolleve – qasjet e ndryshme

Ekzistojnë metoda të ndryshme që ju mund t'i shfrytëzoni për të kuptuar mjedisin e kontrollit gjatë fazës së planifikimit si:

- Përshkrimi i kontrollit të brendshëm të entitetit të pranuar nga entiteti;
- Pyetësorët e Kontrollit të Brendshëm (PKB);
- Analiza e procesit për të identifikuar rreziqet dhe për të identifikuar kontrollet e lidhura të brendshme, të prezantuara në formë të:
- Përshkrimi hap pas hapi të procedurës,
- Diagrameve, të cilat e përshkruan hapat e procesit, rreziqet, dhe kontrollet e lidhura

Narrative - Ky është përshkrimi me shkrim i kontrolleve të brendshme të entitetit që ofron në përgjithësi:

- Informatat lidhur me origjinën e secilit dokument dhe shënim në sistem;
- Përshkrimin e të gjitha procedimeve që zënë vend;
- Dispozicionin e secilit dokument dhe shënim në sistem; dhe
- Një tregues i kontrolleve relevante me përcaktimin e rrezikut të kontrollit. Këto përfshijnë në mënyrë tipike ndarjen e detyrave, autorizimin dhe miratimet si dhe verifikimin e brendshëm.

Siç u tha më parë, sistemet madhore të kontrollit financiar, siç janë ato lidhur me: prokurimin, pagesat, listën e pagave do të dokumentohen menjëherë në rregulloret përkatëse.

Pyetësi i Kontrollit të Brendshëm – Është pjesë e dy dokumenteve të punës, të cilët lidhën me të kuptuarit të entitetit dhe mjedisit të tij të kontrollit të brendshëm - LP A.1.4 dhe LP A.3.3. Përmban një seri pyetjesh për entitetin lidhur me mjedisin e kontrolleve të brendshme. Zakonisht ekziston një grup të pyetjeve të parazhvilluar, të cilat mund të përshtatet për fushën e veçantë të auditimit. Është i krijuar që të kërkojë përgjigje "po" ose "jo" ose përgjigje përshkruese, me përgjigje "jo" tregon mangësi të mundshme të kontrollit të brendshëm dhe pjesët përshkruese janë subjekt i gjykitit profesional të auditorit. Shembuj të pyetjeve për kontrollin e brendshëm janë paraqitur në Shabllonet e Letrave të Punës së Planifikimit të Auditimit, dhe shembuj të pyetjeve të kontrollit të brendshëm për zëra të ndryshëm material të auditimit janë përfshirë në secilin nga shabllonet e procedurave substanciale të auditimit.

Përparësia i përdorimit të pyetjeve rreth kontrolleve të brendshme është që ju lejon të mbulonit plotësisht aspektet të përgjithshme të vlerësimit të kontrolleve të brendshme mjaft shpejt në

fillim të auditimit. Pyetjet e kontrollit të brendshëm gjithashtu mund të mbulojnë aspektet e mjedisit të kontrollit përtej çështjeve procedurale, siç janë qëndrimi i menaxhimit, vetëdijesimi i stafit etj.

Mangësitë janë:

- Jo të gjitha përgjigjet mund të verifikohen me dokumentacionin mbështetës në këtë stad (preliminar) të auditimit (para punës së parë të auditimit në terren)
- Pjesët individuale të sistemeve të KB-së të entitetit nuk mbulohen;
- Një pyetësor standard nuk mund të zbatohet për të gjitha entitetet e audituara; dhe
- Ekziston rreziku i marrjes së një qasjeje mekanike sesa me anë të të menduarit, si qasje përmes nevojave të kontrollit të operacioneve të veçanta nën ekzaminim.

Njohja e Kontrolleve të Brendshme të Entitetit. (shablloni i letrës së punës A 3.3)

Ne duhet ta njohim entitetin plotësisht si dhe kontrollin e tij të brendshëm në mënyrë që të:

- Identifikojmë fushat e auditimit, d.m.th. fushat e rreziqeve më të larta të keqdeklarimeve materiale dhe mospajtueshmërinë materiale;
- Të bëjmë përditësimin e informacionit të kontrollit të brendshëm të entitetit të marr në stadin preliminar të auditimit, bazuar në Vlerësimin e hollësishëm të rrezikut dhe Vlerësimin të kontrollit të brendshëm; dhe
- Kryejmë një auditim efektiv dhe efikas, duke kuptuar se cilët faktorë ndikojnë në rrezikun e keqdeklarimeve materiale dhe/apo mospajtueshmërinë me autoritetet dhe ta dizajnojmë qasjen tonë të auditimit dhe procedurat e mëtutjeshme të auditimit si përgjigje ndaj atyre rreziqeve.

Kjo formë na bën t'i marrim në konsideratë fushat, të cilat duhet t'i njohim për auditimin e Pasqyrave Financiare dhe pajtueshmërinë. Jo të gjitha pyetjet apo pjesët e tyre janë njëjtë të rëndësishme për secilin entitet dhe kërkojnë një përgjigje relativisht të shkurtër (qoftë edhe nëse ajo 'nuk aplikohet').

Pjesa më e madhe e informatave të regjistruara në këtë formë mund të mbeten të njëjta apo të ngjashme nga viti në vit; plotësimi i tyre do të kërkojë azhurnim të ndryshimeve, më tepër sesa fillimin nga asgjë. Fushat e fokusit për përditësimin e njohjes tonë do të përcaktohen në Strategjinë e Përgjithshme të Auditimit. Duhet të marrim dëshmi të duhura për ndryshimet, si dhe konfirmimin se cila pjesë e informacionit paraprak mbetet relevant. Dëshmitë e para merren, për shembull, me anë të hetimit, shqyrtimit të dokumenteve apo vizitave tona të fundit të auditimit në auditimin e vitit të kaluar (stadi preliminar), dhe përmes analizave të proceseve relevante.

Analiza e procesit për të identifikuar rreziqet dhe identifikuar e vlerësuar kontrollet e lidhura të brendshme. Analiza e procesit kryhet për të gjitha proceset e raportimit të kontabiliteti/financiar, të cilat janë relevante për fushat e auditimit të identifikuar nga rreziqet më të larta të keqdeklarimeve materiale dhe/apo mospajtueshmërinë me autoritetet në fazën

preliminare të auditimit (dhe të dokumentuara në Strategjinë e Përgjithshme të Auditimit). Kryhet për të identifikuar rreziqet e detajuara në nivel të pohimeve dhe për të konfirmuar që sistemi i kontrolleve të brendshme dhe kontrollet e tij janë të dizajnuar dhe implementuar si duhet për të reduktuar rreziqet e identifikuara në nivel të pranueshëm. Ai gjithashtu përdoret për të verifikuar që kontrollet e identifikuara janë vënë në funksion.

Siç është diskutuar në doracakun e auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë, 'Hapi 12 – Identifikimi i kontrolleve të brendshme të prezantuara nga entiteti për ti reduktuar rreziqet e identifikuara; vlerësimi i hartimit dhe implementimi i kontrolleve të identifikuara të brendshme (të lidhura me pohimet përkatëse). Nga ne kërkohet ta vlerësojmë dizajnin dhe zbatimin e kategorive të mëposhtme të kontrolleve të identifikuara:

- Kontrollet që adresojnë rreziqet domethënëse ose më shumë se një nëse janë;
- Kontrollet në të cilat ne planifikojmë të mbështetemi;
- Kontrollet e përgjithshme të TI-së të cilat mbështesin kontrollet në të cilat ne planifikojmë të mbështetemi;
- Kontrollet e aplikacionit të TI-së të cilat ne planifikojmë të mbështetemi; dhe
- Kontrollet e tjera "relevante për auditimin".

Për ta kryer një analizë të procesit, ju duhet të zgjidhni një proces të transaksionit, p.sh. proces të shpenzimeve për furnizime deri në vlerën e 100 euro) dhe t'i përcjellni ato përmes ciklit të transaksionit, i cili fillon me iniciimin e transaksionit, përmes procedimit deri në përmbledhjen përfundimtare dhe përfshirjen në regjistrin financiar dhe në raportin e menaxhmentit/PVF.

Prezantimi përshkrues hap-pas-hapi

Analiza e procesit duhet të dokumentohet nga përshkrimi hap pas hapi apo diagrami, siç përmendet më lartë. Fokusi i tij është të identifikojë rezultatet, t'i kategorizojë ato (qofshin domethënës apo faktorët e rrezikut) dhe t'i konfirmojë se kontrollet për t'i lehtësuar ato janë dizajnuar dhe zbatuar si duhet. Si i tillë, dokumentacioni që mbështet analizë të procesit duhet të identifikojë qartë kontrollet kryesore kundrejt kontrolleve menaxheriale, të cilat mund të jenë të nevojshme, por nuk ndikojnë domosdoshmërisht në opinionin/konkluzionin e AP-së për Pasqyrat Financiare dhe të pajtueshmërisë.

Auditori duhet t'i dokumentojë proceset e analizuar me përdorimin e Letrës së Punës A.3.1.n, përfshirë kontrollet të cilat janë identifikuar. Të gjitha dokumentet kryesore të përdorura në proces duhet gjithashtu të regjistrohen.

Kur auditori ka për qëllim të mbështetet në kontroll të identifikuar në analizën e procesit, duhet të testohet për efektivitetin e tyre, pasuar me analizën e cekur, d.m.th. ende gjatë periudhës së ndërmjetme apo fillestare të auditimit, siç është diskutuar në seksionin 6.3 16, Hapi 13 – Testimi i efektivitetit të kontrolleve të identifikuara të brendshme.

Prezantimi në diagram

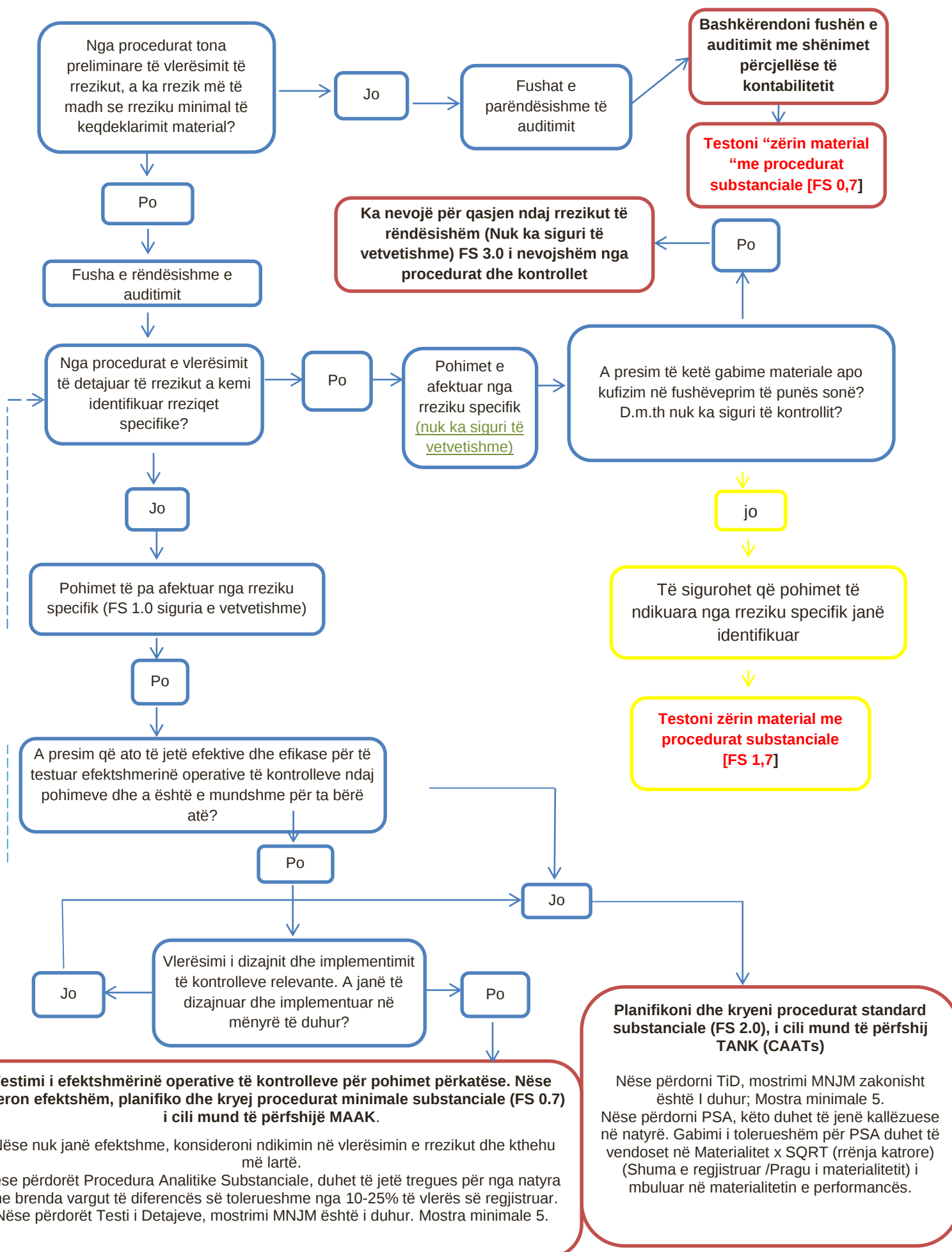
Diagrami është prezantimi grafik i procesit të analizuar, i cili tregon në formë grafike veprimet dhe vendimet brenda procesit të cekur. Rreziqet e identifikuar për veprime përkatëse dhe/apo vendime dhe kontrole të lidhura duhet të shënohen në diagram dhe të përshkruhen në dosjen e bashkëlidhur. Mund të jetë një komponent i vlefshëm i letrës së punës pasi përfshinë katër tipare të njëjta të identifikuar më lartë për përshkrimin dhe ka vlera shtesë.

Përparësitë e diagramit janë se ata:

- Ofrojnë pamje të thukët të sistemit të entitetit
- Ndihmon në identifikimin e qartë të mangësive, duke treguar sesi operon sistemi;
- Tregon qartë ndarjen e detyrave duke lejuar auditorin të gjykojë nëse ato janë të duhura; dhe
- Shpesh është më lehtë të përcillet diagrami sesa të lexohet përshkrimi.

Në anën tjetër, kjo është ushtrimi që merr kohë dhe në përgjithësi aplikohet vetëm kur përpjekjet mund të arsyetohen, si atëherë kur ka disa pasiguri për procese apo ku kompleksiteti dhe rëndësia të procedurave sugjerojnë nevojën për prezantim të qartë.

Shtojca 12: Diagrami i vendimeve për testet planifikuese



Shtojca 13: Procedurat analitike – Llogaritja e diferencës së tolerueshme dhe shembull i procedurave analitike substanciale

Procedurat analitike mund të përdoren për qëllime të ndryshme në fazat e ndryshme të auditimit:

- Në planifikimin e auditimit, për të ndihmuar auditimin, duke nxjerrë në pah fushat ku nevojitet të bëhet ekzaminimi.
- Si teste substanciale, në fushat ku procedurat analitike mund të përdoren për të marrë dëshmi në lidhje me saktësinë e shifrave. në fazën e raportimit, të ndihmojë
- Në fazën finale të auditimit gjatë vlerësimit të konkluzioneve.

Diferenca e tolerueshme (FS 2.0)

Niveli i sigurisë që do të merret nga ndonjë procedurë analitike substanciale varet nga sasia e sigurisë së nevojitur nga kjo procedurë për të reduktuar rrezikun e auditimit në një nivel të specifikuar. Vlerësimi i rrezikut i kryer në fazën e planifikimit, si dhe rezultatet e procedurave të tjera të auditimit, duhet të përdoren për të përcaktuar nivelin e sigurisë që i nevojitet procedurës analitike. Me rritjen e nivelit të sigurisë duhet të rritet edhe niveli përkatës i precizitetit të kërkuar për procedurën analitike.

Nëse kryejmë procedura analitike substanciale për të marrë një faktor sigurie prej 2.0, diferenca e tolerueshme do të jepej përmes:

$$\text{Diferenca e tolerueshme} = \text{Materialiteti} \times \sqrt{\frac{\text{shuma aktuale}}{\text{baza e materialitetit}}}$$

Ku:

Materialiteti = niveli i materialitetit të tërë llogarisë

Shuma aktuale = shuma e regjistruar që është duke u audituar (d.m.th shifra e regjistruar në llogaritë).

Pragu e materialitetit = vlera e përdorur për të llogaritur materialitetin, p.sh. shpenzimet bruto.

Diferenca e tolerueshme mbulohet me 90% të materialitetit të performancës. Për shembull, kur vlera e fushës së llogarisë mund të tejkalojë bazën e materialitetit (p.sh kur suficiti i një entiteti pranohet si pragu më i përshtatshëm i materialitetit) diferenca e tolerueshme duhet të caktohet me 90% të materialitetit të performancës.

Diferenca e tolerueshme (faktori i sigurisë 0.7)

Nëse kryejmë procedura analitike substanciale për të marrë një faktor sigurie prej 0.7, diferenca e tolerueshme jepet duke caktuar një përqindje prej 10-25% të shumës së regjistruar, të mbuluar me materialitetin e performancës. Ekipi i auditimit duhet të përdorë gjykimin profesional në kontekst të rrethanave në auditim për të përcaktuar se cili është pragu i duhur i përqindjes.

Bilancet e parëndësishme

Nëse kryejmë procedura analitike substanciale mbi bilance jo të rëndësishme, ekipi duhet të caktojë gabimin e tolerueshëm në nivelin më të ulët të materialitetit të performancës ose 25% të shumës së regjistruar. Procedura analitike substanciale mund të bazohet mbi një krahasim të thjeshtë me vitin e kaluar nëse ekipi e konsideron efektive dhe efikase.

Shpjegime të mëtutjeshme

Gjatë planifikimit të procedurave analitike si teste substanciale, auditori duhet të konsiderojë shumën e diferencës nga pritjet që mund të pranohet pa hetime të mëtutjeshme. Niveli i sigurisë së dëshiruar nga procedurat analitike afektohet nga faktorët në vijim:

- Natyra e bilanceve të llogarisë apo pohimit;
- Procedurat analitike mund të jenë teste efektive dhe efikase për bilancet e llogarisë apo pohimeve, kur keq deklarimet potenciale nuk do të ishin të dukshme nga ekzaminimi i dëshmive të detajuara apo kur dëshmia e detajuar nuk është në dispozicion; dhe
- Besueshmëria dhe parashikueshmëria e marrëdhënies.

Duhet të këtë një nivel të lartë të parashikueshmërisë nëse përdoren procedurat analitike substanciale të auditimit për të adresuar rrezikun në nivel të pohimit. Nëse parashikueshmëria është e ulët, atëherë kjo procedurë e auditimit bëhet jo efektive dhe jo e rëndësishme.

Marrëdhëniet që përfshijnë llogaritë e pasqyrave të të hyrave kanë tendencë të jenë më parashikueshme sesa marrëdhëniet që përfshijnë vetëm llogaritë e bilanceve apo llogaritë e pozicionin financiar, pasi që llogaritë të pasqyrave të të hyrave apo pasqyrave të ngjashme tregojnë pasqyrat gjatë një periudhe kurse llogaritë e bilanceve apo llogaritë, të cilat tregojnë pozicionin financiar tregojnë shumat në një kohë të caktuar. Marrëdhëniet, të cilat përfshijnë transaksionet që janë të nënshtruara diskrecionit të menaxhmentit janë nganjëherë më pak të parashikueshme.

- Dispozicioni i të dhënave;

Të dhënat kanë mundësi apo jo të jenë në dispozicion për të zhvilluar pritjet për disa llogari të bilanceve apo pohimeve.

- Besueshmëria e të dhënave

Faktorët që ndikojnë në konsideratën e auditorëve të besueshmërisë të të dhënave për qëllime të arritjes së objektivave të auditimit përfshijnë nëse:

- Të dhënat janë marrë nga burimet e pavarura jashtë entiteti apo nga burimet brenda entiteti;
- Burimet brenda entiteti ishin të pavarura nga ata përgjegjës për shumat të cilat auditohen;
- Të dhënat janë zhvilluar nën sistemin e besueshëm me kontrolle adekuate;
- Të dhënat janë nënshtruar testimit të auditimit në vitin aktual apo paraprak; apo
- Pritjet janë zhvilluar, duke përdorur të dhënat nga burimet e ndryshme; dhe
- Materialiteti i performancës të pritjes.

Auditori duhet të konsiderojë se sa diferencë nga pritjet mund të pranohen pa hetim të mëtutjeshëm. Kjo konsideratë ndikohet fillimisht nga materialiteti dhe duhet të jetë konsistente me nivelin e sigurisë së dëshiruar nga procedurat. Përcaktimi i vlerës së pranueshme të diferencës përfshinë konsiderimin e mundësisë që kombinimi i

keqdeklarimeve në bilancet specifike të llogarisë apo klasave të transaksioneve apo në bilancet dhe klasat e tjera mund të agregohen në shumë të papranueshme. Rishqyrtimi i metodave dhe faktorëve të përdorur në zhvillimin e pritjeve dhe hetimin e menaxhmentit mund t'i ndihmojë auditorin në këtë aspekt. Përgjigjet e menaxhmentit, sidoqoftë, duhet të konfirmohen rregullisht me dëshmitë të tjera.

Në raste kur nuk mund të mirët shpjegimi për diferencën, auditori duhet të marrë dëshmi të mjaftueshme lidhur me bilancet e llogarisë apo pohimit, duke kryer procedura të tjera auditimi për të qenë i kontrolluar nëse diferenca mund të jetë keqdeklarim. Në dizajnimin e procedurave të tjera, auditori duhet të konsiderojë që diferencat e pashpjeguara mund të tregojnë një keqdeklarim material.

Pritja duhet të jetë mjaft precize për të ofruar një nivel sigurie të tillë që diferencat do të ishin të identifikuar e që mund të jenë keqdeklarimet e mundshme materiale, individualisht apo të akumuluar me keqdeklarimet e tjera. Ndërsa, pritjet behën më të sakta, diapazani i diferencave të pritura bëhet më i ngushtë dhe, në përputhje me rrethanat, diferencat e rëndësishme nga pritjet kanë më shumë të ngjarë të tregojnë keqdeklarime. Cilado në vijim mund të përdoret për të përmirësuar materialitetin e performancës së procedurave analitike:

- Ngritja e nivelit të detajit; apo
- Analizimi i rezultateve gjatë periudhave më të shkurta kohore.

Konsideratat financiare dhe të pajtueshmërisë

Procedurat analitike mund të përdorën edhe si pjesë e analizës së rrezikut dhe kur mbliidhet dëshmia e auditimit. Dëshmia e auditimit mund të mbliidhet edhe me krahasimin e të dhënave, hetimin e luhatjeve apo identifikimin e marrëdhënieve, të cilat shfaqën si jokonsistente me atë që është pritur, qoftë bazuar në të dhënat historike apo nga përvoja paraprake e auditorit. Për shembull: llogaritja e mesatares së periudhës së mbajtjes së inventarit dhe krahasimi i saj me vitin e kaluar (analiza e proporcionit); llogaritja e ngritjes së përqindjes në të hyrat dhe krahasimi me parashikimin dhe me vitin e kaluar (analiza e trendit); llogaritja për të testuar arsyeshmërinë e interesit të pranuar si, për shembull, bilanci mesatar bankar kundrejt mesataren e normës së interesit për vitin (dëshmi në total).

SNISA 2520.6 cekë që auditori do ta dizajnojë dhe kryejë procedurat analitike p ashtu afër përfundimit të auditimit, që e ndihmon auditorin kur formon konkluzione të përgjithshme nëse Pasqyrat Financiare janë konsistente me të kuptuarit e entitetit nga auditori. Konkluzionet e arritura pas kryerjes së procedurave analitike në fund të auditimit bëhen për të konfirmuar konkluzionet të formuara gjatë auditimit të komponentëve individuale apo elementeve individuale të Pasqyrave Financiare. Procedurat analitike të kryera në fund të auditimit mund të jenë të ngjashme në dizajnë me ato të kryera gjatë fazës planifikuese. Për shembull, auditori mund të krahasojë rezultatet të vitit aktual me ato të vitit të kaluar për të siguruar që të gjitha ndryshimet e rëndësishme janë kuptuar bazuar në informacionin e marrë gjatë procesit të auditimit.

Poashtu, për shkak se Pasqyrat Financiare përmbajnë shënime të llogarive sipas Kornizës raportuese financiare (KRF) dhe legjislacione të tjera të përdorura nga entiteti, auditori duhet të auditojë shënimet lidhur me pajtueshmërinë me KRF-në e aplikueshme. Shënimet janë teknikisht të barabarta me Pasqyrat Financiare dhe prandaj auditori duhet të sigurohet që dëshmitë e mjaftueshme dhe të duhura janë siguruar për të ndjerë rehat lidhur me ato shënime.

Sidoqoftë, në pjesën auditimit të pajtueshmërisë, mundësitë për procedurat analitike mund të jenë të limituara dhe përdorimi i tyre do të varët nga disponueshmëria e informacioneve dhe statistikave të besueshme financiare dhe operacionale.

SNISA 2520 ofron udhëzime për kryerjen e procedurave analitike si procedura substanciale të auditimit. Sipas SNISA 2520.12, gjatë kryerjes së procedurave analitike, qoftë si procedura analitike substanciale apo për të ndihmuar në formimin e konkluzionin e përgjithshëm, sektori publik mund të konsiderojë poashtu marrëdhëniet e tilla si këto në vijim:

a) Krahase:

- Shpenzime kundrejt buxhetit apo ndarjeve (mund të përdoret si pajtueshmëri)
- Pagesat e beneficioneve, si shtesat e fëmijëve dhe pensionet kundrejt informacioneve demografike (mund të përdoret për pajtueshmëri);
- Të hyrat nga tatimet kundrejt informacionit demografik apo kushteve ekonomike apo treguesit (mund të përdoret për pajtueshmëri)
- Interesi si përqindje e borxhit kombëtar krahasuar me shkallën e huamarrjes së qeverisë (mund të përdoret si pajtueshmëri)
- Rezultatet e arritura lidhur me shpenzimet ku informacioni i performancës përfshihet si pjesë e Pasqyrave Financiare (mund të përdoret si pajtueshmëri) dhe
- Grante qeveritare për zhvillimin ekonomik dhe social, p.sh. grante për fermer me të ardhura të ulëta dhe grante për ndërtesa të shkollës kundrejt treguesve ekonomik dhe demografik (mund të përdoret si pajtueshmëri)

b) Dëshmi në total, d.m.th. kur auditori parashikon vlerën e bilancit dhe e krahason me bilancin e raportuar.

c) Konsiderata ndaj marrëdhënieve, p.sh. kostot e pejrollit me numrin e punëtorëve.

Duhet të theksohet që procedurat analitike substanciale nuk kanë gjasa që të sigurojnë më vetë dëshmi të mjaftueshme e duhura në mbështetje të aspektit financiar dhe të pajtueshmërisë. Megjithatë, kjo varet nga rrethanat e entitetit dhe natyra e bilancit që shqyrtohet.

Për shembull, një procedurë analitike nuk mund të ofrojë siguri të mjaftueshme mbi aspektin financiar dhe të pajtueshmërisë të shpenzimit të grantit, megjithatë:

- a) *një procedurë analitike substanciale mund të ofrojë dëshmi të mjaftueshme e të duhura të auditimit që shpenzimet e pagave janë bërë në kuadër të buxhetit për organizatën; dhe*
- b) *për një organizatë me kërkesa të kufizuara mbi aspektin financiar dhe të pajtueshmërisë nga autoritetet, ndërmarrja e aktiviteteve të ngjashme me periudhën e mëparshme, procedurës analitike substanciale mbi shpenzimet, të kombinuara me një rishikim të përgjithshëm të llojeve të reja të shpenzimeve dhe shqyrtimin e aspektit financiar dhe të pajtueshmërisë së tyre, mund të ofrojë dëshmi auditimit të mjaftueshme dhe të duhura.*

Pasi procedurat analitike substanciale janë efektivisht 100% teste të një pohimi, ato zakonisht do të sigurojnë nivelin e planifikuar të sigurimit edhe në qoftë se ato zbulojnë një keqdeklarim që tejkalon normën e pritur të gabimit për auditimin i identifikuar në fazën e planifikimit (p.sh. një keqdeklarim më i madh se sa diferenca mes materialitetit dhe materialitetit të performancës).

SHEMBUJ TË PROCEDURËS ANALITIKE

Shembujt të procedurës analitike

Auditimi i një bilanci jo të rëndësishëm – qiraja në ndërtesa

Pagesat e qirasë janë një bilanc jo i rëndësishëm prej 1 milion euro (viti i mëparshëm 1.2 milion euro), i cili përbëhet nga një numër kontratash qiraje, të cilave kryesisht ju duhen disa vite për të qenë në zbatim. Një kontrate i mbaroi afati brenda vitit dhe organizata buxhetore e liroi ndërtesën. Ekipi i auditimit e kreu testimin me një procedurë analitike substanciale krahasuese duke krahasuar me vitin e mëparshëm minus kontratën e skaduar brenda vitit, me një diferencë të tolerueshme prej €250,000 (25% të shumës së regjistruar).

Shembull - Zbatimi në një fushë të rëndësishme

Hapi 1: Përcaktoni nëse është e përshtatshme të përdoren procedurat analitike substanciale

Konfirmimi i saktësisë dhe plotësisë së shpenzimeve në pejroll gjatë fazës së ndërmjetme të auditimit për të marrë siguri substanciale.

Testimi i arsyeshmërisë, duke përdorur teknika të modelimit për të parashikuar nëse lista e pagave (pejrolli) do të arrinte nivelin e nevojshëm të sigurisë.

Hapi 2: Përcaktoni nëse të dhënat e përdorura për të krijuar pritshmërinë janë të besueshme

Të dhënat e pavarura të personelit që lidhen me listën e pagave u vunë në dispozicion nga Burimet Njerëzore përmes një formati të kompjuterizuar, duke lejuar që të dhënat të merreshin dhe trajtoheshin në mënyrë efektive. Do të ishte e arsyeshme që këto të dhëna të përdorreshin për të parashikuar një lidhje me listën e pagave, dhe, për saktësi, ne kontrolluam një mostër të vogël prej 5 “zërash”.

Hapi 3: Krijimi i pritshmërisë

Të dhënat e pavarura të marra përfshinin:

- numrin e stafit sipas gradave;
- nivelin e pagës për secilën gradë; dhe
- gjatësinë e kohës për secilën gradë.

Të njëjtët koeficient të pagave ishin aplikuar gjatë gjithë vitit.

Për secilin anëtar të stafit u llogarit një mesatare e koeficientit të pagës, duke përdorur gjatësinë e kohës së shpenzuar në atë gradë. Ky veprim prodhoi një vlerësim të pozitës mesatare mbi koeficientin përkatës të pagës sipas gradës për secilin anëtar të stafit.

Mbledhja e mesatareve individuale sipas gradës nxori profilin e llogaritur agregat të listës së pagave.

Hapi 4: Përcaktoni diferencën e tolerueshme

Shifrat nga llogaria tregojnë: shuma aktuale = €97,605,453; pragu i materialitetit = €297,000,000 materialiteti = €2,970,000: si rrjedhim, diferenca e tolerueshme: 1,702,610.

Hapi 5: Hetoni rezultatet e procedurave analitike (përfshirë luhatjet e rëndësishme)

Në tabelën më poshtë paraqitet një ekstrakt i rezultateve për një përzgjedhje të gradave, së bashku me një përmbledhje të dhënash për të gjitha gradat.

Grada	Numri i stafit	Koeficienti i pagës €	Totali i parashikuar €	Totali aktual €	Diferenca në € dhe %	
Sekretari i Përhershëm	1.0	69,818	69,818	70,234	416	0.60
Zv. Sekretari	4.0	59,127	236,508	245,510	9,002	3.81
Drejtorët	3.0	48,461	145,383	154,079	8,696	5.98
Ndihmës Sekretari	26.0	44,631	1,160,406	1,198,541	38,135	3.29
Kryetari	118.5	31,602	3,744,837	3,755,146	10,309	0.28
Zyrtarë të stafit	376.5	18,450	6,946,425	6,905,384	-41,041	-0.59
Zyrtarë ekzekutiv	571.5	15,839	9,051,988	9,020,459	-31,529	-0.35
Zyrtarë Administrativ	847.0	10,396	8,805,412	8,952,468	147,056	1.67
Grada Mbështetëse Brezi1	35.0	10,021	350,735	365,946	15,211	4.34
Grada mbështetëse Brezi2	259.0	8,870	2,297,330	2,304,846	7,516	0.33
Asistent Administrative	1624.0	7,755	12,594,120	12,661,752	67,632	0.54
Etj.	Etj.	Etj.	Etj.	Etj.	Etj.	Etj.
Total për gjitha gradat	7777.5		96,867,127	97,605,433	738,306	0.76

Krahasimet ndaj shumave aktuale dhe shumave të parashikuara mund të shihen në tabelën e mësipërme. Diferencat janë llogaritur për secilën gradë, si dhe diferenca e përgjithshme për të gjitha gradat e kombinuara.

Shpenzimet në paga ishin parashikuar në 96,867,127€ në krahasim me rezultatin prej 97,605,433€. Rezultati ishte 738,306€ (0.76%) më shumë se parashikimi. Kjo diferencë ishte brenda diferencës së tolerueshme prej €1,702,610 (1.74%).

Nuk është gjetur asnjë luhatje materiale.

Megjithatë, për grada të veçanta pati disa luhatje të rëndësishme. Luhatjet e rëndësishme për secilën gradë u përcaktuan si diferenca më të mëdha se +/- 1.75% (diferenca e tolerueshme). Luhatjet e nxjerra në pah u hetuan për të siguruar se nuk janë materiale nga konteksti dhe natyra.

Mospërputhjet e mundshme mund të jenë gjithashtu si shkak i kontraktimit të stafit në nivel më të lartë ose më të ulët, ose një numri të vogël stafi që nuk mbulohet nga struktura kryesore e gradimit.

Hapi 6: Vlerësimi

Vlera e pritur ishte tamam brenda normës së tolerueshme dhe kështu siguria substanciale nga procedura analitike është arritur. Luhatjet brenda normave më të mëdha se +/-2,5% janë investuar dhe nuk është gjetur asnjë gabim material.

Pjesa e mësipërme është një shembull i thjeshtë – një qasje e ndërtuar mbi auditimet e vitit të mëparshëm do të ishte zhvillimi i pritshmërisë bazuar mbi ndryshimet që nga viti paraprak. Një shembull i kësaj, mund të gjendet në [folderin publik](#).

Shembulli tjetër, krahasimi i ngritjeve dhe uljeve në pagesat e beneficioneve (pensioni) prej një vitit në tjetër me informata demografike, si numri i qytetarëve, të cilët kanë arritur moshën për pensionim brenda vitit të kaluar. Nëse pagesat e beneficionit të pensionit, duke qenë në shkallën 5%-6% të shpenzimeve të qeverisë gjatë 2013 deri në 2018 është rritur në 11% në vitin 2019, auditorët duhet të ekzaminonjë nëse ky ndryshim ka ndodhë për shkak të mospajtueshmërisë në llogaritjen e detyrimeve pensionale, etj.

Ekzistojnë disa lloje të tjera të procedurave analitike që auditori mund t'i përdorë gjatë fazës së planifikimit dhe mund të planifikojë t'i përdorë në punën pasuese në terren, si vijon:

Rishikimet e përgjithshme për arsyeshmërinë. - Këto procedura analitike përfshijnë një shkallë të lartë krahasimi të informacionit aktual me periudhat e mëparshme, buxhetet apo statistikat nga entiteti. Nuk specifikohet asnjë shumë e para-përcaktuar e pragut për identifikimin e luhatjeve të konsiderueshme. Procesi ndonjëherë i referohet "hapjes së syve" në Pasqyrat Financiare, duke shikuar llogaritë, të cilat janë në shuma të pazakonshme, për nga vëllimi i aktiviteteve, etj. Objektivi i analizës së këtij lloji përgjithësisht është që të vendosë se ku do të fokusohet vëmendja e auditimit.

Analiza krahasuese. - Kjo përfshin krahasimin e shumave të raportuara të vitit aktual (apo raporteve) me ato të viteve të mëparshme. Analiza krahasuese supozon që shuma e vitit paraprak është një përlllogaritje e saktë në mënyrë të mjaftueshme e shumës së vitit aktual dhe prandaj mund të përdoret për të identifikuar çfarëdo luhatje të konsiderueshme nga shuma e regjistruar e vitit aktual. Një shumë e parapërcaktuar e pragut specifikohet për identifikimin e luhatjeve të konsiderueshme.

Analiza statistikore. - Kjo kategori e procedurave analitike përfshin analizimin e sjelljes së njohur të variablave dhe zhvillimin e një ekuacioni që shpjegon marrëdhënien në mes të këtyre variablave. Edhe pse e ngjashme me "analizën parashikuese", analiza statistikore përdor metoda më rigorozë, të tilla si analiza e regresionit, për të dhënë parashikime më të mira dhe mat me objektivitet shkallën e besimit, si dhe shkallën e arritur të precizitetit.

Procedurat e verifikimit të përgjithshëm. - Këto procedura përfshijnë përlllogaritjen e bilancit të llogarisë nga të dhënat e njohura dhe të verifikuara. Për shembull, auditori do të mund të verifikojë numrin e objekteve të dhëna me qira për nga lloji i objektit, qiranë mesatare për nga lloji i objektit si dhe sa prej tyre nuk janë të dhëna me qira. Auditori do të mund pastaj të krahasonte të hyrat që janë marrë nga qiratë. Procedurat e verifikimit të përgjithshëm zakonisht rezultojnë në përlllogaritje të saktë të llogarisë. Pragu i parapërcaktuar i shumës specifikohet për të identifikuar luhatjet e konsiderueshme për t'u hetuar nga auditori.

Kujdesi kërkohet me këtë lloj të analizës. Auditori nuk duhet të supozojë në asnjë rast që të dhënat janë më të sakta se sa informacioni financiar. Për shembull, shkalla reale e vendeve të lira mund të jetë më e ulët se shkalla e regjistruar e vende të lira, me ndryshimin që është për shkak të mashtrimit. Në këtë mënyrë të dhënat analitike provojnë si të bazuara të dhënat financiare, ndërsa e ardhura e pranuar është më e vogël se sa e ardhura pranohen janë më të pakta se të ardhurat e shtyra. Prandaj, auditori duhet të testojë nëse burimet e informacionit janë të pavarura apo nëse do të mund të t'i nënshtroheshin gabimeve të njëjta potenciale.

Shtojca 14: Përcaktimi i madhësisë së mostrës

Llogaritja e madhësisë së mostrës

Metoda 1: Mostrimi përmes njësisë monetare (MNJM):

Për rastin kur transaksionet janë të natyrës së ngjashme (siç janë pagesat e pagave) dhe bazuar në të kuptuarit tonë të transaksioneve të bilancit në fjalë, konsiderohet se çdo shkallë e gabimit do të jetë e ultë. Në këto raste, mostra duhet të merret me teknikat e MNJM. Vini re, aty ku pritet që shkalla e gabimit të mos jetë e ultë, mostrimi me MNJM nuk është i përshtatshëm dhe ekipi duhet të konsiderojë teknika të tjera të mostrimit.

Hapi 1 – Përcaktoni një faktor sigurie që nevojitet për testimin substancial nga Modeli i Sigurisë – shikoni pjesën 6.3.10 për popullacionin që duhet testuar. Ai mund të jetë një faktor prej 0.7, 1.7, 2, ose 3.

Hapi 2 – Llogaritni një madhësi mostre teorike, duke përdorur formulën vijuese (vini re, kjo duhet të jetë e bazuar në vlerën absolute të popullacionit si e kundërta e vlerës neto të popullacionit):

Madhësia e mostrës = Vlera e popullacionit/materialiteti i performancës X faktori i sigurisë

Hapi 3 - ku madhësia e mostrës teorike është më shumë se 100, auditori mund ta kufizojë mostrën deri në 70 zëra për t'u zgjedhur sipas rastit nga i tërë popullacioni. Megjithatë efikasiteti i auditimit duhet të merret gjithmonë parasysh dhe, për të gjitha mostrat mbi 50, duhet të bëhet një vlerësim nëse mostra duhet të kufizohet në 50. Çdo vendim mbi këtë duhet të arsyetohet, dokumentohet dhe të arrihet dakordimi me Drejtorin e DMZH-së për të. Arsyetimi i dhënë duhet të shpjegojë qartë se pse nuk ka asnjë rrezik për korrektësinë e opinionit/konkluzionit të auditimit përmes një qasje të tillë.

Shembull:

Në një entitet të caktuar, “zëri total” i shpenzimeve është 67.6 milionë euro, dhe materialiteti i performancës është 912,600 euro.

Auditori ka përcaktuar se siguria e nevojshme për testimin substancial është 1.7.

Madhësia e mostrës = Vlera e popullacionit X faktori i sigurisë / materialiteti i performancës
 $67,600,000 \times 1.7 / 912,600 = 126$

Kjo na jep madhësi mostre teorike prej 126 njësive. Meqë mostra duhet të merret nga popullacioni i fletëpagesave i përgatitur me dorë, auditori duhet ta kufizojë mostrën në 70 “zëra” të marra sipas rastit nga i tërë popullacioni – nëse testi i tërë pragut të popullacionit provohet ndonjëherë. Por, shikoj komentet të mëtejshme mbi madhësinë e mostrës më të lartë dhe më të ulët.

Shënim: Vlera absolute e popullacionit mund të përdoret vetëm për situata të rralla të testimit të tërë popullacionit për të cilën bazohemi në prapen e materialitetit të përgjithshëm, p.sh. tërë shuma e shpenzimeve të entitetit. Kjo mund të bëhet, për shembull, për teste të popullacioneve në entitetet e vogla.

Në praktikë, për testim përdoren popullacionet neto, p.sh. kategoritë të ndryshme të shpenzimeve (pejrolli, mallrat dhe shërbimet, zhvlerësimi, shpenzimet komunale), kategoritë e ndryshme të pasurive (pasuritë kapitale, inventarët, të arketueshmet, etj.) kategoritë e ndryshme të hyrave. Në rastet e tilla formula për llogaritjen e madhësisë së mostrës është si vijon:

Madhësia e mostrës = vlera e popullacionit neto X faktori i sigurisë X (vlera neto)^{1/2} / materialiteti i performancës

Vlera neto e popullacionit është vlera e “zërave” të testuar në Pasqyrat Financiare apo shpalosjet në shënime shpjeguese apo shpalosjet në raportet e tjera (financiare) të përpjesëtua me vlerën e pragut për materialitetin e përgjithshëm. Rrënja katrore e vlerës neto përdoret për llogaritje. Për shembull, vlera neto për “zërin” e mallrave dhe shërbimeve do të jetë:

Vlera e Mallrave dhe Shërbimeve/Shpenzimet totale.

Shembull:

Në entitetin e caktuar, vlera e shpenzimeve totale të komponentit është 67.6 milion euro, dhe **materialiteti i performancës** është 912,600 euro.

Auditori ka vendosur të testojë “zërat” nga pejrolli në vlerë prej 42,559,000 euro, prej të cilave siguria e kërkuar nga testimi substancial është 0.7.

Madhësia e mostrës = vlera e popullacionit X faktori i sigurisë X (vlera neto e popullacionit)^{1/2} / Materialiteti i performancës

$$67,600,000 \times 1,7 \times (42,559,000 / 67,600,000)^{1/2} / 912.600 = 26$$

Kjo na jap madhësinë teorike të mostrës prej 126 njësi. Pasi që mostra merret nga popullacioni i faturave të përgatitura me dorë, auditori duhet të kufizojë mostrën në 70 njësi të marra **sipas rastit** nga popullacioni – nëse testi i tërë pragut popullacionit provohet ndonjëherë. Por, shikoni komentet të mëtuqeshme për madhësinë e mostrës më të lartë dhe më të ulët. Nëse vlera e “zërave” të testuar është e vogël (vetëm pak më lart se materialiteti i performancës, formula mund të jep rezultatin nën 5 njësi. Në raste të tilla, auditori duhet të merr mostrën prej më së paku 5.

Formula është pak më e komplikuar nëse marrim parasysh gabimin e pritur. Atëherë vlera e gabimit të pritur e shumëzuar me faktorin e zgjerimit (që rezulton nga rreziku i pranueshmërisë së pasaktë) dhe është zbritur nga materialiteti i performancës. Shikoni Letrën e punës A.3.7 për detaje lidhur me formulat për përdorimin e tyre në praktikë.

Një lloj tjetër i formulës së llogaritjes së madhësinë e mostrës përdoret për “zërat” për të cilat ne e kemi përcaktuar materialitetin e nivelit më të ulët (MMU – shikoni seksionin 6.3.8 hapi 8 – Përcaktimi i materialitetit në Doracakun e Auditimit F&P për kuptimin e materialitetit të nivelit më të ulët dhe rrethanat në të cilat përdoret). Formula është

Madhësia e mostrës = vlera e njësisë për të cilën është përcaktuar MMU X faktori i sigurisë (vlera neto)^{1/2} / materialiteti i performancës për MMU.

Shënim: Formula më lart mund të përdoret në formë universale për çfarëdo lloji të testimit me kusht që modifikimet janë të paraqitura, siç përshkruhet më poshtë për metodat e caktuara të mostrimit.

Metoda 2: (Mostrimi i thjeshtë sipas rastit):

Si më lart, por nëse nuk përdorim MNJM – madhësisë së mostrës i shtohet edhe një 10% tjetër.

Metoda 3: (mostrimi sipas rastit i shtresëzuar – vetëm në raste me përjashtime, të diskutohet me DMZH-në):

Për rastin kur popullacioni është, qoftë shumë i madh ose i vogël dhe kur transaksionet nuk janë ngjashme për nga natyra (siç janë urdhër-blerjet).

Hapi 1 Llogaritni madhësinë e mostrës si në Metodën 1:

Hapi 2 shtoni 20%.

Hapi 3 kur madhësia teorike e mostrës është më e madhe se 100 dhe mostra duhet të merret me dorë, auditori mund ta kufizojë madhësinë e mostrës deri në 70 zëra për t'u zgjedhur, sipas rastit nga i tërë popullacioni. (Shiko komentet më lartë).

Kjo qasje duhet të përdoret në raste të veçanta vetëm kur Ekipi i Auditimit nuk besojnë se qasja standarde do të adresojë tërësinë e rrezikut të auditimit. Kjo duhet të diskutohet me Departamentin për Mbështetje të Auditimit.

Shtojca 15: Teknika e Auditimit të Ndihamuara nga Kompjuteri (TANK)

Përdorni kompjuter për të kryer punën e auditimit. Kompjuterët mund të përdoren ose për të kryer testet substanciale ose testet e kontrolleve.

Softueri i auditimit (përdoret për testimin substancial)

Softueri i auditimit përbëhet nga programet kompjuterike që përdoren nga auditori, si pjesë e procedurave të auditimit, për të përpunuar të dhënat e rëndësishme për auditimin nga sistemi i kontabilitetit të entitetit. Ai mund të përbëhet nga:

- **Programet në paketë:** përdoren për të lexuar dosjet elektronike, për të përzgjedhur informacion, për të kryer llogaritje, për të krijuar të dhëna dhe për të shtypur raporte të formateve të ndryshme.
- **Programet e shkruara për një qëllim:** përdoren për të kryer detyra auditimi në rrethana specifike. Ato mund të shkruhen nga auditori, entiteti ose ndonjë palë e tretë.
- **Programet vegël:** përdoren nga entiteti për të renditur, krijuar dhe shtypur dokumente. Të dhënat mund të shkarkohen nga sistemi i klientit në atë të auditorit për të kryer teste në të.

Testet tipike

- Rikryerja e llogaritjeve, p.sh vjetërsimi i të arkëtueshmeve;
- Marrja e mostrave; dhe
- Rishikimi analitik, p.sh llogaritja e proporcioneve

Të dhënat e testit (që përdoren për testet e kontrolleve)

Teknikat me të dhënat e testit përdoren gjatë kryerjes së procedurave të auditimit, duke futur të dhëna në sistemin kompjuterik të entitetit dhe krahasuar rezultatet e arritura me rezultatet e paracaktuara.

Kjo kërkon bashkëpunim të rëndësishëm nga klienti, sidomos në aspektin e kohës së qasjes në kompjuter.

Përdorimet tipike

- Të dhënat e testit përdoren për të testuar kontrollet e veçanta në programet kompjuterike p.sh. fjalëkalimi “online” dhe kontrollet për qasje në të dhënat; dhe
- Testet e transaksionit.

Transaksionet janë, ose të zgjedhur nga transaksionet e përpunuara më parë, ose të krijuara nga auditori për të siguruar se janë përpunuar në mënyrë korrekte.

Kjo mund të bëhet “drejtpërsëdrejti” ose “jodrejtpërsëdrejti”, d.m.th si pjesë e përpunimit normal apo në kohën kur kompjuteri nuk është në përdorim. Testet e transaksioneve

normalisht përfshijnë dërgimin e të dhënave të vlefshme dhe të pavlefshme për përpunim. Auditori duhet të presë që të dhënat e vlefshme të jenë të përpunuara siç duhet dhe të dhënat e pavlefshme të refuzohen.

- *Testet e transaksioneve, duke përdorur një strukturë të integruar (ngulitur) testi*

Këto synojnë të masën e testimit më të plotë gjatë gjithë periudhës.

(i) Themelimi i një njësie rezervë (p.sh një departament ose punonjës), në të cilën postohen transaksionet e testimit gjatë ciklit normal të përpunimit. Raportet përjashtuese mund të prodhohen kur rezultati është ndryshe nga ai që pritej. Kjo është veçanërisht e dobishme për klientët me auditimin të brendshëm të fortë.

(ii) **KSDR:** Kontrolli i Sistemeve dhe Dosja e Rishikimit. Marrja e transaksioneve reale në mënyrë të rastësishme dhe kopjimi i rezultateve të tyre në një dosje të veçantë për hetim të mëvonshëm. Kjo dosje krijohet nga ana e auditorit dhe mund të vlerësohet vetëm nga ai. Auditori vendos mbi llojin e të dhënave që ai dëshiron t'i regjistrojë në dosje.

IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis-Nxjerrja dhe Analizimi i të Dhënave Interaktive) përdoret me të madhe si pako softuerike për performancën e TANK- CAATS).

Informata më të hollësishme mbi mostrimin janë diskutuar në prezantimin për mostrim, i cili mund të gjendet në Intranet ([linku](#)). Pos kësaj, Departamenti për Analiza dhe Statistika është burim i këshillave dhe udhëzimeve për përdorimin e IDEA-s.

Shtojca 16: Auditimet e kontraktuara

Me qëllim të përmbushjes së mandatit të ZKA-së që buron nga korniza ligjore aktuale ne të cilën parashihet që ZKA-ja duhet të kryej në baza vjetore auditimin e detyrueshëm të 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 Financiare Vjetore dhe të përgatisin Raporte Vjetore të Auditimit për secilin nga entitetet e mësipërme.

Në anën, tjetër është evidente se ZKA-ja ka burime të kufizuara, të cilat nuk mjaftojnë që të kryhen të gjitha këto auditime nga ana e stafit auditues të ZKA-së. Një gjë e tillë është marrë në konsideratë edhe ne ligjin aktual, ku është paraparë mundësia e kontraktimit të kompanive private të auditimit për kryerjen e auditimeve si vijon: Ligji nr. 05/L-055 për Auditorin e Përgjithshëm dhe Zyrën Kombëtare të Auditimit të Republikës së Kosovës, lidhur me auditimet e kontraktuara në nenin 12 specifikon si në vijim:

1. Zyra Kombëtare e Auditimit bashkëpunon me institucione dhe organizata të ndryshme në fushat e ndërlidhura me auditimin apo zhvillimin profesional; dhe
2. Auditori i Përgjithshëm mund të angazhojë persona, firma të kualifikuara apo ndonjë institucion tjetër suprem të auditimit për t'i ndihmuar në kryerjen e çfarëdo detyre të ZKA-së. Duke e bërë këtë, ata do të respektojnë standardet e zbatueshme të auditimit të njohura ndërkombëtarisht si dhe standardet të Zyrës Kombëtare të Auditimit. Auditori i Përgjithshëm është përgjegjës për rezultatet dhe cilësinë e punës së kryer.

Kontraktimi i kompanisë të auditimit që do të kryejë Auditimin Financiar dheatë të Pajtueshmërisë (Auditimin e Rregullsisë) për nevoja të ZKA-së, do të bëhet në përputhje me Ligjin e Prokurimit Publik dhe akteve tjera ligjore relevante për këto procedura të prokurimit.

Lista me entitetet, auditimi i të cilave planifikohet të kontraktohet nga jashtë do të përpilohet më në një afat sa më të hershëm, e cila do të siguronte që procedurat e kontraktimit do të përfundohen brenda një afati i cili mundëson kryerjen e auditimeve në kohë.

Pas procedurave të prokurimit konform kushteve të kontratës, të cilat do të përpilohen, Operatori Ekonomik (OE) do t'i kryejë shërbimet e auditimit të entiteteve të caktuara në kontratë në emër të Auditorit të Përgjithshëm. Përgjegjësia e Operatorit Ekonomik do të shtrihet deri në dorëzimin e draft raportit final (përfshirë draft opinionin/konkluzionin), së bashku më dosjen aktuale të auditimit përfshirë dëshmi të mjaftueshme lidhur më të gjeturat dhe konkluzionet e prezantuara në draft raportet e auditimit, tek Auditori i Përgjithshëm dhe Zyra Kombëtare e Auditimit (ZKA).

Opinionet/konkluzionet e auditimit do të përcaktohen nga Auditori i Përgjithshëm, duke u bazuar (por pa u obliguar) në draft opinionet/konkluzionet e propozuara nga operatori ekonomik.

Përmbajtja e raporteve të auditimit të dorëzuara nga Operatori Ekonomik

Raportet e auditimit duhet të përfshijnë draft-opinionet /konkluzionet për secilin auditim të kontraktuar, të cilat pasqyrojnë nëse:

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

1. PFV-të e entiteteve dhe llogaritë kryesore të tyre janë të besueshme dhe llogaritë pasqyrojnë rezultatet e realizimit të buxhetit në mënyrë të drejtë (nëse PFV-të e entiteteve përkatëse janë përgatitur konform kornizës raportuese dhe japin një pamje të drejtë dhe të vërtetë të gjendjes së tyre financiare);
2. Menaxhmenti iu ka përmbajtur ligjeve dhe akteve nënligjore të zbatueshme dhe akteve të tjera nënligjore të zbatueshme dhe nëse fondet janë përdorë për qëllimet e synuara; dhe
3. Entitetet përkatëse kanë vendosur sisteme funksionale të menaxhimit financiar, funksione të auditimit të brendshëm (nëse kërkohet në bazë të legjislacionit), dhe sisteme të kontrollit të brendshëm.

OE-ja do të përpilojë raportet e auditimit konform shabllonit të ZKA-së për hartimin e raporteve të auditimit.

Procesi i kryerjes së auditimeve nga OE-ja

OE-ja do të kryejë auditimet pajtim me standardet e pranuar ndërkombëtarisht të auditimit në sektorin publik dhe të përmbajë teste dhe kontrole, të cilat OE-ja i konsideron të nevojshme sipas rrethanave.

Procesi i kryerjes së auditimit në përgjithësi do të kalojë nëpër hapat e mëposhtëm:

1. Procesi i planifikimit të auditimit, i cili do të përfundojë me një dokument konform pakos së Letrave të Punës të ZKA-së, i cili do të dërgohet te entitetet përkatëse para fillimit të auditimit. Operatori ekonomik do të bëjë rishikimin e procesit të planifikimit pas pranimit të PFV-ve të entiteteve përkatëse;
2. Gjatë periudhës së ekzekutimit të auditimit në terren, OE-ja duhet të kryejë të gjitha testet e nevojshme. Në fund të fazës së ekzekutimit të terrenit, operatori ekonomik (kontraktori) duhet të mbajë një takim përmbyllës me menaxhmentin e entitetit të audituar në të cilin do të diskutohen të gjeturat, konkluzionet dhe rekomandimet e dala nga auditimi;
3. Pas përfundimit të terrenit, për secilin entitet të audituar do të përgatitet një draft-raport i auditimit (duke përfshirë draft opinionin/konkluzionin e auditimit) për PFV-të, si dhe dosja aktuale (dëshmitë relevante) e auditimit. Draft-raportet do t'i dorëzohen ZKA-së, së bashku me dosjen aktuale (dëshmitë relevante) të auditimit për rishikim. Operatori ekonomik, pas pranimit të draft-raporteve të rishikuara nga ZKA-ja, do t'i dërgojë draft raportet tek entitetet e audituara për komente.
4. Pas shqyrtimit të komenteve nga entitetet përkatëse, ZKA-së do t'i dorëzohen draft-raportet e auditimit. Opinionet/konkluzionet e auditimit në raportet finale do të përcaktohen nga Auditori i Përgjithshëm, duke u bazuar (por pa u obliguar) në draft-opinionet/konkluzionet e propozuara nga OE-ja; dhe
5. Draft-raportet e auditimit, pas shqyrtimit të komenteve do të hartohen në gjuhën shqipe, serbe dhe angleze. Kopjet e raporteve duhet të sjellën në formë fizike dhe elektronike, të cilat do të dorëzohen tek entitetet përkatëse nga vetë ZKA-ja.

ZKA-ja përmes këtyre auditimeve të kontraktuara mund të përfitojë edhe njohuri shtesë nga përvoja e kolegëve të sektorit privat të auditimit, të angazhuar në këto auditime.

Lista pasuese e kontrollit ofron një pamje të përgjithshme të konsideratave, të cilat drejtorët duhet t'i vlerësojnë gjatë rishikimit të dosjeve të auditimeve të kontraktuara.

Konfirmimi i cilësisë nga ZKA-ja për auditimet e kontraktuara

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

Masa e rishikimit nga stafi i ZKA-së duhet ta pasqyrojë gjykimin e tyre profesional të nivelit të kërkuar të rishikimit, si dhe rreziqet e shoqëruara me angazhimin dhe performancën e tij.

Rishikimi duhet të jetë i mjaftueshëm që t'i mundësojë drejtorit përkatës të konfirmojë se konkluzionet e arritura janë, në mënyrë të duhur, të mbështetura nga puna e kryer, në veçanti në relacion me dokumentacionin për çështje domethënëse. Kjo është çështje e gjyimit të auditorit dhe duhet të fokusohet që të sigurohet se kontraktori ka kryer procedura të mjaftueshme, për të dhënë informata lidhur me opinionin/konkluzionin e auditimit të dhënë nga ZKA-ja. Përveç këtyre, rishikimi duhet t'i merr në konsideratë mësimet e nxëna nga firma e kontraktuar dhe se si këto mund të aplikohen nga ZKA-ja.

Shtojca 17: Lloje të ndryshme të opinionit/konkluzionit të aplikuara nga ZKA (SNISA 2700, SNISA 2705 dhe SNISA 2706)

SNISA 2700 i ka theksuar përgjegjësitë e auditorit për ta formuar një opinion/konkluzion mbi Pasqyrat Financiare. Poashtu, merret me formën dhe përmbajtjen e raportit të lëshuar nga auditori si rezultat i auditimit të pasqyrave financiare.

SNISA 2705 dhe SNISA 2706 theksojnë se si janë të ndikuara forma dhe raporti i auditorit kur auditori shpreh një opinion/konkluzion të modifikuar ose kur në raportin e auditorit përfshin një paragraf të Theksimit të Çështjes ose një paragraf të Çështjeve Tjera.

Opinionit/konkluzioni i pamodifikuar për Pasqyrat Financiare

Auditori duhet të japë një opinion/konkluzion të pamodifikuar nëse arrinë në përfundimin se Pasqyrat Financiare janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale, në pajtim me kornizën e zbatueshme financiare.

Nëse auditori, bazuar mbi dëshmitë e marra të auditimit, arrinë në përfundimin se Pasqyrat financiare si tërësi përmbajnë keqdeklarim material ose nuk arrinë të marrë dëshmi të mjaftueshme auditimi, për të nxjerrë përfundimin se Pasqyrat Financiare si tërësi nuk përmbajnë anomali materiale, atëherë ai duhet të modifikojë opinionin/konkluzionin në raportin e auditorit sipas pjesës që flet për “Përcaktimin e llojit të modifikimit që i bëhet opinionit /konkluzionit të auditorit”.

Nëse Pasqyrat Financiare të përgatitura sipas kërkesave të një kornize për prezantim të drejtë nuk arrijnë të japin një paraqitje të drejtë, auditori duhet të diskutojë çështjen me menaxhmentin dhe, varësisht nga kërkesat e kornizës së zbatueshme për raportim financiar dhe nga mënyra se si zgjidhet çështja, të përcaktojë nëse është e nevojshme të modifikojë opinionin /konkluzionin e auditimit.

Opinionit/konkluzionit i pamodifikuar për pajtueshmërinë me autoritetet

Auditori duhet të shpreh një opinion /konkluzion të pamodifikuar nëse është konkluduar që transaksionet përcjellëse të Pasqyrave Financiare janë kryer në pajtueshmëri me ligjet, rregulloret, rregullat, standardet, dhe praktikat e mira, të cilat janë të aplikueshme në marrjen dhe shpenzimin e fondeve publike.

Modifikimet që i bëhet opinionit /konkluzionit në raportin e auditorit (SNISA 2705)

Nëse auditori konkludon që, bazuar në dëshmitë e marra të auditimit, Pasqyrat Financiare si të tëra nuk janë të lira nga keqdeklarimet materiale apo se transaksionet përcjellëse të Pasqyrave Financiare nuk janë kryer në pajtueshmëri me autoritetet, apo nuk është në gjendje të marrë dëshmi të mjaftueshme dhe të duhura të auditimit. për të konkluduar që Pasqyrat Financiare si të tëra janë të lira nga keqdeklarimet materiale apo se transaksionet përcjellëse të Pasqyrave financiare nuk janë kryer në pajtueshmëri me autoritetet, auditori duhet ta modifikojë opinionin/konkluzionit në raportin e auditorit sipas sesioneve 8.2.2 - 8.2.4 të

Doracakut të Auditimit Financiar dhe të Pajtuëshmërisë lidhur me identifikimin e keqdeklarimeve materiale, mospajtuëshmëri materiale dhe formulimit të opinioneve/konkluzioneve të auditimit.

Auditorët mund të japin tri lloje të opinioneve/konkluzioneve të modifikuara: opinion/konkluzion të kualifikuar, opinionin/konkluzion të kundërt dhe mohim të opinionit/konkluzionit.

Përcaktimi i llojit të modifikimit që i bëhet opinionit /konkluzionit të auditorit

Vendimi se cili lloj i opinionit/konkluzionit të modifikuar është i përshtatshëm varet nga:

- Natyra e çështjes që i jep shkas modifikimit – d.m.th nëse Pasqyrat Financiare përmbajnë keqdeklarim material ose, transaksionet përcjellëse përmbajnë mospajtuëshmëri materiale apo në rast se ishte e pamundur për të marrë dëshmi auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të konkluduar që Pasqyrat Financiare mund të përmbajnë keqdeklarimet materiale apo transaksionet përcjellëse përmbajnë mospajtuëshmëri materiale; dhe
- Gjykimi i auditorit rreth përhapjes së efekteve ose efekteve të mundshme të keqdeklarimit/eve material në Pasqyrat Financiare, ose mospajtuëshmëri materiale në transaksionet përcjellëse.

Auditori duhet të japë një opinion/konkluzion të kualifikuar nëse:

- Pasi ka marrë dëshmi auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme, auditori arrin në përfundimin se keqdeklarimet, individualisht ose së bashku, janë materiale por nuk janë të përhapura në Pasqyrat Financiare, ose
- Pasi ka marrë dëshmi të mjaftueshme dhe të duhura të auditimit, auditori konkludon që transaksionet përcjellëse janë materialisht, por jo në mënyrë të përhapur, në mospajtuëshmëri me autoritetet; apo
- Nëse auditori nuk ka mundur të marrë dëshmi auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme në të cilat të bazojë një opinion/konkluzionit, por arrinë në përfundimin se efektet e çdo keqdeklarimi të pazbuluar mbi Pasqyrat Financiare kanë mundur të jenë materiale, por jo të përhapura apo efektet në transaksionet përcjellëse të mospajtuëshmërinë me autoritetet janë materiale, por jo të përhapura.

Auditori duhet të jep një opinion të kundërt për Pasqyrat Financiare nëse, pasi ka marrë dëshmi auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme, auditori arrinë në përfundimin se keqdeklarimet, individualisht ose së bashku, janë edhe materiale edhe të përhapura në Pasqyrat Financiare.

Auditori duhet të jep një konkluzion/opinion të kundërt për pajtuëshmëri me autoritetet nëse, pasi ka marrë dëshmi të auditimit të mjaftueshme dhe të përshtatshme, auditori arrinë në përfundim që efektet në transaksionet përcjellëse të mospajtuëshmërisë me autoritetet janë materiale dhe të përhapura.

Auditori duhet jep mohim të opinionit /konkluzionit nëse, pasi nuk ka mundur të marrë dëshmi auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme në të cilat të bazojë një opinion/**konkluzion**, auditori arrinë në përfundimin se efektet e çdo keqdeklarimi të pazbuluar mbi Pasqyrat Financiare, si dhe efektet në transaksionet përcjellëse të mospajtueshmërisë me autoritetet kanë mundur të jenë edhe materiale edhe të përhapura.

Nëse, pas pranimit të angazhimit, auditori bëhet i vetëdijshëm se menaxhmenti ka imponuar një kufizim të fushëveprimit të auditimit, për të cilin auditori konsideron se mund të rezultojë në nevojën për të shprehur një opinion/**konkluzion** të kualifikuar ose mohim opinionit /konkluzioni mbi Pasqyrat Financiare apo mospajtueshmërinë me autoritetet, auditori duhet të kërkojë nga menaxhmenti ta heqë atë kufizim. Nëse kufizimi nuk është hequr, auditori do ta modifikojë opinionet konform rrethanave.

Kur auditori jep një opinion/konkluzion të modifikuar duhet të modifikojë edhe titullin për të korresponduar me llojin e opinionit/konkluzionit të shprehur. SNISA 2705 jep udhëzime shtesë rreth gjuhës specifike që duhet përdorur kur jepet një opinion/konkluzion dhe për të përshkruar përgjegjësinë e auditorit. Ajo gjithashtu përfshin shembuj ilustrues të raporteve. Shembujt të tillë janë poashtu të përfshirë në Letrën e Punës C.2.1. – Shablloni i draft-raportit të auditorit.

Paragrafët e Theksimit të Çështjes dhe paragrafët e Çështjeve të Tjera në raportin e auditorit (SNISA 2706)

Nëse auditori e konsideron të nevojshme për të tërhequr vëmendjen e përdoruesve në një çështje të paraqitur ose shpalosur në Pasqyrat Financiare, e cila është sa e rëndësishme aq edhe thelbësore që ata të kuptojnë Pasqyrat Financiare, por ka dëshmi të mjaftueshme e të përshtatshme se çështja nuk përmban keqdeklarim material në Pasqyrat Financiare, auditori duhet të përfshijë një paragrafi të Theksimit të Çështjes në raportin e tij.

Paragrafët për Theksimin e Çështjes duhet t'i referohen vetëm informacionit të paraqitur ose shpalosur në Pasqyrat Financiare.

Një paragraf i Theksimit të Çështjes duhet:

- Të përfshihet menjëherë pas opinionit;
- Të ketë titullin “Theksim i Çështjes” ose ndonjë titull tjetër të përshtatshëm;
- Të përmbajë një referencë të qartë ndaj çështjes që theksohet dhe të tregojë se në ç’ pjesë të Pasqyrave Financiare mund të gjenden shpalosjet relevante që e përshkruajnë plotësisht çështjen; dhe
- Të tregojë se opinionit/konkluzioni i auditimit nuk është modifikuar për sa i përket çështjes të theksuar.

Nëse auditori e konsideron të nevojshme për ta komunikuar një çështje, përveç atyre që janë paraqitur ose shpalosur në Pasqyrat Financiare, e cila, në gjykimin e auditorit është e rëndësishme për përdoruesit në mënyrë që ta kuptojnë auditimin, përgjegjësitë e auditorit apo raportin e auditimit, si dhe me kusht që kjo nuk është e ndaluar me ligj ose rregullore, atëherë

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

duhet të përpilohet një paragraf me titullin "Çështje Të Tjetra", apo ndonjë titull tjetër të përshtatshëm. Ky paragraf duhet të paraqitet menjëherë pas opinionit/konkluzionit dhe pas çdo paragrafi të Theksimit të Çështjes.

Letra e punës C.2.1 – Shablloni i draft-raportit të auditorit poashtu ofron shembujt të Theksimit të Çështjes dhe Çështjeve kyçe të auditimit.

Shembujt të tjerë të pjesëve të veçanta të Raportit të Auditorit, të cilat vijnë nga auditimet reale financiare dhe të pajtueshmërisë mund të përfshihen në këtë shtojcë posa të vihet në praktikë dhe përdorët Doracaku për auditime Financiare dhe të Pajtueshmërisë nga ZKA-ja.

Shtojca 18: Qeverisja e mirë – Korniza për shqyrtim nga auditorët

Në auditimin financiar dhe të pajtueshmërisë, interesi i auditorit duhet të kufizohet në ato aspekte të qeverisjes që mund të kenë ndikim në raportimin financiar dhe pajtueshmërinë me autoritetet gjatë marrjes dhe shpenzimit të fondeve publike (Shih Kapitullin 3.3.6 të DAF&P).

Fushat e përmendura të interesave të auditimit duhet të eksplorojnë kryesisht në fazën përgatitore (paraplanifikuese) të auditimit brenda kornizës së të kuptuarit të entitetit dhe mjedisit të tij të kontrollit të brendshëm. Sidoqoftë, mangësitë serioze në qeverisje që mund të ndikojnë në cilësinë e raportimit financiar të entitetit dhe/ose pajtueshmërisë me autoritetet duhet të hulumtohen më tej, duke përdorur parimin e mëposhtëm dhe listat e kontrollit.

PARIMI 1

- Sjellja me integritet
- Aplikimi i vlerave etike, dhe
- Respektimi i sundimit të ligjit

Sjellja me integritet

- A ka entiteti një kod formal të mirësjelljes?
- A komunikohet kodi rregullisht tek punonjësit dhe a mbahen trajnime?
- A ka një proces për të siguruar që i gjithë stafi bien dakord dhe pranojnë kodin e sjelljes?
- Cilat janë procedurat për të vlerësuar respektimin e kodit të sjelljes?
- A mundet sjellja e të ngarkuarve me qeverisje ta pengojë arritjen e objektivave dhe dëmtojë vlerat? Nëse po, si adresohet?
- A trajtohen të gjithë anëtarët e stafit njësoj?
- A bëhet vlerësim i performancës dhe a jepen shpërblime për performancë
- A ka mekanizma “feed back” ku personeli mund të raportojë gjërat joetike?

Aplikimi i vlerave etike

- Prokurimi i mallrave dhe shërbimeve
- Emërimi i stafit sipas meritës
- Kryerja e detyrave me përgjegjësi dhe siç duhet, dhe
- Përdorimi i fondeve publike në dobi të publikut

Respektimi i sundimit të ligjit

Politikat dhe strategjia:

- A janë bazuar në informacionin e duhur dhe të plotë?
- A janë zhvilluar?
- A janë komunikuar dhe zbatuar?

- A janë rishikuar rregullisht, azhurnuar dhe përmirësuar?

Dëshmi mbi Performancën Etike

- Anketat e stafit
- Vlerësimet e performancës
- Rishikimet administrative
- Denoncime nga stafi për ndonjë rast joetik
- Vetëvlerësimet e leadershipit
- Komente dhe ankesa nga stafi në performancën etike

PARIMI 2

- Sigurimi i të qenit të hapur;
- Angazhimi i palëve të interesit; dhe
- Komunikimi Palëve të Interesit

Sigurimi i të qenit të hapur

- Si sigurohet entiteti që proceset, institucionet dhe informacioni janë të drejtpërdrejta dhe të hapura për ata që kanë shqetësime?
- A ofrohen informata të mjaftueshme për ti kuptuar dhe monitoruar aktivitetet?
- A ka kritere për informata konfidenciale

Angazhimi i palëve të interesuara

- Si i marrin informatat dhe përdoren lidhur me entitetin nga palët e interesuara ?
- Si i marrin informatat qytetarët dhe si adresohen ankesat?
- Si janë përmirësuar shërbime bazuar në “feed back”?

Komunikimi Palëve të Interesit

- uebfaqet
- Sondazhet
- Media
- Reagimet e drejtpërdrejta që dalin nga takimet me qytetarët
- Referendum

PARIMI 3

- Intervenimet efektive nëpërmjet monitorimit të rezultateve të arritura
- Përcaktimi i intervenimeve të nevojshme në planin e qeverisjes
- Intervenimet në planifikim

Intervenimet

- planifikimi strategjik

- Programi i buxhetit/performance
- Vlerësimi i vlerës së shtuar
- dokumentacion i qartë i buxhetit
- Proceset e menaxhimit të rrezikut
- menaxhimin e performancës përmes monitorimit dhe rishikimit

PARIMI 4

Për të mbështetur arritjen e objektivave nevojitet:

- Zhvillimi i kapaciteteve të njësisë
- Zhvillimi i aftësive drejtuese të
- Zhvillimi i aftësive të personelit

Mekanizmat

- A janë kapacitetet/aftësitë njerëzore të qëndrueshme
- Perceptimi/opinion i punonjësve për menaxhimin e burimeve njerëzore?
- Plani i burimeve njerëzore;
- Kompetenca profesionale të punonjësve
- Planet e zhvillimit HR;
- Kostot e Zhvillimit dhe kosto të tjera/shifrat financiare.

Dëshmitë

- Plani i burimeve njerëzore
- Plani i shkathtësive të punës
- Plani individual i zhvillimit
- Raporti i Auditimit
- Sistemi i monitorimit dhe vlerësimit të rekrutimit

PARIMI 5

- Menaxhimi i rrezikut
- Menaxhimi i performancës
- Kontrolli i brendshëm
- Menaxhimin Publik Financiar

Korniza e menaxhimit të rrezikut

- Definimi e strategjisë së menaxhimit të rrezikut;
- Miratimi i kufijve për marrjen e rrezikut dhe përcaktimi i kriterëve për kontrollin e brendshëm;
- Integrimi i procesit për administrimin e rrezikut në qeverisje në përgjithësi, strategjia dhe proceset e planifikimit, menaxhimit, raportimit, politikat, vlerat dhe kultura;

- Rishikimi I rregullt I rreziqeve kryesore strategjike, operacionale, financiare, reputacionit, dhe rreziqet e mashtrimit

Menaxhimi i performancës

- A janë rezultatet e synuara ende të arritshme;
- A ka ndonjë ndryshim në faktorë të brendshëm apo të jashtëm që ndikon në performancë?

Kontrolli i brendshëm

- Ekzekutimi strategjik efektiv dhe efikas dhe operacional i proceseve
- Sigurimi i informacionit të dobishëm dhe të besueshëm
- Sigurimi i pajtueshmërisë me ligjet në fuqi dhe rregulloret;
- Ruajtja e burimeve ndaj humbjes dhe dëmtimit;
- Konfidencialiteti i informacionit,
- Monitorimi, auditimi i brendshëm, komiteti i auditimit dhe kontrollet të tjera.

Menaxhimi i Financave Publike

- Financimi dhe alokimi i fondeve për ofrimin e shërbimeve publike;
- Menaxhimi i performancës nëpërmjet zhvillimit dhe zbatimit të një strategjie financiare,
- Sigurimi, analiza, dhe interpretimi i Informacionit financiar dhe jofinanciar.

PARIMI 6

- Aplikimi i praktikave të mira dhe transparencë;
- Aplikimi i praktikave të mira për raportimi;
- Siguria dhe llogaridhënia.

Aplikimi i Praktikave të Mira dhe Transparenca

- Të qenit i hapur për palët e interesuara, duke përfshirë qytetarët;
- Raportet e llogaridhënies duhet të jetë e shkruar në mënyrë të qartë dhe të komunikohen në mënyrë të hapur;
- Mënyra e komunikimit me audiencën e synuar duhet të jetë e përshtatshme. Si informacione në faqen e internetit dhe media;
- Sasia e duhur e informacioneve për arritjen e transparencës se duhur ndaj palëve të interesit.

Aplikimi i praktikave të mira për Raportim:

- Entitetet duhet të raportojnë publikisht dhe çdo vit për përdorimin efektiv të burimeve publike;
- Shkalla në të cilën parimet e qeverisjes së mirë janë aplikuar;
- Plani i veprimit për përmirësim.

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

- Përdorimi i treguesve të performancës për qëllime të raportimit; dhe
- Raportimi të jetë i krahasueshëm me të tjerët dhe me standarde të njohura ndërkombëtarisht.

Cilësia dhe Llogaridhënia

- Ofrimi i sigurisë në mënyrë të pavarur nëpërmjet auditimit të jashtëm
- Mbikëqyrja e qeverisjes së entiteteve publike, duke përfshirë raportimin për aspektet financiare dhe operationale, për përgjegjësinë për efikasitetin dhe efektivitetin (raportimi për performancë).
- Auditimi i brendshëm mund të kontribuojë edhe në mekanizmat e llogaridhënies.

Shtojca 19: Auditimi i Ndërmarrjeve Publike

1. Vërejtje të përgjithshme

Kjo Shtojcë i referohet vetëm çështjeve që janë specifike për auditimin financiar të NP-ve. Çështje të tjera të natyrës së përgjithshme, të përshkruara në pjesën kryesore të këtij Doracaku, si dhe Shtojcat e tjera të tij që janë të aplikueshme për auditimin e NP-ve mbeshin të vlefshme.

2. Përgjegjësitë e ZKA-së në auditimin financiar të NP-ve

Zyra Kombëtare e Auditimit të Kosovës ka mandat ligjor për të kryer auditimin financiar të Ndërmarrjeve Publike, objektivi dhe fushëveprimi i saj do të jetë:

- Të ofrojë siguri duke në lidhje me Pasqyrat Financiare të NP-ve, përfshirë bilancin e gjendjes, pasqyrën e fitimit dhe humbjes, pasqyrën e rrjedhave të parasë së gatshme, pasqyrën e ndryshimeve në ekuitet dhe shënimet shpjeguese për vitin raportues - duke dhënë opinion mbi Pasqyrat Financiare;
- Të ofrojë siguri në lidhje me pajtueshmërinë me autoritetet,⁶⁶ përfshirë Ligjin mbi Ndërmarrjet Publike, Ligjin mbi Shoqëritë Tregtare, Ligjin mbi Prokurimin Publik, si dhe të gjitha rregullat dhe rregulloret tjera lidhur me përfitimin dhe shpenzimin e fondeve të NP-së – duke dhënë konkluzion / opinion për pajtueshmëri me autoritetet.

Siç është cekur më lart, ofrimi i sigorisë në lidhje me Pasqyrat Financiare të NP-ve do të jetë përgjegjësi primare e ZKA-së, si auditor i jashtëm i NP-ve, në mënyrë që objektivat dhe fushëveprimi i auditimit financiar të NP-ve të jenë konsistente dhe të krahasueshme me objektivat dhe fushëveprimin e auditimit financiar të kryer nga auditorë të tjerë të NP-ve.

3. Rreziqet potenciale të NP-ve

Duke marrë parasysh natyrën e veprimeve të tyre, Ndërmarrjet Publike janë të ekspozuara ndaj rreziqeve që janë më specifike për to dhe janë të prirura për të qenë më të larta se rreziqet në entitetet e tjera të sektorit publik. Këto rreziqe janë si më poshtë:

- Struktura e papërshtatshme e qeverisjes:
 - Rreziku që mund të identifikohet është se strukturat ligjore që sigurojnë qeverisje solide korporative nuk janë themeluar plotësisht ose janë vendosur në mënyrë të papërshtatshme.
- Rolet dhe përgjegjësitë e caktuara dhe praktikët e ndjekura nuk sigurojnë ndarje adekuate të përgjegjësi ndërmjet organit qeverisës dhe menaxhmentit;
- Rekrutimi dhe mbajtja e personelit në pozita të larta dhe personelit tjetër dështon për shkak të presioneve politike apo nepotizmit. Ky rrezik mund të shkaktojë edhe rreziqe

⁶⁶ Pajtueshmëri me autoritetet – pajtueshmëri me të gjitha ligjet, rregullat, rregulloret, standardet, praktikët përkatëse

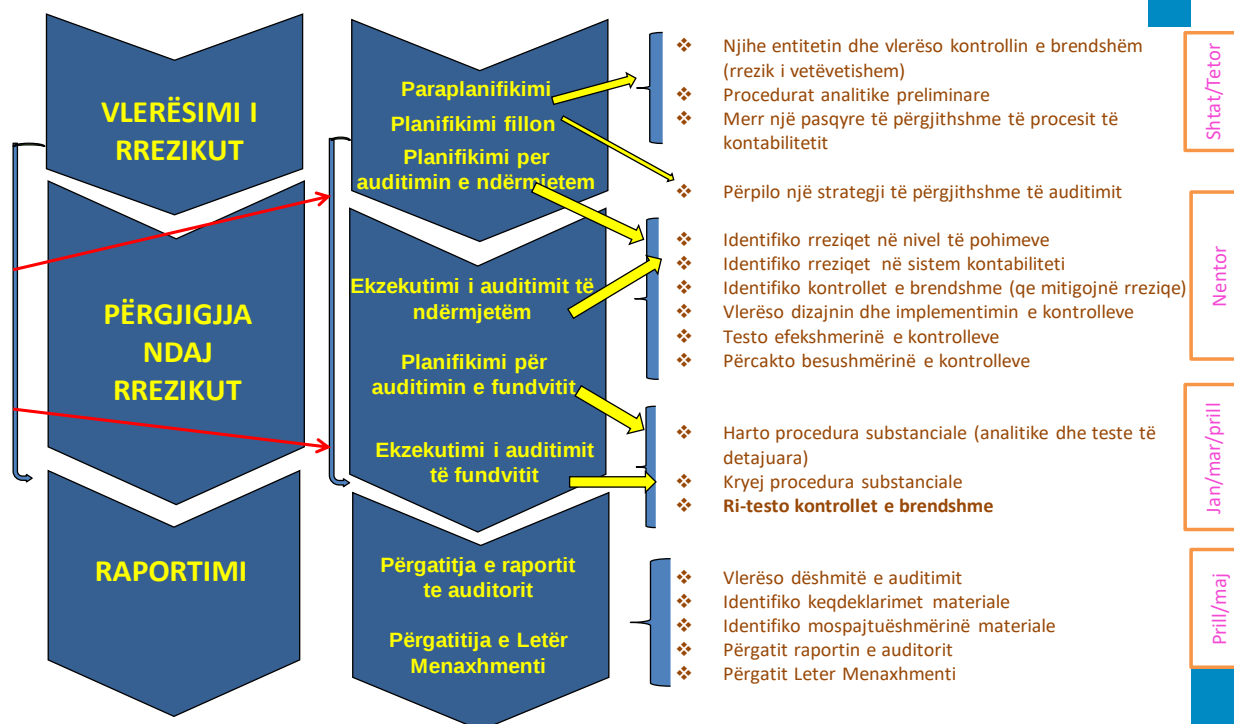
të mashtrimit në shpenzimet e fondeve të NP-ve dhe në fusha të ndryshme të raportimit financiar, p.sh. në manipulimin i nivelit të fitimit;

- Koncepti i kontrollit të brendshëm në NP nuk kuptohet apo zhvillohet mirë. NP-të e konsiderojnë kontrollin e brendshëm më shumë si një funksion të auditorit të brendshëm sesa si një proces në të cilin përfshihet shumica e personelit të organizatës;
- Rreziku i hipotezës së vijimësinë e NP-ve e që vërehet nga mbështetja në subvencionet e qeverisë për të vazhduar aktivitetin dhe për të shmangur moslikuiditetin dhe dështimin e përmbushjes së detyrimeve financiare;
- Mospajtueshmëria me ligjin e prokurimit publik, ligjin për shoqëritë tregtare, ligjin e kontabilitetit dhe raportimit financiar dhe rregullat e rregulloret përkatëse;
- Sistemet e kontabilitetit të NP-ve nuk i plotësojnë kërkesat për mbledhjen, regjistrimin, klasifikimin, analizimin, përmbledhjen, interpretimin dhe paraqitjen e informacioneve të plota financiare, të vlerësuara si duhet, të sakta dhe në kohë, në baza akruale, për ta përkrahur menaxhmentin në vendimmarrje;
- Plotësia, vlerësimi dhe largimi i pasurive jorrijedhëse, inventarëve, të arkëtueshmeve dhe të pagueshmeve janë të ndjeshme ndaj gabimeve, për shkak të përvojës së pamjaftueshme të kontabilistëve të NP-ve në kontabilitet akrual;
- Plotësia dhe saktësia e regjistrimit të të hyrave janë të ndjeshme ndaj gabimeve, për shkak të përvojës së pamjaftueshme të kontabilistëve të NP-ve në kontabilitetin e të hyrave nga transaksionet e këmbimit;
- Plotësia dhe saktësia e regjistrimit të shpenzimeve janë të ndjeshme ndaj gabimeve, për shkak të përvojës së pamjaftueshme të kontabilistëve të NP-ve në kontabilitetin akrual të shpenzimeve;
- Vlerësimet lidhur me provizionet për pasuritë ose detyrimet kontingjente, parapagimet nuk bëhen ose nënvlerësohen; dhe
- Zhvlerësimi i borxheve të këqija, i pasurive jorrijedhëse, vjetërsisë së stoqeve nuk janë bërë ose janë nënvlerësuar.

4. Renditja e procedurave të auditimit në procesin e auditimit

Procesi i auditimit të ndërmarrjeve publike ka nevojë për koherencë dhe konsistencë. Çdo veprim i auditimit merret me qëllim të zhvillimit dhe nisjes së një veprimi tjetër të auditimit - nuk duhet të ndërmerren veprime të mëtejshme para se të përfundohet një i mëparshëm, pasi çdo veprim i ardhshëm është një rezultat dhe konsumon rezultatet e një të mëparshmi. Diagrami më poshtë përshkruan procesin e auditimit të ndjekur në mënyrën e përshkruar më poshtë:

Fazat e auditimit – Qasja e bazuar në rrezik- auditimi për herë të parë



Kolona e majtë tregon shqyrtimin e rrezikut në procesin e auditimit, shigjeta vertikale ngjyrë kafe tregon se vlerësimi i rrezikut bëhet në fillim të auditimit dhe mund të vazhdojë gjatë gjithë procesit të auditimit deri në vlerësimin përfundimtar të tij në fazën e raportimit.

Kolona e dytë në të majtë tregon tri faza kryesore të auditimit të ndara në faza më të detajuara:

- Faza e planifikimit e ndarë në para planifikim, planifikimin preliminar dhe planifikimin për auditim të ndërmjetëm;
- Faza e ekzekutimit është ndarë në kryerjen e auditimit të ndërmjetëm, planifikimin e auditimit të fund vitit, ekzekutimin e auditimit të fund vitit; dhe
- Faza e raportimit është ndarë në përgatitjen e raportit të auditorit dhe përgatitjen e letër menaxhimi.

Përsëri, shigjeta vertikale ngjyrë kafe tregon se planifikimi nisë në fillim të auditimit dhe mund të vazhdojë gjatë gjithë procesit të auditimit deri në fazën e raportimit.

Kolona e radhës tregon hapa të rëndësishëm që mund të ndërlidhen me faza të veçanta të auditimit. Secili nga këta hapa duhet të merret në renditjen e treguar.

5. Strategjia e Përgjithshme e Auditimit

Strategjia e Përgjithshme e Auditimit është një dokument planifikimi që përmbledhë procedurat e paraplanifikimit të auditimit, siç tregohet më lart. Ky plan siguron një kornizë të përgjithshme të auditimit për tërë auditimin, i cili do të kryhet, ku përfshihen:

- Identifikimi i karakteristikave të auditimit që përcakton fushëveprimin e tij;
- Përcaktimi i objektivave për raportim, për të planifikuar kohën e auditimit dhe natyrën e komunikimeve të nevojshme;
- Duke marrë parasysh rezultatet e aktiviteteve përgatitore të auditimit dhe, aty ku është e aplikueshme, nëse njohuritë e fituara nga auditimet e tjera të entitetit janë relevante dhe bazuar në këtë;
- Konsiderata për faktorët që në gjykimin profesional të auditorit janë të rëndësishëm në drejtimin e përpjekjeve të ekipit të auditimit; dhe
- Përcaktimi i natyrës, kohës dhe shtrirjes së burimeve të nevojshme për kryerjen e auditimit.

Zhvillimi i **strategjisë së përgjithshme** të auditimit nis në fillim të angazhimit dhe me njohjen e strukturës së kontrollit të brendshëm dhe përfundon e pastaj azhurnohet në bazë të informacionit të marrë nga:

- Përvoja e mëparshme me entitetin;
- Aktivitetet preliminare (pranimi i klientit dhe vazhdimi i angazhimit);
- Diskutimet me klientin mbi ndryshimet në entitet që nga periudha e fundit (audituese) dhe rezultatet e fundit të veprimtarisë;
- Angazhime të tjera, të kryera për klientin gjatë periudhës;
- Diskutimet dhe takimet e ekipeve të auditimit;
- Burime të tjera të jashtme të tilla si artikujt e gazetave dhe internetit; dhe
- Informata të reja për ndërmarrjen, procedura të dështuara të auditimit apo rrethana të reja të hasura gjatë auditimit të cilat do të ndryshojnë strategjitë e planifikuara më parë.
- Koha e nevojshme për të përgatitur strategjinë e përgjithshme të auditimit do të ndryshojë në bazë të:
- Madhësisë dhe kompleksitetit të entitetit;
- Përbërjes dhe madhësisë së ekipit të auditimit. Për auditimet më të vogla do të ketë ekipe më të vogla, duke e bërë më të lehtë planifikimin, koordinimin dhe komunikimin;
- Përvoja e mëparshme me entitetin; dhe
- Rrethanave të hasura gjatë kryerjes së auditimit.

Strategjia e Përgjithshme e Auditimit është një dokument i vendimeve kyçe që konsiderohen të nevojshme për të planifikuar si duhet auditimin dhe për t'i komunikuar çështje të rëndësishme ekipit të angazhuar. Strategjia do t'i dokumentojë vendimet që rrjedhin nga kryerja e hapave të planifikimit. Duke marrë parasysh rezultatet e vlerësimit të kontrollit të brendshëm, auditorët mund të zgjedhin midis strategjive alternative të auditimit në planifikimin e mëtejshëm të auditimit të pohimeve individuale ose grupeve të pohimeve:

- Qasje kryesisht substanciale me supozimin se shumica e dëshmive do të vijnë nga kryerja e procedurave substanciale – marrin më shumë kohë dhe angazhim për t'u kryer
- Strategjia që mbështetet në kontrollin e brendshme, duke përdorur një nivel të reduktuar të procedurave substanciale – më pak kohë dhe angazhim, por kërkon më shumë përpjekje në fazën e planifikimit për të njohur dizajnin e procedurave të kontrollit dhe për të identifikuar praninë e procedurave që mund ta reduktojnë rrezikun e kontrollit për pohime të veçanta.

Qasja e dytë është më e preferueshme në auditimin e bazuar në rrezik.

FAKTORËT DOMETHËNËS, AKTIVITETET PËRGATITORE DHE MËSIMET E NXËNA NGA ANGAZHIMET E TJERA (jo të gjitha pikat e mëposhtme janë të aplikueshme për secilin auditim)

• **përcaktimi i materialitetit në pajtim me SNA 320 dhe, aty ku është e aplikueshme:**

- ☐ Përcaktimi i materialitetit për “zërat material” dhe komunikimi i tyre tek auditorët të komponentit
- ☐ Identifikimi preliminar i “zërave domethënës material” dhe klasave materiale të transaksioneve, balanceve të llogarive dhe shpalosjeve.
- ☐ Identifikimi preliminar i fushave me rrezik më të madh për keqdeklarime materiale.
- ☐ Ndikimi i rrezikut të vlerësuar të keqdeklarimeve materiale në nivelin e përgjithshëm të Pasqyrave Financiare në drejtim, mbikëqyrje dhe rishikim.
- ☐ Mënyra në të cilën auditori ua thekson anëtarëve të ekipit të angazhimit nevojën për të mbajtur një mendësi “që gjithnjë bën pyetje” dhe për të ushtruar skepticizëm profesional në grumbullimin dhe vlerësimin e dëshmive të auditimit.
- ☐ Rezultatet e auditimeve të mëparshme që përfshinin vlerësimin e efektivitetit operativ të kontrollit të brendshëm, përfshirë natyrën e mangësive të identifikuar dhe veprimet e ndërmarra për t'i adresuar ato.
- ☐ Diskutimi i çështjeve, që mund të ndikojnë në auditim me personelin e entitetit përgjegjës, për kryerjen e shërbimeve të tjera në entitet.
- ☐ Dëshmi e zotimit të menaxhmentit për hartimin, zbatimin dhe mirëmbajtjen e kontrollit të brendshëm të qëndrueshëm, duke përfshirë dëshmitë e dokumentacionit të duhur, të një kontrolli të tillë të brendshëm.
- ☐ Vëllimin e transaksioneve, të cilat mund të përcaktojnë nëse është më e efektshme që auditori të mbështetet në kontrollin e brendshëm.
- ☐ Rëndësinë që i është dhënë kontrollit të brendshëm në të gjithë entitetin për funksionimin e suksesshëm të ndërmarrjes.
- ☐ Zhvillimet e rëndësishme të biznesit që prekin entitetin, duke përfshirë ndryshimet në teknologjinë e informacionit dhe proceset e ndërmarrjes, ndryshimet në menaxhmentin kryesor, si dhe blerjet, bashkimet apo ndarjet e ndërmarrjes.
- ☐ Zhvillime të rëndësishme të industrisë, siç janë ndryshimet në rregulloret e industrisë dhe kërkesat e reja për raportim.
- ☐ Ndryshime të rëndësishme në kornizën e raportimit financiar, siç janë ndryshimet në standardet e kontabilitetit.

- ❑ Zhvillime të tjera përkatëse të rëndësishme, si ndryshimet në mjedisin ligjor që ndikojnë në entitet.

Si dokument, Strategjia e Përgjithshme e Auditimit duhet të përfundojë pas fazës së paraplanifikimit. Strategjia e Përgjithshme e Auditimit duhet të rishikohet dhe të miratohet nga Drejtori i Auditimit. Ndoshta, megjithatë, mund të ndryshojë dhe/ose të plotësohet nëse rrethanat e auditimit e kërkojnë këtë.

Shiko letrën e punës për Strategjinë e Përgjithshme të Auditimit për të gjitha pikat që kërkohen të zhvillohen.

6. Identifikimi i rreziqeve për keqdeklarime materiale në nivel të pohimit apo për mospajtueshmëri me autoritetet

Kjo procedurë e auditimit duhet të ndiqet gjatë auditimit të ndërmjetëm për çdo proces të rëndësishëm financiar dhe të pajtueshmërisë në entitetin e audituar. Për ta bërë këtë, çdo proces i tillë duhet të përshkruhet si një procedurë hap pas hapi dhe të analizohet nëse ka (ose jo) ndonjë rrezik (rreziqe) në ndonjërin nga ata hapa.

Rreziqet e keqdeklarimeve materiale në nivelin e pohimeve ose mospajtueshmërie me autoritetet relevante duhen të identifikohen edhe për sistemin e kontabilitetit të përdorur, për të prodhuar të dhëna dhe për të gjeneruar raporte financiare.

Rreziqet e keqdeklarimeve materiale që mund të dalin për shkak të karakteristikave të veçanta të klasës përkatëse të transaksioneve, bilancit të llogarisë apo shpalosjes janë rreziqe të vetvetishme.

Rreziqet e mospajtueshmërisë që mund të lindin për shkak të karakteristikave të kornizës ligjore përkatëse ose qëndrimit të menaxhmentit ndaj kësaj kornize janë rreziqe të vetvetishme.

Rreziqet e keqdeklarimeve materiale dhe të mospajtueshmërisë që mund të lindin për shkak të mosefektivitetit të kontrolleve të brendshme përkatëse janë rreziqe të kontrollit.

Identifikimi nëse ekzistojnë kontrollet të brendshme dhe nëse ato janë hartuar nga menaxhmenti për t'i zvogëluar rreziqet në një nivel të pranueshëm është hapi tjetër në procesin e auditimit. Nëse një kontroll i brendshëm nuk identifikohet ose identifikohet por vlerësohet i dobët (dizajni i dobët i kontrollit ose kontrolli nuk zbatohet), atëherë një rrezik i tillë kontrolli në një proces të shqyrtuar konsiderohet si rrezik i lartë.

Nëse një kontroll i caktuar është dizajnuar dhe zbatuar siç duhet, atëherë një kontroll i tillë duhet të testohet për efektivitetin e tij. Nëse një test i tillë është i suksesshëm, gjegjësisht kontrolli i testuar duket të jetë efektiv, atëherë një rrezik i tillë kontrolli në një proces të shqyrtuar konsiderohet si rrezik i ulët.

Është e zakonshme të ketë më shumë se një kontroll brenda një procesi (ose nënprocesi) të ekzaminuar dhe për këtë arsye vlerësimi përfundimtar nëse rreziku i kontrollit është i ulët ose

i lartë për një proces të caktuar (ose nënproces) është çështje e përgjithshme e gjykimit të auditorit mbi efektivitetin e të gjitha kontrolleve të përdorura brenda një procesi (ose nënprocesi) të caktuar. Bazuar në këtë gjykim, një auditor duhet të marrë vendimin nëse ai/ajo do të mbështetet në një kontroll të caktuar ose në një sërë kontrollesh.

Shih letrën e punës për Vlerësimin e Rrezikut për proceset e caktuara biznesore dhe atë për Përmbledhjen e Vlerësimit të Rrezikut, të cilat ndihmojnë dhe dokumentojnë procedurat e përshkruara.

7. Komunikimi

1. SNA 260 "Komunikimi me të ngarkuarit me qeverisje" në paragrafin 4 thekson rëndësinë e komunikimit efektiv dypalësh për të ndihmuar:
 - Auditorin dhe të ngarkuarit me qeverisjen për të kuptuar çështjet që lidhen me auditimin në kontekst, si dhe në zhvillimin e një marrëdhënieje konstruktive të punës. Kjo marrëdhënie zhvillohet duke ruajtur pavarësinë dhe objektivitetin e auditorit;
 - Auditorin në marrjen e informacioneve relevante për auditim nga të ngarkuarit me qeverisje. Për shembull, të ngarkuarit me qeverisjen mund të ndihmojnë auditorin në njohjen e entitetit dhe mjedisit të tij, në identifikimin e burimeve të duhura të dëshmive të auditimit dhe në sigurimin e informacionit për transaksione ose ngjarje specifike; dhe
 - Personat e ngarkuar me qeverisjen në përmbushjen e përgjegjësisë së tyre për të mbikëqyrur procesin e raportimit financiar, duke reduktuar kështu rrezikun e gabimeve materiale të pasqyrave financiare.
2. Ligji ose rregullorja mund të kufizojë komunikimin e auditorit me të ngarkuarit me qeverisjen për çështje të caktuara. Për shembull: ligjet ose rregulloret mund të ndalojnë në mënyrë specifike komunikimin ose veprime të tjera që mund të komprometojnë një hetim nga autoriteti i duhur në një akt të vërtetë (ose të dyshimtë) të paligjshëm. Në disa rrethana, konfliktet e mundshme ndërmjet detyrimeve të auditorit për konfidencialitetin dhe detyrimet për të komunikuar mund të jenë komplekse. Në raste të tilla, auditori mund të marrë në konsideratë marrjen e këshillave ligjore.
3. Objektivat e auditorit janë:
 - T'ua komunikojë qartë të ngarkuarve me qeverisjen, përgjegjësitë e auditorit në lidhje me auditimin e Pasqyrave Financiare dhe një pasqyrim të fushëveprimit dhe kohës së planifikuar të auditimit;
 - Të merrë nga personat e ngarkuar me qeverisje informacione relevante për auditimin;
 - T'u ofrojë të ngarkuarve me qeverisje, në kohë, gjetjet që dalin nga auditimi e që janë domethënëse dhe relevante për përgjegjësinë e tyre për të mbikëqyrur procesin e raportimit financiar; dhe
 - Për të promovuar komunikim efektiv dypalësh ndërmjet auditorit dhe të ngarkuarve me qeverisjen.
4. Të ngarkuarit me qeverisje janë individ (apo grup), organizatë (disa organizata) përgjegjës për mbikëqyrjen e drejtimit strategjik të entitetit dhe për obligimet që kanë të bëjnë me llogaridhënien e entitetit. Kjo përfshin mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar. Për disa subjekte në disa juridiksione, ata që janë të ngarkuar me qeverisjen

mund të përfshijnë personelin menaxhues, për shembull, anëtarët ekzekutivë të një bordi qeverisës.

5. Menaxhmenti është individ (apo grup) me përgjegjësi ekzekutive për ushtrimin e veprimtarisë së entitetit. Menaxhmenti përfshin disa ose të gjithë ata që janë të ngarkuar me qeverisjen, për shembull, anëtarë ekzekutivë të një bordi qeverisës.
6. Auditori duhet të përcaktojë personin (personat) e duhur brenda strukturës së qeverisjes së entitetit me të cilët do të komunikojë. Nëse auditori komunikon me një nëngrup të atyre që janë të ngarkuar me qeverisjen, për shembull, një komitet auditimi ose një individ, auditori do të përcaktojë nëse auditori duhet të komunikojë edhe me menaxhmentin (stafin drejtues).
7. Auditori duhet t'ua komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen përgjegjësitë e auditorit në lidhje me auditimin e Pasqyrave Financiare, duke përfshirë edhe se:
 - Auditori është përgjegjës për formimin dhe shprehjen e opinionit mbi Pasqyrat Financiare, të përgatitura nga menaxhmenti nën mbikëqyrjen e të ngarkuarve me qeverisjen; dhe
 - Auditimi i Pasqyrave Financiare nuk e liron menaxhmentin apo të ngarkuarit me qeverisjen nga përgjegjësitë e tyre.
8. Auditori duhet t'ua komunikojë të ngarkuarve me qeverisje një pasqyrë të fushëveprimit dhe kohës së planifikuar të auditimit, që përfshin edhe komunikimin për rreziqet domethënëse të identifikuara nga auditori.
9. Auditori duhet t'ua komunikojë të ngarkuarve me qeverisjen:
 - Pikëpamjet e auditorit për aspekte të rëndësishme cilësore të praktikave kontabël të entitetit, përfshirë politikat kontabël, vlerësimet kontabël dhe shpalosjet e Pasqyrave Financiare. Aty ku është e aplikueshme, auditori do t'ua shpjegojë të ngarkuarve me qeverisje, arsyen se pse auditori e konsideron një praktikë të caktuar kontabiliteti të mos jetë më e përshtatshme për rrethanat e veçanta të entitetit, edhe nëse një praktikë e tillë është e pranueshme sipas kornizës së aplikueshme për raportim financiar;
 - Vështirësitë e mëdha, nëse ka, që janë hasur gjatë auditimit;
 - Përveç nëse të gjithë (personat) të ngarkuar me qeverisjen janë të përfshirë në menaxhmentin e entitetit:
 - (i) Çështje domethënëse që lindin gjatë auditimit, të cilat janë diskutuar ose janë subjekt i korrespondencës me menaxhmentin; dhe
 - (ii) Përfaqësitë me shkrim që auditori kërkon;
 - Rrethanat që ndikojnë në formën dhe përmbajtjen e raportit të auditorit, nëse ka; dhe
 - Çdo çështje tjetër domethënëse që del gjatë auditimit që, në gjykimin profesional të auditorit janë relevante për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar.
10. Auditori duhet të komunikojë me të ngarkuarit me qeverisje në baza të caktuara kohore.
11. Auditori duhet të vlerësojë nëse komunikimi i dyanshëm ndërmjet auditorit dhe të ngarkuarve me qeverisjen është i përshtatshëm për qëllime të auditimit. Nëse nuk është i përshtatshëm, auditori do të vlerësojë efektin e një komunikimi të tillë, nëse ka, mbi

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

vlerësimin e auditorit për rreziqet e keqdeklarimeve materiale dhe mbi aftësinë për të marrë dëshmi të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit dhe do të ndërmerr veprimet e duhura.

12. Kur çështjet që kërkohen për t'u komunikuar janë komunikuar verbalisht, auditori duhet t'i përfshijë ato në dokumentacionin e auditimit, si dhe kur dhe kujt i janë komunikuar. Kur çështjet janë komunikuar me shkrim, auditori do të mbajë një kopje të komunikimit si pjesë e dokumentacionit të auditimit.
13. SNA 265 "Komunikimi i mangësive në kontrollin e brendshëm të ngarkuarve me qeverisjen dhe menaxhmentit" përcakton objektivin shtesë të auditorit për t'ua komunikuar në mënyrë të përshtatshme të ngarkuarve me qeverisje dhe menaxhmentit, mangësitë në kontrollin e brendshëm, të cilat auditori i ka identifikuar gjatë auditimit dhe që, sipas gjykimit profesional të auditorit, janë mjaftueshëm të rëndësishme për ta merituar vëmendjen e tyre.
14. Interpretimi ynë i ISA-ve 260 dhe 265 është që për auditimet e NP-ve, Fushëveprimi i Auditimit dhe Koha (FAK) duhet t'i dërgohet Komitetit të Auditimit dhe gjithashtu t'i dërgohen si kopje Kryeshefit Ekzekutiv dhe Bordit.
15. Gjithashtu, nëse në fazën e auditimit të ndërmjetëm, gjenden çështje të rëndësishme të natyrës së lartpërmendur, atëherë një komunikim i mëtejshëm do të dërgohet në kohën e duhur te Komiteti i Auditimit dhe gjithashtu kopja do t'i dërgohet Kryeshefit Ekzekutiv dhe Bordit. Ky komunikim duhet të strukturohet si vijon:
 - Çështjet financiare/kontabël që potencialisht ndikojnë në opinionin e auditimit;
 - Rastet në të cilat mund të kryhen korrigjime deri në përgatitjen e Pasqyrave Financiare; dhe (!! ->Eshte larguar ne gjuhen angleze);
 - Rastet domethënëse të mospajtuësorisë me legjislacionin/rregullat/rregulloret; dhe
 - Përcjellja e statusit të rekomandimeve të vitit paraprak.
16. Secili nga sesionet e mësipërme ka nënsesione të veçanta:
 - Kriteret;
 - Gjetjet;
 - Ndikimi;
 - Veprimi i nevojshëm;
 - Përgjigja e menaxhmentit (komentet e Menaxhmentit dhe çfarë veprimi synohet)
 - Pozicioni i auditorit (nëse përgjigja e Menaxhmentit nuk pranohet ose pranohet pjesërisht)

Shih Letrën e punës për Letër-Përrjashtim.

17. Për më tepër, duhet të përpilohet një komunikim me kohë i gjetjeve në fazën përfundimtare të auditimit në formatin e Raportit të Auditorit të Pavarur dhe Letrës për Menaxhmentin dhe t'i dërgohet Komitetit të Auditimit dhe kopja t'i dërgohet Kryeshefit Ekzekutiv dhe Bordit.

Shiko Letrat e Punës për Raportin e Auditorit dhe Letrën për Menaxhmentin

8. Planifikimi i procedurave substanciale të auditimit – madhësitë e mostrave të auditimit

Pa marrë parasysh rreziqet e vlerësuara të keqdeklarimeve materiale, auditori duhet të dizajnojë dhe të kryejë procedura substanciale për secilën klasë materiale të transaksioneve, bilancin e llogarisë dhe shpalosje.

Procedurat substanciale të auditimit planifikohen, duke u bazuar në pikëpamjen e efikasitetit të auditimit, duke pas parasysh rezultatet e vlerësimit të rrezikut dhe mbështetjen në kontrollat e brendshme. Në rast të rreziqeve domethënëse (kontrollat e dobëta dhe rreziku i vetvetishëm, përkatësisht niveli i ulët i sigurisë) auditori do të kryejë procedura substanciale që në mënyrë specifike i përgjigjen atij rreziku, duke përfshirë testet e detajeve. Në rast të rreziqeve të ulëta (kontrolle të forta dhe nuk ekzistojnë rreziqe specifike të vetvetishme, d.m.th. Niveli i lartë sigurie) auditori kufizon procedurat substanciale në ato analitike ose në teste të detajeve të një mostre të reduktuar.

Madhësia e mostrave duhet të përcaktohet, duke marrë parasysh nivelet e sigurisë së vetvetishme dhe të sigurisë së kontrollit, duke qenë produkt i procedurës për vlerësim të rrezikut dhe procedurës për mbështetje në kontrollin e brendshëm. Këto nivele pastaj përdoren në modelin e sigurisë së auditimit për të përcaktuar faktorin substancial të sigurisë që nevojitet për të arritur nivelin 95% të besueshmërisë së auditimit.

Faktori i sigurisë substanciale (A_f) futet në një formulë që merr parasysh proporcionin midis vlerës së testuar ose shumës së një “zëri të veçantë” të Pasqyrave Financiare dhe të gjithë vlerës ose shumës mbi të cilën bazohet materialiteti (qoftë për Pasqyrat Financiare si tërësi ose për materialitetin e nivelit më të ulët, për një bilanc të zgjedhur të llogarisë ose për një klasë të transaksioneve).

Një formulë e tillë përdoret për të llogaritur madhësinë e mostrës:

$$n = [(V_{item} \times A_f) / (M_p - B_o \times C_r)] \times (V_{item} / V_{hole})^{1/2}$$

n – madhësia e mostrës

V_{item} – vlera (shuma) e “zërit” të testuar

A_f – faktori i sigurisë

M_p – materialiteti i performancës

B_o – gabimi i pritur (nëse është e mundshme të definohet)

C_r – faktori i zgjerimit (që rezulton nga rreziku i pranimi të gabuar, është 1.64 për 5% të nivelit të rrezikut të auditimit)

V_{hole} – e tërë shuma apo vlera mbi të cilën bazohet materialiteti (pragu i materialitetit)

Një version i thjeshtësuar i formulës së mësipërme (në rast se gabimi i pritshëm nuk mund të vlerësohet me besueshmëri) është si më poshtë:

$$n = [(V_{item} \times A_f) / M_p] \times (V_{item} / V_{hole})^{1/2}$$

Shih shabllonin për kalkulimin e madhësisë së mostrave me metodën e thjeshtësuar.

9. Raportimi i auditimit

1) **Raporti i Auditorit të Pavarur** duhet të hartohet në përputhje me:

- SNA 700 - Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare
- SNA 701 - Komunikimi i Çështjeve Kyçe të Auditimit në Raportin e Auditorit të Pavarur
- SNA 705 - Modifikimet e Opinionit në Raportin e Auditorit të Pavarur
- SNA 706 – Paragrafi i Theksimit të Çështjes dhe Paragrafët e Çështjeve të Tjera në Raportin e Auditorit

Sa i përket strukturës dhe përmbajtjes së tij:

Pjesët strukturore të raportit të duhet të jenë si në vijim:

- I adresuari, Titulli;
- Opinioni /konkluzioni (Për PF dhe aspektet e pajtueshmërisë të lidhura me PF);
- Baza për Opinion/konkluzion;
- Theksimi i çështjes (nëse është e nevojshme);
- Çështjet kyçe të auditimit;
- Çështjet e tjera (nëse nevojitet);
- Përgjegjësitë e Menaxhmentit dhe të ngarkuarve me Qeverisjen për Pasqyrat Financiare (dhe të pajtueshmërisë, nëse është e nevojshme);
- Përgjegjësitë e auditorit për auditim të Pasqyrave Financiare;
- Raporti për Kërkesat tjera Ligjore dhe Rregullative (vetëm nëse kërkohet nga juridiksioni nacional dhe brenda kufijve të këtyre kërkesave)
- Informacionet për partnerin e angazhuar (nëse është e nevojshme)
- Nënshkrimi i auditorit dhe data e nënshkrimit

Qëllimet e raportimit të auditimit financiar janë si në vijim:

- komunikimi i sigurisë lidhur me:
 - Pasqyrat Financiare, nëse ato janë të vërteta dhe të drejta
 - Pajtueshmëria me autoritetet: nëse transaksionet janë në pajtim me autoritetet
- komunikimi i sigurisë duke:
 - Dhënë opinione/konkluzione:

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

- llojet e opinioneve/konkluzioneve:
 - ❖ I pamodifikuar: nuk ka keqdeklarime materiale/mospajtueshmëri me autoritetet;
 - ❖ I kualifikuar: keqdeklarim/e materiale/mospajtueshmëri materiale;
 - ❖ I kundërt: keqdeklarim/e të përhapura/mospajtueshmëri e përhapur; dhe
 - ❖ Mohimi i Opinionit/konkluzionit: opinioni/konkluzioni refuzohet të ofrohet.
- Dhënia e bazës për opinion/konkluzion:
 - Auditimi i kryer në përputhje me SNA-n (SNISA);
 - Referenca në përgjegjësitë e auditorit;
 - Deklarata e pavarësisë së auditorit lidhur me kërkesat e duhura etike (burojnë nga juridiksioni specifik apo Kodi i Etikës për Kontabilistët Profesional); dhe
 - Deklarata e besimit të auditorit se dëshmitë e auditimit që auditori i ka marrë janë të mjaftueshme dhe përshtatshme, për të siguruar një bazë për opinionin/konkluzionin e auditorit).
- Dhënia e bazës për Opinion/konkluzionin/e të modifikuar:
 - Baza për opinion/konkluzion të modifikuar fillimisht duhet të arsyetojë modifikimin:
 - ❖ Përshkrimi i shkurtër dhe numerik i keqdeklarimeve materiale;
 - ❖ Përshkrimi i shkurtër i mosshpalosjes;
 - ❖ Arsyet (shkurtimisht) për pamundësinë e marrjes së dëshmive;
 - ❖ Përshkrimi i shkurtër i mospajtueshmërisë me autoritetet; dhe
 - ❖ Arsyet (shkurtimisht) për mohim.
 - Elemente të tjera të Bazës për Opinionin/konkluzionin e Modifikuar (referencat të standardet e auditimit, përgjegjësitë e auditorëve, standardet etike) mbeten të njëjta si për Bazën e Opinionit/konkluzionit (të pamodifikuar).
- Komunikimi i çështjeve kyçe të auditimit:
 - Çështjet që, në gjykimin tonë profesional kanë qenë më me rëndësi në auditimin tonë të Pasqyrave Financiare të periudhës aktuale (nuk është zëvendësim për opinion/konkluzion të modifikuar).
 - Përshkrimi i çështjes kyçe të auditimit:
 - ❖ Pse çështja u zgjodh si e rëndësishme; dhe
 - ❖ Si u trajtua çështja gjatë auditimit.
 - Çështja kyçe e auditimit nuk përshkruhet nëse ligji përjashton zbulimin e tillë ose nëse kjo nuk do të ishte në interes të publikut.
 - Nevojitet një deklaratë negative për çështjet kyçe të auditimit
- Komunikimi i çështjeve të tjera (vazhdim):
 - Theksimi i çështjes:

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

- ❖ Paragrafi i Theksimit të çështjes është paragraf që përfshihet nga auditori në raportin e auditimit, për të tërhequr vëmendjen e përdoruesve të Pasqyrave Financiare në një çështje/et që është shpalosur në mënyrë të duhur në Pasqyrat Financiare;
- ❖ Paragrafi i Theksimit të çështjes do të përfshihet pas paragrafit të Bazës për Opinion/konkluzion në raportin e auditorit dhe duhet të përbëhet nga:
 - Referenca e qartë për çështjen që po theksohet; dhe
 - Treguesi që opinionin e auditorit nuk modifikohet në lidhje me çështjen e theksuar.
- Çështje të tjera: përveç nga ato të paraqitura dhe të shpalosura në Pasqyrat Financiare dhe që nuk ndikojnë në Opinion/konkluzion apo konkluzion për pajtueshmërinë.

Shembuj të çështjeve të tjera:

- ❖ Nevoja që legjislativi të ndër marrë veprime kur është identifikuar ndonjë konflikt midis burimeve të ndryshme të ligjit;
- ❖ Nevoja për legjislaturë në situatë të mangësive rregullative;
- Përgjegjësitë e menaxhmentit dhe auditorit: shih SNA 701.

Shih poashtu shtojcën 14- Letrën e Punës për Raportin e Auditorit.

2) Vrojtimet dhe Rekomandimet duhet të hartohen sipas praktikave më të mira në profesionin e auditorit:

Letra për Menaxhmentin duhet të përbëhet nga një letër hyrëse që i referohet përfundimit të auditimit, objektivave të tij, qëllimit të vrojtimit të bëra, dhe referenca në statusin e rekomandimeve paraprahe.

Gjetjet që kërkojnë rekomandime (ato që kanë dërguar në modifikimin e opinionit/konkluzionit duhet të jenë të parat, dhe pastaj vrojtimit e mundshme serioze që i referohen dobësive në kontrollin e brendshëm për raportimin financiar dhe të pajtueshmërinë me autoritetet) duhet të komunikohen përmes Letrës për Menaxhmentin (Letra e Rekomandimeve).

Praktika më e mirë për hartimin e vrojtimit në letër-menaxhmenti është si më poshtë:

- a) Situata (përshkrimi i shkurtër i gjetjes);
- b) Kriteret (masat e vlerësimit-specifike për situatën);
- c) Ndikimi (efekti i keqdeklarimeve materiale ose mospajtueshmërisë materiale me autoritetet ose dobësia e kontrollit të brendshëm);
- d) Rekomandimi (cilat veprime nevojiten për të korrigjuar situatën);
- e) Përgjigjja e menaxhmentit (komentet e Menaxhmentit dhe çfarë veprimi do të ndërmerret); dhe

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT

- f) Pozicioni (qëndrimi) i auditorit (nëse përgjigja e menaxhmentit nuk është e pranueshme apo është vetëm pjesërisht).

Shiko shtojcën 15 - Letra e Punës për Letrën e Menaxhmentit