



Republika e Kosovës
Republika Kosova
Republic of Kosovo



Zyra Kombëtare e Auditimit
Nacionalna Kancelarija Revizije
National Audit Office

Manual për auditimin e performancës

Prishtinë, tetor 2025



Republika e Kosovës
Republika Kosova
Republic of Kosovo



Zyra Kombëtare e Auditimit
Nacionalna Kancelarija Revizije
National Audit Office

MANUAL PËR AUDITIMIN E PERFORMANCËS

Prishtinë, Tetor 2025

Tabela e përmbajtjes

1. Hyrje	1
2. Çka është auditimi i performancës?	2
Objektivat e auditimit të performancës	3
Çfarë përfitimesh ka nga auditimet e performancës?	4
Çfarë raporte rezultojnë nga auditimet e performancës?	4
Palët në auditimin e performancës	5
Lënda subjekt i auditimit	6
Informacioni për lëndën	6
Dallimet në mes të auditimit të performancës, auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë	7
3. Përkufizimi i ekonomisë, efikasitetit dhe efektivitetit	9
Vlerësimi i ekonomisë, efikasitetit dhe efektivitetit	10
Efikasiteti – maksimizimi i rezultateve nga burimet në dispozicion	12
Efektiviteti – arritja e objektivave apo qëllimeve të synuara	13
Planifikimi strategjik	15
Përzgjedhja e temës së auditimit	20
4. Qasja në auditimet e performancës	22
Përdorimi i kriterëve	24
Përdorimi i kriterëve për të përzgjedhur problemin e auditimit	25
Analizimi i shkaqeve të dobësive dhe problemeve	28
Qasja e ZKA-së në auditimet e performancës	28
5. Procesi i auditimit të performancës	30
6. Planifikimi i auditimit	32
Identifikimi i problemit	33
Objektivi i auditimit	36
Fushëveprimi i auditimit	40
Pyetjet dhe nënpyetjet auditimit	43
Kriteret e auditimit	49
Metodologjia e auditimit dhe burimet e informatave	51
Menaxhimi i rrezikut gjatë auditimit	55
Memoja e parastudimit, matrica e dizajnit dhe plani i punës	58
Komunikimi me palët e interesit	60
7. Ekzekutimi i auditimit të performancës	62
Burimet e të dhënave	63
Metodat e mbledhjes së të dhënave/informacionit	65
Dëshmitë e auditimit	72
Disa koncepte kyçe për dëshmitë e auditimit	72
Analiza sasiore	75
Analiza cilësore	80
Mbrojtja e informacionit personal ose të ndjeshëm	82

8. Përpilimi i gjetjeve, konkluzioneve dhe rekomandimeve	83
Gjetjet e auditimit	83
Krahasimi i kriterit me gjendjen.....	84
Shkaku dhe pasoja	85
Vlerësimi i dëshmive.....	87
Përdorimi i vizualizimeve ose lidhjeve	88
Hartimi i konkluzioneve.....	90
Hartimi i rekomandimeve.....	90
Përgatitjet për hartimin e raportit	92
9. Raporti i auditimit.....	93
Raporti i auditimit dhe tiparet e tij	94
Tiparet e raportit të auditimit të performancës	94
Struktura e raportit të auditimit	97
Titulli	99
Tabela e përmbajtjes	99
Shkurtesat dhe përkufizimet.....	99
Përmbledhja e përgjithshme	99
Hyrje	100
Objektivi(at) e auditimit.....	100
Gjetjet e auditimit	101
Konkluzionet.....	103
Rekomandimet	104
Problemi dhe pyetjet e auditimit	104
Kriteret e auditimit.....	104
Fushëveprimi dhe kufizimet.....	105
Metodologjia	105
Përshkrimi i fushës së audituar (sistemit, programit, procesit, etj.).....	106
Shtojca tjera	106
10. Rishikimi i raportit të auditimit	106
Shqyrtimi i komenteve të entitetit dhe hartimi i raportit	107
Publikimi i raportit	108
Njoftimi publik (deklarata për shtyp).....	109
11. Përcjellja e rekomandimeve të raportit auditues.....	109
Çka është përcjellja e auditimit	109
Si kryhet përcjellja e auditimit.....	111
Kur kryhet përcjellja e auditimit	114
ISA Vlerësimi i ndikimit të auditimit	114
12. Menaxhimi i cilësisë	115
Kontrolli i cilësisë në procesin e auditimit të performancës	116
Aplikimi i Rishikimit të cilësisë	117
Shtojca 1. Shablloni i dizajnit të matricës	121
Shtojca 2. Pyetjet që duhet shtruar para se të miratohet plani	
i punës – këndvështrimi i menaxhmentit të lartë.....	122
Referencat	122

Lista e shkurtesave

AP	Auditori i Përgjithshëm
DAP	Departamenti i Auditimit të Performancës
ISA	Institucionet Supreme të Auditimit
KC	Konrolli i Cilësisë
ONISA	Organizata Ndërkombëtare e Institucioneve Supreme të Auditimit
SNISA	Standardet Ndërkombëtare të Institucioneve Supreme të Auditimit
UE	Udhëheqësi i Ekipit
ZKA	Zyra Kombëtare e Auditimit

1. Hyrje

Prononcimet profesionale të Organizatës Ndërkombëtare të Institucioneve Supreme të Auditimit (ONISA) janë njoftime apo deklarata zyrtare dhe autoritative të Komunitetit të ONISA-s, të cilat bazohen në ekspertizën profesionale kolektive të anëtarëve të ONISA-s.

Standardet Ndërkombëtare të Institucioneve Supreme të Auditimit (SNISA) janë standarde autoritative ndërkombëtare për auditim në sektorin publik, qëllimi i së cilave është që të:

- garantojnë cilësinë e auditimeve të kryera;
- forcojnë besueshmërinë e raporteve të auditimit për përdoruesit;
- rrisin transparencën e procesit të auditimit;
- specifikojnë përgjegjësinë e auditorit në lidhje me palët e tjera të përfshira;
- përcaktojnë llojet e ndryshme të angazhimeve të auditimit.

Standardet SNISA mbështeten në një bazë konceptesh dhe parimesh¹ që përcaktojnë auditimin e sektorit publik dhe llojet e ndryshme të angazhimeve të mbështetura nga SNISA-t.

Parimet themelore të ONISA-s për auditim pranojnë se për shkak të qasjeve dhe strukturave të ndryshme të Institucioneve Supreme të Auditimit (ISA), jo të gjitha standardet e auditimit zbatohen për të gjitha aspektet e punës së tyre. Për më tepër, në bazë të kushteve të mandatit të auditimit me të cilat janë fuqizuar ISA-të, asnjë standard i jashtëm për ISA-në nuk është i detyrueshëm për zbatim. Megjithatë, për të promovuar një punë me cilësi të lartë në të gjitha ISA-t anëtare, ONISA përkrah idenë që çdo ISA të krijojë një politikë e cila merr parasysh standardet e ONISA-s dhe standardet e tjera specifike profesionale, të cilat duhet të ndiqen në punët e ndryshme që ISA kryen.

Ky manual është i bazuar në Parimet dhe Standardet e ONISA-s, konkretisht në Parimin 300 dhe në Standardin 3000 dhe 140, dhe në udhëzuesit 3910 dhe 3920. Manuali është hartuar për auditorët e Zyrës Kombëtare të Auditimit të Republikës së Kosovës (tutje ZKA-në). Ai përshkuan dhe shtjellon parimet dhe standardet e auditimit të performancës, për t'i dhënë kuptim asaj se çka do të thotë auditim i performancës.

Qëllimi i këtij manuali është që të:

- ndihmojë auditorët e performancës në kryerjen e auditimeve të performancës në mënyrë efikase dhe efektive;
- shtjellojë tiparet dhe parimet e auditimit të performancës; dhe
- shërbejë si bazë për zhvillim të mëtutjeshëm të metodologjisë së auditimit të performancës dhe për zhvillim profesional.

Ky manual paraqet aspekte të ndryshme lidhur me auditimin e performancës si: parimet themelore, fazat e auditimit, metodat e përdorura, menaxhimin e cilësisë në procesin e auditimit, procesin e

¹ www.issai.org

diskutimit dhe komentimit të draft-raportit me palët e interesit, përcjelljen e auditimit dhe aspekte të tjera.

Manuali mbështetet me pakon e letrave të punës që përdoren nga auditorët gjatë kryerjes së aktiviteteve audituese.

Ky manual shërben si udhëzues, por nuk kufizon auditorët në aplikimin e qasjeve kreative dhe analitike për auditimet e performancës

Auditimi i performancës, sikurse ai financiar dhe i pajtueshmërisë, i kontribuon menaxhimit më të mirë të parave të tatimpaguesve. Megjithatë, ekzistojnë disa dallime (shih shtojcën 1) në mes këtyre llojeve të auditimit për sa i përket qëllimit, fokusit, përgatitjes akademike dhe profesionale të auditorëve, metodave të përdorura, kritereve të vlerësimit dhe strukturës së raportit. Përkundër dallimeve, këto auditime kanë të përbashkëta dhe ndërlidhje. Informacioni i marrë nga auditimet financiare ose të pajtueshmërisë mund të jetë bazë e mirë për auditim të performancës. Gjetjet në raportet e auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë mund të shërbejnë si bazë për të filluar fazën e parastudimit në auditim të performancës.

2. Çka është auditimi i performancës?

Auditimi i performancës që e kryen ISA është shqyrtim i pavarur, objektiv dhe i besueshëm i veprimeve të ndërmarra, sistemeve, operacioneve, programeve, aktiviteteve dhe organizimeve qeveritare me qëllim që të vlerësojë se a janë duke punuar në pajtim me parimet e ekonomisë, efikasitetit dhe efektivitetit dhe se a ka vend për përmirësim. (SNISA 3000:17)

Parimet e ekonomisë, efikasitetit dhe efektivitetit mund të definojnë si:

- a. Parimi i ekonomisë nënkupton minimizimin e kostove të burimeve. Burimet e përdorura duhet të jenë në dispozicion në kohën e duhur, në sasi dhe cilësi të duhur dhe me çmimin më të mirë.
- b. Parimi i efikasitetit nënkupton marrjen e maksimumit nga burimet në dispozicion. Ai ka të bëjë me raportin midis burimeve të përdorura dhe rezultateve të ofruara, në terma të sasisë, cilësisë dhe kohës.
- c. Parimi i efektivitetit ka të bëjë me përmbushjen e objektivave të vendosura dhe arritjen e rezultateve të synuara.

Burimi: Guid 3910:8

Parimi	Përkufizimi	Pyetja që i përgjigjet
Ekonomia	Minimizimi i kostove të burimeve duke siguruar cilësi dhe sasi të mjaftueshme.	A janë përdorur burimet me koston më të ulët të mundshme, pa rrezikuar cilësinë?
Efikasiteti	Përdorimi maksimal i burimeve të disponueshme për të arritur rezultate optimale.	A janë përdorur burimet me koston më të ulët të mundshme, pa rrezikuar cilësinë?
Efektiviteti	Arritja e objektivave dhe synimeve të përcaktuara në mënyrë efektive.	A janë arritur objektivat dhe synimet e përcaktuara sipas planifikimit?

Disa ISA e përfshijnë barazinë si E-në e katërt, e cila nënkupton të drejtën e çdo individi për të ushtruar lirisht të drejtat e tij civile, politike dhe sociale, si: liria e shprehjes, qasja në informacion, barazia gjinore, e drejta për arsim, shëndetësi, strehim dhe siguri.

Objektivat e auditimit të performancës

Objektivi kryesor i auditimit të performancës është që në mënyrë konstruktive të promovojë qeverisje ekonomike, efikase dhe efektive. Ai gjithashtu i kontribuon llogaridhënies dhe transparencës.

Auditimi i performancës ka për qëllim të ofrojë informata, analiza ose njohuri të reja dhe të japë rekomandime për përmirësim, kur është e përshtatshme.

Auditimi i performancës siguron informacion të ri, dije të re dhe vlerë duke ofruar njohuri të reja analitike, duke e bërë informacionin më të qasshëm për palët e interesuara, duke dhënë pikëpamje ose konkluzion të pavarur dhe autoritar, të bazuar në dëshmi të auditimit, dhe duke dhënë rekomandime që bazohen në analizë të gjetjeve të auditimit.

Auditimi i performancës identifikon mënyrat për përmirësimin e performancës së entitetit, i rekomandon dhe i inkurajon palët përgjegjëse për të bërë përshtatjet e nevojshme për të përmirësuar proceset, sistemet dhe kontrollet.

Pyetjet kryesore të cilave auditimi i performancës synon t'iu japë përgjigje janë:

- A janë duke u bërë gjërat në mënyrën e duhur?
- A janë duke u bërë gjërat e duhura?
- Nëse jo, cilat janë shkaqet dhe çfarë masa duhet të merren në mënyrë që gjërat të bëhen në mënyrën e duhur dhe të bëhen gjërat e duhura?

Auditimi i performancës fokusohet në çështjet aktuale me ndikim në shoqëri dhe në financa publike, duke ndihmuar në përmirësimin e menaxhimit dhe përdorimit të burimeve publike. Ai kontribuon në këtë proces duke:

- vlerësuar çështje me rëndësi të lartë, për nga aspekti financiar, social, politik etj.;
- promovuar praktika të mira dhe inovative në administratën publike;
- nxitur përmirësime në procese dhe sisteme ;
- promovuar dhe forcuar llogaridhënien dhe transparencën;
- ndihmuar në parandalimin e mashtrimit dhe korrupsionit;
- siguruar menaxhim të duhur të financave publike; dhe
- kontribuar në kursimin e parasë publike dhe performancës më të mirë organizative.

Çfarë përfitimesh ka nga auditimet e performancës?

Auditimi i performancës fokusohet në fushat në të cilat mund të shtojë vlerë për qytetarët, në ato fusha ku ka potencial më të madh për përmirësim.

Auditimi i performancës përqendrohet në fusha me potencial të lartë për përmirësim, dhe ndihmon institucionet publike të rrisin cilësinë e shërbimeve për qytetarët dhe të përmirësojnë llogaridhënien dhe transparencën.

Në përgjithësi, auditimi i performancës, ofron përfitime të tilla si identifikimin e:

- humbjeve dhe të joefikasitetit në ofrimin e shërbimeve publike;
- mundësive për të maksimizuar kthimin nga investimi në shërbimet publike;
- rreziqeve për arritjen e qëllimeve të politikave; dhe
- çështjeve me interes social dhe ekonomik për qytetarët

Çfarë raporte rezultojnë nga auditimet e performancës?

Raportet që rezultojnë nga auditimet e performancës trajtojnë tema të ndryshme, disa nga të cilat trajtohen më shpesh e disa të tjera pak më rrallë, varësisht prej mundësisë për të shtuar vlerë dhe rrezikut që paraqet për shoqërinë tema që auditohet. Ndër fushat që trajtohen zakonisht në auditime të performancës janë:

- prokurimi;
- infrastruktura;
- zhvillimi ekonomik;
- arsimi;
- shëndetësia;
- mjedisi;

- koordinimi ndërinstytucional dhe qeverisja;
- siguria dhe drejtësia;
- teknologjia e informacionit dhe inovacioni;
- barazia gjinore;
- gatishmëria për zbatimin e qëllimeve të zhvillimit të qëndrueshëm (SDG) etj.

Shembull i auditimit që për temë ka fushën e infrastrukturës është:

Renovimi dhe rikonfigurimi i stadiumit të qytetit në Mitrovicë, Gjilan dhe Gjakovë

Palët në auditimin e performancës

Në auditimin e performancës përfshihen tri palë: auditori, palët përgjegjëse dhe përdoruesit e synuar. Çdo palë ka një rol specifik në këtë proces:

Auditori është Kryesuesi i ISA-s, konkretisht Auditori i Përgjithshëm, i cili e delegon detyrën për kryerjen e auditimit tek auditorët e ZKA-së. Auditorët zakonisht punojnë në ekipe ku secili auditor ka kualifikime dhe aftësi të ndryshme për të analizuar të dhëna, vlerësuar performancën dhe ofruar rekomandime.

Palët përgjegjëse janë institucionet ose individët që kanë përgjegjësinë për lëndën (që auditohet), për t'i dhënë informacion auditorit, si dhe për t'i adresuar rekomandimet që dalin nga raporti i auditimit. Në auditimet e performancës, ky rol mund të ndahet mes individëve ose organizatave. Në krye të zinxhirit të llogaridhënies gjithmonë është një palë përgjegjëse (p.sh. ministri) që do t'i japë llogari legjislativit për shpenzimet dhe performancën në lëndën të cilën e trajton auditimi.

Përdoruesit e synuar janë personat për të cilët auditori e përgatit raportin e auditimit. Legjislativi (Parlamenti), ekzekutivi (Qeveria), agjencitë qeveritare, palët tjera të interesuara për raportin dhe publiku i gjerë mund të jenë përdorues të synuar. Shumicën e rasteve, legjislativi ose ekzekutivi është përdoruesi kryesor i synuar i raportit të auditimit. Megjithatë, mund të ekzistojnë përdorues të tjerë të synuar, si brenda ashtu edhe jashtë ekzekutivit.

Shembull 1

Në auditimin me titull “Prokurimet e negociuara pa publikim të njoftimit për kontratë” në Ministrinë e Mjedisit, Planifikimit Hapësinor dhe Infrastrukturës në vitin 2021, tri palët janë:

- Auditori: ekipi i auditimit tek i cili Auditori i Përgjithshëm ka deleguar detyrën për kryerjen e auditimit;
- Pala përgjegjëse: Ministria e Mjedisit, Planifikimit Hapësinor dhe Infrastrukturës, prej së cilës ekipi i auditimit ka marrë informacionin lidhur me prokurimet e negociuara; dhe

- Përdoruesit e synuar: Legjislativi, përkatësisht Komisioni për Mbikëqyrje të Financave Publike, që zakonisht e fton palën përgjegjëse (Ministrin) në llogaridhënie për gjetjet të cilat Auditori i ka prezantuar në raport të auditimit dhe përdorues tjerë.

Lënda subjekt i auditimit

Lënda i referohet asaj që auditohet, përkatësisht është informacioni, gjendja ose aktiviteti që matet ose vlerësohet sipas kriterëve të caktuar. Lënda është fusha/çështja “që auditohet” që përcaktohet në fushëveprimin e auditimit. Lënda në një auditim të performancës mund të përfshijë: programe, veprime të ndërmarra nga institucionet, sisteme, entitete ose fonde publike, projekte pastaj aktivitete (me outputet, rezultatet dhe ndikimet e tyre) ose situata ekzistuese, duke përfshirë shkaqet dhe pasojat. Shembuj konkret të lëndës në auditim mund të jenë:

- a. ofrimi i shërbimeve nga palët përgjegjëse ose
- b. efektet e politikave dhe rregulloreve të qeverisë mbi administratën, palët e interesuara, bizneset, qytetarët dhe shoqërinë.

Lënda dhe objektivi i auditimit janë të ndërvarura, sepse në varësi të objektivit të auditimit përcaktohet lënda dhe formulohen pyetjet e auditimit.

Lënda në auditimin Prokurimet e negociuara pa publikim të njoftimit për kontratë në Ministrinë e Mjedisit, Planifikimit Hapësinor dhe Infrastrukturës në vitin 2021 kanë qenë të gjitha aktivitetet e MMPHI-së, përfshirë edhe aktivitete para inicimit të prokurimit, që kanë çuar në lidhjen e kontratave të negociuara në vitin 2021.

Informacioni për lëndën

Informacioni për lëndën është informacioni që rezulton pasi që lënda të vlerësohet ose matet kundrejt kriterëve (ISSAI 100:28). Sikurse lënda, edhe informacioni për lëndën mund të paraqitet në shumë forma dhe të ketë karakteristika të ndryshme në varësi të objektivit dhe fushëveprimit të auditimit. Në auditim të performancës, auditori bën matjen e lëndës, prodhon informacionin për lëndën (raportin), për dallim prej auditimit financiar ku pala përgjegjëse e prodhon informacionin për lëndën (pasqyrat financiare) dhe auditori shpreh opinion mbi informacionin e lëndës – pasqyrat financiare.

Për shembull, në një auditim të performancës ku lënda është ndërtimi i shkollave në zonat rurale, informacioni për lëndën do të ishte rezultati që buron kur krahasohet gjendja e shkollave në zonat rurale, e gjetur nga auditorët, me kriteret e përcaktuara për ndërtimin e shkollave në zonat rurale. Çdo ndryshim mes gjendjes dhe kriterit është brumë që shërben për të hartuar informacionin për lëndën.

Në auditimin me temë Prokurimet e negociuara pa publikim të njoftimit për kontratë në Ministrinë e Mjedisit, Planifikimit Hapësinor dhe Infrastrukturës në vitin 2021 informacioni për lëndën është gjendja që ka rezultuar nga lidhja e kontratave të prokurimit në MMPHI të cilën e kanë gjetur auditorët dhe e kanë përshkruar në raportin e auditimit krahasuar me gjendjen që do të duhej gjetur (p.sh. lidhja e kontratave të negociuara duhet të ishte justifikuar me ekzistencën e rrethanave jashtë ndikimit të MMPHI-së).

Dallimet në mes të auditimit të performancës, auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë

Auditimi i performancës është disiplinë e veçantë që ka standardet e veta. Është me rëndësi të kuptoni dallimet midis auditimit të performancës dhe dy llojeve të tjera kryesore të auditimeve të sektorit publik: auditimet financiare dhe auditimet e pajtueshmërisë.

Auditimi financiar në fokus ka informacionin financiar (pasqyrat financiare) të entitetit me qëllim që të japë opinion nëse ky informacion është paraqitur në përputhje me kornizën e zbatueshme të raportimit financiar.

Auditimi i pajtueshmërisë është vlerësim i pavarur për të konstatuar nëse lënda e entitetit të audituar është në përputhje me autoritetet e zbatueshme si ligjet dhe rregulloret në fuqi etj.

Auditimi i performancës dallon në shumë mënyra nga auditimi i pajtueshmërisë dhe auditimi financiar. Dallimet kryesore janë përmbledhur në tabelën më poshtë:

KRAHASIMI MES AUDITIMIT TË PERFORMANCËS, AUDITIMIT TË PAJTUESHMËRISË DHE AUDITIMIT FINANCIAR NË ZKA

Aspektet	Auditimi i Performancës	Auditimi i Pajtueshmërisë	Auditimi Financiar
Qëllimi	Shqyrton nëse qeveria ndërmarrjet, organizatat, ose aktivitetet veprojnë në përputhje me parimet e ekonomisë, efikasitetit, dhe efektivitetit dhe nëse ka vend për përmirësim.	Vlerëson nëse aktivitetet, transaksionet financiare dhe informacioni janë në të gjitha aspektet materiale, në pajtueshmëri me autoritetet që e qeverisin entitetin e audituar.	Jep siguri nëse lidhur se informacioni financiar është paraqitur në përputhje me kornizën e zbatueshme të raportimit financiar.
Fokusimi	Analizon ndërlidhjen mes rezultateve dhe veprimeve që kanë sjellë te to.	Shqyrton dhe identifikon nëse ka mospajtueshmëri materiale me kriteret e përdorura.	Shqyrton dhe identifikon nëse ka anomali materiale në pasqyrat financiare qoftë për shkak të mashtrimit ose gabimit.
Lloji i angazhimit	Raportim direkt	Vërtetim ose raportim i drejtpërdrejtë.	Angazhim vërtetimi.
Pikënisja	Auditimi i mëvetësishëm i bazuar në indikacionet ose rreziqet e dobësive ose problemeve në performancë.	Auditim i rregullt ose i mëvetësishëm bazuar në indikacionet ose rreziqet për mospajtueshmëri.	Auditimi i pasqyrave financiare në bazë vjetore.

Baza akademike dhe përvoja relevante	Ekonomi, shkenca politike, sociologji etj. Përvoja në hulumtime ose vlerësime profesionale dhe njohuri mbi metodat e aplikuar në shkenca sociale si dhe metodat/aftësitë tjera relevante.	Njohuri për kontabilitet, ligje, dhe relevante me sektorin. Aftësi profesionale të auditimit.	Kontabiliteti dhe ligji. Aftësi profesionale të auditimit.
Metodat	Shumësi e metodave të dizajnuara për të arritur objektivat e secilit auditim.	Ndryshojnë në varësi të karakterit dhe lëndës së subjektit të auditimit.	Kombinim i verifikimit të mbështetjes në kontrolle të brendshme dhe procedurave substanciale (qasje analitike dhe teste të detajeve).
Kriteret e auditimit	Kritere domethënëse dhe të arsyeshme bazuar në gjykime profesionale nga burime të pakufizuara të kritereve potencialisht relevante. Kritere unike për secilin auditim, të zhvilluara nga burime legjitime dhe nga arsyetimi logjik.	Burim i kufizuar i kritereve absolute për lëndën e subjektit bazuar në ligje dhe rregullore ose përshtatshmëri (parimet e përgjithshme që rregullojnë menaxhimin e shëndoshë financiar dhe sjelljen e zyrtarëve publik).	Korniza e zbatueshme e raportimit financiar dhe rregullator (burim i kufizuar i kritereve absolute të standardizuara).
Teknika e vlerësimit	Përdorimi i kritereve domethënëse dhe të arsyeshme për të vlerësuar dizajnin, zbatimin dhe rezultatet e aktivitetet. Hapësira për përmirësim përcakton problemin e performancës. Devijimet nga kriteret nuk janë të mjaftueshme për të konstatuar se ka probleme.	Analiza e boshllëqeve, sipas të cilës identifikimi i devijimeve nga kriteret mjafton për të konstatuar se ka probleme. Gjykimi profesional është i nevojshëm për të vlerësuar sa materiale janë ato.	Analiza e boshllëqeve, ku identifikimi i devijimeve nga kriteret mjafton për t'i konstatuar ato si probleme. Gjykimi profesional është i nevojshëm për të vlerësuar sa materiale janë ato.
Forma e dhënies së sigurisë	Shpjegimi se si janë zhvilluar gjetjet, kriteret dhe konkluzionet në mënyrë të balancuar dhe të arsyeshme, dhe pse gjetjet rezultojnë në konkluzione.	Deklaratë e standardizuar, duke aplikuar parimet e sigurisë së kufizuar ose të arsyeshme.	Deklaratë e standardizuar, duke aplikuar parimet e sigurisë së arsyeshme.
Raportet	Raporte të veçanta të publikuara gjatë gjithë vitit. Të ndryshme për nga madhësia dhe përmbajtja, varësisht prej objektivave, por shpesh të ngjashme në strukturën e përgjithshme.	Ndryshojnë në varësi të karakterit dhe lëndës së subjektit të auditimit.	Raporte të standardizuara, të kombinuara me raporte tjera jo të standardizuara.

Qëllimi i dokumentimit	Për të dokumentuar procesin e auditimit dhe për të vërtetuar dëshmitë e auditimit të paraqitura në raport.	Për të dhënë pamje të qartë të punës së kryer, dëshmime të mbledhura, dhe konkluzioneve të arritura.	Për të dokumentuar dizajnin dhe kryerjen e procedurave që ia mundësojnë auditorit të mbledhë dëshmi për të arritur në konkluzione mbi të cilat e bazon opinionin e auditimit.
------------------------	--	--	---

Burimi: AFROSAI-E Performance audit handbook

Për të kryer një auditim të performancës nevojitet më shumë kohë, në krahasim me auditimin financiar dhe atë të pajtueshmërisë. Auditorët duhet të investojnë kohë për të mësuar në mënyrë të plotë dhe të thellë për lëndën që e auditojnë. Kjo për shkak se programet dhe aktivitetet e entiteteve që auditohen janë shpesh të ndryshme dhe nuk kanë shumë të përbashkëta, përveç disa parimeve themelore të menaxhimit.

Auditimi i performancës është proces i veçantë që kërkon shkallë të lartë të cilësisë në hulumtim. Kjo do të thotë që auditorët duhet të kenë aftësi të thella analitike për të kuptuar se si një organizatë ose program funksionin në praktikë. Prandaj, auditimi i performancës duhet gjithmonë të konsiderohet me kujdes të madh dhe të ndërmerret vetëm në rastet kur është e qartë se do të jetë e mundur të merren dëshmi të mjaftueshme, relevante dhe të besueshme të auditimit dhe të dërgojnë mesazhe të qarta, të dobishme dhe me kohë në fazën e raportimit në mënyrë që entiteti i audituar të arrijë performancë më të mirë.

3. Përkufizimi i ekonomisë, efikasitetit dhe efektivitetit

Auditimi i performancës kryhet për të vlerësuar nëse organizata i përdor burimet në dispozicion në mënyrë ekonomike, efikase dhe efektive gjatë kryerjes së funksioneve të saj.

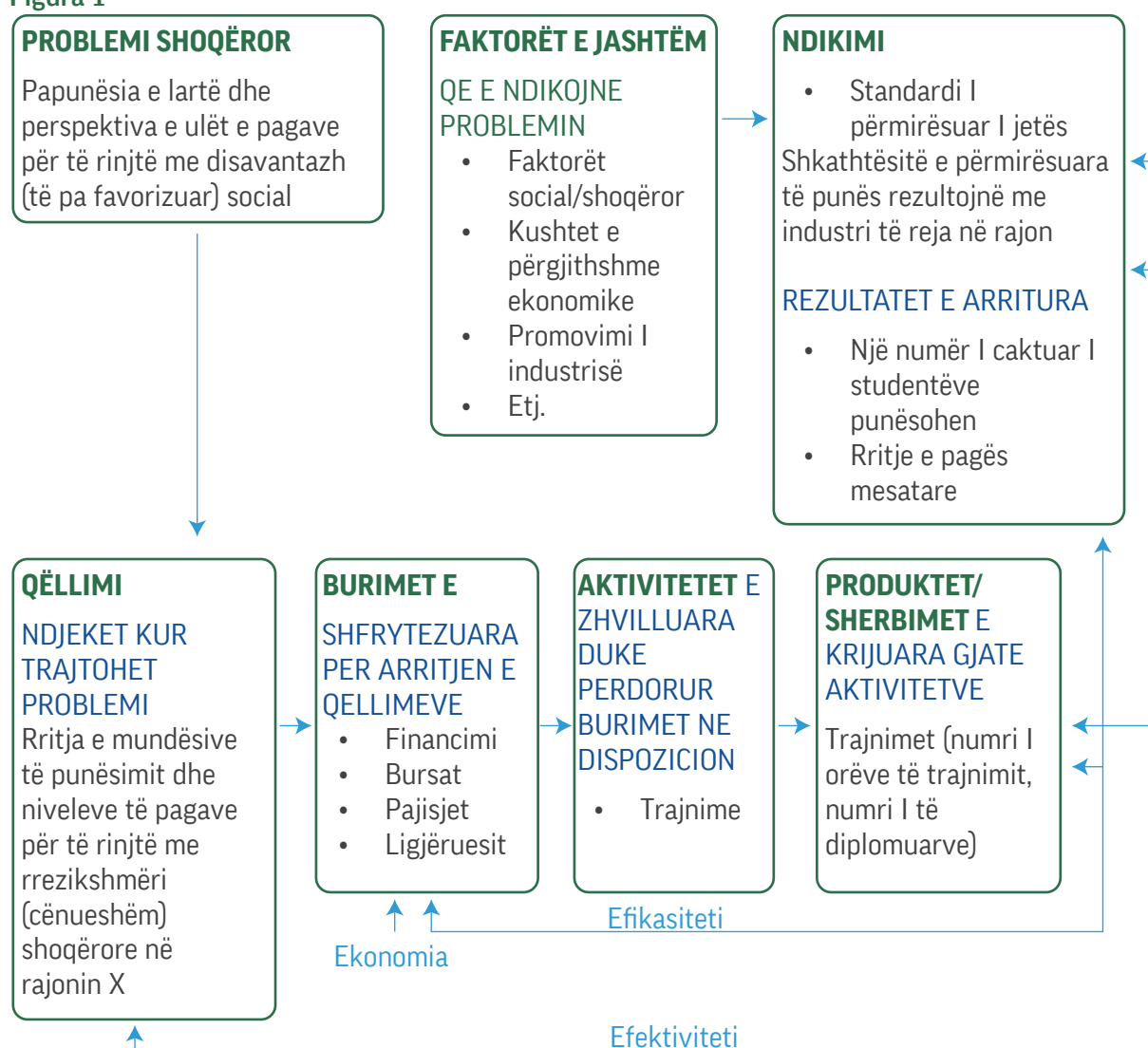
- Ekonomia - nënkupton minimizimin e kostove të burimeve. Burimet e përdorura duhet të jenë në dispozicion në kohën e duhur, në sasi dhe cilësi të duhur dhe me çmimin më të mirë.
- Efikasiteti - nënkupton marrjen e maksimumit nga burimet në dispozicion. Ai ka të bëjë me raportin midis burimeve të përdorura dhe rezultateve të ofruara, në terma të sasisë, cilësisë dhe kohës.
- Efektiviteti - ka të bëjë me përmbushjen e objektivave të vendosura dhe arritjen e rezultateve të synuara.

Vlerësimi i ekonomisë, efikasitetit dhe efektivitetit

Performanca e organizatës së audituar ekzaminohet si një tërësi e burimeve financiare, njerëzore, materiale dhe burime tjera të destinuara për arritjen e qëllimeve brenda një kohe të caktuar, për të zgjidhur problemet në shoqëri ose për të ndihmuar në tejkalimin e vështirësive.

Modeli i mëposhtëm i vlerësimit të performancës pasqyron ndërlidhjen e problemeve sociale dhe/ose ekonomike që ekzistojnë në shoqëri, qëllimet e veprimtarisë së audituar, burimet e përdorura për arritjen e këtyre qëllimeve, produktet (shërbimet) e përfituara, rezultatet dhe ndikimet (shiko Figurën 1). Auditimi mundëson vlerësimin e të gjithë këtyre komponentëve dhe bashkëveprimin e tyre, me një fokus të veçantë në ekonomi, efikasitet dhe efektivitet.

Figura 1



Burimi: Manuali i auditimit të performancës së Zyrës Kombëtare të Auditimit të Lituaniës

Problemi - një problem që prek pjesëtarët e shoqërisë i cili adresohet nga veprimet e institucioneve shtetërore ose organizatave të tjera (politika, programi, masat, projekti).

Qëllimi - rezultati i pritur nga veprimet e institucioneve shtetërore ose organizatave tjera.

Burimet - burime financiare, njerëzore, materiale dhe tjera të përdorura për veprime të caktuara.

Aktivitetet - veprimet me të cilat burimet shndërrohen në produkte (shërbime).

Produktet (shërbime) - ajo që është prodhuar ose siguruar duke përdorur burimet e alokuara për veprimet (p.sh. kurse trajnimi për të papunët, ndërtimi i një rruge).

Rezultati - ndryshimet në jetën e anëtarëve të shoqërisë për të cilët janë synuar këto aktivitete (p.sh. pjesëmarrësit e trajnimit janë punësuar, rruga e re ka përmirësuar komunikacionin).

Ndikimi - pasojat afatgjata sociale dhe ekonomike të cilat mund të vërehen pas një periudhe kohore të caktuar pas kryerjes së veprimeve dhe të cilat mund të ndikojnë si tek anëtarët e shoqërisë për të cilët synoheshin aktivitetet po ashtu edhe për ata të cilët nuk ishin të destinuar këto aktivitete.

Faktorët e jashtëm - faktorët që janë jashtë kontrollit të menaxhimit të organizatës së audituar.

Ekonomia – mbajtja e kostove në nivel sa më të ulët

Ekonomia - nënkupton minimizimin e kostove të burimeve. Burimet e përdorura duhet të jenë në dispozicion në kohën e duhur, në sasinë dhe cilësinë e duhur dhe me çmimin më të mirë. GUID 3910:8 (a).

Kur vërehet se kostot e burimeve (financiare, njerëzore, materiale, të tjera) të përdorura për të arritur vëllimin dhe cilësinë e kërkuar të produkteve (shërbimeve) janë të larta, dhe niveli i këtyre kostove mund të ishte më i ulët, atëherë performanca vlerësohet në aspektin e ekonomisë.

Treguesit e përdorimit joekonomik të burimeve përfshijnë si në vijim:

- blerjen e kryer me çmim më të lartë se çmimi i tregut, megjithëse e njëjta cilësi mund të ishte siguruar më lirë;
- blerjen e sasive të tepërta të burimeve, duke shkaktuar humbje të panevojshme;
- blerjen e burimeve në kohë të papërshtatshme (shumë herët ose shumë vonë për nevojat e institucionit); blerjen e burimeve me cilësi joadekuate, (nuk përmbushin kërkesat).

Vlerësimi i ekonomisë ka synim të përcaktojë nëse janë përdorur burimet më të përshtatshme dhe më pak të kushtueshme për arritjen e qëllimeve të caktuara:

Auditimi mund të shqyrtojë si në vijim:

- A ka blerë entiteti llojin e duhur të burimeve, me cilësinë e duhur me çmimin më të ulët (p.sh. nëse një institucion arsimor për të cilin blihet shërbimi mësimor ofron ligjërata të kualifikuara në mënyrë të përshtatshme)?
- A ka blerë entiteti sasinë e nevojshme të burimeve në kohën e duhur (p.sh. kompjuterët e blerë a janë përdorur menjëherë për punë apo janë mbajtur në depo sepse ata nuk ishin të nevojshëm për momentin)?
- A i menaxhon entiteti burimet duke u përpjekur të zvogëlojë kostot operative?
- A ishte e mundur të kryheshin aktivitetet në një mënyrë tjetër, duke ulur kostot operative?

Vlerësimi i performancës në aspektin e ekonomisë shpesh përfshin shqyrtimin e procedurave dhe vendimeve të entitetit në lidhje me prokurimin publik të mallrave, punëve ose shërbimeve. Në këtë rast, auditorët vlerësojnë nëse procedura e përdorur e prokurimit lejonte zgjedhjen më të mirë të cilësisë në raport me çmimin.

Efikasiteti – maksimizimi i rezultateve nga burimet në dispozicion

Efikasiteti - nënkupton shfrytëzimin optimal të burimeve për të arritur outputet më të mira të mundshme. Ai mat raportin midis burimeve të përdorura (inputet) dhe rezultatet e arritura (outputet), në terma të sasisë, cilësisë dhe kohës. GUID 3910:8 (b)

Nëse auditorët vërejnë se entiteti mund të kishte rritur sasinë ose cilësinë e outputeve (produkteve/shërbimeve) duke përdorur të njëjtën sasi burimesh, performanca duhet të vlerësohet në aspekt të efikasitetit.

Treguesit e performancës joefikase përfshijnë si më poshtë:

- dështimin për të arritur outputet e planifikuara (në kuptimin e sasisë dhe cilësisë së dëshiruar me burimet në dispozicion (p.sh. më pak njerëz ishin trajnuar krahasuar me ata që janë planifikuar - sasia);
- dështimin për të arritur raportin më të mirë mes inputeve dhe outputeve (p.sh. janë angazhuar shumë trajnerë për të trajnuar pak njerëz);
- dështimin për të prodhuar outpute me kohë (zbatimi i ngadalshëm, dështimi për të respektuar afatet, p.sh. njerëzit nuk janë trajnuar brenda kohës së përcaktuar).

Vlerësimi i efikasitetit synon të përcaktojë nëse është arritur raporti më i mirë mes outputeve dhe burimeve.

Në aspektin e efikasitetit auditimi mund të shqyrtojë nëse:

- rezultatet e njëjta mund të ishin arritur me më pak burime;
- të njëjtat burime mund të kishin prodhuar rezultate më të mira (për sa i përket sasisë dhe cilësisë);

- organizata e audituar përdor metoda racionale të punës (të arsyeshme, të përshtatshme);
- ekziston ndonjë problem, dyfishime të panevojshme (të funksioneve, përgjegjësive) e të cilat mund të ishin shmangur etj.

Vlerësimi i efikasitetit përfshin shqyrtimin e proceseve të entitetit me të cilat burimet shndërrohen në outpute. Për shembull, auditori mund të llogaritë koston neto të outputit, p.sh. koston mesatare e një ore trajnimi, apo të vlerësojë nivelin e efikasitetit të punës, p.sh. sa kërkesa janë trajtuar në ditë krahasuar me numrin total të kërkesave ditore për ndihmë.

Një vlerësim më i gjerë i efikasitetit përqendrohet në rezultate me qëllim të përcaktimit të aftësisë së entitetit për të arritur rezultate të caktuara duke i përdorur burimet e alokuara (shiko Figurën 1). Gjatë vlerësimit të tillë, auditorët mund të vlerësojnë koston neto të prodhimit p.sh. sa ka qenë kostoja për nivelin e arritur të punësimit.

Për të dhënë një konkluzion mbi performancën, treguesit e efikasitetit (p.sh. kostoja neto e outputeve, niveli i efikasitetit të punës) duhet të krahasohen me:

- standardet e përcaktuara ose ato të pranuar nga entiteti;
- praktikat më të mira;
- vëllimet përkatëse të prodhuara nga entitete të ngjashme; apo
- vëllimet e prodhuara nga i njëjti entitet gjatë periudhave të mëparshme.

Kur nuk mund të zbatohen standardet specifike, auditori duhet të ndërtojë informacionin me dëshmitë në dispozicion, si dhe analizën e kryer gjatë auditimit për ta përdorur si standard/reference krahasuese.

Efektiviteti – arritja e objektivave apo qëllimeve të synuara

Efektiviteti - lidhet me realizimin e objektivave të vendosura dhe arritjen e rezultateve të synuara. Ai mat se në çfarë mase aktivitetet e kryera dhe burimet e përdorura kanë çuar në rezultate të prekshme dhe të matshme. 3910:8 (c)

Kur auditori konstaton që outputet e planifikuara, rezultatet ose ndikimet e pritura nuk janë arritur, atëherë performanca shqyrtohet në aspekt të efektivitetit.

Treguesit e performancës joefektive përfshijnë si në vijim:

- mungesën e strategjive, programeve ose planeve të qarta p.sh. vlerësimi joadekuat i nevojave, qëllimet e paqarta dhe jokonsistente, objektivat e porealizueshme apo masat e papërshtatshme;
- proceset joefektive të menaxhimit, vendimmarrjes dhe zbatimit.

Auditori e vlerëson efektivitetin duke analizuar se a janë arritur qëllimet, d.m.th. duke krahasuar qëllimet e përcaktuara me outputet e prodhuara, rezultatet e arritura dhe ndikimet.

Auditimi mund të shqyrtojë si në vijim:

- Cilat masa ishin përdorur për të arritur qëllimet, a kanë kontribuar outputet e prodhuara në arritjen e qëllimeve të përcaktuara?
- Ndikimet e arritura a ishin shkaktuar në të vërtetë nga performanca e entitetit, dhe jo nga faktorët e jashtëm p.sh. nëse qëllimi i aktiviteteve ishte ulja e papunësisë, a ka rënë niveli i papunësisë për shkak të veprimeve të entitetit apo për shkak të përmirësimeve në situatën e përgjithshme ekonomike, pa ndonjë ndikim nga organizata?
- A i vërejnë qytetarët e synuar rezultatet apo ndikimet e aktiviteteve të entitetit? Në këtë rast, auditorët mund të analizojnë informacionin që entiteti ose autoritetet e tjera përgjegjëse kanë mbledhur gjatë monitorimit, apo edhe vetë auditorët mund të mbledhin informacion nga qytetarët.
- Cilësia e rezultateve/outputeve të prodhuara nga entiteti a i përmbush qëllimet e përcaktuara dhe pritjet e publikut?
- Cilët janë faktorët që pengojnë/vështirësojnë arritjen e qëllimeve të caktuara?

Zakonisht është më e lehtë të vlerësohen rezultatet e arritura sesa ndikimet sepse ndikimi i vlerësuar mund të shkaktohet nga faktorë të jashtëm. Problem tjetër që auditorët mund të hasin gjatë vlerësimit mund të jetë edhe kur qëllimet e entitetit janë abstrakte sepse mund të jetë e vështirë që qëllimet e tilla të lidhen me tregues të matshëm.

Auditori nuk synon domosdo të formulojë konkluzione për të tria aspektet e vlerësimit - ekonominë, efikasitetin dhe efektivitetin - në një auditim të vetëm. Objektivi në një auditim mund të jetë vlerësimi i performancës së entitetit në një ose më shumë aspekte, dhe cila/t nga E-të që shqyrtohet duhet të tregohet në objektivin e auditimit.

Modeli i vlerësimit të performancës (shiko Figurën 1) mund të ndihmojë në vendosjen e drejtimit të auditimit, qasjen e vlerësimit të gjetjeve të auditimit dhe aspektet që duhet të merren parasysh gjatë formulimit të konkluzioneve të auditimit.

Planifikimi strategjik

Standardi:

Auditori do të përzgjedhë tema për auditim përmes procesit të planifikimit strategjik të ISA-së duke analizuar temat e mundshme dhe duke kryer kërkime për të identifikuar rreziqet dhe problemet e auditimit. (SNISA 3000:89)

Planifikimi i auditimit realizohet në tri nivele: planifikim strategjik, vjetor dhe për auditime individuale.

Planifikimi strategjik është hapi i parë dhe themelor në përcaktimin e qëllimeve afatgjata të ZKA-së dhe identifikimit të qasjes më të mirë të mundshme për arritjen e tyre. Planifikimi strategjik është hapi i parë në përzgjedhjen e temës, sepse përfshin analizën e fushave potenciale për auditim dhe përcakton bazën për shpërndarjen efikase të burimeve të auditimit (ISSAI 3000/92). Si pjesë e këtij procesi, auditorët e ZKA-së kryejnë hulumtime për të gjetur se në cilat fusha janë rreziqet më të mëdha dhe cilat janë fushat më problematike që kanë rëndësinë më të madhe. ZKA-ja e bën këtë analizë për të identifikuar se cilat auditime të performancës janë më me interes për publikun, legjislativin dhe qeverinë, dhe cilat mund të shtojnë vlerë më së shumti.

Plani Strategjik përcakton orientimin kryesor të ZKA-së për auditim të performancës për disa vite, zakonisht për tri vite të ardhshme, por ndërkohë mund të përditësohet sipas nevojës. Me planifikim strategjik përzgjidhen fushat, programet ose temat që do të trajtohen me auditim të performancës. ZKA-ja e ka Udhëzimin mbi planifikimin strategjik² të auditimeve të performancës mbi bazën e të cilit zhvillohet procesi i planifikimit.

Qëllimi është që të:

- identifikohen faktorët e rëndësishëm që mund të ndikojnë në fushat/subjektet funksionale dhe proceset në fjalë;
- identifikohen dhe rishikohen ato fusha që absorbojnë një nivel të konsiderueshëm burimesh;
- identifikohen rreziqet e mundshme për arritjen e një vlere të mirë për para;
- theksohen fushat për vëmendjen e vazhdueshme të auditimit;
- propozohen fushat prioritare të auditimit për përfshirje në planin strategjik.

Përmes informacionit që rezulton nga këto dy burime, ZKA-ja përzgjedh fushat kyçe për auditim (temat e auditimit), duke aplikuar disa kriteret të përzgjedhjes. Këto janë disa nga kriteret e përgjithshme të përzgjedhjes:

- **Shtimi i vlerës:** Një auditim shton vlerën kur është i cilësisë së lartë³ dhe mbulon fusha të cilat nuk janë audituar më parë. Shtimi i vlerës është përvetësimi i njohurive dhe perspektivave të reja;

² https://zka-rks.org/cms/LegislationDocs/2024_b456eb50-66f0-4e64-a99d-b692b9fdae65.pdf

³ Nuk ka një përkufizim të saktë se çka do të thotë auditim cilësor. Por, ekzistojnë disa elemente që përcaktojnë ato çka duhet të përmbajë një raport i auditimit. Sa i përket kësaj, në Kapitullin 7.1 të këtij manuali do të jepet një shpjegim më i hollësishëm.

- **Problemet materiale:** Nëse rreziku i pasojave negative në aspektin e ekonomicitetit, efikasitetit dhe efektivitetit apo besimit publik është më i madh, atëherë problemet kanë tendencë të jenë më të rëndësishme;
- **Rreziqet për pasiguri:** Faktorët në vijim tregojnë rrezik të lartë dhe si rezultat edhe ndikim më të lartë të mundshëm:
 - Shuma të konsiderueshme buxhetore apo ndryshime të mëdha në shuma;
 - Fushat e orientuara zakonisht në rrezik, si ajo e prokurimit ose shëndetësisë;
 - Aktivitetet e reja ose urgjente dhe ndryshimet në kushte;
 - Struktura menaxhuese komplekse dhe konfuzion lidhur me përgjegjësitë;
 - Mungesa e informacionit të besueshëm, të pavarur dhe të përditësuar lidhur me efikasitetin apo efektivitetin e një programi qeveritar;

Materialiteti/aktualiteti politik apo çështjet tjera strategjike:

Prioritizimi i fushave më të gjera të AP-së, integrimi i objektivave të përgjithshme dhe primare të Qeverisë, bëhet duke analizuar dhe kuptuar politikën, strategjitë, buxhetet dhe deklaratat e Qeverisë, duke identifikuar kështu aspektet kritike të implementimit të politikave.

Procesi i planifikimit strategjik do të arrihet duke:

- njohur mjedisin (shoqëror, politik, ekonomik) që është i rëndësishëm për AP-në;
- rishikuar vazhdimisht fushat e gjera relevante për AP-në;
- ndihmuar një proces të gjerë konsultimi për të siguruar inpute nga palët e interesit në Qeveri;
- përditësuar metodologjinë e planifikimit për analizë të rrezikut dhe raportim; dhe
- identifikuar ekspertët e brendshëm dhe të jashtëm në lidhje me temën.

Plani strategjik normalisht zërthehet më tutje në plan operativ (plan vjetor) të auditimit, në të cilin listohen temat që do të trajtohen gjatë vitit të ardhshëm.

Planifikimi vjetor

Plani vjetor është më shumë i një natyre operacionale krahasuar me planin strategjik. Ai përfshin përzgjedhjen e temave të cilat do të auditohen gjatë vitit të ardhshëm. Ai derivon kryesisht nga plani strategjik.

Disa nga metodat për identifikimin e temave të mundshme për përfshirje në planin vjetor të auditimit janë:

Tabela 1 Metodat për identifikimin e temave të mundshme

<p>Skanimi i mjedisit të sektorit publik</p>	<p>ISA-t monitorojnë çështjet kyçe në sektorin publik për të mbajtur krah për krah zhvillimet që mund të meritojnë shqyrtim të mëtejshëm nëpërmjet një auditimi të performancës. Për shembull, ju mund:</p> <ul style="list-style-type: none"> • të lexoni publikimet përkatëse dhe raportet e mëparshme në lidhje me auditimet e performancës, financiare dhe të pajtueshmërisë; • të dëgjoni përvojën e auditorëve të tjerë; • të shqyrtoni transkriptet e debateve parlamentare; • të merrni pjesë në konferenca dhe seminare; • të keni diskutime me kolegë, palë të interesuara dhe specialistë; dhe • të merrni parasysh mbulimin mediatik të çështjeve. <p>Vëzhgimi i fushave është proces i vazhdueshëm që siguron se auditorët dhe ZKA-ja të kenë gjithmonë informacion të përditësuar për atë që po ndodh në shoqëri dhe se në cilat fusha mund të ketë nevojë për ekzaminim të mëtejshëm.</p>
<p>Rishikimi i deklaratave zyrtare</p>	<p>ISA-të u kushtojnë vëmendje deklaratave dhe publikimeve zyrtare që mund të prekin subjektet e audituara. Auditorët mund të inspektojnë informacionin si në vijim:</p> <ul style="list-style-type: none"> • qëllimet e zhvillimit të qëndrueshëm të komunitetit ndërkombëtar (SDGs). • rezolutat e Komisionit Parlamentar për Mbikëqyrje të Financave Publike. • fjalimin e kreut të shtetit që shënon hapjen e vitit parlamentar. • legjislacionin dhe fjalimet legjislative. • buxhetin kombëtar dhe udhëzimet. • dokumentet e tjera të politikave publike (për shembull, dokumente strategjike ministrore). • raportet vjetore të subjekteve të audituara. • zhvillimet globale, të tilla si temat e identifikuara nga ONISA.
<p>Analiza financiare</p>	<p>Analiza bazë financiare përfshin të qenit të vetëdijshëm se si paratë rrjedhin brenda dhe jashtë entitetit të audituar. Ju mund të zgjidhni të shikoni më nga afër karakteristikat materiale si:</p> <ul style="list-style-type: none"> • marrëveshjet komplekse financiare; • burime të reja të ardhurash dhe shpenzimesh; dhe • fushat ku shpenzimet janë të larta ose që ndryshojnë me shpejtësi.

Monitorimi i medieve	<p>ISA-t monitorojnë mediet (për shembull, artikujt e gazetave, lajmet në transmetim dhe mediet sociale) për të identifikuar shqetësimet që publiku ose komentuesit po ngrenë në lidhje me shërbimet publike. Është e rëndësishme që ju të merrni parasysh një gamë të gjerë mediesh në mënyrë që të zbuloni çështje që mund të prekin vetëm segmente të caktuara të popullsisë. Për shembull:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Publikimet që synojnë të moshuarit mund të ofrojnë të dhëna për çështje të reja në fusha të tilla si pensionet ose trajtimi i gjendjeve shëndetësore që janë më të përhapura te të moshuarit. • Publikimet rajonale mund të tërheqin më shumë vëmendje ndaj alokimit të fondeve nga qeveria qendrore për aktivitete të tilla si transporti publik, kanalizimet dhe telekomunikacioni. • Publikimet që synojnë gjinitë ose grupet etnike specifike ose segmente të tjera të ngjashme të popullsisë mund të identifikojnë çështje të shërbimit publik (siç janë rezultatet shëndetësore) që kanë një ndikim joproporcional te lexuesit e tyre.
Rishikime të përgjithshme	<p>Një pasqyrë e përgjithshme (e njohur edhe si anketë e përgjithshme) zakonisht ju njeht me objektivat e një entiteti të audituar, aktivitetet kryesore, si dhe nivelin dhe natyrën e burimeve që entiteti përdor për kryerjen e funksioneve të tij. Ju mund të grumbulloni dhe vlerësoni informacione mbi objektivat, aktivitetet, planet, burimet, procedurat dhe kontrollat në entitetet ose zonat në fjalë.</p> <p>Pasqyra e përgjithshme synon:</p> <ul style="list-style-type: none"> • të identifikojë dhe rishikojë ato fusha që thithin një nivel të konsiderueshëm burimesh; • të identifikojë rreziqet e mundshme për arritjen e përdorimit optimal të burimeve; • të nënvizojë fushat për vëmendjen e vazhdueshme të auditimit; dhe • të propozojë fusha ose subjekte për auditim. <p>Ju mund të bëni përmbledhje të përgjithshme që mbulojnë:</p> <ul style="list-style-type: none"> • një njësi të tërë të audituar; • një grup aktivitetesh të ndërlidhura; dhe • projekte ose programe të mëdha shpenzimesh ose të ardhurash. <p>Pasqyra e përgjithshme mund të jetë një burim i vlefshëm referimi kur bëhen propozime për përfshirje në planin strategjik të auditimit. Kur mbledhni informacion në punën tuaj të përgjithshme të anketimit, është e rëndësishme të regjistroni të gjitha faktet dhe vlerësimet përkatëse në dosje pune të arritshme lehtësisht dhe t'i mbani ato të përditësuar.</p> <p>Një përmbledhje e përgjithshme zakonisht mbulon:</p> <ul style="list-style-type: none"> • informacionin historik për subjektin e audituar;• autoritetin legjislativ të rëndësishëm;• objektivat e subjektit të audituar;• rregullimin organizativ;• marrëdhëniet e llogaridhënies;• aktivitetet e kryera;• natyrën dhe nivelin e burimeve të përdorura;• procedurat dhe sistemet e kontrollit të vendosura.

Shqyrtimi i pikëpamjeve të qytetarëve	<p>ISA-t synojnë të jenë të vetëdijshëm se si e shohin qytetarët performancën e subjektit të audituar dhe si ndikohen interesat e tyre nga kjo performancë.</p> <p>Qytetarët mund të jenë burim idesh për auditimin e performancës, burim kërkesë për auditimin e performancës dhe, në të njëjtën kohë, përdorues të raporteve të auditimit të performancës. ISA-t synojnë të ruajnë informacionin përkatës që përshkruan pikëpamjet e publikut mbi funksionimin e organizatave ose programeve qeveritare.</p> <p>Në analizën tuaj, ju duhet të merrni parasysh gjithëpërfshirjen – merrni parasysh se si performanca e entitetit të audituar ndikon në sektorë të ndryshëm të shoqërisë. Për shembull, kur shikoni një program për të promovuar aftësitë e biznesit, ju mund të merrni parasysh nëse burrat dhe gratë kanë qasje të ngjashme në program dhe se si ndihen pjesëmarrësit meshkuj dhe femra për përvojën e tyre të programit. Nëse identifikoni dallime materiale në përvojat dhe rezultatet për grupe të ndryshme shoqërore, atëherë mund të hetoni nëse ka ndonjë ndryshim që do t'i bënte shërbimet më gjithëpërfshirëse.</p> <p>Kur shqyrtoni nëse një temë studimi është materiale, mund të merrni parasysh shqetësimet e palëve të interesuara, interesin publik, kërkesat rregullatore dhe pasojat për shoqërinë.</p>
Ndërlidhja me hisedarë të jashtëm	<p>ISA-t mund të ndërtojnë marrëdhënie me aktorë të jashtëm dhe të ndërveprojnë me ta shpesh për të identifikuar dhe diskutuar temat e mundshme të auditimit.</p> <p>Ju mund të merrni të dhëna për temat e auditimit nga ekspertë të subjektit, palët përkatëse në qeveri dhe auditorët e brendshëm të subjektit të audituar.</p> <p>Komuniteti akademik përmban njerëz me njohuri eksperte në fusha specifike të auditimit. Akademikë të tillë mund të ofrojnë një pamje më objektive, më pak të kufizuar nga interesat personale. Kështu, akademikët mund të shërbejnë si partnerë të përshtatshëm diskutimi dhe ndonjëherë edhe konsulentë në të gjitha fazat e një auditimi.</p> <p>Organizatat joqeveritare mund të jenë një burim i dobishëm idesh. Ata mund të kenë kryer kërkimet e tyre nëpërmjet anketave dhe studimeve të rasteve dhe mund të kenë një sërë kontaktesh përkatëse.</p>
Diskutim i brendshëm dhe vlerësim brenda ZKA-së	<p>Auditori i performancës angazhohet me auditorë të tjerë të performancës, financiarë dhe të pajtueshmërisë brenda KNAO-së për të identifikuar temat e mundshme të auditimit. Për shembull, auditorët financiarë mund të kenë gjetur dobësi financiare që sugjerojnë se një program nuk është zbatuar në mënyrë efektive.</p>

Burimi: *IDI Performance audit handbook*

Përzgjedhja e temave të auditimit është një hap kyç në procesin e auditimit të performancës, pasi ndikimi i auditimit varet drejtpërdrejt nga temat e zgjedhura. Prandaj këtij procesi duhet t'i kushtohet analizë dhe vëmendje e veçantë, për të siguruar që auditimet të fokusohen në fushat me rëndësi më të madhe për publikun dhe institucionet.

Gjatë propozimit të temave për auditim, auditorët duhet të vlerësojnë tërë fushën e auditimit për t'i identifikuar disa tema potenciale, të cilat më pas i prezantohen Auditorit të Përgjithshëm për përzgjedhjen e atyre me prioritet më të lartë. Auditorët kanë kohë të dedikuara për të hulumtuar një

fushë të caktuar (si shëndetësi, prokurim, arsim etj.) dhe për të argumentuar rëndësinë e propozimit të tyre, të arsyetuar dhe të mbështetur në të dhëna. Më pas, ata duhet të dalin me një propozim të arsyeshëm dhe bindës.

Përzgjedhja e temës së auditimit

Auditori do të kryejë procesin e përzgjedhjes së temave të auditimit me synimin për të maksimizuar ndikimin e pritur të auditimit duke marrë parasysh kapacitetet e auditimit. (ISSAI 3000-91)

Temat e auditimit të performancës duhet të përzgjidhen në bazë të analizimit të problemit, vlerësimit të rrezikut dhe shqyrtimit të materialitetit ose rëndësisë së temës, varësisht prej burimeve që ZKA ka në dispozicion.

Problemi është faktori kryesor në përzgjedhjen e një teme auditimi, e që ndikon drejtpërdrejt në shoqëri dhe adresohet përmes veprimeve të institucioneve publike, si politikat, programet, masat dhe projektet.

Rreziqet janë gjasat e paraqitjes së një ngjarjeje që potencialisht mund të ndikojë në arritjen e objektivave të entitetit. Identifikimi i rreziqeve ndihmon në përcaktimin e fushave me ndikim më të madh dhe nevojën për auditim.

Materialiteti nuk kufizohet vetëm me aspektet financiare, por përfshin edhe ndikimin social dhe/ose politik, si: numrin e personave që preken nga një ligj apo reformë, nivelin e transparencës dhe qeverisjen e mirë.

Tabela 2 Për vlerësimin e temave të mundshme të auditimit, duhet të merren parasysh shumë kritere:

MATERIALITETI	Rëndësia (ose domethënia) relative e një çështjeje në kontekstin në të cilin po shqyrtohet. Përveç vlerës monetare, materialiteti përfshin ndikimin social dhe politik, pajtueshmërinë me rregulloret, transparencën, qeverisjen dhe llogaridhënien.
AUDITUESHMËRIA	A mund të auditohet tema? A është e realizueshme? A është praktike të auditosh? A bie brenda mandatit ligjor të ZKA-së? A ka ZKA-ja kapacitetin dhe ekspertizën e nevojshme për të audituar temën (p.sh, a ka qasje tek ekspertët e fushës)?
NDIKIMI I MUNDSHËM	A do të ketë tema një efekt të fuqishëm në rritjen e ekonomisë, efikasitetit dhe/ose efektivitetit të organizatave/ndërmarrjeve qeveritare?
RREZIKU PËR ZKA-në	A ka ndonjë rrezik strategjik ose reputacional nëse një temë e rëndësishme për auditim nuk shqyrtohet?

NË INTERES TË LEGJISLATIVIT OSE TË PUBLIKUT	A adreson auditimi i temës një shqetësim ligjor apo një çështje me rëndësi për komunitetin? Për shembull, a ndihmon auditimi në promovimin e gjithëpërfshirjes dhe transparencës?
RELEVANCA	A ka tema ndikim të drejtpërdrejtë në çështjet dhe zhvillimet aktuale.
KOHA E PËRSHTATSHME	A është kjo koha e duhur apo e përshtatshme për të audituar temën? Për shembull, a është shumë herët për të vlerësuar progresin e një aktiviteti të ri?
AUDITIM PARAPRAK	A është audituar tema në të kaluarën? A ka ndryshime të rëndësishme që justifikojnë një auditim të ri? A mund të zbatohet një qasje e re dhe më efektive në auditim?
PUNË TJETËR E PLANIFIKUAR OSE NË VIJIM	A po planifikohet apo bëhet punë tjetër për këtë temë?
KËRKESA PËR AUDITIM TË PERFORMANCËS	A është bërë ndonjë kërkesë e veçantë për kryerjen e auditimeve të performancës? Duhet t'i kushtohet vëmendje burimit të një kërkesë për të përcaktuar rëndësinë e saj, për shembull, kërkesat nga parlamenti, përfituesit ose aktorë të tjerë të jashtëm.

Procesi i përzgjedhjes së temës së auditimit duhet të synojë maksimizimin e ndikimit që pritët nga auditimi, duke pasur parasysh kapacitetet e auditimit. Proceset e planifikimit strategjik dhe hartimi i programit vjetor të auditimit janë mjete të dobishme për caktimin e prioriteteve.

4. Qasja në auditimet e performancës

Qasja në auditimet e performancës është një nga elementet kryesore që përcakton natyrën e ekzaminimit që do të bëhet dhe përbën një lidhje të rëndësishme ndërmjet objektivit të auditimit, kriterëve të auditimit dhe punës që duhet të kryhet për të mbledhur dëshmitë. Qasja gjithashtu përcakton çfarë njohuri, çfarë informata/të dhëna janë të nevojshme si dhe çfarë procedura të auditimit duhet kryer për t'i marrë dhe analizuar. Auditorët duhet të zgjedhin njëren nga tri qasjet e auditimit:

- Qasja e orientuar drejt sistemit shqyrton funksionimin e duhur të sistemeve të menaxhimit, p.sh. sistemet e menaxhimit financiar, për të vlerësuar nëse ato funksionojnë në përputhje me standardet dhe praktikat më të mira.
- Qasja e orientuar drejt rezultatit vlerëson nëse objektivat, sa i përket rezultatit (outcome) ose prodhimit (output), janë arritur ashtu siç ishte synuar ose nëse programet dhe shërbimet po funksionojnë ashtu siç duhet;
- Qasja e orientuar drejt problemit përqendrohet në identifikimin, shqyrtimin, dhe verifikimin e shkaqeve të problemeve të veçanta, duke shqyrtuar devijimet nga kriteret; Auditorët gjithashtu mund të zgjedhin një kombinim të këtyre tri qasjeve.

Të tri qasjet mund të zbatohen në dy perspektiva të ndryshme: nga perspektiva lart-poshtë d.m.th. të përqendrohen në kërkesat, qëllimet, objektivat dhe pritshmërinë e ligjvënësit dhe qeverisjes, ose nga perspektiva poshtë-lart që do të thotë se auditorët përqendrohen në problemet dhe shqetësimet për shoqërinë.

Qasja e orientuar drejt rezultateve kryesisht trajton pyetje si: “Cila është performanca e entitetit ose cilat rezultate i ka arritur, dhe a i ka përmbushur kërkesat apo objektivat e përcaktuara?” Me këtë qasje, auditori studion performancën, rezultatet dhe efektet aktuale duke i ndërlidhur ato me kriteret e bazuara në qëllimet apo objektivat e politikës. Gjetjet, pra shpeshherë do të jenë në formën e një devijimi nga kriteret. Nëse kemi rekomandime, atëherë ato kanë për qëllim eliminimin e devijimeve të tilla. Perspektiva në thelb është në kuptimin normativ.

Qasja e orientuar drejt problemit merret kryesisht me analizën dhe verifikimin e problemit. Pikënisja në këtë qasje është në një problem ose në një devijim «të njohur» nga ajo që duhet ose mund të jetë. Në këtë rast kriteret e auditimit kanë një rol më pak të rëndësishëm sesa në qasjen e orientuar drejt rezultatit. Ato përdoren kryesisht për identifikimin e problemit apo problemeve si pikë fillestare e auditimit. Puna kryesore në auditim është verifikimi i ekzistencës së problemeve të identifikuara/deklaruara si dhe analiza e shkaqeve të tyre nga perspektivat e ndryshme (problemet që ndërlidhen me ekonominë, efikasitetin dhe efektivitetin e programeve apo aktiviteteve qeverisëse).

Qasja e orientuar nga problemi merret me pyetje të tilla si:

- Cili është problemi?
- Cilat janë shkaqet e problemit?

- Në çfarë mase qeverisja mund të zgjidhë problemin?
- Çfarë është programi (nëse ka) i qeverisjes për të zgjidhur problemin?

Qëllimi është që të ofrohen informata të përditësuara mbi problemet e identifikuar dhe mënyrën se si t'i trajtojmë ato. Auditorët mund të përdorin metoda të ndryshme dhe nuk janë të kufizuar në analizat e tyre. Merren në shqyrtim të gjitha shkaqet e mundshme materiale (vetëm objektivat e entitetit merren të mirëqena), kështu që nuk përjashtohen propozimet për të bërë ndryshime në legjislacion, rregullore dhe në strukturat qeverisëse, nëse vërtetohet se struktura ekzistuese shkakton probleme të mëdha dhe të verifikuara.

Qasja e orientuar nga sistemi është një qasje që nuk përqendrohet në radhë të parë në politika apo qëllime, por në funksionimin e duhur të sistemeve të menaxhimit, si kusht për politika efektive dhe efikase. Shembuj të këtyre sistemeve janë: sistemet e menaxhimit financiar, sistemet e vlerësimit, sistemet e kontrollit ose sistemet e teknologjisë së komunikimit dhe të informacionit. Ky lloj auditimi mund të përdorë pyetje përshkruese (të cilat ndihmojnë në identifikimin e fushave me rrezik për sisteme) si:

- a. Cili është objektivi i sistemit?
- b. Cilat janë palët përgjegjëse brenda sistemit?
- c. Cilat janë përgjegjësitë e secilës palë përgjegjëse?
- d. Cilat rregulla, rregullore dhe procedura janë të rëndësishme?
- e. Cilat janë rrjedhat relevante të informatave?

Kjo mund të plotësohet edhe me pyetje të tjera vlerësuese siç janë:

- a. Në çfarë mase ekziston një plan i shëndoshë?
- b. A ka sistem monitorimi me cilësi të duhur?
- c. Krahasimi mes informacionit që e prodhon sistemi i monitorimit dhe planit a çon në rregullime, nëse është e nevojshme?
- d. A janë regjistruar planifikimi, monitorimi dhe rregullimi në mënyrë sistematike, duke siguruar llogaridhënie në një nivel më të lartë administrativ?
- e. A vlerësohen proceset në mënyrë periodike në mënyrë të duhur?

Më poshtë do të përshkruajmë nuancat në qasjet e ndryshme të auditimit të performancës, varësisht nga përzgjedhja e temave të auditimit, përdorimit të kritereve, analizës së shkaqeve dhe problemeve.

Pavarësisht qasjes së përzgjedhur, tema e përzgjedhur mund të jetë shumë e gjerë dhe të mos përfshijë ide konkrete për ekzistencën e problemeve të performancës. Sidoqoftë, kur aplikojmë qasjen e orientuar nga problemi, nuk do të kishte kuptim të fillohet me studim kryesor (puna në terren) nëse gjatë fazës së planifikimit nuk identifikohen indikacione të mjaftueshme të problemeve materiale të performancës.

Qasja e orientuar drejt rezultateve apo drejt sistemeve është e ndryshme në këtë aspekt, pasi që mund të jepet arsyetimi për kryerjen e auditimit pavarësisht a ka apo jo indikacione për probleme. Por që puna kryesore gjatë kryerjes së auditimit është të identifikojmë nëse ekzistojnë probleme të tilla. Shembull mund të jetë rasti kur ekziston nevoja e përgjithshme për informacion nëse një

program qeveritar ka qenë i suksesshëm apo jo, ose nëse sistemet kanë funksionuar ashtu siç synohet apo siç duhet.

Shembuj të qasjeve të ndryshme në raportet e auditimit të performancës në ZKA

Qasja e orientuar në problem: “Ekonomiciteti dhe efikasiteti në ndërtimin e shtëpive për të kthyerit”

Problemet kryesore të identifikuara në raportet e auditimit janë: dobësi në planifikimin e projekteve, vonesa në realizimin e kontratave, pagesa pa u përfunduar punët, menaxhim jo i mirë i kontratave, pranim teknik i shtëpive pa u përfunduar punët dhe ndryshimet e pozicioneve në paramasë jo në pajtueshmëri me procedurat ligjore. Këto mangësi mund të kenë rrjedhë nga vlera e parashikuar e kontratës jo e saktë, vlerësimi jo real i nevojave, mosndërtimi i shtëpive me kohë dhe ndërtimi i tyre me kosto më të lartë.

Qasja e orientuar në rezultat: “Efektet e ndarjes së tenderëve në lloje”

Objektivë e këtij auditimi është të përcaktojë nëse katër komunat e audituara kishin ndarë tenderët në lloje në mënyrë efektive për të inkurajuar pjesëmarrjen e ndërmarrjeve të vogla dhe të mesme, për të rritur konkurrencën sa i përket tenderëve të tyre si dhe për të arritur vlerën për para.

Qasja e orientuar në sistem: “Vlera për para në prokurimet e centralizuara”

Prokurimet e centralizuara në Kosovë kanë gjetur zbatim për herë të parë në vitin 2015. Duke pasur parasysh që janë kontratat e para të centralizuara vlerën monetare të tyre dhe meqë nuk janë audituar asnjëherë, ne vlerësojmë se ky auditim është shumë i nevojshëm për të vlerësuar proceset aktuale dhe se rekomandimet do t’u shtojnë vlerë proceseve të ardhshme.

Përdorimi i kriterëve

Në qasjet e orientuara drejt sistemit dhe drejt rezultateve, vlerësimi i performancës bëhet sistematikisht kundrejt objektivave të paracaktuara ose kriterëve të auditimit. Objektivat dhe kriteret e paracaktuara duhet të mbulojnë çështje të ndryshme që duhet të adresohen në auditim. Kriteret janë bazë për vlerësimin e dëshmive të auditimit mbi lëndën dhe për të hartuar gjetjet e auditimit. Çështjet e ndryshme të përfshira në gjetje duhet të jenë të ndërlidhura tematikisht dhe mund të përfshijnë ose jo çështje me një marrëdhënie shkak-pasojë.

Auditimi i orientuar nga problemi ka nevojë për të paktën një deklaratë normative (kriter) në mënyrë që të përcaktohet të paktën një problem kryesor i auditimit. Kjo mund të bazohet në objektivin kryesor të një programi, kërkesë ligjore, vlerat e përgjithshme njerëzore bazuar në Deklaratën e të Drejtave të Njeriut të Kombeve të Bashkuara ose në burime të tjera.

Ekzistenca e problemit kryesor të auditimit duhet dokumentohet. Kjo mund të verifikohet me dëshmi të mbledhura gjatë auditimit apo duke iu referuar burimeve ekzistuese të mjaftueshme legjitime. Në parim, nuk ka nevojë për kriterë shtesë për të analizuar shkaqet e problemeve kryesore të auditimit nëse paraqitet një analizë e mjaftueshme dhe e përshtatshme e marrëdhënies shkak-

pasojë. Marrëdhënia shkak-pasojë bën që kriteret e përdorura për problemin kryesor, indirekt të jenë relevante edhe për shkaqet e problemit.

Përdorimi i kriterëve për të përzgjedhur problemin e auditimit

Shpesh, brenda një fushe të caktuar, nuk është menjëherë e qartë se cili problem duhet të auditohet.

Prandaj, auditorët zakonisht aplikojnë kriterë specifike në përzgjedhje.

ISA-i duhet të sigurojë që, kur kryen auditime, është brenda kompetencës dhe kapaciteteve për ta kryer punën, ka aftësi, përfshirë kohën dhe burimet në dispozicion. Këto janë disa nga aspektet kryesore kur merret parasysh kriteri i auditueshmërisë në përzgjedhjen e problemeve të auditimit. Shkathtësitë dhe metodologjia përkatëse e auditimit duhet të jenë në dispozicion. Auditueshmëria gjithashtu mund të ndikohet nga auditime të tjera të kohëve të fundit ose studime të tjera, zhvillimi aktual në fushën e interesit, ndjeshmëria politike dhe rreziku që auditimi mund të paraqesë për reputacionin e ISA-ve. Nëse koha për të kryer një auditim të caktuar nuk është e duhur, për shembull sepse programi sapo ka filluar ose ka pësuar ndryshime të mëdha, më mirë do të ishte të pritej për një kohë tjetër para se të konsiderohej kryerja e këtij auditimi. Pra, nuk mjafton që problemi të jetë i rëndësishëm, duhet të jetë edhe praktikisht i auditueshëm.

Në grafikun e mëposhtëm janë përshkruar kriteret që mund të përdoren për zgjidhjen e problemit të auditimit:

Grafiku XYZ: Kriteret që përdoren për zgjidhjen e problemit të auditimit

- Përmirësime ose zgjidhje janë të mundshme;
- Rëndësia për përgjegjshmërinë publike;
- Asnjë faktor kryesor nuk e kufizon potencialin për ndryshim;
- Interesi për ndryshimin i treguar nga entitetet e audituara ose qeveria;
- Vlera e shtuar e mundshme.



- Të dhënat përkatëse të disponueshme;
- Burimet (buxheti, transporti, koha);
- Shkathësitë përkatëse;
- Kriteret e auditimit;
- Rreziqet për ISA-in;
- Ndjeshmëria politike;
- Afatet.
- Paratë e përfshira, rëndësia për qytetarët, administrata publike ose zhvillimi ekonomik, legjislacioni i interesit publik ose kërkesa për auditim.
- Rreziqe domethënëse për të mos përbushur objektivat e përgjithshëm, d.m.th., dobësi ose rreziqe të trashëguara dhe të vëzhguara për të mos përbushur parimet e ekonomisë, efikasitetit ose efektivitetit të qeverisë ose organizatës së sektorit publik.

Rezultatet e pritura të auditimit duhet të vlerësohen në kuptimin e dobisë. Për shembull, konkluzionet dhe rekomandimet e mundshme duhet të jenë domethënëse dhe të kenë efekt të rëndësishëm për publikun ose entitetin. Auditorët gjithashtu duhet të vlerësojnë nëse koha e përcaktuar për të kryer auditimin do të kontribuojë në ndryshime në fushën e përzgjedhur për auditim d.m.th. a është duke u kryer auditimi në kohën e duhur. Nëse është e mundur, raporti i auditimit duhet të përgatitet në kohën kur ka nevojë për ndryshime të tilla. Nëse ka filluar ndonjë reformë e rëndësishme, priten ndryshime legjislative, ose nëse janë duke u zhvilluar studime tjera apo vlerësime të kryera në lidhje me temën e auditimit dhe koha e përfundimit të të cilave mund të përkojë me përfundimin e auditimit, auditori duhet të vlerësojë se a do të shtojë vlerë ky auditim apo jo. Nëse auditimi është kryer dhe përfunduar në kohën e gabuar, ekziston rreziku që puna e auditorit të mos ketë efektin e duhur dhe burimet e alokuara për këtë auditim do të përdoren në mënyrë joefikase.

Auditori do të marrë në konsideratë materialitetin në të gjitha fazat e procesit të auditimit, duke përfshirë aspektet financiare, sociale dhe politike me qëllim që të shtojë sa më shumë vlerë.

Materialiteti tregon rëndësinë e një çështjeje në raport me objektivat e auditimit dhe si ajo çështje mund të ketë ndikim në ekonomi, efikasitet dhe efektivitet. Ai i ndihmon auditorët të përqendrohen në gjërat që kanë më shumë peshë dhe që kanë më shumë rëndësi për vendimmarrësit dhe llogaridhënësit.

Një çështje do të konsiderohet materiale kur tema konsiderohet se ka rëndësi të veçantë dhe ku përmirësimet do të kishin një ndikim të rëndësishëm. Do të jetë më pak material kur aktiviteti është i një natyre rutinore dhe ndikimi i performancës së dobët do të kufizohet në një zonë të vogël ose minimale.

Kur ministritë, agjencitë ose programet qeveritare nuk performojnë mirë, ato e vënë në rrezik ekonominë, efikasitetin dhe efektivitetin e sektorit publik. Vëzhgimet do të duhej të ishin bërë në fazën para-studimore të problemeve që ndërlidhen me performancën e subjekteve publike duke vënë në rrezik të tri E-të, si bazë për zgjidhjen e problemit të auditimit dhe dizajnin e auditimit.

Shembull: përcaktimi i materialitetit në fazën e para-studimit në temën “Mirëmbajtja e infrastrukturës së shkollave”

Ekipi i auditimit e përcakton materiale çështjet që ndikojnë ndjeshëm në: sigurinë e nxënësve, rezultatet e të nxënësve dhe përdorimin efikas të fondeve publike.

Zbatimi:

Pra nga fushëveprimi i auditimit ekipi i përjashton riparimet e vogla kozmetike (p.sh. zhveshja e bojës), pasi ato s’kanë ndikim ose ndikimi i tyre në sigurinë e nxënësve, rezultatet e të nxënësve dhe përdorimin e fondeve publike është i papërfillshëm.

Në fokus të fushëveprimit vendoset siguria fizike, higjiena dhe sistemet e ngrohjes në objektet shkollorë – fusha që mund të ndërpresin procesin mësimor ose të paraqesin rreziqe për shëndetin.

Analiza e buxhetit/shpenzimeve përqendrohet te alokimet mbi një prag të caktuar (p.sh. 10,000 euro), pasi këto vendime kanë ndikim financiar material.

Problemet që kryesisht shkaktohen nga mungesa e burimeve, zakonisht nuk janë të përshtatshme si probleme dhe fokus kryesor i një auditimi. Arsyeja është se është e pamundur që auditorët duke hulumtuar një fushë të caktuar, të marrin njohuri të mjaftueshme për shpërndarjen e burimeve tjera të entitetit. Kështu, nuk do të jetë e mundur të rekomandohet qeverisja ose kuvendi të rialokojnë burimet midis fushave ose sektorëve. Në përgjithësi ekzistojnë disa mundësi për të rialokuar burimet brenda një sektori, e që është përgjegjësi e subjekteve të audituara të vendosin ose propozojnë.

Problemet e efektivitetit ndonjëherë mund të shpjegohen kryesisht nga burime të pamjaftueshme që u pamundësojnë entiteteve arritjen e objektivave. Në raste të tilla auditimi mund të mos jetë në gjendje të japë kontribut të konsiderueshëm për përmirësime të operacioneve, mund të konkludojë që efektet e synuara nuk mund të arrihen me burimet në dispozicion. Atëherë, rekomandohet të

rishqyrtohet programi dhe të përshtaten objektivat me burimet që janë në dispozicion. Nëse kjo do të thotë që ka nevojë të ndryshohen objektivat, ose të rriten burimet në dispozicion, është vendim politik që duhet të marrë qeveria ose parlamenti.

Analizimi i shkaqeve të dobësive dhe problemeve⁴

Në të gjitha qasjet, auditimet mund të përfshijnë pak a shumë analizë të plotë të shkaqeve dhe problemeve të identifikuar. Auditimet e bazuara në rezultate dhe sisteme mund të jenë të kufizuara për të identifikuar devijimet nga kriteret e auditimit pa analizuar shkaqet e këtyre devijimeve. Nëse shkaqet analizohen në këto qasje, analiza mund të jetë ose një analizë e thellë e shkaqeve dhe problemeve ose të ketë një natyrë më të përgjithshme. Interpretimi që ne i kemi bërë SNISA-ve nuk na çon në përfundim se SNISA-t kërkojnë analiza rigorozë empirike të marrëdhënieve shkakësore. Pra, interpretimi ynë është se auditorët duhet të gjejnë, me siguri të arsyeshme, se çfarë ka “çuar”, “kontribuar”, “çfarë shpjegon” ose cilat janë “arsyet” për atë që është përshkruar si problem i performancës. Prandaj, ne në këtë manual kemi përdorur shprehjet e mësipërme si sinonim i fjalës shkak.

Në auditimet e bazuara në probleme, faktorët kryesorë që pritet të shkaktojnë probleme në performancë shpesh identifikohen paraprakisht gjatë planifikimit të auditimit, dhe përbëjnë një pjesë të madhe të dizajnit të auditimit me pyetje të auditimit dhe ndoshta nënpyetje. Shkaqet e problemeve kryesore duhet të analizohen më në thellësi dhe faktorët që kanë çuar në këto shkaqe mund të paraqiten veçmas si gjetje. Këto gjetje mund të përshkruhen si probleme të performancës në vetvete, pasi ato kontribuojnë në problemin kryesor.

Qasja e ZKA-së në auditimet e performancës

Në auditim të performancës, ZKA-ja aplikon qasje të kombinuara duke marrë parasysh aspektet e problemeve, sistemeve dhe rezultateve. Auditori do të zgjedh qasjen e bazuar në rezultate, probleme, sisteme, apo një kombinim të këtyre. (SNISA 3000:40)

ZKA-ja përqendrohet kryesisht tek ato auditime ku ka arsye për të besuar se aktivitetet qeveritare janë duke u përcjellë me probleme materiale. Gjatë fazës së planifikimit, auditorët fokusohen në temën e përzgjedhur dhe rekomandojnë një problem të auditimit si fokus kryesor i auditimit. Formulimi i problemit të auditimit mund të rrjedh nga mangësitë në outputet dhe rezultatet ose nga mangësitë në sistemet dhe proceset qeveritare. Auditimi më pas do të verifikojë problemin dhe do të analizojë shkaqet e tij.

Kur përdoret qasja në rezultat, auditorët studiojnë performancën e entitetit (në lidhje me ekonominë, efikasitetin dhe efektivitetin) dhe vlerësojnë gjendjen e gjetur në entitet duke e krahasuar me ndonjë normë (qëllim, objektivat, rregullat, etj.) ose me kritere të auditimit (të përcaktuara para se të fillojë studimi).

4 AFROSAI-E 2016 fq 9

Nëse është e vështirë të përcaktohen kriteret, auditorët mund të bashkëpunojnë me ekspertë të fushës për të përcaktuar kriteret të besueshme, të cilat kur vihen në zbatim janë objektive, të dobishme, të arsyeshme dhe të realizueshme. Kriteret e auditimit mundësojnë që të bëhet vlerësimi i gjendjes, d.m.th. me ndihmën e kriterëve auditorët arrijnë të gjetjet lidhur me problemet në performancë si dhe të shkaqet dhe pasojat e këtyre problemeve. Sipas kësaj metodologjie, problemet përcaktohen si devijim nga norma ose kriteri. Nëse ka rekomandime, ato synojnë të adresojnë shkaqet në mënyrë që të eliminohen devijimet e tilla.

Nga ana tjetër, **qasja e orientuar në problem**, merret kryesisht me verifikimin dhe analizën e problemit, zakonisht pa iu referuar kriterëve të paracaktuara të auditimit, d.m.th. në fazat e hershme të parastudimit, me shumë gjasë kriteret nuk do të mund të identifikohen në legjislacionin primar e dytësor, që do të thotë se kriteret duhet të zhvillohen ose të gjenden gjetiu, si p.sh. në praktika të mira.⁵ Në këtë metodologji, defektet dhe problemet – ose të paktën treguesit e problemeve – janë pika fillestare e një auditimi dhe jo përfundimi.⁶ Një detyrë e rëndësishme e auditimit është të verifikojë ekzistencën e një problemi dhe të analizojë shkaqet nga perspektiva të ndryshme (probleme që lidhen me ekonominë, efikasitetin ose efektivitetin).

5 Që të kryhet vlerësimi i problemit, fillimisht ai duhet kuptuar (dhe është e mundur të gërshetohen shkaqet dhe pasojat). Kur bëhet fjalë për analizën e problemeve komplekse që lidhen me eficientësinë dhe efektivitetin, nuk është kurdoherë e mundur të përcaktohen kriteret e auditimit në fazën e planifikimit.

6 Treguesit e problemeve në lidhje me eficientësinë dhe efektivitetin janë përgjithësisht të paqartë, subjektivë dhe të vështirë për t'u përcaktuar dhe kuptuar. Shembuj të treguesve të problemit në lidhje me tri E-të (Ekonomiciteti, eficientësi, efektiviteti) janë: kosto në rritje që rezultojnë në kërkesë për më tepër burime, pabarazi midis inputeve dhe qëllimeve, paqartësi në ndarjen e përgjegjësisive midis agjencive të ekzekutivit të përfshira, rregulla dykuptimëshe dhe kontradiktore; kohë e gjatë pritjeje ose radhë të gjata; mungesë e shpallur e kompetencës, kritika ndaj stilit të menaxhimit, mangësi në shërbime dhe në trajtimin e klientit, ankesa të shumta ose padi nga publiku, ndryshim i kushteve të jashtme, dhe tregues për efekte anësore negative të programeve qeverisëse.

5. Procesi i auditimit të performancës

Auditimi i performancës zhvillohet në disa faza. Ai përbëhet nga planifikimi, ekzekutimi, raportimi dhe përcjellja. Secila fazë kryhet duke zhvilluar disa aktivitete.

Qëllimi i planifikimit të auditimit individual është që të identifikohen problemet e mundshme të auditimit dhe të bëhen përgatitjet për ekzekutimin e studimit kryesor. Faza e parë zakonisht është shqyrtimi i fushës, pasuar nga hulumtimet specifike të entitetit ose temës. Pas analizave dhe përkufizimit të problemit të auditimit, hartohet para-studimi që ndryshe njihet edhe si plani i punës për studimin kryesor.

Ekzekutimi (kryerja e studimit kryesor) ka për qëllim të marrë dëshmi të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të zhvilluar gjetje që i përgjigjen objektivave dhe pyetjeve të auditimit. Ky studim finalizohet duke përgatitur një draft-raport të auditimit.

Faza e përgatitjes së draft-raportit është proces i vazhdueshëm analitik i formulimit, testimit dhe vlerësimit të gjetjeve, konkluzioneve dhe rekomandimeve. Me rastin e dokumentimit dhe analizimit të të dhënave të auditimit, çështjet si ndikimi dhe vlera e prituri të auditimit duhet të merren parasysh. Theksi duhet të vihet në nxjerrjen e një raporti final i cili do të shqyrtohet nga Kuvendi dhe do t'i prezantohet entiteteve.

Faza e **raportimit** përfshin qartësimin e raportit përmes rishikimeve, kontrollit të cilësisë dhe takimeve finale me të audituarit si dhe dorëzimin e raportit në Kuvend dhe te palët e interesit; dhe

Aktivitetet e përcjelljes. Ndikimi i auditimit dhe progresi i arritur nga të audituarit në lidhje me adresimin e rekomandimeve të auditimit është identifikuar dhe dokumentuar në **procesin e përcjelljes**. Proceset e tilla janë të një rëndësie vitale për të ofruar informata kthyesë.

Figura 2 Fazat dhe aktivitetet kryesore të auditimit të performancës



Dizajni i auditimit

- Kryhet një studim paraprak për të kuptuar më mirë temën e auditimit.
- Përcaktohet qasja e auditimit.
- Përcaktohen objektivat.
- Formulohen pyetjet e auditimit.
- Identifikohen kriteret e përshtatshme të auditimit për të matur performancën e entitetit kundrejt asaj që pritet.
- Zhvillohet metodologjia sipas së cilës mblidhen dhe analizohen të dhënat/informacioni.
- Dokumentohet dizajni, si p.sh. me një matricë, dhe hartohet plan kohor i auditimit.

Ekzekutimi i auditimit

- Mblidhen dëshmi të mjaftueshme dhe të përshtatshme.
- Mblidhen informacione dhe të dhëna duke përdorur metodologjinë e miratuar.
- Analizohet informacioni dhe të dhënat e mbledhura duke përdorur metoda cilësore dhe sasiore.

Zhvillimi i gjetjeve, konkluzioneve dhe rekomandimeve

- Identifikohen gjetjet e auditimit.
- Zhvillohet mesazhi i raportit, duke balancuar si duhet mes gjetjeve pozitive dhe negative.
- Hartohen konkluzionet dhe rekomandimet nëse është e aplikueshme.

Shkrimi i raportit

- Krijohet një strukturë e tillë e raportit që të komunikojë në mënyrë efektive rezultatet e auditimit.
- Hartohet raporti në përputhje me manualin e ZKA-së.
- Merren komentet e entitetit për draft-raportin.
- Pasi të miratohet nga menaxhmenti i ZKA-së, raporti finalizohet dhe publikohet.
- Komunikohen rezultatet e auditimit te palët përkatëse.

Përcjellja e rezultateve të auditimit

- Konstatohet se a ka pasur progres lidhur me gjetjet dhe rekomandimet e auditimit.
- Vlerësohet se a janë adresuar problemet e gjetura.
- Konstatohen se cilat janë përfitimet financiare dhe jofinanciare.
- Identifikohen fushat për auditime të ardhshme

6. Planifikimi i auditimit

Planifikimi individual i auditimit përbëhet nga dy faza kryesore: përzgjedhja e temave dhe dizajnimi i auditimit, sipas SNISA 3000. Ky kapitull fokusohet për fazën e dizajnit të auditimit.

Auditorët duhet ta planifikojnë auditimin ashtu që të sigurojnë se ai është i cilësisë së lartë dhe se kryhet në mënyrë ekonomike, efikase dhe efektive, në kohë dhe në përputhje me parimet e menaxhimit të mirë të projektit. (SNISA 3000:96)

Auditorët duhet të fitojnë njohuri thelbësore dhe metodologjike gjatë fazës së planifikimit. (SNISA 3000:98)

Në fazën fillestare të planifikimit, vendoset nëse ekzistojnë kushtet e duhura për të realizuar një auditim. Nëse po, atëherë ekipi i auditimit harton një plan auditimi që ndryshe quhet memorandum (memo) parastudimor, i cili shërben si bazë për fazën e ekzekutimit të auditimit..

Gjatë fazës së planifikimit, auditorët mbledhin informata fillestare mbi temën e auditimit, të cilat duhet të jenë të mjaftueshme për të bërë identifikim preliminar të problemeve kryesore në performancë në fushën e caktuar, shkaqet dhe pasojat e tyre. Edhe pse pjesa më e madhe e informatave për temën mbledhen gjatë ekzekutimit të auditimit, është e nevojshme të mbledhen sa më shumë informacione rreth temës gjatë fazës së planifikimit, në mënyrë që t'u mundësohet auditorëve të planifikojnë një auditim sistematik për të mbledhur dëshmi të mjaftueshme dhe të përshtatshme auditimi, duke verifikuar problemet, shkaqet dhe pasojat. Megjithatë, shumicën e kohës së paraparë për procesin e auditimit e merr faza e ekzekutimit.

Auditorët duhet të marrin parasysh nevojat dhe interesat e përdoruesve kryesorë të synuar dhe të palëve përgjegjëse. Kjo ndihmon në zgjedhjen e objektivave të auditimit dhe në metodologjinë më të përshtatshme, duke siguruar një raport të vlefshëm dhe të kuptueshëm.

Memoja parastudimore⁷ e auditimit duhet të përfshijë:

- a. njohuritë paraprake dhe informacionin e nevojshëm për të kuptuar entitetin i cili do të auditohet, për të mundësuar vlerësimin e problemit dhe rrezikut, burimeve të mundshme të dëshmive, auditueshmërisë dhe materialitetit të fushës së konsideruar për t'u audituar;

⁷ Aktualisht ZKA-ja përdor një dokument (shabllon) i quajtur memoja e parastudimit i cili përmban elementet e cekura më lartë.

- b. objektivat e auditimit, pyetjet ose hipotezat, kriteret, fushat dhe periudhat që do të mbulohen nga auditimi, si dhe metodologjinë (përfshirë teknikat që do të përdoren për mbledhjen e dëshmive dhe për kryerjen e analizës së auditimit);
- c. një plan të përgjithshëm të aktiviteteve i cili përfshin stafin, kompetencat e mjaftueshme (përfshirë pavarësinë e stafit të angazhuar) dhe ekspertizën e mundshme të jashtme të nevojshme për auditim, një shënim për njohuritë e theksuara të auditorëve në lëmin që do të auditohet; dhe
- d. kostot e përlogaritura të auditimit, kornizat kohore dhe etapat kyçe të projektit, si dhe pikat kryesore kontrolluese të auditimit.

Identifikimi i problemit

Një hap i rëndësishëm në auditimet e performancës ka të bëjë me identifikimin e problemeve që do të auditohen. Ky është një hap i vështirë që kërkon shqyrtimin e thellë të çështjes, nëpërmjet hulumtimit të literaturës së fushës, dokumentacionit, statistikave, realizimit të intervistave me palët kryesore dhe ekspertët dhe nëpërmjet analizimit të problemit nga këndvështrime të ndryshme.

Për të kuptuar temën e auditimit dhe problemet në fushën e auditimit, të dhënat e mbledhura mbi proceset, sistemet dhe problemet në fushë të caktuar duhet të analizohen. Parastudimi është një fazë hulumtuese ku auditorët mësojnë në lidhje me temën dhe fushën në mënyrë që të përcaktojnë se ku do ta përqendrojnë auditimin. Shumë informacione duhet të mblidhen nga entitete dhe burime të ndryshme, ekspertë të çështjeve, konsulentë, raporte të mëhershme dhe të tjera. Auditorët gjithashtu do të duhet të studiojnë legjislacionin, dokumentet nga entitetet (strategjitë, planet, buxhetet, procedurat e punës) dhe nga burime tjera (literaturë, raporte nga qeveria, organizata ndërkombëtare dhe OJQ).

Duke marrë në konsideratë këto karakteristika, auditorët duhet të vazhdojnë me analiza më të thella dhe identifikojnë probleme tjera që mund të jenë shkaqe të mundshme të problemit kryesor. Kur bëjmë analiza më të thella mund të shohim se problemet e auditimit janë të ndërlidhura me njëra tjetrën dhe në këto raste mund të përdoret metoda e pemës së problemit, ku problemet paraqiten në mënyrë hierarkike në bazë të mënyrës se si ato ndikojnë te njëra-tjetra. Më poshtë paraqitet një shembull i pemës së problemit.

Shembull: Lëndimet e rënda dhe vdekjet në aksidentet rrugore – inspektimet e trafikut

Qeveria u ka caktuar përgjegjësi të ndryshme disa entiteteve publike në përpjekje për të zvogëluar numrin e aksidenteve rrugore, veçanërisht aksidentet me pasoja të rënda ose fatale. Të gjitha entitetet të përfshira kanë këtë synim, edhe nëse ka të ngjarë të kenë synime shtesë.* Ministria e Infrastrukturës është përgjegjëse për ndërtimin dhe mirëmbajtjen e rrugëve. Policia Rrugore kryen inspektime për të siguruar ngasje të sigurt dhe zvogëlim të numrit të aksidenteve rrugore. Mund të ketë gjithashtu një entitet përgjegjës për fushata ndërgjegjësimi mbi sigurinë rrugore. Gjithsesi, meqë disa aksidente ndodhin, Ministria e Shëndetësisë është përgjegjëse për shërbimet e urgjencës dhe trajtimin spitalor për të shpëtuar të lënduarit.

ZKA-ja sikurse edhe ISA-t tjera, nuk auditon problemet shoqërore në përgjithësi, por problemet e performancës brenda përgjegjësisë së entiteteve publike. Ne mund të vizatojmë një pemë të problemit për të identifikuar se cilat mund të jenë shkaqet kryesore që çojnë në vdekje në aksidentet

rrugore. Ne kemi thjeshtuar problemin e aksidenteve rrugore dhe kemi përfshirë vetëm disa nga faktorët kryesorë për të cilët qeveria është përgjegjëse dhe ka të ngjarë të kontribuojë. Në parim, këshillohet që të përpiqeni të identifikoni të gjithë faktorët e rëndësishëm që kontribuojnë në problemet kryesore të performancës, pasi këta janë faktorë që nuk mund të ndikohen drejtpërdrejt nga qeveria dhe për rrjedhojë nuk janë të përshtatshëm si fokus kryesor i auditimit. Ky kuptim më i gjerë, se si faktorët e jashtëm ndikojnë në problemin e përgjithshëm, mund të jetë i rëndësishëm kur vlerësohet performanca e entiteteve.

Figura 3 Pema e problemit për lëndimet e rënda apo vdekjet në aksidente rrugore

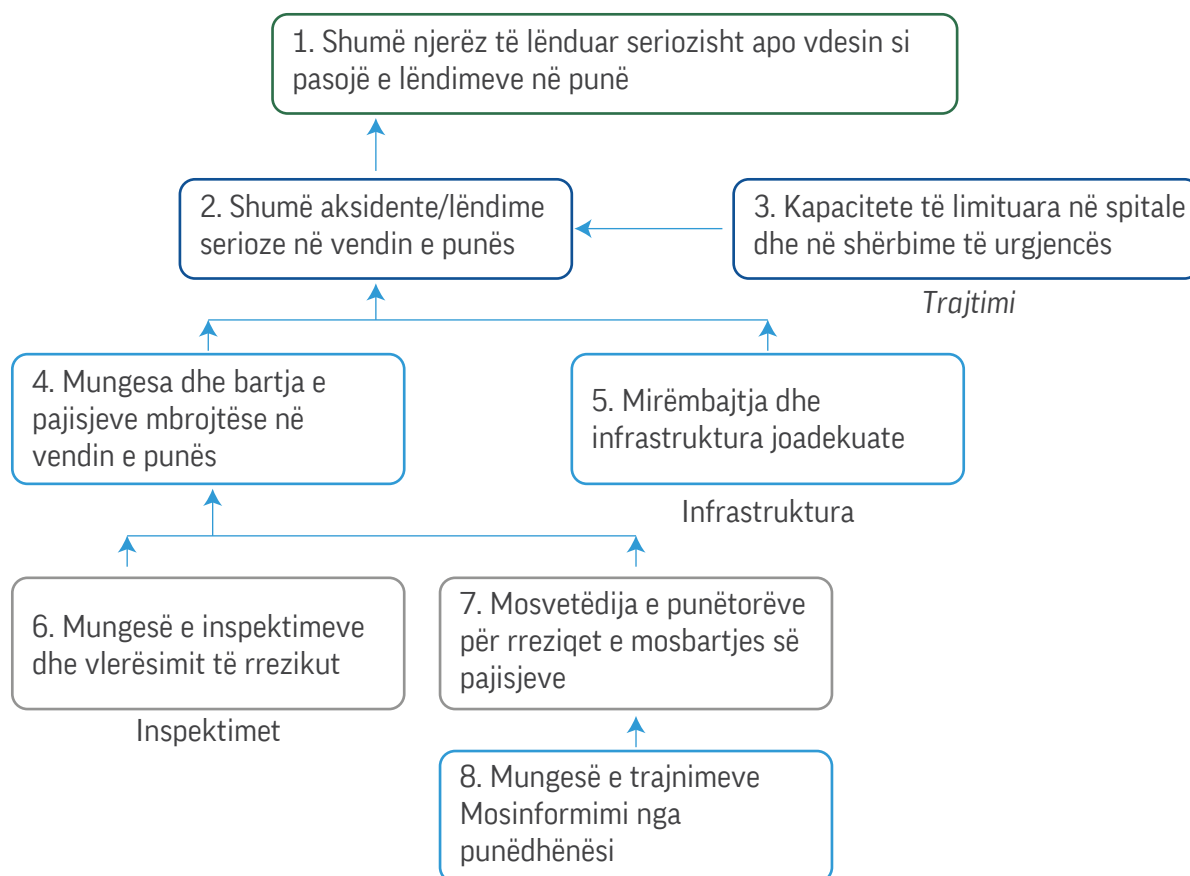


Figura 3 identifikon një problem kryesor shoqëror: (1) shumë njerëz lëndohen rëndë ose humbasin jetën në aksidente rrugore. (2) Një arsye e rëndësishme, që pason pothuajse në mënyrë logjike, është se ka shumë aksidente rrugore. Një shpjegim i mundshëm për faktin se shumë vdekje ndodhin pas aksidenteve të rënda është se (3) ekziston kapaciteti i kufizuar për shërbimet emergjente në spitale. Shumë aksidente rrugore të rënda, nga ana tjetër, mund të shkaktohen nga (4) ngasja e rrezikshme e automjetit dhe/ose (5) infrastruktura dhe mirëmbajtja e papërshtatshme e rrugëve. Nëse ngasja e rrezikshme shkakton aksidente të rënda, kjo mund të shpjegohet më tej nga fakti që (6) inspektimet e trafikut nuk adresojnë rreziqet e aksidenteve për të parandaluar drejtimin e rrezikshëm. Mund të ketë gjithashtu (7) nivel të ulët ndërgjegjësimit për sigurinë rrugore te shoferët, që në mënyrë të arsyeshme, të paktën pjesërisht, ndikohet nga mungesa e edukimit të shoferëve e fushatave të ndërgjegjësimit.

Faktorët e ndryshëm të lidhur me pemën e problemit mund të përshkruhen në drejtim të problemeve, shkaqeve të mundshme dhe pasojave. Cilido faktor në pemë mund të quhet «problem». Duke u ngjitur

lartë nëpër pemë do të gjeni pasojat (efektet), ndërsa teksa zbrisni poshtë pemës do të gjeni shkaqet. Për të zhvilluar një pemë duke zbritur, auditorët mund pyesin: «Pse?» dhe të përdorin informacionin në dispozicion dhe logjikën për të gjetur një përgjigje të arsyeshme. Shumë njerëz lëndohen rëndë ose humbasin jetën në aksidente rrugore. Pse? Ka shumë aksidente të rënda, shërbimet emergjente dhe spitalet kanë kapacitet të kufizuar. Pse? – Teksa vazhdojmë së bëri pyetjen «Pse?» arrijmë të bëjmë një pemë problemi shumë të hollësishme. Gjatë zhvillimit të pemës mund të ngjitemi lart, duke bërë pyetjen: «ani çka»? Fushatat e ndërgjegjësimit duket se kanë dështuar. Ani çka? Ka tregues të ndërgjegjësimit të ulët te shoferët lidhur me sigurinë në trafik. Ani çka? Ka shumë aksidente të rënda.

Ky shembull është thjeshtëzuar duke përjashtuar disa entitete që ndikojnë në sigurinë në trafik rrugor, p.sh. entiteti që lëshon patentë shoferin dhe rregullon kufijtë e shpejtësisë apo rregullat tjera të trafikut rrugor.

Siç duket qartë nga pema e problemit e paraqitur në shembullin më lartë, qeveria cakton mjete të ndryshme që në mënyra të ndryshme potencialisht mund të ndikojnë në zvogëlimin e numrit të vdekjeve dhe lëndimeve nga aksidentet e rënda rrugore. Për auditorët mund të jetë joshëse që të zgjedhin problemin kryesor për auditim dhe të adresojnë të gjitha shkaqet e mundshme. Nëse e bëjnë këtë, kjo nënkupton një auditim më relevant por gjithashtu edhe më vështirë për t'u ekzekutuar sepse duhet studiuar dhe analizuar shumë faktorë. Përzgjedhja e problemit të auditimit sa më lart në pemën e problemit, në përgjithësi, nënkupton një problem më të rëndësishëm, por edhe një problem më të vështirë për t'u audituar, pasi ndikohet nga shumë faktorë të ndryshëm. Sa më shumë veprime/aktivitete qeveritare që mbulon një auditim aq më kompleks bëhet.

Për të lehtësuar se në cilin problem të auditimit do të fokusohemi, auditori duhet të marrë parasysh faktorët të cilët qeveria mund t'i kontrollojë dhe për të cilët është përgjegjëse drejtpërdrejt. Në këtë rast, kutitë 1, 2, 4 dhe 7 paraqet probleme shoqërore të cilat në përgjithësi janë jashtë kontrollit të drejtpërdrejtë të qeverisë. Në anën tjetër cilido nga faktorët 3,5,6 ose 8 mund të merret në konsideratë për auditim pasi është nën kontrollin e qeverisë. Mund të jetë e mjaftueshme që të fokusohemi në një nga faktorët dhe ndoshta të kufizohet edhe më tej auditimi gjatë procesit të planifikimit (parastudimit).

Si rregull i përgjithshëm, veprimet qeveritare zakonisht rezultojnë më komplekse sesa që duken në shikim të parë, kur auditorët të zhvillojnë analiza më të thella. Për të argumentuar dhe arsyetuar përzgjedhjen e problemit, nevojitet pema e problemit.

Problemet në të cilët përqendrohet auditimi i performancës duhet të jenë probleme aktuale në mënyrë që përdoruesve të raportit t'u jepet informacion i vlefshëm.

Problemi i auditimit të performancës mund të përkufizohet si një gjendje kur performanca e entitetit nuk është e kënaqshme ose ekziston ndryshim midis gjendjes së dëshirueshme dhe asaj faktike. Treguesit e problemeve të performancës mund të jenë:

- mangësia në cilësi dhe shërbim,
- numri i madh i ankesave,
- rritja e kostove dhe rritja e kërkesës për burime shtesë,

- planet dhe programet jo të duhura (të ndërlikuara, abstrakte) ose mosarritja e qëllimeve të performancës të përcaktuara në planet strategjike dhe vjetore;
- devijimet e treguesve statistikorë etj.

Pas vlerësimit të problemeve të identifikuara të performancës formulohet problemi i auditimit. Duhet të përzgjidhet një nga problemet e identifikuara të performancës ose kur janë disa probleme të performancës ato mund të integrohen si një problem i auditimit. Formulimi specifik i problemit të auditimit mundëson shmangien e paqartësive, prandaj rekomandohet të formulohet me fjali të thjeshta dhe sa më shkurt. Problemi i auditimit dhe arsyeja e përzgjedhjes së tij duhet të cekën në memon e parastudimit.

Janë disa faktorë të rëndësishëm që mund të arsyetojnë mosvazhdimin e procesit të auditimit me ekzekutim. Shembuj të mundshëm janë:

- problemet e identifikuara janë bërë jorelevante dhe të parëndësishme;
- entiteti i audituar ka ndërmarrë hapa për të adresuar problemet;
- ekziston rreziku i moskrijimit të vlerës së shtuar të auditimit;
- nuk ka staf të kualifikuar siç duhet që të mund të kryejë auditimin dhe shërbimet e ekspertëve janë shumë të shtrenjta, etj.

Në raste të ngjashme auditimi përmbyllet me memon parastudimore dhe nuk vazhdon tutje.

Objektivi i auditimit

Objektivi i auditimit përcakton qëllimin kryesor të një auditimi dhe formulon qartë atë që do të vlerësohet. Formulimi i objektivit të auditimit duhet të mundësojë përgjigjen e pyetjes: «çfarë do të vlerësohet?», për shembull, një program i caktuar, performanca e një institucioni të caktuar ose pjesë individuale të performancës së tij, një sistem, etj. Objektivi i auditimit duhet të tregojë «Çfarë kërkon të arrijë auditimi?».

Auditimi mund të ketë më shumë se një objektiv kryesor, në varësi të natyrës së problemit të audituar dhe kompleksitetit të tij. Auditorët duhet të vendosin objektivin e qartë të auditimit lidhur me parimet e ekonomisë, efikasitetit dhe/ose efektivitetit. Në auditimet e performancës, objektivi zakonisht përfshin njërin ose më shumë nga këto parime.

Objektivi duhet të artikulohet në detaje të mjaftueshme në mënyrë që të jetë i qartë për pyetjet që do t'u përgjigjemi dhe të lejojë zhvillimin logjik të dizajnit të auditimit.

Nëse objektivi i auditimit është formuluar si pyetje kryesore e auditimit dhe është ndarë në nënpyetje, atëherë auditori duhet të sigurohet që nënpyetjet të jenë të lidhura tematikisht dhe të plotësojnë njëra-tjetrën, të mos ketë mbivendosje ose përsëritje midis pyetjeve, dhe të gjitha së bashku të adresojnë plotësisht pyetjen kryesore të auditimit . (SNISA 3000:35-37)

Një objektiv i përcaktuar mirë duhet të përfshijë shqyrtimin e veprimeve qeveritare, sistemeve, operacioneve, programeve, aktiviteteve ose organizatave që ndërlidhen me temën. Formulimi i pyetjeve të auditimit është proces i vazhdueshëm në të cilin pyetjet specifikohen dhe përmirësohen/ rafinohen vazhdimisht, duke marrë parasysh informacionin e rëndësishëm (që kemi përfituar) mbi

temën, si dhe fizibilitetin/realizueshmërinë e auditimit. Objektivi përcakton qasjen dhe dizajnin e auditimit.

Formulimi i objektivit të auditimit bazohet në problemin e auditimit që kemi përzgjedhur dhe përfshin auditimin e plotë bashkë me shkaqet e këtij problemi. Në auditimet që synojnë të zbulojnë nëse janë arritur rezultate të caktuara, ose nëse disa sisteme janë zbatuar, objektivi i auditimit mund të jetë thjeshtë përshkrimi i situatës. Auditorët duhet të marrin në konsideratë se si lidhet objektivi me problemin e auditimit, cilat organizata dhe institucione janë të përfshira dhe rekomandimet përfundimtare për kë ka të ngjarë të jenë relevante. Objektivi i auditimit i përcaktuar mirë ka të bëjë me një entitet të vetëm ose me një grup të identifikueshëm të sistemeve, operacioneve, programeve, aktiviteteve ose entiteteve.

Objektivi i auditimit përcakton fokusin kryesor të auditimit, të formuluar në mënyrë neutrale, duke siguruar udhëzime për auditorët në përcaktimin e fushëveprimit të auditimit, pyetjet e auditimit, kriteret e auditimit, strategjinë dhe metodat për mbledhjen dhe analizimin e të dhënave. Një objektivi i qartë dhe një plan i mirë ndihmon auditorët të kursejnë kohë dhe kosto pasi që kufizohen vetëm në ato aspekte që janë të rëndësishme për auditimin.

Objektivi është i lidhur drejtpërdrejt me pyetjet dhe nënpyetjet e auditimit. Duke iu përgjigjur pyetjeve dhe nënpyetjeve të auditimit, gjetjet duhet të na ndihmojnë në përmbushjen e objektivit të auditimit. Konkluzionet në raport mund të paraqiten në përputhje me objektivin e auditimit.

Kur formulohet objektivi i auditimit, ekipi duhet të marrë parasysh rolin dhe mandatin e Zyrës Kombëtare të Auditimit dhe ndikimin e pritur ose vlerën e shtuar të auditimit. Vlera e shtuar e auditimit mund të përcaktohet duke formuluar konkluzione dhe rekomandime të mundshme.

Objektivi i auditimit për temën “Renovimi dhe rikonfigurimi i stadiumit të qytetit në Mitrovicë, Gjilan dhe Gjakovë” ishte si vijon:

“Përmes këtij auditimi kemi vlerësuar nëse Ministria e Kulturës, Rinisë dhe Sportit së bashku me Komunën e Mitrovicës, Gjilanit dhe Gjakovës ishin efikase në menaxhimin e projekteve për renovimin/rikonfigurimin e stadioneve. Po ashtu, auditimi ka vlerësuar edhe procesin e prokurimit të këtyre projekteve, nëse janë arritur qëllimet e përcaktuara për renovimin/rikonfigurimin e stadioneve, si dhe nëse janë përfunduar me kohë dhe sipas standardeve të kërkuara”.

Pjesa e dytë e objektivit të këtij auditimi tregon se auditimi nuk ishte kufizuar vetëm në fushën e infrastrukturës, por ishte kombinuar edhe me auditim në fushën e prokurimit. Pra dy tema janë trajtuar në një raport të auditimit të performancës.

Disa këshilla të dobishme në formulimin e objektivave të auditimit _____

Shembuj të objektivave të qarta kundrejt atyre të paqarta

- E paqartë: “Të auditojmë veprimet e pastrimit të rrugëve të qytetit”.

- Më pak e paqartë: “Të përcaktojmë nëse rrugët e qytetit janë pastruar në një nivel që plotëson pritjet e banorëve dhe të bizneseve”.
- E qartë/precize: “Të përcaktojmë nëse rrugët e qytetit janë pastruar në nivelin që plotëson pritjet e banorëve dhe të biznesit, siç është përcaktuar në anketën më të fundit të qytetit”.

Shembuj tjerë të objektivave të paqarta dhe me dykuptimësi:

1. Vlerësimi i përdorimit të burimeve/resurseve në mbledhjen e mbeturinave.
2. Rishikimi i procedurave për mbledhjen/inkasimin e parave të gatshme.
3. Vlerësimi i efikasitetit të programit të kompensimit të punëtorëve.
4. Vlerësimi i procedurave për blerjen/përvetësimin e furnizimeve/pajisjeve.
5. Vlerësimi i programit të kontrollit të brejtësve në zonat urbane dhe zbatimi i tij.

Forma dhe përmbajtja që mundëson që objektivi të jetë i qartë/precizObjektivi i auditimit duhet të:

- Mundësojë që t’i jepet përgjigje;
- Identifikojë lëndën që auditohet; dhe
- Identifikojë aspektet e performancës që do të vlerësohen.

Mundësia për të dhënë përgjigje

Objektivi duhet të përcaktohet në atë mënyrë që në parim, të mund të pranohet apo refuzohet; t’i jepet përgjigje në terma specifike, pozitive. Për të gjitha auditimet apo objektivat, (përveç atyre përshkruese), është e dëshirueshme që objektivit të mund t’i përgjigjemi me «po», «jo» ose «deri në një farë mase». Për ta bërë këtë, ekzistojnë dy mënyra: formuloni objektivin si pyetje ose si deklaratë «për të përcaktuar...».

Shembull i objektivit i shprehur në formë të deklaratës:

“Të përcaktojmë nëse rrugët e qytetit janë pastruar në nivelin që plotëson pritjet e banorëve dhe të biznesit, siç është përcaktuar në anketën më të fundit të qytetit.”

Shembull i objektivit i shprehur në formë të pyetjes:

“A janë pastruar rrugët e qytetit në nivelin që plotëson pritjet e banorëve dhe të biznesit, siç është përcaktuar në anketën më të fundit të qytetit?”

Identifikimi i lëndës

Lënda e auditimit (që duhet të identifikohet në objektivi) duhet të jetë një temë dhe zakonisht përfshin një apo më shumë çështje apo edhe vetë entitetin/et. Tema nënkupton një program, shërbim, veprimtari ose funksion. Çështja nënkupton një rrezik, problem, shqetësim ose mundësi brenda një teme që përfshin një ose më shumë aspekte të performancës. Objektivi duhet të përmbajë edhe entitetin përgjegjës - të audituarin(t).

Identifiko aspektet e performancës që do të vlerësohen

Menaxhmenti i entitetit është llogaridhënës për performancën e programit. Auditimi i performancës e vlerëson përshtatshmërinë e kësaj performancë. Ekzistojnë “aspekte” të shumta të performancës së programit. Identifikimi i aspekteve që auditori pret të matë, vlerësojë dhe të raportojë është thelbësor për të shmangur objektivat e paqarta dhe me dykuptimësi.

Identifikimi i aspekteve të performancës në objektivin e auditimit

Aspektet e identifikuarat?	Objektivi
Jo	Për të vlerësuar shqyrtimin e aplikacioneve për leje të vozitjes.
Po	Për të përcaktuar mundësinë e uljes së kostove në shqyrtimin e aplikacioneve për leje të vozitjes (ulja e kostove për një aplikacion të shqyrtuar).
Jo	Për të vlerësuar shfrytëzimin e pushimit mjekësor nga punonjësit.
Po	Për të përcaktuar nëse pushimi mjekësor i përdorur nga punonjësit është autorizuar siç duhet dhe nuk është keqpërdorur për t'i rritur shpenzimet e qeverisë.
Jo	Për të përcaktuar përshtatshmërinë e kontrolleve të brendshme mbi paranë e gatshme nga taksat rrugore.
Po	Për të përcaktuar nëse kontrollet e brendshme sigurojnë depozitimin me kohë të parave të gatshme të inkasuara nga taksat rrugore.
Jo	Për të ekzaminuar blerjen e automjeteve për flotën e entitetit.
Po	Për të përcaktuar nëse automjetet janë blerë me çmimin më të ulët, duke pasur parasysh cilësinë dhe qëllimin e përdorimit të tyre.

Përfshirja e nënobjektivave mund të jetë e dobishme/ndihmesë

Në planifikim është e dobishme/ndihmesë të shtohen nënobjektiva për secilin objektivi. Nënobjektivat zvogëlojnë mundësinë për ndonjë keqkuptim në lidhje me atë se çfarë pritet të arrijë auditimi.

Shembull i objektivit me nënobjektiva:

“Të përcaktojmë nëse rrugët e qytetit janë pastruar në nivelin që plotëson pritjet e banorëve dhe të biznesit, siç është përcaktuar në anketën më të fundit të qytetit. Ky auditim synon të vlerësojë se sa shpesh pastrohen rrugët, sa shpesh inspektohen ato si dhe materialet e përdorura në pastrim sa janë ekologjike”

Shembuj nga objektivat në auditimet e ZKA-së:

1. Objektivi i këtij auditimi është të vlerësohet nëse është arritur vlera për para në ndërtimin e rrugëve rajonale dhe lokale. Në veçanti do të vlerësojmë nëse Ministria e Infrastrukturës dhe Ambientit dhe komunat Prishtinë, Prizren dhe Ferizaj janë siguruar se rrugët e ndërtuara, përfundohen me kohë, brenda kostove të arsyeshme dhe me cilësinë e pranuar me standarde.
1. Objektivi i këtij auditimi ishte të vlerësohet nëse organizatat buxhetore menaxhojnë në mënyrë të duhur kontratat publike të ndërtimit. Po ashtu, kemi vlerësuar nëse është kryer monitorimi i duhur i performancës së kontratës për t'u siguruar që projektet e ndërtimit përfundohen në kohë, me çmimin e kontraktuar dhe sipas specifikave teknike në mënyrë që të arrihet synimi i përcaktuar.
1. Objektivi i këtij auditimi është të përcaktojë nëse katër komunat e audituara kishin ndarë tenderët në lloje në mënyrë efektive, për të inkurajuar pjesëmarrjen e ndërmarrjeve të vogla dhe të mesme, për të rritur konkurrencën sa i përket tenderëve të tyre, si dhe për të arritur vlerën për para.

Fushëveprimi i auditimit

Fushëveprimi përcakton se deri ku do të shtrihet auditimi dhe është i ndërlidhur me objektivat dhe pyetjet e auditimit. Në veçanti, fushëveprimi i auditimit përcakton entitetin (et) që do të auditohet, programin, lëndën e subjektit që auditori do të vlerësojë dhe raportojë, dokumentet ose të dhënat që do të analizohen, periudhën kohore që do të rishikohet dhe vendndodhjet ku do të kryhet auditimi.

Fushëveprimi ndikohet drejtpërdrejt nga objektivat dhe pyetjet e auditimit. Si rezultat, auditorët mund të kenë nevojë të modifikojnë fushëveprimin gjatë mbledhjes së informacioneve dhe kur të fitojnë më shumë njohuri për lëndën e auditimit. Nëse ndryshojnë objektivat ose pyetjet e auditimit, auditorët duhet të rishikojnë ndikimin e tyre në fushëveprim dhe të bëjnë rregullime të nevojshme.

Në shumicën e rasteve fillohet me fushëveprim të gjerë. Sikurse edhe me objektivin e auditimit, nëse është i gjerë apo gjithëpërfshirës nuk do të thotë se është keq, përderisa keni burime dhe përderisa fushëveprimi i gjerë shton vlerë. Nëse nuk keni burime të mjaftueshme dhe keni gjetur se ka rreziqe të larta vetëm në një pjesë të programit, aktivitetit ose të sistemit të entitetit, fushëveprimi i gjerë nuk arrin të shtojë vlerë, prandaj duhet ta ngushtoni fushëveprimin. Fushëveprimi ngushtohet duke filtruar lëndën përmes procesit të vlerësimit të rrezikut. Disa nga mjetet dhe teknikat e paraqitura në kapitujt Burimet e të dhënave dhe Metodatat e mbledhjes mund t'ju ndihmojnë për ta bërë këtë. Megjithatë, ndonjëherë fillohet me fushëveprim të ngushtë të auditimit i cili mund të zgjerohet gjatë planifikimit të auditimit. Kjo ndodh kur auditorët identifikojnë fakte të reja ose rreziqe të larta që rezultojnë në ridizajnimin e auditimit dhe me shumë gjasa modifikimin e objektivit të auditimit. Fushëveprimi i auditimit mund të zgjerohet për aq sa kemi burime të mjaftueshme për të kryer një auditim me fushëveprim të tillë.

Çfarë duhet të kenë parasysh auditorët kur përcaktojnë fushëveprimin e auditimit?

Periudha e audituar është e rëndësishme. Auditorët duhet të përcaktojnë periudhën kohore në të cilën do të mbledhin të dhënat. Mbledhja dhe analizimi i të dhënave për periudha shumë të gjata mund të jetë sfiduese, pasi kërkon më shumë burime dhe ngarkon entitetin e audituar. **Entiteti i audituar** duhet të përcaktohet. Më shumë se një entitet mund të përfshihen në auditim, nëse lënda që po auditohet është sistem, program ose aktivitet. Megjithatë, auditorët duhet të bëjnë dallimin mes entiteteve që do të auditohen dhe entiteteve që janë vetëm burim i të dhënave. Duhet të identifikohet edhe vendndodhja fizike e entiteteve ose njësive të tyre.

Kohëzgjatja e auditimit është gjithashtu e rëndësishme për qëllime planifikimi. Auditorët duhet të vendosin datën e fillimit dhe të përfundimit të auditimit. Zakonisht auditimet e performancës zgjasin më shumë sesa auditimet financiare ose të pajtueshmërisë. Megjithatë, rekomandohet që auditimet të mos zgjasin më shumë se 12 muaj, përveç rasteve kur ka arsye të justifikuara për auditim më të gjatë.

Tabela 3 Pyetjeve që duhet t'u japim përgjigje kur e përkufizojmë fushëveprimin⁸

Çfarë?	është lënda që do të vlerësohet dhe raportohet?
	Aspekte, që mund të lidhen me objektivin e auditimit, nuk do të mbulohen dhe pse?
Cilat?	agjenci dhe organizata kanë përgjegjësi të drejtpërdrejta lidhur me auditimin dhe në këtë mënyrë do të përcaktohen si entitete?
	agjenci dhe organizata janë të lidhura në mënyrë indirekte me temën e auditimit dhe në këtë mënyrë do të identifikohen si burim shtesë i të dhënave/informatave?
	agjenci dhe organizata mund të konsiderohen si palë të tjera të interesuara?
	agjenci, organizata ose persona do të përjashtohen dhe pse?
Ku?	janë vendet që do të mbulohen?
	janë dokumentet dhe të dhënat që duhet të shqyrtohen?
	janë vendet që do të përjashtohen dhe pse?
Kur?	është afati kohor për t'u mbuluar?

⁸ Bazuar në Kursin e IDI Performance Audit Education, P3 M6 Fushëveprimi i auditimit

Shembull i letrës së punës së përkufizimit të fushëveprimit:

Çfarë?	Listat e pritjes në Institucionet Shëndetësore Publike
Kë?	Ministrinë e Shëndetësisë (përgjegjëse për kornizën ligjore adekuate) Shërbimin Spitalor Klinik dhe Universitar (përgjegjës për infrastrukturën spitalore dhe për mbështetje logjistike) Institucionet shëndetësore të nivelit të tretë (Qendra Klinike Universitare) Institucionet shëndetësore e nivelit të dytë (Spitalet Rajonale) Institucionet shëndetësore të nivelit të parë (Qendrat e Mjekësisë Familjare)
Ku?	Ministria e Shëndetësisë, Shërbimi Spitalor Klinik dhe Universitar, Qendra Klinike Universitare, Spitalet Rajonale Mostra nga Spitalet e nivelit të tretë dhe të dytë në të gjitha rajonet
Kur?	Periudha e auditimit: 01.01.2020 – 31.12.2023

Auditorët duhet të marrin parasysh shumë faktorë shtesë kur e përkufizojnë fushëveprimin e auditimit. Për shembull, mund t'iu duhet të kufizojnë fushëveprimin në varësi të disponueshmërisë së burimeve dhe të dhënave të besueshme. Faktorë tjerë që duhet marrë parasysh janë:

- burimet e disponueshme për të ekzekutuar auditimin, përfshirë auditorë që kanë aftësitë e nevojshme për të zbatuar metodologji komplekse, siç janë ekspertët e metodologjisë;
- disponueshmërinë e ekspertëve të lëndës (inxhinier, arkitekt, punëtorë shëndetësor etj);
- kufizimet kohore të auditimit.

Fushëveprimi i auditimit mund të përfshijë çfarëdo çështje që ka rezultuar me rekomandime në raportet e mëparshme të auditimit, nëse ato çështje janë ende relevante.

Shembujt e fushëveprimit nga raporte të ndryshme të publikuara të auditimit të performancës në ZKA.

Vlera për para në ndërtimin e rrugëve lokale dhe rajonale

Ky auditim ka mbuluar njëmbëdhjetë projekte, prej tyre dy projekte të karakterit lokal dhe një rrugë rajonale të iniciuar nga Ministria e Infrastrukturës dhe tetë projekte të rrugëve lokale të realizuara nga komunat. Përveç MI-së nga niveli qendror kemi audituar edhe katër komuna: Prishtinën, Prizrenin, Ferizajn dhe Malishevën. Auditimi ka përfshirë projektet e kontraktuara gjatë periudhës 2016- 2019, derisa realizimet i kemi përcjellë deri në maj 2021. Në këtë auditim ekipi auditimit është mbështetur nga një ekspert i fushës së ndërtimitarisë.

Transparenca dhe llogaridhënia në procesin e financimit të organizatave joqeveritare

Ky auditim ka përfshirë një vlerësim të aktiviteteve dhe masave të ndërmarra gjatë vitit 2019, ndërkaq për kryerjen e analizave krahasimore janë përfshirë aktivitetet dhe masat e ndërmarra gjatë vitit 2020. Pjesë e fushëveprimit të këtij auditimi janë Zyra e Kryeministrit (konkretisht Zyra për Qeverisje të Mirë, Zyra për Çështje të Komuniteteve, Zyra e Komisionerit për Gjuhë, Zyra për Barazi Gjinore dhe Zyra e Koordinatorit Nacional për Kulturë, Rini dhe Sport¹⁴), Ministria e Kulturës, Rinisë dhe Sportit dhe Komuna e Prishtinës.

Sistemi elektronik i prokurimit publik e-prokurimi

Fushëveprim i këtij auditimi është KRPP-ja, me fokus të veçantë departamenti i prokurimit elektronik, i cili është përgjegjës për të siguruar operimin dhe funksionim e pandërprerë të shërbimeve që ofrohen nga E-Prokurimi; Ky auditim ka mbuluar periudhën që nga 1 janari 2017 deri me 30 qershor 2023, pra nga koha kur prokurimi elektronik është bërë i obligueshëm për të gjitha organizatat buxhetore, me fokus në zhvillimet e fundit të sistemit dhe departamentit përkatësisht në dy vitet e fundit.

Pyetjet dhe nënpyetjet auditimit

Pyetjet e auditimit ndihmojnë për të strukturuar auditimin dhe për të treguar ngjarjet/gjetjet sipas një rrjedhe logjike. Nëse nuk përcaktohen pyetjet e auditimit auditorët do ta kenë të vështirë të fokusohen në temën/lëndën e auditimit dhe kjo paraqet rrezik të lartë të mungesës së një mesazhi të qartë në fund të auditimit për t'u komunikuar palëve tona të interesit.

Është cekur më lartë se objektivi i auditimit ndryshe mund të shihet edhe si pyetje auditimi në lidhje me lëndën të cilën auditori e auditon.

Nëse objektivin e auditimit e formulojmë si pyetje kryesore të auditimit, pasi që të kemi përcaktuar fushëveprimin dhe qasjen e auditimit, SNISA sugjeron që pyetja kryesore e auditimit të ndahet në nënpyetje që janë më të detajuara.

Pa hartuar nënpyetjet e auditimit nuk mund t'i përgjigjemi pyetjes kryesore për shkak se pyetja kryesore zakonisht është e përgjithshme. Shumë aspekte dhe këndvështrime duhet të merren parasysh për t'u përgjigjur pyetjes kryesore.

Auditorët duhet të hartojnë një grup pyetjesh që rrjedhin nga pyetja kryesore dhe që mbulojnë të gjitha aspektet dhe këndvështrimet që duhet pasur parasysh për t'iu përgjigjur pyetjes kryesore. Ky grup pyetjesh quhet piramida e pyetjeve.

Shembull:

Objektivi kryesor i auditimit mund të jetë vlerësimi i masave që qeveria ka zbatuar për të siguruar se numri i njerëzve që lëndohen ose vdesin në aksidente rrugore të jetë minimal.

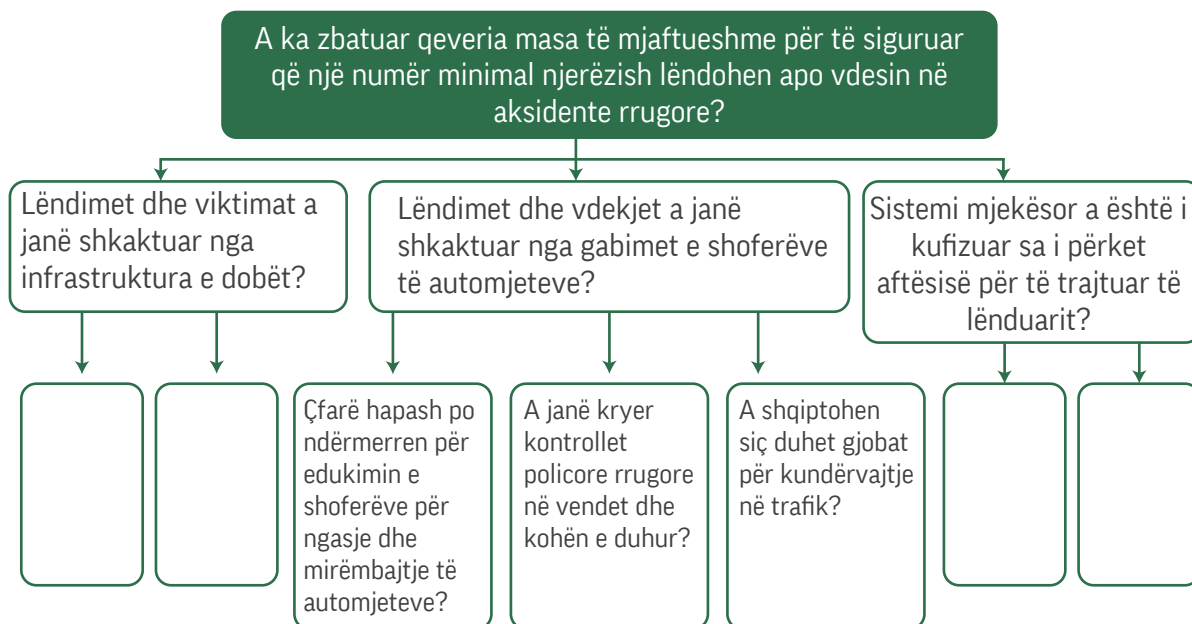
Nëse preferoni ta shkruani këtë objektivi si pyetje kryesore të auditimit, mund të formuloni kështu: a ka zbatuar qeveria masa të mjaftueshme për të siguruar që një numër minimal njerëzish lëndohen ose vdesin në aksidente rrugore?

Për t'iu përgjigjur këtij objektivi, duhet të bëjmë pyetjet si në vijim:

- Lëndimet dhe viktimat a janë shkaktuar nga infrastruktura e dobët?
- Lëndimet dhe vdekjet a janë shkaktuar nga gabimet e drejtuesve të automjeteve?
- Sistemi mjekësor a është i kufizuar sa i përket aftësisë për të trajtuar të lënduarit?

Këto quhen pyetje të auditimit, që si të tilla ua lehtësojnë auditorëve arritjen në përgjigjen e objektivit të auditimit që në shembullin konkret është parashtruar si pyetje kryesore e auditimit. Megjithatë, edhe këto pyetje janë ende shumë të përgjithshme. Prandaj, auditorët mund t'i zërthejnë pyetjet e auditimit në nënpyetje të auditimit dhe të vendosin edhe më shumë nivele pyetjesh nëse është e nevojshme.

Në shembullin tonë njëra nga pyetjet mund të zërthehet në nënpyetje dhe do të duket kështu:



Dhe mund të shtojmë edhe një nivel tjetër pyetjesh. Për shembull, për pyetjen e auditimit për edukimin e shoferëve për ngasje dhe mirëmbajtje të automjeteve, duhet të sqarojmë më tej se si bëhet trajnimi i shoferëve? A mbulohen audiencat kryesore të synuara? e kështu me radhë.

Pyetjeve në nivelin më të ulët duhet dhënë përgjigje duke kryer procedura specifike auditimi. Këto procedura auditimi do të pasqyrohen në metodologjinë që do të zhvillohet pasi që të përcaktohet objektivi, fushëveprimi, qasja dhe pyetjet.

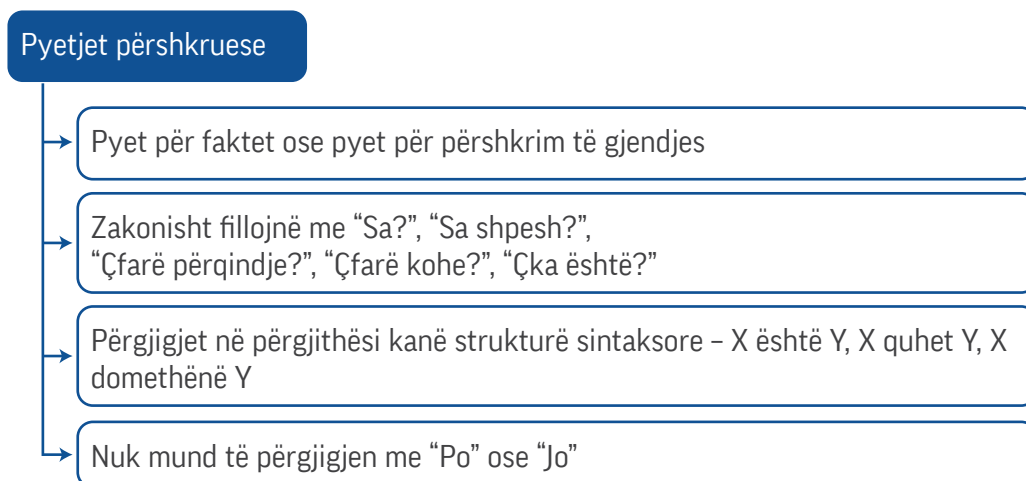
Disa auditorë preferojnë të shkruajnë nënpyetje të cilave iu përgjigjemi me po/jo. Të tjerë preferojnë pyetje që japin mundësi për më shumë shpjegime. Është çështje preference dhe varet nga lloji i pyetjes dhe përgjigja që dëshironi të merrni. Nëse përdorni pyetje me përgjigje po ose jo, përgjigje të shkurtra nuk janë të mjaftueshme prandaj ato duhet zhvilluar.

Qëllimi i pyetjes kryesore të auditimit është që të sigurohet fokusi dhe fushëveprimi i auditimit. Në këtë mënyrë ajo vendos parakushtet për dizajnimin e tërë auditimit. Në këtë fazë, është e nevojshme që të posedohet njohuri e mirë në lidhje me fushën dhe një ide e qartë mbi atë se çfarë do të trajtojë auditimi.

Pyetja e auditimit përcakton lëndën/entitetin që do të auditohet, fushëveprimin dhe qëllimin e auditimit dhe është baza për dizajnimin e tërë auditimit.

Udhëzimi i ONISA-s sugjeron tre lloje pyetjesh auditimi. Ato janë përshkruese, analitike ose normative.

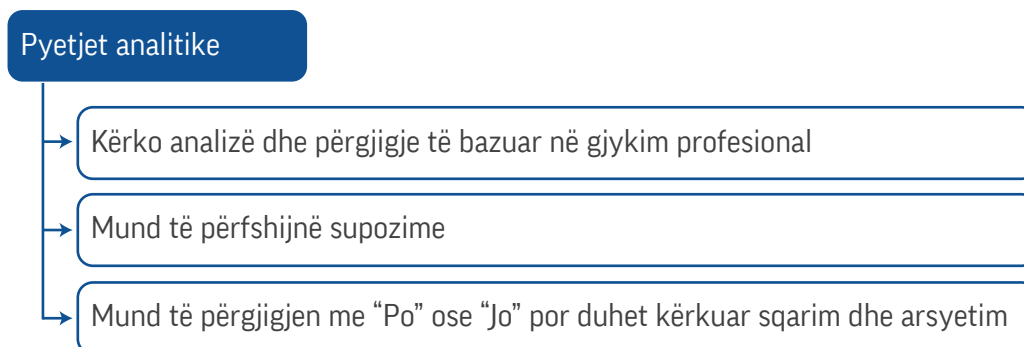
Shembull i pyetjes përshkruese është “sa është shkalla e papunësisë në Kosovë?” Përgjigjet zakonisht janë të drejtpërdrejta. Për shembull, shkalla e papunësisë në vitin 2021 ishte 20.5%. Makina është e kuqe, lumi rrjedh shpejt.



Udhëzimi i ONISA-s sugjeron formulimin e pyetjeve të auditimit në mënyrë normative ose analitike. Megjithatë, kombinimi me pyetje përshkruese mund të jetë i dobishëm për auditim, sidomos në fazën e planifikimit të auditimit, kur mbledhni informacionin bazë. Duhet të mbani në mend se jo të gjitha pyetjet përshkruese mund të përdoren si pyetje auditimi. Ato zakonisht bëhen gjatë planifikimit të auditimit, kur auditorët marrin njohuri për të kuptuar temën e auditimit dhe entitetet

e audituara, d.m.th. kur auditorët mësojnë rreth tyre, për të përcaktuar objektivin e auditimit dhe pyetjet e auditimit.

Lloji i dytë i pyetjeve të auditimit janë pyetjet analitike. Në pamje të parë pyetjet analitike janë të ngjashme me ato përshkruese, pasi fillojnë edhe me Si? Kush? Çfarë? si dhe fillojnë edhe me “A është..?”, “A janë...?” “A bëjnë...?” në kërkim të një përgjigjeje “po” ose “jo”.



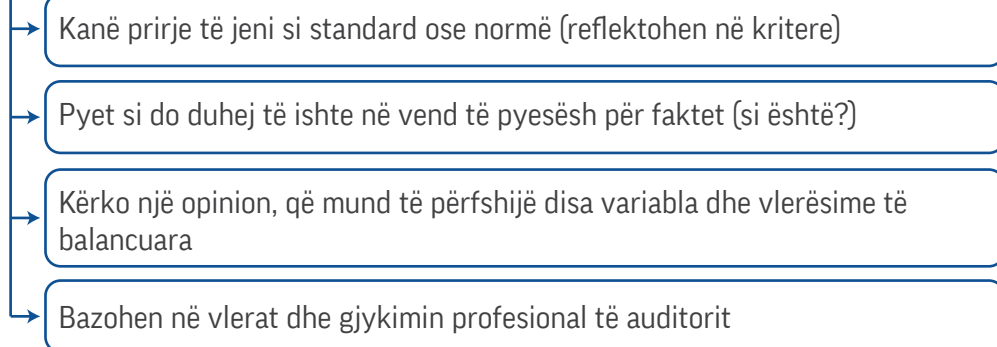
Megjithatë, pyetjet analitike kërkojnë më shumë sesa një përgjigje që rendit fakte të dukshme ose që përshkruan situata të dukshme. Përgjigja për pyetjen analitike bazohet në analizë dhe mund të jetë më subjektive dhe e bazuar në supozime.

Shembuj të pyetjeve analitike do të ishin:

- Kush ka përfituar më shumë nga skema e mbështetjes së qeverisë gjatë zbatimit të saj?
- A ka efekte direkte dhe indirekte nga ndryshimet klimatike gjatë viteve X deri në Y?
- Cili ishte motivimi i menaxhmentit për të pezulluar zbatimin e projektit?
- A janë të kuptueshme supozimet në bazë të objektivave të politikës dhe çfarë kanë marrë si të mirëqenë vendimmarrësit?

Llojet e tjera të pyetjeve të auditimit janë pyetjet normative. Duke u zgjeruar në pyetjen përshkruese më lartë, shembulli i pyetjes normative do të ishte «A ka arritur qeveria të sigurojë një shkallë optimale të punësimit që promovon stabilitet ekonomik dhe mirëqenie sociale?». Kjo përfshin perspektiva të ndryshme dhe bazohet në vlera dhe supozime.

Pyetjet normative



Pyetjet normative nuk kërkojnë përgjigje “po” ose “jo”. Përgjigjet janë vlerësuese dhe përfshijnë arsyetimin për përgjigjen.

Për shembull, mund të mendohet se, meqenëse të papunët nuk po fitojnë të ardhura, Qeveria duhet të përpiqet të stimulojë kërkesën në ekonomi në mënyrë që të papunët të kthehen në punë.

Një opsion tjetër mund të jetë që stimulimi i kërkesës mund të përfshijë një deficit buxhetor më të madh, të cilin do të duhet ta paguajnë brezat e ardhshëm përmes taksave më të larta, ndaj qeveria duhet të përpiqet të mos stimulojë kërkesën.

Gjatë hartimit të pyetjeve normative, auditorët duhet të jenë të kujdesshëm. Shembulli më lartë lidhur me papunësinë që është çështje politike, përfshin edhe vendim politik. Auditorët nuk duhet të vënë në dyshim synimin (politikat) që kanë përcaktuar politikanët. Megjithatë, auditorët kanë të drejtë të pyesin nëse qeveria ka analizuar sistematikisht se cila duhet të jetë shkalla e punësimit në vend dhe, kur të jetë vendosur për këtë shkallë, a ka zbatuar masat e duhura për të ndjekur këtë drejtim.

Pyetjet në stilin “pse”, ose “si” mund të jenë pyetje të preferuara të auditimit. Pyetjet, të cilat mund të marrin një përgjigje me “po” ose “jo”, nuk janë pyetje të dëshirueshme të auditimit.

Pyetjet e auditimit duhet të jenë kolektivisht shteruese në adresimin e pyetjes kryesore të auditimit me qëllim që të mbulohen të gjitha aspektet e objektivit të auditimit.

Auditorët duhet ta vlerësojnë çështjen nga të gjitha këndvështrimet e mundshme dhe të marrin parasysh të gjitha aspektet e mundshme. Në këtë mënyrë auditorët do të vijnë në konkluzione të plota, të paanshme dhe profesionale. Kështu zvogëlohet rreziku (edhe pse mund të mos eliminohet plotësisht), që entitetet të vënë në pikëpyetje konkluzionet dhe rekomandimet e auditimit, nën supozimin se auditorët mund të kenë anashkaluar disa aspekte.

Pyetjet e auditimit duhet të jenë:

- të lidhura tematikisht në mënyrë shkakësore ose logjike me objektivin;
- plotësuese d.m.th. të gjitha së bashku duhet t'i japin përgjigje objektivit; dhe

- reciprokisht përjashtuese d.m.th. të ndryshme dhe të dallueshme nga njëra-tjetra.

Duke iu përgjigjur pyetjeve të auditimit në mënyrë kronologjike, auditorët do të kenë mundësi të përshkruajnë ngjarjen/historinë për entitetin/temën e audituar.

Pyetjet duhet të shprehen në formë neutrale, edhe nëse auditori pret të identifikojë gjetje sa i përket pyetjeve të auditimit. Një nga gabimet më të mëdha që mund të bëjnë auditorët është të kenë opinion të paracaktuar, të jenë të pjesshëm dhe emocional. Kjo mund të çojë në konkluzione të pasakta dhe mungesë objektiviteti në raportin e auditimit.

Nënpyetjet e auditimit

Pyetja kryesore e auditimit mund të zbërthehet vazhdimisht në nënpyetje dhe, sipas nevojës, mund të vazhdohet me nënpyetje për secilën nënpyetje. Nënpyetjet e auditimit duhet të jenë:

- të shkurtra dhe të qarta, domethënë jo me dy kuptime dhe të lehta për t'u kuptuar;
- relevante dhe të lidhura në mënyrë logjike apo shkakësore me pyetjen në nivelin më lartë;
- të dallueshme dhe të ndryshme nga njëra-tjetra, që së bashku të jenë të mjaftueshme për t'iu përgjigjur një pyetjeje të nivelit më lartë; dhe
- konkrete dhe të testueshme (p.sh., në parim, të mund të përgjigjemi me "po/jo" edhe pse zakonisht kërkohet përgjigje e plotë), që mundësojnë që të identifikohen procedurat dhe dëshmitë e nevojshme për të ofruar përgjigje dhe për të konkluduar për pyetjen p.sh. "a është bërë një analizë krahasuese e projektit", në vend se "si janë përzgjedhur projektet?".

Piramida e pyetjeve nuk është e detyrueshme për secilin auditim të performancës. SNISA-t nuk kërkojnë në mënyrë eksplicite hartimin e pyetjeve të auditimit nga objektivat e auditimit dhe ndarjen e mëtejshme të tyre në nivel të nënpyetjeve. Megjithatë, si opsion sugjerohet krijimi i pyetjeve të auditimit. Sidoqoftë, SNISA-t imponojnë disa kërkesa për cilësi në auditimin e performancës, të cilat do të ishte e vështirë të përmbusheshin nëse nuk zhvillohen pyetjet e auditimit.

Modeli i piramidës së pyetjeve nuk do të jetë gjithmonë i njëjtë. Piramida mund të zgjerohet duke krijuar më shumë nivele vertikalisht dhe duke shtuar pyetje horizontalisht. Megjithatë, ato duhet shtuar vetëm deri në masën që është e nevojshme për t'iu përgjigjur pyetjes kryesore dhe duhet të jenë brenda fushëveprimit.

Në situatën kur piramida e pyetjeve rezulton e madhe, auditorët mund të ballafaqohen me mungesë të burimeve për të përfunduar një auditim të tillë. Megjithatë, mund të ketë raste kur të gjitha nivelet e piramidës dhe të gjitha pyetjet janë të nevojshme për t'iu përgjigjur pyetjes kryesore/objektiviteti të auditimit.

Në këso raste auditori duhet t'i kthehet objektivitetit dhe fushës së auditimit dhe të shqyrtojë mundësinë e ngushtimit të të dyjave ose të shqyrtojë mundësinë e ndarjes së auditimit në pjesë më të vogla dhe të menaxhueshme.

Formulimi i pyetjeve të auditimit është një proces përsëritës në të cilin pyetjet specifikohen dhe rafinohen vazhdimisht.

Të kuptuarit dhe njohuritë e auditorëve lidhur me temën që auditohet mund dhe do të zhvillohen gjatë auditimit. Ka shumë të ngjarë që gjatë fazës së ekzekutimit dhe raportimit, auditorët do të kuptojnë se pyetjet aktuale mund të mos jenë të mjaftueshme ose se auditimi mund të ketë nevojë për pyetje plotësuese për t'iu përgjigjur objektivit të auditimit.

SNISA e lejon një fleksibilitet të tillë, por kërkon që auditorët të jenë të kujdesshëm. Pyetjet e auditimit mund të kenë nevojë të përshtaten për të pasqyruar më mirë lëndën e subjektit të auditimit, kur auditori të marrë më shumë njohuri rreth temës së auditimit. Por kjo nuk duhet të ndodh shpesh. Megjithatë rekomandohet që pyetjet e auditimit t'i komunikohen entitetit të audituar, ndryshimi i pyetjeve të auditimit gjatë auditimit mund të zgjojë dyshime për profesionalizmin dhe objektivitetin e auditimit. Kjo është një nga arsytet pse është kaq e rëndësishme të planifikohet auditimi. Auditorët mund të bëjnë ndryshime gjatë ekzekutimit të auditimit, megjithatë duhet të ketë një plan i cili nuk mund të ndryshohet i tëri.

Pyetjet e auditimit duhet t'i japin përgjigje plotësisht pyetjes kryesore/objektivit të auditimit, të jenë të ndërlidhura, plotësuese, neutrale. Kur formuloni pyetjet duhet të keni parasysh se a do ta vlerësoni ekonominë, efikasitetin ose efektivitetin, apo ndonjë kombinim të tyre. Po ashtu duhet të keni parasysh se a po zbatoni qasjen e auditimit të orientuar drejt rezultatit, sistemit ose problemit apo ndonjë kombinim të tyre dhe t'i kushtoni vëmendjen e duhur llojit të pyetjeve të auditimit, a janë përshkruese, analitike apo normative.

Bërja e pyetjeve relevante të auditimit dhe aplikimi i metodave të përshtatshme për marrjen e dëshmimeve të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit janë elemente kyçe për një auditim që synon të shtojë vlerë dhe të arrijë ndikim.

Kriteret e auditimit

Auditori duhet të vendosë kriteret të përshtatshme auditimi, të cilat korrespondojnë me objektivat e auditimit dhe pyetjet e auditimit dhe që lidhen me parimet e ekonomisë, efikasitetit dhe/ose efektivitetit. SNISA 3000:45

Kriteret e auditimit përfaqësojnë pikë reference ose standarde të arsyeshme dhe të arritshme të performancës kundrejt të cilave auditori e vlerëson ekonominë, efikasitetin dhe efektivitetin e aktiviteteve. Bazuar në kriteret, auditorët identifikojnë se entiteti a ka arritur gjendjen e kërkuar, të dëshiruar ose të pritshme në lidhje me një temë auditimi. Shkurt, kriteret janë standardet kundrejt të cilave gjykohen dëshmitë e auditimit. Në këtë kuptim, kriteret i ofrojnë auditorit një kontekst mbi të cilin i vlerëson dëshmitë dhe u jep kuptim gjetjeve, konkluzioneve dhe rekomandimeve në raport të auditimit (shih GUID 3910:55-60 dhe GUID 3920:38-43).

Standardet e auditimit të performancës shpjegojnë se kriteret të përshtatshme janë ato që janë relevante, të kuptueshme, të plota, të besueshme dhe objektive.

- Kriteret relevante kontribuojnë në konkluzionet që ndihmojnë vendimmarrjen nga përdoruesit e synuar dhe në konkluzione që u përgjigjen pyetjeve të auditimit.
- Kriteret e kuptueshme shprehen qartë, kontribuojnë në konkluzione të qarta dhe kuptohen nga përdoruesit e synuar. Ato nuk lejojnë hapësirë për interpretime të ndryshme.

- Kriteret e plota janë ato që janë të mjaftueshme për qëllimin e auditimit dhe nuk anashkalojnë faktorë relevant. Ato janë kuptimplota dhe bëjnë të mundur që përdoruesve të synuar t'u ofrohet një pasqyrë praktike që plotëson nevojat e tyre për informim dhe vendimmarrje.
- Kriteret e besueshme rezultojnë në konkluzione mjaft të qëndrueshme kur përdoren nga një auditor tjetër në të njëjtat rrethana.
- Kriteret objektive nuk përmbajnë çfarëdo paragjykimi nga ana e auditorit ose e entitetit.

Kriteret duhet të jenë edhe të testueshme që nënkupton se kriteret e tilla mundësojnë të identifikoni se cilat procedura dhe dëshmi nevojiten për të dhënë përgjigje dhe për të konkluduar kundrejt tyre. Burimi i kriterëve të auditimit që do të përdoren duhet të jetë i identifikueshëm.

Kriteret e auditimit mund të jenë cilësore në aspektin e natyrës apo sasisë dhe përcaktojnë se me çfarë do të vlerësohet entiteti. Kriteret mund të jenë të përgjithshme ose specifike. Modeli normativ mund të përfaqësojë praktikën e mira ose më të mira, pritshmëritë se “çfarë duhet të jetë” në përputhje me ligjet, rregulloret apo objektivat;

Kriteret e auditimit mund të jenë edhe “Çka pritet të jetë” në përputhje me njohuritë shkencore dhe praktikën më të mira, ose “çfarë do të mund të ishte” në rrethana tjera më të mira. Natyra e auditimit dhe pyetjet e auditimit e përcaktojnë se cilat kritere janë të përshtatshme.

Kur tema është shumë komplekse, nuk është gjithmonë e mundur që të përcaktohen kriteret paraprakisht, por do të përcaktohen gjatë procesit të auditimit. Nëse gjendet praktikë⁹ e mirë gjatë auditimit, atëherë ky është një kriter i vlefshëm i auditimit. Nëse ligji dhe rregulloret merren si kritere, atëherë merret parasysh qëllimi themelor i ligjit ose i rregulloreve, për çka janë miratuar, cili ishte objektivi dhe çfarë synon rregullorja të arrijë.

Duhet të keni parasysh se në auditim të performancës edhe përshtatshmëria e kriterëve të paracaktuara mund dhe duhet të sfidohet. Disa kritere mund të jenë shumë legjitime nga perspektiva e entitetit, siç janë objektivat, politikat ose procedurat që i kanë përcaktuar vetë ata. Megjithatë, duhet të jeni kritik kur vlerësoni përshtatshmërinë e këtyre kriterëve dhe të mos supozoni se vetëm pse entiteti është duke i përmbushur standardet e veta, është duke performuar mirë. Entitetet e audituara mund të vendosin standarde shumë të ulëta. Në raste të tilla është më mirë të kërkohen kritere shtesë për të vlerësuar performancën e tyre, siç janë standardet referuese përkatëse (benchmarks) të përdorura në këtë sektor.

Auditori mund të përdorë burime të ndryshme për të gjetur kritere të auditimit, për shembull:

- ligjet dhe rregulloret që rregullojnë funksionimin e entitetit;
- qëllimet politike ose deklaratat e legjislativit;
- vendimet e marra nga legjislativi ose ekzekutivi;
- treguesit kryesorë të performancës të përcaktuar nga entiteti apo qeveria;
- procedurat e detajuara për një funksion ose aktivitet;

⁹ Praktikën e mira gjithmonë mund të gjenden por në të njëjtën kohë ato nuk duhet të jenë tejet ambicioze, të pamundshme për t'u zbatuar nga entiteti me rastin e dhënies së rekomandimit. Rekomandimet e dhëna duhet të analizohen ashtu që të jenë të zbatueshme nga entiteti në ç'rast duhet marrë parasysh kapacitetet e entitetit për zbatimin e tyre.

- f. standardet nga hulumtimet, literatura ose organizatat profesionale dhe/ose ndërkombëtare;
- g. standardet (benchmark) ndërkombëtare të performancës së mirë;
- h. performancën korresponduese në sektorin privat;
- i. pikat referuese (benchmark) – i njëjti entitet, vite të ndryshme; entitete të ndryshme, aktivitetet e njëjta;
- j. dokumentet e planifikimit, kontratat dhe buxhetet nga entiteti i audituar;
- k. menaxhimin e përgjithshëm dhe literaturën mbi lëndën e subjektit;
- l. kriteret e përdorura më parë në auditime të ngjashme ose nga ISA të tjera;
- m. standardet e vendosura nga auditori, mundësisht pas konsultimit me ekspertë të çështjes;
- n. identifikimin e asaj që mund të jetë (në rrethana tjera më të mira).

Është kërkesë e SNISA 3000, që auditori gjatë fazës së planifikimit dhe/ose ekzekutimit t'i diskutojë kriteret e auditimit me entitetin. Entiteti mund të pajtohet ose jo me kriteret që auditorët i kanë zgjedhur për auditimin e caktuar. Pavarësisht se a pajtohet entiteti apo jo, mbetet përgjegjësi e auditorëve që të përcaktojnë kriteret të përshtatshme të auditimit. Megjithatë, ka dobi nga diskutimi i kriterëve me entitetin sepse kur diskutoni kriteret e auditimit me ta, mund të merrni informacione të reja, të rritni gatishmërinë për të pranuar auditimin (gjetjet, rekomandimet) dhe siguron mirëkuptim nga ana e tyre.

Metodologjia e auditimit dhe burimet e informatave

Gjatë planifikimit, auditori duhet të hartojë procedura të auditimit që do të përdoren për mbledhjen e dëshmive të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit që i përgjigjen objektivave dhe pyetjeve të auditimit. SNISA 3000:101

Pasi të keni përcaktuar objektivat, pyetjet, kriteret dhe fushëveprimin e auditimit, auditorët duhet të vendosin për një metodologji të përshtatshme për të kryer auditimin, kohën dhe burimet e nevojshme. Metodologjia duhet të përshkruajë se si do të grumbullohen dhe analizohen të dhënat dhe informacioni për t'iu përgjigjur pyetjeve të auditimit.

Ekziston larmi e madhe teknikash të analizimit dhe mbledhjes së të dhënave siç janë:

Metoda	Përfitimet	Konsideratat
<p>Intervista</p> <p>Diskutim me një ose më shumë persona, me telefon, internet ose personalisht, për të marrë këndvështrimet e tyre mbi një program ose aktivitet.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Mundëson kuptim të thellë të këndvështrimit të të intervistuarit. • Mund të zhvillohet shpesh dhe përfundon relativisht shpejt. • Mundëson mbledhjen e informacionit për tema të ndjeshme. • Mundëson fleksibilitet për të bërë pyetje shtesë përveç atyre që i keni përcaktuar paraprakisht, si reagim ndaj përgjigjeve të të intervistuarit. 	<ul style="list-style-type: none"> • Duhet të kryhet me kujdes për të siguruar konsistencë dhe për të mundësuar krahasime. • Nuk mbështet analizat statistikore. • Merr kohë për të identifikuar dhe analizuar modelet ose trendet.
<p>Mbledhja e dokumenteve</p> <p>Rishikimi i dokumenteve të mbledhura nga entiteti dhe nga burime të tjera.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Në përgjithësi konsiderohen të jenë më të besueshme se intervistat. • Zakonisht siguron thellësi dhe llojllojshmëri të informacionit. 	<ul style="list-style-type: none"> • Integriteti, autenticiteti, autoriteti dhe besueshmëria e burimit të informacionit duhet të shqyrtohet me kujdes. • Mund të kemi vështirësi gjatë qasjes në informacion, ku entiteti nuk ofron me lehtësi dokumentet.
<p>Vëzhgime të drejtpërdrejta dhe inspektive</p> <p>Vëzhgimi i proceseve, procedurave, dhe ngjarjeve që lidhen me auditimin. Inspektimi fizik i pasurisë, pajisjeve dhe mallrave.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Vëzhgimi i drejtpërdrejtë ju mundëson që të vëzhgoni proceset, procedurat, sjelljet ose ngjarjet që lidhen me auditimin. • Inspektimi fizik ju mundëson të verifikoni pasuritë, pajisjet dhe mallrat. • Të dyja mund të ofrojnë kontekst për çështjet lidhur me auditimin. 	<ul style="list-style-type: none"> • Vëzhgimet që synojnë t'i përgjigjen drejtpërdrejt pyetjeve të auditimit mund të jenë komplekse. • Kërkon planifikim të detajuar me itinerar. • Vëzhgimi mund të ndikojë në sjelljen e personit ose situatës që vëzhgohet. • Mund të kërkojë burime të konsiderueshme për udhëtime dhe për staf.
<p>Anketat</p> <p>Qasje e mbledhjes së informacionit ose të dhënave që përdoret për të mbledhur dëshmi nga një popullacion duke përdorur një grup standard pyetjesh.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Mënyrë për të mbledhur informacione nga njerëz të shumtë. • Të dhënat mund të përdoren për lloje të ndryshme të analizave. • Të dhënat për variablat e zgjedhura mund të përdoren për nxjerrjen e konkluzioneve të përgjithësuar dhe ofrojnë saktësi. 	<ul style="list-style-type: none"> • Kërkon shumë burime dhe kohë. • Kërkon planifikim dhe testim të kujdesshëm. • Mund të kërkojë analiza që marrin kohë të konsiderueshme.

<p>Vizitat në terren</p> <p>Përfshin udhëtimin në një vendndodhje gjeografike për të kryer procedura auditimi.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Mund të kombinojë metoda të ndryshme duke përfshirë intervistat, shqyrtimin e dokumenteve dhe vëzhgimet e drejtpërdrejta ose inspektimet fizike. • Mund të reduktohen shpenzimet sepse është metodë me efikase ku kombinohen metoda të shumta gjatë një vizite. 	<ul style="list-style-type: none"> • Kërkon planifikim të detajuar dhe të avancuar, dhe itinerar të kujdesshëm. • Mund të kërkojë burime të konsiderueshme për udhëtim dhe për staf. • Kërkon një kuptim të detajuar të mënyrës sesi janë të organizuar entiteti ose të vizituarit.
<p>Rishikimet e dosjeve</p> <p>Instrument për mbledhje të të dhënave që përdoret për të nxjerr në mënyrë sistematike informatën nga dokumentet.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Rezulton në një grup të dhënash të strukturuar dhe të besueshme që mund të përdoren për të mbështetur analizat sasiore ose cilësore. • Mjet efektiv për mbledhjen e të dhënave të nevojshme për të vlerësuar pajtueshmërinë me kërkesat ligjore. • Mund të sigurojë të dhëna që mund të përdoren për nxjerrjen e konkluzioneve të përgjithësuara për një program ose popullatë. 	<ul style="list-style-type: none"> • Kërkon kohë dhe burime të konsiderueshme për të zbatuar këtë qasje. • Kërkon planifikim të detajuar të avancuar dhe kërkon përdorim të mjeteve të përshtatshme për mbledhjen e të dhënave. • Mund të mos jetë i mjaftueshëm për të përcaktuar se cili është shkaku i mangësive të identifikuara (gjetjes).
<p>Metoda e grupeve të vogla</p> <p>Mbledhja e informacionit nga një grup njerëzish duke përdorur mjete si fokus grupe (biseda gjatë fasilimitit në grupe të vogla) dhe panele ekspertësh.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Diskutimi mund të zbulojë çështje që intervista individuale mund të mos jetë në gjendje t'i adresojë. • Mund t'i përshtatet një sërë nevojash auditimi. • Ekspertët mund të ofrojnë perspektiva për çështje ose aktivitete për të cilat kanë konsensus. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mund të jetë i kushtueshëm sa i përket udhëtimit ose tarifave të pjesëmarrjes së ekspertëve në këso panele. • Analiza mund të jetë e vështirë dhe kërkon kohë për shkak të vëllimit dhe llojllojshmërisë së informatave.
<p>Të dhëna dytësore</p> <p>Të dhënat e mbledhura nga dikush tjetër, si agjencitë qeveritare, universitetet ose organizatat kërkimore.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Mund të jetë më e shpejtë se metodat e tjera të mbledhjes së të dhënave. • Të dhënat mund të jenë më të plota sesa kur i mblidhni vetë. • Kontrolli i cilësisë së të dhënave mund të jetë përfunduar tashmë. 	<ul style="list-style-type: none"> • Të dhënat mund të mos përputhen me objektivin e auditimit • Qasja në të dhëna mund të jetë e vështirë. • Mund të kërkojë kohë të konsiderueshme për të vlerësuar besueshmërinë e të dhënave.

<p>Mbledhja e thelluar e të dhënave për një ose më shumë ngjarje, incidente ose vendndodhje komplekse që kërkon t'u përgjigjet pyetjeve komplekse "pse" ose "si".</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Mund të mundësojë vlerësimin e thelluar të aktiviteteve, të lehtësojë analizën e ngjashmërive dhe dallimeve ndërmjet operacioneve në lokalitete të ndryshme, ose të ilustrojë aspekte të proceseve ose pasojat e gabimeve në programe duke përdorur shembuj specifikë të 'botës reale' • Mundëson mbledhjen e informacionit më të thelluar për një temë ose ngjarje komplekse. • Duke pasur rastin studimor si burim shtesë të dëshmive rritet besueshmëria dhe vlefshmëria e gjetjeve. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mund të kërkojë kohë dhe burime të konsiderueshme. • Analiza mund të marrë kohë. • Përzgjedhja e rastit për studim do të ndikojë konsiderueshëm në mbledhjen e informatave dhe në gjetjet.
---	---	--

Metodat e auditimit që duhet të përzgjidhen janë ato që mundësojnë më së miri mbledhjen e të dhënave të auditimit në mënyrë efikase dhe efektive. Edhe pse qëllimi i auditorëve është përvetësimi i praktikave më të mira, ka disa arsye praktike, si disponueshmëria e të dhënave, që mund të kufizojnë përzgjedhjen e metodave. Prandaj, si rregull i përgjithshëm, këshillohet që auditorët të jenë fleksibilë dhe pragmatikë në përzgjedhjen e metodave. Për këtë arsye, procedurat e auditimit nuk duhet të jenë të standardizuara, sepse të qenit shumë normativ mund të pengojë fleksibilitetin, gjykimin profesional dhe nivelet e larta të shkathtësive analitike që kërkohen në një auditim të performancës.

Metodat e mbledhjes së të dhënave dhe burimi i tyre duhet të cekën për çdo pyetje dhe nënpyetje të auditimit. Shpeshherë bëhet kombinim i burimeve dhe metodave të ndryshme.

Të dhënat mund të mblidhen në mënyra të ndryshme. Burimet e informatave mund të jenë primare ose sekondare. Të dhënat në fazën parastudimore mund të merren nga burime të ndryshme, duke përfshirë:

- të dhëna statistikore;
- të dhëna dhe hulumtime të publikuara nga institucione tjera;
- të dhëna nga raportet e auditimit financiar dhe pajtueshmërisë;
- pyetësorë;
- sondazhe;
- intervista;
- të dhëna nga faqet e internetit.

Është shumë e rëndësishme që të dhënat të dokumentohen siç duhet, në mënyrë që të mund të përdoren edhe si dëshmi në studimin kryesor e jo vetëm në fazën e parastudimit.

Menaxhimi i rrezikut gjatë auditimit

Është e rëndësishme të menaxhohet rreziku gjatë gjithë procesit të planifikimit (dizajnit) të auditimit. Qëllimi kryesor i planifikimit të auditimit është të identifikojmë, zbusim rreziqet kryesore si dhe të bëjmë planet përkatëse për t'i trajtuar ato. Prandaj, në përputhje me rrethanat, çdo vendim që merret gjatë dizajnit të auditimit duhet të jetë i bazuar në rrezik.

Rreziku i auditimit është mundësia që gjetjet, konkluzionet ose rekomandimet e auditorëve të jenë jo të duhura ose jo të plota, si rezultat i faktorëve të tillë si: dëshmi të pamjaftueshme ose të papërshtatshme, procedura joadekuate të auditimit, lëshime të qëllimshme ose informacione çorientuese për shkak të keqinterpretimit ose mashtrimit. (GUID 3910/61).

Këtu përfshihet rreziku që auditorët mund të mos zbulojnë gabime, mospërputhje ose gabime të mëdha, si dhe mashtrime në evidencën mbi të cilën mbështet auditimi. Rreziku përfshin probabilitetin që një ngjarje të ndodhë, e kombinuar me seriozitetin e ngjarjes, nëse ndodh.

Strategjia e menaxhimit të rrezikut përfshin veprimet në vijim:

1. identifikimin e rreziqeve;
2. vlerësimin e rreziqeve;
3. zhvillimin dhe zbatimin e strategjisë për të parandaluar dhe zvogëluar rrezikun; dhe
4. monitorimin e rreziqeve të auditimit dhe strategjisë për parandalimin dhe zvogëlimin e tyre gjatë procesit të auditimit dhe për të bërë përshtatjen sipas nevojave dhe rrethanave që ndryshojnë.

Për të identifikuar dhe vlerësuar rrezikun gjatë dizajnit të auditimit, nga auditorët kërkohet që të kenë njohuri të mira dhe të përditësuara të fushës së auditimit, përfshirë edhe të kuptuarit e plotë të objektivit të temës së audituar, politikat dhe proceset së bashku me hisedarët kryesorë dhe kontrollet.

Faktorë cilësorë dhe sasiorë duhet të merren parasysh për të identifikuar rrezikun në auditim. Disa nga faktorët janë: afatet kohore; kompleksiteti dhe ndjeshmëria e punës; madhësia e aktiviteteve për nga vlera financiare dhe për nga numri i qytetarëve që u jepet shërbimi; përshtatshmëria e sistemeve dhe proceseve të entiteteve për parandalim dhe zbulim të mospërputhjeve, gabimeve të mëdha ose mashtrimeve; dhe qasja e auditorëve në të dhëna.

Duhet të identifikoni dhe vlerësoni rreziqet për auditimin në përgjithësi si dhe për çdo qasje të mundshme të auditimit, në mënyrë që të kuptoni qartë kostot, përfitimet dhe kufizimet e metodologjive të mundshme. Identifikimi dhe vlerësimi i rrezikut mund të marrin shumë forma, por në përgjithësi mund të adresohen duke marrë parasysh pyetjet e mëposhtme (GUID 3920/61):

- A posedon ekipi i auditimit aftësi dhe njohuri të mjaftueshme për auditimin (përfshirë njohuritë e specializuara për detyra specifike)?
- A ka kohë dhe burime të nevojshme për kryerjen e auditimit (për shembull, fonde për udhëtim, ndikimi i kostos oportune në auditime të tjera)?

- A është tema e auditimit e ndjeshme, shumë e dukshme apo e kontraverse (për shembull, ndjeshmëria politike, ndjeshmëria e medias)?
- A është auditimi dhe lënda e subjektit shumë komplekse, apo ka të bëjë me fusha që tradicionalisht kanë prirje për të pasur rrezik (për shembull, sistemet e TI-së, prokurimi, shëndetësia dhe mjedisi)?
- A ka kërcënime reale apo të perceptuara për pavarësinë e auditorëve të caktuar në auditim?
- A ka rrezik sa i përket integritetit të menaxhmentit apo rrezik të lidhjeve me entitetet e audituara?
- A ka të dhëna të mjaftueshme në dispozicion dhe a janë të dhënat me cilësi të mirë (për shembull, qasja dhe besueshmëria e të dhënave)? etj.

Pasi të jenë identifikuar rreziqet, auditorët duhet të vendosin me kujdes lidhur me tolerancën ndaj rrezikut, domethënë, nivelin e pranueshëm të ndryshimit mes rezultatit të auditimit kundrejt objektivave të auditimit. Toleranca ndaj rrezikut duhet gjithashtu të balancohet kundrejt përfitimeve nga kryerja e auditimit. Për shembull, nëse bëni një anketë, duhet të merrni parasysh tolerancën ndaj rreziqeve, si p.sh. një rrezik mund të jetë kur shkalla e përgjigjeve ndaj anketës është e ulët. Rrezik tjetër mund të jetë kur auditori nuk ka staf me ekspertizën e nevojshme për të hartuar dhe administruar siç duhet anketën.

Kur auditorët përcaktojnë tolerancën për rrezikun, kryesisht përqendrohen në rreziqet që kanë më shumë gjasa të ndikojnë në mbarëvajtjen e auditimit, e këtu përfshihen detyrat që mund të vonojnë përfundimin e auditimit, nëse ato nuk kryhen siç pritet dhe në kohë.

Qasja për vlerësimin e rrezikut gjatë fazës së dizajnit të auditimit mund të jetë e ndryshme dhe mbetet çështje e gjykimit profesional, në varësi të rrethanave dhe qasjes së auditimit.

Nëse rreziku i auditimit është sinjifikant, mund të jetë e nevojshme të zhvillohen strategji për zbutjen e rreziqeve dhe/ose të modifikohet plani i auditimit. Auditori më pas mund të zhvillojë dhe modifikojë strategjinë e mbledhjes së dëshmive për të ulur rrezikun e auditimit. (GUID 3920:62)

- a. Kombinime të ndryshme të stafit – për shembull duke përfshirë më shumë staf senior
- b. Përdorimi i specialistëve shtesë, të brendshëm ose të jashtëm
- c. Përshtatje e strategjisë dhe metodave, për mbledhjen dhe analizimin e të dhënave
- d. Vendosja e marrëveshjeve specifike të komunikimit me subjektin e audituar¹⁰
- e. Vendosja e masave specifike të kontrollit të cilësisë.

Pas identifikimit dhe vlerësimin të rreziqeve të auditimit dhe niveleve të tolerancës, është e rëndësishme të menaxhoni çdo rrezik sinjifikant duke planifikuar hapa për t'i zvogëluar ato ose për të zbutur efektet e tyre. Kjo mund të arrihet përmes veprimeve të ndryshme, duke përfshirë:

- zgjerimin ose ngushtimin e fushëveprimit të punës
- përfshirjen e specialistëve (për shembull, metodologëve), rishikuesve ose stafit senior;

¹⁰ P.sh. në letër angazhim cekim mënyrat e komunikimit dhe pritjet lidhur me informacionin dhe të dhënat që entiteti obligohet t'i ofrojë ekipit të auditimit

- shtimin e burimeve;
- monitorimin ose përcjelljen e rregullt të progresit kundrejt afateve të ndërmjetme kohore duke përditësuar planet e auditimit, duke mbajtur takime ose duke hartuar raporte të punës;
- duke dhënë kohë shtesë, nëse është e mundur, për detyra që veçanërisht kanë rrezik;
- ndryshimin e metodës për të marrë dëshmi shtesë, dëshmi me cilësi më të lartë ose forma alternative të dëshmive vërtetuese;
- përafrimin e gjetjeve dhe konkluzioneve për të pasqyruar dëshmitë e marra; dhe
- shtimin e rishikimit nga mbikëqyrësi ose menaxheri.

Për shembull, nëse ekipi i auditimit ka shqetësime në lidhje me cilësinë e të dhënave, rrezikun që lidhet me përdorimin e tyre mund ta zbutë duke mbledhur dëshmi shtesë nga burime të tjera për të plotësuar ose konfirmuar të dhënat, si dhe duke përfshirë në raport informacion në lidhje me burimin dhe cilësinë e të dhënave, së bashku me çdo kufizim të lidhur me përdorimin ose interpretimin e tyre. Mbani mend: duhet përdorur vetëm të dhëna që ju përcaktoni se janë mjaft të besueshme për qëllimin e synuar të auditimit.

Auditorët mund ta përdorin Diagramin për Verifikim të Rrezikut për të vlerësuar rrezikun.

	I ulët	I mesëm	I lartë
I lartë			
I mesëm			
I ulët			

Të gjitha rreziqet e identifikuara vendosen në diagram dhe secili vlerësohet bazuar në gjasën e ndodhjes dhe ndikimit që mund të ketë nëse ndodh. Varësisht prej gjasës së ndodhjes dhe ndikimit të rrezikut, auditorët do të vendosin për mënyrën se si ta trajtojnë atë rrezik. Auditorët mund të përdorin një sërë qasjesh ndaj rreziqeve. Ato mund të kategorizohen gjerësisht si: Toleroj (kutitë e gjelbra), Trajtimi (kutitë e portokallta), dhe ndërprit aktivitetin (kutitë e kuqe).

Shembull:

Situata	Qasja	
Planifikoni të kryeni një anketë. Ka rrezik të lartë se të dhënat nuk do të jenë të mjaftueshme e as të besueshme	Ndërprit	Mund ta ndërpresësh dhe të përdorësh një metodë tjetër për mbledhjen e të dhënave
Planifikoni të kryeni një anketë. Ka rrezik të ulët se të dhënat nuk do të jenë të mjaftueshme e as të besueshme	Tolero	Mund të toleroni këtë rrezik dhe të përdorni anketën pa ndërmarrë masa tjera për të zvogëluar rrezikun
Ekipi i auditimit planifikon të auditojë një temë, por gjatë kuptimit të lëndës së subjektit, ata identifikojnë një rrezik shumë të lartë të mashtrimit. Bazuar në këtë, gjasat se menaxhmenti do të jetë bashkëpunues apo se dëshmitë e marra do të jenë të mjaftueshme dhe të përshtatshme janë shumë të vogla.	Ndërprit	Mund ta ndërprisni këtë aktivitet dhe ta rifokusoni auditimin në një temë tjetër, për të siguruar se auditimi i performancës shton vlerë. Sidoqoftë, ZKA-ja mund të vendosë ta kryejë auditimin e pajtueshmërisë.

Para fillimit të auditimit, udhëheqësi i ekipit duhet të konfirmojë dhe dokumentojë se ekipi i auditimit dhe çdo ekspert i përfshirë, individualisht dhe së bashku, ka aftësitë dhe njohuritë (kompetencën) e nevojshme për të kryer angazhimin e auditimit në përputhje me standardet profesionale. Kjo dokumentohet në memon e para-studimit në seksionin e përshkrimit të rrezeve dhe menaxhimit të tyre.

Memoja e parastudimit, matrica e dizajnit dhe plani i punës

Memoja e parastudimit është një dokument kyç që përmban planin dhe strukturën fillestare të auditimit, duke shërbyer si udhërrëfyes për auditorët gjatë punës së tyre.

Duke qenë se auditimi i performancës kërkon kohë dhe është i kushtueshëm, është me rëndësi që auditimi të planifikohet siç duhet, zbatimi i planit të monitorohet rregullisht dhe të ndërmerren veprime korrigjuese kur është e nevojshme. Plani i auditimit duhet të hartohet dhe dokumentohet dhe më pas t'i paraqitet menaxhmentit të ISA-së për miratim. (GUID 3920:56).

Në memo të parastudimit përmbledhet dhe dokumentohet puna e auditorëve për planifikim/dizajn të auditimit, duke bërë lidhjen e të gjitha çështjeve që janë marrë parasysh dhe komponentëve të dizajnit/planifikimit. Në memo përfshihet dizajn matrica, plani kohor i auditimit dhe çdo dokumentim tjetër i auditimit lidhur me vendimet kyçe përkitazi me objektivat, fushëveprimin dhe metodologjinë e auditimit, si dhe bazën mbi të cilën auditorët i kanë marrë ato vendime. Në memo mund të përfshihen të dhënat e mbledhura gjatë parastudimit, analiza të ndryshme si p.sh. analiza SËOT (përparësitë, dobësitë, mundësitë dhe kërcënimet), Diagrami i Verifikimit të Rrezikut (DVR) e të ngjashme. Së bashku, të gjitha këto elemente duhet të përfshijnë:

- njohuritë bazë dhe informacionin e nevojshëm për të kuptuar lëndën e subjektit (përfshirë motivin apo problemin e auditimit) dhe entitetet që auditohen;

- objektivat, pyetjet, kriteret dhe fushëveprimin e auditimit, përfshirë periudhën që do të mbulohet;
- metodat për mbledhjen e dëshmive dhe kryerjen e analizave të auditimit;
- rezultatet e vlerësimit të rrezikut;
- planin për kryerjen e punës, duke përfshirë detyrat kyçe, afatet kohore, afatet e ndërmjetme, burimet (përfshirë anëtarët e ekipit dhe nevojën për ekspertizë të jashtme) dhe pikat e kontrollit; dhe
- koston e parashikuar të auditimit, me ose pa kosto të stafit (p.sh. kostot që lidhen me udhëtimin, trajnimin, pajisjet dhe ekspertët e jashtëm të lëndës së subjektit, dhe kosto të tjera ndihmëse).

Memoja e parastudimit përdoret nga menaxhmenti i ZKA-së për të mbikëqyrë dizajnin e auditimit dhe për të përcaktuar, ndër të tjera, nëse: objektivat dhe pyetjet e propozuara të auditimit ka të ngjarë të rezultojnë në raport të dobishëm; auditimi vlerëson në mënyrë adekuate rreziqet; fushëveprimi dhe metodologjia e propozuar janë të përshtatshme për të adresuar objektivat e auditimit si dhe dëshmitë në dispozicion ka të ngjarë të jenë të mjaftueshme dhe të përshtatshme për auditimin.

Memoja e parastudimit është një dokument i cili përmban rezultatet e hulumtimit gjatë parastudimit. Ajo shpjegon se cila do të jetë tema e auditimit, pse duhet të bëhet ky auditim, qëllimin e auditimit, hipotezat që duhet testuar, mënyrën e ekzekutimit të këtij auditimi dhe cilat janë rekomandimet e mundshme.¹¹ Këto elemente prezantohen për të bindur lexuesit, përkatësisht menaxhmentin e ZKA-së, se ekziston një problem/çështje që duhet të auditohet dhe se ZKA-ja, me punën e saj, mund të shtojë vlerë për institucionet publike në përpjekjet e tyre për përmirësimin e situatës në fushën e caktuar.

Struktura/përmbajtja e memos së parastudimit në ZKA është paraqitur më poshtë:

- Hyrje (tema e auditimit dhe fusha, rëndësia e temës që auditohet, shkurtimisht indikatorët e problemit në shoqëri dhe pasojat për shoqërinë);
- Problemi i auditimit - treguesit e problemit në fushën e audituar/Motivi;
- Objektivi i auditimit;
- Pyetja dhe nënpyetjet potenciale të auditimit;
- Kriteret e auditimit;
- Fushëveprimi i auditimit;
- Metodologjia e auditimit;
- Përshkrimi i procesit/sistemit;
- Rreziqet dhe kufizimet eventuale të auditimit;
- Monitorimi dhe kontrolli i cilësisë;
- Plani i punës dhe kostot përcjellëse, dhe
- Dizajn matrica.

¹¹ Shablloni i memos së parastudimit është hartuar dhe përshkruan aspektet që duhet të trajtohen

Matrica e dizajnit të auditimit është vegël për të përcaktuar se çfarë dhe si do të auditohet. Ajo siguron një strukturë për lidhjen e komponentëve themelorë të dizajnit të auditimit. Zakonisht një matricë e dizajnit përmban komponentët kryesorë si në vijim: pyetjet kryesore të auditimit, nënpyetjet e auditimit, kriteret, burimin e informacionit (çfarë të ekzaminohet, ku të sigurohen të dhënat), metodat për mbledhjen e të dhënave dhe analizat që do të bëhen, konkluzionet e mundshme dhe rekomandimet e mundshme.¹²

Ndërsa matrica fillimisht duhet të përgatitet gjatë fazës së planifikimit, ajo është dokument i gjallë që duhet rishikuar dhe përditësuar sipas nevojës, me përparimin e punës së auditimit. Memoja e parastudimit duhet të jetë dokument i qartë dhe konciz me numër optimal të faqeve.

Memoja e parastudimit së bashku me planin e punës dhe matricën e dizajnit duhet t'i dorëzohen menaxhmentit të ZKA-së për aprovim dhe kjo konsiderohet si një "marrëveshje" midis menaxhmentit dhe ekipit të auditimit për të vazhduar me auditimin.

Matrica e dizajnit, e cila është hartuar gjatë fazës parastudimore, mund të përditësohet pas miratimit, por edhe gjatë ekzekutimit të auditimit. Matrica është një dokument i gjallë që rishikohet dhe përditësohet, sipas nevojës, pasuar nga aprovimi i menaxhmentit.

Komunikimi me palët e interesit

Komunikimi efektiv brenda Institucionit Suprem të Auditimit (ISA) është thelbësor për hartimin dhe ekzekutimin e suksesshëm të një plani auditimi.

Aftësia e auditorëve për të hartuar një plan të mirë të auditimit (memo) varet në një masë të madhe nga komunikimi me palët e brendshme të interesit (kushdo që mund të përfshihet dhe kontribuoj në proces) dhe menaxhmentin e ISA-së në fazën fillestare deri në fund të procesit të dizajnit të auditimit. Memoja duhet të hartohet së bashku me palët e brendshme të interesit dhe t'i dorëzohet menaxhmentit të ZKA-së për miratim. Është e dobishme që ekipi i auditimit, mbikëqyrësi, palët e brendshme të interesit dhe menaxhmenti të diskutojnë kolektivisht dhe të arrijnë një marrëveshje për planin e auditimit, siç dokumentohet në dizajn matricë, për afatet e projektit dhe për metodologjinë që auditorët kanë zgjedhur për të kryer auditimin. Ky diskutim mundëson që të gjitha palët të bien dakord për qasjen dhe të pranojnë rreziqet e auditimit që mund të ekzistojnë për shkak se plani i auditimit nuk është testuar ende. Kjo realizohet nëpërmjet një takimi formal mes auditorëve dhe palëve të brendshme të interesit.

Komunikimi me palët e jashtme të interesit është i rëndësishëm gjatë fazës së planifikimit të auditimit. Palët e jashtme të interesit janë entitetet e audituara, legjislativi dhe organet qeveritare dhe, sipas nevojës, palët joqeveritare të interesit, si p.sh. mediet, organizatat joqeveritare që merren me fushën e caktuar të auditimit etj.

Komunikimi me entitetet e audituara duhet të fillojë gjatë fazës së planifikimit të auditimit dhe të vazhdojë gjatë gjithë procesit të auditimit, përmes një procesi konstruktiv të ndërveprimit, derisa vlerësohen gjetjet, argumentet dhe perspektiva të ndryshme. (GUID 3910:64).

12 Një shembull konkret i matricës së dizajnit paraqitet në Shtojcën 2

Auditori duhet të informojë entitetin e audituar për lëndën e subjektit, objektivat e auditimit, kriteret e auditimit, pyetjet e auditimit, periudhën kohore që do të auditohet dhe aktivitetet qeverisëse, organizatat dhe/ose programet qeveritare që do të përfshihen në auditim, sa më shpejt që të jetë e mundur pas vendimit për fillimin e auditimit. (GUID 3910:65).

Ky diskutim bëhet me qëllim që entitetet e audituara të kenë një pasqyrë të qartë të asaj që do të auditohet, cili mund të jetë rezultati dhe se si do të ndikojë auditimi tek ato. Më tej, komunikimi vendos bazën për të shkëmbyer pikëpamjet, shmangur keqkuptimet e mundshme dhe për të lehtësuar procesin e auditimit. Kjo nuk do të thotë se entitetet e audituara mund të diktojnë kushte ose në ndonjë mënyrë të kontrollojnë procesin e auditimit. Si rregull, ndihmon në krijimin e një procesi konstruktiv për ndërveprimin me entitetet e audituara që është thelbësor për kryerjen e një auditimi efektiv. (GUID 3910:66)

Forma, përmbajtja dhe koha/shpeshtësia e komunikimit me menaxhmentin ose me ata që janë të ngarkuar me qeverisjen e entiteteve të audituara është çështje e gjykimit profesional të auditorëve. Auditorët vendosin vetë se si do të komunikojnë me entitetet e audituara, megjithatë, përgjithësisht preferohet kombinim i komunikimit me shkrim dhe takime personale.

Auditorët duhet të synojnë të mbajnë marrëdhënie të mira me të gjithë hisedarët e përfshirë, të promovojnë komunikim të hapur për atë që nuk cenohet konfidencialiteti dhe të diskutojnë me respekt dhe mirëkuptim të ndërsjellë për rolin dhe përgjegjësitë përkatëse të secilit hisedar.

Letra e angazhimit është një dokument formal që përdoret për të njoftuar entitetin e audituar mbi fillimin e auditimit. Ky dokument hartohet pas miratimit të memos së parastudimit dhe para fillimit të fazës së ekzekutimit. Ndër të tjera përmban informata lidhur me përgjegjësitë e të dyja palëve në auditim, përkatësisht auditorit dhe menaxhmentit të entitetit. Pavarësia dhe objektiviteti janë parime themelore që çdo auditor i ZKA-së duhet t'i respektojë. Për çdo auditim, të gjithë auditorët e përfshirë duhet të deklarojnë se nuk ekzistojnë kufizime që cenojnë pavarësinë e tyre dhe se do të ruajnë një qëndrim dhe paraqitje të pavarur gjatë ushtrimit të detyrave audituese.

Pavarësia dhe objektiviteti janë parime themelore që çdo auditor i ZKA-së duhet t'i respektojë. Për çdo auditim, të gjithë auditorët e përfshirë duhet të deklarojnë (nënshkruajnë deklaratën e pavarësisë profesionale) se nuk ekzistojnë kufizime që cenojnë pavarësinë e tyre dhe se do të ruajnë një qëndrim dhe paraqitje të pavarur gjatë ushtrimit të detyrave audituese.

7. Ekzekutimi i auditimit të performancës

Letër angazhimi i nënshkruar nga Auditori i Përgjithshëm duhet ta njoftojë entitetin në lidhje me vendimin për ta filluar ekzekutimin e auditimit. Brenda pesë ditësh nga data e pranimit të letër angazhimit, entiteti obligohet që të caktojë një person kontaktues. Më pas, ekipi i auditimit mund të organizojë takim me menaxhmentin e entitetit, në të cilin zakonisht merr pjesë dhe drejtori përgjegjës për auditim të performancës.

Në takimin hyrës ekipi i auditimit duhet ta njoftojë entitetin për:

1. qëllimin/objektivin e auditimit;
2. anëtarët e ekipit të auditimit;
3. metodat që do të përdoren në auditim;
4. kriteret e auditimit;
5. informatat që do të kërkohen nga entiteti; dhe
6. dinamikën e kohës së ekzekutimit të auditimit.

Takimi hyrës pasohet me një takim midis ekipit të auditimit dhe personit të caktuar kontaktues. Gjatë auditimit personi kontaktues duhet të sigurojë për ekipin e auditimit informatat e kërkuara dhe ai/ajo kontaktohet kur ekipi i auditimit ka për qëllim që të kontaktojë njësitë tjera të entitetit. Në mënyrë që ekipi i auditimit të ketë kushtet e punës, atyre duhet t'i sigurohen kushtet teknike si qasja në internet dhe printer/skaner.

Relacionet e mira do të ndihmonin në dhënien e informatave në mënyrë të lirë dhe të sigurtë, si dhe në zhvillimin e diskutimeve në një mjedis mirëkuptimi dhe respekti reciprok. Sa i përket kësaj, ekipi duhet të ketë kujdes të veçantë dhe të krijojë marrëdhënie korrekte dhe profesionale me entitetin. Është e rëndësishme që ekipi i auditimit, pas përfundimit të punës në terren, të informojë shkurtimisht entitetin rreth gjetjeve preliminare.

Kur gjatë ekzekutimit të auditimit identifikohen gjetje të rëndësishme, ekipi i auditimit konsultohet me drejtorin e departamentit të auditimit në ZKA me qëllim që ato t'i komunikohen nivelit përkatës më të lartë.

Kryerja e auditimit të performancës ka për qëllim të marrë dëshmi të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të adresuar/trajtuar gjetje që i përgjigjen objektivit dhe pyetjeve të auditimit. Pyetjet e auditimit shërbejnë si udhërrëfyes gjatë auditimit, kështu që informacioni që auditorët mbledhin dhe analizojnë duhet të adresojë drejtpërsëdrejti pyetjet e auditimit.

Auditimet duhet të kryhen me kujdesin e duhur, në mënyrë objektive dhe me mbikëqyrje të duhur. Ekipi i auditimit duhet bashkërisht t'i posedojë njohuritë adekuate të fushës dhe teknikave të auditimit.

Burimet e të dhënave

Mbledhja e të dhënave dhe analizat e tyre paraqesin fazën më të gjatë të procesit të auditimit dhe zakonisht përfshin punë në terren, në nivele të ndryshme në entitetin e audituar.

Gjetjet e auditimit duhet të mbështeten me dëshmi, kështu që është e rëndësishme sasia dhe cilësia e dëshmive që auditorët mbledhin gjatë fazës së ekzekutimit të auditimit. Kjo do të thotë se auditorët duhet të shqyrtojnë dhe vlerësojnë vazhdimisht dëshmitë që: (1) planifikojnë të marrin; (2) janë në proces të marrjes; ose (3) kanë marrë tashmë, nëse janë të mjaftueshme dhe të përshtatshme (GUID 3920/69-77).

Informacioni cilësor dhe sasior që mund të përdoret për të mbështetur një gjetje në lidhje me pyetjet e auditimit bëhet dëshmi e auditimit sepse shpesh dëshmitë për të mbështetur gjetjet e auditimit rezultojnë nga analiza e informacionit të mbledhur.

Mjaftueshmëria i referohet sasisë së dëshmive të mbledhura. Auditorët duhet të mbledhin dëshmi të mjaftueshme për të bindur një person të ditur se gjetjet janë të arsyeshme. Për shembull, informacioni i marrë vetëm nga një burim, si një intervistë ose një dokument i vetëm, ka të ngjarë të mos jetë i mjaftueshëm për të mbështetur një gjetje, por prapë mund të jetë i rëndësishëm për t'u përdorur si ilustrim i përgjithshëm. Është e rëndësishme që gjetjet të mbështeten dhe të vërtetohen nga burime dhe lloje të ndryshme dëshmish. Sa janë të mjaftueshme dëshmitë, varet pjesërisht nga përshtatshmëria e tyre.

Përshtatshmëria i referohet cilësisë së dëshmive. A janë dëshmitë relevante, të vlefshme dhe të besueshme? Është e rëndësishme që auditorët të kenë parasysh burimin, përmbajtjen dhe kohën e dëshmive kur e përcaktojnë përshtatshmërinë e tyre.

Mjaftueshmëria

- Sa më i madh të jetë rreziku i auditimit, aq më e madhe është sasia dhe cilësia e dëshmimeve.
- Sa më e rëndësishme të jetë gjetja, aq më e madhe është sasia dhe cilësia e dëshmimeve.
- Kur dëshmitë janë më të forta mund të nevojiten më pak dëshmi.
- Numri i madh i dëshmimeve të auditimit nuk është i mjaftueshëm nëse dëshmitë nuk janë relevante, të vlefshme dhe të besueshme.
- Më shumë dëshmi janë normalisht të nevojshme kur entiteti(et) i audituar ose palët e tjera të interesit kanë opinione të ndryshme për lëndën e subjektit.

Përshtatshmëria

- Dëshmitë janë relevante – domethënë me rëndësi për temën e auditimit.
- Dëshmitë janë të vlefshme – domethënë të bazuara në informacione të sakta dhe analiza logjike.
- Dëshmitë të jenë të besueshme – domethënë, rezultatet janë të qëndrueshme dhe mund të verifikohen.
- Dëshmitë dokumentare janë më të besueshme se dëshmitë verbale (intervista p.sh.), por besueshmëria ndryshon në varësi të burimit dhe qëllimit të dokumentit.
- Dëshmitë verbale të vërtetuara me shkrim janë më të besueshme se vetëm dëshmitë verbale.
- Dëshmitë e bazuara në shumë intervista janë më të besueshme se dëshmitë e bazuara në një ose disa intervista.
- Dëshmitë verbale të marra në kushte në të cilat njerëzit mund të flasin lirshëm janë më të vlefshme dhe më të besueshme sesa dëshmitë e marra kur njerëzit mund të ndjehen të frikësuar.
- Dëshmitë e marra nga një palë e tretë e ditur, e besueshme dhe e paanshme janë më të vlefshme dhe më të besueshme sesa dëshmitë e marra nga menaxhmenti i entitetit ose nga të tjerët që kanë interes të drejtpërdrejtë në entitet.
- Kontrollat e brendshme të dobëta mund të ndikojnë në besueshmërinë dhe qëndrueshmërinë e dëshmimeve në entitet. Kështu, kur kontrolli i brendshëm është efektiv dëshmitë e marra janë më të besueshme se sa dëshmitë e marra kur kontrolli i brendshëm është i dobët ose kur nuk ekziston fare.
- Dëshmitë e marra nëpërmjet vëzhgimit të drejtpërdrejtë, llogaritjes dhe inspektimit të bërë nga auditori janë më të besueshme se dëshmitë e marra në mënyrë indirekte.
- Dokumentet origjinale janë më të besueshme se dokumentet e kopjuara

Zakonisht, karakteri i mbledhjes së të dhënave ndryshon gjatë fazës së studimit kryesor. Në parastudim auditori është më shumë i interesuar për informata të përgjithshme dhe të gjera. Megjithatë, gjatë ekzekutimit, kërkohen të dhëna më specifike në aspektin e numrit të burimeve të të dhënave dhe pyetjeve të shtruara.

Ekzistojnë burime të ndryshme të të dhënave dhe informatave:

- Të dhënat dhe informatat e siguruar direkt nga auditori përmes intervistave, sondazheve, grupeve të fokusit, vëzhgimeve dhe inspektimeve direkte;
- Të dhënat dhe informatat e siguruar nga bazat e të dhënave, deklaratat dhe raportet (raportet vjetore, raportet nga auditimi i brendshëm, etj); dhe
- Të dhënat dhe informatat e siguruar nga organet dhe organizatat tjera, nga bazat e të dhënave statistikore, raporte vendore dhe ndërkombëtare lidhur me fushën e auditimit, etj.

Të dhënat e mbledhura duhet të analizohen në mënyrë kritike kështu që auditorët të krijojnë gjykimet e tyre bazuar mbi dëshmi dhe argumente. Ky quhet skepticizëm profesional dhe është element kyç i dy koncepteve të auditimit – pavarësisë dhe gjykimit profesional. Kjo është një çështje e rëndësishme dhe si e tillë shmang mundësinë e hartimit të një raporti përshkrues. Raporti i auditimit duhet të jetë analitik duke u bazuar në perspektiva të ndryshme. Mbajtja e një qëndrimi të hapur dhe objektiv ndaj pikëpamjeve dhe argumenteve të ndryshme është e një rëndësie të veçantë.

Për shembull, ndërsa mblidhni dëshmi verbale, është e rëndësishme që të merret parasysh besueshmëria e njerëzve që intervistohen, cili është pozicioni i tyre, çfarë njohurish dhe ekspertize kanë ata, si dhe sa janë të sinqertë? Prandaj, është e rëndësishme që të merren parasysh të gjitha këndvështrimet. Për shembull, shpesh ka tensione dhe interesa të ndryshme brenda një entiteti, ndërmjet departamenteve të entitetit ose ndërmjet menaxherëve dhe stafit. Ndonëse kjo mund t'i motivojë njerëzit e intervistuar që të ndajnë informacion me auditorët, është e domosdoshme që auditorët të jenë të vetëdijshëm për këto tensione dhe të vlerësojnë besueshmërinë e informacionit, sepse ai mund të përfaqësojë interesa personale dhe jo fakte.

Në rastet kur dëshmitë e auditimit që sigurohen nga një burim, nuk përputhen me dëshmitë e siguruar nga një burim tjetër, atëherë besueshmëria e të dyja dëshmimeve do të mbetet e dyshimtë derisa të mos zgjidhet ose shpjegohet mospërputhshmëria. Konsistenca midis dëshmimeve nga burime të ndryshme dhe gjetjeve ofron siguri më të lartë sesa ajo e siguruar nga burime individuale.

Metodat e mbledhjes së të dhënave/informacionit

Ka metoda të ndryshme që auditorët mund të përdorin për të mbledhur informacion dhe për të siguruar dëshmi. Këto metoda ndihmojnë në mbledhjen e të dhënave të sakta, të besueshme dhe të verifikueshme.

Disa nga metodat e zakonshme të përdorura për mbledhjen e informacionit janë:

- Intervistat - pyetje dhe përgjigje për të siguruar informacione dhe dëshmi verbale.
- Mbledhja e dokumenteve - shqyrtimi i dokumenteve zyrtare dhe burimeve të tjera shkresore.
- Vëzhgimi dhe inspektimi i drejtpërdrejtë i aktiviteteve në terren për të verifikuar gjendjen faktike.

- Anketat - mbledhja e të dhënave nga një grup i madh individësh përmes pyetësorëve të strukturuar etj.

Aftësia e auditorit për të zhvilluar dhe dokumentuar intervistat ndikon në mënyrë të drejtpërdrejtë në sasinë dhe cilësinë e dëshmive të mbledhura.

Intervistat mund të përdoren në auditimin e performancës për të:

- siguruar njohuri të reja për temën e auditimit;
- mbledhur informacionin fillestar që mund të ndihmojë në hartimin e auditimit;
- marrë perspektiva dhe vëzhgime nga të intervistuarit;
- identifikuar dokumente dhe informacione ose të dhëna të siguruar nga personi i intervistuar;
- marrë referime te persona ose zyra tjera për informacion shtesë;
- fituar njohuri rreth burimeve të mundshme të dëshmive dokumentare;
- siguruar informacion që mund të përdoret si dëshmi auditimi, edhe pse ai shpesh duhet të kombinohet me metoda të tjera të mbledhjes së të dhënave;
- ndihmuar interpretimin e të dhënave të marra përmes metodave të tjera të mbledhjes së të dhënave;
- konfirmuar faktet dhe gjetjet nga palët e interesuara;
- identifikuar rekomandimet e mundshme etj.

Intervistat mund të jenë të pastrukturuara dhe të strukturuar.

Intervistat e pastrukturuara përdoren për të nxitur një diskutim të plotë rreth observimeve dhe njohurive të të intervistuarve për temat e intervistës. Auditori nuk i parapërgatit pyetjet, prandaj fleksibiliteti është më i theksuar te kjo intervistë dhe pyetjet që bëhen varen nga intervista. As përgjigjet në pyetjet e intervistës nuk janë të përcaktuara, domethënë, auditori bën pyetje të hapura ndërsa i intervistuari mund t'u përgjigjet pyetjeve në çfarëdo mënyre që ai dëshiron në vend që të zgjedhë nga një listë e përgjigjeve të mundshme (pyetje me përgjigje të shumëfishta). Shembuj të pyetjeve të hapura që auditori mund të bëjë gjatë intervistës së pastrukturuar janë:

- Ju lutemi përshkruani shkurtimisht aktivitetet e entitetit në lidhje me parandalimin e dhunës në familje ndaj grave.
- Cilat janë pengesat kryesore të entitetit, nëse ka, për zbatimin e drejtë të ligjeve që mbrojnë gratë nga dhuna në familje?
- Bazuar në përvojën tuaj, çfarë mund të bëhet për të përmirësuar shërbimin për gratë viktime të dhunës në familje?

Intervistat e strukturuar përdoren kur auditorët duan të bëjnë një grup pyetjesh të përgatitura paraprakisht që zakonisht shoqërohen me një grup të përgatitur të përgjigjeve të mundshme. Këto përgjigje mund të derivojnë nga pyetjet e auditimit dhe dëshmitë që auditorët tashmë kanë mbledhur dhe opsionet e mundshme të përgjigjeve duhet të kenë ndërlidhje me to. Kjo qasje e intervistës është e dobishme kur auditorët duan të përcaktojnë numrin e përgjigjeve si p.sh. «Nga 100 njerëz që intervistua, 60 thanë ... » Shembuj të pyetjeve të mbyllura që auditorët mund të përdorin në intervistë të strukturuar janë:

Çfarë problemesh, nëse ka, has policia në ofrimin e shërbimeve për gratë viktime të dhunës në familje?

- Stafi i pamjaftueshëm
- Mungesa e aftësisë për të dëgjuar me respekt dhe pa paragjykim
- Mospřitje e duhur nga ana e stafit
- Pak zyrtarë policorë me trajnim adekuat për trajtimin e çështjeve gjinore
- Objekte joadekuate
- Mungesa e standardeve
- Mungesa e informacionit për të drejtat e grave
- Të tjera. Cilat? _____

Intervistat gjysmë të strukturuar janë kombinim i dy llojeve të mësipërme të intervistave.

Auditorët duhet të planifikojnë, zhvillojnë dhe të dokumentojnë intervistat.

Për planifikim ndiqni këta hapa:

- Përcaktoni qëllimin e intervistës;
- Përcaktoni vendin ose individët që do të intervistohen;
- Koordinoni me entitetet e audituara për të caktuar kohën dhe vendin e intervistës. Këshillohet që të jenë së paku dy anëtarë të ekipit të auditimit të pranishëm;
- Kryeni një hulumtim të detajuar për të kuptuar temën dhe rolin e individëve të intervistuar;
- Zhvilloni pyetje bazuar në informacionin që ju nevojitet. Mund të dërgoni pyetjet paraprakisht tek entiteti për të siguruar që personat e duhur të jenë prezent dhe të jenë të përgatitur.

Për zhvillimin e intervistës:

- Ndani detyrat e ekipit të auditimit, kush do të jetë intervistuesi dhe kush do të marrë shënime;
- Filloni duke u prezantuar, deklaroni qëllimin e intervistës duke dhënë informacion për kontekstin e auditimit;
- Bëni pyetje relevante zyrtarëve dhe merrni shënime të detajuara, duke bërë pyetje shtesë për të kuptuar mirë çështjen dhe për të marrë dëshmi cilësore të auditimit;
- Mbani përqendrimin në temë në mënyrë që intervista mos të dalë jashtë temës;
- Kërkoni dokumentacion ose informacion relevant për të mbështetur dëshminë verbale dhe ua shpjegoni pse janë të rëndësishme për auditimin;
- Përmbledhni pikat kyçe të mbledhura gjatë intervistës, dakordohuni për sigurimin e të dhënave shtesë dhe dokumentojeni, adresoni çdo çështje ose koment të fundit, dhe shprehni falënderim. Informoni të intervistuarit se mund t'i kontaktoni përsëri për pyetje shtesë dhe se do t'ua dërgoni përmbledhjen e intervistës për konfirmim.

Dokumentimi i rezultateve të intervistës:

- Jini sa më të saktë kur redaktoni, përmbliidhni dhe sintetizoni informacionin. Parafrazimet dhe ndryshimet të pasqyrojnë të vërtetën e informacionit që është dhënë në intervistë;
- Organizoni të dhënat e shkruara për të lehtësuar analizën e informacionit. Për shembull, mund ta organizoni sipas pyetjeve të auditimit ose fushës së temës dhe të përdorni tituj për të tërhequr vëmendjen në fusha të ndryshme;
- Dokumentoni emrat e individëve që keni intervistuar, pozitat dhe si t'i kontaktoni ata;
- Bëni dallimin mes qëndrimit zyrtar të entitetit të audituar që mund të ketë dhënë i intervistuari dhe opinionit të tij privat për këtë çështje. Kjo është e rëndësishme të merret parasysh për të vlerësuar përshtatshmërinë e intervistës/informatës zyrtare;
- Verifikoni dhe konfirmoni saktësinë e intervistës së dokumentuar. Intervista e shkruar duhet të verifikohet për saktësi mes anëtarëve të ekipit të auditimit. Për të hequr dyshimet për saktësinë dhe për ta forcuar dëshminë e auditimit, intervistën e dërgoni për konfirmim tek i intervistuari.

Mbledhja e dokumenteve

Dëshmia dokumentare përgjithësisht konsiderohet të jetë më e besueshme se dëshmia verbale. Është e rëndësishme që të keni dëshmi dokumentare për të vërtetuar dëshminë verbale që merrni (shih GUID 3920:74-77). Ju mund të mblidhni dokumente nga burime të ndryshme. Megjithatë, a mund të përdoren dëshmitë dokumentare si dëshmi varet se sa janë ato autentike nga integriteti i burimeve dhe sistemeve prej nga merrni informacionin. Pra, duhet pasur parasysh pyetjet në vijim, kur auditorët vlerësojnë se a janë dëshmitë dokumentare të përshtatshme:

- A përfaqëson dokumenti qëndrimin zyrtar të entitetit?
- A është dokumenti draft apo version përfundimtar?
- A është dokumenti i paplotë apo i vjetruar?
- A është hartuar dokumenti nga burimi (njësia/personi) më kompetent?
- Mos ka hartuesi i dokumentit ndonjë paragjykim që mund të ndikojë në besueshmërinë e tij?
- A është informacioni i saktë?
- A është përdorur metodologji e duhur për të hartuar atë dokument? etj.

Dëshmitë dokumentare mund të gjenden tek:

1. Entitetet e audituara – burimi primar i dëshmive dokumentare për auditim. Auditorët duhet të kërkojnë nga entitetet dokumente që mund të shërbejnë si dëshmi për t'i dhënë përgjigje pyetjeve të auditimit. Shembuj të dokumenteve që merren nga entitetet janë:
 - rregullore, udhëzues, skema organizative;
 - buxheti, kontrata, fatura, informatat kontabël;
 - të dhënat sasiore mbi performancën e temës që auditohet; dhe
 - hulumtimet ose studimet lidhur me temën që auditohet.

2. Burimet nga palët e treta si: entitete tjera qeveritare, qytetarët, ekspertët, organizatat e shoqërisë civile, kontraktuesit, organizatat profesionale, organizatat hulumtuese që nuk janë subjekt i auditimit, mund të jenë burime të dobishme për dëshmi dokumentare. Për shembull, ndonjë organizatë hulumtuese mund të ketë kryer një hulumtim mbi temën që po auditohet.
3. Rishikimi i dosjeve përfshin rishikimin e shumë llojeve të ngjashme të evidencës së dokumentuar, si dosjet e personelit ose kontratat, për të nxjerrë informacion. Rishikimi i dosjeve duhet të jenë i strukturuar dhe sistematik për të mundësuar adresimin e pyetjeve të auditimit.
4. Burimet në uebfaqe si ato qeveritare, të legjislativit, odave ekonomike ose të medieeve. Mirëpo, përdorimi i informacionit nga uebfaqe tjera mund të shoqërohet me rrezik më të lartë që informacioni të mos jetë i përshtatshëm. Për shembull, informacioni nga blogjet, wiki-t dhe faqet personale të internetit nuk rekomandohet të përdoret si dëshmi, sepse këto burime nuk kanë ndonjë autoritet të identifikueshëm, të dallueshëm dhe vërtetësia e tyre nuk mund të verifikohet. Faqet e tjera të internetit, si ato që lidhen me revistat komerciale ose gazetatat, mund të jenë autentike, por jo domosdoshmërisht të besueshme. Auditorët duhet të ushtrojnë gjykim profesional kur përdorin informacione nga këto faqe dhe duhet bërë pyetjet në vijim:

- A është burimi autentik?
- A është burimi autoritar për këtë temë?
- A është burimi i besueshëm?
- A është burimi i paanshëm?

Kur përdorni informacion nga uebfaqet, është e rëndësishme të referencohet burimi dhe data, sepse informacioni i bazuar në uebfaqe mund të ndryshojë.

5. Të dhëna të përpunuara me kompjuter janë: ekstraktet nga bazat e të dhënave ose aplikacioneve softuerike, të dhënat e regjistruara në tabela (Excel), të dhënat e mbledhura nga anketat përmes internetit. Auditorët duhet të verifikojnë nëse këto të dhëna janë të plota dhe të sakta. Plotësia ka të bëjë me atë se deri në çfarë mase të dhënat që ju duhen janë në dispozicion dhe që fushat në ato tabela janë të plotësuara si duhet. Saktësia ka të bëjë me atë se sa reflektojnë të dhënat burimin e informacionit.

Disa nga hapat që auditorët mund të ndërmarrin për të siguruar besueshmërinë e të dhënave janë:

- të intervistojnë zyrtarë që kanë njohuri të mira për burimet e të dhënave dhe mënyrën se si të dhënat janë mbledhur, përpunuar dhe vërtetuar;
- testim elektronik ose manual i të dhënave për të gjetur se a ka të dhëna që mungojnë, që janë jashtë normales ose që përmbajnë gabime të dukshme;
- rishikim të kontrolleve të brendshme përkatëse, përkatësisht proceset dhe procedurat që lidhen me regjistrimin dhe vërtetimin e të dhënave; dhe
- një përzgjedhje ose mostër e rastësishme nga dokumentet burimore.

Nëse auditorët e kanë të vështirë të kryejnë ndonjërin nga këta hapa, atëherë është mirë që të angazhojnë dikë nga metodologjia ose ndonjë auditor me përvojë paraprake dhe ekspertizë në vlerësimin e besueshmërisë së të dhënave.

Vëzhgimi direkt dhe inspektimi fizik – përfshin vëzhgimin e njerëzve, aktiviteteve, procedurave, pasurisë ose ngjarjeve lidhur me auditimin. Dëshmitë e mbledhura përmes vëzhgimit direkt dhe inspektimit fizik quhen dëshmi fizike. Në përgjithësi konsiderohen si një nga format më të forta të dëshmive dhe më të besueshme se sa dëshmitë indirekte d.m.th. dëshmitë që i siguron entiteti i audituar ose palët e treta.

Këto metoda mund të jenë shumë të dobishme nëse pyetjet e auditimit kanë të bëjnë me gjendjen e gjësendeve ose pasurisë, inventarizimin ose nëse një veprim është duke u kryer sipas synimit. Përdorimi i këtyre metodave mund t'ju ndihmojë të kuptoni kontekstin e çështjeve që lidhen me auditimin dhe se si funksionojnë fushat përkatëse. P.sh. auditimi lidhur me Grantin e Performancës Komunale që marrin Komunitet për performancë të mirë, përmes inspektimit fizik ekipi i auditimit kishte konstatuar se “Dy nga gjashtë projektet e audituara janë përfunduar dhe janë në shfrytëzim nga qytetarët, tri nuk janë përfunduar ende dhe nuk janë në shfrytëzim, ndërsa një projekt është përfunduar pjesërisht pasi vetëm një pjesë e projektit është në shfrytëzim nga qytetarët.”

Disa vëzhgime direkte dhe inspektime fizike mund të jenë të thjeshta, sepse vetëm disa fotografi ose një video mund të mjaftojnë, p.sh. gjatë vizitës në depo. Mund të intervistoni personin përgjegjës të depos për dëmet nga vërshimet dhe përmes një video incizimi ose disa fotografive të dëmit mund të vërtetoni deklaratën e personit.

Megjithatë, në disa raste vëzhgimet direkte ose inspektimet fizike mund të jenë komplekse sidomos kur kanë për qëllim që direkt ose pjesërisht t'i përgjigjen pyetjes së auditimit. Në këso rastesh mund të kërkohet ndihma e ekspertit (p.sh. inspektime për cilësinë e rrugëve ose objekteve ndërtimore).

Hapat në vijim duhet të kryhen për të siguruar dëshmi relevante, të vlefshme dhe të besueshme nga vëzhgimi direkt ose inspektimi fizik:

1. Përcaktoni se çfarë do të vëzhgoni ose inspektoni – lokacionet, njerëzit, ngjarjet ose dosjet;
2. Përcaktoni se në çfarë gjendje duhet të jenë ato – pra përcaktoni “si duhet të jenë” gjë që është edhe kriter i auditimit;
3. Përcaktoni çfarë dëshmish do të mblidhni dhe si – informacioni që do të mblidhni mund të jetë sasior (p.sh. numri i gjësendeve) ose mund të jetë cilësor (p.sh. përshkrimi i një ngjarjeje ose një gjendjeje). Kërkoni dëshmi që do t'ju ndihmojnë të vlerësoni ekonominë, efikasitetin dhe efektivitetin e temës së auditimit. Për shembull, nëse auditorët vëzhgojnë se si po kryhen inspektimet doganore, nuk mjafton të konstatohet se ato po kryhen, por duhet shkuar përtej kësaj për të vlerësuar se sa shpejt (efikasiteti) dhe tërësisht (efektiviteti) po kryhen dhe me çfarë burimesh (ekonomia). Për më tepër, mënyrën se si kryhet vëzhgimi – p.sh. vëzhgimi i fshehtë kundrejt vëzhgimit haptas – mund të ndikojnë në cilësinë e dëshmive. Për shembull, zyrtarët doganorë që janë në dijeni se auditorët po vëzhgojnë inspektimet e tyre mund të zbatojnë procedurat më me përpikëri se sa ata që nuk janë në dijeni të këtij vëzhgimi.
4. Dokumentoni rezultatet - kur, ku dhe si ka ndodhur inspektimi ose vëzhgimi dhe sigurohuni që ai është regjistruar ose dokumentuar në një mënyrë që përfaqëson drejt faktet.

Anketa - është mbledhje sistematike e informacionit nga një popullacion i përcaktuar që mund t'ju ofrojë informacion për gjendjen ose programet ekzistuese. Anketat zhvillohen me anë të pyetësorit duke i dërguar atë të anketuarit përmes postës, email-it ose internetit ose zhvillohen duke kontaktuar direkt me të anketuarin ballë për ballë ose me telefon. Anketa mund të jetë metodë e dobishme nëse keni nevojë për të mbledhur informacion të detajuar dhe specifik nga një grup i madh njerëzish,

zyrash brenda një organizate ose organizatash, si p.sh. për të matur nivelin e kënaqësisë së një popullacioni të synuar për shërbimet publike që ofrojnë ndërmarrjet publike.

Hapat që duhet të ndërmerrni për të zhvilluar anketën janë:

- a. Identifikoni popullacionin për t'u anketuar, pra mund të zgjidhni të anketoni tërë popullacionin apo një mostër;
- b. Përzgjidhni njërën nga metodat për zhvillimin e anketës. Ndër të tjera, mund të zgjidhni intervistën ballë për ballë ose përmes telefonit, anketën e bazuar në internet, anketën e shkruar përmes email-it ose anketën elektronike (përmes aplikacioneve si google forms, surveymonkey etj.);
- c. Analizoni përgjigjet në anketë para se t'i përdorësh për dëshmi të auditimit;
- d. Dokumentoni rezultatet e anketës, së bashku me mënyrën se si e keni kryer anketën, përgjigjet që keni marrë dhe mënyrën se si i keni analizuar ato.

Duhet të keni parasysh që kur të hartoni anketën, të:

- a. shkruani pyetje të qarta, koncize, të sakta dhe neutrale;
- b. mos i trajtoni dy çështje në një pyetje;
- c. shmangni pyetjet e paqarta ose të mjegullta
- d. bëni vetëm pyetje që do të përdoren për analizë;
- e. filloni pyetësonin me pyetje të lehta;
- f. mos bëni shumë pyetje të hapura;
- g. kryeni para-teste të pyetjeve të anketës me anëtarët e popullacionit të synuar.

Studimet e rasteve - janë ekzaminim i thellë dhe i detajuar i një ose më shumë ngjarjeve komplekse, incidenteve ose vendndodhjeve. Ju mund ta përdorni këtë qasje për të ekzaminuar proceset që janë zhvilluar në periudha të ndryshme, si dhe marrëdhëniet midis proceseve dhe rezultateve. Studimet e rasteve shpesh përdoren për t'iu përgjigjur pyetjeve komplekse «pse» ose «si». Studimet e rasteve kërkojnë shumë kohë dhe për të mbledhur të dhënat për një të tillë shpesh nevojitet të përdoren metoda të shumta dhe burime të shumta të informacionit. Për shkak se studimet e rastit fokusohen në një ngjarje të vetme ose të kufizuar, informacioni i marrë nuk do të përfaqësojë të gjitha ngjarjet. Në fakt, lënda e studimit të rastit shpesh përzgjidhet me qëllim, sepse ofron perspektivë të veçantë ose unike. Për të shmangur të qenit të anshëm në raste të tilla, mund të përfshini lëndë që ofrojnë këndvështrime të shumta dhe duke i përshkruar dallimet në mënyrë objektive. Informacioni i marrë nga studimet e rasteve funksionon mirë duke u kombinuar ose duke u plotësuar me metoda të tjera të mbledhjes së të dhënave.

Grupet e fokusit - janë moderim i diskutimeve të grupeve të pjesëmarrësve për të eksploruar koncepte ose për të marrë informacion nga përvojat e tyre për temën (për shembull, perspektivat e inspektorëve doganor në lidhje me cilësinë e trajnimit të tyre). Grupi i fokusit dallon nga intervista në grup sepse synon gjithashtu vëzhgimin dhe eksplorimin e ndërveprimit midis pjesëmarrësve. Ashtu si me shumë metoda të mbledhjes së të dhënave, individët e zgjedhur për të marrë pjesë mund të

ndikojnë në përshtatshmërinë e informacionit që merrni, kështu që i zgjidhni me kujdes, në mënyrë që rezultatet mos të jenë të njëanshme.

Dëshmitë e auditimit

Auditori duhet të përcaktojë mjaftueshmërinë dhe përshtatshmërinë e përgjithshme të dëshmive për të ofruar bazë të arsyeshme për gjetjet dhe konkluzionet, brenda kontekstit të objektivave të auditimit. (GUID 3920:77)

Vlerësimi dhe sigurimi me kujdes i mjaftueshmërisë dhe përshtatshmërisë së dëshmive gjatë gjithë auditimit është përgjegjësi e ekipit të auditimit. Kjo do të thotë që auditorët duhet të aplikojnë gjykimin profesional dhe aftësitë e të menduarit kritik.

Gjatë dizajnit të procedurave të auditimit, auditori duhet të përcaktojë metodat për mbledhjen e dëshmive të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit, në mënyrë që të arrijë në një përfundim rreth objektivave dhe t'iu përgjigjet pyetjeve të auditimit.

Dëshmitë e auditimit janë të gjitha informatat që krijojnë bazën mbi të cilën mbështeten gjetjet, konkluzionet dhe rekomandimet e auditimit. Ato përbëhen nga informata specifike të mbledhura që përdoren për testimin e kriterëve të vlerësimit dhe mbështetjen e gjetjeve të auditimit. E tërë puna e auditimit duhet të planifikohet në perspektivën e marrjes së dëshmive të nevojshme për të identifikuar gjetjet të cilat i përgjigjen objektivit të auditimit. Përzgjedhja, ekzaminimi dhe vlerësimi i dëshmive të auditimit përbën shtyllën kryesore të auditimit.

Dëshmitë e auditimit mund të kategorizohen si në vijim:

- Dëshmi fizike sigurohet përmes observimit direkt të njerëzve dhe ngjarjeve apo inspektimit të pronës. Ajo mund të dokumentohet me fotografi, diagrame, harta etj.
- Dëshmi verbale sigurohet përmes përgjigjeve të pyetjeve, intervistave dhe pyetësorëve, e cila nuk mund të mblidhet përmes formave tjera të punës së auditimit.
- Dëshmi dokumentare sigurohet në formë fizike dhe elektronike dhe është dëshmia më së shpejti e siguruar e auditimit edhe nga burimet e brendshme dhe të jashtme. Ajo përbëhet nga të gjitha llojet e dokumentimit, p.sh. nga raportet, dokumentet hulumtuese, dosjet, të dhënat statistikore etj; dhe
- Dëshmi analitike sigurohet nga analizimi dhe verifikimi i të dhënave. Analiza përfshin kalkulimet, analizën e normave, trendëve dhe modeleve të të dhënave të siguruar nga entiteti apo nga burimet e jashtme.

Duhet të mbajmë mend se gjetjet e auditimit janë dëshmi specifike që auditori i mbledh për të përmbushur objektivat e auditimit dhe për t'iu përgjigjur pyetjeve të auditimit.

Disa koncepte kyçe për dëshmitë e auditimit

Dëshmitë e auditimit duhet të merren për të mbështetur gjykimin dhe konkluzionin e auditorëve lidhur me organizatën, programin, aktivitetin ose funksionin që i nënshtrohet auditimit.

Është shumë e rëndësishme për auditorët dhe menaxhmentin që cilësia e dëshmive të auditimit të siguruara gjatë studimit kryesor të vlerësohet në mënyrë kritike. Duke e bërë këtë, ata duhet të familjarizohen me konceptet kyçe si: relevante, e besueshme, e mjaftueshme dhe e vlefshme, të cilat janë vegla të rëndësishme për vlerësimin e cilësisë.

Dëshmia relevante ka një relacion të qartë dhe logjik me objektivin(at) e auditimit, pyetjet e auditimit dhe kriteret e vlerësimit. Një aspekt i rëndësishëm është që dëshmitë e përdorura për të arritur një konkluzion nuk duhet të jenë të vjetra. Nëse dëshmitë më të fundit nuk janë në dispozicion, auditori duhet të jetë në gjendje që të justifikojë tutje relevancë me dëshmitë historike.

Dëshmia e besueshme është kur rezulton gjetje konsistente nga i njëjti studim, i bërë në të njëjtin mjedis, nga auditorë të ndryshëm, duke i përdorur të njëjtat metoda dhe të njëjtat të dhëna. Prandaj, auditorët duhet të sigurojnë që metodat e tyre të jenë të përshkruara qartë dhe përgjithësisht të pranueshme.

Dëshmia e mjaftueshme nënkupton se ka dëshmi të mjaftueshme auditimi për ta mbështetur një gjetje të auditimit. Vendimi se a janë dëshmitë të mjaftueshme apo jo varet nga cilësia e dëshmive. Ekipet e auditimit duhet të mbledhin dëshmi të mjaftueshme dhe të bindshme, duke treguar që gjetjet, konkluzionet dhe rekomandimet e tyre kanë një bazë të shëndoshë.

Gjykimi mbi atë se çka mund të konsiderohet një dëshmi e mjaftueshme do të ndikohet nga çështje të ndryshme, përfshirë:

- njohuritë e ekipit mbi entitetin dhe veprimtarinë e tij;
- materialitetin e çështjes;
- rrezikun që dëshmitë e mjaftueshme do të rezultojnë me një konkluzion të gabuar;
- masën deri në të cilën dëshmitë janë të besueshme;
- gjasat që entiteti do t'i sfidojë gjetjet.

Dëshmia e vlefshme përfaqëson atë që thotë se e përfaqëson. Shembull, një termometër i saktë është dëshmi e vlefshme nëse auditori dëshiron ta matë temperaturën e ujit, por përdorimi i tij për matjen e thellësisë së ujit do të nxjerrë dëshmi të pavlefshme. Ngjashëm me këtë, nëse ekipi i auditimit ka për qëllim që ta studiojë cilësinë e shkollimit, janë punonjësit e Arsimit ata që mund të ofrojnë dëshmi të vlefshme e jo punonjësit e Shëndetësisë. Koncepti i vlefshmërisë ka një rëndësi të veçantë kur gjetjet janë të bazuara në dëshmi analitike ("argumente racionale"). Në njëfarë mënyre, dy shembujt e marrë janë paksa ekstrem por prapëseprapë janë një shpjegim i mirë i asaj se çka do të thotë dëshmi valide.

Format e paraqitura në vijim do të ndihmojnë auditorët që të kryejnë vlerësimin e cilësisë së dëshmive të auditimit.

- Dëshmia e verifikuar nga burime të ndryshme është e vlefshme dhe e mjaftueshme;
- Dëshmia e mbledhur nga disa auditorë që kanë përdorur të njëjtën metodologji është më e besueshme;
- Dëshmia me kosto të lartë të arritjes mund të jetë e paarsyeshme për t'u marrë;

- Dëshmia e siguruar nga mostrat jo-përfaqësuese nuk është e vlefshme për tërë popullacionin dhe si e tillë ajo është e pamjaftueshme;
- Dëshmia e siguruar direkt nga burimi i informatës është më e vlefshme sesa ajo që sigurohet në mënyrë indirekte;
- Dëshmia e siguruar nga burime të mirë-informuara dhe të pavarura është më pak e njëanshme, kështu që ajo është më e vlefshme sesa ajo që merret nga entiteti;
- Dëshmitë e siguruar nga deklaratat e bëra nga zyrtarët e entitetit mund të jenë, por jo gjithmonë, më të besueshme kur ato jepen me shkrim sesa vetëm përmes intervistave.

Me rastin e mbledhjes së të dhënave, vëmendje duhet t'i kushtohet relevancës që të dhënat e mbledhura kanë me auditimin, në mënyrë që të strukturohen lehtë. Përndryshe, të dhënat jorelevante mund të çojnë në humbje të fokusit të auditimit. Sa më shumë të dhëna që mblidhen dhe analizohen aq më shumë ato duhet të strukturohen. Dokumentimi nuk është vetëm një regjistrim i zakonshëm, p.sh. marrja e shënimeve në një intervistë. Të dhënat e auditorëve duhet të shkruhen dhe strukturohen në linjë me pyetjet e auditimit sa më shpejt të jetë e mundur. Kjo ndihmon në analizimin e mëvonshëm të pyetjeve të auditimit. Përveç kësaj, është mirë që të dhënat e intervistës t'i dërgohen të intervistuarit për konfirmim, në mënyrë që të parandalohet mospranimi i informatave në faza të mëvonshme të auditimit. Nëse të dhënat nuk dokumentohen siç duhet, auditorët rrezikojnë mospërfshirjen e aspekteve të rëndësishme. Kjo është e rëndësishme së veçantë kur auditori merr të dhëna primare nga intervistat ose observimet e drejtpërdrejta.

Analizimi i të dhënave të auditimit

Auditorët duhet të analizojnë informacionin e mbledhur për të kuptuar dhe shpjeguar gjetjet dhe në fund për të prodhuar dëshmi të auditimit. Mbledhja dhe analiza e informacionit shpesh kryhen njëkohësisht gjatë auditimit. Analiza e vazhdueshme e informacionit gjatë gjithë auditimit i ndihmon auditorët që të vlerësojnë nëse po mbledhin mjaftueshëm informacionin e duhur për t'iu përgjigjur pyetjeve të auditimit. Kjo është pjesë e përgjegjësisë së auditorëve dhe iu mundëson ta menaxhojnë në mënyrë aktive rrezikun e auditimit dhe të shmangin zhvillimin e gjetjeve, konkluzioneve dhe rekomandimeve të pasakta ose jo të plota të auditimit ose të japin informacion të pabalancuar.

Gjatë analizimit të të dhënave, ekipi i auditimit duhet t'ia fillojë me rishikimin e objektivit të auditimit dhe pyetjeve të auditimit. Kjo do t'i ndihmojë ata që të organizojnë të dhënat e tyre dhe t'i fokusojnë analizat e tyre në bazë të pyetjeve të auditimit. Analizimi dhe interpretimi efektiv i të dhënave kërkon kohë, komunikim, kreativitet dhe përdorim sistematik të të dhënave të siguruar dhe të përmbledhura.

Në këtë kontekst, është e rëndësishme të përmendet që, për të qenë një analizues i mirë i të dhënave nevojiten disa shkathtësi: të jesh kurioz, i aftë për të dëgjuar dhe menduar në mënyrë aktive, të jesh kreativ, kritik dhe të dish se cilat të dhëna janë të nevojshme.

Nganjëherë, është e dobishme të bësh dallimin mes mbledhjes dhe analizimit të të dhënave. Për shembull, kur punohet me pyetësorë, përgjigjet e secilës pyetje duhet të mblidhen me një mesatare që përfaqëson të gjitha përgjigjet. Pastaj të dhënat e mbledhura mund të analizohen nga pikëpamje të ndryshme apo të kombinohen me të dhëna tjera. Kjo vijë midis mbledhjes dhe analizimit nuk është gjithmonë e qartë, siç është rasti edhe me intervista ku vija nuk është e mundur që të mbahet.

Është e rëndësishme që informata të studiohet tërësisht dhe gjerësisht. Analizimi dhe interpretimi i të dhënave është një proces përsëritës dhe kërkon nga ekipi i auditimit që vazhdimisht të zhvendoset midis fazave të ndryshme për të siguruar njohuri dhe ide të reja nga analizimi. Ky proces duhet të vazhdojë derisa auditorët të jenë të kënaqur me rezultatet.

Qasja e përdorur për analizim varet nga lloji i të dhënave të mbledhura. Ne kemi ndarë analizën e të dhënave në tri lloje apo kategori:

1. Analiza sasiore statistikore;
2. Analiza cilësore të intervistave dhe dokumenteve; dhe
3. Kombinimi i analizave cilësore dhe sasiore në bazë të tri llojeve të të dhënave.

Analiza sasiore

Analizat sasiore shpesh konsiderohen të njëjta me analizat statistikore. Implementimi i saj apo jo, pjesërisht varet nga lloji i të dhënave të mbledhura. Dallimi midis analizës sasiore dhe cilësore shpeshherë përshkruhet si diferenca midis analizimit të numrave (analiza sasiore) dhe analizimit të teksteve (analiza cilësore). Megjithatë, informata e siguruar nga teksti në shumë raste mund të transformohet në numra. Për shembull, dokumentacioni mund të ekzaminohet për ta kuptuar se sa dokumente përfshijnë deklarata pozitive për një çështje të caktuar. Pastaj, ne mund ta llogarisim përqindjen e cila përfaqëson përqindjen e dokumenteve të rishikuara që përmbajnë deklaratën pozitive.

Analiza sasiore varion nga metodat e thjeshta (për shembull, llogaritja e mesatares) deri tek metodat komplekse (për shembull, modelimi statistikor). Në auditimin e performancës, analiza sasiore u mundëson auditorëve të zbulojnë modele dhe marrëdhënie të rëndësishme në të dhënat e mbledhura dhe të identifikojnë fushat që kanë nevojë për vëmendje ose përmirësim. Disa nga llojet e analizave sasiore që mund të aplikojnë auditorët në auditimet e performancës janë:

Analiza statistikore - është shkenca e zbulimit të modeleve dhe tendencave në të dhëna. Mund të fillojë me një statistikë të thjeshtë përshkruese e deri tek analizat komplekse si analiza e regresionit që kërkon teknika dhe softuer të sofistikuar.

Statistika përshkruese përdoren më së shumti në auditimet e performancës. Kjo zakonisht përdoret për të kuptuar, përmbledhur dhe përshkruar se si janë të shpërndara të dhënat që auditorët kanë mbledhur, në një mënyrë kuptimplote.

Tabela 4 disa koncepte të statistikave përshkruese:

Koncepti	Përkufizimi	Kur të përdoret
Mesatarja	Shuma e një grupi vlerash pjesëtuar me numrin e vlerave;	E dobishme kur vlerat e të dhënave shpërndahen në mënyrë simetrike. Kini kujdes nëse keni vlera të dhënash që janë ekstreme të jashtme - domethënë të pazakonta kur krahasohen me pjesën tjetër të të dhënave.
Mediana	Vlera e mesme kur pasi që t'i keni renditur vlerat sipas madhësisë;	E dobishme kur vlerat ekstreme (të larta ose të ulëta) mund të shtrembërojnë mesataren.
Moda	Vlera më e shpeshtë e një grupi vlerash.	E dobishme kur kërkoni kategorinë më të zakonshme, opsionin më popullor ose vlerën tipike.
Rangu	Dallimi midis vlerës më të lartë dhe më të ulët.	E dobishme për të plotësuar mesataren dhe medianën për të diskutuar se si janë të shpërndara vlerat e të dhënave.
Varianca	Kuantifikon shkallën në të cilën elementët e një popullsie janë shpërndarë nga njëri-tjetri; mesatare e distancës në katror ndërmjet një vlere të vetme dhe vlerës mesatare.	E dobishme për të plotësuar mesataren si një matje për mënyrën e shpërndarjes së vlerave.
Devijimi standard	Masa e shpërndarjes ose përhapjes në të dhëna; rrënja katrore e variancës.	E dobishme për të plotësuar mesataren si matje se si shpërndahen vlerat e të dhënave; kini kujdes nëse të dhënat kanë dallime të mëdha.
Përqindja	Masë e një pjese ose proporcioni në raport me të tërësinë, e shprehur në të qindtat.	E dobishme për të kuptuar madhësinë e një pjese të popullsisë në raport me të gjithë popullsinë, si p.sh. numri i përgjigjeve "po" në raport me numrin total të përgjigjeve në një anketë.
Indeksi	Matja e ndryshimeve në një grup përfaqësues të pikave individuale të të dhënave; një masë e përbërë që grumbullon tregues të shumtë.	E dobishme për të krahasuar zhvillimin e variablave gjatë disa viteve, ose për të krahasuar vite të ndryshme, si për shembull një indeks inflacioni.

Kur doni të përshkruani çështje të auditimit do t'ju duhet të përdorni më shumë se një koncept statistikor për të paraqitur një pamje të plotë të të dhënave që ndërlidhen me gjetjen e auditimit. Nëse bazoheni vetëm në një koncept të vetëm p.sh. vetëm në mesataren – mund t'i japë orientim të gabuar gjetjes sidomos nëse të dhënat përmbajnë vlera ekstreme (të larta ose të ulëta).

Figura 4 pagat e stafit në një fabrikë

Stafi											
Paga '000 €	12	14	15	15	15	16	18	20	22	70	95

Mesatarja: 28,000€

Mediana:16,000€

Moda: 15,000€

Nëse kërkohet të raportoni për pagën tipike në këtë fabrikë, përdorimi vetëm i mesatares mund të japë pamje të shtrembëruar për shkak se dy punëtorë kanë paga të larta (shumë më të larta se mesatarja). Mediana dhe moda, në këtë rast, ofrojnë matje më të mirë të pagës tipike të punëtorëve në fabrikë. Llogaritja e përqindjes së punëtorëve në këtë grup të të dhënash që marrin më pak se një vlerë e caktuar mund të jetë e dobishme për të përshkruar sa më drejtë këto të dhëna. Për shembull, gati 82% e punëtorëve marrin pagë më pak se 25 mijë euro.

Disa nga këto koncepte - varianca dhe devijimi standard, p.sh. - ndonjëherë mund të jenë sfiduese për t'u llogaritur dhe interpretuar. Programet kompjuterike (Excel) mund të lehtësojnë llogaritjen. Nëse nuk keni përvojë në zbatimin e këtyre koncepteve në auditim të performancës, rekomandohet që të flisni me një palë të brendshme të interesit që ka ekspertizë në këtë çështje nëse mendoni se analiza e tillë do t'ju çonte në përgjigjen e pyetjeve të auditimit.

Analiza e regresionit është një teknikë statistikore për vlerësimin e shkallës në të cilën variablat janë të lidhura me njëra-tjetrën. Ajo mund të jetë e dobishme në auditim të performancës kur:

- testoni një marrëdhënie që supozohet të jetë e vërtetë;
- identifikoni marrëdhëniet ndërmjet variablave që mund të jenë të lidhura në mënyrë shkakësore, të cilat mund të ndihmojnë në shpjegimin e rezultateve;
- identifikoni rastet e pazakonta që dallohen nga vlerat e pritshme; ose
- bëni parashikime për vlerat.

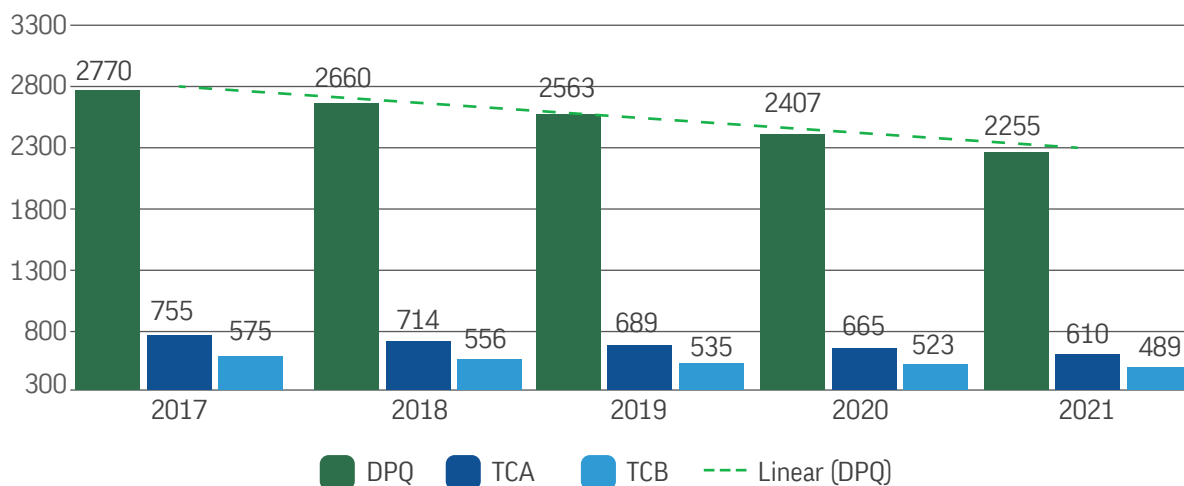
Në analizën e regresionit, një variabël (ndryshorja e varur) parashikohet nga një ose më shumë variabla të pavarura. Qëllimi është të kuptojmë marrëdhëniet midis variablave dhe të bëjmë parashikime bazuar në të dhënat e vëzhguara.

Analiza e trendit është e dobishme nëse kërkoni modele ose ndryshime në të dhënat sasiore. Ajo përfshin mbledhjen e të dhënave nga periudha të shumta kohore, paraqitjen e tyre në grafik në mënyrë që të shihni se si kanë ndryshuar të dhënat dhe më pas përcaktimin e faktorëve që çuan në ndryshim.

Në auditimin e performancës, analiza e trendit përdoret shpesh për të parë ndryshimet në buxhete, kosto dhe performancën e programit. Mund t'ju ndihmojë gjithashtu të ekzaminoni efektin e një ndryshimi në mjedis - si një ligj, program ose burim i ri - në një variabël specifike.

Për shembull, ZKA-ja në raportin a auditimit të performancës “Prokurimi në Korporatën Energjetike të Kosovës” (2018-2020) ka paraqitur numrin e të punësuarve në tri divizionet e KEK-ut: Termocentralin A, Termocentralin B dhe në Divizionin e prodhimit të qymyrit se si ishte zvogëluar vit pas viti ndërsa kontrata për transportin e punëtorëve nuk kishte ndryshuar fare. P.sh në vitin 2017 TCA kishte 755 të punësuar ndërsa në vitin 2019 kur është nënshkruar kontrata e radhës, TCA kishte 66 të punësuar më pak. Ky trend ka vazhduar edhe në vitet 2020-2021. Megjithatë, menaxherët e kontratave nuk i kishin vërejtur këto ndryshime për t'i reflektuar në ndonjë raport.

Grafiku 1 Të punësuarit në DPQ, TCA dhe TCB për vitet 2017-2021



Ky është një shembull se si auditorët mund të përdorin analizën e trendit për t'u fokusuar në pyetje të ekonomisë, të efikasitetit dhe efektivitetit – pra çfarë impute janë nevojitur për të arritur rezultatet e duhura.

Përdorimi i softuerit për analizën e të dhënave

Ka lloje të shumta të aplikacioneve komerciale softuerike që auditorët mund të përdorin për kryerjen e analizave cilësore dhe sasiore të të dhënave. Këto aplikacione mund të jenë programe të zakonshme të përpunimit të tekstit dhe shifrave (si Word dhe Excel) deri te sisteme të shtrenjta dhe komplekse (p.sh. IDEA, Power BI, Infogram etj.).

Përdorimi i grafikës për të analizuar ose paraqitur të dhënat zakonisht quhet vizualizimi i të dhënave. E thënë thjesht, vizualizimi i të dhënave është prezantimi i të dhënave në foto ose në grafik për të komunikuar vizualisht një mesazh sasior dhe për të ndihmuar në analizë. Qëllimi i tij është t'u mundësojë auditorëve, si dhe vendimmarrësve, të kuptojnë konceptet e vështira dhe të identifikojnë modele të reja.

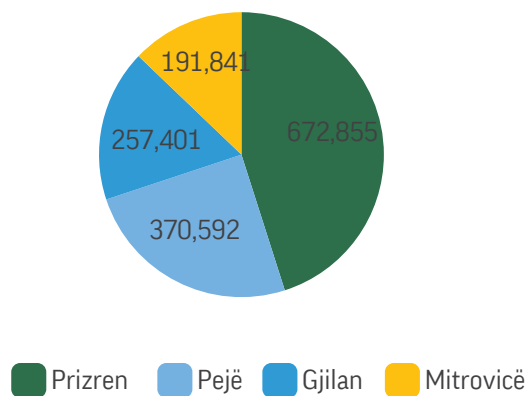
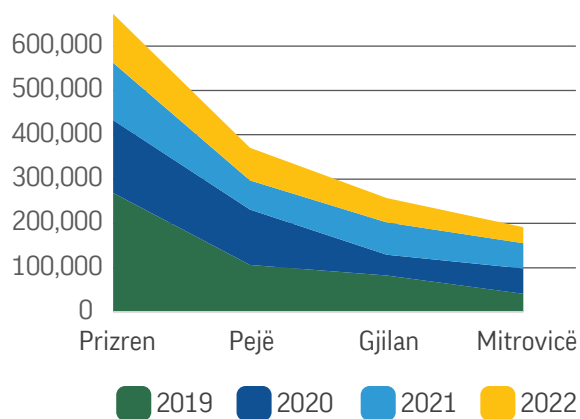
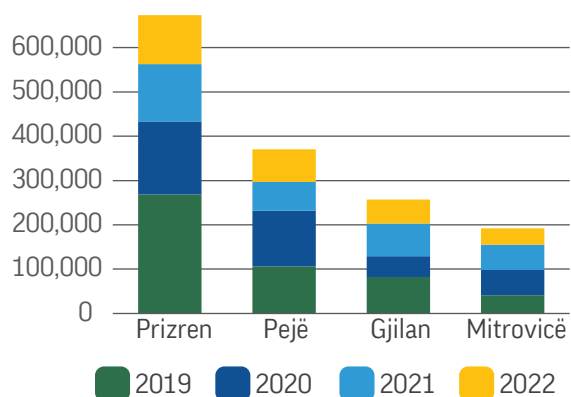
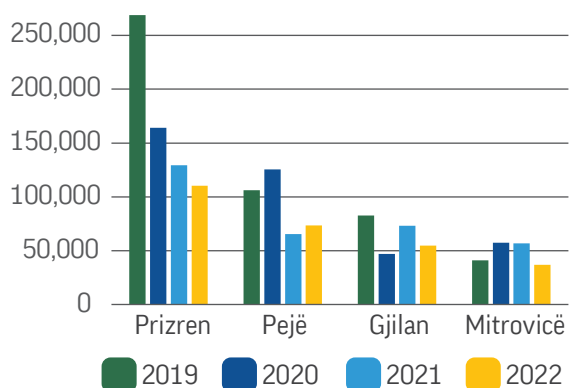
Vizualizimi i të dhënave në formën më të thjeshtë përfshin grafikët si analiza e trendit dhe diagrami i shpërndarjes. Në format më komplekse, ai mund të përfshijë vizualizimin e miliona rreshtave të të dhënave duke përdorur softuer të sofistikuar.

Nëse keni të dhëna sasiore, vizualizimi i të dhënave mund të përdoret si metodë analitike. Prezantimi i të dhënave në grafik mund t'ju mundësojë të shihni më shpejt dhe më lehtë lidhjet midis vlerave të

të dhënave, të bëni krahasime dhe të kuptoni shkakësinë sesa të lexoni dhjetëra rreshta të tekstit dhe numrave.

Shembuj të llojeve të grafikëve që mund të përdorni për të shfaqur të njëjtin informacion.

	2019	2020	2021	2022	Gjithsej 19-22
Prizren	268,733	164,282	129,402	110,438	672,855
Pejë	106,016	125,516	65,550	73,510	370,592
Gjilan	82,528	46,955	73,120	54,798	257,401
Mitrovicë	41,151	57,300	56,639	36,751	191,841



Për të qenë efektiv vizualizimi i të dhënave duhet të jetë i lehtë për t'u kuptuar nga lexuesi. Grafikët më të mirë janë ata që janë vetëshpjegues, edhe pse në disa raste, mund t'ju duhet t'i jepni lexuesit sqarime për t'i dhënë informacionit kontekstin e duhur. Grafikët synohet ta plotësojnë tekstin e raportit dhe jo ta përsëritin atë, që do të thotë se nuk është e nevojshme të përshkruani me tekst informacionin që është paraqitur në grafik.

Pasi të keni përfunduar analizën dhe të keni zhvilluar gjetjet, vizualizimi i të dhënave mund të jetë gjithashtu jashtëzakonisht i vlefshëm për komunikimin e rezultateve të auditimit tuaj.

Analiza cilësore

Analiza cilësore është një term i gjerë që përdoret për ta përshkruar një spektër të gjerë të metodave për strukturim, krahasim dhe përshkrim të të dhënave. Ajo zakonisht përdoret kur kombinohen lloje të ndryshme të të dhënave. Ndryshe nga analiza sasiore, analiza cilësore nuk përdor procedura matematikore dhe numra. Por, kjo analizë bazohet në arsyetim dhe argumente logjike. Megjithatë, analiza cilësore kryesisht nënkupton gjetjen e mënyrave për ta strukturuar të menduarit analitik. Komponentët më të zakonshëm të këtij strukturimi janë: krahasimi, rregullimi pas dallimeve dhe rregullimi pas ngjashmërive.

Analiza cilësore zakonisht përdoret kur dëshmitë analitike sigurohen nga disa burime të të dhënave siç janë intervistat dhe dokumentet.

Shembuj të analizës cilësore:

Direkte	Kjo analizë përfshin nxjerrjen e informacionit drejtpërdrejt nga dokumentet ose intervistat e ofruara, të tilla si informacione në lidhje me planet dhe veprimet zyrtare të entitetit ose informacion në lidhje me performancën e temës së audituar. Ky është lloji më i thjeshtë i analizës cilësore, por është e rëndësishme që ju ta vërtetoni këtë informacion me dëshmi të tjera që merrni.
E temës	Kjo analizë përfshin rishikimin e dokumenteve ose intervistave me fokus në informacionin e temës që është i rëndësishëm për pyetjet e ndryshme të auditimit. Kërkimi për dukuri, ngjashmëri ose dallime të përbashkëta mund të jetë i dobishëm në zhvillimin e gjetjeve të auditimit.
Kronologjike	Kjo analizë përfshin rishikimin e dokumenteve ose intervistave me qëllim të konstatimit të renditjes së ngjarjeve ose për të konstatuar hapat e një procesi.
Tematike	Kjo analizë përfshin identifikimin dhe numërimin e shpeshësive së shprehjeve ose temave të caktuara në dokumente ose intervista; për shembull, sa shpesh përmbledhjet nga takimet e menaxhmentit përfshijnë diskutime se si të ofrohen më shumë mundësi zhvillimi për punonjësit. Për të kryer këtë analizë auditorët duhet të zhvillojnë një metodologji të qartë përpara se të fillojnë, duke përfshirë përcaktimin e qartë se çfarë do të numërohet dhe si.
Përmbajtjesore	Kjo analizë përfshin strukturimin dhe analizimin e të dhënave komplekse cilësore me qëllimin e distilimit të tyre në informacion sasior. Ky është lloji më kompleks i analizave cilësore që kërkon nga auditorët të zhvillojnë një metodologji të qartë përpara se të fillojnë.

Analiza e dokumenteve

Kur analizoni dokumentet që keni mbledhur, metoda cilësore që përdorni dhe kompleksiteti i analizës do të varen nga objektivi, pyetjet e auditimit dhe llojet e dokumenteve ose burimeve të tjera të informacionit në dispozicion të auditorëve. Për shembull, nëse pyetja e auditimit është: “çfarë procedura të inspektimeve doganore ka vendosur entiteti (Dogana) në udhëzuesin e vet” dhe entiteti ka vetëm një dokument udhëzues, auditori mund të marrë informacion direkt nga ai dokument. Kjo metodë quhet analizë e drejtpërdrejtë. Megjithatë, nëse entiteti ka 10 udhëzues të ndryshëm për procedurat e inspektimeve doganore, analiza mund të jetë më komplekse sepse duhet kërkuar sistematikisht procedurat në të gjitha dokumentet. Metodat më komplekse të analizës cilësore, si analiza përmbajtjesore, shpesh kërkojnë planifikim të kujdesshëm dhe metodologji të qarta për t'u zbatuar në mënyrë efektive.

Analiza e intervistave

Intervistat që auditorët i kryejnë mund të përmbajnë sasi të konsiderueshme të dëshmive të auditimit. Auditorët duhet të zgjedhin një qasje për të analizuar intervistat, për të identifikuar dukuri të përbashkëta që gjenden në informacion, tema, gjëra që mund të grupohen së bashku, ose shembuj të të njëjtit problem, çështje ose koncepte themelore. Për shembull, nëse një nga pyetjet e auditimit lidhet me efektivitetin e trajnimit për inspektorët doganorë, ju mund të kryeni një analizë tematike duke rishikuar secilën të dhënë në intervista duke nxjerrë çdo informacion që ka të bëjë me efektivitetin e trajnimit për analizë.

Kombinimi i analizës cilësore dhe sasiore

Të dhënat kryesisht analizohen duke përdorur burime dhe metoda të ndryshme të mbledhjes së të dhënave. Hapi final i analizimit të të dhënave përbëhet nga një kombinim i rezultateve të analizave të të dhënave sasiore dhe cilësore. Kjo do të thotë se rezultatet e intervistave mund të kombinohen me rezultatet e analizës statistikore. Kombinimi i të dhënave nga burime të ndryshme është proces i cili mund të krahasohet me lojën e bashkimit të copëzave (puzzle), ku copëzat janë rezultat i aktiviteteve të mbledhjes së të dhënave. Nuk ka zgjidhje të përgjithshme për t'i trajtuar këto situata. Megjithatë, është e rëndësishme që auditori të punojë sistematikisht dhe me kujdes gjatë interpretimit të të dhënave të mbledhura.

Dokumentimi i auditimit

Auditori duhet të dokumentojë auditimin në mënyrë mjaftueshëm të plotë dhe të detajuar.

ISSAI 3000/86

Puna e auditimit duhet të dokumentohet në kohën e duhur dhe informacioni i dokumentuar duhet të ruhet. Ekipi i auditimit duhet të krijojë dhe të përdorë një sistem referimi të ndërthurur që mundëson lidhje të kuptueshme dhe transparente midis dokumentacionit të marrë gjatë auditimit. Një sistem dokumentimi duhet të ofrojë qasje të lehtë në informacion; t'u mundësojë mbikëqyrësve të rishikojnë punën si pjesë e procedurave të kontrollit të cilësisë gjatë gjithë auditimit (dhe ta pasqyrojnë këtë rishikim pasi të kryhet), dhe të ndihmojnë në rishikimet e brendshme ose të jashtme të sigurimit të cilësisë.

Dokumentimi i mjaftueshëm është i rëndësishëm për disa arsye:

- a. Konfirmon dhe mbështet gjetjet në raportin e auditimit;
- b. Ngrit efikasitetin dhe efektivitetin e auditimit;
- c. Shërben si burim i informacionit për përgatitjen e raporteve, për t'ju përgjigjur pyetjeve të entitetit të audituar apo të tjerëve të interesuar;
- d. Shërben si dëshmi që evidenton se auditimi është kryer në përputhje me standardet e auditimit;
- e. Mundëson planifikim dhe mbikëqyrje;
- f. Ndihmon zhvillimin profesional të auditorëve;
- g. Ndihmon që të sigurohemi se puna e deleguar është kryer në mënyrë të kënaqshme; dhe
- h. Ofron dëshmi për të ardhmen lidhur me punën e kryer.

Auditori duhet të prodhojë dokumentacion auditues që t'i regjistrojë plotësisht, në mënyrë të kuptueshme, përgatitjen, kryerjen, përmbajtjen dhe gjetjet e auditimit. Ato duhet të jenë mjaftueshëm të kompletuara dhe detajuara që t'i mundësojnë një auditori me përvojë, i cili nuk ka pasur lidhje paraprake me auditimin në fjalë, që më pas të përcaktojë se çfarë pune është kryer në mbështetje të gjetjeve, konkluzioneve dhe rekomandimeve audituese.

Letrat e punës janë lidhja midis punës në terren dhe raportit të auditimit dhe duhet të jenë mjaft të plota dhe të detajuara për të siguruar kuptimin e auditimit. Kështu që, ato duhet të përmbajnë të gjitha dëshmitë e mbledhura në mbështetje të gjetjeve, konkluzioneve dhe rekomandimeve në raport.

Gjatë auditimit, ekipi i auditimit duhet të përgatitë letrat e punës që përmbajnë informatat e duhura për arritjen e objektivit të auditimit. Këto letra të punës duhet të jenë të një cilësie të mjaftueshme siç është përshkruar në udhëzimet e mëposhtme:

- Plotësia dhe saktësia;
- Qartësia;
- Lexueshmëria;

Mbrojtja e informacionit personal ose të ndjeshëm

Gjatë gjithë auditimit, auditorët mund të mbledhin informacione personale të identifikueshme ose të ndjeshme nga entitetet e audituara. Është thelbësore që ky informacion të trajtohet me kujdes dhe të mbrohet në përputhje me ligjin, rregulloret dhe standardet përkatëse. Kur auditorët hasin në këtë lloj informacioni, sugjerohet që të kontaktohet entiteti i audituar për të diskutuar nëse dhe si mund të raportohet mbi këtë informacion. Auditorët duhet të sigurohen që ky informacion të ruhet në mënyrë që të plotësojë standardet e entitetit të audituar dhe të ZKA-së. Për shembull, informacioni i ndjeshëm mund të jetë informacioni personal i një individi, si numri kombëtar i identifikimit ose datëlindja. Në një shembull tjetër, informacione të caktuara mund të jenë të klasifikuara ose janë të ndaluara të zbulohen me ligj ose rregullore. Në rrethana të tilla, mund të ketë nevojë të publikohet një raport i veçantë, i klasifikuar ose me përdorim të kufizuar që përmban informacion të tillë dhe mund t'u shpërndahet vetëm atyre që janë të autorizuar me ligj ose rregullore për ta marrë atë.

8. Përpilimi i gjetjeve, konkluzioneve dhe rekomandimeve

- Përpilimi i gjetjeve të auditimit është krahasimi i kriterit të auditimit me gjendjen në entitet, për të përcaktuar shkakun dhe pasojën (nëse është relevante). Gjetjet duhet të bazohen në dëshmi të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të përpiluar konkluzione dhe rekomandime (nëse është e aplikueshme).
- Gjetjet e auditimit mund të ndodhë të përpilohen paralelisht, gjatë mbledhjes së dëshmive, ose më vonë, pasi t'i keni mbledhur ato. Preferohet që elementet e gjetjeve të mundshme të identifikohen gjatë kryerjes së auditimit, në mënyrë që të analizoni dhe të mblidhni të gjitha dëshmitë që janë të nevojshme për të mbështetur gjetjen. Kësisoj shmanget nevoja për punë shtesë.

Gjetjet e auditimit

Pasi të keni mbledhur dhe analizuar dëshmitë e auditimit, ato duhet të vlerësohen për të hartuar gjetjet e auditimit. Gjetja e auditimit është “çfarë është” në krahasim me “çfarë duhet të jetë” (GUID 3920/79).

Gjatë gjithë auditimit, dëshmitë analizohen dhe vlerësohen në vazhdimësi për të konstatuar se si ato lidhen me pyetjet e auditimit. Ky proces analitik kreativ, përsëritës dhe bashkëpunues mundëson ekipin e auditimit të hartojë gjetje cilësore të auditimit. Gjetja e auditimit përmban katër elemente, ato janë:

Kriteri –si duhet të jetë/si pritet të jetë/si mund të jetë?

Gjendja –si është?

Shkaku – pse ka devijim nga kriteri/problem në performancë?

Pasoja – cilat janë pasojat e problemit?

Megjithatë, në auditimet ku shumë gjetje të ndryshme lidhen me njëra-tjetrën, të gjitha gjetjet së bashku e përbëjnë një ngjarje në raportin e auditimit, e jo shumë gjetje individuale pa ndërlidhje me njëra-tjetrën. Në raste të tilla, raporti në tërësi është ai që duhet t'i ketë të gjitha elementet e gjetjes.

Gjetjet e auditimit duhet të jenë të qarta dhe logjike që t'i mundësojnë mbikëqyrësit, menaxhmentit dhe palëve të interesuara të kuptojnë lehtësisht kriteret e auditimit, kushtet, natyrën, rëndësinë dhe shkaqet e gjendjes së gjetur. Gjetjet duhet të paraqiten në kontekst të ekonomisë, efikasitetit dhe/ose efektivitetit, në mënyrë që lexuesi të kuptojë se gjendja mund të përmirësohet nëse ndërmerren veprime korrigjuese. Gjetjet gjithashtu duhet të jenë objektive dhe të drejta.

Për t'u siguruar që raporti i auditimit është i plotë, është e rëndësishme që në të, të përfshihen aspektet pozitive dhe negative dhe të jepet meritë aty ku duhet. Gjetjet duhet të vendosen në kontekst. Kur vlerësojmë aktivitetet ose programet e një entiteti të audituar, përveç mangësive hasim edhe aktivitetet ose programet që funksionojnë mirë. Këto duhet të pasqyrohen në tërësi dhe jo të fokusohemi vetëm në mangësi.

Është e rëndësishme të merret parasysh materialiteti dhe të zbatohet gjykimi profesional gjatë gjithë këtij procesi. Gjetjet konsiderohen materiale nëse ato, individualisht ose së bashku, mund të pritet në mënyrë të arsyeshme të ndikojnë në vendimet përkatëse të marra nga përdoruesit e synuar në bazë të raportit të auditorit (SNISA) 3910/112. Marrja në konsideratë e materialitetit nga auditori është një çështje e gjykitimit profesional dhe ndikohet nga perceptimi i auditorit lidhur me nevojat e zakonshme për informacion të përdoruesve të synuar.

Materialiteti duhet të shqyrtohet edhe në fazën e ekzekutimit:

Shembull:

Shqyrtimi i materialitetit në temën "Mirëmbajtja e infrastrukturës në shkolla" në fazën e ekzekutimit:

Gjatë mbledhjes së provave, i jepet përparësi të dhënave që lidhen me rreziqe ose rezultate materiale.

- Inspekton shkollat ku ka pasur vazhdimisht ankesa për sigurinë ose ku ka kosto të larta të mirëmbajtjes. Zbatohen pragje për të vendosur cilat gjetje duhen hetuar më tej (p.sh. vetëm devijimet që ndikojnë në procesin mësimor ose që tejkalojnë një nivel të caktuar kostoje).
- Analizon pse disa shkolla kanë standard më të mirë se tjerat edhe pse të gjitha shkollat buxhetin e kanë të ngjashëm – kjo është materiale për identifikimin e praktikave të mira.
- Nuk merr parasysh (nuk auditor) vonesat e vogla të izoluara, përveç rasteve kur ato tregojnë dështime sistematike në planifikim. Për shembull, nëse vonesat në mirëmbajtje kushtojnë 500 euro në vit, ato mund të jenë jomateriale; por nëse çojnë në mbylljen e shkollave, atëherë bëhen materiale.

Materialiteti siguron efikasitet në punën në terren—auditorët shmangin shpenzimin e kohës për çështje që nuk ndikojnë në konkluzione ose rekomandime. Është e rëndësishme që të jemi të ekuilibruar kur hartojmë gjetjet e auditimit. Bëjini vetes këto pyetje për t'u siguruar që po ofroni një pamje të drejtë dhe të ekuilibruar:

- Çfarë do të priste një person i arsyeshëm që njësia e audituar të arrinte?
- Çfarë po bën mirë entiteti i audituar në lidhje me pyetjet e auditimit?
- Çfarë veprimesh pozitive ka ndër marrë entiteti i audituar për të adresuar çfarëdo rrethane negative të konstatuar nga auditimi?

Krahasimi i kriterit me gjendjen

Thelbi i gjetjeve të auditimit janë kriteret dhe gjendja. Gjendja është situata e gjetur, dukuritë më të rëndësishme që identifikohen gjatë punës në terren. Për të hartuar gjetjet, duhet të:

1. rishikoni tërë informacionin e mbledhur gjatë auditimit;
2. vendosni se cilat janë pikat më të rëndësishme për t'iu përgjigjur pyetjeve të auditimit;
3. përcaktoni se si pikat lidhen logjikisht me njëra-tjetrën.

Ky proces i vlerësimit të dëshmive konsiston në kombinimin e informacionit, nga burime të ndryshme të të dhënave, për të marrë informacion dhe njohuri për gjendjen aktuale. Kjo do të thotë se: informacioni nga intervistat mund të kombinohet me analizën e të dhënave statistikore; informacioni nga studimet e rasteve mund të kombinohet me informacionin nga anketat. Kombinimi i këtij informacioni është si të plotësoni një puzzle, ku pjesët janë elementet e ndryshme të informacionit dhe analizës. Vlerësimi i dëshmive ju mundëson të krahasoni kriteret me situatën ose gjendjen faktike.

Nëse gjendja tregon se ka devijim prej kriterëve, kjo çon në gjetje të auditimit që mund të rezultojë me rekomandim. Për shembull, nëse pas vlerësimit të dëshmive gjeni se njësia ose entiteti i audituar nuk i ka përmbushur kriteret, kjo paraqet një fushë ku nevojitet përmirësim. Krahasimi i kriterëve me gjendjen duhet të bazohet në atë që një person i arsyeshëm do të priste, duke marrë parasysh rrethanat e entiteteve të audituara.

Nëse nuk ka mospërputhje midis kushtit dhe kriterëve, atëherë entiteti i audituar ka bërë atë që pritej në bazë të kriterëve. Nëse vlerësimi i kriterëve dhe i gjendjes tregon se entiteti i audituar i përmbush ose i ka tejkaluar kriteret, atëherë kjo mund të tregojë potencialisht një vlerësim pozitiv. Është e rëndësishme të përfshini në raport edhe gjetjet pozitive, kur ka dëshmi që i mbështesin ato.

Megjithatë, nëse identifikohet një devijim midis kriterëve dhe gjendjes, ose entiteti i audituar nuk po vepron në përputhje me kriteret sipas të cilave ju i vlerësoni ato, hapi tjetër është analizimi dhe konfirmimi i shkaqeve – domethënë pse ka devijim nga kriteret. Kjo mund të çojë në një rekomandim të mundshëm. Për shembull, për një pyetje auditimi që lidhet me mjaftueshmërinë e trajnimit për inspektorët doganorë, nëse auditorët zbulojnë se trajnimi për inspektimin doganor i dhënë inspektorëve të rinj nuk është sipas nevojave të trajnimit, kjo paraqet indikacion se në këtë fushë entiteti i audituar duhet të përmirësohet.

Ndonjëherë, nëse entiteti nuk është në gjendje t'ju ofrojë informacion që shërben për t'iu dhënë përgjigje objektive ose pyetjeve të auditimit, sepse informacioni i tillë iu mungon, kjo mund të jetë një gjetje në vetvete. P.sh. nëse auditorët gjejnë se entiteti i audituar nuk mbledh informacion për të kuptuar nëse inspektorët doganorë që janë trajnuar besojnë se trajnimi i përgatit ata për punën e tyre. Kjo mund të rezultojë me gjetje sepse entitetit të audituar mund t'i duhet të mbledhë këtë informacion në mënyrë që të mund të marrë vendime më të informuara për trajnimin.

Shkaku dhe pasoja

Auditorët duhet të kenë dëshmi të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të përcaktuar shkakun dhe pasojën. Dëshmitë për problemet e performancës mund të përdoren për të përcaktuar shkakun dhe pasojën. Shkaku është faktori ose faktorët përgjegjës për ndryshimin midis gjendjes dhe kriterëve, dhe shërben si bazë për rekomandime për veprime korrigjuese. Ndër faktorët që zakonisht hasen gjatë auditimit janë:

- politika, procedura ose kriteret e dizajnuara keq;

- zbatimi jokonsistent, jo i plotë ose i pasaktë i tyre; ose
- faktorët jashtë kontrollit të entitetit.

Është me rëndësi të theksohet se shkakun dhe pasojën jo domosdoshmërisht kanë lidhje shkakësore. Mund të paraqitet nevoja që të përdoren teknika analitike të zgjeruara për të përcaktuar shkakun dhe pasojën, sepse ky përcaktim është shumë sfidues nga pikëpamja metodologjike. Prandaj mund të jetë e nevojshme që auditorët të konsultohen me ekspert i metodologjisë ose statisticien gjatë këtij procesi.

Për ta identifikuar saktë shkakun, ndonjëherë auditorët do të duhet të zhvillojnë një «zinxhir» shkakësor, domethënë, të kthehen prapa në analizë derisa të mund të identifikojnë shkakun specifik që më së shumti ka nevojë të rregullohet. Për shembull, nëse entiteti ka planifikimin joadekuat nuk mjafton të thuhet vetëm mungojnë dëshmitë dhe të ndalemi aty, por duhet të gjurmohet më thellë deri te shkakun kryesor. Cila ishte arsyeja e planifikimit joadekuat? A ishin prioritete të gabuara? A kishte edhe diçka tjetër? Nëse nuk bindeni se shkakun është i arsyeshëm ose i besueshëm, preferohet që të zhvillohen diskutime të mëtejme me entitetet e audituara dhe të shfaqni shqetësimin. Bërja e shpeshtë e pyetjes “Pse?” gjatë mbledhjes së të dhënave mund t’ju mundësojë të identifikoni dhe analizoni shkaqet e problemeve të identifikuara të performancës.

Pasojat përcaktohen duke krahasuar gjendjen aktuale me gjendjen ideale, sikur kriteret të ishin përmbushur. Bazuar në arsyetimin logjik, mund të identifikoni pasojën ose atë që ka ndodhur tashmë, ose një ndikim të mundshëm në të ardhmen. Gjithashtu, mund të identifikoni pasojat pozitive - duke bërë këtë veprim, entitetet e audituara do të jenë në gjendje të arrijnë një efekt ekonomik të caktuar, efikasitet ose efektivitet, ose pasojat negative - pa kryer këtë veprim, entitetet e audituara nuk do të jenë në gjendje të arrijnë një apo më shumë nga 3 E-të. Duhet pasur parasysh se edhe faktorë të tjerë të jashtëm mund të ndikojnë në pasojën që është gjetur.

Është me rëndësi që auditorët të kuptojnë natyrën e marrëdhënies që mund të ekzistojë midis shkakut dhe pasojës. Për shembull, jo gjithmonë projektet që i zhvillojnë entitetet vonohen për shkak të financimit të pamjaftueshëm, por mund të ndodhë që për shkak të menaxhimit të dobët të projektit të reduktohet financimi për projektin.

Lloje të ndryshme marrëdhëniesh midis shkakut dhe pasojës:

- Marrëdhënia e drejtpërdrejtë shkak-pasojë: për shembull, rritja e pranisë policore në lagjet me normë të lartë të krimeve (shkakun) mund të çojë në ulje të shkallës së krimit (pasojën) për shkak të parandalimit dhe përmirësimit të punës policore.
- Marrëdhënia e kundërt shkak-pasojë: për shembull, rezultatet e dobëta në provim, në një lëndë zgjedhore, mund të jenë për shkak të vijueshmërisë së ulët në ligjëratat, por në të njëjtën mënyrë, vijueshmëria e ulët në këtë lëndë mund të jetë për shkak të rezultateve të dobëta në provim.
- Rastësia: korrelacioni midis shpenzimeve të qeverisë për kujdesin shëndetësor dhe përmirësimit në treguesit e përgjithshëm të shëndetit publik. Ndërsa rritja e shpenzimeve të kujdesit shëndetësor (shkakun) mund të përkojë me përmirësimin e shëndetit publik, si ulja e vdekshmërisë ose rritja e jetëgjatësisë (efekti), faktorë të tjerë si: përparimet në teknologjinë mjekësore, ndryshimet në sjelljet e stilit të jetesës dhe fushatat e ndërgjegjësimit për shëndetin publik mund të ndikojnë gjithashtu në përmirësimin e shëndetit publik. Prandaj, korrelacioni

midis shpenzimeve për kujdes shëndetësor dhe përmirësimin e shëndetit publik mund të jetë rastësor dhe jo domosdo për shkak të shpenzimeve qeveritare.

- Pasoja e ndërlikuar: mund të shfaqet p.sh. kur një auditim gjen lidhje të fortë midis numrit të orëve që nxënësit kalojnë në programe pas shkollës dhe performancës së tyre akademike. Pasojë e ndërlikuar mund të jetë përfshirja e prindërve. Mund të ndodhë që nxënësit që marrin pjesë në programe pas shkollës kanë prindër që përfshihen në arsimimin e tyre – që ndihmojnë në detyrat e shtëpisë, marrin pjesë në takimet e shkollës, etj. Përmirësimi i performancës akademike mund të jetë më shumë rezultat i përfshirjes së prindërve sesa i programit pas shkollës, por që auditimi nuk e ka marrë parasysh këtë faktor.

Vlerësimi i dëshmimeve

Dëshmitë mund të vlerësohet duke përdorur disa teknika. Mënyra e duhur për vlerësimin e dëshmimeve varet nga natyra e auditimit dhe informacioni i mbledhur. Dëshmitë dhe të dhënat e mbledhura duhet interpretuar në mënyrë sistematike dhe me kujdes. Hapi i parë në këtë proces është që auditorët të vlerësojnë dhe të sigurohen se kanë marrë dëshmi të mjaftueshme dhe të përshtatshme e pastaj mund të vazhdohet me vlerësimin e dëshmimeve për të përcaktuar gjetjet. Për të shmangur çfarëdo paragjykimi që mund të shoqërohet nga përdorimi i një burimi të vetëm të informacionit preferohet që të dhënat të kombinohet nga një sërë burimesh, metodash dhe analizash.

Disa nga metodat e zakonshme për vlerësimin e dëshmimeve janë:

Grupimi dhe indeksimi i dëshmimeve

Përmes kësaj teknike auditorët identifikojnë kategoritë logjike të informacionit brenda dëshmimeve të mbledhura. Informacioni ndahet në grupe të lidhura logjikisht në mënyrë që të jetë i lidhur ngushtë me njëri-tjetrin.

Pasi të keni analizuar marrëdhëniet midis informacionit në një grup, më pas mund ta indeksoni secilin grup me një titull apo një fjali që shpreh atë që e përmban informacioni.

Shembull: Nëse po mbledhim informacione për të kuptuar nëse inspektorët doganorë kanë pasur mjaftueshëm trajnim, mund t'i ndajmë të dhënat në grupe si: burimet (çfarë kanë pasur në dispozicion), përfitimet (çfarë kanë mësuar nga trajnimi), dhe sfidat (çfarë vështirësish kanë pasur).

Pasi t'i grumbullojmë këto të dhëna, e indeksojmë secilin grup dhe mund ta titullojmë si: **«Pak njerëz po marrin pjesë në trajnimin për inspektorë.»**

Është e rëndësishme që auditorët të ushtrojnë gjykimin profesional dhe të ruajnë skepticizmin profesional gjatë zhvillimit të auditimeve të performancës, në veçanti gjatë vlerësimit të dëshmimeve.

Gjykimi profesional është aftësia e auditorit për të marrë vendime të arsyeshme duke përdorur përvojën, njohuritë dhe logjikën profesionale. Duke aplikuar gjykimin profesional auditori është në gjendje të zgjedhë metodat më të përshtatshme të auditimit, të vlerësojë dëshmitë dhe të arrijë në konkluzione të qëndrueshme të bazuara në fakte.

Skepticizmi profesional nënkupton që auditori duhet të mbajë qëndrim kritik dhe vazhdimisht të vlerësojë dëshmitë gjatë gjithë procesit të auditimit. Skepticizmi kërkon që auditori të mos pranojë asnjë informacion pa e verifikuar dhe të mbajë qëndrim pyetës gjatë gjithë auditimit. Skepticizmi kërkon që auditori të jetë i hapur për të marrë parasysh edhe dëshmi që mund të kundërshtojnë konkluzionet në të cilat ka arritur në bazë të shpjegimeve që ka marrë. Pra auditori gjithmonë duhet të ketë mbështetje të mjaftueshme për konkluzionet që arrin. Ky qëndrim ndihmon në parandalimin e gabimeve dhe në rritjen e cilësisë së punës audituese.

Përdorimi i vizualizimeve ose lidhjeve

Një teknikë tjetër është përdorimi i vizualizimeve për të krijuar lidhje brenda dhe ndërmjet pyetjeve të auditimit. Disa nga opsionet e mundshme janë: harta mendore, grafiku “fishbone” ose grafiku organizativ. Shihni figurat 2, 3 dhe 4. Këto opsione mund të përdoren gjithashtu gjatë fazave të tjera të auditimit, siç është faza e projektimit.

Figura 5 mind map:

Figura 6 Diagrami fishbone

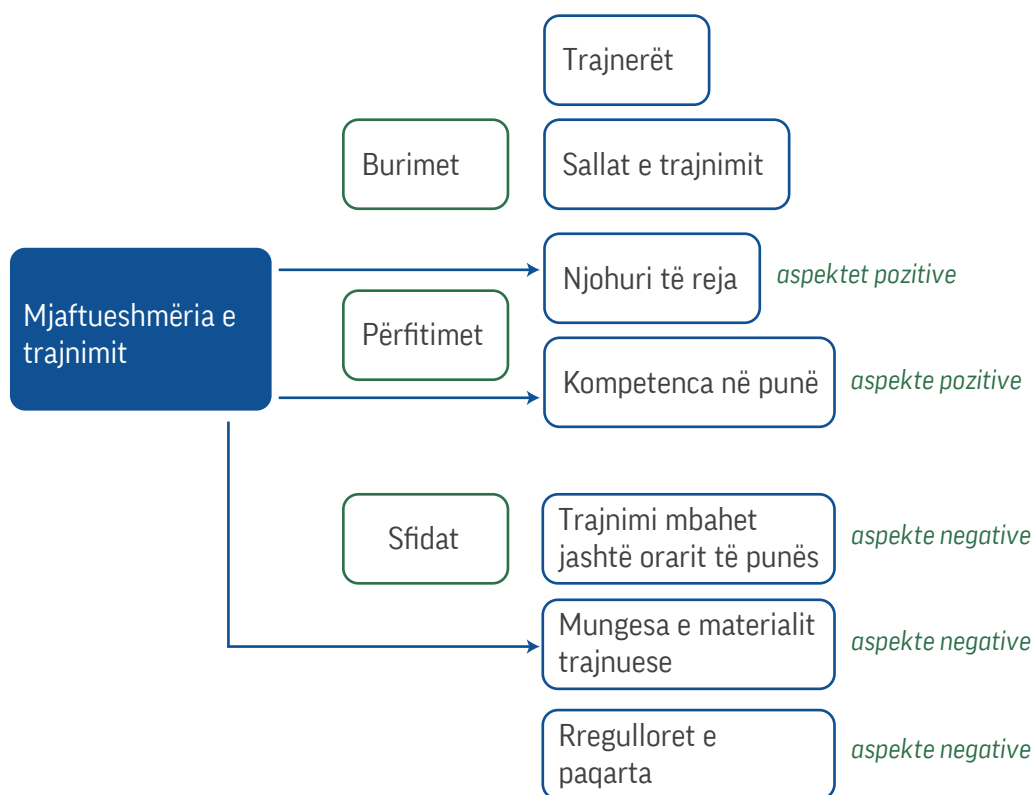
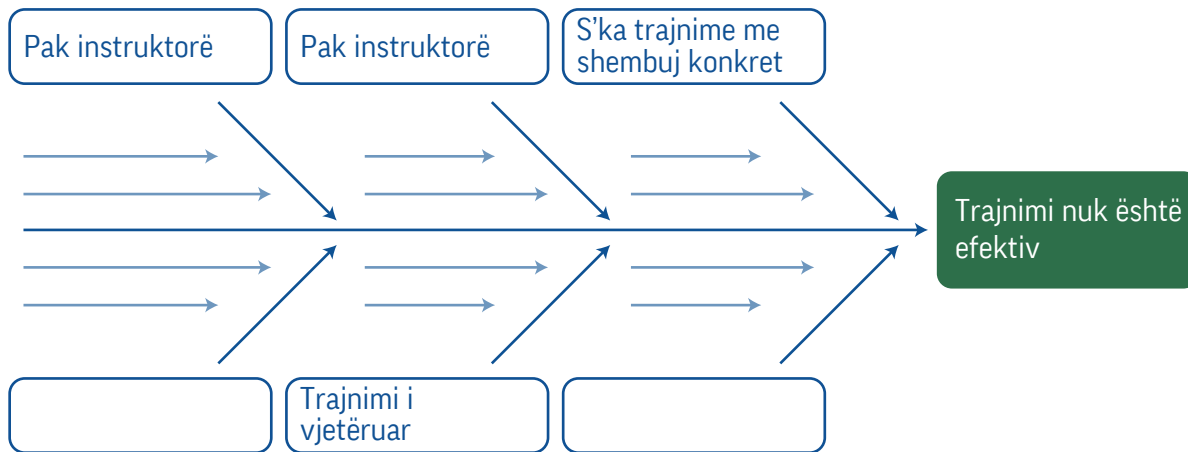
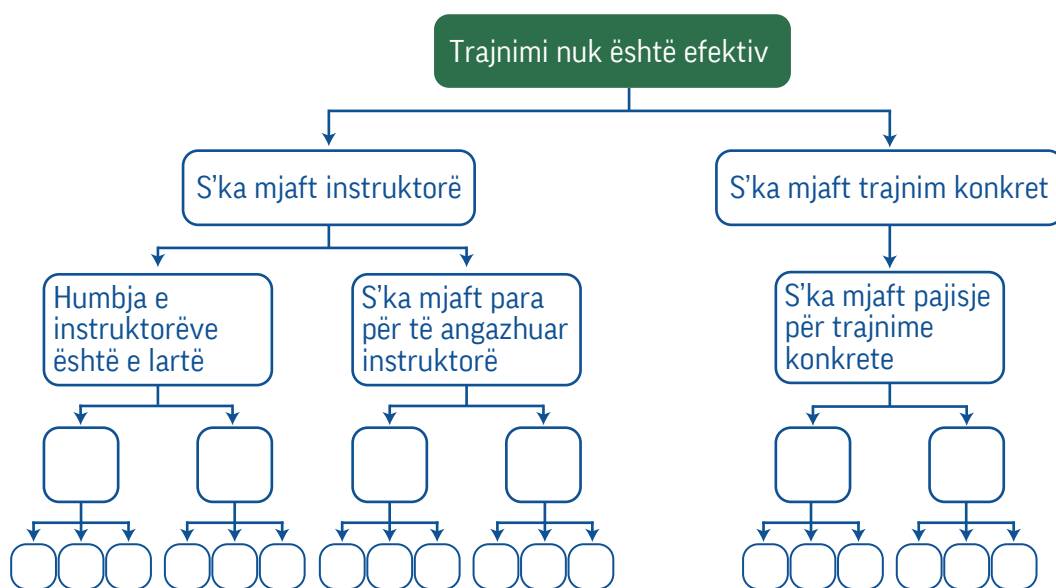


Figura 7 Grafiku organizativ





Source: Adapted from US GAO

Hartimi i konkluzioneve

Standardi kërkon që auditori të mbledhë dëshmi të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit, për të konstatuar gjetjet e auditimit dhe për të arritur në konkluzione që i përgjigjen objektivit dhe pyetjeve të auditimit si dhe për të dhënë rekomandime kur kjo aplikohet .

Konkluzionet në të cilat arrin auditori pasohen me argumente koncize dhe bindëse se entiteti ka nevojë të veprojë për të adresuar një mangësi ose për të përfituar nga një mundësi për përmirësim. Konkluzionet janë baza mbi të cilën mbështeten rekomandimet e auditimit. Në konkluzione auditori gjithashtu mund të paraqesë mendimin e vet të bazuar në dëshmitë që janë marrë gjatë auditimit. Auditori duhet të sqarojë dhe t'i japë kuptim gjetjeve specifike, kështu që nuk kemi përsëritje të gjetjeve që tanimë janë paraqitur në raportin e auditimit. Në konkluzione pasqyrohen edhe shpjegimet dhe pikëpamja e auditorit bazuar në këto gjetje; për shembull, në konkluzione mund të paraqitni se bazuar në gjetjet e auditimit është vërejtur një dukuri e përgjithshme ose një model i caktuar ose një problem themelor që shpjegon gjetjet.

Gjatë hartimit të konkluzioneve, auditorët duhet të marrin parasysh në mënyrë kritike konkluzionet dhe mënyrën se si ato lidhen me gjetjet, dëshmitë dhe kriteret e auditimit. Kjo do të thotë se konkluzionet janë vështrim kritik i fakteve që janë prezantuar te gjetjet duke minimizuar përsëritjen. Është gjithashtu e rëndësishme që konkluzionet të lidhen me objektivin dhe pyetjet e auditimit.

Hartimi i rekomandimeve

Pasi të jenë hartuar konkluzionet është e nevojshme që të hartohen rekomandime që synojnë korrigjimin e mangësive dhe gjetjeve tjera që janë identifikuar gjatë auditimit. Duhet të ketë lidhje të qartë ndërmjet gjetjeve dhe rekomandimeve të auditimit. Kjo arrihet duhet përdorur në mënyrë

konsistente fraza dhe fjalë kyçe. Për të dhënë rekomandime efektive auditori duhet të ketë parasysh kriteret e ashtuquajtura SMART¹³: ato janë Specifike, të Matshme, të Atribueshme, Relevante dhe të Kufizuara në Kohë. Në disa raste, auditorët duhet të diskutojnë me entitetin e audituar për të përcaktuar afatet kohore për zbatimin e rekomandimeve.

Rekomandimet duhet të adresojnë shkaqet rrënjësore të mangësive të identifikuara, duke ndihmuar në përmirësimin e programeve, operacioneve dhe performancës së entiteteve të audituara. Këto rekomandime nuk duhen asesi të cenojnë përgjegjësitë e menaxhmentit të entiteteve të audituara, pra auditori duhet që përmes rekomandimeve të tregojë se çka ka nevojë për përmirësim e jo të tregojë se si duhet përmirësuar, sepse kjo është përgjegjësi dhe vendim që duhet të marrë menxhmenti i entitetit të audituar. Gjithashtu, auditorët duhet t'ua prezatojnë rekomandimet e mundshme dhe t'i diskutojnë me entitetet e audituara përpara hartimit të raportit.

Rekomandimet shpesh kanë për qëllim eliminimin e boshllëkut midis gjendjes dhe kriterëve të auditimit. Rekomandimet janë më efektive kur tregojnë qartë se ia vlen të ndërmerren veprime të arsyeshme dhe kostoja e zbatimit të tyre nuk i tejkalon përfitimet që arrihen nëse ato zbatohen. Rekomandime të tilla konstruktive janë:

- të orientuara drejt eliminimit të shkaqeve, të dobësive ose problemeve të identifikuara;
- praktike;
- shtojnë vlerë;
- të mirëbazuara dhe rrjedhin logjikisht nga gjetjet dhe konkluzionet;
- të shmangura nga përdorimi i pohimeve të përgjithshme (truisms) apo thjesht riformulimi i kriterëve ose konkluzioneve të auditimit;
- as shumë të përgjithshme dhe as shumë të detajuara. Rekomandimet që janë shumë të përgjithshme zakonisht rrezikojnë të mos shtojnë vlerë, ndërsa rekomandimet që janë shumë të detajuara mund të kufizojnë fleksibilitetin që u nevojitet entiteteve të audituara; si dhe
- iu drejtohen atyre që janë përgjegjës për marrjen e veprimeve dhe shprehin qartë veprimet që rekomandohen.

Kur është e mundur, merrni parasysh:

- nëse ndonjë nga rekomandimet mund të ketë përparësi (të zbatohet së pari) mbi të tjerat;
- çfarë burimesh mund të nevojiten për të zbatuar rekomandimet;
- nëse përfitimi që do të nxirret nga rekomandimi ia vlen kostoja për t'u zbatuar;
- si të përcillni rekomandimet.

13 Specific, Measurable, Attributable, Relevant and Time-bound

Përgatitjet për hartimin e raportit

Diskutimet brenda ZKA-së

Gjetjet, konkluzionet dhe rekomandimet diskutohen paraprakisht me të gjitha palët e brendshme të interesit para se të diskutohen me entitetin e audituar. Ky diskutim bëhet për të nxjerrë mesazhet sa më të qarta të auditimit për lexuesit që do të paraqiten në raport dhe për të arritur një dakordim të brendshëm lidhur me mënyrën se si do t'iu prezantohet raporti i auditimit palëve të jashtme. Një takim mes ekipit të auditimit, rishikuesit dhe menaxhmentit mund të organizohet në mënyrë që të prezantohen gjetjet, konkluzionet dhe rekomandimet që i ka hartuar ekipi i auditimit si një rishikim fillestar i gjetjeve nga ana e menaxhmentit. Mënyrë tjetër se si ekipi i auditimit mund të prezantojë dhe diskutojë gjetjet e auditimit, është që ato të diskutohen vazhdimisht gjatë ekzekutimit të auditimit përmes ndërveprimit me anëtarët e ekipit të auditimit, menaxherët (mbikëqyrësit) dhe palët e brendshme të interesit.

Si pjesë e përgatitjes për hartimin e raportit, ekipi i auditimit mund të diskutojë gjetjet, me drejtorin e auditimit, për të gjitha pyetjet e auditimit, për të konstatuar se sa janë dëshmitë të forta dhe të besueshme për secilën përgjigje. Gjithashtu diskutimi mund të identifikojë dhe adresojë çdo paqartësi ose pasiguri që mund të përmbajnë dëshmitë e auditimit. Në rast se gjenden paqartësi të tilla, mund të jetë e nevojshme të mblidhen dëshmi shtesë.

Diskutimet me entitetet e audituara

Hapi i fundit përpara se të filloni të hartoni raportin e auditimit, është që të komunikoni dhe diskutoni gjetjet e auditimit me entitetet e audituara, për të përcaktuar nëse ka nevojë për ndonjë përmirësim bazuar në këndvështrimet e tyre. Gjatë diskutimit auditorët mund të marrin edhe ndonjë informacion për çfarëdo veprimi që mund të ketë ndërmarrë entiteti prej kohës kur auditorët kanë përfunduar mbledhjen e dëshmive (punën në terren). Në këtë aspekt, komunikimi i ngushtë me entitetet e audituara gjatë punës në terren është shumë i rëndësishëm, sepse nëse komunikimi ka qenë i mirë, asnjëra palë nuk do të ballafaqohet me situata të papritura .

Auditorët mund ta përdorin reagimin fillestar të entiteteve të audituara në gjetjet, konkluzionet dhe rekomandimet e prezantuara, për të:

- vlerësuar nëse konkluzionet e auditimit janë të arsyeshme;
- kërkuar dëshmi shtesë, sipas nevojës;
- identifikuar dhe korrigjuar çdo gabim faktik në draft gjetjet e auditimit;
- shtuar material të ri në draft-gjetjet e auditimit për të pasqyruar pikëpamjen e entiteteve të audituara; dhe
- përsosur rekomandimet (nëse ato mund të jenë më specifike, të realizueshme dhe kështu të rrisin gjasat për t'u zbatuar nga entiteti i audituar).

Pas diskutimeve me entitetet e audituara dhe eventualisht marrjen e ndonjë prove shtesë, draft-raporti mund të pësojë ndryshime, por gjithnjë duke ruajtur pavarësinë dhe skepticizmin profesional të auditorit. Ky ndryshim nuk do të thotë se auditimi nuk është kryer si duhet – ndryshimet bëhen

me qëllim që krejt në fund të hartohet një raport i auditimit me cilësi të lartë. Çfarëdo ndryshimi që bëhet duhet të bazohet në dëshmi.

9. Raporti i auditimit

Auditorët duhet të synojnë që raportet e auditimit të jenë të plota, bindëse, të përgatitura me kohë, të lehta për t'u lexuar dhe të balancuara. SNISA 300/39

Qëllimi i raportit të auditimit të performancës është të tregojë rezultatet e auditimit përpara Kuvendit, entiteteve të audituara dhe publikut të gjerë.

Një raport i mirë i auditimit tregon qartë dhe paanshmërisht çfarë është gjetur dhe konkluzionet e arritura bazuar në pyetjet e auditimit dhe jep rekomandime të zbatueshme, nëse aplikohet. Raporti duhet të jetë i lehtë për t'u kuptuar nga lexuesi për të cilin është shkruar, që ai të kuptojë qartë çfarë është bërë gjatë auditimit, pse dhe si është bërë. Po ashtu, lexuesi duhet të kuptojë edhe rrethanat që lidhen me temën e auditimit.

Raporti i auditimit duhet të jetë i besueshëm, informativ dhe të ofrojë rekomandime logjike dhe të qarta që ndërliken me objektivat dhe gjetjet e auditimit. Auditorët duhet t'i raportojnë objektivat e auditimit, fushëveprimin, metodologjinë dhe burimet e përdorura, si dhe gjetjet e auditimit, konkluzionet dhe rekomandimet. Raporti duhet të jetë i lehtë që të kuptohen qëllimet e auditimit dhe komunikimi i rezultateve.¹⁴ Raporti i auditimit është produkti më i rëndësishëm i studimit kryesor ku paraqiten rezultatet e auditimit.

Hapat kryesor në fazën e raportimit janë:

- Përgatitja e letrave apo materialit të punës për diskutim, si dhe draft-raportit për menaxhmentin;
- Zhvillimi i një takimi përmbyllës me entitetin e audituar;
- Përgatitja e raportit final të auditimit; dhe
- Njoftimi publik në lidhje me raportin e auditimit.

Hartimi i raportit të auditimit duhet të fillojë gjatë identifikimit dhe konfirmimit të gjetjeve. Sa më herët që shkruhen analizat e auditimit në lidhje me gjetjet, aq më shumë kohë do të ketë në dispozicion për ta marrë parasysh dhe rishikuar raportin para se të finalizohet.

Një tjetër arsye pse auditori duhet të fillojë me shkrimin e raportit të auditimit sa më shpejt që të jetë e mundur është se ai/ajo do të jetë më efektiv/e. Kur një auditor fillon ta zhvillojë një argument, ai/ajo mund ta vërejë se ekziston nevoja për më shumë dëshmi që ndërliken me mbështetjen e konkluzioneve të veta. Shkrimi i raportit të auditimit është më efikas dhe më i lehtë në kohën kur ekipi i auditimit është ende duke bërë punë audituese në terren.

¹⁴ The reporting standards INTOSAI 400 and ISSAI 3000, Chapter 5 give out some practical guidance regarding the drafting of performance audit reports. ZKA ka hartuar edhe një shabllon për raportin e AP ku jepen shpjegime praktike rreth asaj se çka duhet të përmbajë raporti i auditimit.

Edhe pse struktura finale e raportit të auditimit ende nuk është përcaktuar, auditori duhet t'i hartojë paragrafët përkatës për raportin, pasi një pjesë e punës së auditimit në terren është kompletuar. Kur shumica e punës së auditimit të jetë përfunduar në terren, auditori do të duhej të fillonte me strukturimin e raportit.

Raporti i auditimit dhe tiparet e tij

Raporti i auditimit duhet të përmbajë informata rreth objektivit auditues, pyetjeve audituese, fushës audituese, kritereve audituese, metodologjisë, burimeve të të dhënave, çfarëdo kufizimesh rreth të dhënave të shfrytëzuara, dhe gjetjeve të auditimit. Gjetjet duhet të japin përgjigje të qarta ndaj pyetjeve audituese, ose të shpjegojnë pse nuk ka qenë e mundur të arrihet në konkluzione. Gjetjet audituese duhet të vihen në perspektivë dhe duhet të sigurohet harmoni mes objektivit të auditimit dhe pyetjeve të auditimit, gjetjeve dhe konkluzioneve. Raporti duhet të përfshijë rekomandime aty ku është e përshtatshme.

Raporti duhet të jetë në kohë, i saktë, objektiv, bindës, konstruktiv, dhe po aq i qartë dhe konciz sa e lejon tema. Ai duhet të jetë po ashtu i lehtë për t'u lexuar, i mirë-strukturuar dhe të mos përmbajë dykuptimësi. Në përgjithësi, duhet të kontribuojë drejt njohurive më të mira dhe t'i theksojë përmirësimet e nevojshme. Gjetjet dhe konkluzionet e auditimit duhet të bazohen në dëshmi dhe duhet të dallohen qartë në raport. Të gjitha pikëpamjet relevante duhet të merren në konsideratë në raport dhe raporti duhet të jetë i baraspeshuar dhe i drejtë.

Rekomandimet, aty ku jepen, duhet të prezantohen në një mënyrë të logjikshme, racionale dhe të bazuara në njohuri si dhe të bazohen në gjetjet e auditimit. Ato duhet të jenë të zbatueshme, të shtojnë vlerë dhe të adresojnë objektivin, pyetjet e auditimit dhe shkakun. Ato duhet t'i adresohen entitetit që ka përgjegjësinë dhe kompetencën për zbatimin e tyre.

Tiparet e raportit të auditimit të performancës

Auditorët duhet të përpiqen të hartojnë raporte auditimi që janë gjithëpërfshirëse, bindëse, në kohë, lehtë të lexueshme dhe të balancuara. SNA 300/39

Auditorët duhet të kenë parasysh pesë tiparet kryesore të raporteve të auditimit të performancës. Këto tipare duhet të jenë të pranishme në çdo raport të auditimit të performancës pavarësisht strukturës së raportit që auditorët mund të kenë zgjedhur.

Gjithëpërfshirës

I gjithë informacioni dhe argumentet e nevojshme për të adresuar objektivin e auditimit dhe pyetjet e auditimit duhet të jenë përfshirë në raport. Në të njëjtën kohë, raporti duhet të jetë mjaft i detajuar për të kuptuar lëndën, gjetjet dhe konkluzionet e auditimit (ISSAI 3000/117).

Bindës

Lexuesi duhet të bindet që argumentet e prezantuara në raport çojnë në konkluzionet dhe rekomandimet (nëse ka). Për të qenë bindës, një raport i auditimit të performancës duhet të jetë i strukturuar në mënyrë logjike dhe të paraqesë një marrëdhënie të qartë midis objektivave të auditimit dhe pyetjeve të auditimit, kriterëve të auditimit, gjetjeve të auditimit, konkluzioneve dhe rekomandimeve. Raporti gjithashtu duhet të paraqesë gjetjet e auditimit në mënyrë bindëse, të adresojë të gjitha argumentet relevante për diskutim dhe të jetë i saktë. Saktësia kërkon që evidenca e paraqitur e auditimit, gjetjet dhe konkluzionet e auditimit të paraqiten në një mënyrë neutrale dhe të bazuar në fakte. (ISSAI 3000/118)

Në mënyrë që një raport të jetë bindës, autori i raportit duhet t'i marrë parasysh pikëpamjet e audiencës mbi raportin dhe çfarë nevojitet për t'i bindur ata për të ndërmarrë veprimet e duhura për adresimin e gjetjeve/rekomandimeve.

Raporti duhet të krijojë mundësi për ndryshim. Informacioni i paraqitur duhet ta bindë lexuesin për vlefshmërinë dhe mjaftueshmërinë e gjetjeve, arsyeshmërinë e konkluzioneve dhe dobitë që do të arrihen nëse zbatohen rekomandimet.

Në kohë

Një raport i auditimit të performancës duhet të lëshohet në kohën e duhur për ta bërë informacionin të disponueshëm për përdorim nga menaxhmenti, qeveria, legjislatura dhe palët e tjera të interesuara (ISSAI 3000/119). Në disa raste, ISA mund të zgjedhë gjithashtu të raportojë herët për një program të ri, me plane për t'u kthyer në temë për të vlerësuar progresin.

Raporti i auditimit synon të rezultojë në përmirësime brenda subjekteve të audituara. Këto përmirësime pritet t'u mundësojnë subjekteve të arrijnë objektivat e tyre në mënyrë më efektive dhe efektive.

Lehtë i lexueshëm

SAI-t duhet të raportojnë informacion objektiv, të bazuar në fakte, thjesht dhe qartë, duke përdorur gjuhën e kuptuar nga të gjithë aktorët e tyre (ONISA-P-12/Parimi 4). Ndërsa stilet dhe preferencat specifike të komunikimit mund të ndryshojnë midis vendeve dhe kulturave të ndryshme, synoni të mbani gjithmonë tonin e raportit tuaj profesional dhe neutral.

Raporti duhet të jetë konciz, por me dëshmi të mjaftueshme. Kjo do të thotë se vëllimi i raportit të mos jetë më i gjatë se sa duhet, gjë që do të sigurojë qartësi dhe do të ndihmojë në përcimin më efektiv të mesazhit të raportit (ISSAI 3000/120). Një raport i gjatë, sado i shkruar mirë, mundet të jetë frikësues ose shqetësues për lexuesit. Nëse një raport i gjatë është i pashmangshëm, mund të mendoni të përdorni shtojcat.

Për të hartuar një raport të lehtë për tu lexuar, ju ndihmon të njihni audiencën, të kuptoni nevojat e saj dhe të shkruani raportin në përputhje me rrethanat (GUID 3920/120). Siç u diskutua më parë, merrni parasysh opsionin e leximit të raportit nga stafi jashtë ekipit të auditimit për të kontrolluar nëse

raporti është i lehtë për t'u kuptuar. Ju gjithashtu mund të përdorni mjete (AI, grammarly) të thjeshta, të automatizuara për vlerësimin e lexueshmërisë, për të marrë një vlerësim bazë të kompleksitetit të tekstit. Këto mjete përdorin metrika të tilla si: gjatësinë mesatare të fjalisë dhe sofistikimin e fjalorit, për të sugjeruar nivelin e leximit të nevojshëm për të kuptuar raportin. Ato mund të gjenden në burim të hapur ose si pjesë e programeve të përpunimit të tekstit.

Një mënyrë tjetër për të qenë miqësor ndaj lexuesve është të përfshini grafikë ose pamje vizuale në të gjithë raportin. Përfshirja e shfaqjeve vizuale të informacionit mund ta ndihmojë lexuesin të kuptojë shpejt konceptet komplekse ose të shohë se si idetë lidhen me njëra-tjetrën. Ata gjithashtu mund të eliminojnë nevojën për të shkruar përshkrime të gjera të proceseve ose ngjarjeve. Fotografite mund të jenë gjithashtu të dobishme për t'u përfshirë nëse ato kanë lidhje me temën. Një lexues i zënë do të gjejë një raport të mbushur me shfaqje vizuale të informacionit më të lehtë për t'u lexuar. Figura 40 jep shembuj të pamjeve vizuale në raportet e auditimit të performancës.

I balancuar

Raporti i auditimit të performancës duhet të jetë i paanshëm në përmbajtje dhe ton. Të gjitha dëshmitë e auditimit duhet të prezantohen në mënyrë të paanshme dhe duhet të raportohen të gjitha gjetjet pozitive dhe negative. Shpesh, auditorët priren të fokusohen në problemet, të cilat çojnë në rekomandime për përmirësim. Shpjegimi i ndikimit të problemeve të tilla e ndihmon lexuesin të kuptojë rëndësinë e problemeve, gjë që inkurajon veprime korrigjuese (GUID 3920/123). Ndonëse ky proces është i rëndësishëm, është po aq e rëndësishme që të jepet pasqyra e plotë e temës ose aktivitetit të auditimit. Nëse entiteti i audituar po bën diçka mirë, sigurohuni që ta raportoni atë dhe fushat që kanë nevojë për përmirësim. Jini të vetëdijshëm për rrezikun e ekzagjerimit dhe mbitheksimit të performancës së mangët nga subjektet e audituara. (ISSAI 3000/121)

Prezantimi dhe struktura e raportit duhet të kenë për synim motivimin e grupit të synuar që ta lexojnë atë menjëherë, ta kuptojnë atë lehtë, ta pranojnë atë që thuhet në të dhe ta mbështesin ose t'i implementojnë rekomandimet e tij.

Përveç këtyre tipare kryesore, për t'i arritur objektivat e tij, një raport i auditimit të performancës duhet t'i ketë edhe tiparet në vijim: duhet të jetë objektiv, i qartë, konciz i rëndësishëm, i saktë dhe relevant.

Objektiv

Raportet e auditimit duhet të shkruhen nga një pikëpamje e pavarur dhe e paanshme. Raporti duhet të jetë me ton neutral, jo t'i zbulojë vetëm aspektet negative, por edhe t'i nxjerrë në pah aspektet pozitive të performancës.

Në mënyrë që objektiviteti të jetë i dukshëm, auditori duhet gjithashtu t'i prezantojë dëshmitë relevante që shfaqin një opinion të kundërt me të tijin dhe jo vetëm dëshmitë që shkojnë në favor të raportit. Raporti i auditimit duhet të paraqesë vetëm argumentet që janë logjikisht të vlefshme.

Auditori duhet t'i prezantojë aspektet pozitive në raport që janë hasur tek entiteti. Një raport i tillë nuk i shton vlerë entitetit të audituar edhe pse ai mund të shërbejë si një demonstrim i praktikave të mira për pjesët tjera të shërbimit publik.

I qartë

Raporti i auditimit duhet të jetë i qartë dhe i lehtë për t'u kuptuar, i shkruar për të qenë i përshtatshëm me aftësitë, interesat dhe kufizimet kohore të lexuesve. Raporti duhet të jetë i lehtë për t'u lexuar dhe kuptuar, i cili shpjegon konceptet e veçanta, termet teknike, akronimet dhe shkurtesat e pazakonta.

Gjuha e përdorur në raport duhet të jetë e thjeshtë deri në masën e lejuar të temës së rishikuar. Tabelat, diagramet dhe fotografitë duhet të përdoren aty ku është e përshtatshme në mënyrë që të prezantohen dhe përmbliken informatat komplekse. Të gjitha informatat duhet të prezantohen në mënyrë logjike.

Konciz

Raporti nuk duhet të jetë më i gjatë sesa që nevojitet për ta përçuar dhe mbështetur mesazhin. Ai nuk duhet të përmbajë informacione që nuk ndërlidhen me objektivin e auditimit ose të ketë gjetje jomateriale. Megjithatë, në rastet e auditimeve të komplikuara duhet të sigurohet informacioni i mjaftueshëm në mënyrë që lexuesit që nuk kanë ndonjë njohuri të veçantë të mund ta kuptojnë përmbajtjen e tij.

I rëndësishëm

Adreson çështjet dhe mbulon fusha të rëndësishme, aty ku rreziku është domethënës e që ka pasoja për ekonomikitetin, efikasitetin dhe efektivitetin, besimin publik, apo problemet që priten të jenë më domethënëse.

I saktë

Dëshmitë e prezantuara duhet të jenë të vërteta dhe në përputhje me gjetjet. Dëshmitë e prezantuara duhet të jenë të vërteta dhe gjithëpërfshirëse dhe të gjitha gjetjet duhet të prezantohen në formë të saktë dhe logjike.

Relevant

Përmbajtja e raportit duhet të jetë relevante, me interes për lexuesit dhe që shton vlerë. Për ta arritur dobinë maksimale, raporti duhet të hartohet me kohë dhe të jetë aktual në mënyrë që t'i përgjigjet nevojës për ndryshime të caktuara. Prandaj, është e rëndësishme që raporti i auditimit të kompletohet dhe publikohet brenda afatit kohor të paraparë në planin e auditimit.

Struktura e raportit të auditimit

ZKA-ja ka përcaktuar një strukturë bazë për përgatitjen e raporteve, e cila do të përdoret për të gjitha raportet e AP-së dhe përmban të gjitha elementet kyçe për shkrimin e këtyre raporteve. Megjithatë, varësisht prej llojit të auditimit, kjo strukturë mund të modifikohet.

Raporti i auditimit duhet të përmbajë:

- Faqen e titullit;
- Shkurtesat dhe përkufizimet;
- Tabelën e përmbajtjes;
- Përmbledhjen ekzekutive;
- Hyrjen;
- Objektivin e auditimit;
- Gjetjet e auditimit;
- Konkluzionet;
- Rekomandimet;
- Shtojcën Problemin dhe pyetjet e auditimit;
- Kriteret e auditimit;
- Fushëveprimin dhe kufizimet;
- Metodologjinë e përdorur,
- Përshkrimin e fushës së audituar (sistemit, programit, procesit, etj.);
- Shtojca tjera (nëse ka).

Titulli

Titull i mirë është titulli që komunikon temën (ose mesazhin) e raportit. Në disa tituj të orientuar nga mesazhi, titulli mund të përfshijë edhe rekomandime:

- Shembull i titullit përshkrues: Përpjekjet e SHBA-së për të luftuar pastrimin e parave nga tregtia (GAO-20-314R).
- Shembull i titullit të orientuar nga mesazhi: Dobësitë në menaxhimin dhe mbikëqyrjen e sigurisë kibernetike duhet të adresohen (GAO-20-199).

Auditori mund të vendos se a do të përmend ose jo emrin e entitetit të audituar në titull. Për shembull, nëse në auditim janë përfshirë disa ministri të ndryshme, emrat e tyre mund të mos përmenden në titull të raportit për të shmangur titull të gjatë.

Tabela e përmbajtjes

Një tabelë e mirë e përmbajtjes paraqet strukturën e raportit, duke u mundësuar lexuesve të gjejnë lehtësisht seksionet për të cilat ata janë të interesuar.

Shkurtesat dhe përkufizimet

Shkurtesat janë forma të shkurtuara të fjalëve ose frazave. Ato përdoren për ta bërë komunikimin më efikas dhe për të kursyer hapësirë, veçanërisht në tekst të shkruar. Shkurtesat mund të formohen duke marrë shkronjat fillestare të secilës fjale në një frazë (akronim), duke përdorur vetëm shkronjat fillestare të fjalëve domethënëse në një frazë (initializëm), ose duke shkurtuar vetë fjalën.

Sidoqoftë, shkurtesat duhet të përdoren rrallë, vetëm kur ato janë aq të zakonshme sa pothuajse kanë zëvendësuar emrin e plotë, si p.sh. EHO, ose kur ato përdoren aq shpesh në raport sa që përndryshe do të ishte e bezdisshme.

Përkufizimet qartësojnë ose japin kuptim duke shpjeguar kuptimin e një fjale, fraze ose koncepti. Ato shërbejnë për të qartësuar gjuhën, duke mundësuar komunikim efektiv duke ofruar një kuptim të qartë të temës.

Përmbledhja e përgjithshme

Përmbledhja e përgjithshme është kapitull i shkurtër, një përmbledhje e shpejtë e pikave kryesore dhe mesazheve kryesore të raportit. Shumë njerëz lexojnë vetëm këtë pjesë të raportit prandaj, është e rëndësishme që të shkruhet qartë dhe të përmbledhë në mënyrë koncize pjesët më të rëndësishme të raportit. Përmbledhja e përgjithshme përmban një shpjegim se përse është kryer auditimi, informacion të shkurtër mbi lëndën e auditimit dhe entitetet e audituara, objektivin, konkluzionin e përgjithshëm, fushëveprimin, gjetjet kryesore dhe numrin e rekomandimeve.

Përmbledhja përbëhet prej një deri në tri faqe, zakonisht është proporcionale me gjatësinë dhe kompleksitetin e raportit të auditimit. Këtu përçohet, te lexuesi, mesazhi kryesor i auditimit. Duhet pasur kujdes që të mos jetë përsëritje e gjetjeve, konkluzioneve dhe rekomandimeve siç janë prezantuar në brendi të raportit, por të prezantohen në paragrafë të ndarë, brenda të cilëve duhet përfshirë elementet e rëndësishme të tyre. Secili paragraf duhet të jetë sa më i shkurtër, i qartë por edhe gjithëpërfshirës.

Përmbledhja e përgjithshme duhet të përmbajë këto informata:

Çka kemi audituar?

- Motivi pse e kemi përzgjedhur temën për të kryer auditimin (një paragraf)

Çka kemi gjetur?

- Përmbledhje e gjetjeve kryesore (pa detaje, vetëm një përmbledhje ose ilustrim, në pika)
- Përmbledhje e konkluzioneve kryesore (përgjigjja e pyetjes/ve të auditimit – në pika)

Çka rekomandojmë?

- Përmbledhje e rekomandimeve kryesore (mesazhi kryesor, në pika)
- Numrin e rekomandimeve të dhëna për secilin entitet
- Përgjigjet e entitetit lidhur me rekomandimet e dhëna (çeket po ashtu edhe kush nuk është përgjigjur).

Hyrje

Hyrja e raportit jep informata për kontekstin e auditimit të performancës, e ndihmon lexuesin të kuptojë auditimin. Mund të përfshijë shpjegime dhe informata të shkurtra lidhur me fushën shoqërore e cila ndikohet nga tema e auditimit. Hyrja mund të përfshijë si më poshtë:

- Problemin e vlerësuar të performancës dhe informatat e nevojshme (sfondin), duke përfshirë pasojat për shoqërinë të cilat duhet të vendosen në kontekst dhe të jepet shpjegim se pse ZKA-ja ka vendosur të kryejë këtë auditim;
- Pak kontekst historik;
- Cilët janë mekanizmat e palëve përgjegjëse (qeverisë etj.) për të adresuar këtë problem;
- Vendosim disa të dhëna informative rreth aktiviteteve të mëhershme të cilat i ka ndërmarrë qeveria, nëse ka të tilla.

Objektivi(at) e auditimit

Është e rëndësishme që në raportin e auditimit të performancës të ceken objektivat e auditimit dhe pyetjet e auditimit. Lexuesit kanë nevojë për këtë informacion për të kuptuar qëllimin e auditimit, natyrën dhe shtrirjen e punës së auditimit të kryer dhe çfarëdo kufizimi që mund të ketë sa i përket objektivave, qëllimit dhe metodologjisë së auditimit.

Duke bërë këtë auditorët japim informacion lidhur me atë se çka mendojnë se do të arrijnë përmes këtij auditimi. Është shumë me rëndësi që të formulohet qartë objektivi i auditimit sepse përveç që ofron një orientim për auditorin, e arsyeton edhe qëllimin e auditimit. Çdo konkluzion i auditimit që prezantohet në raport reflekton objektivin e auditimit.

Shembull: Objektivi i këtij auditimi është që të vlerësojmë gjendjen faktike duke analizuar kornizën ligjore, praktikën e mira dhe të dhënat tjera mbështetëse për të ekzaminuar nëse menaxhimi aktual i mbeturinave është duke funksionuar në mënyrë të duhur. Studimi ka për qëllim të kontribuojë në mënyrën e menaxhimit të mbeturinave, në drejtim të ruajtjes së shëndetit publik dhe mbrojtjes së mjedisit.

Gjetjet e auditimit

Gjetjet e auditimit paraqesin dallimin në mes të kriterëve – “si/çka duhet të jetë/çka pritet/çfarë mund të jetë”- dhe dëshmime për situatën aktuale (gjendjen) – “si/çfarë është aktualisht”. Në këtë kapitull auditorët iu përgjigjen pyetjeve të auditimit duke i krahasuar dëshmitë kundrejt kriterëve dhe duke krijuar lidhjen shkak-pasojë mes gjetjeve të ndryshme. Auditori duhet të sigurohet se gjendja e prezantuar në këtë kapitull është krahasuar me kriterin e caktuar të auditimit.

Mënyra e informimit në raport duhet DOMOSDOSHMËRISHT të përcjellë një strukturë piramidale duke ngritur mesazhet kryesore apo të nivelit të lartë në fillim, pastaj të mbështeten në gjetjet dhe evidencat e nivelit më të ulët.

Zakonisht më së miri është që kapitulli i gjetjeve të fillohet duke prezantuar dëshmitë për problemet e mëdha që janë gjetur gjatë auditimit, kurse pjesa tjetër e kapitullit të rrjedh natyrshëm duke shpjeguar shkaqet dhe problemet.

Gjetjet ofrojnë një bazë për t’iu përgjigjur pyetjeve të auditimit. Ato prezantohen në mënyrë të paanshme dhe të rrjedhshme, duke i marrë parasysh dhe prezantuar në raport si aspektet pozitive ashtu edhe ato negative.

Mbajeni në mend – nuk jeni duke shkruar novelë mistike ku qëllimshëm e lini misterin të zbulohet krejt në fund. Në raport, së pari parqiten mesazhet kryesore, në mënyrë që të jenë të kuptueshme për lexuesin edhe nëse nuk ka njohuri për temën.

Në raport auditorët mund të jenë të lirë në përdorim të titujve dhe nëntitujve, por ky kapitull duhet të jetë i strukturuar sipas pyetjeve të auditimit, p.sh. secila nënpyetje duhet të prezantohet si nëntitull.

Shembull:

3.2 Raportimi në entitete dhe masat e marra nga manaxhmenti në lidhje me këtë proces

3.2.1 Raportimi mbi përdorimin e veturave zyrtare

3.2.2 Masat e marra nga menaxhmenti në lidhje me procesin e raportimit

Shqyrtimi i materialitetit duhet të kryhet edhe në fazën e zhvillimit të gjetjeve gjegjësisht të raportimit. Si reflektohet shqyrtimi i materialitetit në këtë fazë?

- Gjetjet duhet të jenë relevante dhe domethënëse për vendimmarrësit. Raporton vetëm gjetjet që janë të rëndësishme për palët e interesuara dhe vendimmarrësit.
- Shpjegoni qartë pse çështja e raportuar është materiale (p.sh., ndikimi i saj në ofrimin e shërbimeve, qëndrueshmërinë financiare ose besimin publik).

Shembull nga auditimi me temë "Mirëmbajtja e infrastrukturës në shkolla":

- Raportoni të metat sistemike në procesin e buxhetimit që e zhvillojnë shkollat, të metat që bëhen shkaktar i kushteve të dobëta në shkolla; mos raportoni lëshime të vogla administrative.
- Theksoni se 40% e shkollave nuk kanë ngrohje të qëndrueshme, gjë që prekë 15,000 nxënës - qartësisht materiale.
- Shpjegoni pse këto çështje kanë rëndësi: ndikojnë negativisht në shëndetin e nxënësve, në të nxënëit e tyre ose në pajtueshmërinë me standardet kombëtare.

Shqyrtimi i materialitetit mundëson që të theksohet qartësia dhe rëndësia e çështjeve të raportuara - raportet përqendrohen në çështje që nxisin llogaridhënie dhe përmirësim.

Konkluzionet

Kapitulli përmban konkluzionet e auditorit bazuar në gjetjet e auditimit. Konkluzionet duhet të rrjedhin logjikshëm nga dëshmitë, që do të thotë se duhet bazuar në dëshmitë e përshtatshme, të mjaftueshme, duke përfshirë analizat objektive dhe logjike. Konkluzionet nuk mund të mbështeten në supozime. Gjithashtu konkluzionet duhet të bëjnë një hap më tepër dhe të përfshijnë opinionin e auditorit të bazuar në dëshmi, konkluzionet e përgjithshme dhe problemet indikative që rezultojnë nga gjetjet.

Struktura e kapitullit të konkluzioneve është si më poshtë:

- Jepi përgjigje pyetjeve të auditimit
- Lidh përgjigjet me gjetjet e prezantuara;
- Shpjego çfarë domethënie ka dhe pse është me rëndësi.

Konkluzionet do ta ndihmojnë lexuesin që të kuptojë se pse janë të rëndësishme të gjitha analizat dhe informatat në këtë pjesë, pasi ta kenë përfunduar leximin.

Konkluzionet i japin rast auditorit të thotë fjalën e fundit lidhur me temën. Ato i japin mundësi auditorit të thotë fjalën e fundit lidhur me gjetjet e prezantuara në raportin e auditimit, që t'i përmbledhë mendimet, dhe të demonstrojë rëndësinë e ideve të veta.

Strategjia e mëposhtme mund t'ju ndihmojë që të shkruani konkluzione efektive.

Luajeni lojën “Edhe?” (So what?). Nëse keni përshtypjen se konkluzioni nuk po thotë ndonjë gjë të re ose nuk është interesant, kërkoni nga kolegu juaj që t'ua lexojë atë edhe njëherë. Pas leximit të konkluzionit bëjeni pyetjen “Edhe?” ose “Pse kjo do t'i interesonte dikujt?”. Pastaj mendoni për përgjigjen në pyetje. Provokoni veten.

Ky është një shembull që në mënyrë të thjeshtë e shpjegon se si mund të bëhet kjo:

Ju: Kryesisht, unë po them se transparencja është thelbësore për një administratë publike efektive.

Kolega (Ju): Edhe?

Ju: Epo, është me rëndësi sepse qytetarët kanë të drejtë të dinë se si merren vendimet dhe si shpenzohen paratë publike.

Kolega (Ju): Pse do t'i interesonte kjo dikujt?

Ju: Sepse kur ka transparencë, zvogëlohet korrupsioni dhe rritet besimi i qytetarëve në institucionet shtetërore. Nëse njerëzit ndihen të informuar dhe të përfshirë, ata janë më të gatshëm të marrin pjesë në mënyrë aktive në shoqëri.

Po këtë lojë mund ta pëdorni edhe vetë ju, duke e pyetur veten “Çka pastaj” përderisa i zhvilloni idetë tuaja, draftin dhe në këtë rast konkluzionet.

Rekomandimet

Në këtë kapitull paraqiten rekomandimet e auditorit adresuar entitetit për të bërë përmirësime praktike që lidhen me fushën e audituar, bazuar në gjetjet dhe konkluzionet e auditimit. Rekomandimet përfshijnë:

- Aktivitetet konkrete që duhet të ndërmerren nga autoritetet përgjegjëse;
- Rekomandimet mund të ndahen në rekomandime afatshkurtra (ndryshime dhe aktivitete të lehta mund të ndërmerren menjëherë) dhe rekomandime afatgjata (ndryshime në sistem të cilat mund të marrin kohë).

Rekomandimet duhet të jenë të balancuara që do të thotë se duhet të jenë të qarta mjaftueshëm për të shmangur dykuptimësitë, por jo aq specifike sa të cenojnë përgjegjësinë e menaxhmentit.

Pas dorëzimit të draft-raportit, për komente, dhe pas pranimit të komenteve sipas nevojës mbahet një takim shtesë (për qartësim të gjetjeve) me të audituarin.

Problemi dhe pyetjet e auditimit

Pyetja e auditimit reflekton entitetin që do të auditohet, fushëveprimin dhe qëllimin e auditimit, dhe paraqet bazën për dizajnimin e tërë auditimit. Pyetjet e auditimit mund të jenë analitike, normative ose përshkruese. Është e këshillueshme që pyetjet dhe nënpyetjet e auditimit të formulohen në mënyrë normative ose analitike (për më shumë shih kapitullin Planifikimi i auditimit më lart). Megjithatë, edhe pyetjet përshkruese mund të jenë të dobishme veçanërisht kur auditohet një fushë ku mungon informacioni mbi ekonominë, efikasitetin ose efektivitetin.

Kriteret e auditimit

Kriteret e auditimit janë element kryesor në auditim të performancës. Fjala kriter nënkupton një parim ose standard me të cilin mund të gjykohej diçka. Kriteret e auditimit janë standarde të arritshme sipas të cilave vlerësohen programet ose objektivat. Me fjalë të tjera, kriteret e auditimit janë një model normativ dhe i dëshirueshëm për çështjen e cila është duke u adresuar.¹⁵

Në raport duhet të përfshihen kriteret e auditimit, prej nga burojnë ose mënyra se si janë zhvilluar. Duke bërë këtë auditori e njofton lexuesin se në bazë të cilave standarde (kriteret) gjykohej performanca e entitetit të audituar. Kur lexuesi e ka të qartë se prej nga vijnë burimet, kriteret e auditimit, metodat dhe hipotezat e auditimit, atëherë ai do ta ketë më të lehtë të gjykojë se sa peshë duhet t'u japë dëshmive dhe konkluzioneve në raportin e auditimit.

15 http://www.pasai.org/site/pasai/files/manuals_guidelines/performance_audit.pdf

Në auditimin e performancës ndonjëherë mund të jetë e vështirë të gjenden kriteret e auditimit (në ligje, rregullore etj.). Në raste të tilla, ekipi i auditimit duhet të hartojë vet kriteret dhe t'i diskutojë ato me entitetet e audituara. Pavarësisht se a pajtohen apo jo entiteti me kriteret, auditori e ka përgjegjësinë përfundimtare për t'i përcaktuar ato.

Fushëveprimi dhe kufizimet

Lexues të ndryshëm kanë nevoja dhe pritshmëri të ndryshme nga auditimi. Fushëveprimi i auditimit ndihmon lexuesin të kuptojë:

- çfarë të pritët nga raporti;
- çfarë përdorimi mund të bëhet nga gjetjet dhe përfundimet; dhe
- shkallën e mbështetjes që ata mund të vendosin në gjetjet dhe konkluzionet.

Kjo pjesë duhet të përmbajë informata për lexuesit lidhur me atë se çfarë përfshin dhe çfarë nuk është përfshirë në fushëveprim, çfarë periudhe kohore ose zonë gjeografike mbulohet dhe kush janë entitetet që auditohen. Është e rëndësishme t'i tregohet lexuesit nëse raporti fokusohet në një grup më të ngushtë aktivitetesh të audituara sesa mund të nënkuptohet nga titulli i raportit. Për shembull, nëse një raport i titulluar Prokurimi në entitetin X nuk mbulon të gjitha llojet e prokurimeve atëherë është mirë të tregohet se cilat prokurime do të auditohen.

Metodologjia

Këtu përshkruhet metodologjia e auditimit që është përdorur për të arritur objektivat e auditimit. Në mënyrë të hollësishme duhet përshkruar:

- metodologjinë dhe qasjen e auditimit;
- burimet e të dhënave;
- metodat e përdorura për mbledhjen dhe analizën e të dhënave; dhe
- çdo kufizim në përdorimin e të dhënave.

Metodologjia mund të përshkruhet shkurtimisht edhe brenda raportit ndërsa këtu në shtojcë është e rëndësishme që lexuesit t'i jepen më shumë detaje në lidhje me metodologjinë ose ndonjë të dhënë të përdorur në raport. Për shembull, mund të jepni informacion:

- si e keni konstatuar besueshmërinë e të dhënave;
- nëse ka kufizime metodologjike për të cilat lexuesi duhet të njoftohet, për shembull, kufizime në të dhëna dhe analiza dhe si duhet të interpretohen ato;
- nëse ka pasur kufizime në qasje në të dhënat dhe dëshmitë e tjera; dhe
- nëse ndonjë trend i identifikuar përmes analizës sasiore është statistikisht i rëndësishëm.

Përshkrimi i fushës së audituar (sistemit, programit, procesit, etj.)

Këtu përshkruhet roli i entiteteve të audituara dhe të mbështetësve të tjerë si dhe mënyra se si funksionon sistemi i audituar dhe si pritet të zhvillohen aktivitetet. Përshkrimi duhet ta bëjë të qartë se kush është përgjegjës dhe për çfarë, si duhet të funksionojë sistemi sipas ligjeve dhe rregulloreve si dhe duhet të përmbajë hollësi që e bëjnë raportin të kuptueshëm.

Shkurtimisht përshkrimi i fushës së audituar mund të përfshijë:

- zhvillimet historike, çështjet aktuale dhe hulumtimet relevante;
- politikat (qëllimet) dhe rregullativën bazike me ndikim;
- strukturën organizative (faktorët kyç dhe funksionimi i përgjithshëm i tyre);
- periudhën audituese;
- aktivitetet, hapat ose procedurat e punës (në kuptimin më të gjerë), etj.

Pra ideja është që t'i ndihmojmë lexuesit që të krijojnë një pamje të përgjithshme të fushës së audituar.

Shtojca tjera

Shtojcat përdoren në rastet kur auditori ka nevojë të prezantojë material plotësues, të dhëna të detajuara, tabela dhe grafikë, dhe detaje teknike që mbështesin gjetjet në raport, por mund të jenë shumë të gjera ose të specializuara për t'u përfshirë brenda tij. Për më tepër, shtojcat përdoren për prezantimin e dokumenteve plotësuese, si pyetësorët e anketimit, të cilat janë të referuara në tekstin kryesor, nëse vlerësohet i nevojshëm. Duke i prezantuar këto materiale ndaras prej gjetjeve në raport, shtojcat mundësojnë që të ruhet integriteti strukturor i raportit dhe njëkohësisht i mundësojnë lexuesit të ketë qasje në informacionin përkatës pa e bërë rrëmujë pjesën e gjetjeve në raport.

10. Rishikimi i raportit të auditimit

Për ta ndihmuar një diskutim të hapur me entitetin e audituar në lidhje me draftin final të raportit dhe për të siguruar një dialog konstruktiv dhe pozitiv gjatë përgatitjes së pjesëve të draft-raportit të auditimit, duhet të bëhen diskutime me përfaqësuesit e entitetit të audituar të cilët janë përgjegjës për fushat specifike, të cilat ishin analizuar nga auditori. Mënyrat e diskutimit si takimet, korrespondenca e tjera do të përzgjidhen nga Udhëheqësi i Ekipit të auditimit.

Auditorët duhet të përpiqen që t'i sigurojnë të gjitha argumentet e entitetit të audituar në mënyrë që të mos shfaqen argumente të reja dhe ndoshta argumentet finale do të shfaqen gjatë dakordimit final. Auditori duhet të shikojë kundër-argumentet e mundshme të ofruara dhe të vlerësojë pikëpamjet e ndryshme.

Draft-raporti i auditimit hartohet nga udhëheqësi i ekipit të auditimit, i cili do të sigurojë se draft-raporti është hartuar duke pasur parasysh afatin e përcaktuar në planin e auditimit. Të gjithë anëtarët e ekipit të auditimit duhet të përfshihen në përgatitjen e draft-raportit të auditimit dhe të japin komente, sugjerime dhe jo vetëm në disa pjesë të draft-raportit, por në tërë draft-raportin.

Draft-raporti i auditimit i hartuar nga ekipi i auditimit i prezantohet Drejtorit të departamentit të auditimit. Drejtori e kontrollon draft-raportin dhe i diskuton rezultatet me anëtarët e ekipit të auditimit. Përgatitja e një raporti të auditimit është proces në zhvillim - zakonisht drafti i parë mund të rishikohet disa herë, në mënyrë që të gjitha versionet e draft-raportit të auditimit t'i nënshtrohen përmirësimit, rishikimit dhe dokumentimit deri në versionin final.

Për të pasur një koordinim më të mirë dhe për të siguruar cilësi, preferohet që të ketë një takim me të gjitha palët e interesit të zyrës së auditimit. Këtu përfshihen Ndihmës Auditori i Përgjithshëm, Zv. Auditori i Përgjithshëm dhe Auditori i Përgjithshëm.

Në situatat kur gjatë auditimit hasen shkelje të rëndësishme të ligjit, Auditori i Përgjithshëm ose Zëvendës Auditori i Përgjithshëm duhet të ndërmarrë veprimet e duhura (rasti mund të procedohet tek Prokurori). Zakonisht në raste të tilla rekomandime nuk jepen.

Në situatat kur draft-raporti i auditimit dorëzohet për rishikim edhe jashtë ISA-ve, atëherë i njëjti, me komentet e jashtme të bashkangjitura kthehet për rishikim tek ekipi i cili së bashku me drejtorin i adreson komentet e rishikuesve të jashtëm. Auditori i Përgjithshëm rishikon dhe aprovon draft-raportin, dhe pasi të merr formën përfundimtare i dërgohet entitetit të audituar. Drafti përcillet me një letër informuese.

Shqyrtimi i komenteve të entitetit dhe hartimi i raportit

Draft-raporti i auditimit i dërgohet entitetit të audituar për t'i dhënë mundësinë që të komentojë lidhur me gjetjet e auditimit. Këto komentet shqyrtohen brenda ekipit të auditimit dhe merren parasysh komentet e bëra në rast se ato shoqërohen me dëshmi të mjaftueshme dhe relevante.

Gjatë prezantimit të draft-raportit të AP-së tek entiteti i audituar, ose institucionet e tjera për të cilat janë nxjerrë konkluzione ose janë dhënë rekomandime, në letrën përcjellëse duhet të specifikohet afati i fundit për dhënien e komenteve. Përveç kësaj, duhet të propozohet edhe organizimi i një diskutimi lidhur me raportin e auditimit nëse entiteti nën auditim ose institucionet e tjera kanë dhënë komente, dëshmi ose informacion tjetër relevant.

Pas pranimit të komenteve me shkrim nga entiteti i audituar ose institucionet tjera, ekipi i auditimit përgatit letrën e punës rreth vlerësimit të argumenteve relevante që janë ofruar për të parë nëse duhet të merren në konsideratë komentet e bëra.

Diskutimi rreth draft-raportit duhet të bëhet në prani të udhëheqësit të departamentit të auditimit përkatës, anëtarëve të ekipit të auditimit, zyrtarit ligjor të departamentit, menaxhmentit dhe/ose personit përgjegjës nga entiteti i audituar. Auditorët mund të ftojnë edhe përfaqësues të institucioneve për të cilat janë nxjerrë konkluzione ose janë dhënë rekomandime. Diskutimi rreth raportit të auditimit me entitetin e audituar ose me institucionet e tjera relevante regjistrohet në letrën e punës.

Diskutimi rreth draft-raportit do të përfshijë marrjen në konsideratë të masave të caktuara nga entiteti i audituar ose institucionet e tjera, si dhe afatet kohore për zbatimin e rekomandimeve. Plani i aprovuar për zbatimin e rekomandimeve duhet të ofrohet në aneksin e raportit final të auditimit.

Nëse vendoset që të merren në konsideratë komentet (dhe merren dëshmitë), draft-raporti duhet të rishikohet. Nëse auditorët mendojnë se komentet duhet të merren në konsideratë, atëherë raporti i auditimit për entitetin e audituar mund të finalizohet, por duhet të ofrohen argumente mbështetëse që shpjegojnë qëndrimin e auditorëve.

Raporti i auditimit dhe letra e punës e hartuar nga udhëheqësi i ekipit, e cila përmban vlerësimin rreth komenteve të entitetit të audituar, duhet të nënshkruhen nga udhëheqësi i departamentit të auditimit dhe udhëheqësit të ekipit të auditimit. Vlerësimi i komenteve i dorëzohet Zëvendës Auditorit të Përgjithshëm i cili rishikon dhe aprovon dokumentet dhe ia dorëzon Auditorit të Përgjithshëm për t'i marrë në konsideratë.

Auditori i Përgjithshëm rishikon dhe vendos për raportin e auditimit. Raporti i rishikuar i auditimit i kthehet përsëri ekipit të auditimit, i rregulluar, (nëse është e nevojshme) dhe i cili i është paraqitur entitetit të audituar dhe institucioneve të tjera për të cilat janë nxjerrë konkluzione ose janë dhënë rekomandime. Letra përcjellëse duhet të tregojë nëse komentet për draft-raportin e auditimit janë marrë në konsideratë.

Raporti i auditimit i dërgohet edhe KMFP-së në Kuvendin e Republikës së Kosovës. Atëherë kur është e përshtatshme, raporti i auditimit mund t'i dërgohet edhe autoriteteve të tjera.

Publikimi i raportit

Publikimi i raporteve të AP-së i kontribuon transparencës së menaxhimit në sektorin publik dhe tregon se si mund të kontribuojë AP-ja në përmirësimin e administratës publike dhe qeverisjen. Prandaj, vënia në zbatim e një procesi për komunikimin e rezultateve tek audienca kryesore, siç është legjislativi, palët e interesit dhe media, është shumë e rëndësishme. Në këtë nivel themelor, këtu duhet të bëhet e qartë se cila palë e interesit duhet të marrë informacionin (dhe sipas cilit nivel të rëndësisë) dhe çfarë informacioni duhet të ofrohet.

ISA-të përvetësojnë mënyra të ndryshme për publikimin e raporteve të AP-së. Për shembull, disa ISA marrin një qasje tejet të dukshme dhe bëjnë komunikata për shtyp dhe/ose mbajnë konferenca për shtyp, ndërsa të tjerët mbështeten në një qasje më të rezervuar dhe sigurojnë që raportet e auditimit të vihen lehtësisht në dispozicion të legjislativit, palëve të interesit, medias dhe publikut të gjerë.

Pavarësisht metodës së komunikimit, është e rëndësishme të merren parasysh mesazhet specifike që duhet të komunikohen si dhe stili dhe gjuha e përshtatshme. Fokusi duhet të jetë në ato çështje strategjike të administratës publike që garantojnë vëmendje apo që janë praktikë më e mirë, dhe jo veç në mangësitë e performancës. Detajet specifike të informacionit që do të publikohet duhet gjithashtu të merren në konsideratë. Për shembull, në disa raste mund të lindë nevoja për të siguruar anonimitetin, siç janë rastet kur zbulimi i përgjithshëm ndalohej nga ligjet ose rregulloret apo kur bëhet fjalë për të dhëna të klasifikuara.

Pasi puna me raportin të ketë përfunduar brenda organizatës, raporti i dërgohet palëve të interesit. Raportet gjithëpërfshirëse dhe shpërndarja e raporteve janë pika kyçe për besueshmërinë në funksionin e AP-së.

Politika jonë është që t'i vëmë raportet e AP-së në dispozicion të publikut, ashtu siç vepohet edhe me raportet e tjera, si dhe t'i shpërndajmë ato sa më gjerë.

Raporti final i dërgohet entitetit të audituar dhe Kuvendit. Më pas, raporti publikohet në faqen e internetit.

Për të përcjellë mesazhin e dhënë në raportin e auditimit dhe për të shmangur keqinterpretimet, ne do të ofrojmë informacion të duhur dhe të mirëbalancuar përmes një komunikate ose konference për shtyp.

Njoftimi publik (deklarata për shtyp)

ZKA-ja lëshon komunikata për medie që shoqërojnë raportet e auditimit. Ndërsa ato teknikisht nuk janë pjesë e raportit, ato hartohen si pjesë e të njëjtit proces e që ofrojnë një përmbledhje e cila është më e shkurtër sesa përmbledhja ekzekutive. Kjo ishte dizajnuar për t'a tërhequr vëmendjen e publikut te raporti në mënyrë që të jenë të motivuar për ta parë atë nga afër.

11. Përcjellja e rekomandimeve të raportit auditues

Për të vlerësuar përfitimet nga puna e AP-së është e rëndësishme që të kryhet përcjellja e zbatimit të rekomandimeve. Përmes përcjelljes vlerësohet se sa efektiv ishte auditimi i performancës në përmirësimin e shërbimeve publike. Pyetja e qartë është: "A jemi duke bërë ndryshim dhe, ndoshta më e rëndësishmja, a jemi duke bërë ndryshimin që kemi dashur të bëjmë?"

Çka është përcjellja e auditimit

Përcjellja është faza e fundit e ciklit të auditimit dhe zakonisht fillon pasi entiteteve të audituara t'u jetë dhënë kohë e mjaftueshme për të adresuar gjetjet dhe zbatuar rekomandimet që janë dhënë në raport. Përcjellja është aktivitet i pavarur që rrit vlerën e procesit të auditimit duke forcuar ndikimin e auditimit.

Vendimi për të përcjellë ndikimin e rekomandimeve duhet të bazohet mbi analizën e rezultateve (reagimeve) për të mbështetur veprimet që do të merren për rekomandimet, të cilat paraqiten në planin

e veprimit të përgatitur nga entitetet. Në këtë plan, entiteti përcakton afatet kohore¹⁶ për zbatimin e rekomandimeve. Nëse institucionet përgjegjëse janë mbrapa me zbatimin e rekomandimeve të dhëna në raportin e AP-së, kanë mangësi në koordinimin e aktiviteteve të tyre apo kanë vështirësi për të kuptuar se të gjitha veprimet janë të nevojshme, këto janë tregues të mjaftueshëm për të filluar aktivitetet e përcjelljes së aktiviteteve.

Entitetet e audituara janë përgjegjëse për adresim të gjetjeve dhe zbatim me kohë të rekomandimeve të auditimit. Përcjellja u mundëson auditorëve që të monitorojnë se a janë adresuar problemet ose gjetjet dhe si, a është përmirësuar gjendja dhe a janë zbatuar rekomandimet e auditimit nga entitetet e audituara. Duhet pasur parasysh se jo gjithnjë entitetet mund të përmirësojnë gjendjen duke zbatuar rekomandimet e auditimit. Ato mund të kenë ndërmarrë veprime të tjera për të adresuar gjetjen në vend që të zbatojnë rekomandimin e dhënë. Pasi që qëllimi i dhënies së rekomandimeve është që gjendja të përmirësohet, atëherë pavarësisht se si e kanë përmirësuar gjendjen, duke zbatuar rekomandimet tona apo duke ndërmarrë veprime tjera, çështja duhet të konsiderohet e adresuar.

Aktivitetet e ISA-ve për matjen e ndikimeve të rekomandimeve kërkojnë shumë analiza dhe përpjekje. Kjo faktikisht është fazë e auditimit të performancës, që duhet të mbulojë mënyrën e zbatimit të rekomandimeve si dhe shumë çështje të tjera që mund të kenë ndikim mbi rezultatin (gjendjen). Vlerësimi i ndikimit, për secilin rast, është thelbi i këtij aktiviteti dhe ofron bazën për efektivitetin e rekomandimeve të auditimit të dhëna në raportin e AP-së.

Pas publikimit të raportit të AP-së dhe pas diskutimeve në legjislativ, entitetit të audituar mund t'i kërkohej të përgjigjet para ISA-së ose legjislativit rreth zbatimit të rekomandimeve të AP-së.

Mirëpo, entitetet e audituara nuk obligohen ligjërisht të zbatojnë rekomandimet e dhëna nga ISA prandaj, siç është diskutuar më lart në këtë manual, zhvillimi i marrëdhënieve të mira me entitetet e audituara mund të rritë gjasat që ai të adresojë mangësitë e konstatuara gjatë auditimit dhe të zbatojë rekomandimet. Në këtë kontekst është e rëndësishme që raporti të përmbajë dëshmi bindëse se adresimi i gjetjeve dhe zbatimi i rekomandimeve do të sjellë përfitime të konsiderueshme për entitetet e audituara, institucionet publike dhe qytetarët. Është gjithashtu e rëndësishme që të kryhet përcjellja e këtyre gjetjeve dhe rekomandimeve për të konstatuar se a janë zbatuar dhe nëse po, çfarë efektesh kanë pasur.

Përcjellja duhet të fokusohet nëse entiteti i audituar i ka adresuar në mënyrë adekuate mangësitë e identifikuara pas një periudhe të arsyeshme kohore (ISSAI 3000/140).

Auditorët duhet të vlerësojnë rast pas rasti se cili është afati kohor i arsyeshëm për zbatimin e rekomandimeve.

Përcjellja bëhet për të:

- Identifikuar deri në çfarë mase entitetet e audituara kanë zbatuar ndryshime si reagim ndaj gjetjeve dhe rekomandimeve të auditimit. Përcjellja mund t'ju ndihmojë të përcaktoni se çfarë

¹⁶ Aktualisht, entiteteve të audituara u jepen 30 ditë për të përgatitur planin e veprimit. Pastaj, koha që nevojitet për planin e veprimit duhet të diskutohet me entitetin e audituar pasi ndodh që jo të gjitha rekomandimet mund të zbatohen brenda periudhës së njëjtë kohore.

veprimesh kanë ndërmarrë entitetet e audituara për të korrigjuar çdo dobësi të identifikuar si rezultat i auditimit.

- Përcaktuar ndikimet që mund t'i atribuohen auditimit. Përcjellja mund të zbulojë kursime në kosto dhe përmirësime jofinanciare që mund t'i atribuohen auditimeve.
- Identifikuar fushat që do të ishin të dobishme për t'u përcjellë në të ardhmen. Përcjellja e gjetjeve dhe rekomandimeve nga auditimet e mëparshme mund të ndihmojë ISA-në të identifikojë rastet kur do të ishte e vlefshme kryerja e një auditimi të ri për të përcaktuar se si ka ndryshuar performanca.
- Vlerësuar performancën e ISA-së. Përcjellja ofron një bazë për të vlerësuar performancën e ISA-së dhe mund të kontribuojë në njohuri më të mira dhe praktika të përmirësuara në ISA. Në këtë drejtim, përcjellja e rezultateve të auditimit mund të shërbejë si një mjet për sigurimin e cilësisë.
- Ofruar komente për legjislaturën dhe qeverinë mbi ndikimin e auditimit. Përcjellja mund të ofrojë informacion mbi performancën dhe përmirësimet e bëra nga entitetet e audituara në përgjigje të auditimit.

Kur konsiderohet se gjetjet dhe/ose rekomandimet e një AP-je garantojnë shqyrtim të mëtëjshëm, do të ishte e përshtatshme që ISA të kryejë përcjelljen e raportit. Prandaj, ISA duhet të ketë në funksion një sistem që kap gjetjet e auditimit dhe/ose rekomandimet si dhe aktivitetet e entitetit të audituar në lidhje me to. Pastaj, pasi të ketë kaluar një periudhë e përshtatshme kohe, ISA mund të kryejë një vlerësim të progresit të entitetit të audituar në përgjigjet ndaj gjetjeve të auditimit dhe zbatimit të rekomandimeve dhe të raportojë për to përmes një auditimi përcjellës.

Rekomandimet në auditimet e mëparshme të performancës janë dhënë me qëllim që të zbatohen nga entitetet e audituara në mënyrë që gjendja e gjetur që ka kërkuar përmirësim të ndryshojë pozitivisht. ZKA-ja duhet të kryejë përcjelljen e auditimit për të konstatuar se a ka ndërmarrë ndonjë veprim entiteti i audituar për të zbatuar rekomandimet e dhëna, përkatësisht për të përmirësuar gjendjen. Në këtë aspekt, dokumentimi i auditimit ka ndikim të madh në mbarëvajtjen e përcjelljes së auditimit, sepse, në shumë raste, auditorët që kryejnë përcjelljen janë të ndryshëm prej atyre që kanë kryer auditimin.

Si kryhet përcjellja e auditimit

Auditorët që kryejnë përcjelljen e auditimit duhet të adoptojnë qasje të paanshme dhe të pavarur për të konstatuar se a i ka ndërmarrë entiteti veprimet e duhura për të adresuar gjetjet e raportuara dhe rekomandimet e dhëna. Për të konstatuar këtë, auditori duhet të përdorë të njëjtat standarde dhe metoda që ka përdorur ekipi që ka kryer auditimin e performancës.

Metodat që mund të aplikojnë auditorët për përcjellje të auditimit janë:

- Mbani një takim me entitetin e audituar pasi të ketë kaluar një periudhë e caktuar kohore, për të konstatuar se çfarë veprimesh kanë ndërmarrë për të përmirësuar gjendjen dhe shihni se cilat rekomandime janë zbatuar.
- Kërkoni nga entiteti i audituar të informojë me shkrim ISA-n për veprimet që ka ndërmarrë ose do të ndërmarrë për të adresuar gjetjet dhe rekomandimet e paraqitura në raportin e auditimit.

- Telefononi ose bëni vizita të kufizuara në terren për të mbledhur informacion mbi veprimet e ndërmarra nga entiteti i audituar.
- Përcillni reagimet e entitetit të audituar dhe palëve të tjera përgjegjëse, legjislativit dhe medias, dhe analizoni se a janë adresuar siç duhet problemet e identifikuar.
- Kërkoni nga ekipet e auditimit financiar dhe të pajtueshmërisë të mbledhin informacion mbi veprimet e ndërmarra si pjesë e procedurave të tyre të auditimit.
- Kryeni një auditim të ri të performancës nëse është e nevojshme (nëse ka probleme të rëndësishme që kanë mbetur të pazgjidhura) që rezultojnë në raport të ri të auditimit, gjithmonë duke pasur parasysh rëndësinë e temës dhe ndikimin që mund të arrijë auditimi i ri.

Për çfarëdo informacioni që mblidhet duke aplikuar cilëndo prej metodave më lart, përfaqësuesit e entitetit të audituar duhet të ofrojnë dokumentacion që mbështet veprimet korrigjuese të ndërmarra dhe efektet e tyre.

Auditimi përcjellës mund të kryhet edhe për të vlerësuar situatat kur rekomandimet janë zbatuar plotësisht por që gjendja në entitet prapë nuk është përmirësuar.

Auditorët përdorin procedurat e njëjta që përdorin gjatë auditimit, për të zhvilluar letrat e punës për të dokumentuar dëshmitë që mbledhin gjatë përcjelljes së auditimit. Përveç kësaj auditorët duhet të përdorin një kornizë për vlerësimin e dëshmive të auditimit dhe për të konstatuar se a janë adresuar gjetjet dhe a janë zbatuar rekomandimet. Më poshtë keni një ilustrim, shembull hipotetik, se si mund të zhvillohet kjo kornizë duke përdorur dy dokumente, planin e veprimit dhe matricën për rishikim të zbatimit të rekomandimeve.

Tabela 5 Plani i veprimit të Ministrisë së Infrastrukturës

Rekomandimi	Veprimi i planifikuar nga entiteti i audituar	Njësia përgjegjëse në entitetin e audituar	Afati për zbatim të rekomandimit	Përfitimet e pritura nga zbatimi
Projektet që i pranon nga hartuesi t'i rishikojë e në veçanti t'i kushtojë vëmendje saktësisë së elaborateve gjeo-mekanike dhe gjeodezike;	Hartimi i një procedure të brendshme për mënyrën e pranimin të projekteve nga hartuesit	Drejtoria për Infrastrukturë Rrugore	Shtator 2024	Parandalimi i gabimeve në projekte
Etj.				

Tabela 6 Matrica për rishikim të zbatimit të rekomandimeve

Rekomandimi	Veprimi i ndërmarrë nga entiteti i audituar (sipas planit të veprimit)	Gjendja/Progresi i veprimeve	Arsyet për moskompletim të veprimeve nga entiteti i audituar	Ndikimi
Projektet që i pranon nga hartuesi t'i rishikojë e në veçanti t'i kushtojë vëmendje saktësisë së elaboreteve gjeo-mekanike dhe gjeodezike;	Hartimi i një procedure të brendshme për mënyrën e pranimit të projekteve nga hartuesit	Zbatuar plotësisht Nuk është zbatuar	Mungesa e drejtorit	Projektet vazhdojnë të pranohen pa u rishikuar në mungesë të një procedure që e përcakton se si dhe kush duhet të rishikojë projektet që pranohen nga projektuesi
Etj.				

Me këtë kornizë të vlerësimit auditorët dokumentojnë shkallën dhe gjendjen e zbatimit të gjetjeve dhe rekomandimeve. Bazuar në dëshmitë që auditorët marrin nga entiteti lidhur me zbatimin e rekomandimeve, do ta plotësojnë këtë matricë, e cila do të plotësohet me të dhëna më cilësore nëse auditorët përdorin sistem për kategorizimin e shkallës së zbatimit të rekomandimeve. Për shembull, mund të përdorin kategoritë e mëposhtme për të përshkruar shkallën e zbatimit të rekomandimeve:

- **Zbatuar plotësisht.** Entiteti i audituar ka ndërmarrë veprime që adresojnë qëllimin e rekomandimit. Është e mundur që Entiteti i audituar ta trajtojë problemin me veprime të tjera nga ato të rekomanduara.
- **Zbatuar pjesërisht.** Entiteti i audituar ka ndërmarrë disa veprime por ende nuk e ka zbatuar plotësisht rekomandimin
- **Nuk është zbatuar.** Entiteti i audituar nuk ka ndërmarrë veprime për zbatimin e rekomandimit pasi të ketë kaluar një kohë e mjaftueshme.
- **Nuk është më relevant.** Rekomandimi është tejkaluar nga ngjarje ose rrethana dhe nuk është më relevant.
- **Nuk mund të verifikohet.** Statusi i zbatimit të rekomandimit nuk mund të përcaktohet.

Mund të ketë raste kur ndikimi i faktorëve brenda ose jashtë entitetit të ketë ndryshuar gjendjen problematike në entitet, duke i bërë rekomandimet jorelevante ose, për arsye që nuk lidhen me auditimin, problemi nuk ekziston më.

Kur kryhet përcjellja e auditimit

Përcjellja e auditimeve parashihet në strategjinë e përgjithshme të auditimit të ZKA-së.

Auditorët duhet të fillojnë të mendojnë për përcjelljen derisa janë duke e kryer auditimin, veçanërisht derisa janë duke hartuar gjetjet dhe rekomandimet. Siç është theksuar më lart, auditorët duhet të kenë parasysh se rekomandimet që japin duhet të jenë të zbatueshme dhe se përfitimet nga zbatimi i tyre do të jenë më të larta sesa kostoja për zbatimin e tyre. Përveç kësaj, në fund të auditimit, ekipi i auditimit duhet të zhvillojë bisedë me menaxhmentin e lartë të entitetit të audituar për të përcaktuar mënyrën e komunikimit me entitetin e audituar për përcjelljen e gjetjeve dhe rekomandimeve.

Gjatë diskutimit të rekomandimeve me entitetet e audituara, auditorët do të kërkojnë që ata të japin një afat kohor për zbatimin e rekomandimeve. Kësisoj bazuar në planin e veprimit dhe në afatet që i propozon entiteti i audituar auditorët mund të planifikojnë kohë kur do të fillojë përcjellja. Afatet për zbatimin e rekomandimeve duhet të jenë të arsyeshme. Kjo periudhë e arsyeshme mund të varet nga konteksti dhe natyra e rekomandimeve të dhëna. Natyrisht, disa rekomandime mund të kërkojnë një periudhë më të gjatë për t'u zbatuar, ndërsa të tjerat mund të kërkojnë një periudhë më të shkurtër.

Disa gjetje dhe rekomandime mund të mos jenë më të zbatueshme. Si të tilla, gjatë përcjelljes, auditorët duhet të përqendrohen në ato që janë ende relevante. (GUID 3920/151)

Koha kur fillohet me përcjellje të rekomandimeve përcaktohet nga vetë institucionet e auditimit sipas politikave të tyre. Disa mund të vendosin të bëjnë përcjelljen e tyre çdo vit për të mbledhur rregullisht të dhëna mbi zbatimin.

Megjithatë, kjo qasje mund të mos tregojë menjëherë ndikimin e rekomandimeve. Prandaj, institucionet duhet të jenë të vetëdijshme për kufizimet dhe t'i shpjegojnë qartë ato në raportet e tyre.

ISA Vlerësimi i ndikimit të auditimit

Një nga arsytet për të kryer përcjelljen e auditimit është për të konstatuar ndikimin që ka pasur auditimi në përmirësimin e politikave publike dhe ofrimit të shërbimeve. Ka mënyra të ndryshme për të matur ndikimin e zbatimit të rekomandimeve. Shembujt e mëposhtëm janë përshtatur nga ISA Brazil dhe GAO:

- Financiare. Përfitimet që lidhen me uljen e shpenzimeve ose rritjen e të ardhurave. Për shembull, zbatimi i rekomandimit për mbyllje të një objekti që nuk ishte shfrytëzuar mjaftueshëm rezultoi në kursime prej 50 milionë dollarësh.
- Cilësore dhe të matshme. Përfitimet që lidhen me përmirësimet e performancës që mund të maten (kuantifikohen). Për shembull, zbatimi i një rekomandimi rezultoi në një reduktim 15-ditor të kohës së pritjes për trajtimin e kancerit të mushkërive.

- Cilësore dhe jo të matshme. Përfitimet që lidhen me përmirësimin e performancës që nuk mund të maten. Për shembull, zbatimi i një rekomandimi rezultoi në procedura të përmirësuara të sigurisë për personelin që trajton materialet e rrezikshme.

Ndikimi i auditimit duhet të merret parasysh gjatë gjithë auditimit, që nga përzgjedhja e temës së auditimit deri te përcjellja e auditimit. Gjatë procesit të përcjelljes, ndikimi i zbatimit të rekomandimeve nga entitetet e audituara mund të vlerësohet dhe matet në mënyra të ndryshme. Për shembull, mund të krahasohet gjendja e gjetur gjatë përcjelljes së rekomandimeve me gjendjen e gjetur gjatë auditimit për të konstatuar ndryshimin (ndikimin). Është e rëndësishme që, sipas mundësisë, të veçohen efektet e shkaktuara nga zbatimi i rekomandimit apo nga ndryshimet e shkaktuara nga faktorë të tjerë.

12. Menaxhimi i cilësisë

Kryerja e punës me cilësi të lartë është thelbësore për përmbushjen e objektivave tona strategjike. Cilësia është një përgjegjësi e përbashkët për të gjithë NAO-n, pjesë përbërëse e vlerave tona dhe standardeve që ne iu përmbahemi. Sistemi ynë i menaxhimit të cilësisë siguron që auditorët t'i përmbahen parimeve dhe standardeve profesionale të SNISA-së dhe politikave të ZKA-së gjatë gjithë punës së tyre. Cilësia e punës së auditimit vlerësohet gjatë gjithë kohës që zhvillohet auditimi. Kjo qasje siguron që gjetjet dhe përfundimet tona të bazohen në dëshmi të mjaftueshme dhe të përshtatshme.

Që ISA-të të përmbushin objektivat e tyre strategjike dhe mandatet e tyre, është thelbësore që të gjitha aspektet e operacioneve të tyre të jenë të cilësisë së lartë dhe të çojnë në rezultate me cilësi të lartë. Cilësia duhet të jetë pjesë e pandarë në strategjinë, kulturën organizative, politikat dhe procedurat e ISA-së. Cilësia e punës dhe e produktit të ISA-së ndikon në reputacionin dhe besueshmërinë e saj, si dhe në aftësinë për të përmbushur mandatin e saj në mënyrë efektive. (ISSAI 140:1)

Rishikimi i Cilësisë në auditim të performancës është i integruar në procesin e institucionit dhe në procesin e auditimit.

Lidhur me këtë, sistemet e krijuara nuk janë të vetmet elemente që kërkohen për të siguruar cilësinë. Burimet njerëzore të përfshira në procesin e auditimit luajnë një rol aktiv dhe kyç në këtë. Kontrolli i cilësisë (KC) duhet të jetë një proces i monitoruar vazhdimisht por edhe i organizuar, kryesisht nga nivelet e menaxhmentit.

KC-ja duhet të kryhet duke pasur parasysh aspektet e mëposhtme të procesit të auditimit:

- Përzgjedhjen e çështjeve (temave) për auditim;
- Planifikimin e auditimit;
- Kryerjen e auditimit;
- Raportimin e rezultateve të auditimit, përfshirë konkluzionet dhe rekomandimet; dhe
- Përcjelljen e raporteve të auditimit për të siguruar se janë marrë veprimet e duhura.

Kontrolli i cilësisë në procesin e auditimit të performancës

Kontrolli i cilësisë është një proces që zbatohet në çdo auditim të performancës në ZKA.

Ekipi i auditimit, pas kryerjes së një studimi paraprak (parastudimit), intervistimit të palëve të interesuara të brendshme dhe të jashtme, intervistimit të të audituarit dhe përfundimisht vendosjes për problemin e auditimit, objektivin, pyetjet dhe kriteret e auditimit, do të sigurojë një draft-plan pune, i njohur gjithashtu si Memo, së bashku me një matricë dizajni. Memorandumi do të shqyrtohet nga kolegët auditorë të performancës, të cilët, në një seminar që do të jetë i hapur edhe për pjesëmarrës tjerë të ZKA-së, do të japin komente lidhur me përmbajtjen e Memos dhe do ta sfidojnë ekipin e auditimit duke bërë pyetje dhe komente që kanë për qëllim të shtojnë vlerë dhe të kontribuojnë në cilësinë e procesit të auditimit.

Drejtori i Departamentit është i përfshirë në çdo fazë të procesit të auditimit, përkatësisht në planifikimin, ekzekutimin dhe në fund fazën e raportimit, duke rishikuar dhe kontrolluar cilësinë e procesit për t'u siguruar që ai është kryer në përputhje me standardet SNISA.

Në seminarin për rishikim kolegjial Drejtori i Departamentit do të kryejë funksionin e lehtësuesit (fasilitues) mes ekipit të auditimit dhe ekipit rishikues dhe pjesëmarrësve tjerë eventual. Në këtë takim mund të marrin pjesë edhe Ndihmës Auditori i Përgjithshëm, Zëvendës Auditori i Përgjithshëm dhe Auditori i Përgjithshëm të cilët gjithashtu e shqyrtojnë Memon që e prezanton ekipi i auditimit dhe mund të komentojnë për çështje të caktuara të draftit të cilat pastaj duhet t'i adresojë ekipi në bashkëpunim me Drejtorin. Pas kësaj AP-ja e miraton memorandumun i cili u shërben auditorëve si bazë gjatë ekzekutimit të auditimit.

Gjatë ekzekutimit, auditorët, veçanërisht udhëheqësi i ekipit, duhet të sigurohen që të gjitha procedurat e auditimit që kryhen janë në përputhje me objektivin e auditimit dhe se ata u përgjigjen pyetjeve të auditimit. Udhëheqësi i ekipit duhet të mbledhë dhe të sigurojë që anëtarët e ekipit të mbledhin dëshmi që janë të përshtatshme dhe të mjaftueshme për të mbështetur gjetjet dhe konkluzionet e paraqitura në dokumentet e punës dhe më pas në draft-raport. Drejtori i auditimit do të sigurojë që ky aktivitet i kontrollit të cilësisë është ndërmarrë dhe nuk do të nënshkruajë draft-raportin nëse nuk është i sigurt se gjetjet dhe konkluzionet bazohen në dëshmi të qëndrueshme dhe të besueshme. Përveç kësaj, drejtori i auditimit do të sigurojë aspekte të tjera të kontrollit të cilësisë.

Në fazën e raportimit, pasi ekipi i auditimit ta ketë hartuar draftin fillestar të raportit të auditimit, do të mbahet seminari i dytë për rishikim kolegjial në të njëjtin format sikurse në seminarin e fazës së planifikimit (Memos). Pas ekipi rishikues dhe pjesëmarrësit tjerë të kenë dhënë komente, ekipi do t'i adresojë ato në bashkëpunim me Drejtorin dhe draft-raporti do të marrë formën e tij përfundimtare për të vazhduar për miratim tek Auditori i Përgjithshëm.

Draft-raporti përfundimtar, me gjetjet dhe rekomandimet e tij, do t'i dërgohet entitetit të audituar. Në rast se entiteti i audituar kundërshton draft-raportin, d.m.th. ata pretendojnë se ndonjë gjetje apo konkluzion nuk qëndron, ata duhet të ofrojnë dëshmi të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të mbështetur pretendimin e tyre. Në raste të tilla, draft-raporti duhet të ndryshohet për të pasqyruar informacionin e ri i cili për çfarëdo arsye nuk ishte i disponueshëm në kohën e ekzekutimit. Në të kundërt, drafti nuk do t'i nënshtrohet asnjë ndryshimi.

Pasi të përfundojë ky aktivitet, i cili mund të rezultojë, ose të mos rezultojë, në pajtim mes ekipit dhe entitetit lidhur gjetjet dhe rekomandimet, drafti i dërgohet Auditorit të Përgjithshëm për shqyrtim dhe miratim përfundimtar.

Edhe një herë draft-raporti do t'i dërgohet entitetit të audituar, i cili pas pranimit, nëse nuk ka komente të mëtejshme, do të dërgojë një letër konfirmimi me të cilën ata deklarojnë se janë dakord me gjetjet dhe do të përgatisin një plan veprimi për zbatimin e rekomandimeve. Në të kundërtën do të japin komentet e tyre për gjetjet specifike që do t'i bashkëngjiten raportit. Pastaj raporti është gati për publikim.

Procesi i kontrollit të cilësisë i mundëson ZKA-së të krahasojë praktikën e saj me standardet përkatëse profesionale. Më shumë detaje për këtë janë renditur më poshtë.

Aplikimi i Rishikimit të cilësisë

Procesi i rishikimit të dokumenteve konsiderohet si mënyrë e mirë për rritjen e cilësisë së raporteve dhe procesin e auditimit në përgjithësi.

Rishikimi i cilësisë (RC) ka përparësi të shumta. Rezultati i RC-së nuk është vetëm për të përmirësuar cilësinë e memos së parastudimit, matricës së dizajnit, dhe planit të auditimit apo draft-raportit të auditimit, por kjo edhe nxit punën cilësore, zhvillimin e aftësive se si të lexohen dhe shqyrtohen planet, si të ofrohen komente të zgjuara, kritike e konstruktive dhe si të dëgjohet për të trajtuar pikëpamje dhe argumente të ndryshme.

Dokumentet (materialet) që do të kalojnë nëpër proces të rishikimit janë:

- Memoja parastudimore;
- Dizajn matrica dhe plani i auditimit; si dhe
- Draft-raporti i auditimit.

Pozitat përgjegjëse për RC-në në aktivitetet e auditimit janë:

- Drejtori i Departamentit të Auditimit
- Udhëheqësi i Ekipit të Auditimit – një person përgjegjës për rishikimin e punës së përfunduar në terren gjatë auditimit
- Auditorët pjesëmarrës – anëtarët e ekipit të auditimit.

Roli i Drejtorit të Auditimit përfshin si më poshtë:

- Përgjegjësinë e përgjithshme për cilësinë;
- Miratimin e materialitetit për auditimin;
- Përcaktimin e procedurave të kërkuara të vlerësimit të rrezikut dhe dakordimin për rreziqet e rëndësishme të propozuara;
- Miratimin e Memorandumit të Auditimit dhe procedurave të auditimit përpara se të fillojë puna e auditimit;

- Përgjegjësinë për gjykime të rëndësishme profesionale në auditim dhe konkluzionet mbi rrezikun;
- Kryerjen e rishikimit në fazën e dytë, që përfshin sigurimin se rishikimi i detajuar i fazës së parë është kryer nga Udhëheqësi i Ekipit të Auditimit, dhe
- Ndërlidhjen me stafin e lartë auditues.

Drejtori i Auditimit është përgjegjës për të siguruar që ekipi punon në përputhje me standardet profesionale dhe etike sipas të cilave punon ZKA-ja. Sipas nevojës, ai/ajo do të shqyrtojë vendimet e marra gjatë auditimit. Ai/ajo është gjithashtu përgjegjës për të siguruar që burimet e përdorura të auditimit të jenë brenda planit ose, nëse jo, se variacionet e planit janë rënë dakord në mënyrë prospektive dhe të përshtatshme. Drejtori i Auditimit gjithashtu do të shqyrtojë dhe do të marrë vendime për raportet që do të përgatiten në përfundim të punës së auditimit, duke përfshirë, konkluzionet dhe rekomandimet që do të jepen.

Roli i Udhëheqësit të Ekipit të Auditimit përfshin si më poshtë:

- Mbështet dhe mbikëqyr (ose ndërmerr) vlerësimin e rreziqeve të rëndësishme dhe fusha komplekse ose gjykuese.
- Mban kontakte të përditshme me stafin kryesor të entitetit.
- Siguron cilësi duke përgatitur dhe rishikuar në detaje dokumentet e fazës së planifikimit.
- Përfshin cilësinë përmes mbikëqyrjes në terren të punës së ekipit në mënyrë që ekipi:
 - kryen procedurat e auditimit në përputhje me politikat dhe manualët e ZKA-së;
 - ruan pavarësinë dhe objektivitetin në punën që kryejnë; dhe
 - merr trajnimin e duhur për t'u mundësuar individëve të ndërmarrin angazhimin e caktuar deri në standardet profesionale. Kjo përfshin informimin, ndërlidhjen dhe shqyrtimin e punës së tyre sipas rastit.
- Identifikon rreziqet e mundshme shtesë ndërsa puna e auditimit përparon.
- Siguron që gjykimet dhe vendimet kryesore të dokumentohen siç duhet nga anëtarët e ekipit.
- Siguron që dosja e auditimit është gati për rishikim dhe mbështet plotësisht konkluzionet e formuluar të auditimit dhe opinionin e propozuar.

Udhëheqësit e Ekipit të Auditimit kanë përgjegjësinë e përditshme për menaxhimin e auditimit. Ata do të udhëheqin ekipin në kryerjen e njohjes së entitetit të audituar dhe do të hartojnë propozimet përfundimtare për Memon e Auditimit, si dhe metodologjinë, përkatësisht procedurat e auditimit që do të përdoren. Përveç kësaj UE-të do të vlerësojnë rrezikun e auditimit si dhe burimet e nevojshme për ta kryer auditimin, duke përfshirë edhe nevojën për ekspertë të fushave të caktuara nëse natyra e auditimit e kërkon një të tillë. UE-të do t'i drejtojnë ekspertët për rolin e tyre në punë. UE-të mund të rekomandojnë, në çdo fazë të auditimit, ndryshime në burimet e propozuara, nëse është e nevojshme.

Udhëheqësit e Ekipit të Auditimit do të marrin vendime të nevojshme për kontrollin e cilësisë të çfarëdo pune. Ata gjithashtu do të jenë përgjegjës për kontaktin me menaxhmentin e lartë të entitetit gjatë çdo faze të procesit të auditimit. Përveç kësaj, ata do të pritet që të jenë vigjilentë ndaj problemeve sapo të paraqiten duke përdorur masat e duhura të kontrollit të cilësisë, siç janë diskutimet e rregullta me anëtarët e ekipit. Për aq sa është e mundur, duhet adoptuar filozofinë «pa surpriza» në veçanti në fazën përfundimtare të auditimit. Ata do të përgatisin draft raporte në

përfundim të çdo auditimi (edhe pse auditorët pjesëmarrës mund të kontribuojnë në këtë proces) dhe gjithashtu do të identifikojnë dhe diskutojnë mësimet e nxjerra me ekipin e tyre dhe do t'i përdorin ato në ciklin e ardhshëm të auditimit. Këto çështje duhet gjithashtu t'i komunikohen Drejtorit të Auditimit për t'u siguruar që këto janë konsoliduar, komunikuar dhe konsideruar brenda ZKA-së.

Auditorët pjesëmarrës (anëtarët e ekipit të auditimit) do të përfshihen në planifikim të auditimit të performancës. Ata do të kryejnë detyra auditimi në fazën e ekzekutimit bazuar në planet e miratuara të auditimit dhe do të dokumentojnë punën e kryer me dëshmi të auditimit. Ata do të sigurojnë që letrat e punës dhe dëshmitë të jenë të plotësuara/organizuara siç duhet, si bazë për hartimin e raportit në përfundim të çdo auditimi.

Të gjithë anëtarët e ekipit kanë përgjegjësi individuale dhe kolektive për cilësinë në çdo proces të auditimit. Kjo përfshin njohjen e objektivave të auditimit dhe detyrave të caktuara, arritjen e gjykimeve të bazuara në dëshmi, komunikimin e çështjeve kyçe me udhëheqësin e ekipit të auditimit dhe dokumentimin e vendimeve dhe gjykimeve në dosjen e auditimit. Ata duhet të deklarojnë menjëherë te mbikëqyrësi i drejtpërdrejtë çdo konflikt interesi që mund të pengojë pavarësinë e tyre, ose pavarësinë e perceptuar të ekipit të auditimit.

Ekspertët. Auditorët duhet të kenë parasysh mundësinë për të përdorur ekspertë të jashtëm në auditimet e performancës, përfshirë ekspertë të brendshëm të ZKA-së dhe për të siguruar që ata përfshihen në fazat e duhura të auditimit. Për shembull, ekipit të auditimit mund t'i duhet t'i referohet këshilltarëve ligjorë. Kjo duhet të bëhet kryesisht në fillim të procesit të auditimit kur ata mund të jenë në gjendje të këshillojnë për shembull për mandatin e ZKA-së për një fushë të caktuar. Është më mirë ta bëni këtë në fillim sesa në fund të auditimit kur puna është pothuajse e përfunduar.

Auditorët duhet të kenë parasysh edhe nevojën për të përdorur edhe burime të tjera të disponueshme, siç janë këshilltarët e prokurimit ose ekspertiza e TI-së. Përveç kësaj, drejtorët e auditimit në veçanti duhet të kenë parasysh mundësinë për të përfshirë përkohësisht ekspertizë nga ekipet e tjera të auditimit kur ata mund të kenë njohuri ose përvojë të veçantë për disa auditime kur këto aftësi specifike janë të dobishme.

Fushëveprimi i procesit të rishikimit të cilësisë

Rishikimi i cilësisë përfshin të gjitha procedurat e auditimit që lidhen me secilën fazë të procesit të auditimit, duke nisur me planifikimin (problemin shoqëror, problemin e auditimit, objektivin, fushëveprimin, pyetjet, kriteret dhe vlerësimin e rrezikut), ekzekutimin (mbledhjen e provave të auditimit dhe dokumentimin e punës së auditimit) dhe raportimin e rezultateve (formulimin e gjetjeve, konkluzioneve dhe rekomandimeve).

RC-ja i prek edhe thelbin/përmbajtjen e punës audituese e po ashtu edhe aspektin teknik dhe dokumentimin e procedurave të auditimit. Prosesi i rishikimit të cilësisë fillon kur të propozohen temat e auditimit, gjatë përzgjedhjes së temave të auditimit dhe vazhdon në të gjitha fazat e ekzekutimit të auditimit, duke përfunduar me monitorimin e vazhdueshëm pas publikimit të raporteve të auditimit.

Rishikimi i cilësisë zbatohet në faza të ndryshme të aktiviteteve të auditimit si më poshtë:

- Gjatë caktimit dhe ekzekutimit të detyrave të auditimit - veçanërisht në fazat e planifikimit, ekzekutimit dhe raportimit – rishikimin e cilësisë mbi zbatimin e procedurave dhe dokumentimit të auditimit e menaxhojnë UE-të dhe drejtorët e departamenteve të auditimit në ZKA.
- Pas publikimit të raporteve të auditimit, monitorimi i vazhdueshëm i aktiviteteve të auditimit kryhet nga Departamenti i ZKA-së për Sigurimin e Cilësisë së Auditimit për të siguruar kontrollin e cilësisë duke iu referuar procedurave të miratuara të ZKA-së për sigurimin e cilësisë.

Shtojca 1. Shablloni i dizajnit të matricës

Pyetjet kryesore të auditimit	Nënpyetjet e auditimit	Kriteret e auditimit	Dëshmitë e auditimit: Çfarë informacione nevojiten?	Metodat: Si të gjenden dhe analizohen të dhënat?	Konkluzionet e mundshme	Rekomandimet e mundshme
A po i zhvillon organizata kapacitetet e saj në mënyrë efektive?	A është duke siguruar sistemi informata të besueshme?	<p>Veglat e menaxhimit të BNJ duhet të ofrojnë informata të besueshme në lidhje me aftësitë dhe kualifikimet e stafit, bazuar në praktika të mira dhe relevante.</p> <p>Ata duhet të kenë një sistem të besueshëm në baza vjetore për rishikimin e kompetencave të stafit, që është i pranueshëm për të gjitha palët e përfshira.</p>	<p>Procedura për të siguruar se CV-të janë të besueshme dhe të azhurnuara.</p> <p>Të vlerësohet masa në të cilën CV-të përdoren.</p> <p>Të gjenden dëshmi mbi regjistrimin në trajnim dhe regjistrimi të jetë i besueshëm.</p> <p>Të vlerësohen pritjet e menaxherëve dhe stafit.</p>	<p>Intervista, analizimi i dokumenteve.</p> <p>Analiza cilësore të procedurave.</p> <p>Krahasimi i përvojave të sistemeve të ngjashme për organizatat tjera.</p>		

Shtojca 2. Pyetjet që duhet shtruar para se të miratohet plani i punës – këndvështrimi i menaxhmentit të lartë

Pyetjet që duhet shtruar dhe shpjegimet para se të miratohet plani i punës

1. A është e mundur që të bëhet auditimi i kësaj teme tani?

2. A do të ketë ndikim auditimi?

A ka auditimi potencial për të prodhuar rekomandime praktike, dhe në këtë mënyrë të kontribuojë në përmirësimin e menaxhimit të rregullsisë?

3. A ekziston një grup koherent dhe relevant i pyetjeve?

A janë pyetjet e auditimit të rëndësishme dhe a rrjedhin nënpyetjet logjikisht prej tyre?

4. A ekziston një metodologji e fuqishme dhe praktike?

A është krijuar një metodologji e qartë për adresimin e secilës nënpyetje, e cila është e përshtatshme për pyetjen e shtruar, mundëson marrjen e dëshmive të mjaftueshme, relevante dhe të besueshme, dhe në mënyrë ideale kombinon teknikat sasiore dhe cilësore?

5. A janë aftësitë e nevojshme në dispozicion?

A ka përvojë të mjaftueshme dhe njohuri teknike në mesin anëtarëve të ekipit të auditimit, dhe a është paraparë shfrytëzimi i konsulentëve, kur është e nevojshme?

6. A janë të qarta afatet kohore për dorëzim?

A janë krijuar etapa kyçe realiste, të tilla si: fillimi dhe mbarimi i punës së auditimit, duke përfshirë misionet; Dorëzimi i deklaratave për gjetjet preliminare; hartimi i vëzhgimeve preliminare; procedura e periudhës kontradiktore; miratimi i raportit nga ana e Gjykatës; dhe publikimi i raportit në faqen zyrtare?

7. A është informuar entiteti i audituar për auditimin?

A janë diskutuar pyetjet e auditimit, kriteret dhe metodologjia e propozuar me entitetin e audituar?

A janë të interesuar palët e interesit për këtë temë? A ka rreziqe të qarta rreth menaxhimit të rregullsisë dhe a kontribuojnë afatet kohore të auditimit në ndryshim?

Referencat

African Organization of English-speaking Supreme Audit Institutions AFROSAI-E PERFORMANCE AUDIT HANDBOOK Digital Edition September 2024

INTOSAI IDI Development Initiative - Performance Audit ISSAI Implementation Handbook Version 1, July 2021, Light touch revision December 2023

ISSAI-300-Performance-Audit-Principles

ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard

GUID-3910-Central-Concepts-for-Performance-Auditing

GUID-3920-The-Performance-Auditing-Process

IDI - Learning Management System- Professional Education for ISA Auditors

Zyra Kombëtare e Auditimit
Lagjja Arbëria
Rr. Ahmet Krasniqi, 210
10000 Prishtina
Republika e Kosovës

