



REPUBLIKA E SHQIPËRISË  
KONTROLLI I LARTË I SHTETIT

# MANUAL I AUDITIMIT TË PËRPUTHSHMËRISË

QERSHOR 2020

  
**REPUBLIKA E SHQIPËRISË**  
**KONTROLLI I LARTË I SHTETIT**  
**KRYETARI**

Nr. 341/Prot.  
16

Tiranë, më 23/6/20

**V E N D I M**

Nr. 66, Datë 23/6/2020

**P Ë R**

**MIRATIMIN E MANUALIT TE AUDITIMIT TE PERPUTSHMERISE NE KONTROLLIN E LARTË TË SHTETIT**

Realizimi i auditimeve të përputhshmërisë është një objektivi që buron nga kërkesat e Ligjit 154/2014 "Për Organizimin dhe Funkcionimin e KLSH", si dhe në zbatim të Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit të Institucioneve Supreme të Auditimit (ISSAI) perkatësishit ISSAI 4000, dhe praktikave më të mira të fushës; me qëllim përmbushjen e kërkesave që dikton Strategjia e Zhvillimit Institucional 2018-2022 të KLSH-së; ndryshimeve/rishikimeve në vijimësi të Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit që lidhen specifikisht me auditimin e përputhshmërisë; rekomandimeve të adresuara nga ekspertët polakë në kuadër të projektit IPA 2013, KLSH ka patur në fokus përmirësimin/rishikimin e vazhdueshëm të manualit të auditimit, me qëllim përditësimin e tij me praktika të tjera, të mira të fushës, të aplikuara nga Institucionet Supreme të Auditimit të komunitetit INTOSAI.

Procesi i reflektimit të Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit, ISSAI, në një Manual të Auditimit të Përputhshmërisë në KLSH, është një proces i nisur që në Dhjetor, 2015 i finalizuar me Manualin e parë të këtij lloji, në përputhje me standardet e fushës. Përditësimet dhe zhvillimet më të fundit të Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit të Institucioneve Supreme të Auditimit (ISSAI), të integruara edhe në Kornizën e Deklaratave Profesionale të INTOSAI-t (IFPP); rekomandimet e adresuara në Progres Raportet e Komisionit Evropian për Auditimin e Jashtëm Publik, në lidhje me përmirësimin e veprimtarisë audituese pjesë e të cilës është edhe auditimi i përputhshmërisë; reflektimi mbi problematikat e evidentuara gjatë realizimit të projekteve të auditimeve të përputhshmërisë; si dhe eksperiencës së akumuluar ndër vite, diktuan nevojën e ndërmarrjes së procedurave për rishikimin dhe zhvillimin e mëtejshëm të Manualit të Auditimit të Përputhshmërisë të KLSH-së.

Ky manual është produkt dhe kontribut i Grupit të Punës (Luljeta Nano, Qeram Cibaku, Miranda Haxhia dhe Elira Elezi), ngritur me Urdhrin e Kryetarit nr. 44 date 31.03.2020 "Për përditësimin

1

dhe përmirësimin e Manualeve të Auditimit të Performances, Auditimit të Buxhetit, Auditimit Financiar dhe Auditimit të Përputhshmërisë.  
Dokumenti i Manualit të Auditimit të Përputhshmërisë reflekton frymën e praktikave më të mira të SAI-ve homologe të komunitetit INTOSAI, duke dhënë garanci jo vetëm për profesionalizimin, pavarësinë dhe objektivitetin e institucionit, por edhe për arritjen e përfitimeve e maksimale nga veprimtaria audituese.  
Sa më sipër;

**VENDOSA:**

1. Miratimin e Manualit të Auditimit të Përputhshmërisë në KLSH, bashkëlidhur këtij Vendimi;
2. Auditimet që janë në proces, do të vijojnë të kryhen bazuar në Manualin ekzistues dhe periudha deri në fund të vitit 2020, të shërbejë si periudhë e njohjes, trajnimit dhe pilotimit për implementimin e kërkesave të këtij manuali.
3. Ngarkohet Departamenti i Metodologjisë dhe Standardeve dhe Sigurimit të Cilësisë, Drejtoria e Metodologjisë dhe Zhvillimit, për përshirjen në planin e trajnimeve dhe organizimin e veprimtarisë trajnuese për njohjen e të gjithë stafit auditues me këtë Manual.
4. Ngarkohet Drejtoria e Komunikimit, Botimit dhe Marrëdhëneve me Jashtë për publikimin e Manualit në website-n e KLSH-së.
5. Ky vendim hyn në fuqi më datë 23.06.2020

  
**KRYETAR**  
**BUJAR LESKAJ**

2

# PËRMBAJTJA

HYRJE.....	6
1 KAPITULLI I -TË PËRGJITHSHME. AUDITIMI I PËRPUTSHMËRISË NË SEKTORIN PUBLIK .....	7
1.1 Qëllimi i hartimit të manualit.....	8
1.2 Baza Ligjore dhe Struktura e Manualit .....	8
1.3 Fusha dhe objektivi i auditimit të përputshmërisë.....	12
1.4 Palët në auditimin e sektorit publik të përputshmërisë .....	13
1.5 Auditimi i përputshmërisë i kombinuar ose më vete.....	14
2 KAPITULLI II – ELEMENTET KRYESORE TË AUDITIMIT TË PËRPUTSHMËRISË.....	15
2.1 Objekti dhe Natyra e Auditimit të Përputshmërisë .....	16
2.2 Kuadri rregullator (Autoritetet) dhe kriteret në auditimin e përputshmërisë.....	16
Kriteret dhe burimet e tyre.....	17
2.3 Vlerësimi i objektit që auditohet duke përdorur kriteret .....	18
2.4 Niveli i Sigurisë: Siguria e Arsyeshme, kundrejt Sigurisë së Kufizuar .....	19
2.5 Llojet e angazhimit.....	20
• Angazhimi i raportimit të drejtpërdrejtë .....	21
• Angazhimi i vërtetimit.....	21
3 KAPITULLI III - KËRKESAT E PËRGJITHSHME TË AUDITIMIT TË PËRPUTSHMËRISË .....	23
3.1 Objektiviteti dhe etika .....	24
3.2 Risku i auditimit.....	24
3.3 Risku i mashtrimit .....	24
3.4 Materialiteti .....	25
3.5 Përzgjedhja e fushave domethënëse për përdoruesit e synuar .....	25
3.6 Gjykimi profesional dhe skepticizmi .....	26
3.7 Kontrolli i cilësisë.....	27
3.8 Menaxhimi i grupit të auditimit dhe aftësitë/zotësitë profesionale .....	27
3.9 Dokumentimi.....	28
3.10 Komunikimi .....	28
4 KAPITULLI IV - PLANIFIKIMI NË AUDITIMIN E PËRPUTSHMËRISË.....	29
4.1 Qasja e audituesit në auditimin e përputshmërisë .....	30
4.2 Rëndësia dhe natyra e planifikimit.....	31

4.3	<i>Hapat e Planifikimit</i> .....	31
•	4.3.1 Njohja me ligjet dhe rregullat për vlerësimin dhe identifikimin e riskut të brendshëm 32	
•	4.3.2 Vlerësimi i riskut.....	32
•	4.3.3 Përcaktimi i materialitetit në auditimin e përputhshmërisë .....	35
•	4.3.4 Qëllimi i kontrollit të brendshëm që lidhet me zbatimin e ligjeve dhe rregullave.....	39
•	4.3.5 Projekti dhe Programi i Auditimit .....	42
5	KAPITULLI V. MBLEDHJA DHE VLERESIMI I EVIDENCAVE.....	44
5.1	<i>Burimet e evidencës së auditimit</i> .....	45
5.2	<i>Procedurat e auditimit për të siguruar evidencë auditimi</i> .....	47
•	5.2.1 <i>Kombinimi i teknikave</i> .....	48
5.3	<i>Aksesi tek evidenca e auditimit</i> .....	48
5.4	<i>Konfidencialiteti i evidencës së auditimit</i> .....	49
5.5	<i>Dokumentimi i evidencës së auditimit</i> .....	49
5.6	<i>Hartimi i procedurave të auditimit</i> .....	49
•	5.6.1 Testet e kontrolleve .....	52
•	5.6.2 Procedurat thelbësore (substanciale).....	54
•	5.6.3 Përcaktimi i llojit të procedurës së auditimit që duhet përdorur gjatë auditimit. ....	56
5.7	<i>Marrja e kampioneve dhe mjete të tjera që përdoren për të përzgjedhur elementet/artikujt që do të testohen.</i> .....	56
6	KAPITULLI VI: KRYERJA E PROCEDURAVE NË TERREN.....	63
6.1	<i>Procedurat e auditimit për të siguruar evidencën e auditimit</i> .....	64
6.2	<i>Dokumentimi i rezultateve të testeve të auditimit</i> .....	64
•	Natyra dhe shkak i gabimeve.....	64
6.3	<i>Vlerësimi i përgjithshëm i modeleve të rezultateve.</i> .....	65
•	Testet e kontrollit.....	66
•	Testet thelbësore të detajeve dhe shkak i gabimeve. Vlerësimi i rezultateve .....	67
•	Parashikimi i gabimeve monetare .....	67
•	Vlerësimi i rezultateve të testeve të detajeve .....	68
6.4	<i>Procedurat analitike</i> .....	69
6.5	<i>Deklaratat me shkrim të menaxhimit</i> .....	70

6.6	<i>Përdorimi i punës së të tjerëve</i> .....	71
6.7	<i>Procedura të tjera auditimi</i> .....	74
6.8	<i>Evidencat dhe provat e auditimit per formimin e opinionit/konkluzionit të auditimit të përputhshmërisë</i> .....	75
7	<b>KAPITULLI VII. RAPORTIMI NE AUDITIMIN E PERPUTHSHMERISE</b> .....	87
7.1	<i>Hapat ne Fazen e Raportimit te Auditimit</i> .....	88
7.2	<b>FORMA DHE STRUKTURA E RAPORTEVE TË AUDITIMIT</b> .....	90
7.3	<b>TIPET &amp; STRUKTURA E RAPORTIT TË AUDITIMIT</b> .....	95
	• 7.3.1 Angazhimet e Raportimit të Drejtpërdrejtë/ [me siguri të arsyeshme] .....	95
	7.3.2 Raportimi i Drejtpërdrejtë – [ Angazhimet e Sigurisë së Kufizuar] .....	99
	• 7.3.3 Angazhimet e Vërtetimit [me Siguri të Arsyeshme].....	101
	• Opinioni i modifikuar/i kualifikuar i auditimit të përputhshmërisë:.....	107
	• Theksimi i çështjeve ose paragrafëve të çështjeve të tjera .....	109
	• 7.3.4 Angazhimet e Vërtetimit [me Siguri të Kufizuar] .....	110
7.4	<i>Grupi III: RAPORTIMI PËR VEPRIMET E DYSHUARA SI TË PALIGJËSHME</i> .....	112
7.5	<b>PERMBLEDHJE/ STRUKTURA E RAPORTIT TË AUDITIMIT SIPAS ISSAI 4000:</b> .....	114
	• Struktura e raportit – Angazhimi i Raportimit të Drejtpërdrejtë .....	114
	• Struktura e raportit – Angazhimet e vërtetimit .....	115
7.6	<b>KONTROLLI I CILËSISË</b> .....	115
7.7	<b>NDJEKJA E ZBATIMIT TE REKOMANDIMEVE</b> .....	118
	<b>ANEKSE</b> .....	119

## HYRJE

KLSH përfaqëson një prej shtyllave më të rëndësishme të sistemeve dhe mekanizmave të qeverisjes dhe orienton performancën institucionale dhe veprimtarinë audituese ne perputhje me parimet, metodologjitë dhe procedurat e sanksionuara në Kornizën e Deklaratave Profesionale të INTOSAI-t (IFPP) dhe praktikat më të mira të Institucioneve Supreme të Auditimit të komunitetit INTOSAI.

KLSH si institucioni më i lartë auditues publik në vend, në funksion të përmbushjes së misionit të tij kushtetues dhe ligjor, luan një rol tejet të rëndësishëm duke garantuar se parimet e transparencës, përgjegjshmërisë dhe qeverisjes së mirë, parime themelore keto te sanksionuara ne ISSAI 400-konsideruar si Standarti baze i Auditimit te Perputhshmerise<sup>1</sup>.

Nëpërmjet kryerjes së Auditimeve të Përputhshmërisë KLSH synon te *promovojë*:

- *Transparencën*, duke ofruar raporte të besueshme për fondet nëse janë administruar dhe të drejtat e qytetarëve për një proces të rregullt, nese janë respektuar siç kërkohet nga kuadri ligjor, rregullator në fuqi.<sup>2</sup>

-*Përgjegjshmërinë* ndaj devijimeve të raportimit dhe ndaj shkeljeve të kuadrit ligjor rregullator, në mënyrë që të mund të merren veprime korigjuese dhe personat përgjegjës të përgjigjen për veprimet e tyre.<sup>3</sup> Koncepti i përputhshmërisë merr një rëndësi të veçantë në kushtet kur kërkesa për performancë në sektorin publik është gjithnjë e në rritje, dhe marrja e sigurisë referuar përputhshmërisë me ligjet dhe rregullat, konsiderohet si një *dimension jetik i përgjegjshmërisë*.

-*Qeverisjen e mirë* duke identifikuar dobësitë dhe devijimet nga ligjet dhe rregulloret, si dhe duke vlerësuar rregullshmërinë aty ku kuadri ligjor rregullator rezulton i pamjaftueshëm dhe/ose i papërshtatshëm. Mashtrimi dhe korrupsioni, për shkak të natyrës së tyre, përmbajnë elementë që janë në kundërshtim me transparencën, përgjegjshmërinë dhe administrimin e mirë. Prandaj auditimi i përputhshmërisë promovon qeverisjen e mirë në sektorin publik duke marrë parasysh riskun e mashtrimit në lidhje me përputhshmërinë.<sup>4</sup>

Manuali i Auditimit të Përputhshmërisë i prezantuar në këtë dokument përfaqëson një dokument tërësor integral, të reflektimit të kërkesave të Deklaratave Profesionale të INTOSAI-t, në të cilat “Parimet themelore te Auditimit ne Sektorin Publik”, ISSAI 100, janë zhvilluar ne Standartin ISSAI 400 “Parimet Themelore te Auditimit te Perputhshmerise” dhe pershtatur në kontekstin specifik të auditimit të përputhshmërisë, ISSAI 4000 “Standarti i Auditimit te Perputhshmerise”.

Kryerja e Auditimeve të Përputhshmërisë, në përputhje me kërkesat e këtij manuali është një garanci më shumë, në drejtim të rritjes së transparencës, cilësisë, profesionalizmit dhe objektivitetit, në funksion të përmbushjes së qëllimeve strategjike të misionit dhe vizionit institucional si dhe pritshmërive të Kuvendit, publikut dhe gjithë palëve të interesit.

---

<sup>1</sup> ISSAI 400, paragrafi 17.

<sup>2</sup> ISSAI 400, paragrafi 18.

<sup>3</sup> ISSAI 400, paragrafi 18.

<sup>4</sup> ISSAI 400, paragrafi 18

# **1 KAPITULLI I -TË PËRGJITHSHME. AUDITIMI I PËRPUTHSHMËRISË NË SEKTORIN PUBLIK**

## 1.1 Qëllimi i hartimit të manualit

Manuali i Auditimit të Përputhshmërisë ka si qëllim të paraqes një tërësi parimesh dhe rregullash nga të cilat audituesit e KLSH duhet të udhëhiqen kur kryejnë auditimet e përputhshmërisë. Manuali është hartuar si një mjet ndihmës për audituesit shtetërorë për të siguruar auditime të cilësisë së lartë, me efektivitet dhe efikasitet. Është mjaft e rëndësishme që Auditimet e përputhshmërisë të planifikohen kryhen dhe raportohen në një mënyrë të strukturuar dhe në një linjë me kërkesat e standarteve ISSAI të Auditimit të Përputhshmërisë dhe ky dokument perfaqëson në vetvete një udhërrëfyes se si audituesit publikë mund të kryejnë auditimet e përputhshmërisë.

Për këtë qëllim Manuali fokusohet në:

- a) Qasjen e auditimit mbi bazë risku (rreziku), sipas së cilës të gjithë përpjekjet dhe burimet drejtohen në fushat dhe çështjet më të rëndësishme dhe ku vlerësimi i riskut është në nivelet më të larta;
- b) Përdorimin e gjykimit profesional duke u bazuar në Standardet Ndërkombëtare të Auditimit të INTOSAI-t, dhe specifiku në ISSAI 400 “Standardet e Auditimit të Përputhshmërisë”.

Krahas sa më sipër Manuali i Auditimit të Përputhshmërisë ka për qëllim:

- i. Të gjenerojë konsiderata strategjike për implementimin e standarteve të auditimit të përputhshmërisë në veprimtarinë audituese institucionale
- ii. Të zbërthej dhe shpjegojë konceptet me kryesore të Auditimit të përputhshmërisë nën optikën e praktikës audituese.
- iii. Të japër udhëzime mbi proceset dhe letrat e punës që përdoren gjatë gjithë fazave të auditimit (planifikimi, auditimi në terren dhe raportimi) bazuar në Standardet e Auditimit ISSAI.

## 1.2 Baza Ligjore dhe Struktura e Manualit

Manuali i Auditimit të Përputhshmërisë është hartuar duke u bazuar në:

- **Kërkesat e Kushtetutës së Republikës së Shqipërisë**<sup>5</sup> (Neni 163) në të cilin përcaktohet se “Kontrolli i Lartë i Shtetit është institucioni që kontrollon veprimtarinë ekonomike të institucioneve shtetërore lidhur me përdorimin dhe mbrojtjen e fondeve publike nga organet e pushtetit qendror dhe vendor, si dhe veprimtarinë ekonomike të personave juridik në të cilët shteti ka më shumë se gjysmën e aksioneve, ose huatë, kreditë dhe detyrimet e tyre garantohen nga shteti”.

**Neni 164 rregullon detyrimin e KLSH për të raportuar në Kuvendin e Shqipërisë lidhur si më poshtë:**

1. Kontrolli i Lartë i Shtetit i paraqet Kuvendit:

- a) raport për zbatimin e buxhetit të shtetit;
- b) mendim për raportin e Këshillit të Ministrave për shpenzimet e vitit të kaluar financiar para se të miratohet nga Kuvendi;
- c) informacion për rezultatet e kontroleve sa herë që kërkohet nga Kuvendi.

<sup>5</sup> [http://www.klsh.org.al/web/20071109103905\\_Kushtetuta\\_e\\_Republikes\\_se\\_Shqiperise\\_28.pdf](http://www.klsh.org.al/web/20071109103905_Kushtetuta_e_Republikes_se_Shqiperise_28.pdf)



2. Kontrolli i Lartë i Shtetit i paraqet Kuvendit, raportin vjetor të veprimtarisë së tij.

□ **Ligjin nr. 154/2014 “Për Organizimin dhe Funkcionimin e Kontrollit të Lartë të Shtetit”<sup>6</sup> në të cilin përcaktohet:**

**-Neni 3, “Auditim i përputhshmërisë”** nënkupton dhënien e një vlerësimi objektiv, profesional e të pavarur, mbi shkallën e ndjekjes nga subjekti i audituar të rregullave, ligjeve dhe rregulloreve, politikave, kodeve të vendosura apo termave dhe kushteve, mbi të cilat është rënë dakord.

**-Neni 12 “Auditimi i përputhshmërisë”**

Në auditimet e përputhshmërisë, Kontrolli i Lartë i Shtetit duhet të përcaktojë:

- nëse të ardhurat dhe shpenzimet kanë qenë në përputhje me ligjin e Buxhetit të Shtetit, me aktet përkatëse ligjore e nënligjore dhe me parimet e ligjit për menaxhimin financiar dhe kontrollin;
- nëse janë zbatuar parimet e përgjithshme të sistemit të menaxhimit financiar të sektorit publik dhe të sjelljes së zyrtarëve të sektorit publik.

□ **Kornizën e Deklaratave Profesionale të INTOSAI-t dhe konkretisht:**

× **Parimet themelore të INTOSAI-t<sup>7</sup>**

- **INTOSAI-P 1 – Deklarata e Limës e konsideruar si Kushtetuta e Institucioneve Supreme të Auditimit në Nenin 4. të saj përcakton:** “Auditimi i ligjshmërisë, i përputhshmërisë dhe i performancës”:

1. Detyra tradicionale e Institucioneve Supreme të Auditimit është të kontrollojnë ligjshmërinë dhe përputhshmërinë e menaxhimit financiar dhe të kontabilitetit.
2. Objektivat e Institucioneve Supreme të Auditimit janë ligjshmëria, përputhshmëria, ekonomikiteti, efektiviteti dhe efienca e menaxhimit financiar, të cilët kanë rëndësi të barabartë. Megjithatë, çdo Institucion Suprem Auditimi, i përcakton vetë prioritetet e tij sipas rasteve.

× **Parimet kryesore të INTOSAI-t.**

Këto parime inkurajojnë Institucionet Supreme të Auditimit

- *Dokumenti i dytë madhor i kornizës së deklaratave profesionale të INTOSAI-t, INTOSAI-P 10* e njohur si “**Deklarata e Meksikos mbi Pavarësinë e SAI-ve**”, në parimi 3 të saj me titull Parimi 3 “Një mandat mjaft i gjerë dhe liri e plotë në kryerjen e funksioneve të SAI-t” përcakton: SAI-ve duhet t'u jepet mundësia të auditojnë: përdorimin e parave publike, burimeve ose aseteve, nga një marrës ose përfitues, pavarësisht nga natyra e tij/saj ligjore; grumbullimin e të ardhurave që i detyrohen qeverisë ose subjekteve publike; ligjshmërinë dhe rregullshmërinë e llogarive qeveritare ose ato të subjekteve publike; cilësinë e

<sup>6</sup> [http://www.klsh.org.al/web/ligji\\_klsh\\_al\\_1622.pdf](http://www.klsh.org.al/web/ligji_klsh_al_1622.pdf)

<sup>7</sup> [https://www.intosai.org/documents/open-access,si\\_dhe\\_botimi\\_i\\_KLSH\\_Standardet\\_nderkombetare\\_të\\_auditimit-2016](https://www.intosai.org/documents/open-access,si_dhe_botimi_i_KLSH_Standardet_nderkombetare_të_auditimit-2016)

menaxhimit financiar dhe raportimit; ekonomikitetin, eficiencën dhe efektivitetin e veprimeve të qeverisë ose subjekteve publike.

- **INTOSAI-P 12, parimi 2-3 “Vlerat dhe përfitimet e Institucioneve Supreme të Auditimit-të besh diferencën në jetën e qytetarëve”.** Në kapitullin që përcakton objektivat që duhet të përmbushin SAI-et “Forcimi i përgjegjshmërisë, transparencës dhe integritetit të qeverisë dhe entiteteve të sektorit publik” në parimin nr 2 theksohet: “Kryerja e auditimeve nga SAI për të siguruar që qeveria dhe subjektet e sektorit publik janë përgjegjës për përdorimin dhe administrimin e burimeve publike dhe” dhe parimi 3 përcakton që:  
“SAI-t iu mundësojnë, atyre që janë të ngarkuar me qeverisjen e sektorit publik, të përmbushin përgjegjësitë e tyre duke iu përgjigjur gjetjeve të auditimit, rekomandimeve dhe duke marrë masa korrigjuese të përshtatshme”

#### × **Standartet Ndërkombëtare të Auditimit ISSAI**

- ✓ **ISSAI 100 “Parimet Themelore të Auditimit në Sektorin Publik”** përcakton “Auditimi i përputhshmërisë përcakton se deri në ç’masë subjekti i audituar ndjek rregullat, legjislacionin dhe aktet normative, politikat, kodet e miratuara apo kushtet e përcaktuara si, kushtet e kontratës apo klauzolat e një marrëveshjeje financimi.”<sup>8</sup>
- ✓ **ISSAI 400 – “Parimet Themelore të Auditimit të përputhshmërisë”** bazohet në parimet themelore të ISSAI 100 dhe i zhvillojnë më tej ato, duke i përshtatur me kontekstin specifik të auditimit të përputhshmërisë. Për këto arsye ISSAI 400 është baza e standardeve të auditimit të përputhshmërisë në zbatim të ISSAI-ve.  
Ky standard ndër të tjera përcakton objektivin e auditimit të përputhshmërisë sipas të cili: “**Auditimit i përputhshmërisë i mundëson SAI-t që të vlerësojë nëse aktivitetet e njërive të sektorit publik janë në përputhje me kornizën rregullatore.** (ISSAI 400: paragrafi 13).
  - 1) **ISSAI 4000 “Standarti i Auditimit të Përputhshmërisë”** bazohet në parimet fundamentale për auditimin e sektorit publik në ISSAI 100 dhe parimet e auditimit të përputhshmërisë në ISSAI 400 (ISSAI 4000: paragrafi 4).
- **Strategjinë e Zhvillimit të Kontrollit të Lartë të Shtetit 2018-2022<sup>9</sup>,** Në qëllimin nr.1 të Strategjisë Qëllimi 1: “Rritja e impaktit të punës audituese me fokus 6E-të (ekonomicitetin, eficiencën, efektivitetin, etikën, mjedisin (environment) dhe energjinë” në drejtimin 1.6 “Konsolidimi i Auditimit të Përputhshmërisë vlerësuar sipas kërkesat e ISSAI-ve” përcaktohet që: “**KLSH njeh nevojën që ndërsa do të punohet në drejtim të rritjes së numrit të auditimeve financiare dhe të performancës, nuk mund të mbetet mënjanë cilësia dhe konteksti i auditimeve të përputhshmërisë. Në këtë drejtim KLSH**

<sup>8</sup> ISSAI 100, paragrafi 38 - 39.

<sup>9</sup> [http://www.klsh.org.al/web/strategjia\\_zhvillimit\\_klsh\\_2018\\_2022\\_2\\_opt\\_4004.pdf](http://www.klsh.org.al/web/strategjia_zhvillimit_klsh_2018_2022_2_opt_4004.pdf)- Strategjia e Zhvillimit të KLSH-së 2018 - 2022, Plani Strategjik EUOSAI 2017-2023, Plani Strategjik INTOSAI 2017-2022, viti 2018

*synon të arrijë nivelin më të lartë të pajtueshmërisë me kërkesat ISSAI 400 të detajuara më pas në ISSAI e nivelit 4, ISSAI 4000. Realizimi i këtij objektivi kërkon: Finalizimin e procesit të rishikimit të Manualit të Auditimit të Përputhshmërisë mbi bazën e rezultateve të vlerësimeve të auditimeve pilot të përputhshmërisë”.*

- **Dokumenta të tjera dhe praktika të mira të auditimit të përputhshmërisë, të tilla si:**
  - × **Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA) të Federatës Ndërkombëtare të Kontabilistëve IFAC;**
  - × **Manualin e Auditimit Financiar dhe të Përputhshmërisë të Gjykatës Evropiane të Audituesve;**
  - × **Manual i IDI-t “Implementimi i Standartave Nderkombetare te Auditimit ISSAI për auditimet e përputhshmërisë”;**
  - × **Rregulloren eProcedurave të Auditimit të KLSH-së <sup>10</sup>, e ndryshuar;**
  - × **Rekomandimet e projektit të binjakëzimit IPA 2013 “Forcimi i kapaciteteve të auditimit te jashtëm” implementuar në KLSH në periudhën mars 2016- korrik 2018.**
  - × **Korniza e Matjes së Performancës së SAI-t miratuar ne Kongresin e INTOSAI-t Abu Dhabi 2016.**

## **-STRUKTURA E MANUALIT TË AUDITIMIT TË PËRPUTHSMËRISE**

Manuali i Auditimit të Përputhshmërisë është konceptuar nga pikpamja strukturore ne nje linje me strukturen e ISSAI 4000 i ndarë në shtate kapituj kryesorë të cilët trajtojnë çështjet si më poshtë:

### ***KAPTULLI I- TË PËRGJITHSHME. AUDITIMI I PËRPUTHSMËRISE NË SEKTORIN PUBLIK***

Ky kapitull jep përkufizimin e auditimit të përputhshmërisë, Kuadrin rregullator, bazën ligjore dhe referencat ne Kornizën e Deklaratave Profesionale të INTOSAI-t duke adresuar kryerjen e proceduave te Auditimit te Perputhshmerise ne Kontrollin e Larte te Shtetit ne të njejtën linjë me praktikat më të mira të fushës.

### ***KAPITULLI II -ELEMENTET KRYESORE TË AUDITIMIT TË PËRPUTHSMËRISE***

Në këtë kapitull përcaktohen elementët kryesorë të auditimit të përputhshmërisë, si objekti dhe natyra e auditimit të përputhshmërisë, kuadri rregullator, kriteret dhe burimet e tyre, llojet e sigurisë dhe llojet e angazhimit.

---

<sup>10</sup>[http://www.klsh.org.al/web/rregullore\\_e\\_procedurave\\_te\\_auditimit\\_ne\\_kontrollin\\_e\\_larte\\_te\\_shtetit\\_3332.pdf](http://www.klsh.org.al/web/rregullore_e_procedurave_te_auditimit_ne_kontrollin_e_larte_te_shtetit_3332.pdf)

### **KAPITULLI III-KËRKESAT E PËRGJITHSHME TË AUDITIMIT TË PËRPUTHSHMËRISË**

Në këtë kapitull trajtohen kërkesat e përgjithshme për auditimin e përputhshmërisë të cilat konsiderohen prioritare që në fillim dhe përgjatë gjithë procesit të auditimit, si objektivitetit dhe etika, identifikimi i riskut të auditimit, riskut të mashtrimit, materialitetit, kontrolli i cilësisë etj.

### **KAPITULLI IV - PLANIFIKIMI NË AUDITIMIN E PËRPUTHSHMËRISË**

Përcakton kriteret që përdoren për planifikimin e një auditimi përputhshmërie, përfshirë përdorimin dhe përcaktimin e materialitetit, identifikimin e fushave/çështjeve me risk nëpërmjet njohjes dhe kuptimit të veprimtarisë së njësisë që do të auditohet, përcaktimin e testeve të auditimit që do të përdoren si bazë për auditime efektive dhe eficiente.

### **KAPITULLI V - Mbledhja dhe vlerësimi i Evidencave**

Evidenca e auditimit duhet të plotësojë kriterin e mjaftueshmërisë, përshtatshmërisë dhe besueshmërisë që të mundësojë arritjen e konkluzionit të përshtatshëm dhe përmbushjen e objektivave të auditimit.

### **KAPITULLI VI - Kryerja e procedurave në terren**

Përshkruan hapat e kryerjes së procedurave dhe testeve të auditimit që përdoren për mbledhjen e të dhënave të auditimit.

### **KAPITULLI VII - Raportimi i auditimit**

Përshkruan llojet e raporteve, formën dhe përmbajtjen e raportit në një auditim përputhshmërie. Në këtë kapitull përcaktohen llojet e opinionëve që mund të jepen në përfundim të një auditimi përputhshmërie.

#### **1.3 Fusha dhe objektivi i auditimit të përputhshmërisë**

ISSAI 4000-23: Objektivi kryesor i auditimit të përputhshmërisë është t'i sigurojë përdoruesit të synuar informacione nëse entitetet publike të audituara ndjekin vendimet parlamentare, ligjet, aktet legjislative, politikat, kode të përcaktuara dhe terma të dakordësuar.<sup>11</sup>

Auditimi i përputhshmërisë është vlerësimi i pavarur nëse një çështje e caktuar e shqyrtuar është në përputhje me kornizën rregullatore të zbatueshme të identifikuar si kriteret. Auditimet e përputhshmërisë realizohen për të vlerësuar nëse aktivitetet, transaksionet financiare dhe informacionet janë, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me kornizën rregullatore, i cili qeverisë njësinë e audituar". (ISSAI 400:12). *Auditimi i përputhshmërisë mund të përkufizohet si një proces sistematik i mbledhjes dhe vlerësimit objektiv të evidencës për të përcaktuar nëse të dhënat e raportuara ose gjendja aktuale përputhen me kriteret përkatëse.*<sup>12</sup>

<sup>11</sup> ISSAI 4000, paragrafi 23

<sup>12</sup> ISSAI 100, paragrafi 18.

Auditimi i përputhshmërisë ka të bëjë me *rregullshmërinë* (respektimi i kërkesave dhe kritereve të përcaktuara në ligj dhe aktet nënligjore, rregulloret dhe marrëveshjet) dhe me *pajtueshmërinë* (zbatimi i parimeve të përgjithshme që rregullojnë menaxhimin e shëndoshë financiar dhe sjelljen e zyrtarëve publikë). Ndërkohë që rregullshmëria është fokusi kryesor i auditimit të përputhshmërisë, pajtueshmëria gjithashtu mund të jetë e rëndësishme në kontekstin e sektorit publik, në të cilin ka disa pritshmëri në lidhje me menaxhimin financiar dhe sjelljen e zyrtarëve.<sup>13</sup>

Në auditimin e përputhshmërisë, audituesit evidentojnë mospërputhjen ose devijimin me karakter material nga kriteret e identifikuar të cilat burojnë nga kuadri ligjor rregullator (ligjet, aktet nënligjore dhe rregulloret, parimet e menaxhimit të shëndoshë financiar ose të sjelljes së zyrtareve publike).

Auditimi i përputhshmërisë ka për qëllim evidentimin e devijimit nga standardet e pranuarra i shkeljes së parimeve të ligjshmërisë, të menaxhimit financiar me synim ndërmarrjen e masave dhe veprimeve korigjuese. Auditimi i Sektorit Publik është i rëndësishëm në administrimin publik sepse menaxhimi i fondeve publike i besohet zyrtarëve publike. Përdorimi i fondeve bazohet në parime, rregulla dhe standarde që të gjitha bashkë përbëjnë kuadrin rregullator. Administrata publike dhe zyrtarët e caktuar kanë përgjegjësinë dhe detyrimin të jenë transparent për veprimet e tyre dhe të përgjegjshëm ndaj qytetarëve për fondet të cilat iu besohen.

Sipas INTOSAI-t, konceptet e transparencës, llogaridhënies, administrimit dhe mirëqeverisjes në sektorin publik janë parimet bazë të mirëqeverisjes. Ligjet, aktet normative dhe ato nënligjor përcaktojnë “kufijtë” e aktiviteteve që duhet të kryejnë institucionet publike për qytetarët, objektivat që synohen të arrihen si dhe mbrojtjen e të drejtës së publikut duke siguruar drejtësi, paanshmëri, ndershmëri dhe objektivitet në ushtrimin e funksioneve publike.

Për të realizuar objektivat dhe përmbushur misionin për të cilin janë krijuar, njërive qeverisëse (të çdo niveli) ju besohen fonde publike, ndaj është përgjegjësi e drejtuesve të njërive publike të përgjigjen dhe të jenë transparentë për veprimtarinë e tyre si edhe të sigurojnë se i administrojnë këto fonde në pajtim me kriteret ligjore e normuese<sup>14</sup>. Nëpërmjet auditimit të përputhshmërisë, KLSH luan një rol të rëndësishëm duke garantuar se parimet e transparencës, përgjegjshmërisë dhe qeverisjes së mirë, aplikohen dhe përmbushen.

#### ***1.4 Palët në auditimin e sektorit publik të përputhshmërisë***

##### ***Kontrolli i Lartë i Shtetit, Subjektet e auditimit, Parlamenti, Publiku***

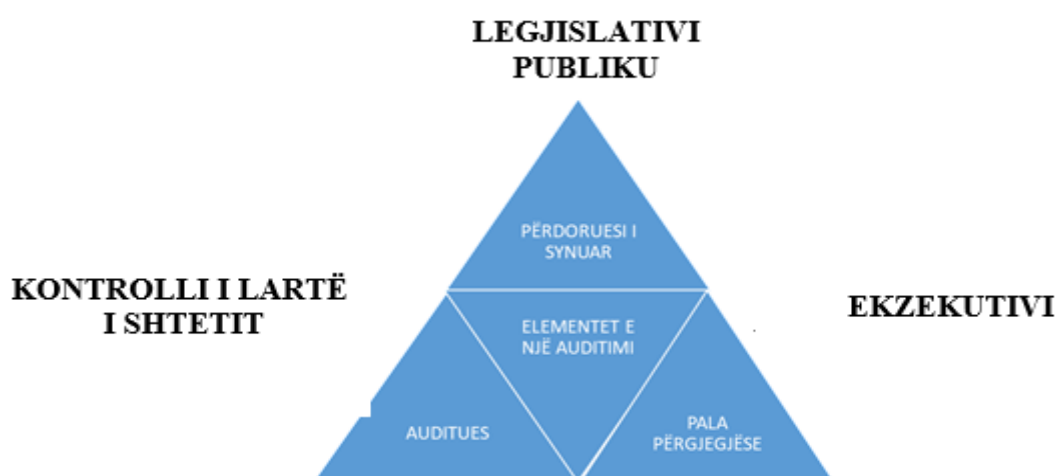
Auditimi Përputhshmërisë bazohet në marrëdhënien midis palëve të përfshira në auditim ku audituesi ka për qëllim të sigurojë evidencë të mjaftueshme të përshtatshme për auditim për të shprehur konkluzione të cilat rrisin shkallën e besimit

<sup>13</sup> ISSAI 400, paragrafi 13.

<sup>14</sup> ISSAI 400, paragrafi 17.

të palës së interesuar mbi matjen ose vlerësimin e subjektit kundrejt kriterëve. Në Auditimin e Përputhshmërisë përfshihen:

- Pala përgjegjëse (zakonisht subjekt i qeverisjes së përgjithshme) e cila disponon fonde për aktivitete të caktuara;
- Pala e interesuar (Parlamenti) e cila alokon/konfirmon fonde për subjekte të qeverisjes së përgjithshme dhe kërkon që fondet të përdoren sipas kuadrit rregullator përkatës;
- Per sektorin publik pale e interesuar është publiku.
- KLSH që jep garancinë që fondet janë përdorur në përputhje me kriteret ose jo, nëse aktivitetet e programuara janë bërë në kohën e duhur, i kanë arritur ose jo objektivat gjatë zbatimit, do të japin ndikimet veta në rritjen e të ardhurave dhe përmirësimet në jetën sociale shqiptare, etj.



### *1.5 Auditimi i përputhshmërisë i kombinuar ose më vete*

ISSAI 4000 shpjegon elementet kryesore që zbatohen kur një SAI kryen auditimin e përputhshmërisë si një angazhim të veçantë (më vete).

Metoda e kombinuar e auditimit nuk është e përfshirë në këtë manual. Sidoqoftë, nëse kërkohet të bëni një auditim të kombinuar financiar dhe të përputhshmërisë, duhet ta raportoni atë veçmas siç thuhet në ISSAI 4000, paragrafi 16. "Për auditimet e kombinuara, audituesi vlerëson cilave standarde tu referohet. Kur një auditim i përputhshmërisë është i kombinuar me një auditim financiar, konkluzioni/ opinionin mbi përputhshmërisë duhet të ndahet qartë nga opinionin mbi pasqyrat financiare."

## **2 KAPITULLI II – ELEMENTET KRYESORE TË AUDITIMIT TË PËRPUTHSHMËRISË**

Në këtë kapitull të manualit prezantohen elementet kryesore të auditimit të përputhshmërisë, të cilët konsiderohen si një bazë e mirë referuese për kryerjen e procedurave të auditimit të përputhshmërisë dhe sigurimin e një cilësie të lartë. Këto elemente janë:

- 2.1-Objekti dhe natyra e auditimit të përputhshmërisë
- 2.2- Autoritetet dhe Kriteret (burimet e tyre)
- 2.3-Vlerësimi i objektit që auditohet duke përdorur kriteret
- 2.4-Dhenia e sigurisë nga audituesi (siguria e kufizuar ose e arsyeshme);
- 2.5-Llojet e angazhimit (raportim direkt ose angazhim vërtetimi).

## **2.1 Objekti dhe Natyra e Auditimit të Përputhshmërisë**

Bazuar në, nenin 12, të Ligjit 154/2014 “Për Organizimin dhe funksionimin e KLSH” ku përcaktohet se: në auditimet e përputhshmërisë, KLSH duhet të vlerësojë:

a) nëse të ardhurat janë arkëtuar dhe shpenzimet janë ekzekutuar në përputhje me ligjin e Buxhetit të Shtetit, me aktet përkatëse ligjore e nënligjore dhe me parimet e ligjit për menaxhimin financiar dhe kontrollin;

b) nëse janë zbatuar parimet e përgjithshme të sistemit të menaxhimit financiar të sektorit publik dhe të sjelljes së zyrtarëve të sektorit publik.

### ***-Identifikimi i lëndës dhe fushëveprimi***<sup>15</sup>

Bazuar në përcaktimin e ISSAI 4000-43, disa SAI-të kanë kërkesa të mandatuara ose duhet të kryejnë auditime sipas kërkesës së Parlamentit, ndërsa SAI të tjera kanë diskrecionin dhe pavarësinë të zgjedhin mbulimin e auditimeve të pajtueshmërisë sikurse është rasti i KLSH-se. Mënyra në të cilën zgjidhet subjekti, ka një ndikim të drejtpërdrejtë në qasjen e auditimit kur bëhet fjalë për provat dhe burimet e auditimit. Fushëveprimi përcakton subjektin, dhe çfarë do të auditohet. Shtrirja varet nga nevojat e përdoruesit/ve të synuar, niveli i vendosur i sigurisë, vlerësimi i kompetencës dhe burimet e disponueshme në KLSH.

## **2.2 Kuadri rregullator (Autoritetet) dhe kriteret në auditimin e përputhshmërisë**

Kuadri rregullator përbëhet nga aktet ligjore e nënligjore, rregulloret, aktet, vendimet, udhëzimet etj., të dala nga autoritetet e ngarkuara me ligj në përputhje me të cilat duhet të funksionojë subjekti që auditohet. Kuadri rregullator mund të përfshijë ligjet, politikat, urdhërat, qarkoret, rregulloret dhe instrumente të tjera të cilat duhet të ndjekë njësia që auditohet për të siguruar përputhshmërinë.

-“**Autoritetet**” (kuadri rregullator) janë akte ose rezoluta të lëshuara nga pushteti legjislativ apo instrumente të tjera statutores, direktiva dhe udhëzime të lëshuara nga organe të sektorit publik, me kompetencë të përcaktuara në statut, me të cilat subjekti i audituar duhet të jetë në pajtim. Këto elemente ndonjëherë quhen së bashku

---

<sup>15</sup> ISSAI 4000, paragrafi 43-44



“autoritetet legislative” ose thjesht “autoritetet”. Ky term nuk duhet ngatërruar me “autoritetet” në kuptimin e organeve apo personave që ushtrojnë pushtet apo drejtim, siç janë “autoritetet e zbatimit të ligjit” apo “autoritetet rregullatore”. Kur qëllimi është që t’iu referohet këtyre organeve, iu referohet specifikisht si “autoritetet e zbatimit të ligjit”, “autoritetet rregullatore”, etj.

#### *-Kudër rregullativ konfliktual*

Nëse gjatë procesit auditues identifikohen ligje dhe rregullore që bien ndesh me njëra tjetrën, autoritetet konfliktuale, është e rëndësishme të merret parasysh hierarkia e tyre. Niveli më i lartë do të mbizotërojë mbi aktet rregullative të një niveli më të ulët. Për shembull, nëse diçka është përcaktuar në ligj, rregulloret e brendshme të një njësie ekonomike duhet të jenë në përputhje me këtë ligj. Nëse ato nuk janë, audituesit duhet të nxjerrin papajtueshmërinë dhe të rekomandojnë ndryshime apo përmirësime ligjore në rregullore.<sup>16</sup>

#### **Kriteret dhe burimet e tyre**

Kriteret janë piketa (standarde) që përdoren për të vlerësuar ose matur njësinë që auditohet në mënyrë të qëndrueshme dhe të arsyeshme<sup>17</sup>. Kuadri rregullator (autoritet) është burimi i kriterëve. Kriteret burojnë nga ligjet, politikat, rregullat, rregulloret dhe instrumente të tjerë dhe duhen për të vlerësuar shkallën e përputhshmërisë ose të mos përputhshmërisë. Mund të identifikohen edhe kriteret ose standardet bazë kundrejt të cilëve do të krahasohet çështja.

Gjatë kryerjes së auditimeve të përputhshmërisë, identifikimi i kriterëve është një hap themelor në procesin e planifikimit të auditimit. Kriteret mund të jenë formale, si një ligj apo një rregullore, udhëzime ministrore, ose termat e një kontrate apo marrëveshjeje. Kriteret mund të jenë edhe më pak formale, si kodi i sjelljes, ose parimet e korrektësisë, ose mund të lidhen me pritshmërinë sa i përket sjelljes, për shembull, çfarë mund të konsiderohet e pranueshme në lidhje me klasin e udhëtimit ose nivelet e pritje - përcjelljeve dhe aktiviteteve sociale që kryhen me shpenzimet e qeverisë, nëse limite të tilla nuk janë deklaruar në mënyrë të qartë në akte të tjera. Udhëzimet administrative që përdoren si kriteret duhet të jenë në pajtim me ligjet dhe rregulloret. Burimet e përdorura si bazë për kriteret e auditimit në vetvete mund të jenë pjesë e auditimit të përputhshmërisë.

ISSAI 400 dhe 4000 theksojnë nevojën për aplikimin e kriterëve të përshtatshme të auditimit kur vlerësojnë aspektet e rregullshmërisë së një entiteti. Arsyeja është se cilësia e opinionit të auditimit dhe konkluzionet në auditimet e përputhshmërisë kryesisht varen nga mënyra se si audituesit vlerësojnë dhe zbatojnë kriteret përkatëse të auditimit për çështjen që auditojnë.

<sup>16</sup> ISSAI 400/30; ISSAI 400/30 dhe ISSAI 4000/117

<sup>17</sup> ISSAI 400 paragrafi 31

### *Karakteristikat e kritereve*<sup>18</sup>

Kriteret duhet të jenë të përshtatshme. Kjo do të thotë se kriteret duhet të kenë karakteristikat e mëposhtme:

- a) **Të përshtatshme** - Kriteret e përshtatshme që kanë lidhje me çështjen ofrojnë vlerë të shtuar, kontribute kuptimplota në nevojat për informacion dhe vendimmarrje të përdoruesve të raportit të auditimit.
- b) **Të besueshme** - Kriteret e besueshme rezultojnë në përfundime logjike të qëndrueshme kur përdoren nga një auditues tjetër në rrethana të njëjta.
- c) **Të plota** - Kriteret e plota janë ato që janë të mjaftueshme për qëllimin e auditimit dhe nuk përjashtojnë faktorët e lidhur ngushtësisht me çështjen. Ato duhet të jenë të kuptueshme dhe u japin mundësi përdoruesve që të kenë një pasqyrim praktik të nevojave të tyre për informacion dhe vendimmarrje.
- d) **Objektive** - Kriteret objektive janë neutrale dhe të pandikuara nga audituesi apo drejtuesit e subjektit të audituar. Kjo do të thotë se kriteret nuk mund të jenë aq informale sa që vlerësimi i informacionit kundrejt kritereve të jetë shumë subjektiv, dhe mund t'i bëjë audituesit e tjerë të sektorit publik të nxjerrin një përfundim shumë të ndryshëm.
- e) **Të kuptueshme** - Kriete të kuptueshme janë ato që deklarohen qartë, që kontribuojnë në nxjerrjen e përfundimeve të qarta, dhe që janë të kuptueshme për përdoruesit. Ato nuk janë objekt interpretimesh të ndryshme.
- f) **Të krahasueshme** - Kriteret e krahasueshme janë në përputhje me ato të përdorura në auditime të ngjashme të agjencive apo aktiviteteve të tjera të ngjashme, si dhe me ato të përdorura në auditimet e mëparshme të subjektit.
- g) **Të pranueshme** – Kriete të pranueshme janë ato për të cilat ekspertët e pavarur në terren, subjektet e audituara, legjislativi, media, dhe publiku i gjerë bien përgjithësisht dakord.
- h) **Të disponueshme** – Kriteret u duhen bërë të njohura përdoruesve të synuar në mënyrë që ata të kuptojnë natyrën e punës audituese dhe bazën për raportin e auditimit.

### *2.3 Vlerësimi i objektit që auditohet duke përdorur kriteret*

Kriteret përfshijnë çështje që mund të kenë një ndikim të rëndësishëm në objektivin e një auditimi të veçantë. Prandaj, në kryerjen e auditimit të përputhshmërisë, audituesit e sektorit publik vendosin që kriteret të jenë të përshtatshme dhe të kenë lidhje me çështjen dhe objektivat e një auditimi të veçantë që është duke u kryer. Përcaktimi i kritereve mund të jetë i drejtpërdrejtë, por në disa raste identifikimi mund të jetë më kompleks. Në disa raste, audituesit mund të zgjedhin listat e kontrollit si një mjet i dobishëm në arritjen e një pamjeje të përgjithshme të kritereve të përshtatshme për t'u përdorur. Audituesit përdorin një sërë burimesh për të ndihmuar në identifikimin e kritereve.

---

<sup>18</sup> ISSAI 4000 paragrafi 118

Qasja e auditimit gjithashtu mund të zërthehet në pjesë, ose objekti të ngushtohet, në mënyrë që të mund të aplikohen kritere qartësisht të identifikueshme. Pavarësisht nga sa më lart, kriteret duhet të vihen në dispozicion të përdoruesve të synuar dhe të tjerëve në mënyrë të përshtatshme, për shembull, duke përfshirë kriteret në raportin e audituesit, ose duke iu referuar kritereve nëse ato janë lehtësisht të disponueshme në një tjetër format.

Bashkelidhur ndodhet Aneksi nr. 1 “Shembuj te objektit, informacionit per objektin dhe kriteret ne auditimet e përputhshmërisë” dhe Aneksi 2 “Shembuj/Illustrime objektit të burimeve që përdoren për njohjen e subjektit të audituar dhe identifikimin e kritereve të përshtatshme”

## *2.4 Niveli i Sigurisë: Siguria e Arsyeshme, kundrejt Sigurisë së Kufizuar<sup>19</sup>*

Çdo auditim përputhshmërie është një angazhim sigurie. Në çdo auditim, pavarësisht llojit, palët e interesuara (Parlamenti, publiku, donatori etj) kërkojnë të kenë siguri mbi besueshmërinë dhe përshtatshmërinë e informacionit të raportuar dhe në vendimmarrje. Roli i audituesit është që ti raportojë palës së interesuar duke u mbështetur në evidencë të mjaftueshme dhe të përshtatshme. Për këtë arsye audituesi duhet të kryejë procedura të cilat e ndihmojnë atë, dhe ulin riskun e arritjes në konkluzione të papërshtatshme dhe njëkohësisht të sigurojë dhënien e informacionit të besueshëm palës së interesuar për qëllime të vendimmarrjes. Niveli i sigurisë për palën e interesuar duhet të komunikohet në mënyrë transparente. Megjithatë, për shkak të kufizimeve të pashmangshme, audituesi asnjëherë **nuk mund të japë siguri absolute**.

*Në auditimin e përputhshmerise siguria mund të jetë e arsyeshme ose e kufizuar.*

Ekzistojnë dy lloje sigurish:

*a) Siguria e arsyeshme* (ku opinionin shprehet në formën pozitive)

*b) Siguria e kufizuar* (ku opinionin shprehet në formën negative).

Siguria e arsyeshme është siguri e lartë, por jo absolute. Për shkak të kufizimeve të vetvetishme të një auditimi, ai normalisht nuk jep siguri maksimale në shkallën 100%. Në përgjithësi, auditimet që japin siguri të arsyeshme japin një opinion të drejtpërdrejtë në formë pozitive, si p.sh. “Për mendimin tonë, çështja në fjalë/në shqyrtim, apo rezultati i çështjes në fjalë/shqyrtim është/nuk është në përputhje – në të gjitha aspektet materiale – me kriteret e përcaktuara ...”.

Një angazhim që jep siguri të kufizuar **nuk konsiderohet auditim, por angazhim për shqyrtim ose verifikim**, pasi ai jep një nivel më të ulët sigurie krahasuar me auditimin. Opinioni që jepet në këto raste përmban një përfundim që shprehet në formën negative, si p.sh. “*nuk kemi vënë re asgjë, që të na bëjë të mendojmë se*

---

<sup>19</sup> ISSAI 400, paragrafi 40-41.

çështja në fjalë/në shqyrtim, apo rezultati i çështjes në fjalë/shqyrtim *nuk është në përputhje – në të gjitha aspektet materiale – me kriteret e përcaktuara ...*<sup>20</sup>”.

Kryerja e auditimeve për të pasur sigurinë e arsyeshme dhe shqyrtimeve për të pasur siguri të kufizuar kërkojnë që të kuptohet mirë objekti/fushëveprimi dhe të grumbullohet evidenca e mjaftueshme për të mbështetur përfundimin/konkluzionin e audituesit. Për të arritur siguri të arsyeshme, audituesit kryejnë veprimtari të tilla si: vlerësimin e risqeve, kryerja e procedurave të auditimit për t’iu përgjigjur risqeve të vlerësuara; dhe bëjnë vlerësimin nëse evidenca e mbledhur është e mjaftueshme dhe e përshtatshme. Në dallim nga auditimi ku merret siguri e arsyeshme, gjatë kryerjes së *një shqyrtimi për siguri të kufizuar*, procedurat zakonisht kufizohen në hulumtime dhe procedura analitike. Natyra, momenti dhe shtrirja e procedurave që kryhen si në auditimin për siguri të arsyeshme ashtu edhe në shqyrtimin për siguri të kufizuar, përcaktohen nga audituesit mbi bazën e gjykimit të tyre profesional. Rregullat e sipërpërmendura zbatohen për auditimet ku qëllimi është të merret evidence e mjaftueshme për të mbështetur konstatimet/gjetjet.

## 2.5 Llojet e angazhimit

Auditimi i përputhshmërisë mund të kategorizohet në dy lloje të ndryshme të angazhimeve të auditimit:

1. *Angazhimet e vërtetimit dhe*
2. *Angazhimet e raportimit të drejtpërdrejtë:*

☞ Në *angazhimet e vërtetimit* pala përgjegjëse, d.m.th., subjekti publik vlerëson çështjen/lëndën që do auditohet (objektin) kundrejt kriterëve dhe paraqet informacionin mbi çështjen/lëndën, mbi të cilën audituesi më pas mbledh evidenca të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit për të siguruar një bazë të arsyeshme për shprehjen e një opinioni. Angazhimet e vërtetimit mund të jenë edhe me siguri të arsyeshme edhe me siguri të kufizuara.

☞ Në *angazhimet e raportimit të drejtpërdrejtë* është audituesi që mat ose vlerëson çështjen nën shqyrtim (objektin) kundrejt kriterëve. Audituesi zgjedh çështjen nën auditim dhe kriteret, duke konsideruar riskun dhe materialitetin.

Rezultati i vlerësimit të çështjes që auditohet në lidhje me kriteret paraqitet në raportin e auditimit në formën e gjetjeve, konkluzioneve, rekomandimeve ose një opinioni.

Çdo angazhim i sigurisë (së arsyeshme ose të kufizuar) është ose një angazhim vërtetimi ose një angazhim raportimit të drejtpërdrejtë.

***Angazhimet e raportimit të drejtpërdrejtë dhe angazhimet e vërtetimit ndryshojnë bazuar në atë se kush përgatit dhe mat /vlerëson çështjen/ lëndën objektin në fjalë.***

Çështja, objekti që auditohet në një auditim të përputhshmërisë mund të jenë: aktivitetet, transaksione financiare ose informacione.

---

<sup>20</sup> ISSAI 4000 paragrafi 35

Në angazhimet e vërtetimit, audituesi vërteton *informacionin mbi çështjen*, e cila mund të jetë një deklaratë e përputhshmërisë në përputhje me një kornizë të vendosur dhe të standardizuar të raportimit.<sup>21</sup>

### **Angazhimi i raportimit të drejtpërdrejtë**

***Në një angazhim të raportimit të drejtpërdrejtë*** është audituesi që mat ose vlerëson çështjen që auditohet në lidhje me kriteret. Audituesi është përgjegjës për dhënjen e informacionit mbi çështjen që auditohet. Audituesi përzgjedh se çfarë do të auditojë përcakton kriteret duke marrë parasysh riskun dhe materialitetin. Duke krahasuar evidencat e që i përkasin çështjes që auditon kundrejt kriterëve të vendosura, audituesi është në gjendje të formulojë një konkluzion. Konkluzioni shprehet në formën e gjetjeve, përgjigjeve për pyetje specifike të auditimit, rekomandimeve ose shprehjes se një opinion.<sup>22</sup>

***Në një angazhim të raportimit të drejtpërdrejtë të kryer me siguri të arsyeshme***, konkluzioni i auditimit shpreh **opinionin e audituesit** që “çështja që auditohet është ose nuk është në përputhje, në të gjitha aspektet materiale, me kriteret e zbatueshme”.

***Në një angazhim të raportimit të drejtpërdrejtë të kryer me siguri të kufizuar***, konkluzioni i auditimit shpreh **opinionin e audituesit** se: “asgjë nuk ka ardhur në vëmendjen e audituesit që gjetjet nuk janë në përputhje me kriteret e auditimit”. Kur audituesi ka qenë i vetëdijshëm për raste të mospërputhjes, konkluzioni duhet ta pasqyrojë këtë fakt.

### **Angazhimi i vërtetimit**

Në një angazhim vërtetimi, pala përgjegjëse (entiteti) vlerëson çështjen që do të auditohet në lidhje me kriteret dhe paraqet *informacionin*, mbi të cilën audituesi duhet të mbledhi prova të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit për të siguruar një bazë të arsyeshme për formimin e një Konkluzioni. Përfundimi shprehet në formën e gjetjeve, konkluzioneve, rekomandimeve ose një opinion.<sup>23</sup>

**-Në një angazhim vërtetimi me siguri të arsyeshme**, konkluzioni i audituesit shpreh opinionin që informacioni mbi çështjen që auditohet është / nuk është në përputhje me kriteret e zbatueshme.

**-Në një angazhim vërtetimi me siguri të kufizuar**, audituesi deklaron nëse, bazuar në procedurat e kryera, nuk është vënë re asgjë që mund të bënte audituesin të besonte se lënda nuk është në përputhje, në të gjitha aspektet materiale, me kriteret e zbatueshme. Procedurat e kryera janë të kufizuara në krahasim me atë që është e nevojshme për të marrë një siguri të arsyeshme. (ISSAI 4000/42)

Opinionin që jepet në këto raste përmban një përfundim që shprehet në formën negative, si p.sh. bazuar në procedurat “*nuk kemi vënë re asgjë, që të na bëjë të*

<sup>21</sup> ISSAI 4000.paragrafi 113

<sup>22</sup> ISSAI 100 paragrafi 29, dhe ISSAI 4000 paragrafi 37.

<sup>23</sup> ISSAI 100 paragrafi 29, dhe ISSAI 4000 paragrafi 40.

*mendojmë se çështja në shqyrtim, apo rezultati i çështjes në shqyrtim nuk është në përputhje – në të gjitha aspektet materiale – me kriteret e përcaktuara ...<sup>24</sup>”.*

Procedurat e kryera janë të limituara krahasuar me rastin kur nevojitet që të nxirret siguri e arsyeshme.

Për të kuptuar lidhjen midis nivelit të sigurisë, llojeve të angazhimit dhe formes së konkluzionit ose opinionit është e nevojshme të kuptohet lidhja midis niveleve të sigurisë dhe llojeve të auditimit.

Eshte e rëndësishme te kuptohet se një opinion kërkon më shumë punë se një konkluzion. Nga ana tjetër opinionet janë të standartizuar ndërsa konkluzionet kanë më shumë “hapësire”fleksibilitet formulimi në lidhje me çështjen që auditohet.

Konkluzioni dhe opinionit i auditimit trajtohet gjërësisht në Kapitullin Raportimi i Auditimit. Tabela e mëposhtme do të ndihmojë në kuptimin e këtyre koncepteve si si ato funksionojnë së bashku në praktikën audituese.

*Tabela nr 1. Nivelet e sigurisë dhe llojet e angazhimit në auditimin e përputhshmërisë*

<i>Lloji i Angazhimit</i>  <i>Dhe</i>  <i>Niveli i Sigurise</i>		<b>Lloji i angazhimit</b>	
		Raportimi i Drejtpërdrejtë RD (RD(R RD(RD)	Angazhim i vërtetimit (AV)
<b>Niveli i sigurisë</b>	Siguri e arsyeshme (SA)	SA-RD	SA-AV
	Siguri e kufizuar (SK)	SK-RD	SK-AV

*Tab. 1 Burimi: Handbook of IDI; ISSAI 4000*

*Çdo auditim i kryer nga KLSH vendoset në një të një nga katër qelizat e paraqitura në tabelë.*

<sup>24</sup> ISSAI 4000 paragrafi 42

### **3 KAPITULLI III - KËRKESAT E PËRGJITHSHME TË AUDITIMIT TË PËRPUTHSHMËRISË**

ISSAI 400 dhe ISSAI 4000 përcakton parimet e auditimit të përputhshmërisë, të cilat janë kërkesa bazë që duhet të zbatohen gjatë kryerjes së auditimeve, si më poshtë:

### 3.1 Objektiviteti dhe etika<sup>25</sup>

*ISSAI 4000. Paragrafi 45: Audituesi gjatë ushtrimit të veprimtarisë audituese duhet të respektojë procedurat përkatëse në lidhje me objektivitetin dhe etikën, të cilat nga ana e tyre duhet të jenë në përputhje me ISSAI-të të lidhura me objektivitetin dhe etikën.*

*ISSAI 4000.48: Audituesi kujdeset që të jetë sa më objektiv, në mënyrë që gjetjet dhe konkluzionet të jenë të paanshme dhe të shihen si të tilla nga palët e treta.*

Audituesit e KLSH-se duhet të zotërojnë sjellje dhe integritet profesional, të jetë objektiv, të zotërojnë kompetencën e kërkuar profesionale, të ushtrojë kujdesin e duhur dhe gjithashtu duhet të ruajë pavarësinë në fakte, shfaqjen dhe konfidencialitetin në lidhje me të gjitha çështjet e auditimit. Audituesi duhet të sigurojë që komunikimi me palët e interesuara të mos rrezikojë objektivitetin institucional të KLSH-se.

Audituesi gjatë kryerjes së auditimit, duhet të shmangë ndikimin e padrejtë nga çdo palë e interesuar në formulimin e një raporti të ekuilibruar, dhe të ruajë objektivitetin. Më gjërësisht çështjet referuar objektivitetit dhe etikës janë trajtuar në INTOSAI-P 10 - Deklaratën e Meksikës mbi Pavarësinë, GUID 9030 - Praktikën e mira që lidhen me Pavarësinë dhe ISSAI 130 Kodin e Etikës së INTOSAI dhe Kodin e Etikës së KLSH-së.

### 3.2 Risku i auditimit<sup>26</sup>

*ISSAI 4000.52 Audituesit duhet të marrin parasysh riskun e auditimit gjatë procesit të auditimit.*

Auditimet duhet të kryhen në mënyrë të tillë që të menaxhohet ose të zvogëlohet risku i auditimit në një nivel të pranueshëm. Risku i auditimit është risku që raporti i auditimit ose më saktë konkluzioni dhe opinioni i audituesit - të jenë të papërshtatshëm (të pabazuar) në një auditim të caktuar. Audituesi duhet të marrë parasysh tre llojet e ndryshme të riskut të auditimit - risku i trashëguar, risku i kontrollit dhe risku i zbulimit - në lidhje me çështjen dhe formatin e raportimit, pra nëse çështja është sasiore ose cilësore dhe nëse raporti i auditimit duhet të përfshijë një opinion ose një konkluzion (përfundim).

### 3.3 Risku i mashtrimit<sup>27</sup>

*ISSAI 4000.58: Audituesi merr parasysh riskun e mashtrimit gjatë gjithë procesit të auditimit, dhe dokumenton rezultatin e vlerësimit.*

<sup>25</sup> ISSAI 4000 paragrafi) 45-51 “Standarti Auditimit të Përputhshmërisë”

<sup>26</sup> ISSAI 400, paragrafi 46 dhe ISSAI 4000 paragrafi 52-57

<sup>27</sup> ISSAI 4000 Standarti i Auditimit të Përputhshmërisë, paragrafi 58-63



Audituesit përgjatë kryerjes së auditimit të përpueshmërisë duhet të identifikojnë dhe vlerësojnë riskun e mashtrimit dhe të marrë prova të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit

Për shkak të kufizimeve të auditimit, ekziston një risk i pashmangshëm që veprimet e paligjshme, përfshirë mashtrimin mund të ndodhin dhe të mos zbulohen nga audituesi. Risku i mos zbulimit të një veprimi të kundërligjshëm që rezulton nga mashtrimi është më i lartë se rreziku i mos zbulimit të një rezultati nga gabimi. Kjo për shkak se mashtrimi mund të përfshijë skema të organizuara të krijuara për ta fshehur atë, ose keqinterpretime të qëllimshme që i bëhen audituesit. Përpjekje të tilla për fshehje mund të jenë edhe më të vështira për t'u zbuluar kur shoqërohen nga një marrëveshje e fshehtë.

Audituesi është përgjegjës për ruajtjen e skepticizmit profesional gjatë gjithë auditimit dhe njohjen e faktit se procedurat e auditimit që janë efektive për zbulimin e gabimit mund të mos jenë efektive në zbulimin e mashtrimit.

Përgjegjësia kryesore për parandalimin dhe zbulimin e mashtrimit varet nga administrimi i njësisë ekonomike përmes hartimit, implementimit dhe mirëmbajtjes së një sistemi adekuat të kontrollit të brendshëm.

Bashkelidhur Aneksi nr. 11 “Risku i Mashtrimit”.

### 3.4 Materialiteti<sup>28</sup>

*ISSAI 400.paragrafi 47 Audituesit duhet të marrin parasysh materialitetin gjatë procesit të auditimit.*

Përcaktimi i materialitetit është një çështje e gjykimit profesional dhe varet nga interpretimi i audituesit dhe nevojat e përdoruesve. Një çështje mund të vlerësohet materiale, nëse njohja e saj do të ndikojë vendimet e përdoruesve. Ky vendim mund të lidhet me një artikull të vetëm ose një grup artikujsh të marrë së bashku. Materialiteti është konsideruar shpesh në aspektin e vlerës, por ai ka gjithashtu edhe aspekte të tjera sasiore dhe cilësore. Karakteristikat e një artikulli apo grupi artikujsh mund të jenë një çështje materiale për vetë natyrën e tyre. Një çështje mund të jetë materiale për shkak të kontekstit në të cilin ndodhet.

Materialiteti duhet të konsiderohet për qëllime të *i) planifikimit, ii) vlerësimit* të evidencave të marra dhe për qëllime të *iii) raportimit të auditimit*.

Vlerësimi i materialitetit kërkon gjykim gjithëpërfshirës profesional nga ana e audituesit dhe ka të bëjë me fushëveprimin e auditimit.

### 3.5 Përzgjedhja e fushave domethënëse për përdoruesit e synuar<sup>29</sup>

*ISSAI 4000.paragrafi 64: është në kompetencën e KLSH-së për të përzgjedhur mbulimin e auditimit të përpueshmërisë, dhe në këtë rast duhet të identifikohen fushat që janë me rëndësi për përdoruesit e synuar.*

<sup>28</sup> ISSAI 400, paragrafi 47.

<sup>29</sup> ISSAI 4000 paragrafi 64-70

- 1) Gjatë procesit të përzgjedhjes së fushave që do të mbulohen nga uditimet e përputhshmërisë duhet të zbatohen procedurat për identifikimin e fushave të rëndësishme dhe/ose fusha me risk në drejtim të mosrespektimit të kuadrit rregullator dhe vulnerabel ndaj dheljeve dhe korrupsionit. Gjatë kryerjes së këtyre procedurave, audituesi mund të marrë parasysh sa vijon:
  - a) Interesat ose pritshmëritë e publikut.
  - b) Ndikimi tek qytetarët.
  - c) Projektet me financim të dhe impakt ne jeten e qytetareve.
  - d) Përfituesit e fondeve publike.
  - e) Rëndësia e dispozitave të caktuara të ligjit.
  - f) Parimet e qeverisjes së mirë.
  - g) Rolet e organeve të ndryshme të sektorit publik.
  - h) Të drejtat e qytetarëve dhe të organeve të sektorit publik.
  - i) Shkelje të mundshme të ligjeve në fuqi dhe rregulloreve të tjera që rregullojnë veprimtarinë e entitetit publik, ose borxhin publik, deficitin publik dhe detyrimet .
  - j) Mosrespektimi i kontroleve të brendshme, ose mungesa e një sistemi adekuat të kontrollit të brendshëm.
  - k) Gjetjet e identifikuar në auditimet e mëparshme.
  - l) Sinjalizimet nga palët e treta

### 3.6 Gjikimi profesional dhe skepticizmi<sup>30</sup>

*ISSAI 4000.71 Audituesit duhet të planifikojnë dhe të kryejnë auditimin me skepticizëm profesional dhe të ushtrojnë vlerësim profesional gjatë procesit të auditimit.*

Termet "**skepticizëm profesional**" dhe "**gjikimi profesional**" janë të rëndësishëm kur formulohen kërkesat në lidhje me vendimet e audituesit për sa i takon planit të duhur të veprimit.

*ISSAI 4000.74: Nëse ekspertiza për një çështje të vështirë ose të diskutueshme nuk është e disponueshme në ekipin e auditimit, kërkohet këshilla profesionale.*

Koncepti i referohet zbatimit të njohurive, përvojës së fituar gjatë punës dhe trajnimeve përkatëse, brenda kontekstit të dhënë nga standardet e auditimit, në mënyrë që të mund të merren vendime të drejta referuar veprimtarisë audituese, në përputhje me rrethanat e auditimit. Koncepti i skepticizmit profesional **është themelor** për të gjitha auditimet.

Audituesi duhet të planifikojë dhe të kryejë auditimin me një qëndrim skeptik profesional, duke pranuar se rrethana të caktuara mund të ndikojnë në çështjet që auditohen.

Gjikimi profesional dhe skepticizmi përdoren gjatë procesit të auditimit të përputhshmërisë për të vlerësuar elementet e auditimit, të çështjes, kriterëve të

<sup>30</sup> ISSAI 4000 paragrafi 71-79

përshtatshme, fushëveprimet të auditimit, riskut, materialitetit dhe procedurave të auditimit që do të përdoren në përgjigje të risqeve të përcaktuara.

Të dy konceptet përdoren edhe në vlerësimin e provave në rastet e identifikimit të shkeljeve, në raportimin dhe në përcaktimin e përmbajtjes dhe shpeshtësisë së komunikimit përgjatë misionit të auditimit.

Kërkesat specifike për aplikimin e vlerësimit profesional dhe skepticizmit gjatë ushtrimit të auditimit të përputhshmërisë janë aftësia për të analizuar strukturën dhe përmbajtjen e kuadrit ligjor rregullator dhe për të zbatuar konceptet profesionale të auditimit në qasjen ndaj çështjeve të njohura dhe të panjohura.

Audituesi duhet të jetë në gjendje të vlerësojë një shumëllojshmëri evidencash (të dhënash) të auditimit sipas burimit të tyre, si dhe të vlerësojë mjaftueshmërinë dhe përshtatshmërinë e të gjitha evidencave (të dhënave) të marra gjatë auditimit.<sup>31</sup>

### **3.7 Kontrolli i cilësisë<sup>32</sup>**

*ISSAI 4000.80: Audituesit janë përgjegjës për cilësinë e auditimit.*

Ata janë përgjegjës për kryerjen e auditimit dhe duhet të zbatojnë procedurat e kontrollit të cilësisë gjatë gjithë procesit të auditimit. Këto procedura duhet të synojnë në marrjen e sigurisë, se auditimi është në përputhje me standardet e aplikueshme dhe se raporti i auditimit, konkluzionet dhe opinioni i auditimit janë të përshtatshëm.

### **3.8 Menaxhimi i grupit të auditimit dhe aftësitë/zotësitë profesionale<sup>33</sup>**

*ISSAI 400,45: Audituesit duhet të kenë qasje në aftësitë e nevojshme.*

Audituesit në grupin e auditimit duhet, individualisht dhe kolektivisht, të zotërojnë njohuri, aftësi dhe kapacitetin e nevojshëm për të përfunduar me sukses auditimin. Kjo përfshin përvojën praktike të ushtrimit të auditimit të përputhshmërisë, familjaritetet me standardet e aplikueshme dhe rregullat, një kuptim të operacioneve të subjektit të audituar, si dhe aftësinë e përvojën për të ushtruar vlerësim profesional. Për sa më sipër, është e nevojshme të rekrutohet personeli me kualifikime të përshtatshme, të ofrohen trajnime për zhvillimin e stafit, të përgatiten manuale dhe udhëzues të tjerë, udhëzime lidhur me kryerjen e auditimeve dhe të sigurohen burime të mjaftueshme të auditimit. Audituesit duhet të rrisin kompetencën e tyre profesionale përmes zhvillimit të vazhdueshëm profesional, i cili mbështetet në politikat që ndjek KLSH dhe nevojat e stafit të auditimit.

Auditimet mund të kërkojnë teknika të specializuara, metoda apo aftësi nga disiplina që nuk disponohen brenda KLSH-së. Në këtë rast KLSH angazhon ekspertë të jashtëm për të cilët KLSH paraprakisht vlerëson nëse kanë kompetencën e nevojshme, aftësitë,

<sup>31</sup> ISSAI 400, paragrafi 43

<sup>32</sup> ISSAI 400, paragrafi 44 dhe ISSAI 4000 paragrafi 80-88

<sup>33</sup> ISSAI 400, paragrafi 45.

objektivitetin dhe përcakton nëse puna e tyre është e mjaftueshme për qëllimet e auditimit.<sup>34</sup>

### 3.9 Dokumentimi<sup>35</sup>

*ISSAI 4000.89: Audituesit duhet të përgatisin dokumentacionin e mjaftueshëm të auditimit.*

Dokumentacioni duhet të përgatitet në kohën e duhur dhe duhet të sigurojë një kuptim të qartë të kriterëve të përdorura, të fushëveprimit të auditimit, të gjykimeve, të evidencave të marra dhe përfundimeve të arritura. Dokumentacioni duhet të jetë i detajuar në mënyrë të mjaftueshme për të mundësuar një audituesi të kuptojë: marrëdhëniet me çështjen, kriteret, fushëveprimin e auditimit, vlerësimin e riskut, projektin e auditimit, programin e auditimit dhe natyrën, kohën, shtrirjen dhe rezultatet e procedurave të kryera; evidencat e marra në mbështetje të konkluzionit apo opinionit të audituesit; arsyetimin pas të gjitha çështjeve të rëndësishme që kërkohen për ushtrimin e gjykimit profesional; dhe konkluzionet lidhur me to.

### 3.10 Komunikimi<sup>36</sup>

*ISSAI 4000.96: Audituesit duhet të mbajnë komunikim efektiv përvijues gjatë procesit të auditimit.*

Komunikimi zhvillohet në të gjitha fazat e auditimit: para se auditimi të fillojë, gjatë planifikimit, gjatë auditimit dhe në fazën e raportimit. Çdo vështirësi apo pengesë e hasur gjatë auditimit, duhet t'i komunikohet niveleve përkatës të drejtimit.

<sup>34</sup> Trajtuar më hollësisht në Kapitullin III – Faza e punës në terren, Përdorimi i punës së ekspertëve të jashtëm.

<sup>35</sup> ISSAI 400, paragrafi 48. ISSAI 4000 paragrafi 89-95

<sup>36</sup> ISSAI 400, paragrafi 49, ISSAI 4000 paragrafi 96-100

## **4 KAPITULLI IV - PLANIFIKIMI NË AUDITIMIN E PËRPUTSHMËRISË**

## **HYRJE**

*Audituesi duhet të hartojë dhe dokumentojë një strategji të auditimit dhe një plan auditimi dokumente këto që përshkruajnë se si do të kryhet auditimi për të nxjerrë raporte që do të jenë të përshtatshme për rrethanat, burimet dhe kohën për kryerjen e auditimit. (ISSAI 4000:137)*

Planifikimi i një auditimi përfshin mbledhjen dhe vlerësimin e informacionit dhe marrjen e vendimeve në lidhje me fushën/objektin e auditimit, qasjen, kohën dhe burimet. Qëllimi është për të kryer një punë audituese që redukton në një nivel të ulët të pranueshëm, riskun e një konkluzioni ose opinionit të gabuar rreth objektivit të auditimit.

Procesi i planifikimit të Auditimit dokumentohet me **Projektin e Planifikimit të Auditimit**, që përcakton burimet dhe strategjinë e përgjithshme të auditimit si dhe **Programin e Auditimit** që përmban udhëzimet për natyrën, kohën dhe shtrirjen e punës audituese që do të kryhet.

Planifikimi i auditimit është hapi i parë dhe një fazë thelbësore në procesin e auditimit. Kjo fazë përfshin mbledhjen dhe analizën e fakteve dhe të dhënave të mjaftueshme, për të arritur konkluzione të besueshme dhe të vlefshme, rreth subjektivit të auditimit. Burimet e vlefshme për këtë proces janë pothuajse gjithmonë të limituara. Zhvillimi i planit është një mjet për bashkërendimin e punës së bërë me burimet e vlefshme, kur është e mundur, përfshirë dhe ekspertizën e jashtme.

Audituesit e KLSH-së duhet të planifikojnë auditimin në mënyrë që të garantojë kryerjen e auditimit me cilësi të lartë duke përdorur burimet me ekonomikitet, në mënyrë eficiente, efektive dhe në kohën e duhur.

### **4.1 Qasja e audituesit në auditimin e përputhshmërisë**

Në një auditim përputhshmërie, audituesi planifikon të kryejë hapat e mëposhtëm në mënyrë që të arrijë një përfundim nëse është përmbushur apo jo përputhja me dispozitat ligjore, rregullat, etj., gjatë administrimit të subjektivit:

#### **(i) të identifikojë dhe vlerësojë riskun e mospërputhshmërisë**

Audituesi identifikon dhe vlerëson riskun e mospërputhshmërisë duke siguruar njohje të mjaftueshme të kuadrit ligjor dhe rregullator që zbaton subjekti i auditimit në veprimtarinë e tij. Audituesi duhet ta njohë atë gjerësisht, në mënyrë që të jetë në gjendje të identifikojë transaksionet ose ngjarjet, të cilat kanë efekt të rëndësishëm mbi përputhshmërinë.

#### **(ii) të bëjë vlerësimin paraprak të kontrollit të brendshëm**

Audituesi shqyrton dhe verifikon sistemet dhe procedurat që zbaton subjekti, për të siguruar përputhshmërinë me ligjet dhe rregullat në fuqi si edhe merr dijeni rreth kontrollit të brendshëm në masën që të mundësojë vlerësimin paraprak të riskut të kontrollit në subjektivin përkatës të auditimit.

#### **(iii) testi i përputhshmërisë**

Në mënyrë që të sigurojë evidencat e duhura dhe të mjaftueshme rreth përputhshmërisë, audituesi duhet të kryejë procedura thelbësore (të pavarura) mbi transaksionet. Masa deri në të cilën duhen kryer këto procedura, diktohet nga

vlerësimi i audituesit mbi efektivitetin e sistemeve për të kthyer ligjet dhe rregullat në kontrole si edhe në ç'masë testet mbi këto kontrole mbështesin rastet e vlerësimit të riskut të kontrollit në nivel të mesëm ose të ulët.

#### **(iv) raportimi mbi përputhshmërinë**

Audituesi harton raportin dhe një opinion (Deklaratë Sigurie) mbi përputhshmërinë.

### ***4.2 Rëndësia dhe natyra e planifikimit***

Sipas ISSAI 4000, një planifikim i mirë ndihmon për të siguruar që auditimi të vlerësohet në bazë të rrezikut; problemet e mundshme të identifikohen dhe zgjidhen me kohë; auditimi është i organizuar dhe menaxhuar siç duhet në mënyrë që të kryhet në mënyrë ekonomike, efikase dhe efektive.

Natyrë dhe shtrirja e aktiviteteve të planifikimit do të ndryshojnë në varësi të madhësisë dhe kompleksitetit të subjektit të audituar dhe përvojës së mëparshme të auditimit. Planifikimi i auditimit zhvillohet jo vetëm në këtë fazë, por përkundrazi është një proces i vazhdueshëm dhe përsëritës.

Grupi i auditimit duhet të përfshijë në planifikimin e auditimit të përputhshmërisë hapat e mëposhtëm:

- (a) Përcaktimin e materialitetit, singa pikëpamjasasiore ashtu edhe cilësore;
- (b) Identifikimin dhe vlerësimin e risqeve materiale nëpërmjet njohjes së subjektit të auditimit dhe mjedisit të tij, duke përfshirë edhe kontrollin e brendshëm.
- (c) Përcaktimin e procedurave të auditimit në lidhje me natyrën, kohën dhe shtrirjen e punës audituese që do të kryhet si përgjigje ndaj risqeve të identifikuar;
- (d) Hartimin e Projektit të Planifikimit të Auditimit dhe Programit të Auditimit.

### ***4.3 Hapat e Planifikimit***

Natyrë dhe shtrirja e veprimtarisë së planifikimit në auditimet e përputhshmërisë ndryshon në varësi me madhësinë dhe kompleksitetin e subjektit të auditimit dhe përvojën e mëparshme të audituesit. Planifikimi i auditimit të përputhshmërisë nuk ndodh vetëm në këtë fazë, por është më tepër një proces i vazhdueshëm dhe i përsëritur, si dhe është një aktivitet që vazhdon gjatë gjithë auditimit, duke iu përgjigjur rrethanave të reja të tilla si ndryshimet e paparashikuara në operacionet ose sistemet e subjektit të audituar, apo rezultatet e paparashikuara që dalin në dritë gjatë fazës së ushtrimit të auditimit.

Grupi i auditimit duhet të përfshijë në planifikimin e auditimit të përputhshmërisë hapat si më poshtë:

- (a) Identifikimin dhe vlerësimin e risqeve materiale nëpërmjet njohjes së subjektit të auditimit dhe mjedisit të tij, duke përfshirë edhe kontrollin e brendshëm.
- (b) Përcaktimin e materialitetit, si nga pikëpamja sasiore ashtu edhe cilësore;
- (c) Përcaktimin e procedurave të auditimit në lidhje me natyrën, kohën dhe shtrirjen e punës audituese që do të kryhet si përgjigje ndaj risqeve të identifikuar;
- (d) Hartimin e Projektit të Planifikimit të Auditimit dhe Programit të Auditimit.



### 4.3.1 Njohja me ligjet dhe rregullat për vlerësimin dhe identifikimin e riskut të brendshëm

#### **Kuadri ligjor dhe rregullator**

Përpara se të nisë auditimin e përputhshmerisë, audituesi bën identifikimin e kornizës kushtetuese, Strategjisë kombëtare, sektoriale, dikasteriale etj, ligjeve dhe rregullave të zbatueshme në aktivitetin e subjektit. Në funksion të njohjes së kuadrit ligjor rregullator audituesi i referohet fletoreve zyrtare si dhe ëeb-ve zyrtare. Këtë kuadër ligjor e rregullator të identifikuar, audituesi më tej e shqyrton dhe e vlerëson për qëllime të përfitimit të njohurive rreth aktivitetit të subjektit të auditimit. Në kuadrin e zbatueshëm që lidhet me subjektin që auditohet përfshihet:

- Legjislacioni financiar dhe rregullat e aplikueshme;
- Dispozitat ligjore bazë që përcaktojnë politikat, programin apo veprimtarinë;
- Aktet ligjore dhe nënligjore dhe rregulloret e dala në zbatim të dispozitave ligjore bazë.

#### **Arsyet e njohjes së ligjeve dhe rregulloreve të subjektit të auditimit**

Njohja e ligjeve dhe rregullave si dhe përdorimi i këtij informacioni në mënyrën e duhur, ndihmon audituesit në identifikimin e anomalive të mundshme materiale, p.sh. mos pajtueshmëria në rastin e dispozitave të reja ligjore dhe moszbatimet për shkak të kompleksitetit, rastet e keq interpretimeve të legjislacionit dhe fushës së tij, etj. Kjo ndihmon audituesin të përcaktojë nëse risku i brendshëm/vetvetishëm do të klasifikohet i lartë ose jo dhe gjithashtu e lejon atë të përcaktojë natyrën, kohën dhe shkallën e shtrirjes së procedurave të auditimit.

Njohja nga audituesit duhet të shtrihet edhe në objektivat e legjislacionit, pasi kjo e ndihmon të kuptojë çdo legjislacion tjetër dytësor ose rregulla suplementare.

#### **Shtrirja e punës së audituesit në njohjen e ligjeve dhe rregullave**

Shtrirja e punës së audituesit me qëllim njohjen e kuadrit ligjor dhe rregullator të aplikueshëm nga subjekti i auditimit varet nga natyra dhe kompleksiteti i ligjeve dhe rregullave. Gjithsesi, audituesi ka nevojë vetëm të kuptojë pjesët e legjislacionit që lidhen me detyra të veçanta të auditimit. Në të gjitha rastet, subjekti i auditimit është përgjegjës për përputhshmërinë më ligjet dhe rregullat. Kur një subjekt auditimi zbaton një kuadër rregullator kompleks, audituesit mund të kërkojnë informacion më të detajuar për zbatimin e tij përfshirë, komente që mund të jenë përgatitur nga menaxhimi. Kur audituesi nuk është i sigurt nëse legjislacioni është interpretuar saktë ai mund të kërkojë opinion shtesë *nga ekspertët ligjore*. Nëse ligjet dhe rregullat nuk ndryshojnë nga njëri vit në tjetrin, audituesi mund të marrë informacion të vazhdueshëm edhe nga auditimet e mëparshme.

### 4.3.2 Vlerësimi i riskut

Audituesi duhet të kryejë procedura për të zvogëluar rrezikun e nxjerrjes së konkluzioneve jo të sakta në një nivel të ulët të pranueshëm.<sup>37</sup>

<sup>37</sup>ISSAI 4000.paragrafi 52-pika 4.5.2



Gjatë procesit auditues praktikisht është e pamundur të verifikohen të gjitha ngjarjet dhe transaksionet që kryen një subjekt. Audituesve të KLSH-së nuk ju mjafton as koha dhe as burimet financiare për të verifikuar dhe siguruar evidencën e auditimit që do të mund të shërbente për të dhënë një siguri absolute (100%) në zbulimin e të gjitha shmangieve materiale. Prandaj sikurse u theksua më lartë, audituesit përpiqen të sigurohen që konkluzionet dhe opinionet e tyre kanë një siguri të arsyeshme, rrjedhojë e punës audituese. Risku i auditimit është risku që audituesit janë të gatshëm të tolerojnë.

Risku i auditimit përbëhet nga tre komponentë kryesorë, përkatësisht:

- Risku i brendshëm (i trashëgueshëm) (IR);
- Risku i kontrollit të brendshëm (CR);
- Risku i zbulimit (DR);

Në praktikë, risku i auditimit është i pashmangshëm, pra në praktikë një përqindje e parregullsive apo shkeljeve përsëri do të mbeten të pazbuluara. KLSH ka përllogaritur një nivel normal të moszbulimit që shkon maksimumi 5%. Të gjitha auditimet e përputhshmërisë që e kanë riskun e auditimit deri në këtë nivel presupozohet se ofrojnë siguri të arsyeshme, nëse gjatë auditimit janë mbajtur parasysh kërkesat e standardeve dhe janë përcaktuar e kryer drejt procedurat e punës. Pra shkalla e sigurisë që këto auditime japin është  $DA = 100 - AR = 95\%$ .

Vlerësimi i riskut nga audituesit **duhet** të behet duke u nisur nga një supozim i arsyeshëm rreth nivelit të mundshëm të gabimeve për sa i takon përputhshmërisë me ligjet dhe rregullat në fuqi. Vlerësimi i riskut bëhet për secilin komponent të përputhshmërisë dhe bazohet në gjykimin profesional të audituesit.

Modeli i riskut të auditimit, ndihmon që audituesit të hartojnë një plan dhe strategji të plotë të auditimit në funksion të arritjes së sigurisë së dëshiruar:

**AR = IRxCRxDR**

Risku i Auditimit = Risk i brendshëm x Risk i kontrollit x Risk i zbulimit

Ekuacioni i mësipërm duhet të jetë gjithmonë në ekuilibër. Për të ruajtur nivelin e riskut të auditimit (deri 5 %) të përcaktuar në politikat audituese të KLSH-së, sa më i lartë të vlerësohet nga audituesit niveli i riskut të brendshëm dhe/ose të kontrollit, aq më i ulët duhet të jetë risku i mos zbulimit. Një situatë e tillë do të kërkonte më shumë punë audituese thelbësore, zgjedhje të sasive më të mëdha të kampioneve dhe anasjelltas sa më i ulët të jetë vlerësimi i riskut të brendshëm dhe të kontrollit, aq më i lartë do të jetë risku i zbulimit. Kjo do të thotë më pak punë thelbësore dhe më shumë punë audituese me sistemet.

#### ➤ **Risku i brendshëm (i trashëgueshëm)**

Risku i brendshëm i shmangies nga përputhshmëria, ose gabimi, analizohet nga audituesi duke përdorur gjykimin në vlerësimin e një sërë faktorësh, që përfshijnë:

- kompleksitetin e strukturave menaxhuese;
- kompleksitetin e kuadrit normues dhe ligjor;
- hyrjen në zbatim të dispozitave të reja ligjore ose ndryshimet në rregullat ekzistuese;
- shërbime dhe programe të realizuara nga palë të treta;
- pagesa dhe fatura të kryera mbi baza pretendimesh ose deklarimesh;
- numrin dhe shumëllojshmërinë e përfituesve.

Si pjesë të vlerësimit të riskut, audituesi përcakton se cilët prej risqeve të brendshme të identifikuar janë në gjykimin, risqe që kërkojnë trajtim të veçantë gjatë auditimit (risqe të rëndësishme), gjë për të cilën audituesi duhet të vlerësojë edhe kontrollet përkatëse dhe të përcaktojë nëpërmjet testimit nëse këto kontrolle janë zbatuar në mënyrë efektive dhe të vazhdueshme përgjatë gjithë periudhës së rishikimit.

### ➤ Risku i Kontrollit

*Risku i kontrollit* është risku që një anomali materiale mund të ndodhë dhe mund mos të parandalohet ose zbulohet dhe korrigjohet në kohë nga sistemet e kontrollit të brendshëm. Kur audituesi parashikon të mbështetet në vlerësimin e riskut të kontrollit për të zvogëluar shkallën e përdorimit të procedurave thelbësore (substantive) sa i takon përputhshmërisë, ai kryen gjithashtu vlerësime paraprake të riskut të kontrollit dhe planifikon e kryen teste të kontrollit, në mënyrë që të mbështesë këtë vlerësim.

#### Vlerësimi paraprak i riskut të kontrollit

Mbështetur në njohjen që ka siguruar për kontrollin e brendshëm, audituesi **bën vlerësimin** e riskut të kontrollit të brendshëm duke e klasifikuar sipas rastit me nivel "të lartë", "të mesëm", ose "të ulët". Në varësi të nivelit të rrezikut, bëhet edhe përcaktimi i natyrës, kohës dhe shkallës së shtrirjes së procedurave të auditimit.

#### Lidhja midis vlerësimit të kontrolleve të brendshme dhe riskut të kontrollit

Statusi i sistemit të kontrollit të brendshëm	Risku i kontrollit	Përshkrimi
Shumë i mire	I Ulët	Në rrethanat kur informacioni disponibel vjen nga auditimet e fundit në të njëjtën fushë, çka tregon se kontrolli i brendshëm është projektuar shumë mirë dhe funksionon si duhet në hartim dhe zbatim.
I Mire	I Mesëm	Kontrolli i brendshëm ekziston dhe është i projektuar si duhet, pra ka të ngjarë të funksionojë në mënyrë efektive dhe të vazhdueshme gjatë gjithë periudhës nën shqyrtim.
I Dobët/Ulet	I Lartë	Kontrolli i brendshëm nuk ekziston, ose është i projektuar dobët apo zbatohet dobët.

Burimi: Manuali i auditimit të përputhshmërisë dhefinanciar të Gjykatës Europiane të Audituesve

### ➤ **Risku i moszbulimit**

Risku i moszbulimit është risku që audituesi të mos zbulojë gabime materiale të cilat kanë ndodhur dhe nuk janë parandaluar ose zbuluar dhe korrigjuar në kohë nga sistemi i kontrollit të brendshëm.

Bazuar në nivelin e riskut të auditimit të pranuar dhe vlerësimin të riskut të brendshëm dhe të kontrollit të subjektit të auditimit, grupi i auditimit përcakton natyrën, kohën dhe shtrirjen e procedurave të auditimit të nevojshme për të arritur në një vlerësim të riskut të zbulimit.

P.sh: në qoftë se kërkohet risk auditimi i ulët; risku i zbulimit mund të ulët duke ndërmarrë më shumë procedura thelbësore, pasi kjo siguron një probabilitet (mundësi) më të madh që audituesit të zbulojë deklaratat e gabuara ose parregullsi materiale.

Nëse kontrolli nuk funksionon si duhet (duke rritur kështu riskun e kontrollit), risku i mos -zbulimit duhet të zvogëlohet, duke shtuar procedurat thelbësore.

### **Informacione të tjera për auditimin e përputhshmërisë:**

Informacionet në vijim duhet të konsiderohen si pjesë e vlerësimin të riskut për auditimet e përputhshmërisë me ligjet dhe rregullat në fuqi:

- Raportet vjetore të manaxhimit financiar dhe kontrollit të njësive publike, deklaratat vjetore të vetëvlerësimin dhe regjistrat e menaxhimit të riskut, që përmbajnë risqet kryesore të identifikuar nga subjektet përkatës.
- Raportet vjetore të veprimtarisë së subjekteve publike dhe informacione të tjera që kanë të bëjnë me sistemin e kontrollit të brendshëm të subjektit publik.
- Raporte përkatëse të hartuara nga njësi të ndryshme kontrolli/auditimi të ekzekutivit (përfshirë strukturat e auditimit të brendshëm, inspektimi financiar, etj.) ose nga auditues të tjerë;
- Raportet e mëparshme të auditimit të KLSH - së për subjektin apo subjektet që lidhen me auditimin si dhe njohuritë dhe eksperiencat e audituesve për subjektet e auditimit;
- Çdo indicie formale të adresuar si dhe ato të njohura botërisht (burim mediatik, ankesa të qytetarëve).

Këto informacione kontribuojnë në përcaktimin e nivelit të riskut të kontrollit (i lartë, i mesëm apo i ulët).

### **4.3.3 Përcaktimi i materialitetit në auditimin e përputhshmërisë**

Materialiteti është një koncept themelor në auditimet e përputhshmërisë të KLSH-së. Ai përcakton nivelin e shmangies që audituesit vlerësojnë se mund të ndikojë tek përdoruesit e informacionit që përmbajnë raportet e auditimit. Një çështje ose grup çështjesh mund të jenë materiale ose për shkak të sasisë, natyrës (karakteristikave të brendshme) ose në varësi të kontekstit të tyre.

SNA trajtojnë përgjegjësinë e audituesit për të zbatuar konceptin e materialitetit në planifikimin dhe kryerjen e një auditimi të pasqyrave financiare, në funksion të zbulimit dhe korigjimit të anomalive. Një trajtim i tillë i ngjashëm mund të perdoret edhe në rastet e auditimit të përputhshmërisë, ku natyrisht një rol të rëndësishëm ka gjykimi profesional i audituesit.

Në planifikimin e auditimit, audituesi gjykon në lidhje me madhësinë e anomalive që do të quhen materiale. Ky gjykim përbën bazën për:

- Përcaktimin e natyrës, afatit dhe shtrirjes së procedurave të vlerësimit të rrezikut;
- Identifikimin dhe vlerësimin e risqeve të anomalive materiale, dhe
- Përcaktimin e natyrës, afatit dhe shtrirjes së procedurave të mëtejshme të auditimit.

Gjatë përcaktimit të materialitetit rrethanat që lidhen me disa anomali mund të bëjnë që audituesi t'i vlerësojë ato si materiale edhe në qoftë se ato janë poshtë nivelit të materialitetit. Audituesi shqyrton jo vetëm madhësinë, por edhe natyrën e shkeljeve apo parregullsive dhe rrethanat e veçanta të ndodhjes së tyre, kur bën vlerësimin e efektit të tyre në pasqyrat financiare.

## ➤ **PËRDORIMI I MATERIALITETIT NË ANGAZHIMET E VERIFIKIMIT DHE VLERËSIMIT TË PËRPUTHSHMËRISË ME LIGJET DHE RREGULLAT**

### **Fokusi primar tek përdoruesit**

Audituesi planifikon dhe kryen auditimin me qëllim që të vlerësojë nëse veprimtaria, aktiviteti, transaksionet dhe informacioni, në të gjitha aspektet *materiale* janë në pajtueshmëri me kërkesat ligjore e rregullatore dhe janë kryer në pajtim me kompetencat e personave përgjegjës. Në teori, shkeljet ose gabimet janë materiale nëse ato, individualisht ose të kombinuara me gabime të tjera, do të ndikonin dukshëm në konkluzionet kryesore ose vendimet e përdoruesve të raportit të auditimit.

### ➤ **MATERIALITETI SASIOR (0.7 - 2%)**

Përcaktimi i materialitetit sasior përfshin gjykimin për sa i takon nivelit maksimal të pranueshëm të mospërputhshmërisë.

Në politikat audituese të KLSH-së, niveli i materialitetit llogaritet ndërmjet 0.7% - 2% e vlerës. Si vlerë, zakonisht përdoret ose totali i shpenzimeve ose totali i të ardhurave.

Për shembull, për buxhetin qendror pragu i materialitetit është 2% dhe llogaritet i tillë si për kapituj të veçantë të shpenzimeve ashtu edhe për totalin e të ardhurave të buxhetit.

Pavarësisht këtij rregulli të përgjithshëm duhet mbajtur parasysh se transaksionet e audituara, gjatë auditimit të përputhshmërisë, ndonëse veçmas mund të kenë një vlerë relativisht të vogël (psh 50,000 lekë), mund të ndodhë që së bashku ato të bëhen materiale dhe të kenë impakt në zërin përkatës të shpenzimeve, pasi mund të tejkalojnë 2% të shpenzimeve të audituara.

**Ilustrim: Llogaritja e materialitetit të përgjithshëm sasior**

Për llogaritjen e materialitetit sasior, audituesi së pari duhet të identifikojë bazën e duhur të materialitetit dhe përqindjen që do të aplikohet. Përqindja përcaktohet në bazë të statusit të rreziqeve dhe kontrolleve, ndjeshmërisë së çështjes se audituar dhe nevojave të përdoruesit. Në këtë shembull ne po përdorim 1.5% duke marrë parasysh që çështja që auditohet është relativisht e ndjeshme.

Nr	EMERTIMI	Ulja e ndjeshmërisë së çështjes /objektit të auditimit
1	Baza e materialitetit	<b>Pragu imaterialitetit - 5%</b>
2	Shpenzimet bruto	345,000,000
3	<b>Niveli i materialitetit</b>	<b>345,000,000 x 1.5/100 = 5,175,000</b>

Niveli i materialitetit sasior është 5,175,000. Kjo do të thotë që nëse vlera e mosrespektimit tejkalon këtë kufi, ai mund të konsiderohet material dhe do të ndikojë në përfundimin e auditimit. Audituesit duhet të marrin parasysh përhapjen e mospërputhjes.

➤ **MATERIALITETI CILËSOR (nga natyra dhe përmbajtja)**

Në disa raste, mospërputhshmëria edhe pse jo materiale nga ana sasiore, mund të jetë materiale nga ana cilësore – siç mund të jenë natyra ose përmbajtja - duke ndikuar kështu në konkluzionet e auditimit.

Një shembull do të ishte një situatë ku ndërsa vlera totale e gabimeve është nën pragun e materialitetit, KLSH është e ndërgjegjshme që Parlamenti ose aktorë të tjerë publik mund të kenë shprehur interes të veçantë që të dalin në pah edhe disa gabime/parregullsi të caktuara, pavarësisht vlerës së tyre.

Në këto raste gabimet apo parregullsitë edhe pse mund të jenë nën pragun e të qenit material, duhet të trajtohen e të përmenden në raport.

Çështjet që janë materiale nga natyra ose përmbajtja duhet të zbulohen; megjithatë mbetet në gjykimin e KLSH-së, nëse për raste të veçanta këto parregullsi/gabime do të merren në konsideratë në raportin dhe opinionin e auditimit.

### ***Shembulli 1:***

Kerkesat e kuadrit rregullator (ligji baze) mbi punimet e ndërtimit kërkojnë të bëhen inspektime periodike ne nivel vjetor. Organi kompetent nuk ka kryer inspektime për pesë vitet e fundit. Kjo mospërputhje mund të jetë e rëndësishme për shkak të aspekteve cilësore siç janë implikimet në sigurinë e objektit ndërtimor. Megjithëse nuk përfshihen shuma të veçanta monetare, mospërputhja mund të jetë materiale për shkak të pasojave të mundshme që mund të ketë në sigurinë e e jetës se banorëve të ndërtesës. Në rast fatkeqësie, ekziston gjithashtu rreziku që mosrespektimi i kërkesave ligjore mund të rezultojë në përcaktimin e përgjegjësive direkte te zyrtareve përgjegjës, dhe mund të sjellin pasoja financiare materiale edhe për organin kompetent (entiteni publik nen auditim) që ka detyrimin e kryerjes së inspektimit.

### **➤ MATERIALITETI NË KONTEKSTIN E MOSFUNKSIONIMIT TË SISTEMEVE**

### **➤ MATERIALITETI NE KONTEKSTIN E MOSFUNKSIONIMIT TE SISTEMEVE [Niveli 2% në raste të veçanta]**

Në kuadër të auditimit të përputhshmërisë, niveli i materialitetit prej 2% nuk duhet të zbatohet si e vetmja pikë referimi veçanërisht në rastet kur vërehet se sistemet e kontrollit të brendshëm nuk funksionojnë. Ndonëse dobësitë në sistemet e kontrollit, tregojnë për risqe menaxheriale të shtuara, ato në vetvete mund të mos çojnë në shmangie nga përputhshmëria. Cilësia ose efektiviteti i sistemeve të kontrollit mund të përcaktohet në bazë të nivelit 2% të materialitetit vetëm nëse auditimi jep siguri të arsyeshme (për shembull, bazuar mbi teste të mjaftueshme kontrolli dhe/ose teste thelbësore):

- ❖ *kur një dobësi e sistemit nuk sjell gabime material, në këtë rast sistemi i kontrollit të brendshëm do të klasifikohet si "efektiv";*
- ❖ *kur gabimet/parregullsitë, të cilat nuk janë parandaluar, zbuluar dhe korrigjuar e tejkalojnë pragun e materialitetit prej 2%,; në këto raste, sistemi i kontrollit të brendshëm do të klasifikohet si "pjesërisht efektiv " ose "jo efektiv ".*

Vlerësimi i Sistemeve të Kontrollit të Brendshëm (SKB) në raportet e auditimit duhet të përcaktohet si "efektiv", "pjesërisht efektiv" ose "jo efektiv". Sistemet e Kontrollit të Brendshëm konsiderohen efektive nëse niveli i "gabimit më të mundshëm" është nën 2%; nëse ky nivel kalon 2%, sistemet e kontrollit të brendshëm klasifikohen si "pjesërisht efektiv" ose "jo efektiv".

Klasifikimi varet se deri në çfarë mase kontrollet e brendshme parandalojnë, zbulojnë dhe korrigjojnë gabimet e brendshme. Sistemet e kontrollit të brendshëm janë "pjesërisht efektive" nëse kontrollet eliminojnë një masë të konsiderueshme gabimesh, por jo aq sa "gabimet e evidentuara të jenë nën 2%."

Sistemet e kontrollit të brendshëm klasifikohen "jo efektive" nëse kontrollet nuk eliminojnë shumë gabime dhe niveli i gabimit është mbi 2%.

#### 4.3.4 Qëllimi i kontrollit të brendshëm që lidhet me zbatimin e ligjeve dhe rregullave

Audituesit duhet të kuptojnë mjedisin e entitetit që auditohet duke përfshirë kontrollet e brendshme në funksion të planifikimit dhe kryerjes së auditimit në terren. Për këtë qëllim audituesi duhet të konsiderojë kuadrin rregullator faktorët e jashtëm, natyrën e operacioneve të entitetit aspektet të tjera të qeverisjes, performancës dhe objektivave strategjike.<sup>38</sup>

Subjektet zbatojnë sisteme të përgjithshme ose të veçanta të kontrollit të brendshëm, me qëllim që të garantojnë se do të mbahen parasysh dhe zbatohen të gjitha kërkesat ligjore e rregullatore të zbatueshme. Qëllimi i kësaj pjesë të sistemit të kontrollit të brendshëm është të adresojë risqet shoqëruese dhe të jap siguri të arsyeshme që, mbështetur në misionin e njësisë, objektivat e lidhura me përputhshmërinë me ligjet dhe rregullat në fuqi janë plotësuar.

### **-KONTROLLET KRYESORE**

Gjatë kryerjes së një auditimi të përputhshmërisë, audituesi **duhet** të fokusohet në ato kontrole që lidhen me objektivat e përputhshmërisë me ligjet dhe rregullat që aplikohen si për transaksionet financiare ashtu edhe për informacionet financiare dhe veprimtari të tjera të subjektit të auditimit. Këtu përfshihen ato rregulla dhe ligje që përcaktojnë kompetencat e subjektit për të bërë pagesa dhe për të arkëtuar para, ose përcaktojnë vlerën e këtyre pagesave ose arkëtimeve, realizimin e objektivave të tjera jo - financiare dhe informacione të ngjashme. Vlerësimi i përgjithshëm i kontroleve të përputhshmërisë nga ana e audituesit përfshin vlerësimin e mjedisit të kontrollit në nivel njësie dhe të procedurave të kontrollit të lidhura me transaksione individuale. Menaxhimi është përgjegjës për krijimin e një sistemi efektiv të kontrollit të brendshëm që siguron përputhshmërinë me ligjet dhe rregullat. Në momentin e programimit të hapave dhe procedurave për testimin dhe vlerësimin e përputhshmërisë, audituesi **duhet** të vlerësojë kontrollet e brendshëm të njësisë dhe të përcaktojë nivelin e riskut që sistemi i kontrollit mund të mos parandalojë ose zbulojë shkeljet që mund të çojnë në mospërputhshmëri me ligjet dhe rregullat.

<sup>38</sup> ISSAI 4000, paragrafi 131-133

## Komponentët e Kontrollit të Brendshëm

<b>Komponentet e Kontrollit të Brendshëm</b>	<b>QËLLIMET</b>
<b>Mjedisi i Kontrollit</b>	Siguron strukturën themelore organizative, disiplinën dhe ruan vlerat e subjektit të auditimit. Shërben për të krijuar një kuadër të përshtatshëm për të siguruar një qeverisje të mirë të burimeve të besuara nga taksapaguesit.
<b>Vleresimi i Riskut</b>	Për identifikimin dhe analizën e risqeve të brendshme dhe të jashtme në arritjen e objektivave të subjektit të auditimit. Të gjitha aktivitetet duhet të kenë objektiva të cilat kanë për qëllim të jenë specifike, të matshme, të arritshme, përkatëse dhe në kohë, si dhe analizën e riskut dhe menaxhimin e riskut të aktiviteve kryesore.
<b>Aktivitetet e Kontrollit</b>	Përcaktojnë politika dhe procedura specifike që zbatohen nga subjekti i auditimit për të siguruar që risqet e identifikuar janë menaxhuar në mënyrë të përshtatshme. Ato përfshijnë një sërë aktivitetesh të ndryshme si autorizimet, verifikimet, shqyrtimet e performancës së operacioneve, përpunimin e informacionit, kontrollet fizike dhe ndarjen e detyrave. Aktivitetet e kontrollit përfshijnë kontrolle mbi marrëdhëniet me palët e treta dhe transaksionet.
<b>Informacioni &amp; Komunikimi</b>	Siguron një kuadër të përshtatshëm për zbatimin e raportimit financiar dhe objektivat e përputhshmërisë përfshin sistemin e kontabilitetit, procedurat dhe regjistrimet, proceset dhe raportimet e transaksioneve dhe llogaridhënien për asetet, detyrimet dhe kapitalin, si dhe të gjitha aktet rregullatore të brendshme të funksionimit të subjektit.
<b>Monitorimi</b>	Siguron vlerësimin e vazhdueshëm të performancës. Kjo përfshin auditimin e brendshëm dhe vlerësimin, si dhe shqyrtimin vjetor të kontrollit të brendshëm.

*Burimi: Manuali i auditimit të përputhshmërisë dhe financiar të Gjykatës Europiane të Audituesve*

### ➤ **SISTEMET E KONTROLLIT QË DUHET TË MERREN NË KONSIDERATË**

Kontrollet dhe procedurat, që zbaton subjekti i auditimit, të cilat lidhen me përputhshmërinë me ligjet dhe rregullat përfshijnë:

- hartimin e rregulloreve dhe procedurave në përshtatje me dispozitat ligjore që rregullojnë aktivitetin e subjektit të auditimit
- nxjerrjen e udhëzimeve për stafin, të cilat sqarojnë kërkesat e parashikuara në kuadrin rregullator.



- caktimin e një nëpunësi përgjegjës që siguron se udhëzimet janë azhurnuar dhe reflektojnë çdo ndryshim ligjor;
- paketat e udhëzimeve të vendosura në një memorandum financiar, etj;
- monitorimin e përputhshmërisë me informacionin financiar;
- marrjen e raporteve të përputhshmërisë nga audituesit e njësisve të tjera që kanë marrëdhënie ekonomike me subjektin e auditimit.(nëse ka)
- kontrollet para - faktit dhe pas - faktit të pagesave;
- përmbledhjet vjetore të auditimeve dhe deklaratave të kërkuara nga ligji/standardet për kontabilitetin apo nga rregulla të tjera të paracaktuara.

## ➤ RISQET E PËRPUTHSHMËRISË DHE PROCEDURAT PËRKATËSE TË KONTROLLIT

Disa faktorë risku dhe kontrollet e mundshme që audituesi mund të marrë në konsideratë janë:

*Tabela 1: Risqet e përputhshmërisë dhe kontrollet respektive*

<b>Risku</b>	<b>Përshkrimi</b>	<b>Kontrolle lehtësuese</b>
<b>Kompleksiteti i rregullave</b>	Sa më komplekse rregullat, aq më i madh risku i gabimit.  Kjo mund të ndodhe ose si pasojë e keqkuptimit ose keqinterpretimit të rregullave	-Procedura të pranuar dhe dokumentuara për riformulimin e kërkesave statutove në instruksione operative.  -Plane kontrolli të pranuar dhe dokumentuara të përgatitura dhe monitoruara nga menaxherët e sistemeve të kontrollit skemës.  -Rishikimi i planeve të kontrollit dhe manualeve operative nga audituesi i brendshëm
<b>Legjislacioni i ri</b>	Legjislacioni i ri mund të diktojë njohjen me procedura të reja kontrolli dhe administrative. Kjo mund të rezultojë në gabime ose në hartim, ose në kryerjen e kontrolleve që kërkojnë për të siguruar rregullshmërinë	-Rishikimi i planeve të kontrollit dhe manualeve operative nga audituesi i brendshëm.  -Plane kontrolli të pranuar dhe dokumentuara dhe rishikime të pavarura të instruksioneve operacionale të diktuar nga legjislacioni i ri

<b>Pagesat e kryera mbi baza të deklarimeve</b>	Aftësia e një njësie për të konfirmuar përputhshmërinë me ligjet dhe rregullat në fuqi, mund të kufizohet kur kriteret e specifikuar për kryerjen e pagesës nuk janë subjekt i verifikimit direkt.	- Të përgatiten dhe zbatohen kritere dhe instruksione të qarta për zbatuesit. - Standardizim i kërkesave për dokumentimin dhe evidentimin e titujve që do të pranohen për të njohur pretendimet. - Inspektim fizik i të dhënave të pretenduesit, etj, për të konfirmuar pranueshmërinë. Certifikim i pavarur nga një auditues i jashtëm.
---	--	--

*Burimi: Manuali i auditimit të përputhshmërisë dhe financiar të Gjykatës Europiane të Audituesve*

### 4.3.5 Projekti dhe Programi i Auditimit

#### ***Projekti i Planifikimit të Auditimit***

Në Projektin e Planifikimit të Auditimit vendosen qëllimi, koha dhe drejtimi i auditimit si edhe përfshihen sa më poshtë:

- Një prezantim i shkurtër i qëllimit të auditimit dhe objektivave të tij;
- Një përshkrim i fushës së auditimit, duke përfshirë kuadrin rregullator me gjithë ndryshimet e rëndësishme të fundit si edhe zhvillimet që mund të prekin auditimin (këtu p.sh. përfshihen udhëzimet e brendshme të Kryetarit të Kontrollit të Lartë të Shtetit, sa i takon mbledhjes së informacionit për subjektin nga disa burime përfshirë edhe median e shkruar);
- Objektivat e auditimit (besueshmëria e llogarive si dhe pohimet kryesore që duhen adresuar. - Qëllimi i auditimit, periudhat që do të auditohen dhe vendet që do të inspektohen, si dhe testimet e sistemeve të kontrollit dhe zgjedhja e kampioneve;
- Materialiteti (përshkrim i mënyrës se si është përcaktuar materialiteti);
- Risku (vlerësimi paraprak i riskut, p.sh. ndryshime në sistemet e kontrollit të brendshëm dhe vlerësim i riskut të brendshëm dhe riskut të kontrollit);
- Qasja e auditimit (përfshirë procedurat e auditimit që duhet të kryhen me qëllim që auditimi të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit). Kjo identifikon nivelin e besueshmërisë së planifikuar ndaj sistemeve të kontrollit si edhe masën e procedurave thelbësore që duhet të përdoren;
- Organizimi (organizimi i punës audituese ka të bëjë me: burimet që përfshijnë punën e audituesve dhe ekspertëve të tjerë, objektivat e raportimit të auditimit, buxhetimin dhe dokumentimin në KLSH; si dhe raportimin e auditimit në subjekt dhe për publikun e gjerë;
- Sistemet e kontrollit të cilësisë (sa i takon orientimit, mbikëqyrjes dhe rishikimit të auditimit);
- Aprovimi përpara fillimit të auditimit – Kush janë personat përgjegjës që aprovojnë Projektin e Planifikimit të Auditimit dhe procedura e aprovimit të tij.
- Kostoja e mundshme e Projektit.

## ***Programi i Auditimit***

Programi i Auditimit përcakton natyrën, kohën dhe masën e përdorimit të procedurave të planifikuara të auditimit. Programi i auditimit është një udhërrëfyes për grupin e auditimit ku përcaktohet në mënyrë të detajuar natyra, koha në dispozicion për auditimit, periudhën e veprimtarisë së subjektit që do të auditohet dhe masën e përdorimit të procedurave të auditimit që duhet të hartojnë dhe zbatojnë audituesit. Aty gjithashtu përcaktohen objektivat e auditimit dhe tregohen kampionet e përzgjedhura dhe bazat e përzgjedhjes.

Rezultati i punës audituese të kryer dhe konkluzionet duhet të tregohen gjithashtu të ky dokument.

Ne auditimet e perputhshmerise, programet standarde të auditimit përgatiten nga grupet e auditimit me qëllim përmbushjen e karakteristikave specifike të sektorit që po auditohet.

Programi i auditimit aprovet nga Kryetari i KLSH-së i cili gjithashtu aprovon edhe çdo ndryshim nëse do të ketë të tilla.

Përgatitja e planit të auditimit është hapi i fundit i procesit të planifikimit. Standardet theksojnë nevojën për një strategji auditimi dhe planin e auditimit sepse kjo ndihmon Grupin e Auditimit në përcaktimin se si do të kryejnë auditimin përgjatë gjithë ciklit të auditimit nga fillimi deri në fund.

## ***Ndryshimet në vendimet e planifikimit gjatë auditimit***

Projekti i Planifikimit të Auditimit dhe Programi i Auditimit duhet të përditësohen dhe ndryshohen sipas nevojave edhe gjatë zhvillimit të auditimit për shkak të ngjarjeve të papritura, ndryshimeve të kushteve ose për shkak të evidencës së siguruar. Kjo mund të ketë impakt në natyrën, në masën dhe kohën e procedurave të auditimit të planifikuara. Ndryshimet duhet të aprovohen nga autoriteti përkatës sipas përcaktimeve në Rregulloren e Procedurave të Auditimit.

Bashkelidhur Manualit në kapitullin “Anekse” janë:

*Aneksi nr. 3 “Burimet e tjera në auditimin e përputhshmërisë”;*

*Aneksi 4, “Shembuj të faktorëve që përcaktojnë objektin dhe tematikën e auditimit”;*

*Aneksi 5 “Informacion mbi zonat kryesore për të cilat mund të ndërmerren procedura thelbësore auditimi, gjatë testimit të nivelit të përputhshmërisë me ligjet dhe rregullat”;*

*Aneksi 7 “Planifikimi i auditimit”.*

## **5 KAPITULLI V. MBLEDHJA DHE VLERESIMI I EVIDENCAVE**

## 5.1 Burimet e evidencës së auditimit<sup>39</sup>

Evidenca e auditimit është i gjithë informacioni i grumbulluar, i shqyrtuar dhe i përdorur nga audituesit për të arritur në konkluzionet e auditimit dhe në një opinion auditimi. Audituesit nuk mund të shqyrtojnë të gjitha të dhënat që ka subjekti i auditimit, një gjë e tillë nuk do të ishte e mundur, do të ishte e kushtueshme dhe e panevojshme. Për më tepër konkluzionet dhe opinionin mund të arrihen në një nivel sigurie të arsyeshme duke shqyrtuar në mënyrë sistematike të gjithë informacionin përfaqësues, duke përdorur për këtë qëllim përzgjedhjen e elementeve nga kampionet dhe testimin e tyre, nisur gjithnjë nga rëndësia apo materialiteti i informacionit.

Evidenca e auditimit për përputhshmërinë me ligjet dhe aktet në fuqi mund të sigurohet nga burimet e mëposhtme:

- të brendshme – nga vetë njësia p.sh marrëveshjet e granteve, faturat, etj. dhe,
- të jashtme të njësisë, p.sh përdorimi i raporteve të audituesve të tjerë dhe,
- përgatitet nga audituesi p.sh. kur ai bën rishikime analitike të tendencës së realizimit të buxhetit, investimeve dhe të shpenzimeve sipas zërave.

Audituesit mund të përdorin punën e audituesve të tjerë, të strukturave të auditimit të brendshëm ose të ekspertëve të ndryshëm të fushës së auditimit të kontraktuar më parë, gjatë fazave të planifikimit dhe auditimit në subjekt.

Në fazën e planifikimit, raportet e përgatitura nga të tjerët mund të japin informacion që paralajmëron grupin e auditimit rreth dobësive të mundshme në sistemet e kontrollit apo tregon për një historik të gabimeve të mëdha. Grupi i Auditimit duhet të vlerësojë pavarësinë, objektivitetin dhe kompetencën e këtyre palëve; nëse objektivat dhe metodat e tyre përkojnë me ato të auditimit aktual dhe nëse përfundimet e tyre janë të bazuar në evidencë të mjaftueshme.

***Objektivi i audituesve është të hartojnë dhe kryejnë ato procedura auditimi që ju japin mundësi të sigurojnë evidencën e auditimit e cila duhet të jetë e mjaftueshme, përkatëse dhe e besueshme .***

Auditimi duhet të planifikohet dhe kryhet në mënyrë që të sigurohet grumbullimi i evidencës së mjaftueshme të auditimit, të përshtatshme dhe të besueshme, e cila shërben si një bazë për të mbështetur konkluzionet dhe opinionin e auditimit. Mjaftueshmëria, rëndësia dhe besueshmëria janë cilesi të pazëvendësueshme të evidencës së auditimit, që sigurohet qoftë nga testet e kontrolleve ashtu edhe nga testet thelbësore apo procedurave thelbësore (substanciale). Në vlerësimin e sasisë dhe cilësisë së evidencës së auditimit, audituesit duhet të përdorin gjykimin profesional dhe të ushtrojnë skepticizmin profesional.

---

<sup>39</sup> ISSAI 4000 paragrafi 145-147

### **Mjaftueshmëria e evidencës së auditimit:**

Nuk ka formulë të shprehur në terma absolute se sa dokumente, të dhëna, prova duhet të merren që evidenca e auditimit të konsiderohet e mjaftueshme. Megjithatë, sasia e nevojshme ndikohet nga dy faktorë: 1) nga niveli i riskut dhe 2) cilësia e evidencës së auditimit.

### **Përkatësia/Përshtatshmëria e evidencës së auditimit:**

Përkatësia ka të bëjë me lidhjen logjike ose me qëllimin e procedurës së auditimit. Që evidenca e auditimit të jetë e përshtatshme ajo duhet të ndihmojë që audituesi të arrijë objektivat e auditimit. Evidenca e auditimit duhet të jetë përfaqësuese e të gjithë periudhës që auditohet.

### **Besueshmëria e evidencës së auditimit:**

Besueshmëria e evidencës së auditimit lidhet me burimin dhe llojin:

- burimi mund të jetë i brendshëm ose i jashtëm, dmth mund të merret nga brenda subjektit që auditohet ose mund të merret nga subjekte të tjera jashtë tij dhe,
- lloji i evidencës: fizike, dokumentare, verbale ose analitike varet nga rrethanat në të cilat ajo është marrë.

Në rastin e auditimeve që synojnë të vleresojnë ligjshmërinë dhe rregullshmërinë e transaksioneve, mund të merret evidencë shtesë auditimi nga burime mbështetëse si:

- ***Raportet e aktiviteteve vjetore dhe deklaratat e ministrive të veçanta:*** Për shkak të rëndësisë që ka përputhshmëria me ligjet dhe rregullat, audituesi analizon mënyrën se si është kryer delegimi i përgjegjësive për ligjshmërinë dhe rregullshmërinë e transaksioneve, veçanërisht në fusha ku audituesit nuk i mundësohen evidenca direkte;
- ***Puna e audituesve të tjerë:*** Kjo i referohet auditimeve të jashtme të kryera nga auditues të tjerë: njësi të tjera auditimi të certifikuara, etj;
- ***Puna e ekspertëve të ndryshëm të kontraktuar nga KLSH.***

Përgjithësisht, subjektet e auditimit si p.sh. entet paguese, kryejnë kontrole të brendshme për të patur siguri rreth ligjshmërisë dhe rregullshmërisë së transaksioneve. Për këtë aktivitet kërkohen evidenca për sa i takon përgjegjësive rreth transaksioneve të kryera. Kur nuk sigurohet evidenca e nevojshme e funksionimit korrekt të sistemeve të kontrollit të brendshëm, audituesit i lind e drejta por edhe detyrimi për të kryer procedura thelbësore (substanciale) të mëtejshme, përfshirë marrjen e informacioneve nga përfituesi i fundit.

Të dhënat e auditimit për sa i takon përputhshmërisë me ligjet dhe rregullat në fuqi, merren nga testet e kontroleve dhe testet e detajeve, apo procedurat thelbësore të auditimit, të cilat sigurojnë një evidencë në thellësi nga kampioni i përzgjedhur i transaksioneve.

Kjo evidencë auditimi mundëson:

- vlerësimin e përputhshmërisë deri te përfituesi final për gjithë zonën si një e tërë;
- siguron element monitorimi të origjinës, natyrës, shpeshtësisë dhe ndikimit të gabimeve të zbuluara në funksionimin e sistemeve të kontrolli të brendshëm;
- identifikimin e fushave ku duhet të ndërmerren veprime për të shmangur anomalitë dhe gabimet e mëtejshme;
- mundëson komunikimin me subjektin e auditimit duke e ilustruar me shembuj konkretë të mangësive të konstatuara.

Kjo evidencë plotësohet nga procedurat analitike, aty ku është e nevojshme.

#### ***Burimet e evidences së auditimit***

<b><i>Burimi</i></b>	<b><i>Shembuj të evidences së auditimit</i></b>	<b><i>Cilësia/besuesheria evidencës</i></b>	<b><i>Komente të audituesve</i></b>
I brendshëm	Informacion nga baza e të dhënave, dokumenteve dhe të dhënave të përpunuara nga subjekti i auditimit	E ulët, nuk është e paanshme	Saktësia dhe plotësia e këtij informacioni duhet të vlerësohet
I jashtëm	Konfirmime (nga bankat, etj) puna e audituesve /ekspertëve të tjerë	E lartë	Pale e tretë e pavarur
Grupi i Auditimit	Analiza, llogaritje, intervista, inspektim dhe vëzhgim	Shumë e lartë	Informacion bazë është marrë në subjektin e auditimit

## ***5.2 Procedurat e auditimit për të siguruar evidencë auditimi***

Në këtë fazë, audituesi kryesisht mbledh dhe dokumenton evidencën për të formuar një konkluzion ose opinion nëse çështja që auditohet, në të gjitha aspektet materiale, është në përputhje me kriteret e përcaktuara. Natyra dhe burimet e provave të nevojshme të auditimit përcaktohen nga niveli i sigurisë, kriteret, materialiteti, objekti dhe fushëveprimi i auditimit. Evidencat e mjaftueshme të auditimit lidhen me vendimin për nivelin e sigurisë. Për të formuar një konkluzion me siguri të arsyeshme, është e nevojshme të merren më shumë evidencë sesa në një angazhim që jep siguri të kufizuar. Natyra e evidencave të auditimit është gjithashtu e ndryshme për dy llojet e auditimeve. Për angazhime që japin siguri të kufizuar, evidencat e auditimit janë kryesisht procedura analitike dhe inspektime ndërsa për angazhime që japin siguri të arsyeshme, do të duhet të kryhen përgjithësisht të gjitha teknikat e auditimit.<sup>40</sup>

Gjatë gjithë fazave të një auditimi, audituesi siguron evidencë të mjaftueshme dhe të përshtatshme për qëllime të konkluzioneve të auditimit. Për këtë qëllim shërbejnë procedurat që audituesi përdor për vlerësimin e riskut në fazën e planifikimit. Evidenca e auditimit sigurohet edhe gjatë fazës së kryerjes së auditimit, ku përfshihen

<sup>40</sup> ISSAI 4000 paragrafi 145-146

testet thelbësore dhe procedura analitike, por edhe informacionet që merren nga burime të tjera si p.sh. nga menaxhimi i subjektit dhe nga puna e audituesve të tjerë. Ndonëse audituesi siguron evidencë auditimi gjatë kryerjes së testeve të kontrolleve, kjo e vetme nuk është evidencë e mjaftueshme për të mbështetur konkluzionin e auditimit. Është e nevojshme që audituesi të vijojë më tej me kryerjen e procedurave të tjera siç janë p.sh. inspektimi, vëzhgimi, konfirmimi, etj. Është detyrë e audituesit që të gjykojë se cilën metodë të përzgjedhjes së evidencës do të zgjedhë, me qëllim që kjo e fundit të jetë e përshtatshme, e besueshme, si edhe në balancë me koston e përfitimit të saj.

Në auditimin e përputhshmërisë, procedurat e auditimit kryhen me qëllim sigurimin e evidencës së auditimit për sa i takon përputhshmërisë më ligjet dhe rregullat në fuqi. Në këto procedura përfshihen përveç të tjerash:

Llogaritjet: kontrollet aritmetike të shumave, p.sh. faturave;

Analizat: rishikimet analitike të qendrueshmërisë së shpenzimeve karahasuar me buxhetin e viteve të mëparshëm; analiza të vendimeve për të verifikuar përputhshmërinë me ligjet dhe rregullat;

Inspektimet: fatura, regjistrime dhe dokumente; objekte fizike p.sh. rrugë, ura, etj. Me hollësisht të gjitha metodat e përdorura për grumbullimin e evidencave janë në Aneksin nr 6 të Manualit .

### 5.2.1 Kombinimi i teknikave<sup>41</sup>

Në procesin e mbledhjes së evidencave të mjaftueshme dhe të përshtatshme, do të duhet të aplikohen teknika/metoda të ndryshme së bashku, të tilla si kërkime, vëzhgime dhe inspektim, për procedura të caktuara për të përmbushur kërkesat e mjaftueshmërisë dhe përshtatshmërisë.

Audituesit i duhet të zgjedhë një kombinim të teknikave të auditimit që të mund të formulojë një konkluzion me nivelin e zgjedhur të sigurisë, dhe të kryejë procedura efektive të auditimit në përputhje me planin e auditimit për grumbullimin e evidencave dhe për përmbushjen e objektivave të auditimit.

Ne funksion sa me sipër është e nevojshme kombinimi dhe krahasimi i evidencave nga disa burime duke përdorur teknika/metoda të ndryshme në mënyrë që të përmbushen kërkesat sigurimin e evidencave të mjaftueshme dhe të përshtatshme.

## 5.3 Aksesi tek evidenca e auditimit

Mbështetur në nenin 10, pika 1 të ISSAI-t 1, (Deklarata e Limës) “Institucionet Supreme të Auditimit duhet të kenë qasje në të gjitha shënimet dhe dokumentet që lidhen me menaxhimin financiar dhe kanë të drejtë të kërkojnë, me gojë apo me shkrim, çdo informacion i cili konsiderohet i nevojshëm për punën e tij.”, në nenin 26, të ligjit nr 154/2014 “Për organizimin dhe funksionimin e Kontrollit të Lartë të Shtetit” përcaktohet se: “Paragrafi 1: Kontrolli i Lartë i Shtetit ka të drejtë për të pasur akses në të gjitha dokumentet zyrtare, shkresore apo elektronike, në bazat elektronike

---

<sup>41</sup> ISSAI 4000 paragrafi 158-159



të të dhënave si dhe në çdo informacion apo dokumentacion tjetër të subjekteve të audituara të parashikuar në këtë ligj, që mund të përbëjë sekret shtetëror apo konfidencial, dhe që konsiderohen të nevojshme në funksion të ushtrimit të kompetencave dhe detyrave të tij ligjore; dhe Paragrafi 2: Të gjitha subjektet e audituara janë të detyruara t'i sigurojnë Kontrollit të Lartë të Shtetit akses në dokumentet zyrtare sipas paragrafit të mësipërm.

Në rast të hasjes së pengesave, veprimeve apo mosveprimeve në kundërshtim me të drejtat e mësipërme, Kontrolli i Lartë i Shtetit i drejtohet, sipas rastit, organit më të lartë administrativ, organit të prokurorisë dhe organeve të pushtetit gjyqësor”.

#### ***5.4 Konfidencialiteti i evidencës së auditimit***

Vëmendje e veçantë i duhet treguar gjithashtu dokumenteve konfidenciale. Në raste të tilla, referuar nenit 27, të Ligjit nr. 154/2014, Kontrolli i Lartë i Shtetit duhet të ruajë konfidencialitetin, duke vënë në dijeni autoritetet e interesuara kompetente. Gjithashtu Kontrolli i Lartë i Shtetit është i detyruar të ruajë konfidencialitetin e informacioneve të siguruara për shkak të detyrës, të cilat mbrohen nga legjislacioni për mbrojtjen e të dhënave personale. Informacionet dhe dokumentet në lidhje me rastet e zbuluara apo të dyshuara të mashtrimeve duhet të trajtohen me kujdes të veçantë.

#### ***5.5 Dokumentimi i evidencës së auditimit***

Audituesit duhet të dokumentojnë evidencën në dosjen e letrave të tyre të punës. Kjo evidencë përfshin punën e kryer, gjetjet, konkluzionet dhe arsyetimin për vendimet kryesore. Informacioni që nuk është i përshtatshëm me çështjen që auditohet apo me konkluzionet e arritura nuk duhet të përfshihen në evidencën e auditimit.

#### ***5.6 Hartimi i procedurave të auditimit***

##### ***Elementët që duhen konsideruar gjatë hartimit të procedurave të auditimit***

Procedurat e auditimit, të cilat kanë për qëllim të ofrojnë *sigurinë e kërkuar* me kosto sa më efektive, hartohen mbi bazën e njohurive të zotëruara nga audituesi dhe duhet të marrin në konsideratë aspekte të rëndësishme si materialiteti dhe risku.

Procedurat e auditimit hartohen nga audituesi, mbështetur në riskun e vlerësuar, me qëllim:

- Kryerjen e testeve të duhura të auditimit, në kohën e duhur dhe që mbulojnë periudhën e duhur;
- Sigurimin e evidencës së auditimit të mjaftueshme, të përshtatshme dhe të besueshme; dhe
- Arritjen e nivelit të duhur të sigurisë, për të mbështetur përfundimet e auditimit.

##### ***Përmbajtja e një procedure auditimi***

Një procedurë auditimi duhet të përfshijë elementët si më poshtë:

1. Objektivin e auditimit të procedurës dhe/ose testit të auditimit;
2. Rezultatit e pritshëm nga kjo procedurë;
3. Pohimin, rregullin, rregulloren ose kërkesat që po adresohen;
4. Riskun e vlerësuar;
5. Kontrollat kyçe;
6. Hapat e auditimit: evidencat që do të merren, puna që do të kryhet, llojet e procedurave që do të përdoren, dokumentet që do të mblidhen, stafi që do të intervistohet, etj;
7. Konkluzionin e auditimit mbi objektivin e testit dhe në rastin e një konkluzioni negativ, ndërmarrjen e testeve të mëtejshme potenciale ose impaktin në qasjen e auditimit dhe në procedurat e auditimit.

### ***Si të hartojmë procedurat e auditimit.***

Gjatë hartimit të procedurave të auditimit, audituesi duhet të përcaktojë:

- ✓ Çfarë të dhënash dokumentare (evidence) nevojitet (qasja e auditimit).
- ✓ Niveli i sigurisë që do të merret nga procedurat e auditimit.
- ✓ Si dhe ku do të merren evidencat e kërkuara (natyra e procedurave të auditimit).
- ✓ Kur do të merret evidenca e kërkuar (koha e procedurave të auditimit).
- ✓ Sa teste nevojiten për të siguruar evidencën (masa e procedurave të auditimit).
- ✓ Si të hartojmë procedurat në mënyrë efëente, efektive dhe ekonomike.

Qasja e auditimit mund të konsistojë në:

- *Qasjen e besueshmërisë ose e mbështetur në sistem:* Testet e kontrolleve ndërmerren në ato instanca ku vlerësimi paraprak ka treguar se kontrollat janë shumë të mira ose të mira, të suportuara nga procedura thelbësore; ose
- *Qasjen thelbësore:* Procedurat thelbësore përdoren në rastet kur vlerësimi paraprak tregon se kontrollat janë të dobëta ose nuk funksionojnë vazhdimisht dhe me efektivitet gjatë periudhës që po auditohet, ose ku kontrollat nuk testohen për shkak të mungesës së burimeve, ekspertizës, etj.

Materialiteti, së bashku me vlerësimin që audituesi i ka bërë riskut të trashëgueshëm (të brendshëm) dhe vlerësimi paraprak i kontrolleve të brendshëm, sigurojnë bazën për përcaktimin e qasjes së duhur të auditimit. Kombinimi i vlerësimit të riskut të brendshëm (i lartë/jo i lartë) dhe vlerësimi i kontrollit të brendshëm (shumë i mirë/i mirë/i dobët), ndihmon në përcaktimin e natyrës dhe masës së procedurave të auditimit.

Kontrolli i Lartë i Shtetit kërkon një nivel sigurie 95% nga testet e kryera, që mund të vijjnë nga kontrollat ose tërësisht nga procedurat thelbësore, në varësi të vlerësimit të audituesit sa i takon riskut të brendshëm dhe riskut të kontrollit.

Natyra e procedurave të auditimit i referohet:

- Qëllimit të tyre: Testet e kontrolleve ose procedurat thelbësore (që përfshijnë testet e detajeve dhe procedurat analitike),

- Llojit të tyre: p.sh. procedurat analitike, inspektimi, observimi, verifikimi, konfirmimi, etj.

Audituesi përzgjedh procedurat e auditimit më të përshtatshme, me qëllim reduktimin e riskut të vlerësuar, deri në një nivel të ulët, të pranueshëm. Audituesi duhet të ushtrojë *grykimin profesional*, me qëllim përzgjedhjen e procedurave, duke marrë në konsideratë objektivat e testit, natyrën e popullatës, vlerësimin e riskut dhe nivelin e besueshmërisë në kontrollet e brendshëm.

Përcaktimi i kohës nënkupton kohën gjatë së cilës kryhen procedurat e auditimit ose, periudhën kur merret evidenca e auditimit. Gjatë marrjes në konsideratë të kohës së procedurave të auditimit, audituesi duhet të mbajë parasysh sa vijon:

- ✓ Kontrollet e brendshme përkatëse.
- ✓ Kohën kur informacioni përkatës është në dispozicion.
- ✓ Natyrën e riskut.
- ✓ Momentet specifike kur risku rritet p.sh. piku i aktivitetit, mangësitë ose lëvizjet e vazhdueshme të stafit, përditësimet e sistemeve, etj.

Audituesi mund të kryejë teste të kontrolleve ose procedura thelbësore në një datë të caktuar ose periudhë të dhënë (6 mujori i parë) ose fund periudhe (p.sh. fund-viti). Kryerja e procedurave të auditimit përpara përfundimit të periudhës së auditimit, mund të ndihmojë në identifikimin e çështjeve të rëndësishme në një fazë më të hershme të auditimit dhe si pasojë të japë zgjidhje duke bashkëpunuar me menaxhimin ose të zhvillojë një qasje efektive auditimi që ti adresojë këto çështje. Nëse audituesi kryen teste të kontrolleve ose procedura thelbësore përpara fundit të periudhës, atëherë atij do i duhet të sigurojë evidencë shtesë për periudhën e ngelur. Audituesi vendos rreth masës së testeve në një procedurë auditimi, p.sh. sa i takon sasisë së testeve, mbështetur në:

- ✓ Nivelin e materialitetit dhe vlerësimin të riskut.
- ✓ Shkallën së sigurisë që audituesi planifikon të sigurojë.
- ✓ Teknikat e përdorura për zgjedhjet e kampioneve,
- ✓ Përdorimin e teknikave CAAT (Computer-Assisted Audit Techniques), që mundësojnë teste të gjera të transaksioneve elektronike.

Përgjithësisht audituesi rrit shkallën e procedurave të auditimit, me rritjen e riskut të mospërputhshmërisë. Audituesi sigurohet që të vendoset një lidhje e qartë mes vlerësimin të riskut, vlerësimin të kontrollit të brendshëm dhe natyrës, kohës dhe masës së procedurave të auditimit. Procedurat e auditimit, që duhet të derivojnë nga qasja e auditimit e përzgjedhur (pra të jenë në përputhje me të), reflektojnë vendimin e audituesit për t'u mbështetur ose jo në kontrollet e brendshme si edhe në përcaktimin e masës së përdorimit të procedurave thelbësore).

Audituesi më pas duhet të hartojë **hapat e auditimit**. Hapat e auditimit brenda një procedure auditimi të zgjedhur duhet t'i referohen objektivave të ndryshme nga njëra-tjetra dhe që nuk kanë mbivendosje. Nga ana tjetër, e gjithë gama e objektivave për zonën e audituar duhet të jenë llogjikisht të lidhura së bashku, me qëllim mbledhjen e evidencës së nevojshme dhe mbulimin e pohimeve respektive. Procedurat e auditimit, gjithashtu duhet të jenë specifike. Me qëllim maksimizimin e efikasitetit, audituesi duhet të koordinojë procedura të ngjashme auditimi. Për shembull për ato procedura

auditimi që përfshijnë edhe zgjedhjen e kampioneve, audituesi mund të kryejë shumë teste mbi të njëjtin kampion (teste të shumëfishta), që përfshijnë testet e kontrollit (p.sh. audituesi mund të testojë shumat dhe njëkohësisht edhe kontrollet mbi të njëjtin kampion).

Në kryerjen e procedurave të auditimit, audituesit duhet të kenë parasysh se çdo procedurë e veçantë lidhet me qasjen e përgjithshme të auditimit dhe njëkohësisht kontribuon në nivelin e kërkuar të sigurisë së përgjithshme të auditimit.

### 5.6.1 Testet e kontrolleve

Testet e kontrollit janë dizenuar për të vlerësuar efektivitetin e kontrolleve në parandalimin, zbulimin dhe korrigjimin e anomalive materiale. Hartimi i testeve të kontrolleve për marrjen e dëshmisë së përshtatshme të auditimit, përfshin identifikimin e kushteve (karakteristikave ose vetive), të cilat tregojnë performancën e një kontrolli dhe devijimet, që tregojnë shmangiet nga performanca. Më pas, audituesi mund të testojë praninë ose mungesën e atyre kushteve për të përcaktuar nëse kontrollet kanë funksionuar në mënyrë efektive.

Nëse audituesi ka planifikuar të mbështetet tek kontrollet (qasja e mbështetur në sistem), që të reduktojë shkallën e përdorimit të procedurave thelbësore, objektivi i testeve të kontrollit është *të vlerësojë nëse kontrollet kyçe*, kanë funksionuar me efektivitet dhe vazhdimisht gjatë gjithë periudhës që auditohet. Audituesi, pasi kupton kontrollin e brendshëm, më pas vlerëson dhe i përgjigjet riskut të kontrollit, duke përcaktuar procedurat e duhura të auditimit dhe duke testuar këto kontrolle. Por edhe nëse audituesi nuk mbështetet në kontrollet e brendshme, përsëri është detyrë e tij të ekzaminojë mënyrën se si janë dizenuar kontrollet kyçe, me qëllim identifikimin dhe raportimin e dobësive si edhe propozimin e rekomandimeve për përmirësim.

Natyra e një kontrolli të veçantë ndikon në llojin e përzgjedhur të procedurës së auditimit me qëllim mbledhjen e evidencës për të verifikuar nëse kontrolli ka funksionuar në mënyrë efektive gjatë periudhës së auditimit. Ekzistojnë dy nivele kontrolli: *kontrolle të nivelit të lartë*, si monitorimi, dhe *kontrolle të nivelit të ulët*, si kontrolle të autorizimeve, kontrolle operative, kontrolle fizike, etj. Këto kontrolle mund të kryhen manualisht, gjysëm të informatizuara ose plotësisht të informatizuara.

Koha e testeve të kontrollit varet nga objektivi i audituesit dhe ka të bëjë me periudhën e mbështetjes mbi këto kontrolle. Koha e testeve i referohet paralelisht periudhës objekt auditimi dhe kohës gjatë së cilës audituesi kryen testet. Për risqe të rëndësishëm, audituesi duhet të testojë kontrollet në periudhën korente. Nëse konstatohet se gjatë periudhës objekt auditimi, janë përdorur kontrolle të ndryshëm në kohë të ndryshme, audituesi duhet t'i konsiderojë secilin prej kontrolleve të ndarë nga njëri - tjetri.

Testet e kontrolleve të kryera:	Evidenca që duhen marrë
<b>Në një datë të caktuar</b>	Audituesi mbledh evidencë për datën e caktuar që tregon se kontrollet kanë qenë efektive në atë datë.
<b>Përgjatë gjithë periudhës</b>	Audituesi mbledh evidenca për periudha të ndryshme, që tregojnë se kontrollet kanë qenë efektive.
<b>Gjatë një periudhe mes-viti</b>	Audituesi duhet të mbledhë evidencë shtesë për priudhën e ngelur, rreth natyrës dhe shkallës së çdo ndryshimi të rëndësishëm në kontrollin e brendshëm, p.sh. ndryshime në sistemet IT.
<b>Në auditimet e mëparshme</b>	Audituesi duhet të mbledhë evidencë auditimi për të verifikuar nëse këto kontrolle specifike kanë funksionuar njëloj pas auditimit të mëparshëm, nëpërmjet investigimit të kombinuar me observim ose inspektim.
<b>Në auditimet e mëparshëm-kontrolle mbi risqe të rëndësishëm</b>	Audituesi mund të mos mbështetet në evidencën e marrë gjatë auditimit të mëparshëm, për kontrolle, të cilët ulin risqet e rëndësishme: këto kontrolle duhen testuar në periudhën korente.
<b>Në një auditim të mëparshëm, nëse kontrollet kanë ndryshuar që prej testimit të fundit</b>	Efektiviteti i këtyre kontrolleve duhet të testohet në periudhën korente. Ndryshimet mund të nënkuptojnë që nuk ka asnjë bazë që të vijojmë të mbështetemi në këto sisteme.
<b>Në një auditim të mëparshëm, nëse kontrollet nuk kanë ndryshuar që prej testimit të fundit</b>	Audituesi duhet të testojë efektivitetin e këtyre kontrolleve, të paktën një në tre auditime, por të shmangë testimin e gjithë kontrolleve në një periudhë të vetme auditimi, duke mos kryer asnjë testim në periudhat e tjera.

Audituesi i harton testet e kontrolleve, me qëllim marrjen e evidencës së mjaftueshme, të përshtatshme dhe të besueshme që tregon se kontrollet kanë funksionuar me efektivitet gjatë gjithë periudhës. Sa më shumë audituesi mbështetet në efektivitetin e kontrolleve gjatë vlerësimit të riskut, aq më shumë rritet shkalla e përdorimit të testeve të kontrollit. Gjatë përcaktimit të shkallës së përdorimit të testeve të kontrollit, audituesi duhet të mbajë parasysh sa më poshtë:

- ✓ Shpeshhtësinë e kryerjes së kontrolleve nga njësia;
- ✓ Përshtatshmërinë dhe besueshmërinë e evidencës së auditimit mbi efektivitetin e kontrollit;
- ✓ Deri në çfarë mase lidhet evidenca e marrë nga testimet, me pohimin respektiv;

- ✓ Masën e besueshmërisë së planifikuar ndaj kontrolleve (që redukton testet thelbësore);
- ✓ Devijimet e pritshme nga kontrollet: nëse devijimi pritet të jetë shumë i lartë, testet e kontrolleve mund të mos jenë efektive.

Gjatë vlerësimit dhe testimit të kontrolleve, audituesi duhet të konsiderojë në mënyrë të kujdesshme kufizimet e kontrolleve të brendshme, sikundër janë përshkruar në pjesën e parë të këtij kreu. Evidenca negative, jo shumë bindëse është një problem i përgjithshëm që ndikon në testet e kontrolleve. Gjithsesi testet e kontrolleve mund të hartohen në mënyrë të tillë që të ofrojnë evidenca pozitive se një kontroll po funksionon sikundër pritej, p.sh. lista transaksionesh të refuzuara si rezultat i kontrolleve kyçe, bashkëngjitur shënimet për korrigjimin dhe ri-përpunimin e tyre.

Testet e kontrolleve të përputhshmërisë duhet të fokusohen në kontrollet kyçe që janë:

- (i) të përshtatshëm sa i takon përmbushjes së objektivave që ka njësia për të vepruar në përputhshmëri me ligjet dhe rregullat në fuqi; dhe
- (ii) në nivelet më të larta të mundshme të arritjes së objektivave të auditimit.

Kontrolle kyçe të nivelit të lartë, të cilat mund të testohen në një auditim të transaksioneve, ligjshmërie dhe rregullshmërie përfshijnë:

- Kontrolle pas - faktit;
- Çertifikimet e auditimit dhe besueshmëria e procesit të certifikimit (p.sh. organizmi, institucioni certifikues dhe autoritetet audituese);
- Kontrollet pas faktit, (p.sh. verifikimi i procedurave të llogarive, përshtatshmëria e vendimeve; kontrollet pas faktit të projekteve, etj);
- Funksionimi i sistemeve të informacionit;
- Monitorimet e kryera nga organet qeveritare.

## 5.6.2 Procedurat thelbësore (substanciale)

Procedurat thelbësore dizenjohen me qëllim zbulimin e anomalive materiale në nivel pohimi. Audituesi i harton procedurat thelbësore, që t'i përgjigjet vlerësimit të riskut të mos -përputhshmërisë.

Niveli i sigurisë që kërkohet të merret nga këto procedura varet paralelisht nga vlerësimi i riskut dhe niveli i besueshmërisë në kontrollet e brendshme. Megjithatë, pavarësisht riskut të vlerësuar dhe nivelit të besueshmërisë në kontrollet e brendshëm, audituesi duhet të hartojë dhe kryejë procedura thelbësore për secilën *njësi të konsideruar materiale*.

Kjo pasi vlerësimi i riskut mbështetet mbi gjykimin profesional dhe audituesi mund të mos i ketë identifikuar të gjithë risqet dhe se mund të ketë kufizime të qënësishme në kontrollet e brendshme. Kur audituesi përcakton që një risk i vlerësuar në nivel pohimi është një risk i rëndësishëm, ai duhet të kryejë procedura thelbësore që i përgjigjen atij risku.

Nëse qasja drejt riskut të rëndësishëm konsiston vetëm në procedurat thelbësore, këto të fundit duhet të përfshijnë edhe testet e detajeve.

Ekzistojnë dy kategori të procedurave thelbësore që janë:

- ❖ **-procedurat thelbësore analitike**, përgjithësisht të aplikueshme në volume të mëdha transaksionesh dhe
- ❖ **testet e detajeve**, që përgjithësisht përdoren për të marrë evidencë auditimi për disa pohime të caktuara, përfshirë këtu ekzistencën, ligjshmërinë dhe vlerësimin.

Në varësi të evidencës që audituesi kërkon të marrë, ai mund të vendosë të përdorë një kombinim të testeve të detajeve me procedurat analitike.

**Procedurat thelbësore analitike** janë teknika që përdoren nga audituesi për të:

- Formuluar pritshmëritë në lidhje me atë çfarë duhet të jenë shumat e regjistruara, nëpërmjet studimit të marrëdhënieve mes elementeve të informacionit financiar dhe jofinanciar apo respektimit të ligjeve dhe rregulloreve.
- Krahasuar këto pritshmëri me shumat e regjistruara; dhe
- Duke u bazuar në ndryshimin mes shumave të pritshme me ato të regjistruara, të nxjerrë konkluzione për aktivitetet operationale të subjektit, riskun e brendshëm dhe riskun e kontrollit si edhe plotësisë dhe saktësisë së shumës së regjistruar.

**Shembull:** Procedurat analitike me rëndësi përfshijnë krahasime të thjeshta dhe përlogaritje të proporcioneve, si krahasimi i informacionit/buxhetit të një periudhe të mëparshme me periudhën/buxhetin aktual;

**Testet e detajeve** përfshijnë procedura të tilla si: inspektimi fizik i pasurisë, kontrolli i transaksioneve të regjistruara në librat e regjistrave me dokumentacionin mbështetës, si edhe konfirmimi i shumave me palët e treta

Procedurat thelbësore mund të kryhen ose në një datë të ndërmjetme (mes-viti) ose në fund periudhe (fund viti). Në rastet kur procedurat thelbësore kryhen në një datë të ndërmjetme, audituesi duhet të kryejë procedurat thelbësore, të kombinuara me testet e kontrollit, përveç rasteve kur audituesi e shikon këtë si të panevojshme. Nëse shmangiet zbulohen në këtë periudhë të ndërmjetme, audituesi duhet të modifikojë vlerësimin e riskut si edhe natyrën, kohën dhe shkallën e shtrirjes së procedurave thelbësore, që do të mbulojnë periudhën e mbetur. Shkalla e procedurave thelbësore i referohet zgjedhjes së natyrës dhe madhësisë të kampionit, në mënyrë që të adresojë të gjithë risqet e rëndësishëm. Shkalla e testeve thelbësore, përcaktohet që në momentin kur përzgjidhet qasja e auditimit. Në varësi të nivelit të materialitetit si edhe

kombinimit të vlerësimit të riskut të brendshëm dhe riskut të kontrollit, niveli i procedurave thelbësore do të jetë minimale, standarde ose e fokusuar.

Në ato raste kur audituesi ka vendosur të mos mbështetet në kontrollet e brendshëm, gjatë kryerjes së procedurave thelbësore, nuk mund të supozojë që të dhënat janë të besueshme. Kontrollet e brendshme jo të besueshme ose jo të testuara, duhet të nxisin audituesin që të kontrollojë besueshmërinë e të dhënave të përpunuara dhe të përshtasë sipas nevojës shkallën e përdorimit të testeve thelbësore.

### **✚ 5.6.3 Përcaktimi i llojit të procedurës së auditimit që duhet përdorur gjatë auditimit.**

Natyra, koha dhe shtrirja e procedurave ndryshojnë nga një auditim në tjetrin. Si angazhimet me siguri të arsyeshme ashtu edhe angazhimet me siguri të kufizuar kërkojnë aplikimin e aftësive dhe teknikave të sigurisë dhe mbledhjen e evidencave të mjaftueshme dhe të përshtatshme si pjesë e një procesi përsëritës, sistematik të angazhimit që përfshin kuptimin e lëndës dhe rrethanave të tjera në lidhje me auditimin. Për angazhime me siguri të kufizuar, evidencat e auditimit merren normalisht duke kryer procedura dhe inspektime analitike, ndërsa për angazhime me siguri të arsyeshme, normalisht duhet të kryhen përgjithësisht të gjitha teknikat e auditimit<sup>42</sup>

Përcaktimi i natyrës, kohës dhe shtrirjes së procedurave është çështje e gjykimit profesional dhe ndryshon nga një angazhim në tjetrin.

### ***5.7 Marrja e kampioneve dhe mjete të tjera që përdoren për të përzgjedhur elementet/artikujt që do të testohen.***

Audituesi mund të përdorë kryesisht 3 metoda për të vendosur se cilët elemente/artikuj do të testojë, konkretisht:

- (i) të përzgjedhë gjithë artikujt (100% ekzaminim);
- (ii) të përzgjedhë artikuj të veçantë; dhe
- (iii) testimin e kampioneve të përzgjedhur.

Zgjedhja e metodës është *në varësi të gjykimit profesional të audituesit*, dhe mbështetet në vlerësimin e riskut, materialitetit, kostos dhe efikasitetit të auditimit, por gjithmonë duke mbajtur parasysh se metoda e zgjedhur duhet të jetë efektive në përmbushjen e qëllimit të procedurës së auditimit.

Përzgjedhja e 100% të artikujve është e përshtatshme në ato raste kur, ka numër të vogël artikujsh në vlerë të madhe dhe kur risku është i lartë. Kjo metodë është më e përshtatshme në rastet e përzgjedhjes së testeve thelbësore (të detajeve) se sa në testet e kontrolleve.

Përzgjedhja e disa artikujve të veçantë bëhet në rastet kur audituesi zgjedh brenda popullatës vetëm artikuj me karakteristika të veçanta. Këto përgjithësisht i korrespondojnë artikujve me risk të lartë ose me vlerë të lartë brenda popullatës së përzgjedhur (për shembull shuma relativisht të larta ose të ulta, artikuj me vlera

---

<sup>42</sup> ISSAI 4000 paragrafi 146



negative, etj), ose artikuj që përfaqësojnë një pjesë të madhe të zonës që po auditohet. Kjo metodë është e rëndësishme si për testet e kontrolleve ashtu edhe për testet thelbësore pasi ofron një kuptim edhe më të gjerë të subjektit (në rastin e testeve të kontrollit), ose i konfirmon audituesit vlerësimin e kryer të riskut (në rastin e testeve thelbësore).

Testimi i kampioneve është aplikimi i procedurave të auditimit në më pak se 100% të artikujve të një popullate të caktuar, në mënyrë të tillë që artikuj individualë brenda popullsisë, të kenë të njëjtën mundësi përzgjedhjeje.

*Objektivi i audituesit në rastet kur përdor testimin e kampioneve është të dizenjojë dhe zgjedhë kampionin e auditimit, të kryejë procedurat e auditimit mbi artikujt e kampionit, dhe të vlerësojë rezultatet nga kampioni, në mënyrë të tillë që të sigurojë bazën e duhur për audituesin, për hartimin e konkluzioneve rreth gjithë popullatës nga e cila është përzgjedhur kampioni<sup>43</sup>.*

Në mënyrë që të mund të formohen konkluzione rreth disa karakteristikave të caktuara të popullatës (p.sh legjitimiteti, matja, etj), pa qenë e nevojshme të testohet gjithë popullata, kampioni i tërhequr duhet të përfaqësojë popullatën dhe të jetë i paanshëm (të zgjidhet më objektivitet). Gjatë përzgjedhjes së kampionit, audituesi duhet të konsiderojë objektivat e procedurave të auditimit dhe karakteristikat e popullatës. Duke qenë se objektivat e testeve të kontrollit ndryshojnë nga ato të testeve thelbësore, edhe qasjet e testimit të kampioneve, do të jenë të ndryshme. Testimi i kampioneve mund të jetë statistikor (që përfshin zgjedhjen rastësore dhe përdorimin e teorisë së probabilitetit për të vlerësuar rezultatin), ose jo-statistikor. Vendimi për të përdorur modelin statistikor ose jo-statistikor varet nga gjykimi profesional i audituesit. *Gjithsesi, vetëm rezultatet e marra nga modeli statistikor mund të reflektojnë karakteristikat e të gjithë popullatën.* Rezultatet nga modeli jo-statistikor mund të përdoren si indikatorë, por nuk mund të ekstrapolohen në të gjithë popullatën.

Kështu për shembull, minimumi i madhësisë së kampionit për pragun e materialitetit prej 2% dhe nivelin e sigurisë 95%, tregohet në Modelin e Sigurisë, të paraqitur në këtë fazë të auditimit (planifikimit), mbështetur mbi hipoteza që kampionet janë zgjedhur në mënyrë rastësore. E megjithatë madhësia e kampionit (minimumi i çështjeve që duhen shqyrtuar) mund të përshtatet, në varësi të materialitetit dhe nivelit të sigurisë së kërkuar, rast pas rasti. Ajo që është e rëndësishme, lidhet me faktin se madhësia e kampionit duhet të jetë e mjaftueshme aq sa t'i lejojë audituesit të konkludojë, brenda një niveli të duhur të riskut të modelimit<sup>44</sup> sa më poshtë:

- ✓ Për testet e kontrollit, *norma totale e devijimit* nuk e tejkalon normën e tolerueshme të devijimit (norma e devijimit që pranon audituesi);
- ✓ Për testet thelbësore të detajeve, *shuma monetare e devijimit* nuk e tejkalon atë shumë që audituesi pranon.

---

<sup>43</sup> ISSAI 1530 (ISA 530)

<sup>44</sup> Risku i modelimit është risku që konkluzioni i audituesit, i mbështetur mbi një kampion, mund të jetë i ndryshëm nga konkluzioni që mund të dilte në rast se do të testohet e gjithë popullata.

Audituesi kryen procedura auditimi të përshtatshme me objektivat respektive të auditimit mbi secilin artikull të përzgjedhur; nëse procedura nuk aplikohet te ky artikull i përzgjedhur, atëherë kjo procedurë kryhet mbi një artikull tjetër zëvendësues.

### **Si të përcaktohet kampioni?**

Pasi janë përcaktuar objektivat e auditimit dhe procedurat, që zbatohen për realizimin e këtyre objektiveve, audituesi duhet:

- a) Të përcaktojë çfarë është një gabim;
- b) Të përcaktojë popullatën nga e cila zgjidhen artikujt;
- c) Të eksplorojë natyrën e popullatës;
- d) Të ndajë popullatën në nëngrupe;
- e) Të përcaktojë madhësinë e kampionit për të gjithë popullatën dhe sipas shtresave të saj;
- f) Të zgjedhë metodën e modelimit (të zgjedhjes së elementëve të kampionit), pra statistikore ose jostatistikore.

a. Audituesi duhet të vendosë kriteret ndaj çfarë do të konsiderohet gabim. Audituesi duhet të kryejë një vlerësim të nivelit të pritshëm të gabimit (për testet e kontroleve) dhe shumës së pritshme të gabimit, (për testet thelbësore të detajeve). Nëse niveli i pritshëm i gabimit është në mënyrë të papranueshme i lartë, testet e kontrollit nuk duhet të kryhen. Nëse shumica e pritshme e gabimit është e lartë, madhësia e kampionit duhet të rritet, në mënyrë që të jetë e përshtatshme për testet thelbësore të detajeve.

Në auditimet e përputhshmërisë, gabimet ose shmangiet nga zbatimi i ligjshmërisë konsistojnë në aktivitetet ose transaksione, dhe/ose veprime të lidhura në to, të cilat nuk janë kryer në përputhje me ligjet dhe rregullat në fuqi. Këto gabime janë materiale nëse veç e veç ose së bashku, ndikojnë në mënyrë të arsyeshme tek vendimet e subjektit të auditimit.

Gabimet e zbuluara dhe korrigjuara me iniciativën e vetë subjektit, pavarësisht kontroleve të kryera nga KLSH, nuk merren në konsideratë, duke qenë se ato demonstronjë që sistemet e kontrollit të brendshëm funksionojnë në mënyrë efektive. Për sa i takon auditimeve të ligjshmërisë dhe rregullshmërisë, duhet të bëhet dallimi mes gabimeve të mospërputhshmërisë që ndikojnë në:

- Kushtet për pagesat direkte (p.sh moskryerja e verifikimeve sipas rregullave të përcaktuara në dispozitat ligjore); dhe
- Çështje të tjera mospërputhshmërie, të cilat nuk kanë impakt direkt në pagesat e kryera, por implikojnë një risk financiar dhe/ose mund të çojnë në korrigjime financiare.

b. Popullata konsiston në tërësinë e të dhënave, nga e cila do të zgjidhet kampioni dhe mbi të cilën audituesi do të konkludojë. Popullata duhet të *jetë e plotë, e saktë dhe e përshtatshme* kundrejt objektiveve specifike të auditimit; audituesit mund të kenë nevojë të sigurojnë më shumë evidencë me qëllim sigurimin e plotësisë dhe saktësisë.

c. Me qëllim zgjedhjen e metodës së duhur për përzgjedhjen e kampioneve si edhe madhësisë optimale të kampionit, audituesit duhet të mbledhin sa më shumë informacion rreth popullatës. Ata duhet të investigojnë shkallën e ndryshimeve mes artikujve të popullatës, çfarë njihet si “gabim në popullatë” (natyra e tyre, frekuenca dhe shpërndarja përgjatë gjithë popullatës), ekzistenca e modeleve (p.sh. bëhen më shumë gabime në fund të vitit, pasi aty konstatohen rritje të përpjekjeve për të shpenzuar buxhetin e aprovuar).

d. Popullata mundet të rigrupohet në nëngrupe me karakteristika të njëjta, në mënyrë të tillë që të ofrojnë një kampion eficient dhe efektiv, për arritjen e objektivave të veçanta të auditimit (kjo quhet shtresëzim).

Shtresëzimi nënkupton:

(i) ndarjen e popullatës në nëngrupe, duke përdorur kritere auditimi të mirëpërcaktuara dhe dokumentuara (p.sh. vlera monetare, kërkesat për arkëtime, etj), në mënyrë të tillë që një artikull t’i përkas një dhe vetëm një nëngrupi, dhe

(ii) aplikimin e procedurave të auditimit të një kampion artikujsh për secilin nëngrup (p.sh. të shtresëzojë sipas vlerave, të testojë gjithë artikujt me vlerat më të mëdha si edhe një kampion përfaqësues të artikujve me vlera të vogla); të fokusojë auditimin në pagesat e ndërmjetme dhe ato finale që janë më të prirura drejt riskut dhe më pak fokus ndaj pagesave paraprake.

e. Duke kombinuar vlerësimin e riskut me nivelin e kërkuar të sigurisë, numri minimal i çështjeve për shqyrtim (madhësia minimale e kampionit), përcaktohet te Modeli i Sigurisë. Është e qartë se sa më e madhe të jetë madhësia e kampionit, aq më e lartë do të jetë saktësia dhe probabiliteti që kampioni të jetë përfaqësues i popullatës; edhe risku i kampionit në këtë mënyrë ulet.

f. Duke kombinuar vlerësimin e riskut me nivelin e kërkuar të sigurisë, numri minimal i çështjeve për shqyrtim (madhësia minimale e kampionit), përcaktohet te Modeli i Sigurisë. Është e qartë se sa më e madhe të jetë madhësia e kampionit, aq më e lartë do të jetë saktësia dhe probabiliteti që kampioni të jetë përfaqësues i popullatës; edhe risku i kampionit në këtë mënyrë ulet.

g. Metoda e përzgjedhjes së kampioneve, duhet të përkojë me karakteristikat e popullatës. Ne varësi të kësaj të fundit, kjo metodë mund të jetë: modeli i kampionit në mënyrë rastësore; shtresëzimi i kampionit dhe modeli i kampionit mbështetur në gjykimin profesional.

## ***MODELI I SIGURISË***

Modeli i Sigurisë, tregon se niveli i besueshmërisë (konfidencës) përcaktohet nga dy burime kryesore që janë: sistemet e kontrollit dhe teste thelbësore. Si pikënisje shërben risku i brendshëm (i lartë/jo i lartë) dhe vlerësimi paraprak i sistemeve të kontrollit të brendshëm dhe mbikëqyrjes (i dobët/i mirë/shume i mirë), me qëllim

vlerësimin e shkallës së besueshmërisë që mund të merret nga sa më sipër. Në varësi të rezultateve, përcaktohet edhe niveli i testeve thelbësore që duhen përdorur për të marrë nivelin e mbetur të sigurisë.

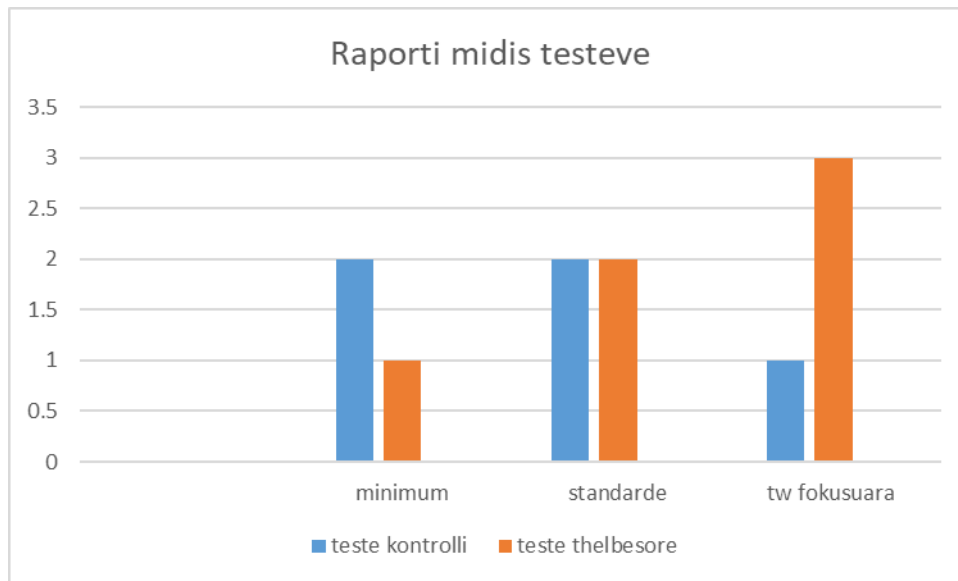
Duke qene se përgjithësisht, konsiderohet të sigurohet një nivel besueshmërie prej 95% nga testet e auditimit, natyra dhe shkalla e testeve të auditimit të planifikuara do të variojë, në varësi të vlerësimit që audituesi i bën sistemeve të kontrollit të brendshëm dhe riskut të kontrollit (e njohur si vlerësimi i riskut te kombinuar).

Tabela në vijim paraqet komponentët e e modelit të riskut (rrezikut) të auditimit, dhe llojet e testeve të auditimit që rezultojnë për t'u kryer. Vlerat janë përcaktuar për riskun e brendshëm të vlerësuar (jo i lartë = 0.6 dhe i lartë = 1.0) dhe riskut të kontrollit të vlerësuar (I ulët = 0.15, I mesëm = 0.25, dhe I lartë = 1.0). Duke qenë se KLSH konsideron Riskun e Auditimit 5%, dhe është audituesi i cili përcakton riskun e brendshëm dhe riskun e kontrollit, risku i zbulimit përcaktohet duke përdorur formulën e paraqitur edhe më sipër: Risku i Zbulimit (RZ) = Riskun e Auditimit (RA) / (Risku i Kontrollit të Brendshëm (RKB) X Risku i Brendshëm (RB)).

Risku i brendshëm i vlerësuar (RB)	Vlerësimi i Sistemeve të Kontrollit të Brendshëm	Siguria e marrë nga vlerësimi i riskut të kombinuar	Niveli i mbetur i testeve thelbësore për t'u kryer	Risku i moszbulimit	Niveli i sigurisë 100%	Shkalla minimale korresponduese që rrjedh nga testet thelbësore (%)	Kampioni minimal shqyrtim
Jo i lartë (0.6)	Shumë i mire (0.15)	Siguri e lartë e kontrolleve	Minimum	55	100-55	45	30
(0.6)	Mirë (0.25)	Siguri e mesme e kontrolleve	Standard	33	100-33	67	55
(0.6)	Dobët ose kontrollet nuk janë testuar (1)	Siguri e ulët e kontrolleve	Të fokusuar	8	100-8	92	125
I lartë (1)	Shumë i mire (0.15)	Siguri e lartë e kontrolleve	Minimum	33	100-33	67	55
(1)	Mirë (0.25)	Siguri e mesme e kontrolleve	Standard	20	100-20	80	80
(1)	Dobët ose kontrollet nuk janë testuar (1)	Siguri e ulët e kontrolleve	Të fokusuar	5	100-5	95	150

Burimi: Manuali i Auditimit Financiar dhe Perputhshmerise ECA

$$RA=0.05 \quad RB=0.6; 1 \quad RKB=0.15; 0.25; 1 \quad RA=RB \cdot RKB \cdot RMZ$$



Për shembull: Në skenarin më të mirë (RB = 0.6 dhe RKB = 0.15) me risk auditimi 0.05, risku i zbulimit është 0.55 ( $0.05 / 0.6 \times 0.15$ ). Sipas përkufizimit, niveli i besueshmërisë që rrjedh nga testet thelbësore është 45% ( $1-0.55$ ).

- Është në gjykimin e audituesit të vendosë nëse puna dhe rezultatet a marra si pjesë e gjithë vlerësimit të sistemeve të mbikëqyrjes dhe kontrollit si edhe testet thelbësore janë të mjaftueshëm për të siguruar nivelin e kërkuar të besueshmërisë, në kontekstin e auditimit në fjalë. Kështu që tabela e mësipërme duhet përdorur si tregues. Në rastet kur ka vështirësi në kryerjen e gjithë punës së nevojshme audituese dhe arritjen e nivelit të besueshmërisë prej 95%, ose duhen mbledhur më shumë evidenca me mjete të tjera (p.sh. duke përdorur rezultatet e vlerësimeve të sistemeve dhe testet thelbësore të kryera nga vetë subjektet, apo nga auditues të tjerë), ose qëllimi i konkluzionit të auditimit duhet kufizuar.
- Tabela e mësipërme mbështetet mbi hipotezat që kampionet janë përzgjedhur në mënyrë rastësore. Kur përdoret modeli me dy faza, madhësia e kampionit të përzgjedhur duhet të rritet me 20%, që të kompensojë riskun e shtuar të kampionit (modelit).

**Teste thelbësore minimale – Kryhen teste kontrolli si dhe një sasi e reduktuar testesh thelbësore.** Duhet të kryhen gjithmonë disa teste thelbësore për shkak të: i) riskut të marrëveshjeve të fshehta, mbivendosjes së kontrolleve të menaxhimit; ii) faktit që ISA dhe ISSAI përcaktojnë se duhen testuar të gjitha çështjet. Duhet theksuar fakti që, nëse duam të përfitojmë besim nga kontrollet, ato kontrolle duhen testuar të gjitha.

**Testet thelbësore standarde – Kryhen teste kontrolli si dhe një numër relativisht i lartë testesh thelbësore,** duke qenë se pjesa dërmuese e besueshmërisë përfitohet nga këto të fundit.

**Testet thelbësore të fokusuara – Kryhen disa teste kontrolli dhe numër i lartë i testeve thelbësore.** Disa teste kontrolli mund të kryhen me qëllim ofrimin e opinioneve për menaxhimin e subjektit referuar konstatimeve për dobësitë e kontrollit. Besimi i kërkuar rrjedh kryesisht nga testet thelbësore. Kryhet një numër i lartë i testeve thelbësore.

**Shkalla e besueshmërisë** - Probabiliteti që gabimi i popullsisë qëndron brenda një intervali të caktuar (intervali i besueshmërisë).

**Shkalla e sigurisë (DA)** -  $SHA = 100 - RA$ , ku RA është risku i auditimit i cili është vendosur për KLSH-së në 5%. Nëse siguria përfitohet vetëm nga testet thelbësore, atëherë niveli i besimit është 95%.

Bashkelidhur Manualit ne kapitullin “Aneksë” janë:

*Aneksi nr. 8 Kryerja e procedurave të testeve substantive të auditimit,*

*Aneksi nr. 9: Gjetja nga testimet thelbësore të përputhshmërisë dhe*

*Aneksi nr. 10: Testimi i efektivitetit të kontrolleve*

## **6 KAPITULLI VI: KRYERJA E PROCEDURAVE NË TERREN**

Pas fazës së planifikimit të Auditimit, audituesit kalojnë **në fazën e kryerjes së procedurave të auditimit në terren.**

Faza e kryerjes së auditimit në terren përfshin kryerjen e procedurave të auditimit sipas planifikimit, modifikimin e tyre sipas nevojës gjatë procesit të 3auditimit si dhe vlerësimin e rezultateve të tij.

Mbështetur në procedurat e përcaktuara në planifikimin e auditimit, audituesit grumbullojnë dhe vlerësojnë evidencën e auditimit, si pjesë e kryerjes së auditimit, sipas konsideratave të mëposhtme.

### **6.1 Procedurat e auditimit për të siguruar evidencën e auditimit**

Me evidencë të auditimit kuptohet informacioni dhe/ose të dhënat dokumentare të përdorura mbi të cilat audituesi mbështet konkluzionet ose vlerësimin e auditimit. Audituesit parashikojnë dhe zbatojnë procedurat përkatëse të auditimit me qëllim sigurimin e evidencave të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të formuar konkluzionet ose opinionin e auditimit. Për të përmbushur qëllimin ose objektivin e auditimit, audituesit duhet të përcaktojnë se kur evidenca e auditimit, është e mjaftueshme dhe e përshtatshme me qëllim krijimin e bazës konceptuale dhe të njohurive për të formuar konkluzionet dhe/ose opinionet vlerësuese.

Gjatë fazës së grumbullimit të evidencave së auditimit, audituesit duhet të marrin në konsideratë risqet e kontrollit dhe/ose risqet e tjera të identifikuar në fazë e planifikimit të auditimit. Kjo procedurë varet nga drejtimi i auditimit, kriteret e vlerësimit dhe gjykimi profesional i audituesit.

Audituesve shpesh iu nevojitet të kombinojnë dhe krahasojnë evidenca nga burime të ndryshme me qëllim plotësimin e kërkesave për mjaftueshmëri dhe përshtatshmëri të tyre. Audituesit duhet të ushtrojnë gjykim profesional në vlerësimin e sasisë dhe cilësisë së evidencës së disponueshme gjatë ushtrimit të auditimit, sidomos kur përcaktojnë natyrën, kohëzgjatjen dhe zgjerimin e procedurave.<sup>45</sup>

### **6.2 Dokumentimi i rezultateve të testeve të auditimit**

Rezultatet e testeve të auditimit duhet të dokumentohen me saktësi, duke përfshirë mospërputhjet dhe çështjet e pazgjidhura, diskutimet ndërmjet audituesve si dhe ndryshimet e zgjidhura para se të arrihej në përfundime për testet individuale të detajeve.

#### **Natyra dhe shkaku i gabimeve**

#### ***Konsiderimi i efekteve në objektivin e procedurave të auditimit***

Gjatë testimit të kontrolleve, një gabim përfaqëson devijim të kontrollit dhe shuma e gabimeve shprehet si niveli i devijimeve ose shpeshesise së devijimeve. Në të gjitha

<sup>45</sup> Për sa i takon sasisë, cilësive dhe karakteristikave që duhet të kenë evidencat e auditimit për tu cilësuar si të mjaftueshme, të përshtatshme dhe të besueshme, rikujtojmë se këto janë trajtuar më gjerësisht në Kapitullin –V Mbledhja dhe Vlerësimi i Evidencave.



rrethanat audituesi duhet të hetojë natyrën dhe shkakun e gabimeve të identifikuara dhe efektin e mundshëm të tyre mbi objektivin e veçante të procedurave të auditimit dhe fushave të tjera të auditimit.

Gjate analizimit të gabimeve të zbuluara, qoftë si një rezultat i testeve të kontrollit apo i testeve thelbësore të detajeve, audituesi mund të vërej disa shkaqe dhe disa lloje gabimesh.

1- Disa gabime mund të kenë një tipar të përbashkët si p.sh: transaksione të njëjta, vendi i kryerjes dhe periudha kohore kur kryhet. Në të tilla rrethana audituesi mund të verifikojë ato çështje që kanë tipare të përbashkëta në popullatën (të dhënat) ku janë evidentuar dhe mund ti shtrijë procedurat e auditimit mbi ato të dhëna .

2- Në rrethana shumë të rralla, një deklaratë e gabuar ose mos përputhshmëri mund të jetë një rezultat i ndonjë anomalie (dmth rezultati nuk paraqet gabimet ose mos përputhjet e asaj popullate). Një deklaratë e gabuar ose mos përputhje mund të konsiderohet si një anomali, atëherë kur audituesi ka një shkallë të lartë sigurie që kjo nuk përfaqëson popullsinë. Audituesi e përfiton këtë lloj sigurie duke kryer procedura shtesë auditimi për të marrë evidenca të mjaftueshme dhe të përshtatshme duke synuar të vërtetojë se gabimi nuk mund të ndikojë tek pjesa e mbetur e popullatës.

3- Gabimet mund të jenë rezultat i mbivendosjeve të kontrolleve nga menaxhimi. Në këtë rast audituesi duhet të vërë në diskutim vlerësimin paraprak të kontrolleve të brendshme.

Gabimi mund të shkaktohet nga shkaqet cituar më poshtë të cilat mund të shfaqen në mënyrë individuale ose në mënyrë të kombinuar:

1. Shkaqe të Rastësishme;
2. Shkaqe të Paramenduara;
3. Për shkak të kompleksitetit të rregulloreve në fuqi;
4. Për shkak të njohurive të pamjaftueshme dhe të zbatimit të keq të rregullave;
5. Për shkak të sistemeve të dobëta mbikëqyrëse dhe të kontrollit;
6. Për shkak të mosrespektimit të strukturave dhe procedurave të përcaktuara; ose
7. Për shkak të dështimit të kontrolleve kyçe në sistemet mbikëqyrëse dhe të kontrollit.

Shqyrtimi i shkaqeve të gabimeve mund të lehtësojë hartimin e qartë të rekomandimeve sa më kosto efektive në raportet e auditimit.

### ***6.3 Vlerësimi i përgjithshëm i modeleve të rezultateve.***

Pas përfundimit të testeve të auditimit, audituesi duhet të rishikojë gabimet e identifikuara dhe të vlerësojë nëse evidencat e auditimit e lejojnë atë të arrijë në një përfundim të kënaqshëm në lidhje me popullatën për çdo test auditimi të kryer.

Audituesi gjithashtu duhet të vlerësojë veçmas të gjitha deklaratat e gabuara, rastet e mos përputhshmërisë dhe shmangiet e kontrollit, qofshin ato thelbësore, të veçanta apo në tërësi.

## Testet e kontrollit

Koncepti i efektivitetit të funksionimit të kontrolleve pranon faktin se disa gabime mund të gjenden në mënyrën e zbatimit të kontrolleve nga vetë njësia ekonomike. Një gabim merret si një shmangie kontrolli ndërsa gabimet në total merren si një norme shmangieje.

Në rastet kur audituesi merr parasysh të gjitha gabimet e identifikuar, ai duhet të përcaktojë nëse testet e kontrolleve të kryera i sigurojnë një bazë të përshtatshme për t'i përdorur si evidenca auditimi, nëse janë të nevojshme teste kontrolli shtesë, ose nëse risqet e mundshme të deklaratave të gabuara apo të mos përputhshmërive duhet të trajtohen duke përdorur procedurat thelbësore.

### **Vlerësimi i rezultateve të testeve të kontrollit**

Audituesi duhet të vlerësojë rezultatet e testeve të kontrollit në nivelin e çdo kontrolli kyç në mënyrë që të arrihet një vlerësim i përgjithshëm i efektivitetit të kontrolleve.

Vlerësimi i rezultateve të testeve të kontrolleve kërkon një shkallë të lartë gjykimi profesional pasi ato kanë një ndikim në trajtimin e auditimit.

Shfaqja e papritur e një norme të lartë gabimi në kampionin e testeve të kontrolleve mund të çojë në një rritje të riskut të vlerësuar të deklaratave të gabuara apo mos përputhshmërive materiale, nëse nuk ka as evidenca të tjera auditimi në mbështetje të vlerësimit fillestar.

Audituesi duhet të vlerësojë nëse drejtuesit i kanë zbuluar gabimet dhe devijimet dhe kanë ndërmarrë veprime të menjëhershme përmirësuese.

Rezultatet e vlerësimit të kontrollit kane tre ndikime të mundshme:

- kontrollet kanë funksionuar vazhdimisht në mënyrë efektive, gjatë gjithë periudhës në shqyrtim, gjë që nënkupton se audituesi mund të besojë në këto kontrolle dhe të zbatojë qasjen e planifikuar të auditimit dhe të mbështetet në nivelin e besueshmërisë së parashikuar të tyre;
- janë vërejtur mangësi në efektivitetin dhe vazhdimësinë e kontrollit, por sistemi në tërësi nuk konsiderohet “jo i besueshëm”. Në këtë rast, audituesi duhet vetëm të shprehë besueshmëri “të reduktuar” mbi kontrollet, ndërkohë që vlerësimi paraprak i tyre si dhe i nivelit të riskut të kontrollit duhet të rishikohet.
- kontrollet janë të pabesueshme, p.sh. kontrollet nuk kanë funksionuar sipas pritshmërive dhe/ose në mënyrë të vazhdueshme gjatë periudhës nën shqyrtim, dhe/ose nuk është i mundur testimi i tyre. Në këto raste, nuk është i mundur përdorimi i qasjes me bazë sistemi. Kështu, siguria e auditimit duhet të përfitohet vetëm nga procedurat thelbësore. Nëse është e nevojshme duhet të rishikohet vlerësimi paraprak i kontrolleve të brendshme dhe niveli i riskut të kontrollit.

Vlerësimi i performancës së sistemeve të mbikëqyrjes dhe kontrollit duhet të vërtetohet nëpërmjet testeve thelbësore.

## Testet thelbësore të detajeve dhe shkaku i gabimeve. Vlerësimi i rezultateve

### Analiza dhe klasifikimi i gabimeve

Gabimet e rezultuara gjatë kryerjes së testeve të detajeve duhet të regjistrohen me saktësi, sidomos kur testohen kampione statistikore, në mënyrë që të mund të parashikohen rezultatet e auditimit. Audituesi duhet të kuptojë natyrën dhe shkakun e gabimeve të gjetura, për t'iu përgjigjur pyetjeve të mëposhtme:

- Cili është shkaku i gabimit? Si lindi ky gabim?
- A është një anomali, apo mund të ketë lindur në mënyrë sistematike për transaksione të ngjashme apo transaksione të përpunuara në të njëjtën kohë?

Audituesi duhet të klasifikojë gabimin duke verifikuar nëse:

a. ***gabimi është i matshëm***, dmth ai ka një impakt financiar të drejtpërdrejtë dhe të matshëm mbi kampionin e testuar. Përqindja e gabimit dhe vlera monetare e gabimit të matshëm duhen llogaritur në raport me vlerën e regjistruar të transaksionit në nivelin e kërkuar;

b. ***gabimi nuk është i matshëm***, dmth kur nuk lidhet direkt me kampionin e audituar, ose sepse si nuk është i matshëm. Në këto raste merret në konsideratë e gjithë shuma e transaksionit në fjalë me qëllim përcaktimin e rëndësisë “seriozitetit” të gabimit;

c. ***gabimi është material në vlerë*** (tejkalon pragun e materialitetit), ***natyrë apo kontekst***, bazuar në sa më sipër. Audituesi përcakton nëse gabimi është "**serioz**" (gabim i matshëm është ose i barabartë me 2% ose e tejkalon këtë vlerë; gabim i pa matshëm: implikon 10% ose më shumë të kampionit të audituar) ose "**i kufizuar**" (gabim i matshëm: midis 0.5% dhe 2%; gabim i pa matshëm: implikon 2.5% - 10% të kampionit të audituar);

ç. ***gabimi është një anomali ose është sistematik***.

d. ***gabimet e njohura***, dmth gabimet e identifikuar gjatë punës shtesë jashtë fushëveprimit të kampionëve përfaqësues, Këto gabime merren parasysh vetëm nëse ato lidhen me transaksionet e mbuluara nga qëllimi i auditimit (popullsia objekt auditimi).

Këto lloj gabimesh nuk paraqesin parashikime për të gjithë popullatën, por merren në konsideratë në vlera absolute.

### Parashikimi i gabimeve monetare

Për testet e detajeve, audituesi duhet të parashikojë të gjitha gabimet monetare që gjenden në kampionet e popullsisë dhe të marrë parasysh efektin e gabimit të parashikuar në objektivin e përcaktuar të auditimit por kjo shtrihet edhe në zonat e tjera të auditimit.

Për kampionet jo statistikore, audituesi duhet të japë një gjykim mbi anomali të mundshme apo mos përputhshmëritë në popullatë.

Audituesi parashikon të gjitha gabimet për popullatën për të përfituar një paraqitje në shkallë të gjerë të gabimeve dhe ta krahasojë këtë tregues të vlerësimit më të mirë me pragun e materialitetit (gabimin e tolerueshëm) të vendosur nga KLSH.

Për testet e detajeve (procedurat e testimit të zbatuara për të përzgjedhur transaksione individuale), gabimi i tolerueshëm është anomalia ose mospërputhja e tolerueshme, e cila duhet të ketë një vlerë më të vogël se pragu i materialitetit i përdorur nga audituesi për grupin individual të transaksioneve apo bilanceve të llogarisë që ai po auditon.

Kur një deklaratë e gabuar apo shmangie përputhshmërie konsiderohet si anomali, mendohet se ajo nuk është përfaqësuese e mos përputhshmërisë në popullsi, prandaj mund të përjashtohet nga parashikimi. Megjithatë, efekti i saj, në qoftë se nuk korrigjohet duhet të trajtohet veçmas dhe në vazhdim të parashikimeve të deklaratave të gabuara apo shmangieve të përputhshmërisë që nuk kanë anomali.

### Vlerësimi i rezultateve të testeve të detajeve

Vlerësimi i rezultateve të testeve të detajeve kërkon gjykim profesional, pasi audituesi duhet të kuptojë natyrën dhe shkakun e gabimeve, si dhe të konsiderojë aspektet sasiore dhe cilësore të gabimeve ose mos përputhshmërive me qëllim që të arrijë në përfundimin nëse popullsia e testuar është analizuar në mënyrë të saktë.

Konkluzionet që duhen nxjerrë:

- **Situata e I:** Kufiri i sipërm i gabimit dhe gabimi me probabilitet më të lartë ndodhjeje janë më të ulët se pragu i materialitetit. Ky është një rezultat i qartë.
- **Situata II:** Kufiri i sipërm i gabimit e tejkalon pragun e materialitetit, por gabimi me probabilitet më të lartë ndodhjeje është më i ulët se pragu i materialitetit. Ky është një rezultat për të cilin audituesi duhet:
  - ti kërkojë subjektit të audituar të hetojë shmangiet;
  - të kryejë teste të mëtejshme dhe
  - të përfitojë siguri shtesë duke përdorur procedura alternative auditimit.
- **Situata III:** me më shumë gjasa gabimi tejkalon gabimin e pragut të materialitetit. Kur kufiri i poshtëm i gabimit është nën pragun e materialitetit, audituesi duhet:
  - ti kërkojë subjektit të audituar të hetojë shmangiet;
  - të kryejë teste të mëtejshme dhe
  - të përfitojë siguri shtesë duke përdorur procedura alternative të auditimit.Kufiri i poshtëm i gabimit (KPG) mund të jetë ose nën ose mbi shumën e gabimeve të njohura. Trajtuar më hollësisht në shtojcën 2 të këtij manuali.
- **Situata IV:** Kufiri i poshtëm i gabimit dhe kufiri i gabimeve me probabilitet më të lartë ndodhjeje tejkalojnë pragun e materialitetit. Në këtë rast nuk nevojitet shqyrtim i mëtejshëm.

## 6.4 Procedurat analitike

### Përcaktimi i procedurave analitike

Procedurat analitike konsistojnë në studimin e marrëdhënieve ndërmjet të dhënave financiare dhe jo-financiare, si për të njëjtën periudhë dhe subjekt ashtu edhe/ose për periudha dhe subjekte të ndryshme.

Objektivi i audituesit është që të zbatojë procedura analitike, aty ku është e përshtatshme, për të ndihmuar në vlerësimin e riskut duke ofruar evidenca auditimi me qëllim arritjen në një përfundimi të përgjithshëm të auditimit.

Audituesi duhet të ketë parasysh se procedurat analitike janë më të besueshme në një mjedis ku sistemet e kontrollit të brendshëm funksionojnë në mënyrë efektive. Megjithatë, këto procedura kërkojnë gjithëpërfshirje dhe informacion të përditësuar në lidhje me të dhënat financiare dhe të tjera.

Gjatë kryerjes së procedurave analitike mund të përdoren metoda të ndryshme. Këto shkojnë nga krahasime të thjeshta deri tek analizat komplekse duke përdorur teknika të avancuara statistikore, për të cilat mund të jenë të nevojshme softëare të përshtatshëm kompjuterik.

Përzgjedhja e procedurës nga audituesi është *çështje e gjykimit të tij profesional*.

Përgjithësisht procedurat analitike paralajmërojnë se diçka *duket të jetë e gabuar*, në vend që të sigurojnë prova bindëse të asaj që është e gabuar. Përgjithësisht procedurat analitike nuk sigurojnë evidenca të mjaftueshme, të përshtatshme e të besueshme auditimi.

### Procesi për përdorimin e procedurave analitike

Përdorimi i procedurave analitike përfshin marrjen e informacionit nga burime të ndryshme për të përcaktuar pritshmëritë, duke krahasuar gjendjen aktuale me atë të pritshme, duke hetuar arsyet për çdo mospërputhje që shfaqet dhe vlerësimin e rezultateve.

### Procedurat analitike si procedura thelbësore gjatë fazës së punës në terren

Përveç kryerjes së testeve të detajeve, audituesi mund të përdorë procedurat thelbësore analitike, si pjesë e procedurave thelbësore të tij, në mënyrë që të zvogëlojë riskun në një nivel të ulët të pranueshëm. Procedurat analitike thelbësore përdoren për të parashikuar vlera, bazuar në gjykimin se ekzistojnë marrëdhënie midis të dhënave dhe vazhdojnë të ekzistojnë në mungesë të kushteve që të provojnë të kundërtën. Megjithatë risku i formimit të një përfundimi të gabuar mund të jetë më i lartë për procedurat thelbësore analitike sesa për testet e detajeve për shkak të përdorimit më të gjerë të gjykimit të audituesit në procedurat analitike. Për këto arsye kontrolli i cilësisë është i një rëndësie kritike.

## ***6.5 Deklaratat me shkrim të menaxhimit***

Gjatë vlerësimit të evidencës dhe nxjerrjes së përfundimeve mund të sigurohen edhe deklarata me shkrim, nëse këto konsiderohen të nevojshme në varësi të rrethanave, për të mbështetur evidencat e auditimit të mbledhura nga audituesit e sektorit publik. Në këto deklarime mund të konfirmohet se veprimtaritë, transaksionet dhe informacioni i njësisë janë në përputhje me kuadrin rregullator ligjor, apo nëse një sistem i caktuar kontrolli ka funksionuar me efektivitet gjatë gjithë periudhës nën auditim.

Menaxhimi dhe stafi i subjektit mund të japin deklarata, gjatë kryerjes së auditimit, të pa kërkuara nga audituesi apo në përgjigje të pyetjeve specifike të audituesve. Deklaratat e mëposhtme janë të rëndësishme për audituesin:

- deklarata me shkrim të menaxhimit në të cilat pranohen përgjegjësitë;
- deklarata me shkrim specifike për pohime të veçanta, si nga ana e menaxhimit ashtu edhe nga ana e personave të ngarkuar me qeverisje ose nëpunësit me njohuri të specializuara.

Këto deklarata nuk kufizojnë përgjegjësinë e audituesit për të marrë evidenca auditimi të tjera të duhura dhe të përshtatshme për të mbështetur konkluzionet e tij, dhe nëse kërkohet, opinionin e auditimit.

Prandaj audituesi duhet të kërkojë evidenca vërtetuese nga jashtë dhe nga brenda subjektit të audituar, si dhe të vlerësojë nëse këto deklarata me shkrim paraqiten të arsyeshme dhe në përputhje me evidenca të tjera të përfituara nga auditimi, duke përfshirë këtu edhe deklarata të tjera me shkrim.

Për tu cilësuar si evidenca auditimi, këto deklarata duhet të jenë të konfirmuara me shkrim dhe të nënshkruara nga personi hartues i tyre.

- ***Pranimi i përgjegjësive me shkrim nga ana e menaxhimit***

Deklaratat me shkrim të menaxhimit në lidhje me përgjegjësitë e tij japin bazën e nevojshme për evidencat e auditimit. Audituesit duhet të kërkojnë deklarata nga personat/palët përgjegjëse, të cilat duhet të lëshojnë një deklaratë formale për shkarkimin e përgjegjësive të tyre në lidhje me përputhshmërinë me ligjet dhe aktet nënligjore të zbatueshme. Për sa më lart, audituesi duhet të marrë evidenca auditimi që menaxhimi:

- pranon përgjegjësinë e tij për përputhshmërinë me ligjet dhe aktet nënligjore të zbatueshme;
- pranon përgjegjësinë e tij për hartimin, zbatimin dhe mirëmbajtjen e sistemit të kontrollit të brendshëm për të parandaluar, ose për të zbuluar dhe rregulluar gabimet materiale ose mospërputhshmëritë, si dhe thekson nëse është i bindur se kontrolli i brendshëm është i përshtatshëm për këtë qëllim;
- beson se të gjitha informacionet e rëndësishme i janë vënë në dispozicion audituesit. Objekti i audituesit kur tërheq deklaratën me shkrim (kur është e përshtatshme edhe deklarata të tjera në lidhje me ligjshmërinë dhe rregullshmërinë e transaksioneve) është të shoh nëse nuk është dhënë siguri, ose nëse ajo është e kualifikuar. Nëse



verifikohet kjo e fundit, atëherë audituesi duhet të marrë në konsideratë impaktin e saj mbi opinionin e auditimit. Audituesit nuk i kërkohet të raportojë nëse deklarata e menaxhimit është e justifikuar, por ai/ajo mund të raportojë atëherë kur ka evidenca auditimi të cilat provojnë se informacioni i dhënë më anë të deklaratës nuk është i saktë. Deklarata të tilla nuk mund të përdoren si evidenca auditimi.

- ***Vlerësimi i besueshmërisë së deklaratave me shkrim***

Nëse deklarata me shkrim nuk përputhet me evidencat e auditimit, audituesi duhet të përcaktojë arsyet e kësaj mospërputhshmërie, dhe nëse nuk është i bindur duhet të rikonsiderojë besueshmërinë e çdo lloji tjetër deklarate që është mbledhur dhe të ndër marrë hapat e duhura, si për shembull të rishikojë vlerësimin e riskut dhe procedurat e auditimit.

Atëherë kur audituesi ka dyshime në lidhje me angazhimin e menaxhimit ndaj ushtrimit të detyrave funksionale me kujdesin e duhur profesional dhe vlerave etike, ai duhet të vlerësojë efektin mbi besueshmërinë deklaratave me shkrim.

Atëherë menaxhimi nuk lëshon deklarata të përgjithshme me shkrim në lidhje me përgjegjësinë e menaxhimit, ose ndonjë deklaratë tjetër që u kërkohet, audituesi duhet të përcaktojë arsyet; të diskutojë me menaxhimin; rikonsiderojë vlerësimin e integritetit të personave të përfshirë; si dhe të veprojë duke përcaktuar efektet në raportin e audituesit.

Nëse audituesi gjykon se deklaratat në lidhje me përgjegjësinë e menaxhimit nuk janë të besueshme, atëherë audituesi duhet të marrë në konsideratë efektet në raportin e auditimit.

- ***Deklarata me shkrim specifike për pohime të caktuara***

Audituesi duhet të marrë, kur është e nevojshme, deklarata të tjera me shkrim, për të vërtetuar evidenca të tjera auditimi, në veçanti kur kanë të bëjnë me gjykime, qëllime dhe plotësinë e tyre. Audituesi duhet të përcaktojë nëse janë të nevojshme deklarata specifike për pohime të caktuara

## ***6.6 Përdorimi i punës së tjerëve<sup>46</sup>***

Audituesi mund të përdorë të dhënat dokumentare e një audituesi tjetër, auditimit të brendshëm, ose një ekspert, gjatë fazave të planifikimit dhe ekzaminimit të auditimit.

***Gjatë fazës së planifikimit***, raportet e përgatitura nga të tjerët mund të japin informacion i cili paralajmëron audituesin në lidhje me dobësitë e mundshme të sistemeve të kontrollit ose në lidhje me ndonjë histori gabimesh serioze të ripërsëritura

---

<sup>46</sup> Shih ISSAI 1600 Përdorimi i punës së një audituesi tjetër; ISSAI 1610 Përdorimi i punës së një audituesi të brendshëm; ISSAI 1620 Përdorimi i punës së ekspertit .

që janë shfaqur në atë fushë auditimi. Audituesi duhet të marrë në konsideratë pavarësinë, objektivitetin dhe kompetencën e këtyre palëve; nëse metodat dhe objektivat e tyre përputhen me ato të auditimit; dhe nëse përfundimet e tyre bazohen mbi evidenca të mjaftueshme dhe të përshtatshme.

***Gjatë fazës së punës në terren***, puna e të tjerëve mund të përdoret për të dhënë një pjesë të evidencave të auditimit që konsiderohen të rëndësishme për të arritur objektivat e auditimit, duke ulur kështu sasinë e punës së nevojshme për audituesin. Parimi themelor këtu është se audituesi duhet të sigurohet që veprimtaria e të tjerëve jep të dhëna të mjaftueshme, të përshtatshme dhe kosto – efektive për qëllimet e atij auditimi.

Raportet e të tjerëve mund të përdoren për të vërtetuar gjetjet dhe përfundimet e audituesit, ose për të hedhur ndonjë dyshim mbi to. Në këtë rast, audituesi duhet të hetojë mospërputhjen; të bindë veten në lidhje me evidencat e auditimit që ka marrë; të rikonsiderojë nëse analiza dhe interpretimi i evidencave të auditimit ishte i arsyeshëm, si dhe të dokumentojë qartësisht ato mospërputhje që mbeten.

Vendimet dhe përfundimet kryesore në lidhje me mbështetjen tek puna e të tjerëve duhet të dokumentohen nëpërmjet letrave të punës së auditimit.

### ***Përdorimi i punës së një audituesi tjetër<sup>47</sup>***

Me termin “auditues të tjerë” nënkuptohet një auditues publik ose privat të aktivizuar për të dhënë një opinion profesional mbi sistemet, transaksionet dhe/ose llogaritë. Në këtë kategori përfshihen audituesit e departamenteve të auditimit të brendshëm ose auditues privatë të cilët punojnë sipas një mandati ligjor ose mbi bazë kontraktuale.

Puna e tyre mund të merret për të vërtetuar evidencat e auditimit, atëherë kur është e nevojshme dhe e përshtatshme.

Nëse ky skenar verifikohet, atëherë audituesi duhet të kryej procedura për të përcaktuar deri në çfarë mase mund të vendoset besim tek puna e audituesve të tjerë. Audituesi duhet të përcaktojë se si puna e këtyre audituesve të tjerë mund të influencojë auditimin. Për shembull, ai/ajo mund të identifikojë nëse ka observacione në raportin e audituesve të tjerë që kanë lidhje me objektivat e tij/të saj të auditimit. Nëse po, atëherë audituesi mund të kërkojë informacione shtesë nga subjekti në fjalë.

Procedurat e auditimit duhet të fokusohen në rishikimin e përfundimeve dhe opinioneve të auditimit të audituesit tjetër në lidhje me:

- hartimin, zbatimin dhe mënyrën e funksionimit të kontrollet kyçe të përputhshmërisë dhe/ose;
- përputhshmërinë, p.sh. ligjshmërinë dhe rregullshmërinë e sistemeve të kontrollit të brendshëm.

---

<sup>47</sup> Shih ISSAI 1600 - Objektivi i audituesit është të përcaktojë, atëherë kur përdoret puna e një audituesi tjetër, si puna e tij do të influencojë auditimin.



Këto procedura mund të përfshijnë:

- ✓ një rishikim të metodave të përdorura;
- ✓ ekzaminimin e dosjeve;
- ✓ konsiderimin e rëndësisë së rezultateve, me qëllim vlerësimin e besueshmërisë së evidencave të auditimit dhe kontributin që ato mund të japin në arritjen e konkluzioneve të auditimit.
- ✓ Kur përdor punën e audituesve të tjerë, audituesi duhet:
- ✓ të marrë në konsideratë pavarësinë dhe objektivitetin e audituesit tjetër;
- ✓ të marrë në konsideratë kompetencën profesionale të audituesit tjetër për atë auditim specifik;
- ✓ të marrë në konsideratë qëllimin e punës së audituesit tjetër;
- ✓ të përcaktojë kostot dhe përfitimet e përdorimit të kësaj pune;
- ✓ të kryej procedura për të përfituar evidenca të mjaftueshme dhe të përshtatshme se puna e audituesit tjetër është e përshtatshme për qëllimet e KLSH brenda kontekstit të auditimit specifik (i cili mund të kërkojë akses ndaj letrave të punës së audituesve të tjerë)
- ✓ të marrë në konsideratë gjetjet e rëndësishme të audituesit tjetër kur analizon dhe interpreton rezultatet e asaj pune. Atëherë kur këto gjetje janë të rëndësishme për opinionin, audituesi duhet ti diskutojë ato me audituesin tjetër dhe të mendojë nëse duhet të kryejë vetë teste të tjera shtesë.

### ***Përdorimi i punës së auditimit të brendshëm<sup>48</sup>***

Kur ekzaminon kontrollin e brendshëm, audituesi i jashtëm duhet të kuptojë funksionin e auditimit të brendshëm, përfshirë këtu edhe qëllimin dhe statusin e tij organizativ.

Duke pasur parasysh materialitetin dhe riskun, si dhe subjektivitetin e evidencave të auditimit, audituesi duhet të vlerësojë aspektet e mëposhtme kur merr në konsideratë përdorimin e punës së auditimit të brendshëm:

- objektivitetin dhe kompetencat teknike të stafit të auditimit të brendshëm;
- nëse puna e auditimit të brendshëm kryet me kujdesin e duhur profesional;
- efektin e ndonjë kufizimi të vendosur ndaj auditimit të brendshëm nga menaxhimi.

Kur përdor të dhënat dokumentare e auditimit të brendshëm, audituesi i jashtëm duhet të kryej procedura për të vlerësuar përshtatshmërinë e kësaj pune, duke konsideruar njëkohësisht qëllimin e saj, si dhe nëse vlerësimi i funksionit të auditimit të brendshëm mbetet i përshtatshëm.

Në veçanti, audituesi i jashtëm vlerëson:

- aftësitë dhe ekspertizën e atyre që kryejnë punën;
- nëse ka mbikëqyrje, rishikim dhe dokumentim të punës;
- nëse janë marrë evidenca auditimi të mjaftueshme, të besueshme dhe përkatëse;

---

<sup>48</sup> Shih ISSAI 1610 - Objektivi i audituesit të jashtëm është të përfitojë kuptimin e funksionit të auditimit të brendshëm dhe të përcaktojë nëse aktivitetet e tij janë të rëndësishme për planifikimin dhe kryerjen e auditimit, si dhe, nëse ato janë të rëndësishme, të përcaktojë efektin mbi procedurat e kryera nga audituesi i jashtëm.

- nëse konkluzionet a arritura janë të përshtatshme dhe raportet janë në përputhje me punën e kryer;
- nëse përjashtimet dhe çështjet e pazakonta të identifikuar nga auditimi i brendshëm janë zgjidhur në mënyrën e duhur.

Për sa i takon auditimit të përputhshmërisë, ky lloj auditimi mund të fokusohet në rolin e shërbimit të auditimit të brendshëm dhe aftësitë e auditimit të brendshëm si pjesë e sistemit të kontrollit të brendshëm të subjektit të audituar, me qëllim analizimin e progresit të arritur krahasuar me vitet e tjera për sa i takon aftësisë së sistemeve të kontrollit të brendshëm për të menaxhuar riskun e përputhshmërisë.

Për shembull, rishikimi i shërbimit të auditimit të brendshëm dhe i aftësive të auditimit të brendshëm mund të fokusohet në planifikimin dhe ekzekutimin e programeve të punës së tyre bazuar në vlerësimin e riskut dhe vendosjen e prioritetëve.

### ***Përdorimi i punës së ekspertit të jashtëm<sup>49</sup>***

Ekspertët përdoren zakonisht me qëllim vënien në dispozicion në grupit të auditimit të njohurive teknike dhe aftësive të kërkuara për të arritur objektivat e auditimit.

Ligji 154/2014 “Për organizimin dhe funksionimin e Kontrollit të Lartë të Shtetit”, neni 40 “Ekspertët e përkohshëm të jashtëm” përcakton të drejtën për angazhimin dhe kontraktimin e ekspertëve për plotësimin e nevojave në funksion të ushtrimit të veprimtarisë së institucionit. Me Vendimin e Kryetarit të KLSH-së nr. 61, datë 09.05.2015 janë përcaktuar rregullat dhe procedurat e përzgjedhjes të kontraktimit dhe të pagesës së ekspertëve të përkohshëm të jashtëm të KLSH-së.

Për këtë qëllim ekspert i jashtëm do të konsiderohet çdo individ apo person juridik, vendas apo i huaj, që gjykohet nga KLSH-ja se zotëron ekspertizën (aftësi, njohuri dhe eksperiencë) e mjaftueshme apo është një personalitet i spikatur në një fushë të caktuar, puna e të cilit mund të përdoret apo shfrytëzohet nga KLSH-ja, në funksion të ushtrimit të veprimtarisë, funksionit apo misionit të tij kushtetues dhe ligjor, veçanërisht në kryerjen e auditimeve.

## ***6.7 Procedura të tjera auditimi***

Ngjarjet e mëvonshme në kontekstin e auditimit të përputhshmërisë janë ngjarje, të favorshme dhe jo të favorshme, të cilat ndodhin ndërmjet fundit të periudhës së raportimit dhe datës së raportit të audituesit. Këto ngjarje mund të ndodhin në lidhje me auditimet e përputhshmërisë që kanë të bëjnë me ligjshmërinë dhe rregullshmërinë e transaksioneve. Audituesi duhet të kryej procedura të tjera auditimi për të përcaktuar nëse ka ndodhur ndonjë ngjarje tjetër ndërmjet fundit të periudhës së raportimit dhe datës së raportit të audituesit, e cila mund të rezultojë në ndonjë shmangie materiale dhe si rrjedhojë të kërkojë shpjegime të mëtejshme.

---

<sup>49</sup> Shih ISSAI 1620 -.

Pavarësisht kësaj, nuk pritet që audituesi të kryej rishikime të vazhdueshme të çdo çështjeje, për të cilat nga procedurat e auditimit kanë rezultuar konkluzione të kënaqshme.

Procedurat e auditimit duhet të kryen deri në datën e raportit të audituesit duke marrë parasysh vlerësimin e riskut të audituesit.

Edhe pse janë në vartësi të kohës nga misioni i fundit i auditimit, këto procedura auditimit zakonisht përfshijnë:

- rishikimin e procedurave të menaxhimit me qëllim sigurimin se janë identifikuar ngjarjet e mëvonshme;
- marrja në pyetje e menaxhimit të subjektit nëse ka ndodhur ndonjë ngjarje e mëvonshme e cila mund të rezultojë në mospërputhje materiale.

Kur audituesi identifikon ngjarje që mund të rezultojnë në shmangie materiale, ai duhet të përcaktojë nëse këto ngjarje janë trajtuar në mënyrë të përshtatshme.

### *6.8 Evidencat dhe provat e auditimit per formimin e opinionit/konkluzionit të auditimit të përputhshmërisë*

Qëllimi i këtij kapitulli është njohja me procedurat e nevojshme të auditimit për të hartuar rezultatet e punës së angazhimit dhe formuar një opinion mbi përputhshmërinë, përfshirë edhe rastet kur opinionin i auditimit kualifikohet ose modifikohet, apo është negativ (kundërshtues).

#### **Objektivat**

Objektivat e auditimit synojnë:

- a) hartimin dhe kryerjen e procedurave analitike, krahas testeve substanciale dhe të kontrollit, që të ndihmojnë audituesin e jashtëm shtetëror të formojë një konkluzion apo opinion të përgjithshëm të pavarur, nëse aktiviteti i entitetit publik të audituar është në të gjitha pikëpamjet, në përputhje me kuadrin ligjor e rregullator në fuqi për njësinë ekonomike;
- b) formimin e një opinionin mbi përputhshmërinë dhe nxjerrjen e konkluzioneve, bazuar në evidencat, provat dhe dëshmitë e siguruara gjatë angazhimit;
- c) shprehjen e qartë të opinionit me shkrim, përmes një formulimi që përshkruan bazën për dhënin e opinionit;
- d) shprehjen e qartë dhe siç duhet, të opinionit të auditimit, sidomos kur ai është i modifikuar apo negativ.

Në rrethanat kur KLSH i kërkohet nga legjislacioni të ekzaminojë, vlerësojë, certifikojë dhe raportojë mbi vlerësimin e përputhshmërisë së aktivitetit me ligjet dhe rregulloret, mbi auditimin e sistemit të kontrollit të brendshëm financiar publik dhe të funksionimit të auditimit të brendshëm, auditimin e integritetit dhe përputhshmërisë së vendimeve administrative të marra nga subjekti i audituar, auditimin e sistemeve financiare dhe transaksioneve, duke përfshirë edhe dhënie të një vlerësimi objektiv, profesional e të pavarur, mbi shkallën e ndjekjes nga subjekti i audituar të rregullave, ligjeve dhe rregulloreve, politikave, kodeve të vendosura apo termave dhe kushteve,

mbi të cilat është rënë dakord, mbetet domosdoshmëri shtrirja e angazhimeve dhe raportimi i çështjeve më të rëndësishme në këto raporte, të cilat shërbejnë si pikënisje për të sjellë këto mospërputhje në vëmendje të Parlamentit.

## **Vlerësimi i efikasitetit dhe përshtatshmërisë së provave të auditimit**

Bazuar në procedurat e auditimit të kryera dhe provat e marra nga auditimi, audituesit e KLSH duhet të vlerësojnë para përfundimit të auditimit nëse vlerësimet e risqeve të anomalive materiale janë kryer në mënyrë të përshtatshme. Gjatë kryerjes së përgjegjësisë të tij profesionale, audituesit e KLSH nuk mund të supozojnë se mashtrimet ose gabimet janë një dukuri e izoluar. Prandaj, ata duhet të mbajnë në konsideratë faktin se zbulimi i një parregullsie serioze, anomalie materiale apo keq-deklarimi ndikon në vlerësimin e risqeve dhe përcaktimin e opinionit të auditimit.

- ✓ Audituesi duhet të arsyetojë dhe shpjegojë nëse evidencat dhe provat e fituara gjatë auditimit kanë qenë të mjaftueshme dhe të përshtatshme.
- ✓ Në formimin e opinionit, audituesit duhet të marrin parasysh të gjitha provat përkatëse të auditimit, pavarësisht nëse ato vërtetojnë apo kundërshtojnë pohimet në lidhje me përputhshmërinë.
- ✓ Nëse audituesit nuk kanë mbledhur dëshmi dhe evidenca të mjaftueshme e të përshtatshme për angazhimin profesional të auditimit, për një vlerësim të plotë të sistemeve dhe aktiviteve të subjektit, ata duhet të përpiqen të sigurojnë dëshmi e prova të mëtejshme shtesë apo alternative të auditimit.
- ✓ Nëse audituesit nuk ishin në gjendje të mbledhin dëshmitë e evidencës dhe provat e mjaftueshme e të përshtatshme të auditimit, ata duhet të shpjegojnë rrethanat penguese dhe të shprehin opinion të kualifikuar ose të kundërt.

## **Dokumentim dhe komunikimi**

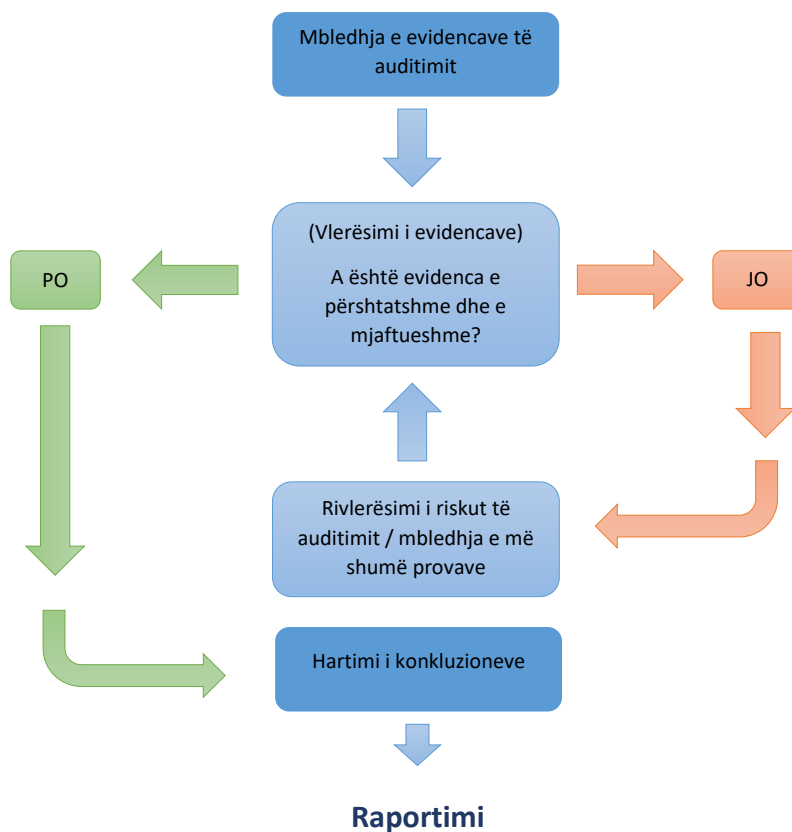
Kur kryejnë procedurat e angazhimit, audituesit e KLSH duhet të bazohen dhe të mbledhin provat që janë thelbësore e të rëndësishme për procedurat që vlerësohen. Evidencat dhe dëshmitë duhet të administrohen në dosjen e auditimit së bashku me dokumentet dhe letrat e punës së angazhimit, sepse shërbejnë për të mbështetur gjetjet dhe konkluzionet tuaja.

## **Komunikimi në fazën e mbledhjes së provave.**

Ndërsa mbledhni prova dhe dëshmi të evidencës për gjetjet, ndërveprimi juaj me entitetin e audituar bëhet kritik. Siç e theksuar më lart, cilësia e auditimit varet nga mjaftueshmëria dhe përshtatshmëria e provave të auditimit.

- Audituesit që ndërtojnë dhe mbajnë komunikim të vijueshëm me zyrtarët e entitetit që po auditojnë janë më të saktë e më konsistentë në diskutimin apo dhe rishikimin e gjetjeve fillestare me zyrtarët përkatës të entitetit, përcaktojnë gjetjet e tyre dhe mbledhin provat e mjaftueshme e të duhura në mbështetje të këtyre konstatimeve/gjetjeve.

- Edhe për entitetin e audituar, ndërveprimi i vazhdueshëm me grupin e auditimit ndihmon në identifikimin e zonave të dobëta dhe ndërmarrjen e hapave drejt korrigjimit apo përmirësimit.
- Çdo anomali domethënëse e hasur gjatë auditimit, si dhe për rastet e parregullsive, shkeljeve ligjore apo anomalive materiale, komunikohet në nivelin e duhur të menaxhimit, ose tek zyrtarët e ngarkuar me qeverisjen. Qasja ndaj komunikimit me entitetin e audituar në lidhje me të gjitha rastet e parregullsive dhe papajtueshmërive të identifikuara, normohet në Rregulloren e Procedurave të Auditimit të KLSH.



### Vlerësimi i provave/evidencave të auditimit për të formuar konkluzioneve

Në fund të auditimit, audituesit ekzaminon provat për mjaftueshmërinë dhe përshtatshmërinë, me qëllim formimin e një konkluzioni ose opinionit nëse çështja apo çështjet e shqyrtuara është/janë, apo nuk është/nuk janë, në përputhje me kriteret e përcaktuara. Në këtë fazë, audituesit llogarisin apo konsiderojnë *materialitetin për qëllime të raportimit*. Konkluzioni ose opinionit paraqitet në formën e një raporti tek përdoruesi / përdoruesit e synuar dhe ju mund të përfshini ato rekomandime dhe përgjigje nga entiteti, siç e konsideroni të përshtatshme.

Në fazën e mëparshme, janë diskutuar provat/evidencat e auditimit, konceptet kryesore si mjaftueshmëria dhe përshtatshmëria e provave/evidencave dhe skepticizmi

profesional, si dhe janë shtjelluar e diskutuar në detaje teknikat e ndryshme që mund të përdoren në procesin e mbledhjes së provave të auditimit.

Pasi audituesit kanë mbledhur dëshmitë dhe provat e angazhimit, duhet të vlerësojnë provat për mjaftueshmërinë dhe përshtatshmërinë e tyre, në funksion të formimit të konkluzionit /opinionit të auditimit.

Për këtë, audituesit duhet të diskutojnë procesin e vlerësimit të provave të auditimit, duke vlerësuar materialitetin e çështjeve të identifikuara dhe rrethanat në të cilat arrihen konkluzionet e ndryshme të auditimit.

Sugjerohet të ndiqen këto hapa për të vlerësuar provat dhe për të formuar konkluzionin:

1. *Vlerësoni nëse janë marrë prova të mjaftueshme dhe të përshtatshme,*
2. *Konsideroni materialitetin për qëllime raportimi,*
3. *Formuloni opinionin dhe*
4. *Dokumentoni dhe komunikoni rezultatet.*

## **Hapi 1 - Vlerësoni nëse janë grumbulluar prova të mjaftueshme dhe të përshtatshme**

Ju duhet të vlerësoni dëshmitë dhe provat e marra dhe të përcaktoni nëse janë të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të ulur riskun e auditimit në një nivel të pranueshëm.

Vlerësimi i provave përfshin ushtrimin e gjykimit dhe skepticizmit profesional, i cili mban parasysh marrëdhënien që ekziston midis kostos për marrjen e provave/informacionit dhe dobisë së informacionit të mbledhur.

Ju duhet të aplikoni gjykimin profesional dhe ushtrimin e skepticizmit profesional në vlerësimin e sasisë dhe cilësisë së provave, dhe po ashtu, për mjaftueshmërinë dhe përshtatshmërinë e tyre, për të mbështetur raportin e sigurdhënies.

Auditimi është një proces kumulativ dhe përsëritës. Ndërsa kryejmë procedurat e planifikuara, evidencat apo provat e përfutuara mund të na çojnë në ndryshimin e natyrës, kohës ose shtrirjes së procedurave të tjera të planifikuara.

Informacionet që vijnë në vëmendjen e audituesit mund të ndryshojnë dukshëm nga situata e pritshme dhe rrjedhimisht kjo dikton rishikimin e procedurave të planifikuara më parë.

Të tilla mund të jenë për shembull:

- ☞ Shkalla e mospërputhjeve dhe anomalive që keni identifikuar mund të ndryshojnë gjykimin tuaj profesional në lidhje me besueshmërinë e burimeve të veçanta të informacionit;
- ☞ Ju mund të bëheni të vetëdijshëm për mospërputhjet në informacionin përkatës, për veprimet në kundërshtim me normat rregulluese apo kriteret apo për dëshmi, evidenca dhe provat që mungojnë; dhe
- ☞ Nëse procedurat analitike janë kryer deri në fund të angazhimit, rezultatet e këtyre procedurave mund të tregojnë një risk të papajtueshmërisë dhe mospërputhjes, të panjohur më parë.

Në rrethana të tilla, audituesit publikë duhet të rivlerësojnë procedurat e planifikuara më parë. Vetëm pasi të janë administruar e mbledhur të gjitha provat e auditimit, mund të ndërmerrni hapat e nevojshëm për të formuar konkluzionet bazuar në vlerësimin e provave të auditimit, rishikimin e dokumentacionit për të përcaktuar nëse çështjet janë ekzaminuar sa dhe siç duhet.

Nëse provat e auditimit të marra nga një burim janë në kundërshtim me ato të grumbulluara nga një burim tjetër, ose nëse ka dyshime rreth besueshmërisë së informacionit që përdoret si provë, duhet të përcaktoni se cilat modifikime ose shtesa në procedurat e auditimit do të adresonin dhe zgjidhnin problemin dhe për këtë duhet të konsideroni implikimet, për aspektet e tjera të auditimit.

### ***A keni mbledhur dëshmi e prova të mjaftueshme dhe të përshtatshme?***

Angazhimet e auditimit me një nivel të lartë të sigurisë, duhet të jenë në gjendje t'i rezistojnë ekzaminimit kritik. Nëse nuk janë mbledhur prova me sasi të mjaftueshme dhe cilësi të përshtatshme, ekziston risku i vëzhgimeve e testimëve sipërfaqësore, apo i dhënies së konkluzioneve të gabuara ose rekomandimeve të papërshtatshme.

Duke marrë parasysh nëse janë grumbulluar dëshmi të mjaftueshme e të përshtatshme të auditimit, audituesi duhet të vlerësojë:

- nivelin e sigurisë që ofrohet,
- vlerësimin e materialitetit dhe
- vlerësimin e risqeve.

*Me poshte ndodhet nje Shembull ilustrues i vlerësimit të provave dhe ushtrimit të gjykimin profesional dhe skepticizmit.*

**Për shembull:** Në auditimin e pajtueshmërisë së sistemit të prokurimit publik të një entiteti, në njërën nga procedurat e përzgjedhura duhet të vlerësohet nëse, specifikimet e mallrave të blera për ndërtimin e një ndërtese, janë të njëjta me ato që parashikoheshin në kontratën e nënshkruar.

Audituesi zbuloi se specifikimet e mallrave midis këtyre dy kategorive ndryshojnë.

Ndodhur përpara kësaj situatë, zyrtarët përgjegjës nga entiteti i audituar shpjeguan se specifikimet janë ndryshuar në përputhje me kërkesat e reja për industrinë e ndërtimit.

- ① Duke ushtruar **skepticizmin profesional**, audituesit nuk duhet të mjaftohen me këtë shpjegim, por duhet të kërkojnë kontrolle dhe dokumentacione shtesë.
- ① Duke ushtruar **grykimin profesional**, audituesi duhet të vlerësojë nëse:
  - këto dokumente që tregojnë ndryshimet e përmirësuara ishin të nevojshme,
  - nëse janë bërë ndryshimet në përputhje me kontratën,
  - nëse ata ishin në pajtim me ligjin e prokurimit dhe
  - nëse subjekti i audituar ka pësuar ose jo humbje materiale për shkak të këtij vendimi nga këto veprime?

Auditimet që ofrojnë një nivel të lartë sigurie në përgjithësi kanë një prag më të ulët të materialitetit, si dhe mbështeten një evidencë që është e mjaftueshme e me prova të

përshtatshme. Në mënyrë të ngjashme, një komponent i kontrollit me risk të lartë ose një përbërës i rëndësishëm i auditimit / material do të kërkojë përpunimin e një vëllimi më të madh të evidencës, si provë e mjaftueshme dhe e përshtatshme, krahasuar me vlerësimin e një komponenti të kontrollit me risk më të ulët.

Përgjegjësi i grupit të auditimit/udhëheqësi i ekipit, duhet të sigurojë që vlerësimi fillestar ose i rishikuar i riskut të aplikuar gjatë auditimit, vijon të mbetet i vlefshëm. Kjo është e nevojshme pasi vlerësimi i riskut ndihmon në rishikimin e strategjisë dhe të procedurave të planifikuara të auditimit, dhe korrekton nivelin dhe shtrirjen e provave të mbledhura.

Grupet e auditimit duhet të marrin në konsideratë të gjitha provat përkatëse, pavarësisht nëse ato vërtetojnë ose kundërshtojnë kriteret e auditimit. Audituesit duhet t'i qasen analizës së provave të auditimit jo vetëm me një kornizë objektive të gjyqimit profesional, por edhe me një nivel skepticizmi.

Në vlerësimin dhe përgjigjen e pyetjes nëse janë marrë prova të mjaftueshme të auditimit, grupi i auditimit merr në konsideratë aspektet e mëposhtme:

- A ka mbledhur grupi i auditimit, prova në lidhje me të gjitha kriteret përkatëse?
- A ka identifikuar dhe evidentuar grupi i auditimit, raste kur kërkohen më tej prova në kuadër të ekzekutimit të procedurave të auditimit? Nëse po, a i ka dokumentuar dhe lidhur këtë aspekt me punë të mëtejshme?
- A ka marrë në konsideratë grupi i auditimit ndikimin e çështjeve të identifikuar mbi natyrën, kohën dhe shtrirjen e procedurave të mëtejshme?



- A janë identifikuar dhe adresuar nga grupi i auditimit, çështje të rëndësishme dhe në mënyrën e duhur e të përshtatshme, dhe për sa sipër, a janë konsultuar dhe dokumentuar rezultatet?
- A i ka adresuar grupi i auditimit të gjitha procedurat e kërkuara të auditimit?

### ***Përcaktoni nëse kërkohen më shumë prova.***

Kur dëshmitë dhe provat nuk tregojnë qartë nëse është përmbushur një kriter, ose për shembull, nëse ekzistojnë që janë në kontradiktë midis tyre, grupit të auditimit i duhet të hetojë më tej, për të arritur nivelin e kërkuar të sigurisë.

Kjo mund të kërkohet, për shembull, për të:

- Përcaktuar nëse gjetja apo çështja e konstatuar përbën një rast të izoluar apo paralajmëron një problem sistemik;
- Përcaktuar se cilat entitete preken dhe ndikohen nga kjo gjetje (pra, nëse kjo gjetje /dukuri është e shtrirë në njësitë apo filialet e tjera të subjektit, agjencinë qendrore, apo tek palët e treta, etj);
- Përcaktuar nëse çështja mund të adresohet nga entiteti i audituar, apo rezultojnë rrethana përtej kontrollit të saj; dhe
- Përcaktuar nëse menaxhimi i njësisë ekonomike është në dijeni të anomalisë apo papajtueshmërisë dhe nëse ka ndërmarrë ndonjë veprim korrigjues.

Grumbullimi dhe mbledhja e provave shtesë, kërkon realizimin e intervistave shtesë, ose rishikimin e skedarëve dhe evidencave të reja të mbledhura.

### ***Konfirmimi i mungesës së provave.***

Nëse provat nuk gjenden në një zonë ku audituesi publik pret që ti gjejë ato normalisht, ky mund të jetë një konstatim në vetvete i gupit të auditimit. Audituesi së pari duhet të konfirmojë që provat duhet të ekzistojnë.

***Për shembull***, nëse projekti X që po auditohet, është një projekt investim kapital mbi një vlerë të caktuar, kuadri rregullator kërkon që në këtë rast të përgatitet oferta tekniko-ekonomike dhe një studim i fizibilitetit. Prandaj, oferta tekniko-ekonomike dhe studimi i fizibilitetit duhet të ekzistojnë në dosjen respektive të konkurimit. Nëse audituesi kërkon një kopje të këtyre dokumenteve dhe entiteti nuk mund ti ofrojë ato, ky konstatim duhet të shprehet me shkrim në raport.

## ***Verifikimi i fakteve.***

Pasi grupi i auditimit të përputhshmërisë, ka mbledhur dhe analizuar provat e auditimit gjatë fazës së ekzaminimit, ato takohen me zyrtarët e njësisë për të komunikuar gjetjet (që janë në fazë zhvillimi), si dhe për të kërkuar konfirmimin dhe vërtetimin e fakteve, për tu bindur mbi saktësinë dhe plotësinë e provave. Është e rëndësishme që audituesit e autorizuar të KLSH ta kryejnë këtë verifikim dhe konfirmim përpara se t'i paraqesin entitetit raportin e auditimit.

### **Hapi 2 - Konsideroni materialitetin për qëllimin e raportimit**

Ndërsa hartoni një konkluzion ose opinion, ju vlerësoni provat në lidhje me materialitetin e përcaktuar, si dhe identifikoni nëpërmjet auditimit rastet e mundshme të mospërputhjeve apo papajtueshmërive materiale. Përcaktimi i rëndësisë së gjetjeve është bazuar në konceptin e materialitetit.

Paraqitja e një çështje apo devijimi si materiale në auditimin e përputhshmërisë, pikë së pari është çështje e gjykimit profesional.

Materialiteti trajtohet në aspektin sasior cilësor dhe të kontekstit, gjatë analizës së transaksioneve ose çështjeve në fjalë.

Lista më poshtë identifikon disa nga faktorët që duhen marrë në konsideratë në ushtrimin e gjykimit profesional për të përcaktuar nëse një shembull i anomalisë apo mospërputhjes është materiale apo jo.

- Rëndësia e shumave të përfshira (shumat monetare ose masa të tjera sasiore, të tilla si numri i qytetarëve, subjekteve ose organizatave të përfshira,, vonesat në kohë dhe mosrespektimi i afateve, etj);
- Dukshmëria dhe ndjeshmëria e kritereve ose programeve në fjalë (për shembull, a është kjo çështje me interes të konsiderueshëm publik, a prek qytetarët e rajonit, etj);
- Nevojat dhe pritjet e legjislaturës, publikut ose përdoruesve të tjerë të raportit të auditimit;
- Shumat monetare të parregullsive apo mospërputhjeve,
- Natyra e autoriteteve përkatëse; etj.

**Për shembull**, në një auditim të përputhshmërisë, rezulton se njësi ekonomike mund të ketë respektuar nëntë dispozitat e ligjit ose rregullores përkatëse, por nuk është vepruar në përputhje me një dispozitë.

Gjykimi profesional i profesionistëve të auditimit është i nevojshëm për të konkluduar nëse njësi ekonomike ka respektuar ligjin ose rregulloren përkatëse. Për shembull, audituesi mund të marrë parasysh konstatimin dhe domethënien e faktit se provizionet për dëmtime dhe shpenzime nuk janë përlogaritur nga njësi ekonomike jo buxhetore, por audituesi duhet të shprehedhe marrëdhënien e kësaj anomalie apo mospërputhje me dispozitat e tjera, të ligjit ose rregullores përkatëse.

Ndërsa vlerëson provat e auditimit, audituesi konsideron nëse mospërputhja materiale, është e përhapur apo jo. Nëse audituesi nuk është në gjendje të marrë prova të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit për shkak të një pasigurie ose kufizimi të fushëveprimit, atëherë ai vlerëson nëse anomalia apo parregullsia është edhe materiale, por edhe e përhapur.

Pyetja e Auditimit	Kriteret	Gjetjet e auditimit	Vlerësimi ndaj materialitetit	Konkluzioni
A e ka përfshirë Drejtoria e Pergjithshme e Rrugeve projektin e rrugës A-B në planin vjetor dhe regjistrin e parashikimit të prokurimeve publike?	Kërkohe që Drejtoria e Pergjithshme e Rrugeve duhet të përfshijë projektet me vlerë mbi 3 milion dollarë e sipër në planin e prokurimit dhe regjistrin e parashikimeve	Është zbuluar se projekti i ndërtimit të rrugës A-B nuk ishte i përfshirë në këtë plan, duke rezultuar në mospërputhje apo në kundërshtim me sa parashikuar në ligjin “Për prokurimin publik”. Shuma e këtij projekti të prokurimit tejkalon pragun e materialitetit.	Gjetja është cilësisht materiale, pasi projekti nuk ishte pjesë e planit të buxhetit dhe rezultoi se ndërtimi i rrugës A-B ka devijuar nga planet kombëtare. Gjithashtu rezultoi një shpenzim i madh i paautorizuar	Projektet e ndërtimit të rrugëve mbi 3 milion dollarë duhet të jenë të përfshira në planin e prokurimit dhe regjistrin e parashikimeve, sipas seksionit XXII, paragrafi. 20, të Ligjit të Prokurimit Publik. Drejtoria e Pergjithshme e Rrugeve nuk e ka respektuar këtë kërkesë, pasi gjetja e auditimit tregon se projekti i Ndërtimit të Rrugës A-B nuk ishte përfshirë në këtë plan.

### Hapi 3 - Formulimi i konkluzioneve

Në procesin e vlerësimit të provave, audituesi mund të konkludojë nëse provat e auditimit janë konfliktuale, pasi disa prova mbështesin informacionin mbi çështjen apo objektin që shqyrton dhe provat e tjera duket se e kundërshtojnë atë. Audituesi duhet të peshojë masën dhe besueshmërinë e provave kundërshtuese për të përcaktuar situatën e vërtetë. Në këto situata audituesi duhet të përdorë **hierarkinë e besueshmërisë së provave/evidencave të grumbulluara**. Kështu, për shembull, evidencat apo provat e jashtme të shkruara, janë më të besueshme sesa një prezantim joformal i menaxhimit të subjektit. Pas vlerësimit të mjaftueshmërisë dhe të përshtatshmërisë së evidencave, duke pasur parasysh nivelin e sigurisë së auditimit, audituesi duhet të punojë për hartimin e konkluzioneve, bazuar në evidencat e grumbulluara.

Kur është duke formuar konkluzionet e auditimit, audituesi duhet të synojë t'i japë përgjigje pyetjes /pyetjeve kryesore të auditimit dhe të vlerësojë nëse objektivi i auditimit është përmbushur, si dhe duhet të arrijë një konkluzion apo përfundim në lidhje me kriteret e zbatuara, pavarësisht nëse situata është në përputhje me këto kriteret. Për këtë, duhen dokumentuar siç duhet të gjitha aktivitetet e rëndësishme që keni kryer gjatë mbledhjes dhe vlerësimit të provave, duke përfshirë dhe rishikimin e mundshëm të strategjisë së auditimit dhe planit të auditimit, duke marrë parasysh rezultatet e punës së auditimit në këtë fazë. Shpeshherë, informacionet shtesë që vijnë në vëmendjen tuaj, u kërkojnë të rishqyrtoni një çështje, kontroll, kriter, objekt a fushëveprim; të bëni dhe një herë vlerësimin e riskut si dhe të konsideroni prapenë e materialitetit, siç u shpjegua më lart.

Gjatë kryerjes së testimeve të përputhshmërisë, mund të hasen raste që tregojnë për ekzistencën e riskut të mashtrimit brenda entitetit të audituar. Gjatë kësaj faze, audituesit duhet të kërkojnë sqarime shtesë nga menaxhimi për disa çështje që kanë të bëjnë me mënyrën sesi po e shikoni temën, kriteret, qëllimin, risikun e auditimit dhe materialitetin. Ky bashkëveprim ju ndihmon të bëni korrigjimin dhe rregullimet e duhura në strategjinë dhe planin e auditimit. Nga ana tjetër, ky bashkëpunim ndihmon menaxhimin për të identifikuar dobësitë e kontrolleve dhe dobësitë e tjera sistematike, për të cilat mund të fillojnë të merren masa korrigjuese menjëherë.

Konkluzionet që formoni në këtë fazë kanë të bëjnë me çështjet apo pyetjet e auditimit, dhe kriteret kundrejt të cilave vlerësohen gjetjet, duke konkluduar për rastet e mospërputhjeve.

Më në fund, audituesi duhet të arrijë një konkluzion të përgjithshëm për subjektin, nëse veprimtaria e audituar është ose jo, në përputhje me kriteret. Në rast se konkluzioni është mospërputhje, audituesi duhet të përshkruajë bazën për konkluzionin ose opinionin (qoftë ky i pamodifikuar, ose i modifikuar / kualifikuar) dhe kjo duhet të përfshihet në raportin e auditimit.

### **Llojet e konkluzioneve dhe opinioneve të auditimit.**

Lloji i konkluzioneve të auditimit të përputhshmërisë varet në masë të madhe nga:

- natyra materiale e mospërputhjes,
- çështjet e identifikuara gjatë auditimit dhe
- efekti që kanë këto çështje që nuk janë në përputhje me kriteret e rëna dakord.


Në varësi të llojit të angazhimit të auditimit, formulimi i konkluzioneve apo përfundimeve mund të ndryshojë.

## **Hapi 4 - Dokumentimi dhe komunikimi**

Audituesi ushtrojnë gjykimin dhe skepticizmin profesional kur përcaktojnë nëse provat e mbledhura gjatë gjithë auditimit janë të mjaftueshme dhe të përshtatshme. Faktorët që ata duhet të marrin parasysh për të vlerësuar provat dhe formuluar përfundimet janë diskutuar në këtë kapitull. Gjithmonë duhet përgatitur dokumentacioni përkatës për çdo auditim të veçantë, para se të lëshohet raporti i auditimit.

Komunikimi me shkrim është thelbësor në veprimtarinë audituese pasi lehtëson dokumentimin e duhur të ndërveprimit. Procedurat individuale përbëjnë bazën për arritjen e përfundimeve dhe konkluzionit të përgjithshëm mbi objektin apo çështjen që auditohet. Dokumentimi i gjetjeve dhe konkluzioneve arsyetohet dhe mbështetet *nga letrat e punës së angazhimit*, të cilat shërbejnë edhe për vlerësimin e jashtëm të provave të auditimit të përputhshmërisë, procesin e kontrollit dhe menaxhimit të cilësisë dhe për formulimin e konkluzioneve për çështjen në fjalë.

<b>Letrat e punës</b>	<b>Objektivat e letrave të punës</b>
Vlerësimi i provave të auditimit të pajtueshmërisë/ përputhshmërisë dhe konkluzionet mbi aspektet më të rëndësishme e materiale	<p>Në këtë fazë, ju kërkohet të formoni një konkluzion të përgjithshëm për objektin apo lëndën si një e tërë, duke marrë parasysh gjetjet, risqet dhe materialitetin.</p> <p>Për këtë, audituesi duhet të vlerësojë nëse të gjitha drejtimit e programuara apo pyetjet e auditimit kanë marrë përgjigje, dhe nëse ka një konkluzion apo përfundim për secilin kriter.</p> <p>✚ Konkluzioni duhet të reflektojë nëse njësia ekonomike ka përmbushur ose jo kriteret e zbatueshme për çështje dhe drejtime të veçanta.</p> <p>✚ Përmes përdorimit të letrave të punës, lehtësohet puna për dokumentimin e përmbledhjen e gjetjeve (hartimin e përmbledhjes ekzekutive), ku koncentrohen informacionet mbi të gjitha gjetjet dhe pastaj vlerësohen gjetjet në kuptimin e materialitetit.</p>

	<p> Më në fund, audituesi duhet të konkludojë nëse niveli i përcaktuar i sigurisë për çështjet e vlerësuara është mbështetur nga prova të mjaftueshme dhe të përshtatshme.</p>
--	---

Referenca	Letra e punës	Objektivat e letrave të punës
	Kryerja e procedurave të auditimit të përputhshmërisë	<p>Ju mund të përdorni letrat e punës për listimin e çështjeve apo pyetjeve të auditimit dhe për të siguruar përgjigjet mbi të gjitha aspektet e lidhura me procedurat e auditimit.</p> <p>Për shembull, nëse keni shënuar 3-5 pyetje të auditimit, ju këshilloheni që të përdorni këtë template 3-5 herë në këtë fazë.</p> <p>Gjatë përdorimit të letrave të punës të standardizuara (template), audituesit duhet:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ t'i përgjigjen çdo pyetjeje të auditimit,</li> <li>✓ të vlerësojnë gjetjet kundrejt materialitetit,</li> <li>✓ të vlerësojnë nëse provat e mbledhura janë të mjaftueshme</li> <li>✓ të vlerësojnë nëse provat e mbledhura janë të përshtatshme dhe</li> <li>✓ të shprehin konkluzionin nëse çështja e shqyrtuar është në përputhje apo jo me kriteret e deklaruara.</li> </ul>

## **7 KAPITULLI VII. RAPORTIMI NE AUDITIMIN E PERPUTHSHMERISE**

Raportimi është pjesa e fundit, por edhe më e rëndësishmja, e çdo auditimi, pasi përmes këtij procesi rezultatet të auditimit u paraqiten përdoruesve të synuar për të vlerësuar përputhshmërinë dhe pajtueshmërinë e aktivitetit të subjektit përgjegjës me kriteret e deklaruara. Auditimet e përputhshmërisë përfshijnë raportimin e devijimeve nga kriteret dhe shkeljet ndaj rregullave e rregulloreve në fuqi etj., në mënyrë që të mund të merren veprime korigjuese, dhe ata që kanë shkaktuar parregullsitë, devijimet ose shkeljet e tilla, të mund të konsiderohen përgjegjës për veprimet apo mosveprimet e tyre.

## **7.1 Hapat ne Fazën e Raportimit te Auditimit**

Në fazën e raportimit, audituesit duhet të ndjekin këto hapa:

- 1. Përgatitja e raportit të auditimit të përputhshmërisë;*
- 2. Përfshirja e rekomandimeve dhe përgjigjeve nga entiteti sipas rastit dhe përfundimi i raportit; dhe*
- 3. Vendosni një proces të verifikimit të zbatimit e rekomandimeve, duke përfshirë kërkesën për përgatitjen e një plani për zbatimin e rekomandimeve.*

### **Hapi 1 - Përgatisni raportin e auditimit të përputhshmërisë**

Për të siguruar objektivitetin e gjetjeve të auditimit dhe konkluzioneve të raportit të auditimit të përputhshmërisë, konfirmimi i fakteve dhe shifrave nga entiteti dhe përfshirja në raport e përgjigjeve të palës përgjegjëse është thelbësore për këtë proces. Prandaj audituesit e KLSH duhet të sigurohen që faktet dhe shifrat pranohen nga entiteti dhe të ndjekin përgjigjet nga njësia ekonomike.

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit ISSAI 4000 përcakton se, audituesit publikë duhet të përgatisin raportin e auditimit bazuar në **parimet e plotësisë, objektivitetit, afatit, saktësisë dhe kundërshtimit**<sup>50</sup>.

Më konkretisht,

- Parimi i Plotësisë** kërkon që audituesi të marrë parasysh të gjitha dëshmitë e provat përkatëse të auditimit si dhe të trajtojë të gjithë informatat dhe evidencat e duhura e të mjaftueshme para se të lëshojë raportin e angazhimit;
- Parimi i Objektivitetit** kërkon që audituesi të zbatojë gjykimin dhe skepticizmin profesional për të siguruar që raporti është faktikisht i saktë, dhe se gjetjet e konkluzionet janë të paraqitura në mënyrën e duhur, të drejtë dhe të ekuilibruar;

<sup>50</sup> ISSAI 4000, paragrafi 202 dhe 205-209



- ❑ **Parimi i Afatit** nënkupton përgatitjen e raportit në kohën e duhur, pasi vetëm në këtë mënyrë ai është i rëndësishëm për përdoruesit e synuar; dhe
- ❑ **Parimi i Kundërshtimit ose Kontradiksionit**, nënkupton përfshirjen e komenteve nga subjekti përgjegjës në formën e përshtatshme, duke u përgjigjur dhe vlerësuar për këto reagime dhe komente.

## Hapi 2 - Përfshini rekomandimet dhe përgjigjet nga entiteti, siç është e përshtatshme

Parimi i kundërshtimit nënkupton përfshirjen e përgjigjeve nga subjekti përgjegjës në një mënyrë që konsiderohet si më e përshtatshme, duke përfshirë dhe vlerësuar përgjigjet.

- Kur raportohen devijime të konsiderueshme të përputhshmërisë, rekomandimet janë një mundësi për përmirësime të konsiderueshme dhe kjo është një mundësi e dobishme për përdoruesit e raporteve për të nxjerr në pah veprimet korrigjuese të vazhdueshme, të iniciuara nga auditimi i jashtëm publik.
- Duhet të mbahet parasysh se, ndonëse rekomandimet konstruktive dhe praktike ndihmojnë në promovimin e menaxhimit të shëndoshë të sektorit publik, por, audituesi duhet të jetë i kujdesshëm që të mos ofrojë rekomandime të tilla të hollësishme si për të marrë rolin e menaxhimit dhe në këtë mënyrë të rrezikojë dëmtimin e objektivitetit të tij profesional.
- Normalisht rekomandimet nuk përfshihen në raportet e Angazhimit të Vërtetimit.<sup>51</sup> Në raste përjashtimore, rekomandimet mund lëshohen veçmas në një letër drejtuar menaxhimit të subjektit të audituar për një angazhim vërtetimi.

### **Dokumentimi dhe komunikimi**

Përmbajtja e raportit përfundimtar të auditimit të përputhshmërisë duhet të mbështetet nga gjithë dokumentacioni i shtjelluar në pjesët e mëparshme të këtij manuali dhe duhet të mbulojë të gjitha fazat nga konsideratat fillestare mbi planifikimin e deri në vlerësimin e provave dhe konkluzionin e përgjithshëm për çështjen apo objektin e angazhimit në fjalë.

Dokumenti i duhur duhet t'i mundësojë një audituesi me përvojë, por edhe për çdo rishikuesi apo vlerësuesi të brendshëm a të jashtëm të cilësisë, që të ndjekin gjurmën apo fillin e përbashkët të gjithë auditimit të përputhshmërisë që është realizuar.

### ***Komunikimi***

Është e rëndësishme që entiteti publik të marrë një mundësi jo vetëm për të lexuar draft raportin, por edhe t'i përgjigjet e të komentojë këtë dokument. Ligji aktual për organizimin dhe funksionimin e KLSH (neni 29 i tij), ka përcaktuar se komentet dhe shpjegimet e bëra i dërgohen Kontrollit të Lartë të Shtetit brenda 1 muaji nga data e

<sup>51</sup> ISSAI 4000, paragrafi 219-220

marrjes së projekt-raportit. Këto komente dhe qëndrimi i audituesve ndaj tyre duhet të pasqyrohen në raportin përfundimtar.

Audituesit duhet të sigurohen që raporti t'i dërgohet nivelit të duhur në njësinë e audituar, për t'u siguruar se ata kanë mandat t'i përgjigjen KLSH-së në emër të entitetit të audituar. Rregullorja e Procedurave të Auditimit përmban në mënyrë të detajuar procedurat që ndiqen në lidhje me komponentin e komunikimit.

**Hapi 3 - Vendosni një proces të verifikimit të zbatimit e rekomandimeve, duke përfshirë kërkesën për përgatitjen e një plani për zbatimin e tyre nga subjekti i audituar.**

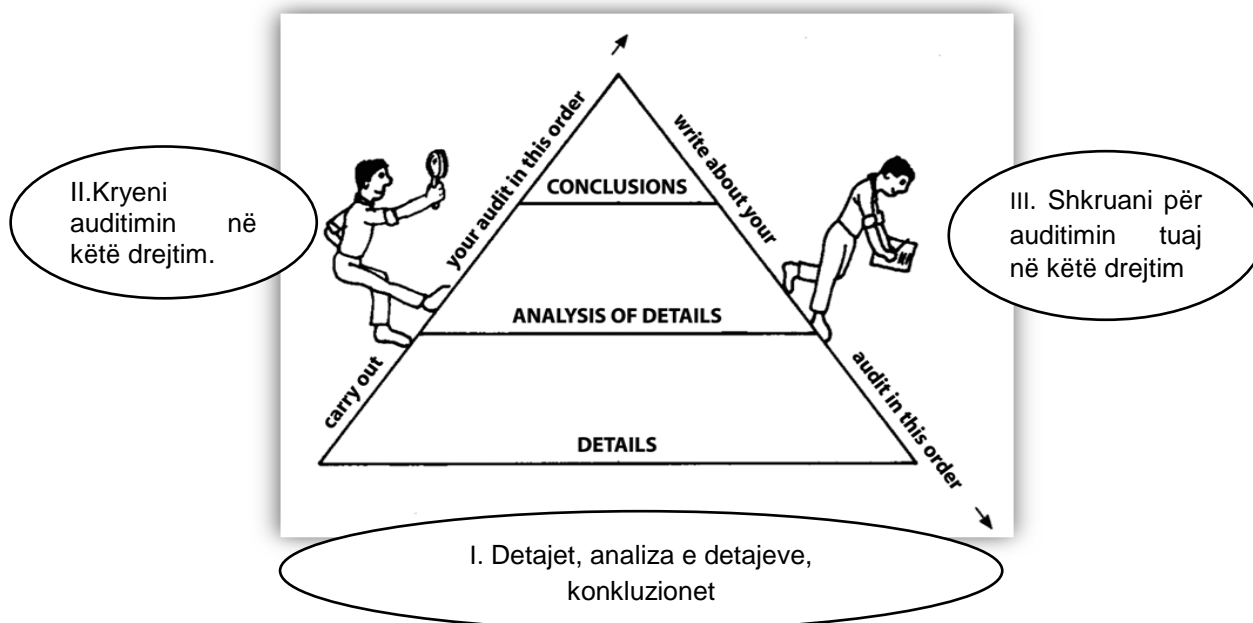
Ndjekja e zbatimit të rekomandimeve do të kryhet bazuar në procedurat e përcaktuara në Manualin “Për ndjekjen e zbatimit të rekomandimeve të auditimeve të Kontrollit të Lartë të Shtetit dhe Regjistri elektronik institucional” miratuar me Vendim të Kryetarit 67 datë 23.06.2020 <sup>52</sup>

## 7.2 FORMA DHE STRUKTURA E RAPORTEVE TË AUDITIMIT.

**Rruga dhe mënyra e shkrimit të raportit kundrejt mbledhjes së evidencave:**

Në praktikën më të mirë theksohet fakti se audituesit duhet ta shkruajnë raportin e auditimit në drejtimin e kundërt nga ai në të cilin ata kryejnë auditimin e tyre. Kjo do të thotë se audituesi, arrin në përfundime në bazë të detajeve, por në hartimin e raportit ai formulon konkluzionet në fillim dhe më pas harton gjetjet që japin provat për konkluzionet. Detajet e parëndësishme për konkluzionet mund të lihen jashtë për të përshpejtuar procesin e shkrimit të raportit.

Figura më poshtë e tregon mjaft mirë parimin e sapo përmendur.



<sup>52</sup> [http://www.klsh.org.al/web/manuali\\_i\\_zbatimit\\_te\\_rekomandimeve\\_5789.pdf](http://www.klsh.org.al/web/manuali_i_zbatimit_te_rekomandimeve_5789.pdf)

## Forma dhe struktura e raporteve të auditimit.

Forma dhe struktura e raporteve të auditimit të përputhshmërisë duhet të drejtojnë përdoruesit e raporteve përgjatë raportit. Megjithatë, nuk mjafton vetëm që raporti të ketë një formë dhe struktura të përshtatshme. Duhet gjithashtu që edhe përmbajtja e raportit të auditimit të plotësojë disa kërkesa dhe të jetë:

Cilësitë dhe karakteristikat e raportit të auditimit të përputhshmërisë:

<b>I kuptueshem</b>	Raporti auditimit të përputhshmërisë duhet të jetë i thjeshtë, me qëllim që të kuptohet lehtësisht nga lexuesi. Gjuha e përdorur duhet të jetë sa më e qartë dhe sa më e thjeshtë që të jetë e mundur. Kur përdoren terma të veçantë teknik, shkurtime ose akronime, ato duhet të përkufizohen me kujdes në një fjalor të veçantë.
<b>I saktë</b>	Raporti duhet të bazohet në prova të mjaftueshme, të rëndësishme, dhe të besueshme. Fushëveprimi i auditimit, metodologjia, procedurat dhe gjetjet duhet të përshkruhen me saktësi. Çdo pasaktësi në raportin e auditimit mund të krijojë dyshime mbi vlefshmërinë e të gjithë raportit, apo të shkëpusë vëmendjen nga çështjet e rëndësishme.
<b>Gjithëpërfshirës</b>	Raporti i auditimit të përputhshmërisë duhet të përfshijë informacion të nevojshëm për të kuptuar konkluzionet e arritura.
<b>Objektiv</b>	Raporti i auditimit duhet të jetë “i pavarur, objektiv, i drejtë dhe konstruktiv”. Ndikimi i një raporti auditimi është shumë më i madh kur provat e auditimit paraqiten në mënyrë objektive dhe të paanshme. Ekzistenca e çdo konflikti interesi me subjektin e audituar mund të krijojë dyshime dhe mund të ndikojë në besueshmërinë, pavarësinë dhe objektivitetin e raporteve të auditimit, të audituesve të përfshirë dhe të vetë institucionit të auditimit të jashtëm.
<b>I besueshëm</b>	Raporti i auditimit të përputhshmërisë duhet të jetë bindës dhe i besueshëm. Informacioni i paraqitur duhet të jenë i mjaftueshëm dhe i rëndësishëm në mënyrë që t'i bindë përdoruesit se gjetjet janë të vërteta, konkluzionet janë të arsyeshme, dhe se zbatimi i rekomandimeve do të jetë i dobishëm. Raporti i auditimit duhet të përfshijë vetëm gjetjet e mbështetura nga dëshmi të mjaftueshme dhe të rëndësishme. Opinioni i auditimit duhet të mbështetet me prova që justifikojnë përfundimet e arritura.

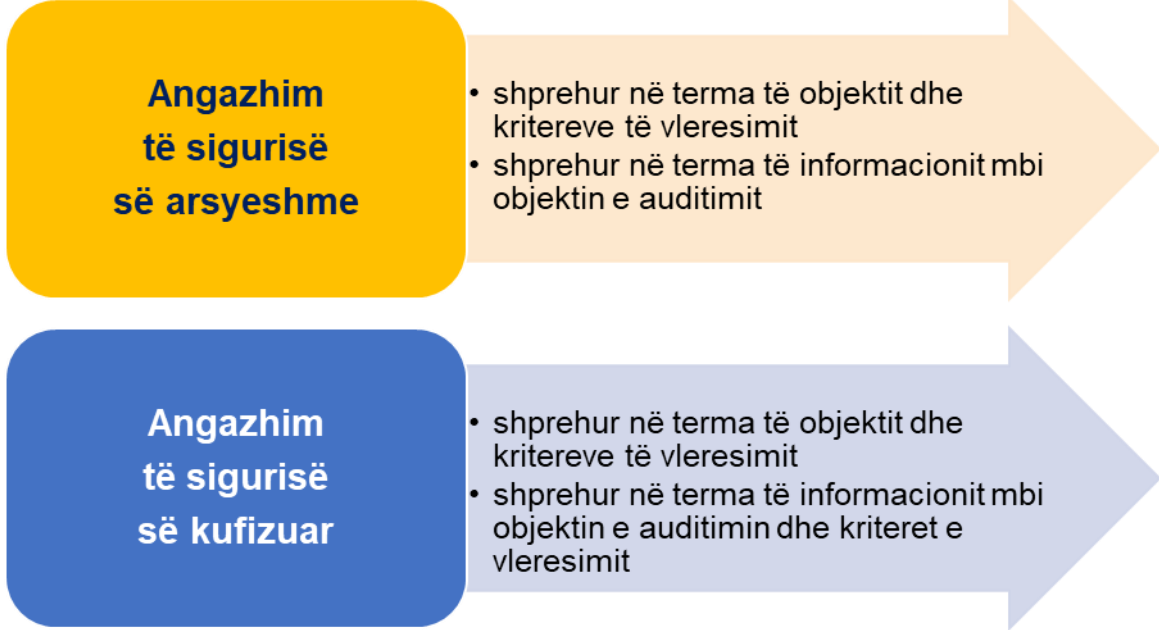
<b>I qartë</b>	Audituesi i KLSH duhet të sigurohet që opinionin dhe gjetjet janë shprehur saktë në raport dhe pa lënë vend për keqkuptime. Prandaj, audituesi përdor një gjuhë standarde me përmbajtje dhe kuptim të pranuar përgjithësisht. Raporti duhet të ketë një strukturë logjike. Faktet dhe konkluzionet duhet të paraqiten me saktësi. Titujt e përshtatshëm i bëjnë raportet më të arritshëm dhe më të lehtë për t'u kuptuar. Tabelat, grafikët dhe diagramat janë disa nga mjetet që mund të përdoren për të përmbledhur informacion të ndërlikuar .
<b>Konçiz</b>	Raporti i auditimit të përputhshmërisë duhet të jetë konçiz dhe duhet të përmbajë vetëm çështje të lidhura me qëllimin objektiv të auditimit, pa përfshirë detaje të parëndësishme që mund ta bëjnë raportin të vështirë për t'u kuptuar dhe që mund të ndikojnë në besueshmërinë e tij.

Në formulimin e konkluzioneve/opinioneve audituesi konsideron nivelin e sigurisë së dhënë, e cila mund të jetë:

**I. Siguri e Arsyeshme:** këtu konkluzioni/opinionin shprehet pozitivisht, duke përcjellë që, në opinionin e audituesit, çështja e audituar është ose nuk është në përputhje, në të gjitha aspektet materiale, ose, kur është e nevojshme, që informacioni mbi çështjen e auditimit i paraqitur është i vërtetë dhe i drejtë, sipas kriterëve të vlerësimit.

**II. Siguri e Kufizuar:** opinionin/ konkluzioni i audituesit shpreh që: "Mbështetur në procedurat e kryera asgjë nuk ka ardhur në vëmendjen e audituesit që të bëjë që audituesi të besojë se çështja e audituar nuk është në përputhje me kriteret e vlerësimit" . Procedurat e kryera në një auditim me siguri të kufizuar janë të kufizuara në krahasim me ato që kryhen për të përfutur siguri të arsyeshme por, niveli i sigurisë, është parashikuar në gjykimin profesional të audituesit, i cili është kuptimplotë për palën e interesuar. Një raport me siguri të kufizuar përcjell natyrën e kufizuar të sigurisë së dhënë.

Dy tipet e angazhimeve të sigurisë së arsyeshme dhe të kufizuar mund të shprehen në termat e mëposhtëm:



- Në një **Angazhim të Sigurisë së Arsyeshme**, audituesi mbledh prova të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit për të konkluduar nëse çështja është të gjitha aspektet materiale, në përputhje me kriteret e identifikuara.
- Në një **Angazhim të Sigurisë së Kufizuar**, audituesi mbledh prova të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të adresuar objektivin e angazhimit; megjithatë, procedurat janë të kufizuara në krahasim me atë që është e nevojshme në një angazhim të kryer me siguri të arsyeshme.

Raste konkluzionesh të shprehura në një formë të përshtatshme për **angazhimin me siguri të arsyeshme**, përfshijnë:

❶ Kur shprehet në **Terma të Objektit të Auditimit dhe kritereve të vlerësimit**

*"Në opinionin tonë, subjekti përputhet në çdo aspekt material, me kriteret".*

❶ Kur shprehet në **Terma të Informacionit mbi Objektin e Auditimit dhe kriteret e vlerësimit,**

*"Në opinionin tonë, parashikimi i aktiviteteve të subjektit është përgatitur siç duhet në çdo aspekt material, bazuar në kriteret e vlerësimit".*

Raste të konkluzioneve të shprehura në një formë të përshtatshme për një angazhim me siguri të kufizuar, përfshijnë:

❑ Kur shprehet në **Terma të Objektit të auditimit dhe kritereve :**

*"Bazuar në procedurat e kryera dhe evidencën e përftuar, asgjë nuk ka ardhur në vëmendjen tonë, që të na bëjë të besojmë se objekti i auditimit nuk përputhet me kriteret, në çdo aspekt material"*

- ❑ Kur shprehet në **Terma të Informacionit mbi Objektin e Auditimit dhe kritereve:**

*"Bazuar në procedurat e kryera dhe evidencën e përftuar, ne nuk jemi në dijeni për ndonjë ndryshim material që nevojitet të bëhet në vlerësimin e treguesve kyç të performancës për të bërë që ato të jenë në përputhje me kriteret. "*

## **I) Konkluzioni**

Konkluzionet apo përfundimi me siguri të arsyeshme si më sipër mund të përfshijnë këto informacione:

Bazuar në mandatin e KLSH-së për auditimin e perputhshmerise, dhe kompetencen për të kryer auditimin e sipas parashikimit të ligjit nr. 154/2014 "Per organizimin dhe funksionimin e KLSH-se":

KLSH ka kryer auditimin e përputhshmërisë së subjektit [entitetit.....], mbi çështjen [.....xyz] dhe vlerësoi pajtueshmërinë me kriteret e aplikuar [.....].

Dëshmitë dhe provat e marra janë të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të siguruar një bazë të arsyeshme për opinionin tonë se çështja / objekti [.....] është në përputhje, në të gjitha aspektet materiale, me kriteret e zbatueshme.

*Nëse objekti apo çështja e shqyrtuar nuk është në përputhje me kriteret e zbatueshme, audituesi duhet të përfshijë bazën për konkluzionin ose ti referohet paragrafit "Bazat për konkluzionin/opinionin" në raport.*

### ***Për shembull,***

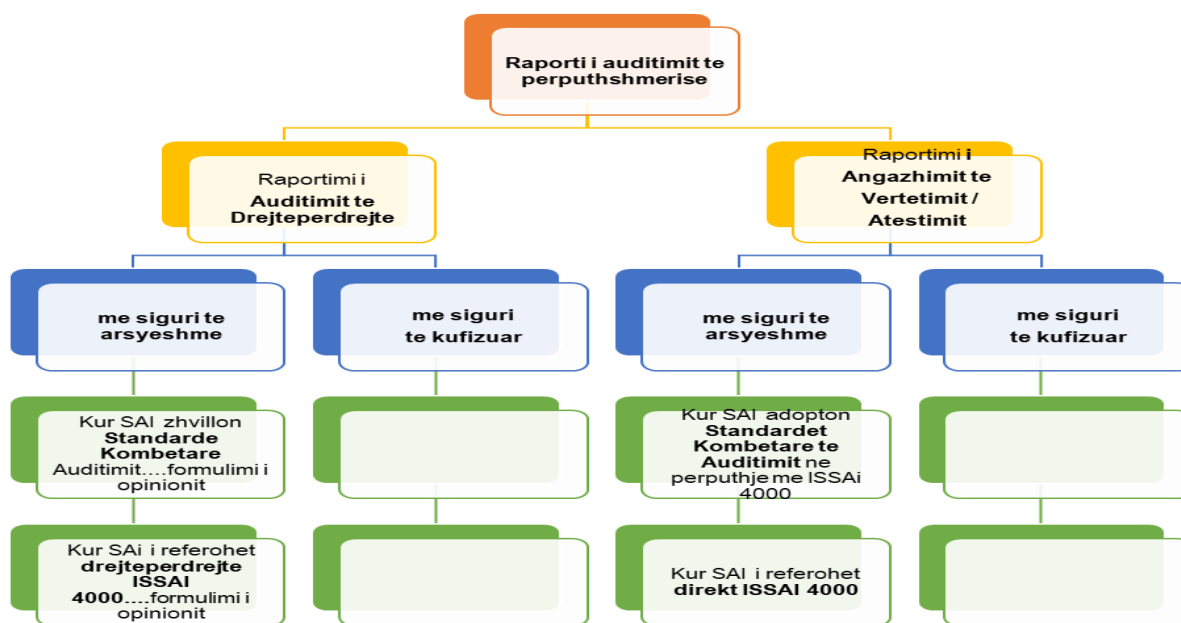
Një angazhim auditim i drejtpërdrejtë me siguri për funksionimin e kontrollit të brendshëm do të ndërtohej sipas këtij modeli:

"Sipas opinionit tonë, kontrolli i brendshëm efektiv mbi raportimin financiar për periudhën [nga ..... deri më....], është bazuar në të gjitha aspektet materiale, në kriteret e përcaktuara në Ligjin "Per menaxhimin Financiar dhe Kontrollin.

### 7.3 TIPET & STRUKTURA E RAPORTIT TË AUDITIMIT

Duke marrë parasysh llojet e angazhimit dhe shkallën e sigurisë së dhënë nga auditimit, raportet e auditimit të përputhshmërisë mund të jenë sipas njërit nga katër llojet e mëposhtme:

1. Raportim i Drejtpërdrejtë me Siguri të Arsyeshme,
2. Raportim i Drejtpërdrejtë me Siguri të Kufizuar,
3. Angazhime të Vërtetimit me Siguri të Arsyeshme,
4. Angazhime të Vërtetimit me Siguri të Kufizuar.



### Grupi I: ANGAZHIMET E RAPORTIMIT TË DREJTPËRDREJTË.

#### 7.3.1 Angazhimet e Raportimit të Drejtpërdrejtë/ [me siguri të arsyeshme]

Në një angazhim të raportimit të drejtpërdrejtë me siguri të arsyeshme, audituesi ofron siguri duke vlerësuar lëndën në lidhje me kriteret dhe formon një konkluzion. Konkluzioni i audituesit duhet të shprehë se objekti i angazhimit është /ose nuk është në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me kriteret e zbatueshme. Konkluzioni shprehet në formën e gjetjeve, përgjigjeve për pyetjet/drejtimit specifike të auditimit, rekomandime ose me një opinion.

### ELEMENTET E RAPORTIT TE AUDITIMIT TE PERPUTHSHMERISE

ISSAI 4000 në paragrafin 210 ka përcaktuar elementet e strukturës së raportit të auditimit për raportimin e drejtpërdrejtë. Raporti i auditimit të një angazhimi me siguri

të arsyeshme të raportimit të drejtpërdrejtë përfshin elementet e përshkuara më poshtë. Raporti duhet të ketë një hyrje ku trajtohet sfondi i auditimit. Në pjesën tjetër, objekti dhe qëllimi i auditimit duhet të përshkruhen në mënyrë që përdoruesi i synuar të jetë në gjendje të ndjekë raportin e auditimit. Ky informacion tashmë ekziston në dokumentin e punës të strategjisë së auditimit, dhe audituesi mund të përdorë të njëjtin informacion në raportin e auditimit, por është e rëndësishme të mbahet në vëmendje lexuesi, dhe të formuloni raportin në mënyrën e duhur që të kuptohet nga lexuesit që nuk kanë njohuri paraprake për subjektin, entitetin dhe fushën e audituar.

### **Titulli.**

Titulli i raportit duhet të shpreh shkurtimisht temën e auditimit në një mënyrë që mund të kuptohet qartë nga lexuesit.

### **Identifikimi i standardeve të aplikuara të auditimit dhe niveli i sigurisë që ofrohet.**

Në raportet e tij të auditimit, KLSH deklaron se cilat janë standardet profesionale që zbatohen gjatë kryerjes së auditimit; kjo deklaratë duhet të jetë e njohur dhe e aksesueshme për përdoruesit e raporteve. Gjithashtu, KLSH duhet t'u referohet standardeve të auditimit që ka ndjekur gjatë hartimit të raportit të auditimit, duke iu referuar **drejtpërdrejtë Standardeve Ndërkombëtare** të Institucioneve Supreme të Auditimit për Auditimin e Përputhshmërisë, (ISSAI 4000). Referimi në këte rast është: “Kemi kryer auditimin e përputhshmerisë në bazuar/referuar ISSAI 4000-Standardi i Auditimit të Përputhshmerisë”.

### **Përmbledhja ekzekutive**

Raporti duhet të përmbajë një përmbledhje ekzekutive të punës së kryer dhe metodave të përdorura, pasi kjo ndihmon përdoruesin/it e synuar për të kuptuar konkluzionet e raportit. Është e rëndësishme që përmbledhja të jetë shkruar në një mënyrë objektive, që lejon përdoruesit të kuptojnë punën e bërë dhe që shërben si bazë për formulimin e konkluzioneve të audituesit. Kjo pjesë nuk do të përfshijë detajimin e gjithë planit të punës së auditimit, por nga ana tjetër, është e rëndësishme që ajo të mos përmbledhet aq sa të jetë e paqartë.

Arsyeja për të shkruar një përmbledhje ekzekutive lidhet me faktin se shumë lexues do të mund të lexojnë vetëm përmbledhjen ekzekutive. Kjo psh mund të jetë e vlefshme në rastin kur si marrës të këtij raporti janë struktura apo autoritete që nuk ju nevojiten informatat e hollësishme të raportit, si p.sh Komisionet apo Nënkomisionet Parlamentare, Ministrat, Komitetet e Llogarive Publike, bordet dhe menaxhimi i lartë i entitetit të audituar.

Përmbledhja ekzekutive duhet t'i mundësojë lexuesit të kuptojnë se çfarë çështjesh janë trajtuar dhe çfarë pyetjesh u ngritën, cila ishte periudha e auditimit të kryer, gjetjet kryesore, konkluzionet dhe rekomandimet. Është thelbësore që ky informacion të jepet në një formë të përmbledhur, ku përmbahen vetëm informacionet më të rëndësishme të raportit. Përmbledhja ekzekutive zakonisht do të jetë 1-2 faqe, por kjo varet thellësisht nga gjerësia e temës së auditimit.



Audituesit duhet të fillojnë të shkruajnë përmbledhjen ekzekutive, vetëm pasi kapitujt e raportit dhe rekomandimet kanë arritur një nivel të caktuar e të strukturuar të cilësisë. Rishikimi nga menaxhimi operacional (përgjegjësi i grupit të auditimit, kryeaudituesi, drejtori i departamentit të auditimit, etj), është i nevojshëm për të krijuar strukturën e duhur dhe qartësuar se çfarë do të paraqitet në raport.

Grupet e auditimit të cilët fillojnë të shkruajnë përmbledhjen ekzekutive më parë se pjesa tjetër e raportit të ketë arritur një nivel të caktuar të cilësisë, zakonisht do të duhet që gjatë rrugës të bëjnë rregullime thelbësore në përmbledhjen ekzekutive, e cila nuk është efikase. Ekziston gjithashtu risku që në këto raste, përfundimet, gjetjet dhe rekomandimet më të rëndësishme të mos pasqyrohen siç duhet në versionin përfundimtar të përmbledhjes ekzekutive.

### **Përshkrimi i objektit/ lëndës dhe fushëveprimit.**

Objekti i angazhimit i referohet informacionit, gjendjes ose aktivitetit që shqyrtohet apo vlerësohet kundrejt kriterëve të caktuara. Kjo duhet të përshkruhet qartë në raportin e auditimit. Përfshirja në raport e fushëveprimit të auditimit në formën e një deklarate të qartë të fokusit, shtrirjen e auditimit në lidhje me pajtueshmërinë e objektit apo lëndës me kriteret, kufizimet e objektit, etj. Gjithashtu këtu evidentohet edhe periudha kohore që është audituar.

### **Kriteret e identifikuar.**

Kriteret kundrejt të cilave janë vlerësuar situatat konkrete të konstatuara duhet të identifikohen në raportin e auditimit. Identifikimi i qartë i kriterëve në raport është i rëndësishëm pasi u shërben përdoruesve të raportit për të kuptuar punën e kryer dhe bazën për konkluzionet e auditimit të sektorit publik. Seksioni i kriterëve të auditimit duhet të përcaktojë ligjet, legjisllacionin, rregullat dhe rregulloret që janë përdorur në auditim dhe kriteret duhet të përcaktohen në mënyrë të qartë në raportin e auditimit.

Në kushtet që kriteret e angazhimit nuk janë lehtësisht të identifikueshme, ose janë nxjerrë nga burimet përkatëse, ato duhet të shprehen qartë në një seksion të veçantë të raportit.

Në rastet kur kriteret janë në konflikt midis tyre, audituesit duhet të shpjegojnë se ku ato nuk janë në një linjë apo konfliktohen si kriterë ndërmjet tyre.

Në lidhje me kriteret e angazhimeve mund të jetë e rëndësishme të zbulohen rrethanat që vijojnë:

- Burimi i kriterëve të aplikueshme: nëse ato janë mishëruar në ligje, VKM apo në rregulla e rregullore që nxirren nga organet shtetërore të autorizuar, apo nga këshillat dhe bordet e autorizuar dhe që ndjekin një proces të rregullt e transparent – d.m.th nëse ato janë kriterë të përcaktuara si të përshtatshme në kontekstin e objektit dhe çështjes që auditohet. (Gjithashtu, edhe nëse nuk janë të tilla, një përshkrim i arsyës pse konsiderohen të tilla duhet shprehur);
- Metodat e matjes dhe vlerësimit që përdoren kur kriteret e aplikueshme lejojnë zgjedhje midis një numri metodash të dhëna.
- Çdo interpretim i rëndësishëm dhe me peshë në zbatimin e kriterëve gjatë një angazhimi.

### ***Shpjegimi dhe arsyetimi i metodave të përdorura***

Audituesi duhet të deklarojë në mënyrë të qartë se cilat janë procedurat e kryera për të mbledhur dëshmi e evidencë të duhura dhe për t'iu përgjigjur kësaj pyetjeje të auditimit. Kjo do t'i mundësojë përdoruesit apo lexuesit të raportit të jetë konfident dhe të ndërtojë një besim se konkluzionet e dhëna për angazhimin janë të sakta.

Detajet e punës së kryer kanë këto aspekte:

- *Rrethanat specifike për njësinë ekonomike* (p.sh. natyra e ndryshme e aktiviteteve të njësisë në krahasim me ato tipike në sektor).
- *Rrethanat specifike për auditimin*, që ndikojnë në natyrën dhe shtrirjen e procedurave të angazhimit profesional.
- *Pritjet e përdoruesve të synuar për nivelin e detajeve*, që duhet të sigurohen se raporti është i bazuar në kuadrin ligjor dhe dispozitivin apo aktet nënligjore në fuqi. Është e rëndësishme të përshkruani metodologjinë në një mënyrë të tillë dhe objektive që ju lejon të kuptoni punën e përballur e që të shpie në konkluzionet e procesit.

### **Gjetjet**

Seksioni i gjetjeve përfshin krahasimin e provave / evidencës dhe dëshmive të mbledhura nga audituesi publik kundër kritereve të deklaruara dhe si ky krahasim ka çuar në gjetjet e auditimit. Gjetjet duhen strukturuar në mënyrë logjike, bazuar në kriteret e vendosura dhe të prezantohen në trajtën që ndihmon lexuesin të ndjekë rrjedhën logjike të proceseve apo argumenteve që shtrohen. Kur të dhënat e rëndësishme përfshihen në gjetjet e auditimit, të dhënat e analizuar me detaje dhe në mënyrë të hollësishme mund të përfshihen në anekset apo shtojcat e raportit.

### **Konkluzionet ose opinionet, që bazohen dhe nxirren nga përgjigjet e pyetjeve specifike të auditimit.**

Referuar ISSAI 4000, (paragrafi 191 dhe 200-201), audituesit e sektorit publik kanë detyrimin të komunikojnë konkluzionet e angazhimit në raportin e auditimit.

Konkluzioni mund të shprehet si një opinion, përfundim dhe përgjigje për pyetjen ose rekomandimet specifike të auditimit.

Raporti i auditimit të përputhshmërisë merret me objektin e angazhimit apo çështjet e vlerësuar dhe është produkt i një pune të gjatë të kryer. Konkluzioni ose opinionin shprehet si një përgjigje për pyetjen / apo pyetjet specifike të auditimit. Natyra e formulimit të konkluzionit apo opinionit mund të ndikohet nga mandati i SAI-t dhe kuadri ligjor në të cilin kryhet auditimi.

### **Reagimet apo përgjigjet nga subjekti i audituar (sipas rastit).**

Përfshirja e përgjigjeve, komenteve, apo pikëpamjeve të palës përgjegjëse (të subjektit të audituar) dhe inkuadrimi i tyre në raportin e auditimit të përputhshmërisë krahas qëndrimeve zyrtare të KLSH rreth tyre, janë thelbi i parimit të kundërshtimit apo kontradiksionit në auditim dhe ky mbetet një tipar unik i auditimit të sektorit publik.

Audituesi duhet të konsiderojë faktin që, paraqitja e dobësive apo gjetjeve kritike ka si qëllim kryesor të inkurajojë marrjen e masave korigjuese. Në këtë kuadër merr shumë rëndësi *dakordësimi me entitetin e audituar* mbi vlerat dhe faktet e referuara, për tu siguruar që ato të jenë të plota, të sakta dhe të paraqitura në mënyrë të drejtë e të ndershme. Zbatimi i parimit të kundërshtimit në auditim përfshin gjithashtu,

perfshirjen e përgjigjes zyrtare të subjektit të audituar për çështjet e ngritura, qoftë në mënyrë tërësore, qoftë në trajtë të përmbledhur.

### **Rekomandimet adresuar subjektit të auditimit**

Raporti i audituesit përfshin, rekomandimet në funksion të përmirësimeve apo të marrjes së masave korigjuese. Për rrjedhojë, rekomandimet duhet të jenë konstruktive për entitetin e audituar. Si rregull, ato nuk duhet të jenë aq të detajuara sa që përmes tyre të mund të dëmtohet objektiviteti i audituesve të sektorit publik në auditimet e ardhshme.

ISSAi-t theksojnë se, në rastet që audituesi harton një rekomandim specifik, mbetet në vlerësimin e palës përgjegjëse mos zbatimi i rekomandimeve të veçanta, apo marrja parasysh e një opsioni tjetër bazuar në analizën e kostove dhe përfitimeve nga zbatimi ose jo i këtij rekomandimi.

### **Konkluzionet në angazhimet e raportimin e drejtpërdrejtë me siguri të arsyeshme.**

- Raportimi i auditimit të përputhshmërisë mund të ndryshojë në varësi të formës së konkluzioneve ose opinionëve (*të parashikuara në raportimin e drejtpërdrejtë dhe ndonjëherë në angazhimet e vërtetimit*) dhe opinionit të standardizuar (*të dhënë në angazhimet e vërtetimit*). Në varësi të llojit të angazhimit (*raportimi i drejtpërdrejtë ose vërtetim*) si dhe të nivelit të sigurisë së dhënë, audituesi mund të vendosë nëse do të lëshojë një konkluzion apo një opinion, dhe kjo duhet të shprehet në mënyrë të qartë dhe eksplicite.
- Konkluzionet duhet të tregojnë lidhjen e drejtpërdrejtë midis objektit të angazhimit dhe provave të mbledhura. Ata mund të qartësojnë dhe t'u shtojnë kuptim e domethënie gjetjeve specifike të raportit. Mospërputhjet me kriteret duhet të evidentohen dhe paraqiten logjikisht si gjetje të auditimit.
- Konkluzionet shkojnë përtej ripërtëritjes së thjeshtë të provave apo evidencave audituese mbi gjetjet. Gjetjet e auditimit identifikohen duke krahasuar situatën e dëshiruar apo që duhet të jetë (*kriteret e vlerësimit*) me situatën apo peisazhin që paraqitet aktualisht (*situata faktike e bazuara dhe mbledhur nga dëshmitë e auditimit*).
- Konkluzionet pasqyrojnë një përmbledhje të raportit, që bazohet mbi këto gjetje. Përfundimet mund të përfshijnë identifikimin e një teme të përgjithshme ose një modeli të caktuar në gjetjet.
- Konkluzionet mund të shprehen gjithashtu si përgjigje më e hollësishme për pyetjet specifike të auditimit. Është praktikë e zakonshme të sigurohet informacioni i kërkuar për pyetjet specifike të auditimit.

### **7.3.2 Raportimi i Drejtpërdrejtë – [ Angazhimet e Sigurisë së Kufizuar ]**

#### **Përmbledhja e raportit**

Meqenëse shtrirja dhe kryerja e punës në një angazhim të sigurisë së kufizuar është **më e limituar / reduktuar** dhe me natyrë të kufizuar sesa në një angazhim të sigurimit të arsyeshëm, është e rëndësishme që të paraqitet si duhet

përmbledhja e kësaj pune që është kryer, pasi kjo ndihmon përdoruesit e synuar të kuptojnë shtrirjen e punëve nga ekipi i autorizuar si dhe përfundimet e këtij angazhimi auditimi.

Përmbledhja e raportit të angazhimit **me siguri të kufizuar është më e detajuar dhe duhet të identifikojë kufizimet në lidhje me natyrën, kohën dhe shtrirjen e procedurave të auditimit që duheshin kryer**, në mënyrë që lexuesit të kenë një vlerësim të drejtë të përfundimit të arritur.

Në përmbledhjen e punës së bërë mund të jetë gjithashtu e rëndësishme për të përmendur **çdo procedurë që nuk është kryer**, por do të kishte qenë verifikuar , testuar apo vlerësuar zakonisht gjatë një angazhimi të sigurisë së arsyeshme.

Duhet të mbajmë parasysh faktin se, meqenëse **vlerësimi i riskut, i kryer në një angazhim me siguri të arsyeshme është më shumë e zhvilluar sesa në një angazhim të sigurisë së kufizuar**, identifikimi i të gjitha procedurave të tilla mund të mos jetë i mundur.

### **Përfundimi / Opinioni**

Formulimi i opinionit duhet të reflektojë mandatin Eklsh-SE. Për këtë arsye, audituesi mund të përdorë terma të tillë si *"është e ligjshme dhe e rregullt"*, *"është e rregullt"* ose *"është aplikuar sipas qëllimeve të caktuara nga Parlamenti"*.

### **Konkluzion / Opinioni i pamodifikuar**

Në një angazhim me siguri të kufizuar një opinioni ti pa modifikuar mund të shprehet në këtë formë: **"Në bazë të punës së kryer të përshkruar në këtë raport, asgjë nuk ka ardhur në vëmendjen tonë që të na bëjë të besojmë se objekti nuk është në përputhje, në të gjitha aspektet materiale me [kriteret e aplikuara] "**

- **Konkluzion / Opinioni i modifikuar** Një opinion i modifikuar mund të shprehet sipas këtij formulimi: **"Në bazë të punës së kryer të përshkruar në këtë raport, përveç [përshkruaj përjashtimin.....], asgjë tjetër nuk ka ardhur në vëmendjen tonë që te na bëjë ne të besojmë se objekti/ çeshtja nuk është në përputhje, në të gjitha aspektet materiale me [ kriteret e aplikuara.....] "**

Llojet e tjera të konkluzioneve të auditimit të tilla si **Opinioni i kundërt dhe Refuzimi për të dhënë opinion / konkluzion** janë të ngjashme për angazhimet me siguri të kufizuar dhe angazhimet e sigurisë së arsyeshme.

## **Grupi II: RAPORTIMI PËR ANGAZHIMET E VËRTETIMIT**

### **✚ 7.3.3 Angazhimet e Vërtetimit [me Siguri të Arsyeshme]**

Në angazhimet e vërtetimit është pala përgjegjëse që vlerëson objektin apo çështjen në fjalë kundër kriterëve dhe i paraqet audituesit informacionin përkatës për objektin/ çështje apo lëndën që testohet dhe vlerësohet. Audituesii pastaj mbledh dëshmi dhe prova të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit, për të krijuar një bazë të arsyeshme për formimin e opinionit apo konkluzionit. Konkluzioni shprehet në formën e gjetjeve, konkluzioneve, rekomandimeve ose opinionit.

Në një angazhim të vërtetimit me siguri të arsyeshme, konkluzioni i audituesit shpreh këndvështrimin dhe mënyrën ese si e sheh audituesi informacionin mbi objektin/ çështjen apo lëndën që testohet, nëse ajo është ose nuk është në përputhje me kriteret e aplikueshme.

## *Elementet e raportit*

**Në ISSAI 4000, paragrafin 218, janë trajtuar elementet e strukturës së raportit të auditimit për Angazhimin e Vërtetimit / Atestimit.**

Raporti i auditimit me siguri të arsyeshme në angazhimin e vërtetimit përfshin elementet e përshkruara më poshtë:

**Titulli.** Titulli i raportit duhet të përmendë shkurtimisht objektin e auditimit, i cili duhet të shprehet në mënyrë të qartë për t'u kuptuar për çdo lexues.

**Kujt i adresohet raporti.** I adresuari identifikon palën ose palët të cilëve u drejtohet raporti i auditimit. Raporti i auditimit zakonisht i drejtohet subjektit të audituar, por në disa raste mund të ketë përdorues të tjerë të synuar. Përdoruesit e synuar mund të jenë organet legjislative ose mbikëqyrëse, të ngarkuar me qeverisjen, prokuroria, inspektimi financiar, ose publiku i gjerë.

### **Përshkrimi i objektit të auditimit.**

Objekti i auditimit i referohet informacionit, gjendjes ose aktivitetit që matet ose vlerësohet kundrejt kriterëve të caktuara. Objekti i veprimtarisë audituese duhet të përshkruhet qartë në raportin e auditimit.

### **Shtrirja dhe kufizimet e auditimit duke përfshirë periudhën kohore të mbuluar.**

Pjesa hyrëse e raportit përcakton fushëveprimin e auditimit si një deklaram i qartë i fokusit, shtrirjes dhe kufizimet e auditimit në lidhje me pajtueshmërinë e veprimtarisë së subjekti të audituar me kriteret. Në këtë pjesë përfshihet gjithashtu periudha kohore e mbuluar nga auditimi.

### **Përgjegjësitë e subjektit (palës përgjegjëse) dhe të audituesit.**

Identifikimi i përgjegjësive të palëve të përfshira, u mundëson përdoruesve të synuar të kuptojnë se subjekti i audituar është përgjegjës për objektin e angazhimit, kurse audituesit si vlerësues të pavarur janë përgjegjës për matjen ose vlerësimin e objektit apo lëndës themelore kundër kriterëve të aplikueshme dhe sanksionimit të rolit të audituesit, që të shprehë një opinion në mënyrë të pavarur në lidhje me objektin e vlerësuar. Këto përgjegjësi mund të shprehen si më poshtë:

#### **✓ Përgjegjësia e palës përgjegjëse.**

Sipas [kushteve të marrëveshjes me organizatën XYZ të datës xx.xx.20XX], menaxhimi i agjencisë qeveritare ABC është përgjegjës për përgatitjen e [... llogarive të plota të projektit / procedurave të prokurimit/ procedurave të kontrollit të brendshëm/ ....etj], në përputhje me përcaktimet e dispozitës [.....].

#### **✓ Përgjegjësia e audituesit**

Përgjegjësia jonë është të shprehim një konkluzion në mënyrë të pavarur mbi [llogarive të plota të projektit / procedurave të prokurimit/ procedurave të kontrollit të brendshëm/ ....etj], në përputhje me përcaktimet e dispozitës [.....]

bazuar në auditimin tonë. Puna jonë u zhvillua në përputhje me [Parimet Themelor të Auditimit të INTOSAI dhe Udhëzimet për Auditimin e Përputhshmërisë]. Këto parime kërkojnë që ne të përmbushim kërkesat etike dhe të planifikojmë dhe kryejmë auditimin për të dhënë siguri të arsyeshme nëse [llogaritë e plota të projektit / procedurat e prokurimit/ procedurat e kontrollit të brendshëm/ ....etj, janë hartuar në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me kushtet e dispozitës..... të datës .....].

Auditimi përfshin kryerjen e procedurave të nevojshme për të siguruar dëshmi e evidenca të mjaftueshme dhe të përshtatshme, për të mbështetur konkluzionin tonë. Procedurat e kryera janë bazuar në gjykimin profesional të audituesve publikë, duke përfshirë vlerësimin e riskut të mospërputhjeve materiale, qofshin këto për shkak të mashtrimit apo gabimit. Ne besojmë se provat e mbledhura të auditimit janë të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të mbështetur konkluzionin tonë.

**Kriteret e auditimit.** Kriteret sipas të cilave vlerësohet objekti apo lënda e angazhimit duhet të identifikohen në raportin e audituesit. Prandaj, identifikimi i qartë i kriterëve në raport është i rëndësishëm në mënyrë që përdoruesit e raportit të kuptojnë bazën për punën dhe përfundimet apo konkluzionet e audituesve të sektorit publik. Kriteret duhet të përfshihen në raport.

#### **Identifikimi i standardeve të auditimit**

Referimi në raportin e auditimit të vërtetimit do të jete si me poshte: *“Kemi kryer auditimin tone te perputhshmerise ne perputhje me ISSAI 4000, te Auditimit te Perputhshmerise “.*

**Një përmbledhje e punës së kryer dhe metodave të përdorura.** Përmbledhja e punës së kryer ndihmon përdoruesit e synuar që të kuptojnë konkluzionin e lëshuar. Përmbledhja e punës së kryer duhet të japë një shpjegim të shkurtër për lexuesin e jashtëm, për të treguar se si është kryer puna.

Sidoqoftë, duhet të sigurohemi se përmbledhja nuk është aq e shkurtër sa të vështirësojë të kuptuarit e punës së audituesve, veçanërisht se si ato kanë ardhur në përfundim apo opinion.

**Opinion / Konkluzioni.** Për angazhimet e vërtetimit apo atestimit, niveli i sigurisë do të varet nga përdorimi i duhur i opinionëve të standardizuara të auditimit.

**Përgjigjet nga subjekti i audituar (sipas rastit).** Përfshirja e përgjigjeve nga subjekti i audituar është pjesë e parimit të kundërshtimit. Parimi i kontradiksionit është një tipar i veçantë dhe i rëndësishëm i auditimit të sektorit publik, që lidhet me paraqitjen e dobësive ose gjetjeve kritike në një mënyrë të tillë që të inkurajojë korrigjimin e tyre.

Kjo përfshin dakordësimin e fakteve me entitetin e audituar dhe krijimin e bindjes se konstatimet janë të plota, të sakta dhe të paraqitura në mënyrë të drejtë e të ndershme.

Gjithashtu, raporti i angazhimit të vërtetimit mund të përfshijë, sipas rastit, përfshirjen e përgjigjes së subjektit të audituar për çështjet e ngritura, në formë të detajuar ose të përmbledhur.

**Data e raportit.** Raporti i auditimit të përputhshmërisë duhet të ketë datën e mbajtjes së tij dhe duhet të nënshkruhet rregullisht. Audituesi duhet të sigurohet që raporti të mban datën pasi janë grumbulluar dëshmitë e mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit dhe që mbështesin opinionin / konkluzionin.

**Nënshkrimi.** Raporti i auditimit të përputhshmërisë duhet të nënshkruhet sipas percaktimeve në Rregulloren e Procedurave të Auditimit.

### **Opinionit në angazhimet e vërtetimit**

Në angazhimet e vërtetimit, audituesi jep siguri, duke deklaruar në mënyrë të qartë nivelin e sigurisë së ofruar, nëpërmjet opinioneve ose konkluzioneve të standardizuara. Në formimin e opinionit, audituesi konsideron nivelin e sigurisë së dhënë. Kjo pjesë e manualit në vijim përshkruan dhënien e opinionit për angazhimin e vërtetimit – me siguri të arsyeshme dhe me siguri të kufizuar.

### **Opinionit në angazhimet e vërtetimit të siguri të arsyeshme**

Këtu opinionit i auditimit shprehet pozitivisht, duke përcjellë se, sipas mendimit të auditorit, lënda është ose nuk është e pajtueshme në të gjitha aspektet materiale, ose, aty ku është e rëndësishme, që informacioni i lëndës të sigurojë një pamje të vërtetë dhe të drejtë në përputhje me dispozitat e aplikueshme kriteret.

### **-Opinionit i pa modifikuar/ i pa kualifikuar**

Kur nuk janë gjetur apo konstatuar raste të mospërputhjeve materiale në një angazhim të sigurisë së arsyeshme, audituesi shpreh opinionit të pamodifikuar ose të pakualifikuar që informacioni i përgatitur, është në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me kriteret e aplikueshme.

#### ***Shembull i opinionit të pa modifikuar:***

Në këtë shembull, objekti i përputhshmërisë lidhet me Drejtorinë e Përgjithshme të Tatimeve (DPT) dhe nga auditimi nuk u zbuluan raste të mosrespektimit të ligjit përkatës.

.....

[pjesët e duhura hyrëse të raportit]

.....

Ne kemi audituar përputhshmërinë e veprimtarisë së DPT-se me ligjin e Tatimit mbi Vlerën e Shtuar Nr.100/2019, i ndryshuar.

Opinionit i Pamodifikuar

Bazuar në punën e kryer të auditimit, ka rezultuar se aktiviteti i DPT-se është në përputhje, në të gjitha aspektet materiale, me ligjin e Tatimit mbi Vlerën e

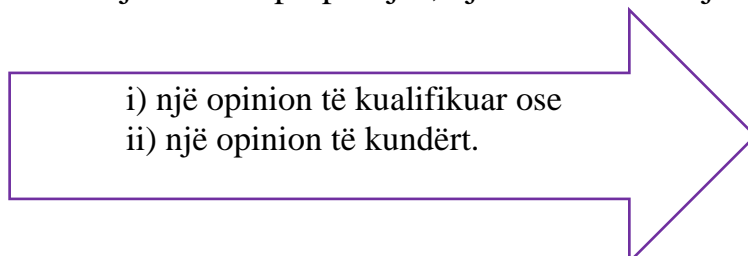


Audituesit e sektorit publik modifikojnë opinionin e tyre në mënyrën e duhur, kur janë konstatuar raste të anomalive apo mospërputhjeve materiale.

Audituesi modifikon opinionin në rastet e:

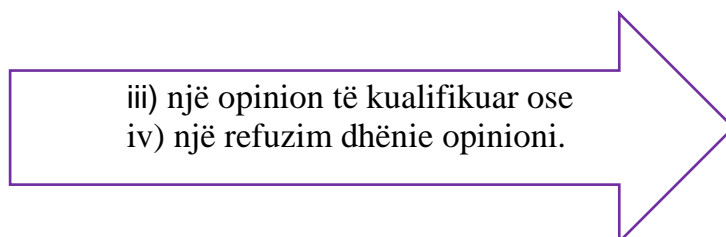
**a) raste të anomalive dhe mospërputhjeve materiale.**

Në varësi të shtrirjes së mospërputhjes, kjo mund rezultojnë në:



**b) Kufizimi i fushës.**

Në varësi të shtrirjes së kufizimit, kjo mund të rezultojë në:



Më hollësisht,

📄 **A. Në varësi të masës së mospërputhjes,** kjo mund të rezultojë në:

✓ **Opinion të kualifikuar** (nëse rastet e mospërputhjeve janë materiale, por jo të përhapura)

-Bazuar në punën e kryer të auditimit, kemi zbuluar se, përveç [përshkruaj përjashtimin....], Informacioni mbi çështjen e subjektit të audituar është në përputhje, në të gjitha aspektet materiale me kriteret e aplikuara [...], ose

• **Opinion të kundërt** nëse aspektet e mospërputhjeve janë materiale dhe të përhapura).

-Sipas mendimit tonë, [objekti / çështja/ lënda....] nuk është në përputhje, në të gjitha aspektet materiale, me kriteret e aplikuara [...], dhe mospërputhja është e përhapur.

📄 **B. Në varësi të shtrirjes së kufizimit të objektit apo fushëveprimit të auditimit,** kjo mund të rezultojë në:

- ***Opinion i kualifikuar*** (nëse audituesi nuk është në gjendje të grumbullojë evidenca dhe prova të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit, dhe efektet e mundshme janë materiale, por jo të përhapura)
  - Sipas mendimit tonë, përveç [përshkruani përjashtimin ose kufizimin.....], audituesi nuk ishte në gjendje të mbledhë prova të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit, dhe efektet e mundshme janë materiale, por jo të përhapura, ose
  
- ***Refuzim dhënie opiniononi*** (nëse audituesi nuk është në gjendje të mbledhë prova të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit për pajtueshmërinë me kriteret, dhe efektet e mundshme janë materiale dhe të përhapura)
  - Ne nuk shprehim një opinion për çështjen në fjalë. Ne nuk kemi qenë në gjendje të mbledhim prova të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit, për t'u siguruar një bazë për një opinion.

## **Opinion i modifikuar/i kualifikuar i auditimit të përputhshmërisë:**

**Shembull** i opinionit të modifikuar/ kualifikuar të auditimit të përputhshmërisë:

Në këtë shembull, auditimi i përputhshmërisë me lidhet me Drejtorinë e Përgjithshme të Tatimeve (DPT) dhe auditimi zbuloi disa raste të mosrespektimit dhe mospërputhjeve ligjore, që rezultojnë në aplikimin e gabuar të rimbursimeve të TVSH-së dhe dënime për entitetin e audituar. Devijimet e përputhshmërisë nuk janë material sa të garantojë një opinion të kundërt.

.....

[pjesët e duhura hyrëse të raportit]

.....

[Ne kemi audituar pajtueshmërinë e DPT-se me ligjin e Tatimit mbi Vlerën e Shtuar Nr.100/2017, i ndryshuar].

**Bazat për Opinionin e Modifikuar/Kualifikuar**

Auditimi zbuloi disa raste të mosrespektimit dhe mospërputhjeve ligjore, që rezultojnë në aplikimin e gabuar të rimbursimeve të TVSH-së dhe dënime për entitetin e audituar. Legjislacioni i TVSH-së kërkon që DPT të dërgojë raporte tremujore në Parlament. Raportet nuk janë përgatitur për periudhën 1 Prill - 30 Qershor 2019.

**Opinion i modifikuar/kualifikuar.**

Bazuar në auditimin e kryer, kemi konstatuar se përveç rasteve të mosrespektimit apo mospërputhjeve të shënuara në paragrafin Bazat për Opinionin e Kualifikuar, veprimtaria e DPT-se është në përputhje, me të gjitha aspektet materiale, me ligjin e Tatimit mbi Vlerën e Shtuar Nr.100/2017, i ndryshuar.

## Opinionit Kundërshtues / Negativ:

Shembull i Opinionit Kundërshtues të përputhshmërisë:

Në këtë shembull, çështja e përputhshmërisë ka të bëjë me Zyrës Kombëtare të Taksave dhe Tatimeve dhe auditimi zbuloi se masat nuk ishin zbatuar për tatimpaguesit abuzues dhe fajtorë nga Zyra Kombëtare e Taksave dhe Tatimeve, siç përcaktohet me ligjin e Tatimit mbi Vlerën e Shtuar Nr.100/2017, i ndryshuar.

.....

[pjesët e duhura hyrëse të raportit]

.....

[Ne kemi audituar çështjet e përputhshmërisë në Zyrës Kombëtare të Taksave dhe Tatimeve me ligjin e Tatimit mbi Vlerën e Shtuar Nr.100/2017, i ndryshuar.]

Baza e opinionit.

Legjislacioni i TVSH-së përcakton se .....[shënohet pjesa e kriterit]

Për moszbatimin e dispozitave të këtij ligji apo çdo veprim, mosveprim apo shkelje, që bie në kundërshtim me dispozitat e këtij ligji, aplikohen sanksionet dhe dënimet sipas përcaktimeve në ligjin për procedurat tatimore. Megjithatë, ka pasur raste të tatimpaguesve me shkelje të rënda dhe përfitime të kundra ligjshme për zbritjen e tatimit mbi vlerën e shtuar, dhe për këto kategori nuk janë zbatuar masat siç përcaktohet në ligj.

Opinionit Kundërshtues:

Bazuar në veprimtarinë audituese, kemi konstatuar se, për shkak të rëndësisë së çështjes së shënuar në paragrafin më lartë të Bazave për Opinionin, veprimtaria e Zyrës Kombëtare të Taksave dhe Tatimeve nuk është në përputhje, në të gjitha aspektet materiale, me ligjin e Tatimit mbi Vlerën e Shtuar Nr.100/2017, i ndryshuar.

## Refuzimi për dhënie Opinioni:

Shembull i refuzimit për dhënie Opinioni të Perputhshmerise

Një refuzim i dhenjes se Opeinionit jepet kur audituesi nuk ka qenë në gjendje të arrijë në një përfundim. Në këtë shembull, një auditim i përputhshmërisë duhej të bëhej mbi pajtueshmërinë e Zyrës Kombëtare të Taksave dhe Tatimeve me ligjin e Tatimit mbi Vlerën e Shtuar Nr.100/2017, i ndryshuar.

[pjesët e dhura hyrëse të raportit] ...

[Ne kemi audituar pajtueshmërinë e Zyrës Kombëtare të Taksave me ligjin Nr.100/2017, i ndryshuar.]

Baza e refuzimit:

Dosjet individuale të tatimpaguesve që përmbajnë informacione mbi vlerësimin për Tatimit të vlerës së shtuar nuk janë mirëmbajtur siç duhet nga Zyra Kombëtare e Taksave. Vetëm 20 nga 200 tatimpaguesit e regjistruar të përzgjedhur kishin dosje të plota që përmbajnë vlerësimet e nevojshme. Nuk kishte asnjë procedurë tjetër të besueshme për të përcaktuar nëse Zyrës Kombëtare të Taksave dhe Tatimeve ishte në përputhje me Ligjin e TVSH-së në lidhje me vlerësimin e tatimpaguesve.

Refuzimi:

Bazuar në punën e auditimit të kryer, për shkak të rëndësisë së çështjes të shënuar në paragrafin e lartpërmendur Bazat për Refuzimin, ne nuk jemi në gjendje dhe prandaj nuk shprehim një mendim për perputhshmerine e Zyrës Kombëtare të Taksave dhe Tatimeve me përcaktimet e ligjit të TVSh-së.

### **Theksimi i çështjeve ose paragrafëve të çështjeve të tjera**

Në disa situata, mund të jetë e nevojshme të shtjellohen çështje të veçanta që nuk ndikojnë në opinionin e përputhshmërisë, por që konsiderohet e rëndësishme të përmendet situata apo çështja që ka ardhur në vëmendjen e audituesit. Në rrethana të tilla, audituesi përdor një paragraf të Theksimit të Çështjeve. Gjithashtu, gjetjet që nuk konsiderohen si materiale ose nuk garantojnë përfshirje në raportin e auditimit mund t'i komunikohen menaxhimit gjatë auditimit. Komunikimi i gjetjeve të tilla mund të ndihmojë entitetin e audituar të korrigjojë ato raste të mosrespektimit të dispozitave dhe akteve, si dhe të shmangë situata të tilla të ngjashme në të ardhmen.

Paragrafi i Theksimit të çështjes.

Nëse audiuesi e konsideron të nevojshme të tërheq vëmendjen e përdoruesve të synuar për një çështje të paraqitur ose të zbuluar në informacionin mbi çështjen që, sipas gjykimit të audituesit ka rëndësi të tillë që është thelbësore për të kuptuar përdoruesit e synuar për të kuptuar objektin e informacionit, audituesi shton një paragraf të theksimit të çështjes.

#### 7.3.4 Angazhimet e Vërtetimit [me Siguri të Kufizuar]

Në një angazhim vërtetimi me siguri të kufizuar, audituesi deklaron se, bazuar në procedurat e kryera, asgjë nuk ka ardhur në vëmendjen e audituesit për të bërë që audituesi të besojë se objekti është ose nuk është në përputhje, në të gjitha aspektet materiale, me kriteret e zbatueshme.

**Në angazhimet e vërtetimit procedurat e kryera janë më të kufizuara në krahasim me atë që është e nevojshme për të marrë një siguri të arsyeshme.**

Një raport me sigurimi të kufizuar shpreh natyrën e kufizuar të sigurisë së dhënë.

- **Një opinion i pamodifikuar / pakualifikuar** në një angazhim të sigurisë së kufizuar shprehet si vijon:

*-Bazuar në punën e kryer të përshkruar në këtë raport, asgjë nuk ka ardhur në vëmendjen e audituesit që të na bëjë të besojmë se objekti / çështja nuk është në përputhje, në të gjitha aspektet materiale, me [kriteret e aplikuar.....].*

- **Një opinion i modifikuar** në një angazhim të sigurimit të kufizuar shprehet si vijon:

*- Bazuar në punën e kryer të përshkruar në këtë raport, përveç [përshkruaj përjashtimit....] asgjë nuk ka ardhur në vëmendjen e audituesve që të na bëjë të besojmë se objekti i angazhimit nuk është në përputhje, në të gjitha aspektet materiale me [kriteret e aplikuar....].*

#### **Konkluzionet në një angazhim vërtetimi**

Konkluzionet në angazhimin e vërtetimit paraqiten në të njëjtën mënyrë si në një angazhim të raportimit të drejtpërdrejtë. Konkluzionet e shprehura në formën e përshtatshme për një angazhim të sigurisë së arsyeshme përfshijnë si më poshtë:

- Kur shprehet në **termat e çështjeve themelore dhe kriteret e zbatueshme:** "Në opinion tonë, njësia ekonomike ka përmbushur, aktivitetin në të gjitha aspektet materiale, me kriteret".

- Kur shprehet në **termat e informacionit mbi lëndën dhe kriteret e zbatueshme:**

"Në opinion tonë, parashikimi i veprimtarisë së njësisë ekonomike është përgatitur siç duhet, në të gjitha aspektet materiale, bazuar në kriteret".

**Angazhimet e raportimit të drejtpërdrejtë**  
**Kundrejt angazhimi i vërtetimit<sup>53</sup>**

Nr.	Raportim i drejtpërdrejtë	Angazhimi i vërtetimit
1.	Titulli i auditimit	Titulli
2.	Identifikimi i standardeve të auditimit	Kujt i adresohet
3.	Përmbledhje ekzekutive	Përshkrimi i informacioni mbi objektin/ lëndën dhe kur është e përshtatshme lënda themelore
4.	Përshkrimi i objektit dhe fushëveprimi (shtrirja dhe kufizimet e auditimit)	Shtirja dhe kufizimet e auditimit përfshirë periudhën kohore të mbuluar
5.	Kriteret e auditimit	Përgjegjësitë e palës përgjegjëse dhe të audituesit
6.	Shpjegimi dhe arsyetimi i metodave të përdorura	Kriteret e auditimit
7.	Gjetjet	Identifikimi i standardeve të auditimit dhe i nivelit të sigurisë
8.	Konkluzioni (/et) bazuar në përgjigje për drejtimeve apo pyetjeve specifike të auditimit (ose opinion)	Një përmbledhje e punës së kryer dhe metodave të përdorura
9.	Përgjigjet (reagimet) e subjektit të audituar, (në formë të përshtatshme	Përgjigjet (reagimet) e subjektit të audituar, (në formë të përshtatshme
10.	Opinion / Rekomandime, (në formë të përshtatshme)*	Opinion/ konkluzioni
11.	Data e raportit	Data e raportit
12.	Nënshkrimet	Nënshkrimet

*\*Rekomandimet normalisht përfshihen vetëm në angazhimet e raportimit të drejtpërdrejtë.*

<sup>53</sup> AFROSAI , Compliance audit manual, nëntor 2017, faqe 68

## **7.4 Grupi III: RAPORTIMI PËR VEPRIMET E DYSHUARA SI TË PALIGJËSHME**

### **Raportimi i mashtrimit të dyshuar dhe veprimeve të paligjshme.**

Në ISSAI 4000, paragrafi 225 përcakton se:

Nëse gjatë kryerjes së auditimit të pajtueshmërisë, audituesi konstaton dhe ndesh raste të mospërputhjeve apo mosrespektimit të dispozitave ligjore, që mund të jenë tregues i veprimeve të paligjshme ose mashtrimeve, audituesit duhet të ushtrojnë kujdesin e duhur profesional dhe t'i komunikojë këto raste pranë organit përgjegjës.

Audituesi duhet të ushtrojë kujdesin e duhur për të mos ndërhyrë në procedurat e ardhshme ligjore ose hetimet.

### **Raportimi i veprimeve të dyshuara të paligjshme**

Ndonëse zbulimi i veprimeve të mundshme të paligjshme, përfshirë mashtrimin, nuk është qëllimi kryesor i kryerjes së një auditimi pajtueshmërie, audituesi duhet të përfshijë në vlerësimet e tij faktorët e riskut të mashtrimit dhe të mbetet vigjilent për indikacionet e veprimeve të paligjshme, përfshirë mashtrimin, në kryerjen e punës së tij.

Audituesit mund të konsiderojnë konsultimet me këshilltarët ligjorë ose me autoritetet rregullatore të përshtatshme. Për më tepër, ata mund të komunikojnë dyshimet e tyre në nivelet e duhura të menaxhimit ose me strukturat e ngarkuara me qeverisjen dhe pastaj të përcjellin konstatimin, krahas shpjegimit nëse janë ndërmarrë veprimet e duhura. Kontrolli i Lartë i Shtetit, bazuar në nenin 15/ gj, të ligjit nr. 154/2014 Për organizimin dhe funksionimin e Kontrollit të Lartë të Shtetit,ka detyrimin që, sipas rastit, në fillim, përgjatë dhe/ose në përfundim të veprimtarisë, t'u drejtohet organeve të ndjekjes penale në rastet kur ndjekja e mëtejshme e zbulimeve nga auditimi është kompetencë e tyre.

Nga ana tjetër, si rregull i përgjithshëm, ndonëse **audituesit e sektorit publik** nuk përcaktojnë nëse një veprim i paligjshëm përbën vepër penale ose nëse janë shkaktuar përgjegjësi civile, ata kanë përgjegjësi të vlerësojnë nëse transaksionet në fjalë janë në përputhje me ligjet dhe rregulloret në fuqi dhe nëse ato përbëjnë shkelje që do të çojnë gjykatën në imponimin e sanksioneve ose rimbursimin e pagesave të padrejta ose të paligjshme, ose të pasurive të përvetësuara.

Aktet mashtruese, për nga natyra, nuk janë në përputhje me rregulloret përkatëse.

Ndaj, audituesit mund të përcaktojnë transaksionet që nuk janë në përputhje me kriteret referuese apo dyshohen për mashtrim, por ende nuk janë vërtetuar si të tilla. Mashtrimi normalisht rezulton në opinionin e kualifikuar në raportin e auditimit të përputhshmërisë.



## OPINIONET E AUDITIMIT/ PERMBLEDHJE:

Situatat e mundshme të kombinimit të treguesve të evidencës me gjendjen e parregullsisë apo mospërputhjeve, japin këto shprehje të konkluzionit ose opinionit të auditimit:

Opinionit	Evidenca	Parregullsitë/ Anomalitë
<b>Pa Modifikuar (Pa kualifikuar)</b>	Mjaftueshme & Përshtatshme	Jo materiale&Jo të përhapura
<b>Modifikuar (kualifikuar)</b>	Mjaftueshme &Përshtatshme	Materiale&Jo të përhapura
<b>Modifikuar (kualifikuar)</b>	Jo e mjaftueshme & Jo e përshtatshme	Efektet e gabimeve nga pamjaftueshmëria e evidencës : Materiale&Jo të përhapura
<b>Negativ</b>	Mjaftueshme & Përshtatshme	Materiale& te Përhapura
<b>Refuzim</b>	Jo e mjaftueshme&Jo e përshtatshme	Efektet e gabimeve nga pamjaftueshmëria e evidencës : Materiale&te Përhapura

E paraqitur përmes një bllok skeme, opinionet e audituesit të jashtëm publik do të kushtëzoheshin nga këto faktorë:



## **7.5 PERMBLEDHJE/ STRUKTURA E RAPORTIT TË AUDITIMIT SIPAS ISSAI 4000:**

### **✚ Struktura e raportit – Angazhimi i Raportimit të Drejtpërdrejtë**

Raporti i auditimit përfshin elementet vijuese (megjithëse jo domosdoshmërisht në këtë mënyrë):

- a) Titulli.
- b) Identifikimi i standardeve të auditimit.
- c) Përmbledhje ekzekutive (sipas rastit).
- d) Përshkrimi i lëndës dhe fushëveprimi (shtrirja dhe kufijtë e auditimit).
- e) Kriteret e auditimit.
- f) Shpjegimi dhe arsyetimi për metodat e përdorura.
- g) Gjetjet.
- h) Përfundime (të) bazuar në përgjigjet e pyetjeve ose opinioneve specifike të auditimit.
- i) Përgjigjet nga njësia e audituar (sipas rastit).
- j) Rekomandime (sipas rastit).

-Përmbledhja ekzekutive e punës së kryer dhe metodat e përdorura ndihmojnë përdoruesit e synuar të kuptojnë përfundimin e auditimit. Për shumë auditime, ndryshimet në procedura janë të mundshme. Në praktikë, megjithatë, këto janë të vështira për t'u komunikuar qartë dhe në mënyrë të paqartë. Prandaj, përmbledhja ekzekutive e punës së kryer dhe metodat e përdorura duhet të japin një shpjegim të shkurtër për një lexues të jashtëm se si është kryer auditimi.

- Seksioni i kriterëve të auditimit mund të thotë që në raportin e auditimit ligjet, legjislacioni, rregullat dhe rregulloret që janë përdorur në auditim duhet të përcaktohen në mënyrë të qartë në raportin e auditimit.

- Seksioni i gjetjeve përfshin krahasimin e audituesit të provave të marra në krahasim me kriteret e përcaktuara dhe se si ky krahasim ka çuar në gjetjet e auditimit.

- Përfshirja e përgjigjeve nga njësia e audituar jep një tregues të marrëveshjes për të ndërmarrë veprime për çështjen e raportuar. Diskutimi i gjetjeve të projekt raportit me njësinë e audituar ndihmon në sigurinë që këto të jenë të plota, të sakta dhe të paraqitura në mënyrë të drejtë.

- Kur raportohen devijime të konsiderueshme të përputhshmërisë, rekomandimet jepen në rastet kur ekziston mundësia për përmirësime të konsiderueshme. Mund të jetë e dobishme për përdoruesit që audituesi të nxjerrin në pah veprimet e vazhdueshme korrigjuese.

- Ndërsa rekomandimet konstruktive dhe praktike ndihmojnë në promovimin e menaxhimit të shëndoshë të sektorit publik, audituesi është i kujdesshëm që të mos

ofrojë rekomandime të tilla të hollësishme në mënyrë që ai të marrë rolin e menaxhimit dhe në këtë mënyrë të rrezikojë të dëmtojë objektivitetin e tij / saj.

- Rekomandimet mund të nxirren veçmas nga raporti pasi ato zakonisht shkruhen kryesisht për menaxhimin e njësisë së audituar. Në këto raste, rekomandimet mund të nxirren veçmas në një letër drejtuar menaxhmentit.

### **Struktura e raportit – Angazhimet e vërtetimit**

Raporti i auditimit përfshin elementet vijuese (megjithëse jo domosdoshmërisht në këtë mënyrë):

- a) *Titulli.*
- b) *Marrësi.*
- c) *Përshkrimi i informacionit mbi lëndën, dhe kur është e përshtatshme edhe çështja themelore.*
- d) *Shtrirja dhe kufijtë e kontrollit përfshirë periudhën kohore të mbuluar.*
- e) *Përgjegjësitë e palës përgjegjëse dhe audituesit.*
- f) *Kriteret e auditimit.*
- g) *Identifikimi i standardeve të auditimit dhe niveli i sigurisë.*
- h) *Një përmbledhje e punës së kryer dhe metodave të përdorura.*
- i) *Opinion / konkluzion.*
- j) *Përgjigjet nga subjekti i audituar (sipas rastit).*
- k) *Data e raportit.*
- l) *Kundërfirmimi.*

## **7.6 KONTROLLI I CILËSISË**

Audituesit bazuar në kërkesat e ushtrimit të detyrës, duhet të mbahen përgjegjës për cilësinë e përgjithshme të auditimit. Kjo reflektohet në cilësinë e kryerjes së auditimit dhe për këtë qëllim zbatohen procedurat e kontrollit të cilësisë gjatë gjithë procesit të auditimit. Këto procedura duhet të synojnë në sigurimin se auditimi është në përputhje me standardet e aplikueshme dhe se raporti i auditimit, përfundimi apo opinion është i përshtatshëm duke pasur parasysh rrethanat.

Në ngjashmëri me llojet e tjera të auditimeve, edhe në auditimet e përputhshmërisë KLSH ka miratuar proceset dhe procedurat që sigurojnë kryerjen e punës me cilësi të përshtatshme. Me qëllim sigurimin e kësaj cilësie audituesit duhet të kenë kolektivisht kompetencat dhe aftësitë e nevojshme në mënyrë që puna e grupit të auditimit të jetë e orientuar sipas misionit të auditimit, e mbikëqyrur dhe e kontrolluar siç duhet. Rregullorja e Brendshme e Organizimit dhe Funkcionimit Administrativ të KLSH dhe Rregullorja e Procedurave të Auditimit përcaktojnë rregullat e sigurimit dhe kontrollit të cilësisë në praktikën audituese. Parimet Themelore të Auditimit të INTOSAI-t përcaktojnë etapat dhe ofrojnë udhëzime për të siguruar cilësinë e punës. Të gjitha materialet e auditimit duhet të shqyrtohen dhe rishikohen nga drejtuesit për të konfirmuar se:

Të gjitha parashikimet e programit të auditimit kanë qenë të vlefshme, madje është marrë në konsideratë ndonjë element i domosdoshëm që ka dale pas miratimit të programit.

- Grupi i auditimit e ka zbatuar programin në të gjithë aspektet dhe drejtimit dhe ka kryer detyrën audituese konform standardeve të auditimit të institucionit.
- Evidencat dhe letrat e punës dokumentojnë punën e bërë nga grupi i auditimit, sidomos në çështjet ku janë nxjerrë konkluzione mbi gjetjet dhe thelbin e tyre.
- Çështjet kryesore të auditimit janë pasqyruar në raportin e auditimit që i është dërguar subjektit. Po kështu, edhe reagimet/ komentet për projektraportin e auditimit, nga subjekti i audituar përfshihen si element i parimit të kontradiskionit.

Ky rishikim i hollësishëm kryhet nga Kryeaudituesi Drejtori i Departamentit, Departamenti/Drejtoria e Sigurimit të Cilësisë ose personat e caktuar për këtë qëllim nga Kryetari i KLSH-së. Ata bëjnë shënimet përkatëse dhe i vendosin ato në dosjen e auditimit. Gjithashtu, të gjitha çështjet që dalin nga ky rishikim, së bashku me sqarimet e audituesit, dokumentohen. Rishikimi nuk bëhet në të njëjtën formë për të gjitha dosjet e auditimit, kjo varet nga natyra e subjektit, materialiteti, risku, përvoja e audituesit dhe niveli i gjykimeve të përdorura prej tij. Çdo rishikim duhet të dokumentohet në çdo fazë rregullisht. Kjo fformë (komunikimi me shkrim) i jep mundësi grupit të auditimit të paraqesë shkurtimisht aspektet kyçe të auditimit dhe të bëjë sqarimet apo plotësimet dhe korrigjimet e duhura, nëse kjo është e nevojshme. Puna e grupit të auditimit, në çdo nivel dhe fazë të auditimit duhet të mbikëqyret saktësisht; njëkohësisht puna e dokumentuar duhet të rishikohet nga anëtarë me eksperiencë të stafit auditues të institucionit (sigurimi i cilësisë në "të ftohtë").

Mbikëqyrja është thelbësore për të siguruar plotësimin e objektivave të auditimit dhe ruajtjen e cilësisë së punës audituese. Madje, mbikëqyrja dhe kontrolli është i nevojshëm në të gjitha rastet, pavarësisht nga përgatitja profesionale e audituesve.

Mbikëqyrja duhet të drejtohet si në thelbin e saj, ashtu dhe në metodën e auditimit, e cila kryhet për t'u siguruar se:

- a) Anëtarët e grupit të auditimit kanë një kuptim të qartë për planin e auditimit;
- b) Auditimi është kryer në përputhje me standardet dhe praktikat kontrolluese;
- c) Plani i auditimit dhe hapat e specifikuar në këtë plan ndiqen duke pasur parasysh edhe ndonjë ndryshim të miratuar;
- d) Dokumentet e punës përmbajnë evidencën e duhur që mbështet të gjithë konkluzionet, rekomandimet dhe opinionet;
- e) Audituesi ka arritur objektivat e caktuara të auditimit;
- f) Raporti i auditimit ka përfshirë qartë konkluzionet, rekomandimet dhe opinionet e auditimit.

Rishikimi si procedurë sjell kombinimin e më shumë se një niveli eksperience dhe gjykimi të detyrës së auditimit dhe duhet të garantojë se:

- a) Të gjithë vlerësimet dhe konkluzionet janë të qëndrueshme dhe të argumentuara nga një evidencë auditimi kompetente (profesionale), përkatëse dhe e arsyeshme, si bazë e opinionit ose raportit përfundimtar të auditimit;

b) Të gjithë gabimet, shkeljet dhe të metat janë përcaktuar e dokumentuar qartë, janë trajtuar në mënyrë të kënaqshme ose i janë komunikuar drejtuesve;

c) Ndryshimet dhe përmirësimet e nevojshme për ushtrimin e auditimeve të ardhshme janë identifikuar, regjistruar dhe marre parasysh për planet e mëvonshme të auditimit dhe nëveprimtarinë për ngritjen tekniko-profesionale të stafit.

Qëllimi kryesor i rishikimit për sigurimin e cilësisë së auditimit financiar është që KLSH-ja të marrë siguri të mjaftueshme që këto auditime janë kryer sipas standardeve profesionale dhe politikave të institucionit.

Rishikimet duhet të kryhen nga një staf me përvojë, me njohje të thella mbi temën dhe të pavarur nga auditimi që po rishikohet. Ato duhen kryer në mënyrë konstruktive dhe raportet rishikuese duhet të lidhen me çështje të rëndësishme dhe të përfshijnë rekomandime për përmirësim.

Çdo rishikim duhet të ketë si qëllim plotësimin e listës së verifikimeve të përcaktuar në formularin përkatës të vlerësimit të cilësisë të miratuar me urdhër të Kryetarit të KLSH-së. Pas përfundimit të punës rishikuese, grupi i rishikimit të cilësisë duhet të informojë grupin e auditimit për rezultatet e rishikimit së bashku me udhëzime të dobishme për përmirësimin e auditimeve në të ardhmen.

Këto rezultate të rishikimit të cilësisë duhet të jepen në një material përmbledhës dhe duhet të përfshijnë pjesët ku manuali i auditimit apo udhëzimet shtesë nuk janë zbatuar në mënyrën e duhur, dhe të japin veprimet që duhen ndërmarrë për të siguruar zbatimin e duhur në të ardhmen.

Në një shkallë më të gjerë (nivel institucional) shqyrtimet për sigurimin e cilësisë në auditimet e përputhshmërisë ndërmerren për një grup auditimesh me zgjedhje dhe ushtrohen nga një staf i KLSH, me eksperiencë pune disavjeçare në auditime, të pavaruar nga puna e audituesve. Objektivi i këtij rishikimi të pavarur për sigurimin e cilësisë është të japë një vlerësim të përgjithshëm për cilësinë e punës audituese, brenda KLSH, bazuar në auditimet kryesore.

Të gjitha shmangiet nga standardet ose politikat e auditimit të konstatuara, veçanërisht vlerësime të gabuara dhe të meta të përbashkëta të grupeve të auditimit, duhet t'i komunikohen grupeve të auditimit.

Gjithashtu, duhet të informohen drejtuesit e departamenteve të auditimit dhe kryeaudituesit të cilët duhet të japin mendimin e tyre për eliminimin e mangësive ose trajnimin që kërkohet për audituesit. Në këtë mënyrë, behet e mundur dhe krijohen mundësi për përmirësimin e raporteve të auditimit, të trajnimit, madje edhe të akteve nënligjore të nxjerra. Në raste të veçanta, bazuar në vendimmarrjen e Kryetarit, ndërmerret *mision riauditimi* (i plote apo i pjesshem) nga një grup kontrolli cilësie "në të nxehtë". Shqyrtimi për sigurimin e cilësisë duhet të nxjerrë në pah edhe praktikatat më të mira të auditimit që rezultojnë, për periudhën që analizohet.

Në përfundim, nga një kopje e raportit të auditimit të sigurimit të cilësisë, i paraqitet Drejtuesve të departamenteve të auditimit, Drejtorit të Përgjithshëm dhe Kryetarit të KLSH. Një kopje e këtij materiali përfshihet në raportin e përvitshëm të veprimtarisë së KLSH-së, që paraqitet në Kuvend.

## ***7.7 NDJEKJA E ZBATIMIT TE REKOMANDIMEVE***

Ndjekja e zbatimit te rekomandimeve do te kryhet bazuar ne procedurat e percaktuara ne Manualin “Për ndjekjen e zbatimit të rekomandimeve të auditimeve të Kontrollit të Lartë të Shtetit dhe Regjistri elektronik institucional” miratuar me Vendim te Kryetarit Nr. 67 date 23.06.2020.

## ANEKSE

### OPINIONI I AUDITIMIT TË PËRPUTHSHMËRISË (projekti IPA)

#### Opinion mbi Përputhshmërinë

(Opinionit sipas shembullit të mëposhtem është adresuar nga ekspertet e Projektit IPA 2013 nën komponentin e përmirësimit të metodologjisë së Auditimit të Përputhshmërisë)

KLSH ka audituar përputhshmërinë e veprimtarisë së Ministrisë / Bashkisë/ Institucionit..... për periudhën ....., bazuar në raportet financiare, raportin e veprimtarisë së Ministrisë/Bashkisë/Institucionit .... si dhe raporteve të tjera zyrtare për periudhën nën auditim.

#### **Opinion i Pamodifikuar/Pakualifikuar/Pozitiv**

Bazuar në punën e kryer gjatë auditimit të përputhshmërisë në Ministrinë/ Bashkinë/ Institucionin....., konstatoam se Ministria/Bashkia / Institucioni..... ka vepruar në përputhshmëri, në të gjitha aspektet materiale të rëndësishme , me kuadrin ligjor , dhe rregullator në fuqi.

KLSH ka audituar përputhshmërinë e veprimtarisë së Ministrisë / Bashkisë/ Institucionit..... për periudhën ....., bazuar në raportet financiare, raportin e veprimtarisë së Ministrisë/Bashkisë/Institucionit .... si dhe raporteve të tjera zyrtare për periudhën nën auditim.

### **Opinion i Pamodifikuar/Pakualifikuar/Pozitiv**

Bazuar në punën e kryer gjatë auditimit të përputhshmërisë në Ministrinë/ Bashkinë/ Institucionin....., konstauam se Ministria/Bashkia / Institucioni..... ka vepruar në përputhshmëri, në të gjitha aspektet materiale të rëndësishme , me kuadrin ligjor , dhe rregullator në fuqi.

### **Theksim i çështjes/problematikave**

Ne tërheqim vëmendjen tek Gjetja në fushën ..... e cila konsiston në .....

*Opinionin ynë është se ekziston një çështje që duhet evidentuar dhe mund të ketë ndikim në të ardhmen, ndaj duhet sjelle në vëmendje.*

KLSH ka audituar përputhshmërinë e veprimtarisë së Ministrisë / Bashkisë/ Institucionit..... për periudhën ....., bazuar në raportet financiare, raportin e veprimtarisë së Ministrisë/Bashkisë/Institucionit .... si dhe raporteve të tjera zyrtare për periudhën nën auditim.

### **Baza për Opinionin e Kualifikuar**

Kuadri ligjor dhe rregullator ..... kërkon që Ministria /Bashkia /Institucioni ... të kryejë, zbatojë.....

Për periudhën e audituar prej ... deri .....këto kërkesa nuk janë përmbushur.

### **Opinionin e kualifikuar**

Bazuar në auditimin e kryer, kemi konstatuar se, përveç rastit/rasteve të shkeljeve/ mospërputhjeve të vërejtura në paragrafin „ Baza për Opinion të Kualifikuar“, Ministria / Bashkia / Institucioni..... ka vepruar në përputhshmëri, në të gjitha aspektet materiale me kuadrin ligjor , dhe rregullator në fuqi , me përjashtim të.....



KLSH ka audituar përputhshmërinë e veprimtarisë së Ministrisë / Bashkisë/ Institucionit..... për periudhën ....., bazuar në raportet financiare, raportin e veprimtarisë së Ministrisë/Bashkisë/Institucionit .... si dhe raporteve të tjera zyrtare për periudhën nën auditim.

#### **Baza për opinionin e kundërt**

Kuadri ligjor dhe rregullator ..... kërkon që Ministria /Bashkia /Institucioni ... të kryejë, zbatojë..... procedurat/rregullat .....

Për periudhën.....këto kërkesa nuk janë përmbushur në asnjë rast/shumicën e rasteve .

#### **Opinion i kundërt**

Bazuar në auditimin e kryer, kemi konstatuar se për shkak të rëndësisë së çështjeve të përmendura në paragrafin „ Baza për Opinioni të Kundërt“ më sipër, Ministria /Bashkia /Institucioni.. nuk ka vepruar në përputhshmëri, në të gjitha aspektet materiale me kuadrin ligjor , dhe rregullator në fuqi

KLSH ka audituar përputhshmërinë e veprimtarisë së Ministrisë / Bashkisë/ Institucionit..... për periudhën ....., bazuar në raportet financiare, raportin e veprimtarisë së Ministrisë/Bashkisë/Institucionit .... si dhe raporte të tjera zyrtare për periudhën nën auditim.

#### **Baza për refuzim opinionit**

Informacioni paraqitur lidhur me çështjen subjekt auditimi nuk është admisnitruar në mënyrë të rregullt. Nuk ekzistojnë proceduara të besueshme në mënyrë që të sigurohet informacion, evidencë dhe prova që të përmbushin kërkesat e auditimit për dhënien e opinionit

#### **Refuzim i Opinioni**

Bazuar në auditimin e kryer, kemi konstatuar se për shkak të rëndësisë së çështjeve të vërejtura në paragrafin „ Baza për Opinioni të Kundërt“ më sipër, ne nuk jemi në gjendje , prandaj nuk shprehim një opinion mbi përputhshmërinë e veprimtarisë së Ministrisë / Bashkisë/ Institucionit..... me kërkesat e kuadrit ligjor dhe rregullator.

## Aneksi nr. 1

*Shembuj të objektit, informacionit për objektin dhe kriteret në auditimet e përputhshmërisë:*

	<b>Objekti</b>	<b>Informacioni për objektin</b>	<b>Kriteret</b>
<b>1</b>	Performanca financiare dhe përdorimi i përshtatshëm i fondeve Kjo mund të përfshijë realizimin e buxhetit, përfshi testimin që fondet janë përdorur në përputhje me qëllimet dhe synimet e vendosura nga legjislacioni.	Informacion financiar, si për shembull, deklaratat financiare	Legjislacioni përkatës i buxhetit. Buxheti i miratuar.
<b>2</b>	Prokurimi	Praktike prokurimi	Legjislacioni dhe rregulloret përkatëse të prokurimit (kombëtare dhe ndërkombëtare). Kushtet e kontratës me një furnizues.
<b>3</b>	Shpenzimet	Informacioni financiar Deklarata e përputhshmërisë	Legjislacioni përkatës i buxhetit Aktet përkatëse të ministrive, kërkesat e politikave qeveritare dhe rezolutat e legjislacionit. Kushtet e kontratës.
<b>4</b>	Proceset në lidhje me mbrojtjen mjedisore	Deklaratë përputhshmërie  Transaksionet financiare	Legjislacioni përkatës mjedisor, për shembull, në lidhje me cilësinë e ujit, hedhjen e mbeturinave apo nivelin e emetimit të karbonit Kushtet e traktateve, protokolleve, konventave ose marrëveshjeve mjedisore ndërkombëtare. Politika, procese, manuale, udhëzime, etj.
<b>5</b>	Proceset e kontrollit të brendshëm	Deklaratë përputhshmërie  Transaksionet	Kuadër i kontrollit të brendshëm, për shembull COSO, kërkesat të kontrollit të brendshëm të përcaktuara në

		financiare	legjislacionin përkatës ose të pranuar gjerësisht brenda një juridiksioni. Politika, procese, manuale, udhëzime, etj.
6	Procese specifike të aktivitetit dhe operacioneve të subjektit, të tilla si pagesa e pensione apo e përfitimeve sociale, përpunimi i kërkesave për pasaporta apo aplikimeve për shtetësi, vlerësimi i gjobave apo formave të tjera të penaliteteve	Deklaratë përputhshmërie  Transaksionet financiare	Legjislacioni ose direktivat përkatëse.  Politika, procese, manuale, udhëzime, etj.
7	Të ardhurat nga taksat, detyrimet e taksapaguesit ose detyrime të tjera që përfshijnë raportimin tek autoritetet rregullatore	Rimbursimi nga taksat individuale apo të korporatës. Forma të tjera taksimi që u dorëzohen autoriteteve rregullatore etj.	Legjislacioni përkatës ose kodet specifike

*Burimi: Manuali i auditimit të përputhshmërisë dhe financiar të Gjykatës Evropiane të Audituesve*

## Aneksi nr. 2

### **Shembuj/Ilustrime të burimeve që përdoren për njohjen e subjektit të audituar dhe identifikimin e kriterëve të përshtatshme:**

- a) Ligje dhe rregullore duke përfshirë edhe mundësitë apo qëllimet e dokumentuara për ta krijuar këtë legjislacion,
- b) Legjislacion për buxhetin/buxhetin e miratuar apo që kanë lidhje me to,
- c) Dokumente të legjislativitetit që lidhen me ligjet buxhetore apo me rezolutat, si dhe me rastet apo parashikimet e posaçme për përdorimin e akteve të lidhura me to, apo për transaksionet financiare, fondet dhe bilancet,
- d) Direktiva legjislative, qeveritare apo ministrore (të botuara ose jo në Fletoren Zyrtare),
- e) Informacion nga autoritetet me kompetenca rregullatore,
- f) Proces verbale të mbledhjeve të legjislativitetit, komiteteve të kontabilistëve publikë apo të ngjashëm me to në radhët e legjislativitetit, apo organe të tjera publike,
- g) Parime të së drejtës,
- h) Precedent ligjor,
- i) Kode të praktikave apo kode të sjelljes,
- j) Përshkrues të brendshëm të politikave, strategjive dhe planeve apo procedurave të veprimit,
- k) Doracakë (manuale) apo udhëzues të shkruar,
- l) Marrëveshje formale, si për shembull kontrata,
- m) Marrëveshje huaje apo grantesh,
- n) Standarde industriale,
- o) Teori të provuara (për shembull teori për të cilat ka konsensus të përgjithshëm. Kjo teori mund të merret për shembull nga një informacion i botuar si literaturë teknike apo metoda, revista profesionale, etj. apo përmes konsultimeve me burime të mirënjohura siç janë ekspertë të një fushe të caktuar),
- p) Standarde përgjithësisht të pranuar të një fushe të caktuar (këto standarde normalisht janë lehtësisht të identifikueshme pasi gjenden në formë legjislacioni dhe janë rezultat i një praktike të konsoliduar dhe të precedentit ligjor, për shembull “parimet e përgjithshme të pranuar të kontabilitetit” në një vend të caktuar),
- q) Parimet për menaxhimin financiar dhe kontrollin në sektorin publik dhe sjelljen/integritetin e zyrtarëve të sektorit publik. Parimet e sjelljes/integritetit mund të dalin si rrjedhojë e pritshmërive të legjislativitetit apo publikut lidhur me zyrtarët e sektorit publik,

***Aneksi nr. 3 Burime të tjera që mund të përdorin audituesit e sektorit publik për të krijuar një ide mbi subjektin që auditohet, mjedisin e tij dhe fushat përkatëse të programit, mund të përfshijnë:***

- a) Raportet vjetore të subjektit;
- b) Propozimet legislative dhe fjalimet e debatet në Parlament;
- c) Faqet e internetit;
- d) Raportet e botuara, artikujt në gazeta apo revista, burime të tjera të mediave, etj;
- e) Njohuritë e përfutuara nga auditime të mëparshme;
- f) Informacion të përftuar nga takime dhe komunikime të tjera;
- g) Proces verbale të mbledhjeve të Bordit apo mbledhje të tjera të menaxherëve;
- h) Raportet e auditimit të brendshëm;
- i) Statistikat zyrtare si prokurimi, ose programe të mëdha sektoriale si mbledhja e të ardhurave, mbrojtja, ndihmat sociale, etj.);

**Aneksi nr. 4 “Shembuj të faktorëve që mund të ndikojnë në përcaktimin e objektit dhe temës së auditimit nga audituesi shtetëror të cilët përfshijnë:**

- a) Kërkesat e përcaktuara në mandatin e auditimit apo ligjet dhe aktet normative përkatëse, si Ligji Organik i Buxhetit apo Ligji Prokurimit Publik etj.
- b) Shkeljet e institucionit të audituar, të evidentuara në auditimet e kaluara;
- c) Konstatimet dhe rekomandimet e auditimeve të kryera nga auditues jashtë KLSH;
- d) Interesi publik ose pritshmëria publike (p.sh. mashtrimi i dyshuar, keq menaxhimi ose shkelje të identifikuara nga media, etj.)
- e) Fusha specifike që janë objekt i fokusit ligjvënës (p.sh. çështje mjedisore dhe mosrespektimi i marrëveshjeve ndërkombëtare mjedisore);
- f) Kërkesat nga organet ligjvënëse, agjencitë financuese ose organizatat donatore (p.sh. respektimi i kushteve të marrëveshjeve të financimit, në rastet kur institucioni ka marrë financime të konsiderueshme nga organizatat ndërkombëtare dhe duhen respektuar kushtet e një kontrate apo marrëveshjeje që këto financime të vazhdojnë të jepen).

**Aneksin nr. 5** “Informacion mbi zonat kryesore për të cilat mund të ndërmerren procedura thelbësore auditimi, gjatë testimit të nivelit të përputhshmërisë me ligjet dhe rregullat”.

*Niveli qendror p.sh. Ministria e Linjës .....*)

**1. Baza Ligjore.**

Për çdo akt, veprim, transaksion të rëndësishëm dhe procedurë, kërkohet ekzistenca e bazës përkatëse ligjore (Dispozitat ligjore për menaxhimin financiar, Vendime të Këshillit të Ministrave; Urdhëra, Udhëzime, Qarkore, Rregullore të Brendshme; marrëveshje, kontrata specifike veçanërisht në rastet e dhënies së shërbimeve në të tretë përmes marrëveshjeve koncensionare, etj.).

**2. Procedura përzgjedhjeje.**

*Tek shpenzimet direkte*

- a) Përputhshmëria me rregullat sa i takon ftesave për oferta.
- b) Respektimi i parimeve të proporcionalitetit, paanshmërisë, objektivitetit, i transparencës, i barazisë së palëve, mosdiskriminimit dhe informimit siç përcaktohet nga legjislacioni në fuqi.
- c) Përmbajtja e kontratave, shtojcat, ndryshimet, amendimet, raportet e vlerësimit, rekomandimet, etj.

*Tek grantet*

- a) kërkesa për propozime,
- b) vlerësimi i zbatimit të marrëveshjeve, etj.

**3. Autorizimet e pagesave.**

- a) Pagesat janë kryer në përputhje me specifikimet e angazhimeve buxhetore respektive (dokumentet justifikuese) dhe paguar brenda afateve të parashikuara me ligj.
- b) Shuma e pagesës është përlllogaritur saktë dhe në përputhje me parashikimet ligjore dhe kontraktuale (p.sh. verifikimi i kostove të deklaruara, kurset e këmbimit të përdorura, etj).
- c) urdhër pagesat i referohen përfituesit të duhur (emri dhe llogaria bankare).
- d) Kryerja e pagesave (konferma bankare).

**4. Përlllogaritjet e fondit limit.**

**5. Shpenzimet për pritje përcjellje konform dispozitave.**

**6. Realizimi i numrit të punonjësve sipas planit dhe strukturës organike.**

**7. Krahasimi i gjendjes kontabël me gjendjen fizike të pasurisë.**

**8. Nxjerrjet jashtë përdorimit të asetëve.**

**9. Zbatimi i dispozitave ligjore në dhënien me qera të objekteve.**

## **Aneksi nr. 6 Metodat e grumbullimit të evidencave**

Efektiviteti i një procesi të grumbullimit të evidencave varet nga një planifikim real i kësaj pjese të procesit të auditimit duke përdorur teknikat e duhura të mbledhjes së tyre. KLSH mund të përdorin mjete të ndryshme për këtë qëllim. Standardi ofron udhëzime se si të mbledhen dhe vlerësohen evidencat e auditimit. Disa nga teknikat e mbledhjes së provave/evidencave të auditimit paraqiten si më poshtë vijon:

### **Observim/Vrojtim**

Audituesit shikojnë proceset ose procedurat që kryhen. Gjatë kryerjes së auditimit të përputhshmërisë, kjo mund të përfshijë vrojtimin se si kryhet një proces i tenderimit të ofertave, vëzhgimi se si procesohen pagesat e përfitimeve, ose vëzhgimi nëse performanca e çfarëdo lloji është në përputhje me ligjet dhe rregulloret.

### **Inspektim**

Inspektimi mund të përfshijë:

- Ekzaminimi dhe regjistrave për të përcaktuar se si janë llogaritur fondet e projektit, dhe plotësinë e regjistrimit;
- Krahasimi i shënimeve aktuale të kontabilitetit të projektit me kushtet e marrëveshjes së projektit;
- Shqyrtimi i dosjeve të çështjeve / dokumenteve përkatëse për të përcaktuar nëse marrësit e përfitimeve plotësuan kërkesat e pranueshmërisë; dhe
- Eksaminimi i një procedure, të tillë si një urë apo një ndërtesë, për të përcaktuar nëse plotëson specifikimet e kërkuara.
- Duhet të merret në konsideratë besueshmëria e çdo dokumenti të inspektuar dhe të merret parasysh risku i mashtrimit dhe mundësia që dokumentet e inspektuara mund të mos jenë autentike. Në rastet e mashtrimit, mund të jenë mbajtur dy grupe të ndryshme librash dhe regjistrash. Në këtë rast mund të kryhen procedura shtesë të auditimit p.sh. pyetja e personave të ndryshëm për të përcaktuar saktë dhe për tu siguruar në lidhje me burimin e dokumentacionit, kontrolle mbi përgatitjen e këtyre dokumenteve apo kontrolle mbi procesin e ruajtjes së tyre.

### **Kërkimi i të Dhënave**

Kjo përfshin kërkimin e informacionit (hetimin) nga personat përkatës, brenda dhe jashtë subjektit të audituar, dhe mund të përfshijë:

- Kërkime zyrtare me shkrim;
- Diskutime joformale me gojë;
- Intervistim dhe pyetje të personave përkatës, përfshirë ekspertët; dhe
- Përgatitja dhe dërgimi i pyetësorëve ose anketimeve.

Hetimet në përgjithësi përdoren gjerësisht gjatë gjithë auditimit dhe plotësojnë procedurat e tjera të auditimit. Për shembull, kur vëzhgohen proceset që janë duke u kryer, të tilla si procesi i pagesës së dietave brenda një vendi/shteti, zyrtarët mund të hetohen në lidhje me mënyrën se si identifikohet dhe interpretohet legjislacioni



përkatës, përfshirë ndryshimet dhe azhurnimet. Rezultatet e pyetjeve mund të tregojnë se proceset kryhen në mënyra të ndryshme e në vendndodhje të ndryshme, gjë e cila shkakton papajtueshmërisë në shumicën e rasteve.

Për të kuptuar më mirë, shpesh bëhen pyetje nga personat jashtë funksionit të të cilit e mbajnë gjatë kohës se ushtrimit të auditimit. Për shembull, përveç pyetjeve drejtuar personelit të kontabilitetit në një Ministri të linjës, mund të jetë gjithashtu e rëndësishme të bëhen pyetje për departamentet ligjore ose teknike të ministrisë. Në përgjithësi, sa më shumë një person është në brendësi dhe në njohje të subjektit të auditimit, aq më i madh është probabiliteti *që ai të jetë objektiv në përgjigjen e tij*. Persona të jashtëm që kanë lidhje me subjektin e audituar - siç janë bankat, kontraktorët, media - ka shumë të ngjarë që edhe ata të jenë objektivë. Në këtë rast, duhet të kihet kujdes për marrëdhëniet e mundshme midis entitetit të audituar dhe personelit të organit të jashtëm.

Hetimi mund të jetë një formë e dobët e evidencave të auditimit dhe ai i vetëm nuk mund të sigurojë prova të mjaftueshme të përshtatshme për qëllime të auditimit. Për të marrë prova të mjaftueshme, hetimi duhet të kryhet së bashku me llojet e tjera të procedurave. Hetimi është më i efektshëm kur zhvillohet me persona përkatës që kanë njohuri të duhura, d.m.th. persona që kanë autoritet e që janë të autorizuar të flasin ose të japin opinione në emër të njësisë së audituar.

### **Konfirmimi, Miratimi, Marrja e dëshmimeve.**

Kjo është një formë zyrtare e kërkimit të të dhënave dhe përfshin marrjen e një përgjigje nga një palë e tretë, në mënyrë të pavarur nga subjekti i audituar, në lidhje me disa informacione të veçanta. Në auditimet e përputhshmërisë, konfirmimi mund të përfshijë marrjen e përshtypjeve:

- Direkt nga përfituesit e granteve që ata kanë marrë grante ose fonde të tjera dhe njësia e audituar është paguar;
- Direkt nga përfituesit e granteve ku fondet janë përdorur për qëllimin e veçantë të përcaktuar në kushtet e një marrëveshje granti ose financimi;
- Direkt nga furnitorët që kanë siguruar mjete subjektit të audituar në një datë të caktuar dhe pa dëmtime.

Konfirmimet me shkrim mund të merren gjithashtu nga struktura drejtuese të bëra gjatë auditimit. Shembuj të këtyre konfirmimeve janë si më poshtë :

- Pohimi i strukturave drejtuese për pajtueshmërinë me një seksion përkatës të legjislacionit, kushtet e një kontrate etj.;
- Zbulimi i të gjitha rasteve të papajtueshmërisë për të cilat kanë pasur dijeni strukturat drejtuese;
- Strukturat drejtuese i kanë siguruar audituesit informacion të plotë në lidhje me çështjen që auditohet.

Për nga natyra e tyre, konfirmimet e strukturave drejtuese janë një formë e dobët e sigurisë, por kur administrata e subjektit të audituar ruan konfidencialitetin e informacionit, ky mund të jetë burimi i vetëm i evidencave.

### **Re-performance/ekzekutimi**

Kjo mund të jetë një teknikë shumë e rëndësishme për t'u përdorur për të përcaktuar nëse rezultatet e punës zbulojnë devijime nga veprimtaria e subjektit të audituar.

Audituesi kryen në mënyrë të pavarur të njëjtat procedura të kryera tashmë nga subjekti i audituar. Sistemet e të dhënave që përdoren nga entiteti/i audituari mund të kërkojnë kualifikime speciale që duhet të merren parasysh përpara fillimit të ripërfundimit. Njëkohësisht duhet vlerësuar nevoja për të angazhuar një ekspert i cili e kupton sistemin; për shembull, ripërfundimi i llogaritjeve të pensioneve, përfituesit e shërbimit shëndetësor ose modeleve inxhinierike etj. Ri-performanca mund të bëhet manualisht ose duke përdorur teknikat e auditimit të ndihmuar nga teknologjia kompjuterike. Disa shembuj të ri-performancës janë:

- Rishikimi i dosjeve të rasteve individuale për të provuar nëse entiteti i audituar ka marrë vendime të sakta ose ka ofruar shërbimin e duhur në përputhje me kriteret përkatëse;
- Hapat e procesit të riprodhuara për të provuar përshtatshmërinë e vizave ose lejeve të qëndrimit të lëshuara;
- Ri-llogaritja e zbritjeve të taksave në listën e pagave të stafit të subjektit për të konfirmuar shumat e sakta që paguhen në tatim;
- Konfirmimi i zbatimit të saktë të kriterëve për kryerjen e pagesave të përfitimeve që përfshijnë pagesa për personat që plotësojnë kërkesa specifike;
- Kur pagesa për përfitime nga të moshuarit (pensioni ose asistenca) përfshijnë pagesa për personat mbi një moshë të caktuar, përzgjedhja e marrësve të njësisë së audituar nga një bazë të dhënash publike mund të ri-bëhet nga audituesit e sektorit publik duke përdorur teknikat e auditimit të ndihmuar nga kompjuteri për të provuar saktësinë e procesi i njësisë ekonomike; dhe
- Ri-kryerja e procesit të përzgjedhjes së tenderit duke përdorur kriteret e përzgjedhjes për të provuar se ofertat (tenderët) e saktë janë zgjedhur.

## Aneksi nr. 7 : PLANIFIKIMI I AUDITIMIT

Kërkese e Standardit të Auditimit: ISSAI 4000, paragrafi 225

Subjekti i audituar:

Periudha audituar

	Nënshkrimi	Rishikimi & miratimi	Nënshkrimi
Emri Audituesit			
Pozicioni në strukturë			
Data:			
Memorandumi I planifikimit të auditimit është një dokument I kombinuar I cili përbëhet nga pjesët vijuese			
<b>PJESA A : Seksionet e memorandumit të planifikimit</b>			
1. Hyrja			
2. Rreth entitetit			
3. Lloji I angazhimit të auditimit			
4. Objekti, fushëveprimi I auditimit dhe kriteret e auditimit			
5. Analiza e Kontrollit të brendshëm dhe vlerësimit të riskut			
6. Risku I brendshëm ose i vetvetishëm			
7. Risku i kontrollit			
8. Risku i mashtrimit			
9. Rezultat I kombinuar I vlerësimit të rrezikut në regjistrin e rreziqeve			
10. Konsiderimi I materialitetit			
11. Kampionimi / mostrimi			

## **Aneksi nr. 8 Kryerja e procedurve te testeve substantive te auditimit**

Referenca per kerkesen e ISSAI : ISSAI 4000, paragrafi 144-149

Entiteti ose subjekti qe auditohet

Periudha e auditimit:

Pergatitur nga A.I.		Nenshkrimi	Rishikimi & miratimi	Nenshkrimi
Emri Audituesit				
Pozicioni ne stukture				
Data:				

### **Hapi nr. 1: Lidhja nga planifikimi tek risku dhe procedurat thelbësore të auditimit**

1	2	3	4
Risku	Referenca e Riskut	Procedurat e kryera per testimet substantive te auditimit	Komentet
Lidhur me...		Lidhur me...	

### **Hapi 2: Procedura e kryer per testimin substancial**

1	2	3					4
Kampioni	Reference nr.	Ceshtjet e testuara nga kampioni					Konkluzion
		Çeshtja a 1	Çeshtja 2	... 3	...4	I...5	
1							
2							
3							
4							

### **Konkluzioni i përgjithshëm mbi procedurat thelbësore të auditimit**

**Aneksi nr. 9: Gjetja nga testimet thelbësore të përputhshmërisë**

Kërkesa e ISSAI: ISSAI 4000, paragrafi 144-149

Entiteti që auditohet:

Periudha e Audituar:

<b>Përgatitur nga A.E</b>		<b>Nenshkrimi</b>	<b>Rishikimi &amp; miratimi</b>	<b>Nenshkrimi</b>
Emri Audituesit				
Pozicioni ne stukture				
Data:				

**Titulli i gjetjes**

<b>Pershkrimi</b>	
<b>Kriteri</b>	
<b>Gjendja ose faktet</b>	
<b>Impakti/ ndikimi</b>	
<b>Mos-përputhjet</b>	
Karakteristikat e mospërputhjeve	
Klasifikimi i mospërputhjeve	
Natyra e mospërputhjeve	

Vlerësimi sasior I mospërputhjeve	
Niveli i mospërputhjeve	
Shkaqet e mospërputhjeve	
Përshkrimi i gjetjeve	

**Aneksi nr. 10: Testimi i efektivitetit te kontrolleve**

Kerkesa e standardit: ISSAI 4000, paragrafi 144-149

Entiteti që auditohet:

---

Pergatitur nga I. A		Nenshkrimi	Rishikimi & miratimi	Nenshkrimi
Emri Audituesit				
Pozicioni ne stukture				
Data:				

Periudha e Audituar:

**Hapi nr. 1: Lidhja nga planifikimi te risku, aktivitetet e kontrollit, procedurat e testimit**

1	2	3	4	5	6
Referenca e kontrollit	Risku	Referenca e Riskut	Aktiviteti I kontrolleve per risqet	Procedura qe kryhen per testimin e kontrollit	Komentet
Lidhet me...	Lidhet me...			Lidhet me...	

**Hapi nr.2: Testimi i procedurave të kontrollit të kryera**

1	2	3					4
Kampionimi	Referenca kamponimi.	Artikujt e testuar nga mostrimt					Konkluzion
		Çeshtja 1	Çeshtja 2	Çeshtja 3	Çeshtja 4	Çeshtja 5	
1							
2							
3							
4							

## Aneksi nr. 11 “RISKU I MASHTRIMIT ”

### “Dokumenti i diskutimit të grupit të auditimit”

#### Lisat e pjesëmarrësve në diskutim

Emri	Pozicioni

Elementët për diskutim	Shënime, komente
Karakteristikat e subjektit (p.sh baza ligjore, për raportimin e përputhshmërisë, vendndodhja).	
Objektivat e raportimit (p.sh afat kohore, data përfundimtare e raportimit, diskutimi me drejtuesit).	
Faktorë të rëndësishëm që do të përcaktojnë elementët ku do të përqendrohet auditimi (materialiteti, vlerësimi i riskut, vlerësimi i kontrollit të brendshëm)	
Implikime për ndryshime apo modifikuar strategjinë e auditimit (programi i auditimit).	
Natyra, koha, mbikëqyra e grupit të auditimit dhe rishikimet, duke përfshirë edhe përdorimin e IT nga grupi i auditimit	
<b>MASHTRIMI</b>	
Si dhe pse sistemi/ nënsistemi apo procedura e testuar mund të kenë elementë të mashtrimit, duke përfshirë identifikimit e: - Zonat dhe elementët që mund të jenë më të prekura nga mashtrimi. - Si menaxherët mund të kryejnë mashtrime dhe si mund ti fshehin këto mashtrime. - Si mund të shpërdorohen pasuritë e njësisë ekonomike. - Rrethanat apo indikatorët që mund të tregojnë mashtrime të mundshme.	
Shqyrtimi i faktorëve apo elementëve që: - Krijojnë nxitje apo presion për menaxhimin apo personat e tjera për të kryer mashtrim - Mundësia që mashtrimin mund të ndodhë. - Ndikimi i kulture apo mjedisi që mundëson menaxherët dhe punonjësit e tjerët që të kryejnë mashtrim.	
Shqyrtimi i përfshirjes së drejtimit në mbikëqyrjen e punonjësve me qasje në Cash ose asete te tjera të prekshme nga shpërdorimi.	
Shqyrtimi i çdo ndryshimi të pazakontë ose të pashpjegueshëm në sjellje ose stilin e jetës së drejtuesve apo punonjësve të tjerë	
Duhet të mbahen në vëmendje gjatë auditimit: -Mundësia e gabimeve materiale për shkak të mashtrimit; - Risku i mashtrimit që nuk mund të kapet nga kontrolli. - Cilat lloje të procedurave të auditimit mund të jenë më efektive për të zbluar mashtrimet e mundshme. -Pohimet e mundshme që mund të përmbajnë mashtrim.	