

KAPITULLI I

Parathënie

Metodika e auditimit financiar ka për qëllim të japë një kuadër të përbashkët për të ofruar një shërbim cilësor të veprimtarisë audituese financiare për të gjithë audituesit e brendshëm të sektorit publik. Në këtë mënyrë metodika mbështet misionin e këtij funksioni në të gjithë subjektet e sektorit publik në Shqipëri.

Fazat kryesore në këtë metodikë janë:

- ◆ **Kuptimi i subjektit** është hapi i parë kyç për të kuptuar veprimtaritë e subjektit dhe ndikimin e tyre në përgatitjen e pasqyrave financiare. Ai i ndihmon audituesit për të identifikuar risqet kryesore në nivel subjekti për pasqyrat financiare.
- ◆ **Vlerësimi i fushave me risk material** siguron që auditimi të fokusohet në çështjet më të rëndësishme me qëllim që përpjekja e auditimit të drejtohet në mënyrë eficiente dhe efektive.
- ◆ **Rishikimi i kuadrit të kontrolleve** maksimizon sigurinë nga mënyra se si subjekti i përballon risqet me të cilat ai përballlet, dhe fokuson auditimin mbi ato risqe për të cilat kontrollet e menaxhimit nuk janë efektive.
- ◆ **Procedurat e auditimit** hartohen për të rritur sigurinë nga kontrollet që funksionojnë në subjekt, të mbështetura nga procedura analitike dhe procedura të tjera thelbësore. Për të optimizuar efektivitetin dhe efikasitetin është e nevojshme të vendoset një ekuilibër i drejtë i procedurave.
- ◆ Për të arritur një opinion mbi pasqyrat financiare duhet të kryen **procedura auditimi dhe të vlerësohen rezultatet**. Për këtë audituesit kombinojnë rezultatet nga të gjitha procedurat e auditimit për të krijuar një përfundim (konkluzion) të përgjithshëm mbi mundësinë e prezencës së gabimeve materiale. Kjo përfshin, si vlerësimet sasiore ashtu dhe ato cilësore.

Për kryerjen e punës audituese financiare politika kryesore kyçe është pajtueshmëria me standardet dhe praktikat më të mira ndërkombëtare të miratuara

Rregullshmëria është tipari i punës audituese dhe përcakton kërkesat për dhënien e sigurisë që transaksionet janë në pajtueshmëri me kuadrin ligjor, kryesor e mbështetës.

PERGATITJA E PROGRAMIT PER AUDITIMIN E NJE SUBJEKTI

Hyrje

1. Ky kapitull ofron politika dhe udhëzime rreth përgatitjes së programit të auditimit. Ai tregon hapat e nevojshëm për zhvillimin e një metode efektive dhe me efektivitet të auditimit. Të gjitha këto janë përmbledhur në Ilustrimin 1. Politikat dhe udhëzimet në këtë kapitull janë paraqitur në mënyrë që të sigurojnë respektimin e standardeve të auditimit lidhur me programimin e auditimit të deklaratave financiare në një subjekt.

Qëllimi i përgatitjes së programit për auditimin e një subjekti

2. Objektivi për përgatitjen e një programi është zhvillimi i një metode të auditimit e cila do të sigurojë grumbullimin e evidencave të përshtatshme e të mjaftueshme për të mbështetur raportin e auditimit në mënyrën më efektive të mundshme. Ndonëse ky kapitull tregon secilin nga hapat në procesin e përgatitjes së programit, duhet pasur parasysh veçanërisht se të gjithë ata janë të ndërlidhur mes tyre dhe asnjëri prej tyre nuk përbën një qëllim në vetvete. Secili hap duhet të kontribuojë për objektivin e përgjithshëm.
3. Proçesi i përgatitjes së programit, dhe në të vërtetë i gjithë proçesi i auditimit, i ka bazat në “ Kuptimin e përgjithshëm” të subjektit të audituar dhe punës së tij. ***Kjo njohuri rreth dobishmërisë së subjektit të audituar e mundëson audituesin të:***
 - ◆ Përcaktojë materialitetin për auditimin. Arsyetimi ynë na lejon të marrim vendime lidhur me shkallën e gabimeve ose të mangësive të cilat me të drejtë mund të ndikojnë adresimet e raportit të auditimit;
 - ◆ Identifikojë ata faktorë që çojnë në rritjen e riskut të mosdeklarimit ose parregullsisë materiale. Arsyetimi ynë na lejon së pari të identifikojmë risqet në nivel subjekti dhe më pas t’i saktësojmë ato sipas efektit të tyre mbi fusha dhe objektiva specifike të auditimit.
 - ◆ Përgatisë një metodë e cila fokuson testimin tonë mbi faktorët specifikë të riskut ndërkohë që siguron një nivel të pranueshëm sigurie mbi pasqyrat financiare në përgjithësi.

Diagrama e paraqitur në faqen në vijim e përshkruan këtë proçes në mënyrë të përmbledhur.

Ilustrim një – Proçesi i përgatitjes së programit për auditimin e një subjekti

Objektivi

Të sigurohet një arsyetim i mjaftueshëm për të përcaktuar materialitetin, riskun dhe metodën e auditimit.

Të kuptojmë subjektin e audituar:

- funksionimi dhe organizimi
- kërkesat e raportimit financiar
- kuadri ligjor dhe rregullator
- interesi publik / ministror
- sistemi i kontabilitetit
- kompjuterizimi
- mjedisi i kontrollit
- rishikimi analitik
- vetëm institucionet/ kompanitë që lidhen me subjektin
- fushat e auditimit

Të përcaktohet niveli i tolerancës në rastet e parregullsive.

Materialiteti

- materialiteti sipas vlerës
- materialiteti sipas natyrës

Të identifikohen ata faktorë që çojnë në rritjen e riskut të parregullsive, dhe kontrollet që mundësojnë zvogëlimin e këtyre risqeve.

Vlerësimi i riskut

- risqet e subjektit
- kontrole që zvogëlojnë riskun
- risqet e fushës së auditimit

Të përgatitet një metode që fokusohet në faktorët specifikë të riskut ndërkohë që të ofrojë një nivel të pranueshëm sigurie mbi pasqyrat financiare në tërësi.

Finalizimi i planit

- metoda e auditimit kundrejt faktorëve specifikë të riskut
- metoda e auditimit ndaj fushave të tjera

Të kuptojmë subjektin e audituar dhe punën e tij

4. Kuptimi i subjektit të audituar dhe funksioneve të tij është i nevojshëm me qëllim që të hartohet një metodë auditimi e cila :
- **Të jetë efçente** pra që të sigurojë që burimet janë destinuar (drejtuar) mbi fushat me risk më të lartë dhe janë zgjedhur metodat e auditimit të cilat përmbushin objektivat e Njësive të Auditimit të Brendshëm me minimumin e kostos;
 - **Të jetë efektive** pra që ne përftojme evidencë të përshtatshme dhe të mjaftueshme për të mbështetur konkluzionet dhe rekomandimet në raportin e auditimit rreth pasqyrave financiare;
 - **Shton vlerë** pra që titullarit të subjektit të audituar i janë ofruar këshilla konstruktive rreth menaxhimit dhe kontrollit financiar, të cilat janë në përputhje me kushtet e subjektit të tij.
5. Ndonëse shumë nga subjektet e audituara në sektorin publik kanë tipare të përbashkëta, secili prej tyre është në vetvete edhe unik/i veçantë. Audituesit duhet të krijojnë bazën e njohurive të tyre për subjekte të ngjashme e cila do t'u shërbejë për t'u mbështetur gjatë procesit të përgatitjes së programit të auditimit. Sidoqoftë, për secilën organizatë audituesit duhet të:
- I. Familjarizohen me:
 - funksionet dhe strukturën organizative
 - pasqyrat financiare të subjektit
 - kuadrin specifik ligjor dhe rregullator
 - kuadrin e përgjithshëm ligjor që drejton funksionet e subjektit të audituar;
 - II. kuptojë sistemet dhe proceset kontabël dhe shkallën e kompjuterizimit;
 - III. vlerësojë mjedisin e përgjithshëm të kontrollit dhe në veçanti kontrollet që parandalojnë parregullshmërinë, paligjshmërinë dhe mashtrimin;
 - IV. kryejë procedura analitike paraprake;
 - V. analizojë pasqyrat financiare në fushat e auditimit ose të llogarisë.
6. Çështjet e sipërpërmendura trajtohen më hollësisht në këtë kapitull. Të gjithë pjesëtarët e ekipit të auditimit duhet ta kuptojnë subjektin dhe punën e tij në mënyrë që të programojnë dhe të kryejnë auditimin me efektivitet dhe rendiment.

Funksionet dhe organizimi i subjektit

Audituesit duhet:	
	<ul style="list-style-type: none">• të kuptojnë objektivat e subjektit të audituar dhe mënyrat sipas të cilave janë shpërndarë këto objektiva;• të identifikojnë personelin kyç dhe përgjegjësitë e tyre;• të familjarizohen me strukturën organizative dhe gjeografike të subjektit.

7. Pasqyrat financiare janë raportime mbi gjendjen e një subjekti dhe performancën e tij, qoftë ky tregtar ose jo. Për të kuptuar, interpretuar dhe audituar pasqyrat financiare, audituesve u nevojitet të njihen më parë me vetë subjektin. Normalisht kjo do të përfshinte shqyrtimin e çështjeve të tilla si:
- Ç’lloj shërbimesh kryen subjekti?
 - Cila është baza statutore e këtyre shërbimeve?
 - Si janë financuar ato?
 - Ç’ marrëdhënie ekziston ndërmjet tij dhe organizatave të tjera qeveritare dhe institucioneve private?
 - A është subjekti i qëndrueshëm, apo janë planifikuar ndryshime të mëdha?
 - Cilët janë përdoruesit e shërbimeve të tij?
 - Në ç’mënyrë kryhen shërbimet ndaj këtyre përdoruesve?
 - Si vlerësohet performanca e tij?
8. Audituesve u nevojitet të kuptojnë mënyrën si është organizuar subjekti i audituar për të qenë të informuar për vlerësimin e riskut dhe për të ndihmuar në identifikimin e individëve me të cilët do të kenë të bëjnë audituesit dhe me të cilët këta të fundit do të bashkëpunojnë për të përfunduar auditimin. Çështjet që audituesit duhet të marrin në konsideratë përfshijnë:
- Kush është Kreu apo titullari i subjektit, Drejtori/Përgjegjësi i Financës dhe zbatimit të buxhetit?
 - Cilat mund të jenë kontaktet kryesore të Audituesve në organizatë?
 - Cilët janë anëtarët kyç të ekipit të menaxhimit dhe cilat janë përgjegjësitë e tyre?
 - Cila është struktura organizative e subjektit? Është e centralizuar apo e decentralizuar?
 - Cilat janë vendndodhjet gjeografike kyçe dhe si është bërë ndarja e punës mes tyre?
9. Informacioni mund të merret: nga të dhënat e ruajtura nga vitet e mëparshme; nga subjekti i audituar nëpërmjet diskutimeve me drejtimin; nga dokumentacione të tilla si, statutet, politikat dhe manualët proceduriale, raporte të mëparshme të auditimit të brendshëm dhe të jashtëm, buxhete, protokolle ose takime të bordit, llogaritë e përkohshme ose të drejtimit; dhe nga vëzhgimi i veprimtarive ose funksioneve të subjektit. **Është e nevojshme të theksojmë** që nuk kërkohet që i gjithë informacioni i mbledhur të përsëritet çdo vit. Për shembull, nuk është e nevojshme përgatitja e një organigrame çdo vit, por përditësimi i saj aty ku janë shënuar largime nga puna ose nëse ka pasur emërim të reja.

Kërkesat e raportimit financiar

10. Pasqyrat financiare janë fokusi i auditimit dhe Audituesit duhet të familjarizohen me këto pasqyra në fillim të çdo auditimi. Pasqyrat financiare zakonisht përgatiten duke vënë në zbatim një nga tri bazat:
 - Kontabiliteti i thjeshtë (fatura dhe pagesa)
 - Kontabilitet i moderuar (pjesëshëm) i të drejtave dhe detyrimeve të konstatuara
 - Kontabilitet i plotë i të drejtave dhe detyrimeve të konstatuara.

11. Çështjet që audituesit duhet të shqyrtojnë do të ndryshojnë në varësi të bazave të kontabilitetit për pasqyrat financiare, por mund të përfshijnë:
 - Përshtatshmërinë e politikave të adoptuara të kontabilitetit, duke iu referuar disa subjekteve të caktuara, standarteve të raportimit financiar dhe urdhrave e udhëzimeve të nxjerra nga Ministria e Financave;
 - Ndikimi i çdo udhëzimi apo urdhri të ri për kontabilitetin;
 - Gjëndjet të cilat kërkojnë një gjykim apo vlerësim domethënës nga ana e subjektit.

12. Ndonëse formulari i pasqyrave financiare mbetet një çështje që përcaktohet nga Ministria e Financave, audituesit duhet të shqyrtojnë qartësinë e përgjithshme të raportimit. Aty ku audituesit mendojnë se mund të bëhen ndryshime për të përmirësuar këtë aspekt, ata duhet ta diskutojnë këtë çështje me subjektin.

Kuadri rregullator

Audituesit duhet të kuptojnë kuadrin rregullator brenda të cilit operon subjekti i audituar.

13. Audituesit duhet të sigurohen që janë familjarizuar me të gjitha autoritetet e rëndësishme që mbulojnë veprimtaritë financiare të subjektit të audituar. Kjo do të përfshinte:
 - Legjislacionin bazë dhe atë mbështetës;
 - Rregullat dhe udhëzimet e nxjerra nga autoriteti përkatës në mbështetje për zbatimin e legjislacionit bazë.

14. Lidhur me pikën e sipërpërmendur, për shembull, mund të përfshihen kushtet që i bashkëngjiten marrjes së një granti të veçantë nga shteti ose nga donatorë të huaj. Atje ku hasen vështirësi në interpretimin e legjislacionit, audituesit duhet të konsultohen me subjektin që auditohet. Nëse çështja nuk mund të zgjidhet as në këtë mënyrë, atëherë duhen kërkuar këshilla të pavarura ligjore.

15. Rregullshmëria gjithashtu përfshin respektimin e autoriteteve të Parlamentit dhe të Ministrisë së Financave. Në përgjithësi këto nuk janë specifike për një subjekt të caktuar të audituar dhe audituesit duhet të jenë të kujdesshëm ndaj tyre dhe të shqyrtojnë nëse kanë ndonjë rëndësi kundrejt procesit të auditimit.

Kuadri i përgjithshëm ligjor

Audituesit duhet të kuptojnë kuadrin ligjor dhe atë rregullues të zbatueshëm ndaj subjektit dhe funksioneve të tij, në veçanti ato ligje dhe rregulla për të cilat :

- Përputhshmëria është një kusht paraprak për funksionimin; ose
- Mospërputhja e cila në mënyrë të arsyeshme mund të pritet të sjellë gjoha ose dëme të cilat do të shkaktonin humbje të rëndësishme financiare ose të vënë në dyshim aftësinë e subjektit për të vazhduar funksionet e veta.

16. Audituesit duhet të familjarizohen si duhet me këto ligje dhe rregulla të cilat formojnë kuadrin ligjor brenda të cilit operon çdo subjekt. **Në këtë pikë nuk i referohemi autoritetit për kryerjen e transaksioneve, por kuadrin ligjor i cili zbatohet pavarësisht nëse subjekti është në sektorin publik apo privat.** Për shembull :

- për një subjekt që merret me prodhimin apo shpërndarjen e energjisë elektrike, audituesit duhet të interesohen për legjislacionin e mjedisit, legjislacionin për shëndetin dhe sigurinë, si edhe me çdo legjislacion tjetër të zbatueshëm në industrinë energjitike;
- për Ministrinë e Punës dhe Çështjeve Sociale , audituesit duhet të interesohen për Ligjin e Sigurimeve Shoqërore dhe Kodin e Punës si dhe ligje të tjera që drejtojnë procesin e shpenzimeve të kryera nga ana e Ministrisë dhe institucionet e saj të varësisë.

17. Ky interpretim i kuadrin ligjor brenda të cilit subjekti zhvillon veprimtarinë e tij është i rëndësishëm, duke qenë se mosrespektimi i ligjeve dhe rregullave mund të mbartë pasojë financiare të tilla si gjoha dhe çështje gjyqësore. Audituesit mund të sigurojnë interpretime duke zhvilluar investigime në drejtimin e subjektit dhe duke përdorur njohuritë e tyre aktuale rreth veprimtarisë së subjektit dhe mjedisit rregullator të tij. Gjithashtu, siç përmendet edhe në Paragrafin 9, dokumentacioni i kuadrin të përgjithshëm ligjor zakonisht është një veprimtari që kryhet një herë të vetme. Po kështu dhe me të dhëna të tjera “ të qëndrueshme” të kësaj natyre, kur ka ndodhur ndonjë ndryshim në kuadrin e përgjithshëm ligjor, përditësimet vjetore janë të rëndësishme (zakonisht nga Drejtori/ Përgjegjësi i sektorit i drejtorisë përkatëse të Auditimit të Brendshëm) vetëm përpara fillimit të fazës së “punës në terren” të auditimit.

Interesi ministror dhe publik

Audituesit duhet të identifikojnë sa i ndjeshëm është interesi Ministror dhe ai Publik lidhur me veprimtarinë e subjektit dhe pasqyrat e tij financiare.

18. Për shumë fusha të punës së auditimit të brendshëm, auditimi kryhet në emër të Shtetit dhe nëpërmjet këtyre institucioneve për publikun e gjerë. Disa nga subjektet e audituara gëzojnë një status të lartë; të tjerë janë thuajse të panjohur. Ndonëse auditimi kryhet me të njëjtat standarte pavarësisht interesit të shfaqur, audituesit duhet të jenë të vetëdijshëm për diçka të tillë gjatë fazës së përgatitjes së programit të auditimit. Një nivel i lartë interesi Parlamentar dhe/ose Ministror mund të ushtrojë presion mbi subjektin e audituar dhe të rrisë riskun e auditimit. Ai gjithashtu do të ndikojë në përmbajtjen e auditimit dhe do të rrisë riskun potencial ndaj auditimit të brendshëm. Faktorët që mund të tregojnë një interes të tillë përfshijnë:
- Nivel i lartë i komentit të medias;
 - Privatizim i mundshëm i një pjese të rëndësishme të funksioneve të një institucioni publik.
 - Financimi i projekteve që zbatohen në institucionet publike nga donatorë të huaj me profil të lartë gjatë fazës së auditimit si Bashkimi Evropian dhe Banka Botërore.
19. Audituesit duhet gjithashtu të shqyrtojnë nëse niveli i interesit ka mundësi të rritet gjatë fazës së auditimit, për shembull si pasojë e një ndryshimi të pritshëm në status apo një rishikim i veprimtarive.

Të kuptojmë procesin e kontabilitetit

Audituesit duhet të sigurojnë një interpretim të procesit të kontabilizimit, zakonisht sistemet e informacionit të nivelit të lartë të menaxhimit, Librin e madh të llogarive dhe sistemet e tij kyç të furnizimit.

20. Audituesit duhet të kuptojnë sistemin për përgatitjen e pasqyrave financiare, sistemet kyçe që marrin informacion nga Libri i Madh i Llogarive dhe si këto lidhen me gjendjet e llogarive në pasqyrat financiare. Sistemet kyçe të dhënies së informacionit priren të përfshijnë:
- marrja, dhënia dhe përpunimi i porosive të blerjeve;
 - përpunim të pagesave;
 - faturim të shitjeve;
 - përpunim të faturave dhe fatura në pritje për t'u paguar;
 - kontabilizimi i shpenzimeve;
 - inventari (Stoku) dhe prodhimi në proces (kjo në rastet për subjektet tregtare dhe prodhuese);
 - kontabilizimi i aktiveve të qëndrueshme dhe amortizimit të tyre
 - përpunimi i listëpagesave dhe personelit;
 - sistemet e përpunimit të ditarit (rregullime kontabël)

Dokumentimi i këtyre sistemeve duhet të bëhet në formën e një pasqyre nëpërmjet një diagrame që tregon vijueshmërinë e veprimeve. Kjo diagramë duhet të tregojë gjithë gjurmën e auditimit dhe gjithashtu të drejtimit dhe transaksionet bazë për kontrollet e ndërtuara mbi proceset e ndryshme të veprimtarisë. Nëse është e mundur, procedurat që përdorin teknologjinë e informacionit (përpunimi kompjuterik) duhet të tregohen duke përdorur simbole.

Këto janë të një natyre të përgjithshme dhe duhet të adaptohen nga njësitë e auditimit për të përmbushur kërkesat e posaçme të subjekteve të tyre.

21. Audituesit duhet të kuptojnë mënyrën se si sistemet financiare përdorin të dhëna nga sistemet jo-financiare dhe si drejtimi kontrollon subjektin. Për rrjedhojë mund të jetë e përshtatshme të rishikohet çdo sistem jo-financiar që është thelbësor për subjektin. Ky rishikim duhet të përfshijë minimumin e informacionit të nevojshëm për njohjen dhe kuptimin e subjektit.
22. Audituesit duhet të kuptojnë të dhënat dhe procedurat e përdorura për të identifikuar, regjistruar, përpunuar, përmbledhur dhe raportuar klasat materiale të transaksioneve dhe për të mbajtur kontabilitetin për aktivet. Ata duhet të bëjnë dallimin ndërmjet atyre klasave materiale transaksionesh që përpunohen sistematikisht dhe atyre që nuk përpunohen sistematikisht.

Të kuptojmë shkallën e kompjuterizimit

Audituesit duhet të rishikojnë përdorimin nga subjekti të sistemeve të teknologjisë së informacionit, të klasifikojnë shkallën e kompjuterizimit dhe të vlerësojnë kompleksitetin e sistemeve kompjuterike financiare.

23. Sistemet kompjuterike shpesh formojnë një pjesë integrale të kontrollit financiar dhe sistemeve të raportimit të përdorura nga organizma të të gjitha përmasave. Audituesit duhet të kryejnë një rishikim të një niveli të lartë për të përcaktuar nivelin e kompjuterizimit të sistemeve financiare të subjektit dhe shkallën e kompleksitetit në sistemet kompjuterike.
24. Pas përfundimit të rishikimit të teknologjisë së informacionit audituesi duhet të bëjë një përmbledhje të konkluzioneve të tij. Përmbledhja duhet të përfshijë:
 - një vlerësim të kompleksitetit të sistemeve financiare;
 - një vlerësim të përgjithshëm të risqeve të subjektit brenda mjedisit të Teknologjisë së Informacionit;
 - një vlerësim të risqeve brenda secilës fushë llogarie dhe aplikimi; dhe
 - për secilën fushë llogarie, këndvështrimi i auditit rreth realizueshmërisë së kontrolleve të një metode të sigurt auditimi.

Audituesit duhet të përfshijnë në një raport të shkurtër për Drejtorin/ Përgjegjës të auditimit natyrën dhe shtrirjen e dobësive të kontrollit. Audituesi duhet të bëjë lidhjen e dobësive të identifikuara në kontroll me mundësinë e ndikimit të tyre në pasqyrat financiare. Dobësitë e kontrollit mund t'i vihen në dukje subjektit të audituar nëpërmjet një dokumenti “ Përfundime të auditimit “. Dobësitë e kontrollit audituesi duhet t'i ngrejë për diskutim sa më shpejt që të jetë e mundur.

25. Aty ku përdorimi i sistemeve të kompjuterizuara financiare është minimal, audituesit mund të mos kenë nevojë të ndërmarrin një rishikim më të detajuar të Teknologjisë së Informacionit. Sidoqoftë, aty ku përdorimi i sistemeve të kompjuterizuar financiarë është domethënës dhe ku këto sisteme janë të rëndësishme për përpunimin e transaksioneve apo përgatitjen e pasqyrave financiare, audituesit duhet të kryejnë një rishikim më të detajuar për të identifikuar faktorët e riskut që lidhen me Teknologjinë e Informacionit.
26. Aty ku kërkohet një rishikim më i detajuar i sistemeve të teknologjisë së informacionit, audituesit duhet të marrin në konsideratë marrjen e asistencës së një audituesi specialist për teknologjinë e informacionit, veçanërisht aty ku ka sisteme në zhvillim, përdorimi i teknologjisë së informacionit është gjithëpërfshirës, ose ku sistemet kompjuterikë të subjektit të audituar vlerësohen si tepër të rëndësishme ose teknologjikisht komplekse.

Të kuptojmë mjedisin e kontrollit

Audituesit duhet të kuptojnë mjedisin e kontrollit – qëndrimin, vetëdijen dhe veprimet e përgjithshme të drejtimit lidhur me rëndësinë e kontrollit të brendshëm në subjekt.

26. Mjedisi i kontrollit përfshin kushtet sipas të cilave procesi i kontabilitetit të subjektit dhe kontrollet e brendshme hartohen, zbatohen dhe funksionojnë. Bazuar në një interpretim të tillë audituesit synojnë të vlerësojnë nëse mjedisi i kontrollit është përgjithësisht i favorshëm ndaj sistemeve të besueshme të kontabilitetit dhe kontrollit të brendshëm efektiv, dhe të përcaktojnë nëse ka komponentë specifike të cilët rrisin ose pakësojnë efektivitetin e disa ose gjithë sistemeve dhe kontrolleve të aplikuara. Nëse, bazuar në këtë njohje dhe kuptim të mjedisit të kontrollit, audituesit kanë dyshime themelore rreth efektivitetit të sistemeve apo kontrolleve të kontabilitetit, ata duhet ta raportojnë këtë pa vonesë në subjektin e audituar dhe kur të jetë e përshtatshme në Komitetin e Auditimit (nëse ekziston një i tillë). Audituesit gjithashtu duhet të marrin në konsideratë nëse ekziston ndonjë rrezik serioz ndaj fondeve publike dhe për rrjedhojë nëse ekziston nevoja për të ndërmarrë një punë audituese investiguese (ose risk) specifik në këtë fushë.

27. Për të siguruar një njohje dhe kuptim të mjedisit të kontrollit, audituesit duhet të marrin në konsideratë :
- karakteristikat e drejtimit, filozofinë, stilin operues dhe angazhimin ndaj raportimit të saktë financiar;
 - mjedisin funksionues dhe kulturën
 - angazhimin e drejtimit për të projektuar dhe mbajtur sisteme të besueshme të kontabilitetit;
 - aftësinë e drejtimit për të kontrolluar subjektin;
 - organigramën e subjektit;
 - metodën për përcaktimin e autoritetit dhe përgjegjësisë;
 - mbikëqyrjen dhe monitorimin;
 - metodat e kontrollit të titullarit.

Kontrollet kundrejt parregullshmërisë, paligjshmërisë dhe mashtrimit

Audituesit duhet t'i kuptojnë procedurat e kontrollit të vendosura nga subjekti për të:

- **siguruar rregullshmëri;**
- **siguruar përputhshmëri me kuadrin ligjor dhe rregullator brenda të cilit subjekti kryen funksionet e tij;**
- **parandaluar dhe zbuluar mashtrimin nëpërmjet drejtimit, punonjësve apo palëve të treta.**

28. Krerët e institucioneve publike kanë përgjegjësi të qarta në këtë drejtim. Këtu përfshihen përgjegjësitë për të siguruar që:

- janë ndjekur procedurat e duhura financiare;
- fondet publike janë menaxhuar dhe ruajtur si duhet;
- në mënyrë të ngjashme janë kontrolluar dhe ruajtur asetet;
- fondet janë përdorur vetëm në atë shkallë dhe për qëllimet e autorizuara nga legjislacioni.

Në mënyrë më të përgjithshme menaxhimi ka përgjegjësi për të zhvilluar dhe mbajtur kontrollet efektive për të parandaluar mashtrimin dhe për të siguruar që në rast se ndodh të zbulohet menjëherë.

29. Në mënyrë që të çlirohem nga këto përgjegjësi titullari i institucionit të sektorit publik duhet të implementojë procedurat e një kontrolli efektiv. Audituesit duhet të dokumentojnë procedurat e veçanta të kontrollit të krijuara për të siguruar rregullshmërinë, ligjshmërinë, parandalimin dhe zbulimin e mashtrimit. Audituesit duhet më pas të vlerësojnë nëse këto procedura janë efektive dhe nëse nuk janë të tilla, të konsiderojnë efektin mbi planin e auditimit. Mungesa e procedurave efektive të kontrollit zakonisht tregon riskun e një parregullsie materiale

Proçedurat paraprake analitike

Audituesit duhet të kryejnë procedura paraprake analitike për të mbështetur kuptimin e subjektit të audituar dhe veprimtarisë së tij dhe të identifikojnë fushat e riskut të mundshëm.

30. Qëllimi kryesor i kryerjes së procedurave analitike të **planifikimit** është të identifikojë dhe për rrjedhojë të mundësojë audituesit të drejtojnë burimet e auditimit ndaj fushave të pasqyrave financiare ku vlerat e regjistruara mund të ndryshojnë nga vlerat që audituesit presin. Për rrjedhojë procedurat analitike mund të identifikojnë faktorë specifikë të riskut në nivel subjekti.
31. Planifikimi i auditimit zakonisht do të zhvillohet para përgatitjes së pasqyrave financiare vjetore. Për pasojë do të jetë zakonisht e nevojshme që procedurat të bazohen në pasqyra të përkohshme financiare, vlerësime ose plan buxhete, llogari të drejtimit, ose pasqyrat financiare të periudhave të mëparshme.
32. Pyetëtori kompjuterik shpesh do të jetë një mjet i dobishëm në këtë fazë, si edhe gjatë auditimit në terren. Proçesi pyetësor mund të kryhet mbi të dhënat mujore ose tremujore, si edhe të dhënat e një viti të plotë. Përdorimi i teknikës do të varet nga drejtimi i subjektit duke siguruar kopje të të dhënave kompjuterike në një format të përshtatshëm; dhe efektiviteti në kosto e kryerjes së procedurave të tilla periodikisht gjatë gjithë vitit.
33. Në përgjithësi, në fazën e planifikimit, procedurat e rëndësishme manuale analitike priren të përfshijnë krahasime të thjeshta dhe llogaritje përpjesëtimore në vend të teknikave më të sofistikuara. Për shembull, krahasimi i informacionit për periudhën ose buxhetin më të fundit me llogaritë ose buxhetet e vitit paraardhës, ose me institucione të krahasueshme. Gjithashtu mund të ekzistojë qëllimi për të shqyrtuar të dhënat jo-financiare dhe raportin e tyre me shifrat në pasqyrat financiare. Ndryshimet e papritura duhet të investigohen dhe vlerësohen në dritën e informacioneve të tjera të identifikuara gjatë planifikimit paraprak. Më shumë udhëzime lidhur me kryerjen e procedurave Analitike do t'i gjeni në seksionin “Puna në Terren” të Metodikës.

Fushat e auditimit

Audituesit duhet të analizojnë pasqyrat financiare të fushave të auditimit të cilat pasqyrojnë klasat e aktiveve, pasiveve, të ardhurave dhe shpenzimeve të cilat kanë karakteristika dhe transaksione të ngjashme në mënyre të theksuar.

34. Pasqyrat financiare duhet të analizohen për të lehtësuar një auditim efektiv. Kjo u lejon audituesve të programojnë auditimin rreth tipave të transaksioneve dhe gjendjeve të cilët kanë tipare të ngjashme, janë përpunuar në një mënyrë të

ngjashme dhe u nënshtrohen të njëjtave tipe kontrolli. Përkufizimi i fushave të auditimit i takon të gjykohet nga drejtori, por duhen marrë në konsideratë:

- Llojet e transaksioneve të rëndësishme
- Proçesin e kontabilizimit dhe raportimit financiar;
- Një vlerësim të riskut dhe mundësinë e parregullsive materiale për lloje të ndryshme transaksionesh;
- Sistemet e kontrollit që funksionojnë nga subjekti.

Qëllimi është që gjithmonë të arrihet një ekuilibër i përshtatshëm midis përcaktimit të disa apo shumë fushave të llogarive .(Në rastin e parë ne nuk do të arrinim të njihnim karakteristika të ndryshme të transaksioneve rrjedhëse dhe të hartonim një metodë auditimi në përshtatje me to, ndërsa në rastin e dytë auditimi do të ishte jo eficient)

35. Interpretimi i çdo fushe llogarie duhet të jetë i mjaftueshëm për të dhënë informacion për vlerësimin e riskut dhe një planifikim të detajuar auditimi. Kjo do të kërkojë të paktën një interpretim të qartë të :
- komponentëve dhe llojeve të transaksioneve kyçe të përfshira në fushë
 - proçeseve dhe kontrolleve të rëndësishme të kontabilitetit;
 - ndjeshmërisë të fushës.

Materialiteti

Materialiteti sipas vlerës

Audituesit duhet të përcaktojnë materialitetin dhe të dokumentojnë arsyet dhe bazat mbi të cilat është llogaritur ai.

36. Koncepti i materialitetit është thelbësor për auditimin e pasqyrave financiare. Ai siguron një standart për përcaktimin e nivelit të tolerueshëm të parregullsive dhe të marra së bashku me riskun përcaktojnë shtrirjen dhe drejtimin e punës së auditimit.

Pasqyrat financiare rrallë mund të jenë absolutisht të sakta, edhe nëse do të ishte kështu, ka pak mundësi që përdoruesi të kërkojë këtë nivel saktësie. Për rrjedhojë, në saktësinë e tyre pranohet edhe njëfarë shkalle **tolerance**. Kjo tolerancë është materialiteti dhe përkufizohet si:“Një shprehje e domethënies ose rëndësisë relative të një çështjeje të caktuar në kontekstin e pasqyrave financiare në tërësi. Një çështje është materiale nëse heqja e saj me të drejtë do të ndikonte vendimet e një marrësi/përdoruesi të raportit të auditimit; po në të njëjtën mënyrë një parregullsi është materiale nëse do të kishte të njëjtin ndikim”.

Materialiteti prek qoftë mënyrën se si audituesit planifikojnë dhe projektojnë punën e tyre po ashtu dhe se si ata vlerësojnë dhe raportojnë rezultatet e punës së tyre. **Ky seksion ka të bëjë vetëm me materialitetin në fazën e planifikimit.** Efekti i materialitetit mbi vlerësimin e riskut është marrë në shqyrtim në seksionin “Puna në terren”.

37. Gjatë fazës së planifikimit audituesit janë të interesuar kryesisht rreth materialitetit sipas vlerës. Në përcaktimin e materialitetit sipas vlerës, audituesit tentojnë të vlerësojnë nivelin më të lartë të parregullsive përmes pasqyrave financiare në tërësi që audituesit presin të tolerojë marrësi apo përdoruesi i raporteve. Për të bërë diçka të tillë, ata duhet të marrin parasysh karakteristikat financiare të subjektit të audituar (bazën e materialitetit) dhe ndjeshmërinë (interesimin e Shtetit, Parlamentit, medias dhe publikut në veprimtaritë e subjektit).
38. Baza do të jetë zakonisht totali i shpenzimeve bruto (ose të ardhurat për subjektet që marrin të ardhura). Për deklaratat financiare të përgatitura në bazë të kontabilitetit të drejtave dhe detyrimeve të konstatuara (accrual), baza e materialitetit zakonisht do të jetë :
- shpenzimet bruto;
 - të ardhurat bruto;
 - teprica/fitimi;
 - aktivet bruto.

Për llogaritë e Ministrive të Linjës dhe subjekteve të tjera publike të autorizuara nga Shteti (Parlamenti) për të shpenzuar fondet publike, fokusi kryesor i vëmendjes së Parlamentit priret të jenë shpenzimet bruto dhe është pikërisht kjo që do shërbejë normalisht si baza më e përshtatshme për vendosjen e materialitetit. Në mënyrë të ngjashme rreth llogarive të të ardhurave, interesi ministror, parlamentar apo publik, priret të jetë i drejtuar kryesisht në shumën e parave të mbledhura dhe shpenzimet bruto që do të përdoren përgjithësisht si baza e materialitetit.

Ndjeshmëria e pasqyrave financiare të subjektit të audituar ndaj interesit të publikut pasqyrohet në përqindjen e aplikuar kundrejt bazës së materialitetit. Niveli që aplikohet normalisht është 0.5% deri në 2% të shpenzimeve / të ardhurave bruto ose aktiveve bruto dhe 5 deri 10% të tepcës ose fitimit mesatar (vetëm për kompanitë). Normat më të ulëta të përqindjes duhet të aplikohen kur drejtuesi i auditimit të brendshëm e gjykon llogarinë si tepër të ndjeshme, dhe normat më të larta kur llogaria nuk ka një ndjeshmëri të lartë. Vetëm në rrethana të jashtëzakonshme do të ishte e përshtatshme që materialiteti të caktohej në një nivel jashtë kufijve minimale dhe atyre maksimale. Kufijtë nevojiten të zbatohen me inteligjencë dhe nuk janë zëvendësues për një gjykim profesional bazuar në një kuptim tërësor të veprimtarive të subjektit.

Për të theksuar një sërë vlerësimesh të përdorura për të përcaktuar planifikimin e materialitetit nëpërmjet vlerës, në faqet në vijim janë dhënë dy shembuj praktikë.

Shembulli një

Ministria A ka plan buxheti të shpenzimeve prej 50 milionë Lekë, kryesisht për kostot e stafit, dhe siguron mbështetje profesionale për organet e tjera qeveritare. Departamenti nuk ka ndryshuar përmasë apo strukturë për më shumë se 20 vjet dhe nuk ka asnjë plan për ndryshim. Parlamenti, Ministrat, deputetët individë apo shtypi nuk kanë shfaqur asnjë interesim në këtë drejtim.

Përgjegjësi i sektorit e konsideron materialitetin sipas kufirit të mëposhtëm:

Baza	0.5%	1%	2%
Shpenzimet milionë lekë	0.25	0.5	1.0

Ai vendos që, duke u nisur nga natyra e shpenzimeve dhe mungesa e çdo faktori të veçante kufiri i 0.5% deri në 1% i shpenzimeve bruto do të jetë i përshtatshëm dhe planifikon bazën e materialitetit në 0.45 milionë lekë.

Një rast studimor më i detajuar lidhur me llogaritjen e materialitetit është paraqitur në Aneksin 1 të kësaj metodike.

Materialiteti sipas natyrës

39. Materialiteti sipas natyrës, siç thotë dhe termi, ka të bëjë me karakteristikat e natyrshme/vetvetishme/të brendshme të një apo disa gjendjeve të llogarive , dhe jo thjesht me vlerën e tyre. Audituesit i identifikojnë gjendje të tilla të llogarive në fazën e planifikimit, përcaktojnë nivelin e saktësisë që ata besojnë se përdoruesit e raportit të auditimit presin të marrin dhe më pas ata hartojnë testet e auditimit. Çështjet mund të jenë materiale për nga natyra, për shkak se mund të ketë kërkesa specifike për mbylljen e tyre të cilat kërkojnë një shkallë më të lartë saktësie nga ç'pritet normalisht; ose kur ekzistojnë çështje që audituesit i dinë që janë mjaft të rëndësishme për Parlamentin ose Qeverinë sa që ata mund të jenë të interesuar rreth deklaratave të gabuara të cilat mund të ulin ndjeshëm vlerësimin sasior të materialitetit (materialiteti sipas vlerës).

40. Nën kategoritë e para mund të përfshihen, për shembull:

- Raporte të hollësishme të humbjeve që kërkojnë mbyllje të veçanta;
- Gjendje të llogarive të tjera për të cilat përdoruesi/marrësi i raportit të auditimit me të drejtë mund të presë një shkallë më të lartë saktësie dhe që të mund të jenë *abonimet ndërkombëtare*, marrëveshje specifike ligjore, grante nga donatorë ndërkombëtarë.

41. Nën kategorinë e dytë, audituesit kanë nevojë të jenë të vetëdijshëm për të dyja rastet si për çështjet që kanë ngjallur interes parlamentar/ ministror lidhur me një nivel të gjerë subjektësh dhe institucionesh po ashtu dhe për çështje të ngritura por që lidhen me subjekte të veçanta. Në njëfarë mënyre, mënyra e marrjes në konsideratë nga audituesi këtu është një zgjerim i mëtejshëm i vlerësimeve për ndjeshmërinë e pasqyrave financiare të përmendura më sipër. Ndryshimi kryesor është se problemi në këtë rast ka të bëjë me aspekte të veçanta të funksioneve të subjektit dhe gjëndjeve të llogarive të caktuara, dhe jo thjesht me pasqyrat financiare në tërësi.
42. Nuk është e mundur të sigurosh një listë të qartë të çështjeve që priren të jenë materiale nga natyra si rezultat i interesit parlamentar/ ministror pasi ky i fundit ndryshon nga njëra organizata në tjetrën. Sidoqoftë, shpesh këto do të trajtohen për më tepër në lidhje me rregullshmërinë (mosrespektimin e ligjeve, mashtrimin, përshtatshëm i një politike kontabël, e cila rrezikon të udhëzojë gabim një përdorues të pasqyrave financiare etj). Pavarësisht kësaj, Audituesit nuk duhet të supozojnë automatikisht që gabimet “e rregullshmërisë” janë materiale nga natyra dhe duhet të marrin në konsideratë secilin rast duke u bazuar në cilësitë e tyre.

Shembulli dy

Ministria “A” prezanton një program të madh të testimit të tregut i cili pritet të zvogëlojë një numër të konsiderueshëm të personelit bazë dhe të drejtojë kryerjen e pjesës më të madhe të punës së saj me kontraktorë të sektorit privat. Ka pasur kundërshtime të fuqishme nga sindikatat të cilat janë mbështetur nga një sërë deputetësh dhe janë shtruar për diskutim në Seanca Parlamentare.

Drejtori i Auditimit të Brendshëm duke marrë në konsideratë që interesi për këtë subjekt ka mundësi të jetë i lartë përse i përket llogarisë vendosi që të ulë materialitetin në masën 0.3 milion lekë.

Vlerësimi i riskut

Audituesit duhet të përdorin njohjen apo çfarë ata kanë kuptuar lidhur me subjektin e audituar dhe veprimtarinë e tij për të identifikuar faktorë specifikë të riskut duke marrë në konsideratë si faktorët në nivel subjekti po ashtu dhe për fusha specifike dhe objektivat e auditimit.

43. Metoda e auditimit hartohet për të pakësuar në një nivel të pranueshëm riskun që auditimi nuk do të zbulojë parregullsitë materiale. Vendimet mbi natyrën, shtrirjen dhe drejtimin e testeve të auditimit varen nga vlerësimi i riskut të ndodhjes së parregullsive materiale (**risku i brendshëm**); dhe i riskut që kontrollet e subjektit të audituar nuk do të zbulojnë gabime apo parregullsi të tilla në kohën e duhur (**risku i kontrollit**).

44. Shkalla e riskut i takon për gjykim audituesit, por ekzistojnë dy nivele të riskut të brendshëm që njihen:
- **Risku normal.** Aty ku transaksionet përpunohen sistematikisht në rrjedhën normale të veprimtarisë; ku mjedisi i drejtimit dhe kontrollit është i mirë dhe ku natyra e vetë transaksioneve nuk të çon në një risk gjithnjë në rritje të deklaratave të gabuara, audituesit krijojnë disa siguri të brendshme dhe për rrjedhojë pakësojnë testimin;
 - **Risku i lartë.** Për çdo fushë llogarie dhe objektiva aty ku karakteristikat e mësipërme nuk gjejnë zbatim audituesit marrin të gjithë sigurinë e kërkuar nga vetë testet thelbësore dhe të kontrolleve.
45. Tipari kryesor i metodës së auditimit është fokusi. Audituesit nuk aplikojnë saktësisht të njëjtat procedura dhe teste tek i njëjti subjekt; ata duhet të konsiderojnë që të gjithë subjektet ndryshojnë mes tyre dhe se auditimi duhet të adaptohet respektivisht. Po kështu, për subjekte të veçanta ne jo domosdoshmërisht aplikojmë të njëjtën metode, apo testojmë me të njëjtën thellësi nëpër të gjitha fushat dhe objektivat e auditimit. Vlerësimi i riskut e pasqyron diçka të tillë, nisur nga fakti që bëhet një vështrim i përgjithshëm i riskut në një subjekt. Audituesit identifikojnë:
- faktorët specifikë të riskut, dokumentojmë natyrën e risqeve dhe pse risku vlerësohet si i lartë;
 - fushat e llogarisë dhe objektivat e auditimit që preken.
 - kontrollet që drejtimi ka krijuar për të zvogëluar riskun.
46. Edhe pse vlerësimi i riskut bëhet gjatë planifikimit të auditimit, vlerësimi duhet të rishikohet gjatë gjithë procesit të auditimit. Ndryshimet në funksionet dhe drejtimin e subjektit gjatë vitit mund të na çojnë në një rivlerësim të riskut. Në vijim, procedurat e auditimit mund të identifikojnë një nivel gabimi që është i papajtueshëm me vlerësimin fillestar të riskut. Në secilin prej këtyre rasteve bëhet një rishikim të supozimeve gjatë planifikimit dhe shqyrtojmë nevojën për ndryshime në natyrën apo shtrirjen e procedurave të auditimit.

Identifikimi i riskut

47. Proçesi për identifikimin e risqeve duhet të jetë i vazhdueshëm, dhe të zhvillohet gjatë gjithë periudhës së planifikimit. Për lehtësi veprimi, është bërë një dallim midis risqeve të subjektit (risqeve që audituesit identifikojnë nga rishikimi nga lart-poshtë i subjekteve e që mund të prekin një sërë fushash të ndryshme llogarish) dhe risqeve të fushave të llogarisë (risqet e identifikuar nga një rishikim i detajuar i secilës fushë llogarie) dhe ato që dalin gjatë rrjedhës së **transaksioneve**.

Risqet e subjektit

48. Puna paraprake mbi kuptimin e subjektit të audituar dhe veprimtarinë e tij duhet që normalisht të jetë e mjaftueshme për të identifikuar riskun në nivel subjektit. Është e pamundur të përgatitet një listë e gjatë me faktorët e riskut, por për shumicën e organizatave faktorët e mëposhtëm janë të rëndësishëm për audituesit:
- a) **Mjedisi i përgjithshëm i kontrollit:** në veçanti angazhimi i drejtimit ndaj kontrollit të brendshëm financiar dhe raportim i saktë financiar;
 - b) **Presioni i vazhdueshëm mbi subjektin:** aty ku subjekti ndodhet nën një presion të madh nga jashtë nga ana e qeverisë, sponsorëve ose subjekteve për të arritur rezultate të veçanta, risku do të jetë përgjithësisht më i lartë sesa në ato raste ku ka më pak interes të jashtëm në subjekt;
 - c) **Eksperienca dhe përvoja e stafit:** risku është normalisht më i ulët aty ku stafi ka përvojë, ka trajnimin e duhur dhe është i mirë mbikëqyrur. Qarkullimi i lartë, mungesë angazhimi për trajnime dhe mbikëqyrje e dobët janë faktorë që do të çonin në një nivel më të lartë të riskut;
 - d) **Besueshmëria e sistemeve kontabël:** transaksione të përpunuara sistematikisht nëpërmjet sistemeve të provuar dhe të testuar normalisht rezultojnë në risk më të ulët. Sistemet e reja, sistemet që kërkojnë një nivel të caktuar të punës manuale ose ato sisteme që janë shtuar ose zgjeruar në njëfarë mënyre, priren të kenë më shumë risk;
 - e) **Qëndrueshmëria e subjektit:** subjekte të qëndrueshme që kryejnë të njëjtat funksione në të njëjtën mënyrë për vite me radhë priren drejt një risku të ulët. Ndryshimet e mëdha nëpërmjet shtimit ose zhvendosjes së funksioneve dhe kufizimeve organizative ose gjeografike priren të rrisin nivelin e riskut.
49. Audituesit duhet gjithmonë të jenë në gjendje të lidhin risqet e identifikuara në nivel subjektit me fushat specifike të llogarisë dhe objektivat e auditimit. Për shembull, nëse menaxhimi është nën presion për të arritur objektiva të veçanta të performancës, faktorët specifikë të riskut mund të jenë të pranishëm në ato fusha llogarie të cilat janë të rëndësishme për këto objektiva dhe konsiderohen të jenë të ndjeshme ndaj manipulimeve
50. Seksioni III, pjesa 6 e Manualit të Auditimit (metodologjia e vlerësimit të riskut) identifikon llojet e ndryshme të risqeve të subjektit me të cilat përballet një subjekt. Ai gjithashtu analizon, për secilën kategori të riskut të subjektit, rrethanat e ndryshme sipas të cilave këto risqe mund të klasifikohen si të larta apo normale (të ulëta në mesatare). Audituesit, duke u mbështetur në kuptimin dhe njohjen e tyre për subjektin e audituar, duhet që më pas të përpiqen të identifikojnë risqet “e larta” të cilat mund të çojnë në parregullsi materiale në llogaritë që ata do të auditojnë.

Risqet e fushave të auditimit

51. Rishikimi nga lart-poshtë i risqeve të subjektit duhet të japë një tregues fillestar të faktorëve specifikë të riskut me të cilët duhet të lidhen procedurat e auditimit (testet), por që ka pak mundësi në vetvete të identifikohen të gjitha ato. Për rrjedhojë, audituesit duhet të ndërmarrin një rishikim më të detajuar për secilën fushë llogarie për të identifikuar risqet që mund të jenë të pazakonshme për rrjedhën e transaksioneve apo gjëndjet e përfshira në to. Përsëri, nuk është e mundur të sigurosh një listë të plotë të karakteristikave që mund të sugjerojnë një risk më të lartë se normalisht, por ato mund të klasifikohen sipas kategorive të mëposhtme:

- **transaksione që qeverisen/ udhëhiqen nga rregullore komplekse.** Sa më komplekse të jenë rregulloret, aq më i madh është risku i parregullsive. Ato mund të ndodhin qoftë gjatë një keqkuptimi ose një keqinterpretimi të rregullores ose nëpërmjet një gabimi në zbatim. Ashtu si në të gjitha fushat e tjera, duhet pasur parasysh që ne na intereson risku i gabimit material;
- **shërbime dhe programe të dhëna apo të ofruara nëpërmjet palëve të treta.** Shumë subjekte të audituara veprojnë të zhvendosur nga destinacioni përfundimtar i shërbimit dhe në raste të tilla duhet të punojnë nëpërmjet agjentëve. Aty ku ndodh diçka e tillë ato ditë pas dite humbasin shkallën e kontrollit të drejtpërdrejtë;
- **pagesa dhe faturime të kryera në bazë të kërkesave apo deklaratave dhe jo në këmbim të mallrave dhe shërbimeve.** Verifikimi i faturave të mallrave ose shërbimeve do të jetë përgjithësisht më i lehtë sesa verifikimi që, për shembull, një kërkues të përmbushë kriterin e specifikuar për marrjen e një granti.
- **transaksione që nuk janë në rrjedhën normale të veprimtarisë.** Transaksione të tilla përgjithësisht përkufizohen si të pakta në numër, por mund të jenë relativisht në vlerë të lartë dhe për rrjedhojë shpesh kanë një efekt material. Ato priren drejt parregullsive, sepse ato zakonisht përpunohen mbi baza jo normale, shpesh dhe nga staf i cili nuk është familjarizuar me natyrën e tyre;
- **vlerësime të transaksioneve të regjistruara.** Do të ketë gjithnjë faktorë specifikë të riskut që shoqërojnë vlerësimet kontabël. Evidenca e disponueshme për të mbështetur një vlerësim rrallë do të jetë përfundimtare; vlerësimet e përfshira do të jenë subjektive dhe ka gjithnjë mundësi për këndvështrime konfliktuale.
- **sistemimet e përfundimit të periudhës.** Këto përfshijnë zakonisht karakteristika si të vlerave ashtu dhe transaksioneve të cilat nuk janë në rrjedhën normale të veprimtarisë së subjektit. Ato mbartin me vete risqet që shoqërojnë të dyja këto.

Seksioni V i manualit identifikon për çdo Bilanc Kontabël dhe Llogari të “Shpenzimeve dhe të Ardhurave”, risqet specifike që audituesit mund të marrin në shqyrtim kur të identifikojnë risqet e fushës së llogarisë për subjektin që po analizojnë. Sa për risqet e subjektit, kuptimi dhe njohja e audituesve për subjektin dhe veprimtarisë se tij do të luajnë një rol të madh në identifikimin vetëm të atyre risqeve që janë të rëndësishëm dhe që priren të çojnë në parregullsi materiale në llogari.

Kontrolle të brendshëm që zvogëlojnë riskun

Aty ku auditimi ka identifikuar faktorët specifikë të riskut, audituesit kërkojnë të identifikojnë ato kontrolle që me efektivitet zvogëlojnë këto faktorë të riskut.

52. Vlerësimi i riskut në subjekt dhe niveli i fushës së llogarisë do të identifikojë faktorët specifikë të riskut, të cilët rrisin riskun e gabimeve dhe parregullsive materiale, dhe do t'i lidhin ato me fushat e llogarisë dhe objektivat. Për secilin nga këta faktorë specifikë të riskut, audituesit marrin në konsideratë nëse drejtimi ka krijuar dhe vendosur kontrollet e brendshëm të cilët pakësojnë riskun.
53. Një sistem i kontrollit të brendshëm përfshin si mjedisin e kontrollit, ashtu dhe procedurat e kontrollit. Mjedisi i kontrollit përfshin filozofinë e menaxhimit dhe stilin e veprimit, caktimin e përgjegjësive dhe linjën e mbikëqyrjes së procedurave të kontrollit. Për rrjedhojë ai është themelor për mënyrën sipas së cilës kontrollet funksionojnë brenda një subjekti. Aty ku mjedisi i kontrollit është i dobët, ka pak mundësi që procedurat e kontrollit të jenë efektive, megjithëse të shkruara ato mund të duken mjaft të mira.
54. Procedurat e kontrollit janë politikat dhe rregullat që drejtimi vendos për t'u mbrojtur ndaj mashtrimit, humbjeve, parregullsive dhe deklaratave të rreme. Ato mund të jenë të një natyre parandaluese ose investigative/gjurmuese. Ekzistojnë një sërë mënyrash të ndryshme për të klasifikuar procedurat e kontrollit, por për qëllimet e auditimit ato mund të përshkruhen gjerësisht si:
- **Kontrollet e menaxhimit/drejtimimit:** ato përfshijnë nivelin e lartë të mbikëqyrjes dhe rishikimit nga ana e menaxhimit/drejtimimit. Ato janë përgjithësisht të një natyre investigative dhe përfshijnë, për shembull, rishikimin nga menaxhimi i raporteve përjashtuese (rasteve të veçanta), performancës kundrejt buxheteve/planeve dhe përdorimit të ekspertëve profesionale.
 - **Kontrollet organizative:** Këto kontrolle rrjedhin nga mënyra sipas së cilës subjekti është strukturuar dhe ato mund të jenë si investigative ashtu dhe parandaluese. Ato mund të përfshijnë normalisht përcaktimin e duhur të përgjegjësive dhe ndarjen e funksioneve të papajtueshme siç janë inicim i transaksioneve, përpunimin dhe regjistrimin e tyre.

- **Kontrollet e autorizimit:** Këto normalisht veprojnë në nivel individual të transaksioneve dhe janë të një natyre parandaluese. Qëllimi i tyre është të ndalojnë përpunimin e një transaksioni nëse nuk është miratuar nga autoriteti përkatës. Kontrollet e mira të autorizimit do të jenë specifike për atë që duhet të japë miratimin dhe për çfarë, masën e verifikimit të kërkuar para se të behet miratimi dhe mënyrën se si ky verifikim duhet të evidentohet.
 - **Kontrollet e funksioneve:** Këto kanë të bëjnë me plotësinë dhe saktësinë e përpunimit dhe ndoshta mund të jenë si investigative ashtu dhe parandaluese. Ato mund të përfshijnë: verifikimin e njëpasnjëshëm për të krijuar siguri mbi plotësinë e dokumenteve të numëruara; krahasimin e një grupi dokumentesh me një grup tjetër (shembull: urdhërpagesat me faturat); dhe përdorimin e shumave totale të kontrollit dhe rakordimeve.
 - **Kontrollet fizike:** Këto janë projektuar zakonisht për të qenë parandaluese dhe përfshijnë kontrollet mbi ekzistencën e asetëve dhe regjistrimeve kontabël nëpërmjet masave të thjeshta fizike të tilla si transferimi dhe ruajtja, por edhe kontrolle logjike të tilla si akses fjalëkalimi për dosjet kompjuterike.
55. Një vlerësim paraprak i këtyre kontrolleve duhet të kryhet gjatë planifikimit. Në praktikë, kjo mund të kryhet dhe të bëhet pjesë e vlerësimit të riskut për secilën fushë llogarie. Qëllimi i vlerësimit të riskut për fushën e llogarisë është të identifikojë risqet specifike që shoqërojnë rrjedha të veçanta transaksionesh dhe gjendjesh. Duke konsideruar kontrollet kyçe për çdo fushë llogarie, audituesit duhet të jenë në gjëndje të përcaktojnë nëse ekzistojnë kontrolle që zvogëlojnë ndonjë faktor të riskut; ose në ato fusha llogarie ku nuk ka faktorë specifikë të riskut, nëse ekzistojnë kontrolle që funksionojnë dhe që janë të besueshëm.
56. Për të krijuar një gjykim mbi ekzistencën e kontrolleve në fushat individuale të llogarisë, audituesve u nevojitet të kuptojnë elementët kryesorë të sistemeve kontabël. Kjo pjesë e punës duhet të kryhet si pjesë e fazës "kuptimit të subjektit të audituar". Këtu do të përfshihen: identifikimi i llojeve kryesore të transaksioneve, mënyra si ato janë iniciuar, dokumentimi dhe regjistrimet kontabël për transaksionet dhe kuptimi i procesit që përlllogarit transaksionet dhe lejon përgatitjen e pasqyrave financiare. Kuptimi i sistemit kontabël do të ndihmojë audituesit të identifikojnë qoftë riskun që transaksionet nuk janë iniciuar apo përpunuar si duhet, qoftë kontrollet që lidhen me to.
57. Vlerësimi paraprak do të fokusohet në kontrollet **kyçe** – ato që priren të parandalojnë ose zbulojnë parregullsitë materiale. Në përpjekjen për të identifikuar kontrollet kyç përgjithësisht është më mirë të punohet nga lart-poshtë dhe të merren në konsideratë fillimisht ato kontrolle mbi bazën e të cilave menaxhimi i subjektit ka krijuar siguri. Këtu do të përfshiheshin si kontrollet e përgjithshme që mbulojnë transaksionet e zakonshme rutinë ashtu edhe ato kontrolle që i drejtohen risqeve të veçanta.

58. Për të ndihmuar në identifikimin e kontrolleve kyçe për çdo fushë të rëndësishme llogarie duhet të përdoren "Identifikuesit e kontrolleve kyçe (IKK)". Këto përqipen të përcaktojnë kontrollet kyçe për çdo objektive auditimi brenda fushave të caktuara të llogarisë. Këto IKK përdoren për zbatime të përgjithshme. Sidoqoftë, kur bëhet identifikimi i risqeve të veçantë për një subjekt të caktuar, ato duhet të ndryshojnë në përshtatje me to
59. Verifikimet "Ec Përmes", kanë kuptimin që, gjurmimi i një ose më shumë transaksioneve nëpërmjet sistemit kontabël dhe kontrolleve të tij, mund të ndihmojnë në identifikimin e kontrolleve kyçe. Audituesit duhet të kryejnë verifikimet "ec-përmes" për të konfirmuar kuptimin dhe njohjen e tyre për kontrollet dhe të sigurojnë disa udhëzime mbi mënyrën si kontrollet mund të funksionojnë në praktikë. Verifikimet "ec-përmes" mund të jenë veçanërisht të dobishme aty ku ne jemi të interesuar për kontrollet mbi transaksione individuale.
60. Për të vlerësuar nëse një kontroll priret të arrijë objektivat e tij, audituesit duhet të marrin në shqyrtim veçanërisht cilësinë e kontrollit. Kontrollet e fuqishëm kryhen në mënyrë të pavarur nga procedurat e përpunimit (të tilla si ato të ndërmarra nga menaxhimi ose nga krahasimi me informacionin e pavarur), kërkojnë shmangien e marrëveshjeve të fshehta (veçanërisht atyre lidhur me strukturën organizative dhe ndarjen e detyrave), janë regjistruar në evidencat dokumentuese, janë kryer nga staf i kualifikuar me aftësinë profesionale të duhur, dhe janë përfunduar në kohën e duhur.
61. Për fushat specifike të riskut të cilave u jemi referuar në seksionin e vlerësimit të riskut (paragrafi 53), më poshtë do të njiheni me disa shembuj të kontrolleve kyçe:
- **Transaksione të udhëhequra nga rregulla komplekse.** Kontrolle të bazuara në përdorimin e manualëve procedurale dhe një ri-performancë ose një rishikim i detajuar i menaxhimit;
 - **Funksione të kryera në një sërë vendndodhjesh të ndryshme.** Kontrollet duhet të lidhin risqet që shoqërojnë kontrollin më të dobët të drejtimit dhe mospërputhjet midis vendndodhjeve. Kontrollet mund të përfshijnë krahasime të buxheteve/ planeve me rezultatet brenda dhe midis vendndodhjeve dhe masat për të siguruar që manualet proceduriale dhe marrëveshjet mbikëqyrëse janë ndjekur.
 - **Transaksionet e bazuara në kërkesa dhe vërtetime nga palët e jashtë subjektit.** Kontrollet mund të përfshijnë kritere të vendosura për deklarata, kërkesa standarte për mbështetjen e deklaratave dhe verifikime të pavarura;
 - **Transaksione jo në rrjedhën normale të veprimtarisë.** Kontrolli mund të jetë produkti i raporteve përjashtimore/ jo normale dhe veprimeve ndjekëse të dokumentuara, dhe autorizimet e bordit apo titullarit;

- **Vlerësimet kontabël.** Kontrollat mund të përfshijnë rishikime të menaxhimit ose të pavarura të bazave të vlerësimeve dhe verifikime për dokumentacionin shoqëruar;
 - Rregullimet në fund të periudhës mbartin rrisht të ngjashme ndaj transaksioneve të pazakonta dhe vlerësimeve kontabël. Kontrollat mund të përfshijnë verifikim të detajuar dhe rishikim të drejtimit për dokumentacionin shoqëruar;
62. Siç i kemi referuar edhe në seksionin “Si të njihemi me subjektin”, përshkrimet e sistemit duhet të përgatiten për fusha specifike të llogarive. Këto tregojnë faza të ndryshme të përpunimit, dokumentet ose raportet e përgatitura apo të cilave u është referuar, verifikimet mbi saktësinë, stafin kyç të përfshirë dhe shpeshhtësinë e përpunimit. Testet “Ec-përmas” dhe procedura të tjera do të konfirmonin nëse kontrollat që ne kemi identifikuar dhe regjistruar kanë funksionuar sikurse është vërejtur.
63. Së fundmi, audituesit duhet të dokumentojnë rezultatet e vlerësimit paraprak kryer mbi identifikimin dhe testimin e kontrolleve kyç në fazën e përgatitjes së një auditimi të një subjekti. Këto duhet të mbulojnë :
- Një vlerësim të parregullsive që mund të ndodhin si rezultat i rrishtve të identifikuar;
 - Nëse kontrollat kyçe janë të mjaftueshme për të parandaluar parregullsitë;
 - Nëse kontrollat do të zbulonin një parregullsi menjëherë sapo të ndodhte;
 - Nëse kontrollat priren të operojnë në mënyrë të kënaqshme gjatë gjithë periudhës financiare me një nivel të tolerueshëm të mos funksionimit nga ana e kontrollit.
 - Efekti i mundshëm i mosfunksionimit të kontrollit mbi pasqyrat financiare.
64. Puna e kryer mbi “Vlerësimin e rrishtit” dhe “Kontrollin e brendshëm financiar” siç u është referuar më sipër, do të përcaktojë metodën për auditimin të fushave të llogarisë siç përmendet në seksionin vijues. Kjo pjesë e metodikës është sqaruar nëpërmjet një rasti studimor në *aneksin 2*.

Finalizimi i programit për auditimin e subjektit

Audituesit duhet të hartojnë një metodë auditimi me kosto efektive që ul rrishtin e auditimit në një nivel të pranueshëm.

65. Metoda e zgjedhur e auditimit do të:
- pasqyrojë kuptimin dhe njohjen ndaj subjektit të audituar dhe veprimtarisë së tij;
 - të marrë parasysh gjykimin mbi materialitetin e planifikuar; dhe,
 - t’i përgjigjet faktorëve specifikë të rrishtit që janë identifikuar në rrjedhën e vlerësimit të rrishtit për secilën objektivë auditimi dhe fushë llogarie.

66. Objektiva e përgjithshme e auditimit është të pakësojë, në më pak se 5%, riskun që procedurat tona audituese mund të mos arrijnë të zbulojnë parregullsitë materiale ose transaksionet e parregullta materiale në pasqyrat financiare. Një metodë auditimi me kosto efektive është ajo që arrin një gjë të tillë gjithashtu dhe një kombinim optimal të objektivave të mëposhtme:
- të minimizojë riskun shembull/model – riskun që procedurat e auditimit nuk do të arrijnë të zbulojnë parregullsitë materiale, për shkak të krijimit të një shembulli/modeli që nuk është përfaqësues;
 - të minimizojë koston e auditimit – duke arritur kombinimin e rendimentit më të lartë dhe orëve totale, duke marrë ndërkohë parasysh afatin kohor të përgjithshëm dhe mundësitë e ndërprerjeve gjatë punës;
 - të rrisë mundësitë për dhënien e rekomandimeve konstruktive për subjektet e audituara lidhur me sistemet kontabël dhe kontrollet;
 - të rrisë në maksimum sigurinë për objektivat e tjera (siç është qeverisja e mirë) për të cilën auditimi ynë nuk është projektuar t'i drejtohet në mënyrë specifike, por që do të krijojë mundësinë për përgatitjen e raporteve shtesë për subjektin e audituar apo dhe për përdorues të tjerë (psh: ministra, drejtues të interesuar etj.)

Objektivat e auditimit

67. Në paraqitjen e pasqyrave financiare, drejtuesit bëjnë deklaratë rreth informacionit që këto pasqyra përmbajnë dhe qëllimi i auditimit është të testojë këto deklaratë që bëhen. Këto deklaratë janë quajtur objektiva të auditimit.
68. Për pasqyrat financiare të përgatitura në baza të kontabilitetit të thjeshtë (të arkëtimeve dhe pagesave), objektivat e mëposhtme të auditimit lidhur si me të ardhurat, edhe me shpenzimet janë:
- **Plotësia** – Gjithë shpenzimet dhe të ardhurat lidhur me periudhën e auditimit janë regjistruar.
 - **Ndodhja** – Të ardhurat dhe shpenzimet e regjistruara kanë lidhje me periudhën e auditimit.
 - **Matja** – Të ardhurat dhe shpenzimet janë regjistruar me saktësi.
 - **Rregullshmëria** – të ardhurat dhe shpenzimet e regjistruara janë në përputhje me legjislacionin bazë dhe mbështetës si dhe rregulloret që drejtojnë veprimtarinë e subjektit të audituar.
 - **Mbyllja** – të ardhurat dhe shpenzimet e regjistruara janë klasifikuar dhe u është vënë kodi i saktë në regjistrimet kontabël; dhe janë mbyllur në pasqyrat financiare në përputhje me legjislacionin udhëheqës dhe kërkesat e shtetit.
69. Për deklaratat financiare të përgatitura mbi bazat e kontabilitetit të të drejtave dhe detyrimeve të konstatuara, objektivat e mësipërme do të gjenin zbatim për të ardhurat dhe shpenzimet e regjistruara në Llogarinë “ Fitim dhe Humbje” / “Të Ardhura dhe Shpenzime”. Sidoqoftë, për fushat e llogarisë të bilancit, gjejnë zbatim objektiva të ndryshme. Ato janë:

- **Plotësia:** Të gjitha aktivet /asetet dhe pasivet/detyrimet në fund të periudhës së auditimit janë regjistruar
- **Ekzistenca**-Të gjitha aktivet /asetet dhe pasivet/detyrimet që ekzistojnë në datën e mbylljes së bilancit kontabël.
- **Vlerësimi**-Të gjitha aktivet /asetet dhe pasivet/detyrimet janë vlerësuar në mënyrë të saktë.
- **Pronësia**-Të gjitha aktivet /asetet dhe pasivet/detyrimet në datën e mbylljes së bilancit kontabël janë në pronësinë e subjektit të audituar.
- **Mbyllja**-Të gjitha aktivet /asetet dhe pasivet/detyrimet janë mbyllur në pasqyrat financiare në përputhje me kërkesat ligjore dhe shtetërore të udhëzuara.

Siguria e auditimit

70. Metoda e auditimit e zgjedhur për secilën fushë llogarie varet gjerësisht nga niveli i “sigurisë së auditimit” që audituesit kërkojnë para se ata të arrijnë në përfundimin se pasqyrat financiare nuk përmbajnë parregullsi materiale. Këto janë:
- **Siguria e brendshme** (e kundërta e riskut të brendshëm) – Kjo përfaqëson probabilitetin që, duke mos marrë në konsideratë efektin e kontrollit të subjektit apo të procedurave thelbësore (të shpjeguara më poshtë), pasqyrat financiare nuk do të përmbajnë parregullsi materiale. Vlerësimi do të bazohet në kuptimin dhe njohjen e subjektit dhe veprimtarisë së tij nga ana e Audituesve.
 - **Siguria e kontrollit** – Kjo bazohet në identifikimin e kontrolleve të nivelit të lartë që parandalojnë ose zbulojnë, në kohën e duhur, gabime që mund të çojnë në parregullsi përsa u përket pasqyrave financiare apo transaksioneve të parregullta financiare dhe sigurojnë që ka teste të këtyre kontrolleve.
 - **Siguria e pavarur** – i referohet nivelit të testeve të detajeve që janë të nevojshme për shifrat e fushave të llogarive (testimi i transaksioneve, rishikimi Analitik). Ekzistojnë tri nivele të testeve thelbësore:
 - **Niveli minimal i procedurave thelbësore.** Ky është niveli i procedurave thelbësore që ne duhet të kryejmë nëqoftëse kemi planifikuar që të arrijmë sigurinë maksimale të kontrolleve apo që fusha e llogarisë nuk është materiale dhe se nuk ka risqe materiale. Nëse ka përdorim të procedurave analitike, ato do të jenë të një tipi krahasues. Nëse përdoret teknika e modelit/shembullit, ne duhet t’i hartojmë procedurat tona duke përdorur një faktor “te sigurisë” prej 0.7.
 - **Procedurat standarte thelbësore.** Ky është niveli i procedurave thelbësore që duhen kryer nëse nuk janë identifikuar risqe që tregojnë mundësi të

parregullsisë materiale dhe nëse fusha e llogarisë së testuar është e madhe në krahasim me materialitetin tonë dhe audituesi nuk ka planifikuar të mbështetet tek kontrollet. Në rast përdorimi të procedurave analitike, ato do të jenë të një natyre modeluese apo llojit krahasues. Nëse përdoren teknika model/shembull për të kryer procedurë thelbësore, ne duhet të hartojmë procedurat tona duke përdorur një faktor “të sigurisë” prej 2.0.

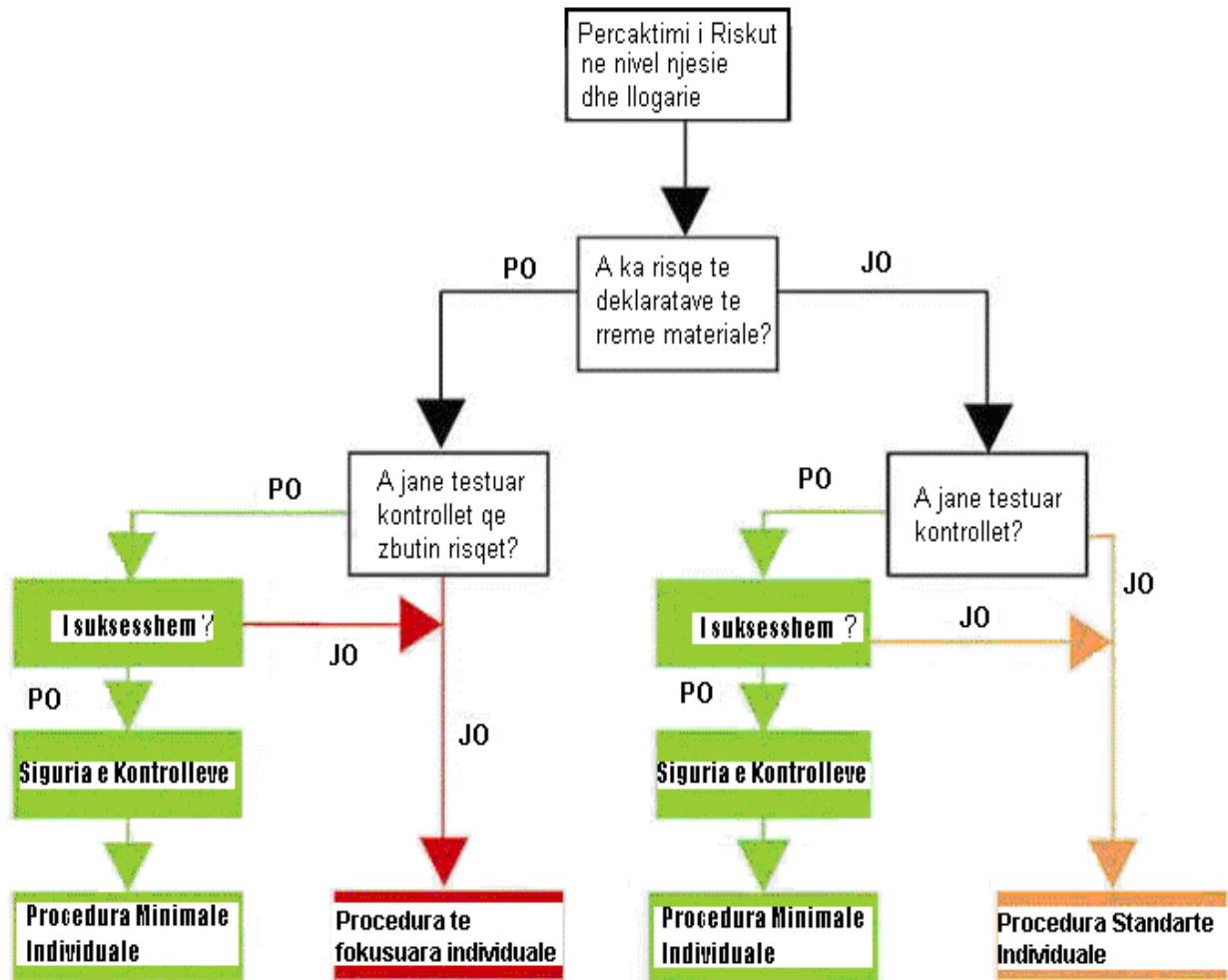
- **Procedurat thelbësore të fokusuara.** Këto janë procedurë thelbësore që duhen kryer nëse kemi identifikuar një risk që tregon mundësi të parregullsisë materiale dhe audituesi nuk planifikon të mbështetet në kontrollet që pakësojnë risqet. Testet mund të drejtohen për risqe të veçantë, por gjithashtu duhet lejuar mbledhja e të dhënave për të siguruar që nuk ekziston asnjë gabim material nëpër gjithë fushën e testuar. Nëse janë përdorur teknika model/shembull, hartohen procedurë duke përdorur një faktor “te sigurisë A” prej 3.0. Në përgjithësi procedurat analitike nuk do të përdoren, pasi mungesa e kontrolleve nënkupton të dhëna me cilësi të dobët.

71. Mënyrën se si llojet e mësipërme të sigurisë përfshihen në vendimin e audituesit ashtu si dhe kombinimi më i përshtatshëm i procedurave të nevojshme të auditimit, për fusha individuale të llogarisë është shpjeguar në një formë diagrame nëpërmjet **një peme vendimi**. Kjo tregohet më poshtë.

72. Për drejtime të ndryshme në modelin e pemës së vendimit jepen shpjegime të cilat kanë kuptimin e mëposhtëm :

- **E gjelbër** – Për risqet e identifikuar materiale, drejtimi i subjektit ka vënë në funksionim kontrollet. Nëse këto kontrolle kanë treguar se kanë funksionuar në mënyrë të suksesshme gjatë gjithë periudhës së kontabilitetit, risku i mbetur i auditimit do të jetë i vogël dhe për rrjedhojë do të nevojiten **procedurë thelbësore minimale**. Aty ku bëhet i mundur adoptimi i rrugës së gjelbër nëpërmjet modelit/shembullit, kjo zakonisht do të çojë në një metodë më ekonomike të auditimit. Kjo është rruga e preferuar.
- **E verdhë** – Aty ku nuk janë identifikuar risqe specifike materiale, por fusha e llogarisë konsiderohet si e rëndësishme, atëherë duhet kërkuar të krijohet njohje mbi ekzistencën e kontrolleve të nivelit të lartë. Nëse nuk ekzistojnë kontrolle të tilla, ose për arsye efëçence vendoset të mos testohen nëse ato kanë funksionuar në praktikë, atëherë adoptohen **procedurat standarte të auditimit**.
- **E kuqe** – Nëse risqet e identifikuar mund të çojnë në ndodhjen e gabimeve materiale **dhe** aty ku jemi të paafët të mbështetemi në procedurat e kontrollit të drejtimit, atëherë duhet të adoptojmë rrugën e kuqe nëpërmjet modelit – **Procedurë thelbësore të fokusuara**.

Pema e Vendimeve te Auditimit



* Nese bilanci/ fusha e llogarise se audituar nuk eshte materiale, kjo mund te mjaftoje per t'u mbeshtetur ne nje rishikim te pergjithshem te rezultateve pa e kryer testimin e kontrolleve

Procedurat e auditimit

73. Përveç faktorëve të sigurisë së auditimit të diskutuar më sipër, audituesit do të kërkojnë kuptimin e llojeve të ndryshme të procedurës së auditimit që mund të adoptohet nëse ata do të kryejnë një vlerësim të informuar rreth metodës së auditimit me kosto sa më efektive. Këto procedura trajtohen plotësisht në seksionin “Puna në terren”. Në këtë përmbledhje, procedurat janë:

- Testet e kontrollit
- Procedurat thelbësore – teste të drejtpërdrejta bazuar në modele/shëmbuj statistikorë ose jostatistikorë
- Procedura thelbësore analitike – këto mund të jenë teste krahasimi, teste parashikuese ose modeluese
- Mbështetja në punën e palëve të tjera (për shembull, Kontrolli i Lartë i Shtetit)

Përmbledhja e metodës së auditimit

74. Për të përmbledhur të gjithë faktorët që u diskutuan në metodën e auditimit:

Për secilën objektivë auditimi ku janë identifikuar faktorët specifikë të riskut, audituesit duhet ose:

- të mbështeten mbi kontrollet dhe të kryejnë një nivel minimal të procedurave thelbësore;

OSE

- të kryejnë procedurat e fokusuara thelbësore

Për ato objektiva auditimi ku audituesit nuk kanë identifikuar faktorët specifikë të riskut, ata duhet ose:

- të konfirmojnë besueshmërinë e kontrolleve dhe sistemeve kontabël përkatëse; dhe të kryejnë një nivel minimal procedurash thelbësore;

OSE

- të kryejnë një nivel standart të procedurave thelbësore.

75. Ekzistojnë disa çështje të përgjithshme që duhen mbajtur parasysh kur finalizohen planet e fushës së llogarisë:

- Nëse afatet e dorëzimit të raporteve janë shumë afër, disa nga testimet thelbësore duhet të kryhen gjatë periudhës së auditimit të përkohshëm;
- Numri i vendndodhjeve ku funksionon subjekti që auditohet ka një ndikim në planifikimin e auditimit. Sa më i madh të jetë subjekti, aq më të shumta janë mundësitë që mbështetja tek kontrollet të japë rendiment. Gjithashtu, nëse numri i vendndodhjeve (qendrave) funksionale është i madh, do të ishte praktike të vizitoheshin vetëm disa vendndodhje(qendra) të caktuara në vitin përkatës dhe për periudhat e ardhshme të vizitohen vendndodhje (qendra) të tjera e kështu me radhë.

Përgatitja e memorandumit për auditimin e subjektit

Audituesit duhet të bëjnë një përmbledhje të programit të përgjithshëm të auditimit në një memorandum ku të përshkruhet qëllimi dhe kryerja e auditimit. Ky dokument duhet të përmbajë një përmbledhje të qëllimit të auditimit dhe gjithashtu të programit të auditimit.

76. Memorandumi për auditimin e një subjekti (i njohur ndryshe si përmbledhja ekzekutive) dhe dokumentacioni shoqërues, duhet të paraqesin një analizë të fushave kryesore të auditimit dhe një përmbledhje të vendimeve kyçe të marra gjatë përgatitjes së programit për auditimin e një subjekti. Ai duhet të përfshijë:

- Një përmbledhje të veprimtarive të subjektit të audituar dhe kushtet/gjendja e tij financiare;
- Efektin e kuadrit rregullator mbi auditimin; “referimi kryq përkatës” me përmbledhjen e legjislacionit bazë dhe mbështetës;
- Detaje të çdo fakti, ngjarjeje, apo ndryshimi të rëndësishëm i cili ka ndodhur apo parashikohet të ndodhë; efekti i tyre i mundshëm mbi funksionimin e subjektit apo mjedisit dhe gjithashtu mbi auditimin;
- Një përshkrim të qëllimit të auditimit dhe autoritetit nën të cilin është zhvilluar ai, lloji i kërkesave të llogarive dhe raportimeve. Kjo duhet të nxjerrë në pah çdo punë të nevojshme shtesë;
- Parimet kontabël sipas të cilave janë përgatitur pasqyrat financiare dhe pranueshmëria e tyre;
- Burimet e financimit, objektivat financiare dhe një vlerësim i shkurtër i situatës financiare të subjektit;
- Planifikimin e Materialitetit, “referimi kryq” i dokumentacionit që tregon arsyet dhe bazat mbi të cilat është bërë përlllogaritja e tij;

- Një përmbledhje të risqeve specifike të identifikuar, çdo problem madhor i prirur për t'u hasur dhe çështje të tjera në pasqyrat financiare që prirën të kërkojnë vëmendje specifike. Kjo duhet të “ referohet kryq” me fushat e llogarisë/ objektivat e prekura të auditimit dhe programeve të rëndësishme të auditimit.
 - Një vlerësim të shkurtër të mjedisit të përgjithshëm të kontrollit dhe kontrollet, dhe nëse duhet besuar në to apo jo. Kjo duhet të “ referohet kryq” me një informacion më të detajuar kur të jetë e përshtatshme;
 - Një rishikim i shkurtër i metodës të auditimit duhet të adoptohet, që do të thotë shkalla e respektimit dhe procedurave thelbësore (përfshirë procedurat analitike);
 - Propozimet e auditimit lidhur me vendndodhjet (qendrat) e shumta;
 - Detaje të natyrës dhe shtrirjes së përdorimit për vazhdimësinë e punës nga ana e auditimit të brendshëm, të tjerë auditues dhe specialistë. Këtu duhen përfshirë emra kontakti, kohëzgjatja dhe natyra e punës;
 - Një përmbledhje e pjesëtarëve kryesorë të grupit të auditimit si dhe orët dhe kostot totale të buxhetit.
77. Memorandumi i planifikimit siguron bazën për monitorimin e rregullt të progresit të auditimit nga ana e menaxhimit ; ai u vjen në ndihmë asistentëve për të kuptuar atë që kërkohet prej tyre; dhe lehtëson kalimin e përvojës dhe përgjegjësive nga njëri staf tek tjetri.

Përgatitja e programeve të detajuar të auditimit

78. Kur Audituesit të kenë përcaktuar metodën e auditimit dhe të kenë përgatitur memorandumin për planifikimin e auditimit, ata duhet të përgatisin programet e detajuar të auditimit. Këto programe shpjegojnë procedurat që duhen ndjekur nga ekipi auditues për të zbatuar metodën e zgjedhur të auditimit.
79. Programet e auditimit i japin udhëzime pjesëtarëve të grupit mbi teste të ndryshme që duhet të kryhen për secilën fushë llogarie. Seksioni V i manualit identifikon procedurat që duhen kryer për fushat më të rëndësishme si dhe për fushat e llogarive të të dyjave “të Ardhura dhe Shpenzime” ashtu dhe për “Bilancin Kontabël”. Këto, sidoqoftë, duhet të adaptohen nga pjesëtarët e grupit të auditimit për t'u përshtatur me kushtet specifike të subjektit të audituar.

KAPITULLI II

PUNA NË TERREN

Hyrje

1. Ky Kapitull siguron udhëzime mbi punën e audituesve në subjektet që ata auditojnë. Ai shpjegon natyrën e evidencës që audituesit duhet të zotërojnë gjatë hartimit dhe zbatimit të programit të auditimit; përcakton mënyrën si audituesit duhet të kryejnë testet e kontrollit dhe procedurat thelbësore dhe se si ata duhet të vlerësojnë, dhe dokumentojnë rezultatet e kësaj pune.

Natyra e evidencës

2. Për hartimin e programit të auditimit, audituesit parashetrojnë kërkesat e tyre për të siguruar evidencat të cilat mendojnë se ju shërbejnë për të argumentuar konkluzionet dhe rekomandimet në raportin e auditimit. Këto kërkesa do të përfshijnë disa veprime që lidhen me procedurat thelbësore dhe të kontrollit. Evidencat e siguruar duhet të jenë të mjaftueshme dhe të përshtatshme. Këto cilësi të evidencave ndërlidhen mes tyre dhe sigurohen nëpërmjet aplikimit të testeve të kontrollit dhe procedurave individuale. **Mjaftueshmëria** është sasia e të dhënave që kërkohen të sigurohen nga evidencat, **përshtatshmëria** lidhet me cilësitë e evidencave dhe rëndësinë e tyre për plotësimin e objektivave të auditimit.

Mjaftueshmëria e evidencës

3. Para fillimit të hartimit të programit të auditimit bëhet një vlerësim fillestar i cilësive që duhet të kenë evidencat e mjaftueshme. Kjo është rrjedhojë e vlerësimit të riskut dhe materialitetit nga audituesit. Sidoqoftë, duhet të kujtojmë se kjo bazohet në një sërë supozimesh që duhet të bëhen para fillimit të punës në terren. Nëse gjatë zhvillimit të punës në terren konstatohet se supozimet nuk qëndrojnë, psh nëse zbulohen risqe të reja, audituesit duhet të shqyrtojnë sasinë e evidencave që nevojiten.

Besueshmëria e evidencës

4. Besueshmëria e evidencave ndikohet nga burimi i jashtëm ose i brendshëm; dhe nga natyra e tyre: viziv, dokumentues dhe gojor. I takon gjykimit profesional të audituesit për të përcaktuar besueshmërinë e evidencave, por në përgjithësi:
 - ◆ Evidencat e auditimit nga burimet e jashtme, psh nga një palë e tretë, janë më të besueshme nga ato të marra nga vetë subjekti;
 - ◆ Evidencat e auditimit që merren nga subjekti janë më të besueshme kur sistemi i kontrollit të brendshëm dhe kontabilitetit funksionojnë me efektivitet;
 - ◆ Evidencat e marra drejtpërdrejt nga audituesit janë më të besueshme se sa ato të marra nga subjekti;

- ◆ Evidencat e mara në formën e dokumenteve të shkruara janë më të besueshme nga ato gojore; dhe dokumentet origjinale janë më të besueshme se sa fotokopjet.
5. Evidencat e auditimit do të jenë edhe më bindëse kur të dhënat e tyre të nxjerra nga burime të ndryshme apo të një natyre të ndryshme janë të pajtueshme me kërkesat e parashikuara nga audituesit. Nëse ekzistojnë parregullsi, atëherë audituesit duhet të vendosin për punën shtesë që nevojitet për zgjidhjen e tyre.

Marrja e evidencës së auditimit

6. Kur ndërmerret puna në terren, audituesit mund të sigurojnë evidencën e auditimit nga një sërë burimesh dhe mënyrash për të mbështetur si testet e kontrollit dhe ato thelbësore apo procedurat individuale. Mënyrat kryesore në të cilat ato mund të sigurojnë një evidencë auditimi mund të kategorizohen si:
- **Inspektimi:** ekzaminimi i të dhënave, dokumenteve ose aktiveve të luajtshme. Përgjithësisht audituesit prirën të mbështeten ndjeshëm në këtë mënyrë si për testet e kontrollit ashtu dhe testet individuale;
 - **Vëzhgimi:** këqyrja e një procesi gjatë kohës që ai kryhet. Kjo metodë ka pak mundësi të sigurojë evidencë individuale, por mund të jetë e dobishme në testimet e kontrolleve që nuk lenë gjurmë auditimi. Sidoqoftë, besueshmëria e tij është e kufizuar pasi prania e audituesit mund të influencojë mënyrën se si procesi ndërmerret apo kryhet;
 - **Investigimi dhe konfirmimi:** marrja e informacionit nga njerëz të mirinformuar brenda dhe jashtë subjektit të audituar. Kjo mund të përdoret nga audituesit si për testet e kontrollit ashtu dhe ato substanciale. Konfirmimi është një përgjigje ndaj një investigimi, i cili vërteton informacionin që përmbajnë të dhënat kontabël;
 - **Llogaritja:** verifikimi i saktësisë aritmetikore të dokumentit origjinal dhe të dhënave kontabël. Llogaritjet përbëjnë një tipar kryesor të testeve thelbësore gjatë krijimit të evidencës dhe janë një formë e besueshme e këtyre evidencave të auditimit.
 - **Procedurat analitike:** analiza e marrëdhënieve ndërmjet zërave të të dhënave financiare ose ndërmjet zërave të të dhënave financiare dhe atyre jo-financiare. Besueshmëria e saj si një burim evidence varet kryesisht nga besueshmëria e marrëdhënies së ekzaminuar dhe kontrolleve që kanë vepruar mbi të dhënat e përdorura.

Testet e auditimit

7. Programi i auditimit duhet të parashtrijë (të përcaktojë) kombinimin e testeve të kontrollit, procedurave analitike dhe testeve thelbësore dhe të detajeve për të cilat është rënë dakort se do të sigurojnë evidencë të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të mbështetur gjetjet në raportin e auditimit. Ky program duhet të shoqërohet apo mbështetet nga programe të detajuara auditimi duke specifikuar testet e nevojshëm. Paragrafët vijuese (8 deri 25) sigurojnë një përmbledhje të metodës për secilën nga tre format kryesore të testimit të auditimit.

Testet e kontrollit

8. Audituesit, para se të mbështeten tek kontrollet, duhet të kryejnë teste për t'u siguruar që kontrollet janë testuar më parë dhe tregojnë se këto kontrolle :
- Kanë funksionuar siç pritej
 - Kanë funksionuar gjatë gjithë periudhës së audituar
 - Janë kryer në kohë
 - Kanë mbuluar të gjitha transaksionet e nevojshme
 - Kanë rezultuar në korrigjimin e parregullsive
9. Kjo evidencë mund të merret në një sërë rrugësh. Për këtë do të ishte e përshtatshme si zgjedhja e një nga metodave të mëposhtme apo një kombinim i tyre :
1. Vëzhgimi
 2. Investigimi
 3. Ekzaminimi
 4. Modelimi
10. **Vëzhgimi dhe investigimi** – Vëzhgimi dhe investigimi përfshijnë vëzhgimin e veprimeve të stafit në punën e tyre dhe/ose kryerjen e investigimeve specifike mbi stafin apo menaxhimin lidhur me mënyrën se si është kryer puna e tyre. Për të siguruar evidencë të mjaftueshme, audituesi duhet të sigurohet që ky ekzaminim mbulon të gjitha stadet në të cilat mendohet të veprojë kontrolli.
11. Përgjigjet pozitive duhet të kërkohen për mënyrën se si funksionojnë kontrollet dhe audituesit duhet të shmangin drejtimin e pyetjeve hamendësuese, duke pyetur se si janë kryer procedurat, dhe jo nëse ato janë kryer në një mënyrë të caktuar që nënkupton ekzistencën e kontrollit. Audituesit duhet të kërkojnë nëse ajo që ata vëzhgojnë apo u është thënë përmban parregullsi.
12. Vëzhgimi dhe investigimi sigurojnë garanci të drejtpërdrejtë që kontrollet funksionojnë vetëm gjatë kohës së vëzhgimit/ investigimit. Nëse vërehet se kontrollet kanë funksionuar dhe jashtë periudhës së vëzhguar, kjo do të na jepte më tepër siguri që kontrollet kanë vepruar midis tyre. Sidoqoftë, kjo ka pak mundësi të mbulojë të gjithë periudhën e sigurisë (psh. Ajo mund të mbulojë periudhën e auditimit të vitit të mëparshëm dhe auditimit të përkohshëm/paraprak të vitit aktual). Për rrjedhojë, vetëm vëzhgimi dhe investigimi nuk mund të sigurojnë evidencë të mjaftueshme auditimi që të vërtetojë një funksionim të kënaqshëm të kontrolleve gjatë gjithë vitit.
13. **Ekzaminimi** – evidenca e ekzaminimit merret shpesh në lidhje me vëzhgimin dhe investigimin dhe përdoret për të konfirmuar evidencën e marrë nga vëzhgimi dhe investigimi. Ajo gjithashtu mund të merret për kohë të ndryshme brenda periudhës në të cilën po mbështetemi me qëllim që të sigurohet garanci për funksionimin e vazhdueshëm të kontrolleve.

14. Evidenca e ekzaminimit mund të përfshijë verifikimet “ec-përmes”; inspektimin e dokumentacionit; rakordimin e raporteve dhe, me raste, ri-kryerjen e procedurave të kontrollit. Në shumë raste, ekzaminimi i dokumentacionit siguron evidencë të mjaftueshme nëse një kontroll është zbatuar. Evidenca dokumentuese mund të përfshijë verifikimin që transaksionet janë autorizuar ose që rakordimet janë miratuar, ekzaminimin e raporteve që lidhen me rishikimet e menaxhimit dhe veprimin që rezulton si dhe rishikimin e evidencës dokumentuese që mbështet rakordimet ose aplikimin e kontrolleve.
15. Ekzaminimi i funksionimit të një kontrolli mund të përfshijë ri-kryerjen e kontrollit, veçanërisht kur funksionimi i rakordimeve apo i një kontrolli tjetër të nivelit të lartë nuk është evidentuar. Kjo mund të jetë rruga më efektive për të konfirmuar funksionimet e një kontrolli dhe mund të sigurojë evidencat më të mira që një kontroll është zbatuar, se sa thjesht për shembull, verifikimet mbi autorizimin e përshtatshëm (një firmë në vetvete nuk tregon se verifikimet ose procedurat që duhet të ishin kryer, janë kryer në fakt). Në disa raste, ku subjekti nuk gjeneron ose ruan evidenca dokumentuese të funksionimit të një kontrolli, ri-kryerja mund të jetë i vetmi opsion.
16. **Zgjedhja e shembujve/modelimi** – Aty ku kontrollet funksionojnë mbi transaksionet individuale, zakonisht është praktike dhe e nevojshme të shqyrtohet vetëm një zgjedhje e shembujve/ modelim i transaksioneve. Kontrolle të tilla shpesh shoqërohen vetëm nga evidenca që dëshmon funksionimin e tyre efektiv. Për shembull, një firmë mund të konfirmojë që një çmim është verifikuar, por në vetvete ajo nuk siguron evidencë që ky verifikim është kryer në fakt.
17. Zërat e përzgjedhur si pjesë e një shembulli/modeli do të varen nga mënyra se si është bërë përcaktimi i grupimit nga merret shembulli. Një shembull/model shpesh do të merret nga dokumentet që shoqërojnë transaksione te veçanta, të tilla si fatura ose porosi; ai gjithashtu mund të merret nga burime të tjera të evidencës dokumentuese të tilla si dokumente që lidhen me kryerjen e hapave apo proceseve të veçanta.
18. Në përzgjedhjen e një shembulli/ modeli për ekzaminim, mund të zgjidhen dokumente të ndryshme me qëllim që të verifikohen pika të ndryshme në një proces kontrolli. Sidoqoftë, mund të jetë më efçente të përdoren të njëjtat dokumente kur kontrollet janë të lidhur në të njëjtin proces. Për shembull, audituesit mund të verifikojnë një faturë blerjeje “për Marrjen e Mallrave” për të verifikuar dorëzimin e saktë dhe të njëjtën faturë për kontraktorin ose një porosie për të siguruar nëse janë përdorur çmimet e sakta.
19. Rekomandohet që, kur është praktikisht e mundur shembulli/ modeli për testet e pajtueshmërisë së kontrolleve duhet të përzgjidhet mbi baza statistikore. Përderisa testimi i pajtueshmërisë ka për qëllim të përcaktojë nëse kontrollet funksionojnë me efektivitet, metoda e zgjedhjes së shembullit nuk duhet të vendosë prioritete në zgjedhjen e shembujve në drejtim të zërave (transaksioneve) me vlerë më të lartë. Nëse shembujt janë përzgjedhur si për qëllime të testeve të kontrollit ashtu dhe për teste thelbësore. Audituesit duhet të sigurohen që objektivat dallohen qartë për

secilin lloj testi sikurse dhe metoda e përzgjedhjes të jetë e përshtatshme për të dy llojet e testeve.

Shtrirja e testeve të pajtueshmërisë

20 Gjatë përcaktimit të numrit se sa herë një kontroll është testuar si dhe të natyrës së testimit ,duhen marrë parasysh një sërë faktorësh (për shembull, nëse është e mjaftueshme të ekzaminohet rakordimi dhe të konfirmohet që ai është kryer; ose nëse rakordimi duhet të kryhet sërish). Këtu përfshihen:

- **Shpeshësia e kontrollit** – sa më pak të kryhet një kontroll (për shembull, një rakordim mujor në vend të një kontrolli të zbatuar për çdo transaksion) aq më pak nevojitet që testimi të jetë i shtrirë/ gjithëpërfshirës për t’u siguruar që kontrolli funksionon. Sidoqoftë, aty ku një kontroll funksionon fare pak, por që gjithsesi mbulon një numër të madh transaksionesh ose një pjesë të madhe të periudhës së besueshmërisë, audituesit mund të marrin në konsideratë/gjykojnë kontrollin për çdo rast ose për të gjitha rastet që ai funksionon, duke u nisur nga shtrirja /gjithëpërfshirja e sigurisë së arritur.
- **Shkalla e besueshmërisë në kontroll** – sa më i shtrirë/gjithëpërfshirës të jetë testimi i një kontrolli, aq më i besueshëm është ai. Kjo sepse, nëse një auditues kërkon të mbështetet tek kontrollet për të zbutur faktorët specifikë të riskut, do të nevojiten më shumë testime për një besueshmëri të përgjithshme të kontrolleve.
- **Evidenca e funksionimit të kontrollit** – nëse evidenca e drejtpërdrejtë e funksionimit të kontrollit është e kufizuar, mund të ndodhë që testet të mos japin sigurinë e nevojshme. Sidoqoftë, nëse disponojnë apo kanë një evidencë e drejtpërdrejtë, audituesit mund të vendosin të ekzaminojnë një sasi të kufizuar të kësaj evidence. Për të përcaktuar këtë sasi të kufizuar dhe nëse ekzaminimi i evidencës është i mjaftueshëm ose jo, audituesit duhet të marrin parasysh se sa të besueshme janë këto evidenca për të treguar që kontrolli zbatohet. Nëse kjo evidencë është e pamjaftueshme, ata mund ta kryejnë sërish kontrollin.
- **Funksionimi i vazhdueshëm i kontrollit** – për t’u siguruar që një kontroll ka funksionuar gjatë gjithë periudhës së besueshmërisë, mund të nevojiten teste të këtyre kontrolleve në kohë të ndryshme.
- **Rëndësia e kontrollit** – kjo është në varësi të, për shembull, materialitetit të transaksioneve të përpunuara, kompleksitetit të kontrollit dhe volumit të transaksioneve.
- **Cilësia e mjedisit të kontrollit** – një mjedis efektiv i kontrollit krijon një bazë/klimë të përshtatshme që kontrollet e shpresuara apo të pritshme të funksionojnë gjatë gjithë periudhës së sigurisë. Faktorë të tillë si: kompetenca e stafit, qarkullimi i stafit, mbikëqyrja , ndarja e detyrave dhe mundësia për të mos i pranuar kontrollet, do të ndikojë në nivelin e testeve që do të ndërmerren.
- **Ndryshime në sistemin e kontabilitetit** – ndryshimet në mënyrën se si përpunohen transaksionet mund të ndikojnë në mënyrën se si një kontroll funksionon si edhe testet që nevojiten në këtë drejtim.

21. Kur të mbështeten tek një kontroll, audituesit duhet të përcaktojnë nëse, duke ndërmarrë të gjitha format e ndryshme të testeve të kryera së bashku mbi kontrollin ata kanë evidencë të mjaftueshme për të dhënë një siguri të arsyeshme që kontrolli ka funksionuar me efektivitet gjatë gjithë periudhës së sigurisë.
22. Në përgjithësi, një evidencë më e besueshme rreth funksionimit të kontrollit mund të sigurohet duke e kryer sërish kontrollin në fjalë, dhe jo thjesht duke ekzaminuar dokumentet shoqëruese. Testimi i kontrolleve normalisht përfshin një ri-kryerje të proceseve. Për shembull, nëse një kontroll kryhet çdo muaj, audituesit duhet të vendosin nëse do ta ri-kryejnë zbatimin e kontrollit për një muaj dhe të ekzaminojnë të gjitha zbatimet e mbetura të kontrollit për plotësimin e tij dhe për zëra të jashtëzakonshëm. Sidoqoftë, nëse një kontroll është zbatuar më shpesh (le të themi, çdo javë, apo çdo ditë) në këtë rast mund të bëhet një ri-kryerje e detajuar e më shumë se një aplikimi si dhe një ekzaminim i një modeli analizues/ vlerësues i tepricës.

Përmasa model

23. Nëse do duhej që kontrollet të testoheshin nëpërmjet testimit me zgjedhje , përmasa e shembullit të marrë do të varej nga siguria që pritet nga testimi. Tabela e mëposhtme jep udhëzime për përcaktimin e nivelit maksimal të pranueshëm të shmangieve të testit për nivele të lartë dhe të mesëm të sigurisë së planifikuar.

Lloji i Kontrollit	Garanci e Planifikuar (A) nga Kontrollet (Faktori i Sigurisë A) i planifikuar	Përmasa Modelit/ shembullit	Numri Maksimal i mosfunksionimit të Testit
Zbut riskun specifik	I lartë (2.3)	50	0
		80	1
Nuk e zbut riskun specifik	I mesëm (1.3)	30	0
		50	1

24. Gjatë testimit të kontrolleve, audituesit normalisht duhet të bëjnë planifikimin mbi bazat që ata nuk presin të zbulojnë ndonjë mos sukses të testimit, por në rast se zbulohet qoftë edhe një mos sukses i testimit, modeli/ shembulli i marrë / përzgjedhja mund të zgjerohet. **Ky trajtim njihet si përzgjedhja/shembulli dyhapësh.** Hapi i parë përfshin një model/shembull prej 30 transaksionesh/rastesh (për siguri të mesme) dhe prej 50 transaksionesh/rastesh (për një siguri të lartë). Nëse nuk zbulohet asnjë mos funksionim, objektivi i testit është arritur dhe nuk nevojitet asnjë veprim i mëtejshëm. Sidoqoftë, nëse zbulohet qoftë edhe një mos sukses, një model i mëtejshëm prej 20 transaksionesh/rastesh (siguri e mesme) ose 30 transaksionesh/rastesh (siguri e lartë) duhet të testohet. Nëse nuk zbulohen

mosuksese të tjera, objektivi i testit është arritur dhe nuk nevojiten veprime të mëtejshme.

Nëse, sidoqoftë edhe pas kryerjes së një shembulli /modeli tjetër, zbulohet një mosfunksionim i dytë, (ose, nëse pasi është zbuluar një mos sukses nga tërësia e modelit fillestar, mendohet që nuk do të kishte ndonjë rendiment shtrirja e shembullit) kjo jo domosdoshmërisht nënkupton që nuk është arritur asnjë lloj sigurie nga testi i pajtueshmërisë. Në një situatë të tillë audituesit mund të dalin në përfundimin që, nga informacionet e evidencave vërtetuese nga teste të tjerë të pajtueshmërisë, mund të arrihet njëfarë sigurie, ndonëse në një nivel më të ulët (shembull, një nivel i mesëm, dhe jo i lartë sigurie për një kontroll që zbut një faktor specifik të riskut).

25. Mund të ketë raste kur audituesit mund të dëshirojnë të adoptojnë supozime të ndryshme rreth niveleve të mos funksionimit të testit ose të sigurojnë nivele të ndryshme sigurie. Përmasat e modelit / shembullit për nivele të ndryshme të sigurisë nën metodën e modelimit dy-hapësh jepen si vijon:

Siguria e planifikuar nga kontrollet (faktori i sigurisë A)	Përmasa modelit/shembullit (transaksione)	Numri maksimal i mos funksionimit të testit
0.7	15	0
	35	1
1.0	20	0
	40	1
1.3	30	0
	50	1
2.0	40	0
	70	1
2.3	50	0
	80	1

Kohëzgjatja

26. Testet e pajtueshmërisë shpesh kryhen gjatë auditimit të përkohshëm/paraprak dhe për rrjedhojë vlerësimi i kontroleve nevojitet të përditësohet për periudhën deri në përfundim të periudhës së auditimit. Kjo zakonisht arrihet duke identifikuar çdo ndryshim në mjedisin e kontrollit dhe procedurave të kontrollit dhe duke shqyrtuar ndikimin mbi vlerësimin.

27. Në shumicën e rasteve, nuk ka pasur ndryshime domethënëse në sistemin e kontroleve. Nëse është kështu dhe mjedisi i kontrollit vazhdon të jetë efektiv, audituesit mund t'i kënaqë fakti që kontrollet kanë vazhduar të funksionojnë deri në fund të periudhës duke ekzaminuar evidencën e veprimit të kontrollit, ose nëpërmjet vëzhgimit dhe investigimit. Një ri-kryerje e mëtejshme e kontroleve mund të mos jetë e nevojshme. Nëse testet e kontroleve bazohen mbi një model, kjo mund t'i mundësojë audituesve të përzgjedhin modelin i cili do të mbulonte gjithë vitin. Nëse modeli mbulon vetëm një pjesë të vitit, ai duhet të plotësohet me teste të tjera të kontroleve për periudhën e mbetur nga viti.

Vlerësimi i rezultateve të testeve të pajtueshmërisë

28. Në parim vlerësimi i rezultateve është i thjeshtë. Nëse kontrolli funksionon, mund të arrihet niveli i planifikuar i sigurisë. Në të kundërt, audituesve u nevojitet të ndër marrin procedura individuale alternative. Gjithsesi, është e rëndësishme që audituesit të përdorin gjykimin e tyre në vlerësimin e rezultateve dhe të shqyrtojnë në tërësi rastet e dukshme të kontrollit:
1. **Natyra dhe shkaqet e mos suksesit.** Kjo do të ndihmojë në identifikimin e efektit të mundshëm të mos suksesit dhe për rrjedhojë nevojitet të plotësohen procedurat shtesë. Për shembull, mund të ndodhë që mos suksesi/mos funksionimi të izolohet në një vendndodhje, kohë ose grup rrethanash të caktuara. Në të tilla raste të krijuara, audituesit mund të kënaqen me faktin që ata mund të identifikojnë të gjitha rrethanat e ngjashme, testimi mund të bëhet objektiv i fushave në fjalë dhe siguria mund të arrihet nga kontrollet në fusha të tjera;
 2. **Mundësia e kontroleve kompensuese.** Audituesit mund të kenë identifikuar një kontroll si "kyç" apo kryesor, kur në fakt mund të ekzistojë një nivel më i lartë ose kontrole kompensuese që funksionojnë në një rast mossuksesi. Për shembull, ata mund të kenë identifikuar një mos funksionim të suksesshëm për verifikimin dhe autorizimin e një fature blerjesh në një nivel mbikëqyrës, por më pas kanë zbuluar që të tilla fatura "të pa autorizuara" janë identifikuar gjatë përpunimit duke u shndërruar në objekt verifikimi në një nivel më të lartë menaxhimi.
 3. **Efekti i mos suksesit mbi vlerësimin fillestar të riskut dhe burime të tjera të evidencave të auditimit.** Audituesit do të kenë kryer një supozim paraprak mbi riskun e brendshëm. Çdo mosfunksionim i testeve do t'i bëjë ata të rishikojnë këtë supozim të bërë. Aty ku ata zbulojnë çrregullim në sistemin e përgjithshëm të kontrollit, ata duhet të marrin në shqyrtim implikimet për të gjithë metodën e auditimit dhe në veçanti besueshmërinë e prezantimit nga menaxhimi.

29. Rezultatet e të gjitha testeve të pajtueshmërisë duhet të dokumentohen qartësisht duke treguar:
1. Punën që është kryer: kur dhe nga kush;
 2. Cilat dokumente janë ekzaminuar, cilat procedura janë vëzhguar dhe cili personel është intervistuar;
 3. Cilat kontrole janë identifikuar si jo të suksesshme , në ç'mënyrë janë investiguar ato dhe cili është efekti i tyre në nivelin e planifikuar të sigurisë;
 4. A kanë qenë të përshtatshme procedurat shtesë të ndërmarra si rezultat i kontroleve jo të suksesshme;
 5. Çdo rekomandim ndaj menaxhimit që ka rezultuar nga puna e auditimit; dhe
 6. Konkluzione mbi nivelin e besueshmërisë që do të nxirret nga testet e pajtueshmërisë.

Procedurat analitike thelbësore

30. Procedura analitike (PA) është një term i aplikuar mbi një sërë teknikash të përdorura nga audituesit për të studiuar marrëdhënien ndërmjet të dhënave si dhe për të testuar nëse ato janë bindëse. Këto të dhëna mund të jenë jo financiare, si edhe financiare dhe mund të merren nga burime të jashtme, por edhe të brendshme. Në një kuptim më të gjerë, **Procedurat analitike mund të përshkruhen si procesi për shqyrtimin e shifrave për të parë nëse ato janë në përputhje me njohuritë e audituesve rreth subjektit dhe veprimtarisë së tij.**
31. Përdorimi i procedurave analitike bazohet në supozimin se ekzistojnë marrëdhënie (lidhje) ndërmjet zërave të llogarive si dhe midis zërave të llogarive dhe të dhënave jo-financiare. Gjithashtu supozohet që këto marrëdhënie priten të vazhdojnë, ose të paktën që audituesi do të jetë në gjendje të pasqyrojë në to çdo ndryshim të mundshëm.
32. Teknika specifike që mund të klasifikohen si procedura analitike përfshijnë:
1. Studimi i ndryshimeve në lidhje me gjendjen e një llogarie të caktuar krahasuar me gjendjen e periudhës së mëparshme kontabël për të verifikuar që shifra e vitit të fundit është bindëse;
 2. Krahasim i rezultateve financiare me vlerat e pritshme (buxhetet);
 3. Studimin e raportit të gjëndjeve të llogarive me kohën;
 4. Përlllogaritje të thjeshta ose një sërë përlllogaritjesh që çojnë në vlerësimin e një gjëndje të një llogarie të caktuar, zë ose artikull; dhe
 5. Studimin e raportit ndërmjet informacionit financiar dhe atij jo-financiar;

33. Për çdo rast, ekziston një shifër llogarie që duhet audituar. Thelbi i një procedure analitike është përdorimi i informacionit shtesë për të krijuar një ide për krijimin e një **vlere të pritshme** për këtë shifër llogarie. Kjo duhet të mbështetet në një kriter i cili do të përcaktojë masën e realizimit të këtij kriteri dhe radhët e veprimeve të ndryshme që do të ndërmerren në përputhje me faktin nëse ky kriter do të arrihet.
- Kur procedurat analitike përdoren individualisht, qëllimi është që ato duhet të japin pak ose gjithë sigurinë thelbësore që llogaria në fjalë nuk ka parregullsi materiale.
 - Ekzistojnë avantazhe të mëdha në përdorimin e procedurave analitike për të arritur siguri thelbësore. Ato shpesh janë të afta të sigurojnë një evidencë auditimi individuale më efektive se sa testet e detajeve. Në fakt, ekzistojnë situata të tilla (siç është auditimi i pohimit të plotë) ku testet e detajeve janë të paaftë të ofrojnë sigurinë e kërkuar nga auditimi, por ku procedurave analitike mund të jenë efektive.
 - Për më tepër, përdorimi i procedurave analitike thelbësore mund të aftësojë audituesin të ofrojë vlerë për subjektin duke dhënë rekomandime të bazuara mbi njohjen e veprimtarisë së subjektit gjatë kohës së kryerjes së procedurave analitike. Gjithë informacioni i mbledhur gjatë kohës së kryerjes së një procedure analitike thelbësore gjithashtu priret të jetë i vlefshëm për programimin efektiv të auditimit për vitet e ardhshme.

Tipet e PA-ve thelbësore

34. Në terma të përgjithshme ekzistojnë dy tipe të procedurave analitike thelbësore:
1. **Procedura analitike të llojit krahasues.** sipas së cilës përgjithësisht përdoret vetëm një krahasim i drejtpërdrejtë ku përfshihet shifra e llogarisë së audituar dhe një pjesë tjetër informacioni;
 2. **Procedura analitike të llojit modelues (gjithashtu i njohur si procedura analitike parashikuese / supozuese),** ku për një gjëndje llogarie për llogaritë vlera e pritshme dhe më pas kjo vlerë krahasohet me gjëndjen aktuale të audituar.
35. Procedurat analitike të krahasimit përfshijnë krahasimin e shifrës së pasqyrës financiare të subjektit të audituar me shifrën e krahasueshme të vitit paraardhës, si dhe me buxhete dhe parashikime të besueshme. Të tjera krahasime mund të përfshijnë ekzaminimin e raporteve financiare dhe jo financiare të tilla si: krahasimi i shitjeve tek debitorët, kostoja e shitjeve tek kreditorët, kostoja e shitjeve të stokut/inventarëve. Këto mund të krahasohen me vlerat e vitit të mëparshëm, ose me të dhënat përkatëse të përshtatshme në subjekte të ngjashme në tërësi.
36. Në parim procedurat analitike modeluese mund të sigurojnë nivele të larta të sigurisë thelbësore. Zbatime të mundshme përfshijnë:
1. vlerësimi i shpenzimeve për paga bazuar në shpërblimet/ nivelet e njohura të pagave dhe numrit të stafit sipas kategorive të ndryshme; dhe
 2. vlerësimi i të ardhurave nga shitjet nga të dhënat lidhur me strukturën e shitjes dhe shitjeve të llojeve të ndryshme të mallrave dhe shërbimeve.

37. Përpara se ndonjë nga llojet e procedurave analitike të përdoren për të përfutur siguri thelbësore, audituesit duhet të përcaktojnë nivelin e ndryshueshmërisë / diferencës (ndërmjet vlerës së pritshme dhe asaj të regjistruar) që do të jetë e “pranueshme” për të dalë në konkluzionin që shifra e fushës së llogarisë nuk ka parregullsi materiale. Kjo shpjegohet edhe më poshtë.

Pritshmëria dhe vlera e regjistruar

- 38 Audituesit do t’i nevojitet të vendosë se deri në çfarë mase vlera e pritshme duhet të përputhet me vlerën e regjistruar në llogari. Vlera e pritshme duhet të përlllogaritet, ose të paktën duhet të përcaktohet intervali brenda së cilit ajo pritet të jetë, **përpara** se audituesi të njihet me vlerën e regjistruar në llogari. Në këtë mënyrë, rreziku i “dyshimit për njëanshmëri” nga ana e audituesit, do të mënjanohet.
- 39 Atëherë kur kërkohen vetëm procedura **minimale** thelbësore, nuk ekziston ndonjë kërkesë për t’u mbështetur në ndonjë formulë specifike për përcaktimin e një kufiri të pranueshëm për diferencën ndërmjet vlerës së pritshme dhe vlerës së regjistruar; audituesi duhet të marrë në shqyrtim të gjitha rrethanat e auditimit për të gjykuar mbi atë që është më përshtatshme. Sidoqoftë, programi i auditimit duhet të bëjë të qartë kufirin përtej të cilit ndryshime të tilla do të investigohen edhe më tej në subjektin e audituar.
- 40 Atëherë kur nga një procedurë analitike thelbësore kërkohet një nivel **standart** sigurie, është e nevojshme të bëjmë lidhjen ndërmjet kufirit të pranueshëm të diferencës dhe materialitetit të zgjedhur gjatë planifikimit. ***Përkufizimi formal i këtij kufiri, i njohur si diferenca e tolerueshme për procedurat analitike bën të qartë lidhjen thelbësore me materialitetin dhe përlllogaritet si materialiteti shumëzuar me shifrën(totalin) e vlerësuar të fushës së llogarisë dhe pjesëtohet me bazën e materialitetit.*** Kjo formulë përdoret nga audituesi si udhëzues për të përcaktuar nëse shifra e fushës së llogarisë është deklaruar me apo pa parregullsi materiale. Sidoqoftë, audituesi duhet që gjithmonë të marrë parasysh strukturën totale të evidencave që ka në dispozicion.

Faktorë që ndikojnë efektivitetin e një procedure analitike thelbësore

41. Faktorët kryesorë që çojnë drejt një procedure analitike thelbësore efektive janë:
- 1 **Cilësia e gjykimit dhe aftësitë e audituesit.** Nevojitet që audituesi të zotërojë njohje të mirë të përgjithshme të bazës historike të një auditimi të caktuar. Kjo duhet të çojë në një vlerësim të shpejtë të gabimeve dhe mospërputhjeve të mëdha në shifrat e llogarisë.
 - 2 **Sa qartë audituesi e kupton veprimtarinë e subjektit .** Një kuptim i mirë i veprimtarisë së subjektit mund të jetë si një parakusht, ashtu edhe një produkt për një procedure analitike efektive. Njohuritë e audituesit lidhur me veprimtarinë e subjektit, si dhe vlerësimi i lidhjeve përkatëse ndërmjet treguesve /zërave të përshtatshëm financiarë dhe jo financiarë, duhet të përfshihet në hartimin e një Procedure Analitike .

- 3 **Masën në të cilën janë të disponueshme të dhënat e shpërndara.** Atje ku ka grupe që mund të identifikohen qartë, preferohet të ketë të dhëna të veçanta për secilin grup. Kjo do të mundësonte kryerjen e krahasimeve të veçanta për secilin grup dhe do të ndihmonte identifikimin e lëvizjeve të papritura gjithashtu.
- 4 **Periudhat me të cilat kanë të bëjnë të dhënat.** Është më mirë të ekzistojnë të dhëna mujore, se sa thjesht të dhëna vjetore për tregues që priren të përdoren në një procedurë analitike. Modelet sezonale mund të investigohen dhe ekziston një rrezik më i vogël që të dhënat e gabuara për një muaj të vetëm të mos zbulohen.

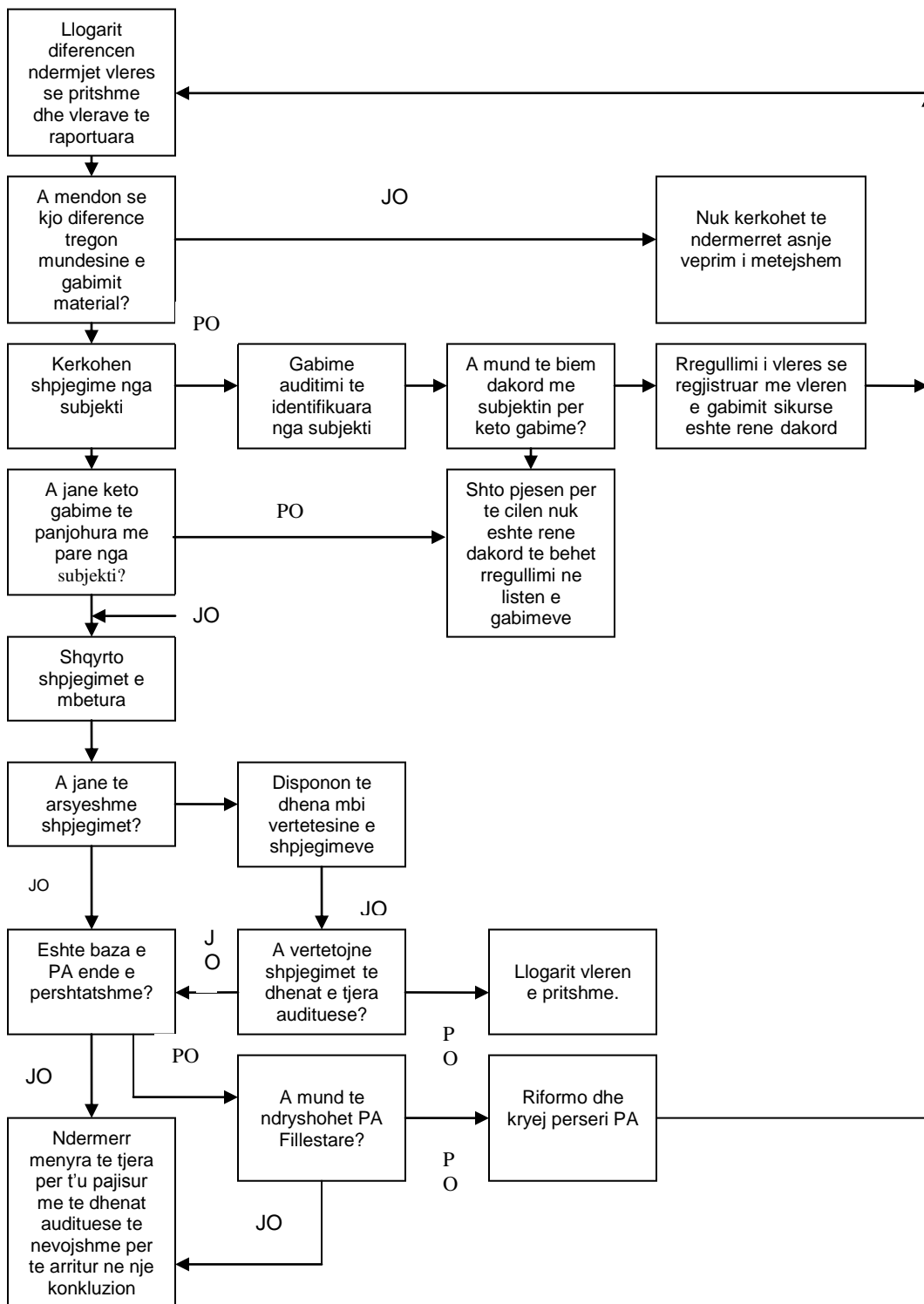
Struktura për kryerjen e procedurave analitike

42. Metodologjia për kryerjen e procedurave analitike është përmbledhur në vijim, së bashku me shpjegime të shkurtra. Kjo metodologji gjen zbatim si për llojin krahasues, dhe atë modelues të procedurave analitike.
 - **Identifikimi i faktorëve** që prek një shifër auditimi. Njohuritë e audituesit mbi subjektin duhet të sigurojnë që faktorët kryesorë që ndikojnë në zërin/treguesin e llogarisë së audituar janë njohur dhe pranuar që në fillim.
 - Të sigurohet që disponohen të **dhëna të përshtatshme**. Nuk duhet të ekzistojë asnjë "dyshim për njëanshmëri" për sa i përket të dhënave, dhe këto të fundit duhet të jenë mëse të sakta për qëllimin për të cilin ato do të përdoren.
 - Të zhvillohet një **vlerë e pritshme** për shifrën e audituar. Burimet e të dhënave duhet të shqyrtohen me kujdes. Në kushte ideale, vlera e llogarisë që do të auditohet duhet të rrjedhë nga një burim plotësisht i veçantë dhe individual, ndryshe nga ai i përdorur për të nxjerrë vlerën mbi të cilën do të përlllogaritet dhe vlera e pritshme. Nëse përdoren të dhëna nga i njëjti burim, ekziston rreziku që audituesi në mënyrë të gabuar do marrë siguri nga procedura analitike, kur në fakt është ende e pranishme parregullsia materiale.
 - Normalisht vlera e pritshme nuk përputhet saktësisht me vlerën e regjistruar në llogari. Për rrjedhojë, një element thelbësor në proces është shqyrtimi i faktit që ç'nivel vlerash për vlerat e regjistruara do të shihet si i pranueshëm. Për shembull, në një auditim të ardhurash, audituesi mund të jetë informuar që niveli i të ardhurave është rritur me 5% që nga viti i kaluar dhe se niveli i veprimtarisë pak a shumë ka mbetur i njëjti. Gjatë fazës së programimit apo planifikimit, audituesi mund të presë që realizimi i të ardhurave të qëndrojë diku ndërmjet le të themi 103% dhe 107% duke u bazuar në shifrën e vitit të mëparshëm. Nëse faktikisht del se ajo qëndron diku jashtë këtyre niveleve, atëherë subjekti i audituar duhet të japë shpjegime për këtë fakt.
 - **Përsheptimi/ Nxitja e shpjegimeve të menaxhimit** për diferenca të mëdha. Vazhdimisht do të nevojitet që menaxhimit t'i kërkohet të japë shpjegime lidhur me diferencat e mëdha të papranueshme ndërmjet vlerave të pritshme dhe atyre

të regjistruara. Audituesit duhet të nxisin/përshpejtojnë një tërësi shpjegimesh të ndryshme që mund të ofrohen. Studimet e kryera tregojnë që në këtë rast audituesit do të jenë në një situatë/ pozicion më të mirë për të kërkuar informacione të përshtatshme në të ardhmen , sqarime dhe evidenca auditimi.

- **Krahasimi i vlerës së pritshme me vlerën e audituar.** Ky hap duhet të jetë vetëm si një formalitet, atëherë kur forma e procedurave analitike dhe kriteri për të vlerësuar nëse vlera e pritshme është mjaft pranë vlerës së regjistruar, janë përcaktuar tashmë.
- **T'i kërkojen menaxhimit shpjegime** për diferencat e tejkaluara apo të mëdha. Kjo gjë zbatim veçanërisht aty ku procedurave analitike i kërkohej një nivel i lartë sigurie thelbësore. Gjithashtu audituesit duhet të nxisin /përshpejtojnë shpjegimet e dhëna dhe pyetjet e mëtejshme që mund të dalin nga kjo.
- **Testimi i shpjegimeve** kundrejt një evidence të përshtatshme të pavarur. Duhet kryer investigime lidhur me anëtarët e drejtimit që kanë përgjegjësi për fushën në fjalë. Shpesh këta mund të jenë persona jashtë funksionit financiar. Synimi është që këto shpjegime t'u merren personave që kanë mundësi të përgjigjen. Në përgjithësi audituesit duhet të përdorin pyetje të hapura dhe të shmangin pyetjet të cilave u imponohet drejtimi i përgjigjes. (për shembull, “Cilët janë faktorët që kanë ndikuar në shitjet e sivjetshme?” në vend të “Pse shitjet janë ngritur me 8% sivjet?”). Shpjegimet duhet të dokumentohen, duke shënuar dhe emrin e personit që siguroi informacionin.
- (Nëse është e nevojshme) **të rishikohen supozimet** dhe të përsëritet procesi. Shpjegimet e menaxhimit, nëse janë konfirmuar në mënyrë të përshtatshme, fare mirë mund të çojnë një auditues të rishikojë supozimet që shtrihen në një procedurë analitike thelbësore. Për rrjedhojë, vetë forma e procedurës analitike mund të ndryshojë dhe mund të përllogaritet një vlerë e re e pritshme. Nuk do të konsiderohej e jashtëzakonshme të shkohej përtej një sërë ciklesh të këtij procesi përpara se të kalohej në një konkluzion të auditimit.
- **Arritja e një konkluzioni** lidhur me arsyeshmërinë e shifrës së auditimit. Në shumicën e rasteve, audituesi duhet të jetë i aftë të përllogarisë sa duhet të jetë vlera e shifrës së audituar, ç'ka është pranueshëm afër vlerës së regjistruar në pasqyrat financiare. Në këto situata, për rrjedhojë, audituesi është i aftë të përftojë sigurinë e planifikuar thelbësore.
- Në raste të veçanta, audituesi mund të vazhdojë të mos jetë i aftë të përllogarisë një vlerë të kënaqshme për sa duhet të jetë shifra e audituar, por ende mund të jetë në gjendje të gjykojë që, duke konsideruar sasinë dhe cilësinë e evidencave të tjera të auditimit, anomalia apo parregullsia në pasqyrat financiare ka pak mundësi të jetë e pranishme. Në situata të tilla, mund ta kërkojë nevojën të drejtohemi për ndihmë tek një tjetër metodë për arritjen e sigurisë thelbësore të nevojshme. Diagrama e mëposhtme paraqet hapat që përmenden më lart në një formë skematike.

Interpretimi i rezultateve të procedurës analitike (PA) thelbësore



Testimet mbi detajet

43. Kur audituesit planifikojnë të testojnë një objektive auditimi duke përdorur teste të detajuara të transaksioneve individuale, ata duhet të identifikojnë të gjithë zgjedhjet e mundshme dhe:
- Të zbatojnë dhe zgjedhin teknikën e përshtatshme për përzgjedhjen e njësive nga grupimi dhe të shqyrtojnë evidencat përkatëse për këto njësi; ose
 - Të testojë të dhënat për të gjithë grupimin
44. Ngandonjëherë, audituesit mund të marrin të dhëna të mjaftueshme dhe të duhura që i referohen çdo objektivi të auditimit nëpërmjet testeve të kontrollit dhe procedurave analitike. Si pasojë, testimet e transaksioneve individuale do të zbatohen normalisht me përjashtim të plotësisë së objektivit . Ashtu siç u përmend edhe më parë, procedura analitike thelbësore është e përshtatshme për të dhënë siguri për këtë objektivi.
45. Testimet mbi detajet përfshijnë marrjen e të dhënave nga të gjithë (ose nga një shembull) transaksionet në një grupim. Për shembull, audituesit duhet të testojnë të gjitha transaksionet kur ata kryejnë procedurat analitike thelbësore të fokusuara dhe kur lokalizojnë me përpikmëri faktorin e një risku specifik për një grupim të vogël. Në të njëjtën mënyrë, ata duhet të testojnë të gjithë transaksionet në të cilat, megjithëse nuk ka risqe specifike të identifikuara, grupimi për t'u ndjekur është i vogël. Aty ku është e përealizueshme apo me kosto të lartë për të testuar të gjitha transaksionet në grupim, duhet të vihet në zbatim një metodë e një përzgjedhjeje udhëzime rreth kësaj, së bashku me të tjera alternativa për një testim 100%, janë paraqitur më poshtë në seksionin mbi përzgjedhjen.
46. Për të gjitha testimet mbi detajet, audituesit duhet të konstatojnë qartë:
- 1) Objektivin e testimit
 - 2) Çfarë përbën parregullsi materiale
 - 3) Grupimi që do të merret në konsideratë
 - 4) Burimi nga i cili bëhet përzgjedhja dhe procedura për rakordimin ndërmjet zgjedhjes së bërë me grupimin
 - 5) Metoda e përzgjedhjes që do të vihet në zbatim për zgjedhjen e modelit/shembullit.

Përzgjedhja

47. Përpara zbatimit të ndonjë forme përzgjedhjeje për testimet mbi detajet, audituesit duhet të hartojnë një listë të njësive të grupimit nga do të bëhet zgjedhja për çdo objektivi të pasqyrave financiare të çdo fushe llogarie. Kjo listë do të formojë strukturën e zgjedhjeve nga ku shembuj të transaksioneve do të përzgjidhen.
48. Normalisht, kjo listë duhet të përpilohet duke u bazuar në sistemin kontabël të subjektit të audituar, zakonisht e shoqëruar me një dosje historike të transaksionit. Sidoqoftë, si pjesë e procesit të planifikimit, audituesit duhet gjithashtu të kenë një njohje të saktë të sistemeve të tjera të informacionit të veprimtarisë së subjektit veçanërisht kur këto sisteme janë të pavarura nga sistemi kontabël. Kjo bëhet për

arsye se këto sisteme mund të japin një listë të përshtatshme të grupimit të njësive nga ku do të bëhet përzgjedhja për të parandaluar risqet specifike (Vlera e regjistruar e asetëve fikse, Inventari i fondeve).

Përzgjedhja statistikore

49. Përgjithësisht, metodat e zgjedhura e më të përdorura në lidhje me testimet e detajeve janë:
- Përzgjedhja e thjeshtë sipas rastit/rastësore
 - Përzgjedhja e shtresëzuar sipas rastit/rastësore
 - Përzgjedhja sipas njësisë monetare; dhe
 - Përzgjedhja me dy stade
50. Veçoria kryesore e **përzgjedhjes së thjeshtë rastësore** është: të gjitha transaksionet kanë të njëjtën mundësi për t'u përfshirë në këtë përzgjedhje. Një transaksion me vlerë më të lartë nuk ka më pak mundësi të zgjidhet sesa një i tillë me vlerë të ulët; një transaksion me risk të ulët ka të njëjtën mundësi përfshirjeje sa një transaksion me risk të lartë. Ndonëse kjo metodë është më e lehtë për t'u zbatuar sesa përzgjedhja e shtresëzuar apo ajo sipas Njësisë monetare, zbatimi i saj (metodës) në përzgjedhjen për testimet mbi detajet është përgjithësisht i kushtëzuar nga situata ku të dyja – si vlerat ashtu dhe risqet që lidhen me transaksionet kërkohen të jenë përgjithësisht të ngjashme. \
51. Në përgjithësi, ekstrapolimi (*parashikimi i vlerave të panjohura në drejtim të të dhënave të njohura*) i rezultateve nëpërmjet përzgjedhjes së thjeshtë sipas rastit /rastësore nuk shpie detyrimisht në vlerësime të njëanshme apo në mungesë saktësie (ndryshimi ndërmjet vlerës së vëzhguar me vlerën e vërtetë). Nga ana tjetër, rezultatet mund të varen edhe nga ndryshime të mëdha, për shembull: se sa transaksione me vlera të mëdha janë zgjedhur. Aty ku, qoftë vlerat monetare apo risqet të vlerësuara për mungesë saktësie, ndryshojnë së tepërmi ndërmjet transaksioneve, do të zbatohen metoda alternative përzgjedhjeje të cilat duhet të jenë të përshtatshme.
52. **Përzgjedhja e shtresëzuar rastësore** është një vazhdim i përzgjedhjes së thjeshtë rastësore. Në këtë lloj zgjedhjeje, grupimi nga është bërë zgjedhja, ndahet më parë në kategori të veçanta ose nivele – secila duke qënë homogjene duke ju referuar vlerës apo riskut. Zakonisht, përzgjedhja e thjeshtë rastësore ndërmerret veçmas në çdo nivel, por në disa nivele do të jetë më intensive sesa në disa të tjerë. Në këto raste, mund të përdoret testimi 100% në një ose më shumë nivele.
53. **Përzgjedhja sipas njësisë monetare** (MUS), ashtu siç le të kuptohet edhe nga emërtimi, është një metodë përzgjedhëse statistikore në të cilën transaksioni me vlerë të lartë është më i mundshëm të zgjidhet sesa një transaksion me një vlerë të ulët. Ky është një rast i veçantë i teknikës statistikore të **probabilitetit proporcional të madhësisë së zgjedhjes**. Kur nivelet në përzgjedhjen e shtresëzuar janë bazuar në vlerat e sigurisë ose regjistrimit dhe zbatohen ndarje të përshtatshme

zgjedhëse për çdo nivel, përzgjedhja e shtresëzuar mund të japë rezultate të cilat janë mjaft të ngjashme me ato të përfuara nga përzgjedhja e njësisë monetare.

54. Në auditim zbatohen shumë variante të përzgjedhjes sipas njësisë monetare .Kjo përzgjedhje është më shumë e përdorur sesa përzgjedhja e thjeshtë rastësore sepse zakonisht është më e frytshme, në kuptimin që marzhet e pasigurisë në vlerësimin e gabimit janë në përgjithësi më të kufizuara me metodën e njësisë monetare se sa ato të bazuara në përzgjedhjen e thjeshtë rastësore të së njëjtës madhësi. Sidoqoftë, ka mundësi që përllogaritjet e nevojshme të bëra paraprakisht për të zbatuar përzgjedhjen sipas njësisë monetare të komplikohen apo të bëhen pengesë por që mund të mënjanohen kur këto përllogaritje kompjuterizohen.
55. Në shumë raste të auditimit zbatimi i formës së përzgjedhjes së njësisë monetare, probabiliteti 100% i zgjedhjes është i lidhur me transaksionet shtesë të *Intervalit mesatar të përzgjedhjes, e cila përcaktohet si raporti i vlerës totale të fushës së llogarisë me madhësinë e shembullit* .

Përzgjedhja jo-statistikore

56. Aty ku përzgjedhja statistikore nuk paraqitet më efektivitet për auditimin, audituesit duhet të synojnë të ribëjnë një proces përzgjedhjeje statistikore që të jetë mundësisht sa më i përshtatshëm. Vetëm përzgjedhja e thjeshtë rastësore ka prioritetin të riprodhohet, megjithëse jo shpesh. Veç kësaj, në qoftë se nuk është e mundur të ndërmerret përzgjedhja statistikore, atëherë do të jetë pothuajse e papraktikueshme për të riprodhuar përzgjedhjen e njësisë monetare.
57. Sidoqoftë, mund të krijohen hapësira për zbatimin e një procesi të ngjashëm me përzgjedhjen e shtresëzuar rastësore /sipas rastit, e cila mund të përafrohet me përzgjedhjen sipas njësisë monetare nëse janë zgjedhur niveli dhe modeli i përshtatshëm për rastin në fjalë. Për të vendosur nëse ka veçanërisht risqe të larta apo transaksione me vlera të larta për të cilat duhet të zbatohet testimi 100% duhet të aplikohet gjykimi apo arsyetimi.
58. Zakonisht nuk testohen të gjitha transaksionet me vlerë më të lartë se **intervali mesatar i përzgjedhjes**. Nën këtë limit, nuk ka mundësi që të ketë aq informacion sa për të justifikuar krijimin e më shumë se dy niveleve. Në qoftë se kjo ndodh d.m.th ka informacion të mjaftueshëm për të përcaktuar vlerën mesatare të transaksionit – duke lënë mënjane testimin 100% - të dy nivelet duhet të jenë pjesë përbërëse e vlerave mbi dhe nën këtë mesatare. Rekomandohet që në nivelet me vlera më të larta të testohen dyfishi i numrit më të madh të transaksioneve. Ky rregull do të përfshijë pothuajse pa ndryshim testimin në një **proporcion** më të madh të transaksioneve në një nivel vlere më të lartë.
59. Nëse ekzistojnë vlerësime të besueshme midis vlerës mesatare të transaksioneve mbi dhe nën mesatare, kjo mund të përdoret për të përcaktuar proporcionin e transaksioneve lidhur me dy shtresat apo nivelet që mund të testohen. Në përgjithësi

pasi përjashtohen njësitë që i nënshtrohen testimi 100%, rreth 2/3 e transaksioneve do të jenë poshtë vlerës mesatare dhe 1/3 mbi këtë vlerë.

Testimi 100%

60. Në shumicën e rasteve, testimi 100% në një fushë të përcaktuar llogarie konsiderohet si pa efektivitet për shkak të kostos së tij. Sidoqoftë, në shumë raste, audituesit janë të aftë të identifikojnë një grup relativisht të vogël transaksionesh të cilët janë aq të rëndësishëm sa nëse do të ndodhte një deklaram i gabuar apo parregullsi në njërin prej tyre, atëherë kjo do të sillte ndërlikime serioze në fushën e llogarisë. Kjo mund të zbatohet, p.sh për çdo transaksion vlere e të cilit është mbi kufirin e materialitetit të planifikuar.
61. Gjithashtu, audituesit mund të zbatojnë testimin 100%, kur rezultatet e fazës së parë të testimi tregojnë se në një grup të caktuar transaksionesh ndodhin gabime të pa parashikuara. – si p.sh transaksionet e autorizuara nga individë të veçantë ndërmjet afateve kohorë (datave të ndryshme) të specifikuar. Testimi 100% mund të zbatohet vetëm për grupet e identikuara të transaksioneve të dyshimta. Audituesit mund të përdorin gjithashtu testimin 100% për të audituar një grup transaksionesh brenda një fushe të përcaktuar llogarie për të cilën ata besojnë që ka një ndjeshmëri të lartë ose një risk të veçantë.

Përzgjedhja me dy stade

62. Metoda e përzgjedhjes me dy stade është e nevojshme në qoftë se transaksionet janë përpunuar ose regjistrimet kontabël mbahen në vendndodhje (qendra) të ndryshme në mënyrë të tillë që audituesit nuk mund të zbatojnë një përzgjedhje të vetme nga i gjithë grupimi. Në shumë raste, vendndodhjet (qendrat) ku duhet bërë auditimi, janë aq të shumta sa është vështirë të inspektohen të gjitha ato.
63. Në këto raste, përzgjedhja duhet ndarë në dy stade. Më parë do të zgjidhen vendndodhjet (qendrat) që do të inspektohen; dhe më pas shembulli apo modeli i projektuar për transaksionet duhet të testohet për çdo vendndodhje (qendër). Kur bëhet zgjedhja e vendndodhjeve që do të inspektohen, audituesit duhet të zbatojnë metodën e përzgjedhjes së shtresëzuar, megjithëse mund të zbatohen edhe përzgjedhja e thjeshtë apo përzgjedhja sipas njësisë monetare. Nivelet mund të bazohen në numrin dhe vlerën e transaksioneve duke marrë në shqyrtim çdo vendndodhje (qendër), ose të gjitha nivelet e riskut që lidhen me to.
64. Përsa i përket vlerësimit të rezultateve të testimi duke zbatuar këtë metodë përzgjedhjeje, audituesit duhet të marrin parasysh deklaramet e pasakta që do të identifikohen në çdo vendndodhje (qendër) dhe kombinimin e testeve të rezultateve të bëra në çdo vendndodhje (qendër) të inspektuar.

Vlerësimi i rezultateve nga testimet e përzgjedhura

65. Kur identifikohen deklaramet të pasakta financiare (parregullsi), audituesit duhet të marrin në konsideratë nëse gabimet janë sistematike apo të rastësishme.

66. Gabimet **sistematike** mund të ndodhin vetëm në rrethana të përcaktuara drejtpërdrejt dhe ndikojnë vetëm një grup të vogël transaksionesh (të gjitha gabimet e identifikuar lidhen me transaksionet e përpunuara në mënyrë manuale dhe jo kur aplikimet janë të kompjuterizuara). Kur zbulohet një gabim sistematik, duhet të mundësohet zbatimi i testimit 100% për transaksionet që mund të ndikohen nga ndonjë gabim i llojit të identifikuar. Pasi bëhet kjo, këto gabime konsiderohen **të njohura** dhe atëherë ekstrapolimi i rezultateve të testimit bëhet i panevojshëm.
67. Gabimet **rastësore** , gjithashtu, mund të ndodhin në një nga ato transaksione të cilat nuk kanë qenë zgjedhur për testim. Për shembull: nëse zbulohet një gabim shtypi në një transaksion në një manual të sistemit kontabël, do të ishte e nevojshme që parimisht të nënkuptohej, se i njëjti lloj gabimi ka ndikuar në ndonjë nga transaksionet të cilat nuk janë zgjedhur për t'u testuar. Si pasojë, duhet bërë ekstrapolimi i të gjithë gabimeve të rastësishme përse i përket të gjithë fushës së llogarisë, me qëllim që të bëhet një vlerësim i plotë i këtij efekti.
68. Në rast dyshimi, një gabim mund të trajtohet si i rastësishëm dhe si pasojë të ekstrapolohet në të gjithë fushën e llogarisë. Moskryerja e kësaj procedure përmban riskun që gabimi material të kalojë i pakapur.
69. Bashkimi i të dy llojeve të gabimeve të përshkruara më sipër, të emërtuara: gabim i rastësishëm i ekstrapoluar dhe gabim sistematik (gjithashtu i ekstrapoluar nëse testimi 100% nuk kryhet) njihet si **gabim i verësuar më i mundshëm**. Ai mund të jetë vetëm një vlerësim se si gabimet e përzgjedhjeve janë ekstrapoluar në të gjithë grupimin për të gjithë fushën e llogarisë.
70. Nuk është e mjaftueshme që thjesht të llogaritet gabimi më i mundshëm. Drejtuesit e Lartë të subjektit të audituar, përdoruesit e tjerë të pasqyrave financiare dhe kryesisht audituesit e brendshëm do të dëshironin apo dhe të kërkonin të njihnin ndikimin e këtyre gabimeve në fushën e llogarisë dhe njëkohësisht të dinin **nëse shifrat janë deklaruar gabimisht pra përmbajnë parregullsi financiare ose jo**. Si pasojë, është thelbësore që, kurdoherë kur kryhet një përzgjedhje , të vlerësohet gabimi i mundshëm për grupimin që nuk është testuar. Kjo matje e **pasigurisë së përzgjedhjes** quhet **saktësim**.
71. Një shifër vlerësuese për saktësimin bazë duhet të përcaktohet në fazën e planifikimit sa herë që hasen teste “modelesh” të detajeve në fushën e llogarisë. Saktësimi bazë është fiksuar në 85 – 90 % të diferencës ndërmjet **materialitetit të planifikuar** dhe **gabimit të vlerësuar më të mundshëm**. Normalisht, gabimi më i mundshëm bazohet në rezultatet e auditimeve të periudhave të mëparshme. Në qoftë se ky është auditimi i parë që po kryhet, ose rezultatet e punës së viteve të mëparshme nuk përshtaten me njohuritë e reja të audituesve përse i përket subjektit të audituar, gabimi i vlerësuar më i mundshëm duhet të përcaktohet në 10 – 15 % të materialitetit.

Llogaritja e gabimit të parashikuar – përzgjedhja statistikore e thjeshtë rastësore

72. Gabimet e identifikuar në përzgjedhjen e thjeshtë duhet të parashikohen për të gjithë grupimin e testuar. Gabimi i identifikuar në grupimin e testuar llogaritet duke zbatuar metodën e përzgjedhjes sipas njësisë monetare. Parimi kryesor mbi të cilin bazohet metoda vlerësuese e përzgjedhjes sipas njësisë monetare për të parashikuar gabime rastësore konsiston në supozimin se aty ku zbulohet gabim financiar në një transaksion të testuar nga një përzgjedhje statistikore, ky gabim ka ndikim në çdo 1 Lek. Për shembull, në qoftë se një faturë 10000 lekë vërtetohet të jetë shtuar me 1000 lekë, çdo 1 lek i transaksionit konsiderohet të jetë 10% në gabim ose “jo i rregullt”. Gabimet e veçanta të nxjerra nga përzgjedhja përdoren në llogaritjen e gabimit të parashikuar.
73. Supozojmë se janë 100 transaksione të testuara dhe se ka vetëm një shkelje të zbuluar, p.sh. ka një nivel gabimi prej 10% (0.1) dhe 99 të tilla – 0 (zero). Sipas përzgjedhjes, gabimi mesatar është 0.001 ose 1 e 1000 pjesë. Metoda vlerësuese e përzgjedhjes së njësisë monetare e llogaritjes së gabimit të vlerësuar si më i mundshëm zbaton këtë përqindje të njëjtë për të gjithë grupimin e njësive. Për pasojë metoda për llogaritje gabimit të parashikuar sipas njërës nga dy formulat të cilat janë të njëvlershme, si më poshtë:

Formula 1

Gabimi i parashikuar = gabimi mesatar x vlerën e regjistruar të grupimit

OSE

Formula 2

Gabimi i parashikuar = shuma e gabimeve x Intervalin mesatar të përzgjedhjes.

Këtu Intervali mesatar i përzgjedhjes është raporti: (vlera e regjistruar e grupimit pjesëtuar me madhësinë e shembullit)

74. Aty ku për testimet mbi detajet është zbatuar përzgjedhja e thjeshtë rastësore dhe ku është e nevojshme një llogaritje e gabimeve monetare nga rezultatet e kësaj përzgjedhjeje, shuma e vlerësimeve për gabimet më të mundshme do të jetë e njëjtë me atë që zbatohet sipas përzgjedhjes së njësisë monetare - përkatësisht: shuma e gabimeve shumëzuar me intervalin mesatar të përzgjedhjes. Aty ku ne vendosim të zbatojmë përzgjedhjen e thjeshtë rastësore në vend të përzgjedhjes së njësisë monetare, duke marrë parasysh se vlerat e grupimit të njësive nuk janë jashtëzakonisht heterogjene, ne mund të vlerësojmë rezultatet e përzgjedhjes mbi bazat e llojit të përzgjedhjes sipas njësisë monetare por duke lënë gabimin e vlerësuar më të mundshëm **të pa ndryshuar** dhe duke rritur **saktësimin** me 25%. Kjo temë diskutohet më gjerë më poshtë.

Interpretimi i rezultateve të nxjerra nga përzgjedhjet

75. Sapo përlloragiten gabimet e parashikuara dhe të njohura , ashtu siç u shpjegua më sipër në paragrafët 70 – 74, këto dy lloj gabimesh mblidhen së bashku për të përcaktuar **gbimin total të mundshëm** përse i përket transaksionit të testuar. gabimit të përgjithshëm i shtohet saktësimi , duke bërë të mundur të tregohet kështu vlera e gabimeve për grupimin që nuk është testuar. Shifra e planifikuar e saktësimit duhet të përdoret nëse për përzgjedhjen e shembullit është përdorur përzgjedhja e njësisë monetare. Shuma apo totali i Gabimit të vlerësuar më të mundshëm dhe Saktësimit quhet **kufiri më i lartë i gabimit**. Aty ku është zbatuar përzgjedhja e thjeshtë rastësore në vend të përzgjedhjes së njësisë monetare, pasi është konsideruar që vlerat e grupimit të njësisë nuk janë jashtëzakonisht heterogjene, audituesit duhet të vlerësojnë rezultatet e shembullit/modelit mbi bazën e përzgjedhjes së njësisë monetare, duke lënë gabimin e vlerësuar më të mundshëm të pandryshuar, por duke rritur saktësimin me 25%.
76. Në praktikë, aty ku përzgjedhja është zbatuar për të kontrolluar transaksionet në më shumë se një fushë llogarie, gabimet më të mundshme për çdo fushë llogarie mblidhen dhe arrihet në një gabim total për të gjithë pasqyrat financiare. Kësaj shume totale i shtohet saktësimi duke përcaktuar kështu kufirin më të lartë të gabimeve për të gjitha llogaritë.
77. Kufiri më i lartë i gabimeve krahasohet me materialitetin. Shifra e planifikuar e materialitetit mund të zbatohet vetëm nëse shifra bazë e përdorur për të vlerësuar materialitetin në fazën e planifikimit nuk është shumë e ndryshme nga shifra e rezultuar (përgjithësisht , konsiderohet domethënës apo i madh një ndryshim prej +/- 10 %).
78. Tre situata mund të dalin kur kufiri më i lartë i gabimit krahasohet me materialitetin – atë të planifikuar apo të rezultuar. Këto janë:
- Kufiri më i lartë i gabimit nuk e tejkalon materialitetin.
 - Gabimi më i mundshëm tejkalon materialitetin.
 - Gabimi më i mundshëm është më i vogël se materialiteti, por kufiri më i lartë i gabimit është më i madh se ai.(materialiteti).
79. Në rastin e parë, audituesit në mënyrë të arsyeshme mund të nxjerrin përfundimin se nuk ka parregullsi materiale dhe për pasojë nuk kërkohet të kryhet asnjë punë tjetër shtesë . Në rastin e dytë, audituesit nuk mund të shprehen me siguri që një parregullsi materiale ekziston, por kanë baza për të dyshuar se parregullsitë materiale ekzistojnë .Në këtë rast kërkohet punë e mëtejshme për të konfirmuar apo për t'i hedhur poshtë këto dyshime. Rasti i tretë, përderisa gabimi i mundshëm është më i vogël se materialiteti /nën materialitetin, tregon se ka pak mundësi që të ekzistojë parregullsia materiale. Sidoqoftë, kur kufiri më i lartë i gabimit është mbi nivelin e materialitetit , atëherë mbetet një mundësi domethënëse që nënkupton se një parregullsi materiale mund të ekzistojë. Në këtë rast, audituesve u nevojitet të ndër marrin punë të mëtejshme për të mënjanuar situatën e dyshimtë.

80. Rasti i dytë dhe i tretë të përmendur më sipër quhen **rezultate të “papranueshme”**. Kur ndeshen me situata të tilla, audituesit duhet:

- Të marrin në konsideratë nëse supozimet e bëra gjatë planifikimit të materialitetit dhe riskut, janë ende të vlefshme. Meqenëse të dy rastet janë të bazuar në gjykimet e bëra, është e arsyeshme të dilet në konkluzionin se, në qoftë se kufiri më i lartë i gabimit është disi më i lartë se materialiteti (në mënyrë jo tepër të konsiderueshme), atëherë mund të pritet, përsëri në mënyrë të kufizuar, një nivel më i lartë i materialitetit.
- Të inspektojnë nëse disa nga gabimet e zbuluara janë sistematike, dhe jo të rastësishme. Në këtë rast, nuk mund të dilet në ndonjë konkluzion rreth ekzistencës së këtyre gabimeve në të gjithë grupimin e njëjësive si një i tërë. Për pasojë parashikimi i këtyre gabimeve mund të pakësohet deri në një nivel të kufizuar të transaksioneve; pra duke ulur kufirin më të kartë të gabimit.
- Të bindin subjektin e audituar që të bëjë “rregullimet” përkatëse në pasqyrat financiare , përfundimisht për gabimet e njohura por gjithashtu dhe për gabimet sistematike të parashikuara. Nëse ndodh kjo, gabimet e korrigjuara (të rregulluara) duhet të zbriten (hiqen) nga gabimet e vlerësuara të mundshme ; dhe për pasojë kufiri më i lartë i gabimit ulët.

81. Në qoftë se pas ndjekjes së këtyre hapave rezultatet mbeten akoma të papranueshme, atëherë audituesve do t’u nevojiten të dhëna plotësuese, qoftë nëpërmjet testimit të shembujve të mëtejshëm apo dhe modelit nëpërmjet procedurave analitike. Përgjithësisht testimi shtesë apo i mëtejshëm do të bëjë vlerësimin e gabimit në llogari më të saktë. Veçanërisht kufiri më i lartë i gabimit pritët që të bjerë.

82. Aty ku testimi i shembujve shtesë konsiderohet i nevojshëm, mundësia për përzgjedhje duhet të rritet duke zbatuar formulat e mëposhtme:

Rritja e mundësisë së përzgjedhjes (rritja e madhësisë së shembullit)

= ([A]/[B]) – ku:

[A] = Kufiri më i lartë i gabimit që është arritur – (1.5 x gabimin e vlerësuar si më te mundshme që është arritur) e cila do të jetë më e madhe se

[B] = Kufiri më i lartë i gabimit që dëshirohet – (1.5 x gabimin e vlerësuar si më te mundshëm që është arritur)

Rritja e mundësisë së përzgjedhjes apo e madhësisë së shembullit është pra pasojë e raportit të [A] me [B]. Për shembull: nëse [A] është 1.2 herë e [B], duhet të parashikohet për t’u kryer një tjetër përzgjedhje që do të ishte 20 % më e madhe se madhësia e përzgjedhjes fillestare.

Ndërthurja e rezultateve nga përzgjedhja e procedurave analitike thelbësore

83. Procedurat analitike gjithmonë paraqiten si “të rëndësishme ose aspak të tilla”. Kjo ndodh kur një diferencë e llogaritur është nën diferencën e tolerueshme të planifikuar dhe audituesit kanë mundur të marrin sigurinë plotë të planifikuar. Sidoqoftë, në qoftë se diferenca e llogaritur është më e madhe sesa diferenca e toleruar, nuk mund të marrim ndonjë siguri nga procedurat analitike dhe duhet të kryejmë procedura të tjera alternative thelbësore për të marrë evidencën e nevojshme të auditimit. Duke ndërthurur rezultatet e procedurave analitike me rezultatet e përzgjedhjeve, atëherë të dhënat e vetme nga zbatimi i procedurave analitike që kemi nevojë të marrim në konsideratë, janë ato që japin sigurinë e planifikuar.

Përcaktimi i përzgjedhjes (madhësisë së shembullit)

84. Pjesa e fundit e “testimeve mbi detajet” shqyrton se si duhet të përcaktohet përzgjedhja apo madhësia sasia e shembujve. Saktësia natyrisht përmirësohet (ajo bëhet më e vogël përderisa është një masë e pasigurisë në llogaritjen e gabimeve) ndërkohë që mundësia për përzgjedhje apo sasia e shembujve rritet. Sidoqoftë përzgjedhja apo sasia e nevojshme varet jo vetëm nga saktësia e planifikuar që përcaktohet nga audituesi, por gjithashtu edhe nga niveli i sigurisë (i matur nga një faktor sigurie) që merret nga testimi. Për pasojë, për përcaktimin e sasisë së shembujve duhet të zbatohet formula e mëposhtme:

$$\text{Përzgjedhja e planifikuar} = \frac{\text{Grupimi nga bëhet përzgjedhja} \times \text{Faktorin e sigurisë}}{\text{Saktësimin e planifikuar}}$$

85. Në këtë formulë, me “**grupim**” nga bëhet përzgjedhja kuptojmë grupin e transaksioneve për të cilin duhet të llogaritet niveli i përgjithshëm i gabimit. Kjo përjashton fushat e llogarisë ku bëhet testimi 100% apo që testohet me teknika të tjera të ndryshme nga përzgjedhja. Kur zbatohet përzgjedhja e shtresëzuar, formula duhet të zbatohet në çdo nivel. Termi “**faktor i sigurisë**” i referohet nivelit të sigurisë që kërkohet nga përzgjedhja, i cili nga ana e tij varet më pas nga sa siguri është arritur nga burime të tjera. Faktorët e sigurisë që do të zbatohen, janë përshkruar në pjesën e “Planit të auditimit” të kësaj metodike (shiko pemën e vendimeve).
86. Formula e mësipërme ka kryesisht qëllimin për t’u përdorur kur audituesit planifikojnë të zbatojnë përzgjedhjen sipas njësisë monetare. Përgjithësisht, kjo metodë preferohet të zbatohet në ato raste që është e praktikueshme, krahasuar me metodën e përzgjedhjes së thjeshtë. Sidoqoftë ka disa auditime për të cilët përzgjedhja e thjeshtë – ndoshta dhe ndonjë model tjetër ekuivalent jo-statistikor paraqitet si i efektshëm. Përdorimi i kësaj formule në këto situata do të rezultojë në një numër shumë të vogël të shembujve dhe për të arritur saktësimin e dëshiruar, do të duhet të rritet numri i shembujve apo mundësia e përzgjedhjes.
87. Audituesit duhet të kryejnë vlerësime apo gjykime kur zbatojnë rritjen e mundësisë së përzgjedhjes apo numrin e shembujve, kur ata duhet të përdorin këtë metodë të

përzgjedhjes pasi përzgjedhja sipas njësinë monetare është jo- efektive. Si rregull i përgjithshëm , numri apo madhësia e shembujve do të rritej me të paktën 10% për arsye statistikore.

88. Llogaritja e numrit apo madhësisë së planifikuar të përzgjedhjes lejon që përzgjedhja dhe testimi i transaksioneve të fillojë para se të njihet grupimi apo popullsia totale në fund të vitit financiar. Në qoftë se ndonjë nga supozimet rreth grupimit pëson një ndryshim të konsiderueshëm, -p.sh nëse baza e materialitetit ndryshon me më shumë se 10% në çfarëdo drejtimi, atëherë audituesve do t'u nevojitet të ndryshojnë numrin e shembujve apo madhësinë e përzgjedhjes me qëllim që të arrihet niveli i planifikuar i mbulimit me auditimin.

Auditimi i vlerësimeve të llogarive.

89. Vlerësimet e llogarive janë vlerësime të përafërta të një zëri/treguesi apo shume në pasqyrat financiare në rastet e mungesës së një mjeti të saktë për matjen e këtij zëri/treguesi apo shume. Ato janë të lidhura me llogaritë e përgatitura sipas kontabilitetit të të drejtave dhe detyrimeve të konstatuara. Si shembull mund të merret një provigjon i krijuar për mbulimin e borxheve..
90. Për auditimin e vlerësimeve të llogarive duhet të adaptohen metodat e mëposhtme
- 1. Rishikimi dhe testimi i procesit i përdorur nga drejtimi për të krijuar vlerësimin.**
 - 2. Përdorimi i një vlerësimi të pavarur** për ta krahasuar me atë të përgatitur nga drejtimi
 - 3. Rishikimi i ngjarjeve të mëvonshme**
91. Këto metoda pasqyrojnë tre metodat e përgjithshme të auditimit të shpjeguara më parë , përkatësisht për testet e kontroleve, kryerjen e proceduarve analitike apo kryerja e testeve të detajeve. Tre metodat shpjegohen në mënyre më të detajuar më poshtë.
92. Hapat që ndërmerren në rishikimin dhe testimin e procesit të zbatuar nga drejtimi për të përgatitur vlerësimet janë:
- Vlerësimi i të dhënave dhe marrja në konsideratë e supozimeve mbi të cilat është bazuar vlerësimi.
 - Testimi i përlllogaritjeve të kryera për vlerësim
 - Krahasimi, kur është i mundur, i vlerësimeve të bëra për periudhat e mëparshme me rezultatet faktike të këtyre periudhave ; dhe
 - Marrja në konsideratë e rishikimit të drejtimit dhe procedurave të miratuara.
93. Audituesit mund të hartojnë ose të arrijnë në një vlerësim të pavarur dhe ta krahasojnë atë me vlerësimin e llogarive të përgatitur nga menaxhimi. Kur zbatohet

një vlerësim i pavarur, audituesit vlerësojnë të dhënat, marrin në konsideratë supozimet dhe testojnë procedurat e përlogaritjeve të përdorura në krijimin e këtyre supozimeve dhe vlerësimeve. Gjithashtu mund të jetë e përshtatshme të krahasohet vlerësimi i pavarur e bërë për periudhat e mëparshme me rezultatet faktike të këtyre periudhave.

94. Transaksionet dhe ngjarjet që ndodhin pas përfundimit të periudhës mund të japin evidenca të auditimit lidhur me vlerësimin e bërë nga drejtuesit. Rishikimi i auditimit të transaksioneve dhe ngjarjeve të tilla mund të pakësojë apo dhe të mënjanojë, nevojën për të rishikuar dhe testuar proceset që janë përdorur në krijimin e këtyre vlerësimeve të llogarive ose për të zbatuar një vlerësim të pavarur në përcaktimin e arsytimit në vlerësimin e llogarive.
95. Audituesit duhet të ushtrojnë gjykimin e tyre profesional për të vlerësuar rezultatet e këtyre procedurave. Ky veprim shpesh rezulton në një diferencë midis vlerësimit të shumës që mbështetet më së miri në të dhëna të disponueshme dhe shumës së vlerësuar të përfshirë në pasqyrat financiare. Audituesit duhet të përcaktojnë nëse diferenca të tilla kërkojnë rregullime. Megjithatë , sikurse me procedurat analitike thelbësore, një diferencë mund të konsiderohet të jetë e arsyeshme nëse shumata në pasqyrat financiare është brenda shkallës së paracaktuar të rezultateve të pranuar.

Investigimi i gabimeve dhe kontrollet e pasuksesshme

96. Të gjitha gabimet apo mos suksesi në kontrolle paraqesin interes të veçantë dhe nuk do të jetë asnjëherë e mjaftueshme vetëm t'i klasifikosh ato si jo-materiale ose thjesht t'i përfshish ato në kuadrin e vlerësimit të përgjithshëm pa kuptuar më parë se si dhe pse ato kanë ndodhur. Pa kuptuar këtë, jo vetëm që do të jetë e vështirë të vlerësohet ndikimi në pasqyrat financiare, por ç'është më kryesorja nuk do të ishte e mundur të:
 - 1 Këshillohen subjektet e audituara mbi rëndësinë e gabimit apo të mos suksesit dhe nëse është e përshtatshme t'u jepen rekomandime konstruktive se si të mund të përmirësojnë sistemet dhe procedurat e tyre.
 - 2 Merren siç duhet në konsideratë ndërlikimet për auditimin. Vetëm një investigim i plotë do t'u mundësonte audituesve që të jenë në gjendje të gjykojnë nëse gabimi apo mos suksesi do të sillnin rishqyrtimin , për shembull, të analizës së riskut ose besueshmërisë së prezantimeve apo paraqitjeve të drejtimit.
97. Është e rëndësishme që të gjithë gabimet dhe kontrollet jo të suksesshme të identifikoheshin dhe të ndiqen që në momentin e zbulimit me qëllim që drejtimi të ketë mundësi të ndër marrë veprime të menjëhershme për përmirësime dhe që të ketë kohë të mjaftueshme për të ndryshuar procedurat e auditimit nëse kjo shikohet si e nevojshme.

Përditësimi i planit të auditimit

98. Plani auditimit bazohet në të dhënat e disponueshme dhe supozimet e bëra në një moment të caktuar kohor. Për pasojë, plani auditimit është i vlefshëm vetëm për sa kohë që supozimet e krijuara në fazën e planifikimit, qëndrojnë. Audituesit nuk duhet ta ndjekin atë verbërisht nëse rrethanat ndryshojnë.
99. Plani bazohet në një nivel të supozuar të gabimit apo të mos suksesit të kontrolleve. Procedurat audituese mund të kenë nevojë të rishikohen në qoftë se rezultatet e testimit tregojnë një nivel më të lartë se ai i pritshmi përse i përket gabimit apo mos suksesit të kontrolleve. Megjithatë këto nuk janë të vetmet rrethana që duhet të merren parasysh kur rishikohet plani . Çdo pjesëtar i grupit të auditimit ka përgjegjësinë për të marre në konsiderate implikimin për auditimin e:
- Informacionit të dhënë nga subjekti, i cili, ndonëse nuk është marrë në mënyrë të drejtpërdrejtë nga procedurat audituese, mund të paralajmërojë për risqe që nuk janë parashikuar në fazën e planifikimit. Për shembull, informacioni mund merret nga diskutimet me stafin e subjektit, nga të dhënat e dokumentuara që nuk janë të lidhura drejtpërdrejt me çështjet që janë testuar ose thjesht nga vëzhgimi i veprimeve të subjektit ndërkohe që ato kryhen;
 - Informacionit të marrë drejtpërsëdrejti nga palët e treta, nga media e shkruar ose diskutimet në Parlament. Parregullsitë në institucione komentohen në media dhe ngrihen për diskutime në Parlament. Gjithmonë audituesit duhet të marrin në konsideratë ndërlikimet e këtyre për auditimin.
100. Plani auditimit duhet të jetë fleksibël. Në çdo fazë të auditimit, audituesit duhet të marrin në konsideratë nëse metoda e planifikuar mbetet e përshtatshme dhe mund të monitorojë çdo ngjarje të rëndësishme e cila mund të kërkojë ndonjë ndryshim në plan si mund të jetë p.sh një ndryshim në shërbimet e ofruara nga subjekti apo në vëllimin dhe natyrën e të ardhurave apo shpenzimeve të tyre.

Dokumentimi i punës në terren

101. Letrat e punës së audituesit japin një evidencë të rëndësishme të punës që është bërë; ata ndihmojnë vetë audituesit që të sigurohen se e gjithë puna e nevojshme është kryer; ato japin evidence për mbështetur konkluzionet e arritura dhe bëjnë të mundur kryerjen e rishikimit të punës së audituesit.
102. Letrat që regjistrojnë punën në terren duhet që minimalisht të tregojnë:
1. Që të gjitha procedurat audituese të planifikuara janë përmbushur ose që për çdo ndryshim është dhënë arsyeja dhe miratimi.
 2. Rezultatet e procedurave të auditimit; duke evidentuar qartësisht çfarëdo anomali, parregullsi apo dobësi të kontrollit që është identifikuar.

3. Që të gjithë parregullsitë dhe dobësitë e kontrolleve janë investiguar dhe kur është e nevojshme diskutuar me subjektin e audituar.
 4. Të gjitha çështjet që kanë mbetur të pazgjidhura ose që duhen diskutohen me subjektin e audituar;
 5. Konkluzionet që audituesi ka nxjerrë nga puna në terren, vlerësimet e bëra për të arritur në këto konkluzione dhe arsyetimin që kanë çuar në nxjerrjen e tyre.
103. E gjithë korrespondenca me subjektin duhet të ruhet, së bashku me shënimet e mbledhjeve. Kurdoherë që është e mundur, duhet që shënimet e mbledhjeve të jenë të miratuara nga subjekti.
104. Testimi “acid” për një dokumentacion të saktë ka kuptimin që një auditues me eksperiencë, por që nuk ka pasur lidhje me auditimin konkret, duhet të jetë në gjendje për të vlerësuar të dhënat e mbledhura, si edhe kuptuar dhe arsyetuar konkluzionet e arritura.

KAPITULLI III

RAPORTI FINAL I AUDITIMIT

Hyrja

1. Ky kapitull siguron udhëzime mbi përfundimin e auditimit. Ai përvijëzon mënyrën se si auditët duhet të raportojnë rezultatet e tyre në raportin përfundimtar të auditimit dhe të përshkruajnë formatin e raportit përfundimtar të auditimit.

Përmbushja e standardeve të raportimit

2. Për të qenë konform me standardet e raportimit, raporti përfundimtar i auditimit duhet të ketë tiparet e mëposhtme.

Raporti përfundimtar i auditimit duhet të jetë:	
I pranueshëm	Raporti duhet të jetë i thjeshtë për t'u pranuar me lehtësi nga të adresuarit. Gjuha e përdorur duhet të jetë sa më e thjeshtë dhe sa më e qartë të jetë e mundur. Në rastet e përdorimit të termave teknikë specifikë, shkurtimeve apo inicialeve, ato duhen përfshirë me kujdes në një fjalor të mëvetësishëm të termave.
I saktë	Raporti duhet të bazohet mbi evidence të mjaftueshme, të rëndësishme dhe të besueshme. Qëllimi i auditimit, metodologjia, procedurat dhe përfundimet duhet të përshkruhen me saktësi. Çdo pasaktësi në raportin e auditimit mund të krijojë dyshime mbi vlefshmërinë e raportit si i tërë, ose mund të shpërqendrojë vëmendjen nga çështjet e rëndësishme.
I kuptueshëm	Raporti duhet të përfshijë informacionin e nevojshëm për të kuptuar konkluzionet e arritura.
Objektiv	Raporti i auditimit duhet të jetë “i pavarur, objektiv, i drejtë dhe konstruktiv”. Efekti i raportit të auditimit është mjaft i lartë kur evidenca e auditimit paraqitet në një mënyrë objektive dhe të paanshme. Ekzistenca e çdo konflikti interesash me subjektin e audituar mund të krijojë dyshime dhe mund të ndikojë në besueshmërinë, pavarësinë dhe objektivitetin e raporteve të auditimit, të auditëve të përfshirë dhe të vetë institucionit auditues.
I besueshëm	Raporti i auditimit duhet të jetë bindës dhe i besueshëm. Informacioni i paraqitur duhet të jetë i mjaftueshëm dhe i rëndësishëm në mënyrë që të bindë përdoruesit se përfundimet janë të vërteta, përfundimet janë realiste, konkluzionet e arsyeshme dhe se vënia në jetë e rekomandimeve do të jetë me përfitim. Raporti i auditimit duhet të përfshijë vetëm përfundime të mbështetura nga evidenca të mjaftueshme dhe të rëndësishme. Opinioni i auditimit duhet të mbështetet nga evidenca që justifikojnë konkluzionet e arritura.

Raporti përfundimtar i auditimit duhet të jetë:	
I qartë	Auditi duhet të sigurojë që opinioni dhe përfundimet janë shprehur me saktësi dhe pa mundësinë e një keqinterpretimi. Për rrjedhojë auditi përdor një tekst standard me përmbajtje dhe kuptim përgjithësisht të pranueshëm. Raporti duhet të ketë një strukturë logjike. Faktet dhe konkluzionet duhet të paraqiten me saktësi. Një numër i mjaftueshëm titujsh e bën raportin më të pranueshëm dhe më të lehtë për t'u kuptuar. Tabelat, grafikët dhe diagramet mund të përdoren për të përmbledhur informacione komplekse.
Konciz	Raporti i auditimit duhet të jetë konciz dhe duhet të përmbajë vetëm çështje që kanë të bëjnë me qëllimin e auditimit, duke lënë jashtë detajet e parëndësishme që mund të ndikojnë pranueshmërinë dhe besueshmërinë e raportit.
Kompetent	Raporti i auditimit duhet të hartohet në atë mënyrë që të pasqyrojë kompetencën dhe profesionalizmin e auditëve dhe cilësinë e veprimtarisë së kryer të auditimit.

Përmbajtja e raportit të auditimit

- Pas përfundimit të secilit auditim, auditi përgatit një raport me shkrim në një formë të përshtatshme. Në përgjithësi, raporti i auditimit duhet të përfshijë elementët e mëposhtëm bazë:

- ◆ Një faqe hyrëse, ku të përfshihet Departamenti i Auditimit të Brendshëm, titulli i raportit të auditimit (përfshi emrin e subjektit), vitin kur është kryer auditimi dhe datën e raportit.
- ◆ Prezantim i përgjithshëm
- ◆ Përmbledhëse ekzekutive ku të përfshihen rekomandimet kyçe
- ◆ Përfundimet e auditimit e zbuluara në auditimin aktual të pazbuluara në auditimet e mëparshme
- ◆ Shtojca A – Përfundime të detajuara të auditimit
- ◆ Shtojca B – Ndjekja e rekomandimeve të mëparshme
- ◆ Firma e audituesit (raporti i auditimit duhet të firmoset në emër të subjektit).

Prezantimi i përgjithshëm

- Raporti përfshin një pohim mbi qëllimin e auditimit, kohën që iu desh auditimit të kryhej dhe nëse ka pasur rrethana të ri-ekzaminimit ose hetimeve të posaçme. Ky seksion duhet të përmbajë gjithashtu një kapitull mbi bashkëpunimin që ekipi i auditimit mori ndërsa kryente auditimin.

Përmbledhësja ekzekutive

5. Ky seksion duhet të përmbajë:

- ◆ një përmbledhëse të risqeve kyçe të identifikuar dhe si janë adresuar ata gjatë auditimit;
- ◆ një përmbledhëse të shkurtër mbi përjasjen e përgjithshme të auditimit dhe balancën ndërmjet testeve të kontrollit dhe testimit individual;
- ◆ një përmbledhëse e shkurtër ku përfshihen përfundimet më të rëndësishme, konkluzionet dhe rekomandimet si dhe përgjigjen e menaxhimit (përfundime të tjera do të përfshihen në Shtojcën A); dhe
- ◆ një përmbledhëse e shkurtër e operacioneve dhe qëllimit të klientit, së bashku me një përmbledhëse të kuadrit të rregullshmërisë Brenda të cilit operon klienti;
- ◆ një notë falënderimi për bashkëpunimin nga ana e subjektit lidhur me auditimin e kryer.

Përfundimet e auditimit të zbuluara në auditimin në fjalë, të pazbuluara në auditimet e mëparshme

6. Ekzistojnë raste ku auditimi në fjalë ka dalë në përfundime të reja të pazbuluara nga auditimet e mëparshme. Ky seksion duhet të raportojë mbi të tilla përfundime dhe të përshkruajë rrethanat me rekomandime të përshtatshme.

Shtojca A – Përfundime të detajuara të auditimit

Ky seksion duhet të përfshijë përfundimet e auditimit dhe duhet të ndjekë strukturën e përshkruar si vijon:

- ◆ Përfundimin e auditimit;
- ◆ Implikimet;
- ◆ Rekomandimet;
- ◆ Nivelin e prioritetit;
- ◆ Përgjigjen e subjekteve; dhe
- ◆ Programin për zbatimin e rekomandimeve.

Përfundimet e auditimit

Ky seksion duhet të vërë në dukje përfundimin e auditimit dhe mënyrën se si ai është zbuluar. Ky seksion duhet të fillojë me ato përfundime të auditimit që janë të rëndësishme. Përfundimet e auditimit duhet të shkruhen në një gjuhë të thjeshtë dhe të qartë, logjike, faktike dhe të saktë.

Implikimet

Ky seksion duhet të qartësojë implikimet e përfundimit të auditimit dhe efektin e tij nëse përfundimi i auditimit nuk është implementuar.

Rekomandimet

Rekomandimet duhet të jenë logjike bazuar në përfundime dhe implikime. Rekomandimet duhet të jenë konstruktive. Ata duhet të fokusohen në ndërmarrjen e masave specifike dhe të rëndësishme që synojnë në korrigjimin e çështjeve problematike të zbuluara (të tilla si masa për të përmirësuar funksionimin e sistemit të kontrollit të brendshëm) dhe për të përmirësuar situatën e përgjithshme ekonomike dhe financiare të subjektit të audituar.

Rekomandimet duhet të jenë specifike. Ato duhet të pohojnë atë që duhet të arrihet (duke iu referuar shkaqeve); pse duhet bërë (duke iu referuar efekteve); ku duhet të kryhet; kur; si; dhe kush duhet ta kryejë. Të qënurit specifik është e dobishme për subjektin dhe i vjen në ndihmë auditit të monitorojë nëse ata kanë vepruar. Për shembull, rekomandimet duhet të jenë specifike lidhur me sistemin që duhet të përmirësohet dhe objektivat e ndryshimit. Nëse ekziston një zgjidhje për problemin e identifikuar, auditit duhet ta rekomandojë atë dhe në rast se ekzistojnë dhe zgjidhje alternative, ata duhet t'i rendisin këto të fundit dhe të tregojnë avantazhet dhe disavantazhet e secilës prej tyre.

Rekomandimet duhet të jenë të realizueshme. Auditit duhet të marrë në shqyrtim çdo detyrim financiar, ligjor, apo politik. Gjithashtu, auditit duhet të marrë në shqyrtim pse drejtuesit nuk e kanë zgjidhur edhe më parë këtë problem në pjesë të tjera të veprimtarisë së subjektit si dhe impaktin e zgjidhjes së problemit në pjesë të tjera të veprimtarisë së subjektit.

Auditët mund të krijojnë një listë me rekomandime, të paraqitur në formën e një tablele. Ata duhet të shquajnë rekomandimet me impakt financiar nga rekomandimet pa një impakt të tillë. Ato duhet të renditen sipas rëndësisë që paraqesin. Duhet të lidhen qartësisht me përfundimet dhe implikimet përkatëse.

Niveli i prioritetit

Ky seksion duhet të përfshijë këndvështrimin e auditit mbi klasifikimin e përfundimeve të auditimit në të lartë, mesatar dhe të ulët duke u bazuar në impaktin e përfundimit të auditimit. Kjo do të sigurojë një udhëzues për menaxhimin e subjektit mbi impaktin e përfundimit të auditimit. Ato që kanë risk të lartë kanë nevojë të adresohen nga menaxhimi i subjektit pothuajse menjëherë; përfundimet e auditimit të prioritetit të mesëm dhe të ulët mund të implementohet për një periudhë kohore më të gjatë me një marrëveshje të përbashkët ndërmjet auditëve dhe menaxhimit të subjektit.

Përgjigjja e menaxhimit

Ky seksion duhet të përfshijë përgjigjen e menaxhimit ndaj përfundimit të auditimit dhe rekomandimet. Në mënyrë që kjo përgjigje të përfshihet në **raportin përfundimtar**, auditëve u nevojitet të diskutojnë dhe bien dakord që më parë me draftiraportet.

Programi i zbatimit të rekomandimeve

Ky seksion përfshin një koment mbi periudhën kohore që do të nevojitet për vënien në jetë të rekomandimeve nga ana e subjektit. Kjo shpesh do të ishte një vlerësim i kryer nga menaxhimi i subjektit bazuar në nivelin e prioritetit që auditit i ka dhënë përfundimit të auditimit (shih seksionin e nivelit të prioritetit si më sipër).

Shtojca B – Ndjekja e rekomandimeve të mëparshme

Ky seksion prek çështjet e ngritura në raportet e mëparshme të auditimit dhe masat e marra nga menaxhimi i subjektit për të adresuar përfundimet e auditimit.

Struktura e sugjeruar për këtë shtojcë do të ishte :

- ◆ Përfundimin e auditimit;
- ◆ Rekomandimet;
- ◆ Përgjigjja e menaxhimit;
- ◆ Kalendar i miratuar për implementimin e rekomandimit; dhe
- ◆ Masat e marra nga subjekti për të adresuar përfundimin e auditimit.
- ◆ Impakti mbi përfundimet e auditimit të pa vëna në veprim nga menaxhimi i subjektit.

Përfundimin e auditimit, rekomandimet, përgjigjësia e menaxhimit, kalendar i miratuar për implementimin e rekomandimit

Këto seksione do të rrjedhin nga raportet e mëparshme të auditimit.

Masa te marra nga subjekti për të adresuar përfundimet e auditimit

Ky seksion do të raportonte mbi masat e marra nga menaxhimi i subjektit për të adresuar përfundimet e auditimeve të mëparshme.

Impakti i atyre rekomandimeve jo të vëna në veprim nga menaxhimi i subjektit

Ky seksion do të marrë në shqyrtim impaktin e rekomandimeve të paadresuara dhe të atyre që janë të rëndësishme do të nevojitet të përfshihen në raportin aktual të auditimit.

Firma e audituesve

Raporti i auditimit do të rishikohet, aprovohet dhe nënshkruhet nga Drejtori përgjegjës në drejtori, drejtori të përgjithshme apo divizion.

KAPITULLI IV

RISHIKIMI I PUNËS AUDITUESE DHE KONTROLLI I CILESISE

Hyrje

1. Ky kapitull jep politika dhe udhëzime për rishikimin e punës audituese. Ai përmban rishikimin në strukturat e auditimit të brendshëm dhe kontrollin e cilësisë që kryhet nga DPAB. Objektivi i politikave që përmban ky kapitull synon në sigurimin që puna jone audituese të mbështetë raportet e përgatitura. Politikat dhe udhëzimet e këtij kapitulli janë shkruar në mënyrë të tillë që të kenë pajtueshmëri me standardin ndërkombëtar 220 – kontrolli i cilësisë.

Rishikimi nga strukturat e auditimit të brendshëm

2. Kjo shkresë përmban aspektet e mëposhtme të rishikimit të punës audituese:

- ◆ Objektivi i rishikimit të punës audituese;
- ◆ Parimi i rishikimit;
- ◆ Procesi i rishikimit dhe sigurimit të cilësisë së auditimit;
- ◆ Përgjegjësitë për rishikim;
- ◆ Rishikimi nga përgjegjësi i sektorit ose inspektori i parë
- ◆ Rishikimi i përgjithshëm nga Drejtori; dhe
- ◆ Rishikimi i kontrollit të cilësisë.

Objektivi i rishikimit të punës audituese

3. Rishikimi i auditimit është procesi i kontrollit të cilësisë që siguron së ofrohet me shumë sesa një nivel gjykimi për të mbështetur punën e kryer dhe përfundimet e nxjerra. Objektivi i përgjithshëm i procesit të rishikimit është të verifikojë që është dhënë opinionin auditues i përshtatshëm për deklaratat financiare, duke konfirmuar se:

- ◆ Plani i përgatitur i auditimit ka marrë parasysh riskun dhe materialitetin duke u bazuar në një njohje të subjektit që auditohet dhe biznesit (punës) së tij. Plani përcakton se si dhe kur do të zhvillohet auditim;
- ◆ Puna në terren është kryer sipas planit të miratuar të auditimit;
- ◆ Parashikimet në planifikim mbeten të përshtatshme, duke marrë parasysh çdo ngjarje me rëndësi që ka ndodhur pas miratimit të planit;
- ◆ Të gjitha çështjet apo problemet që ka mundësi të jenë materiale apo çështjet që kanë dalë gjatë auditimit janë adresuar në mënyrë të kënaqshme; dhe
- ◆ Auditimi është kryer në përputhje me standartet e auditimit dhe legjislacionin për auditimin e brendshëm.

Parimi i rishikimit

4. Te gjitha raportet, letrat e punës, dhe komunikime të tjera lidhur me çështjen në fjalë rishikohen nga një person që nuk është përfshirë në procesin e përgatitjes së raportit.

Procesi i rishikimit dhe sigurimit të cilësisë së auditimit

5. Rishikimi është vetëm njëri nga aspektet e procesit të sigurimit të cilësisë. Drejtimi dhe mbikëqyrja janë elemente me po aq rëndësi për garantimin e cilësisë së auditimit, dhe të treja janë të lidhura ngushtë me njëra – tjetrën.
6. Drejtimi ka të bëjë me garantimin se të gjithë pjesëtarët në grupin e auditimit kanë aftësitë e përshtatshme për kryerjen e kësaj detyre, janë në dijeni të përgjegjësive, të natyrës së biznesit të subjektit dhe çështjeve që mund të dalin në kontabilitet apo auditim. Planifikimi i auditimit është një mjet i rëndësishëm për orientimin e stafit auditues. Drejtorët luajnë një rol kyç në zhvillimin e planit dhe janë përgjegjës për miratimin e strategjisë së planit të auditimit **përpara** fillimit të punës audituese.
7. Mbikëqyrja ka të bëjë me shqyrtimin e ecurisë së auditimit, duke siguruar se puna audituese po kryhet në zbatim të planit të auditimit, dhe se çështjet e ndryshme të lindura gjatë auditimit po adresohen.
8. Drejtimi dhe mbikëqyrja e efektive do të ndihmojë në garantimin që cilësia është vendosur tek proceset e auditimit që në fillimin e punës, dhe nga ana e saj do të lehtësojë rishikimin efektiv dhe eficient.

Përgjegjësitë për rishikim

9. Në të gjitha auditimet përgjegjësitë për rishikim janë si vijon:

Rishikimi nga përgjegjësi i sektorit ose personat që ju delegohet kjo detyrë

10. Përgjegjësi i sektorit dhe/ ose personi i ngarkuar, ka si përgjegjësi që të sigurojë kryerjen e një rishikimi të hollësishëm. Ky rishikim lidhet si me cilësinë, ashtu edhe me eficientësinë e auditimit, dhe përfshin në mënyrë të pashmangshme rishikimin e:
 - ◆ Planin e auditimit;
 - ◆ Rezultatet e procedurave të auditimit;
 - ◆ Projekt-raporti i auditimit; dhe
 - ◆ Raporti përfundimtar i auditimit.
11. Çdo çështje që ka dalë nga rishikimi duhet të dokumentohet së bashku me përgjigjen e audituesit/auditëve. Për këtë, në shtojcën A sugjerohet një formë e gatshme.

12. Rishikimi i hollësishëm duhet të pohojë se:

Për planin e auditimit

- ◆ Përparësitë e identifikuar nga drejtori dhe grupi i auditimit të përfshihen në plan;
- ◆ Trajtimi i propozuar i auditimit të jetë në pajtueshmëri me manualin e auditimit dhe standardet e auditimit, dhe që objektivat e auditimit të përmbushen me efektivitet dhe eficiency; dhe
- ◆ Kërkohe vëmendja e drejtorit për çdo çështje që kërkon zgjidhje përpara se të nisë puna në terren, ose që kërkojnë zgjidhje nga drejtori gjatë auditimit.

Për rezultatet e procedurave të auditimit

- ◆ Puna është kryer në përputhje me politikat e auditimit që ka institucioni, manualin e auditimit, standardet e auditimit dhe në zbatim të planit të auditimit.
- ◆ Parashikimet në planifikim mbeten të përshtatshme, duke marrë parasysh çdo ndodhi të rëndësishme gjatë miratimit të planit të auditimit, që kanë bërë që të miratohen ndryshime në të;
- ◆ Puna e kryer është e përshtatshme në lidhje me rezultatet e përfuturara, dhe është dokumentuar në mënyrë adekuate, veçanërisht në fushat ku është dhënë gjykimi profesional;
- ◆ Të jenë zhvilluar konsultime të përshtatshme me drejtorin, dhe të jenë dokumentuar rezultatet e këtyre konsultimeve, dhe se të gjitha çështjet thelbësore u ngritën për shqyrtim të mëtejshëm me drejtorin;
- ◆ Janë arritur objektivat e procedurave të auditimit; dhe
- ◆ Përfundimet janë në përputhje me punën e bërë.

Për raportin e propozuar të auditimit

- ◆ Raporti i auditimit ka strukturën si ajo e paraqitur në kapitullin për raportimin; dhe
- ◆ Përfundimet dhe rekomandimet në raportet e auditimit mbështeten nga letrat e punës.

Rishikimi i përgjithshëm i drejtorit

11. Drejtori duhet të shqyrtojë cilësinë e auditimit duke bërë një rishikim të të gjitha letrave të punës. Ky rishikim duhet të jetë i mjaftueshëm për të siguruar se letrat e punës përmbajnë evidenca të përshtatshme dhe të mjaftueshme në mbështetje të përfundimeve të nxjerra, dhe për dorëzimin e raportit të auditimit. Drejtori nuk duhet t'ia delegojë rishikimin e përgjithshëm as Shefit të Sektorit, as ndonjërit nga pjesëtarëve të grupit të auditimit.

12. Çdo çështje që del nga rishikimi duhet të dokumentohet së bashku me përgjigjen e auditëve. Shtojca A jep një model për këtë.

13. Megjithëse në rishikim nuk është nevoja të përfshihen të gjitha letrat e punës, për kryerjen e një rishikimi tërësor, drejtori duhet të marrë në shqyrtim pikat e mëposhtme:

- ◆ Që risqet e auditimit të identifikuara në planet e auditimit të jenë adresuar;
 - ◆ Që gabimet e gjetura nuk kanë shkelur kufirin e materialitetit;
 - ◆ Çdo letër pune e përgatitur nga Përgjegjësi i sektorit dhe çdo fushë tjetër që Përgjegjësi i sektorit e quan me vlerë për shqyrtim; dhe
 - ◆ Drafti i propozuar dhe raporti përfundimtar i auditimit janë të hartuar mire dhe në përputhje me kapitullin për raportimin që gjendet në këtë manual për auditimin.
14. Sasia e rishikimit të letrave të punës është në varësi të gjykimit të drejtorit. Në dhënien e një gjykimi të tillë, ndërmjet të tjerave drejtori shqyrton kompleksitetin e auditimit, përvoja të mëparshme në subjektin në fjalë, përvojën në punë të stafit të auditimit, si dhe përfshirjen e tij dhe të Shefit të sektorit në këtë auditim.
- ◆ Duke patur parasysh se behet një rishikim efektiv nga përgjegjësi i sektorit, rishikimi i përgjithshëm i drejtorit do të konsistojë në fokusimin e tij në raportin e auditimit dhe kompletimin e dokumentacionit të auditimit. Në këto rrethana, drejtori duhet të rishikojë vetëm letrat e detajuara të punës audituese, për ekzaminimin e çështjeve që janë ngritur për vëmendjen e tij rreth dokumentacionit mbi kompletimin apo rishikimin e hollësishëm.
 - ◆ Drejtori minimalisht bën evidentimin e kryerjes se rishikimit prej tij duke sigluar raportin e auditimit.
15. Drejtori gjithashtu duhet të sigurohet se çdo çështje e rëndësishme e ngritur në diskutim, është bërë e njohur tek niveli i duhur i menaxhimit të subjektit (klientit).

Rishikimi i kontrollit të cilësisë që kryhet nga Drejtori i Përgjithshëm i Auditimit (DPA)

16. Rishikimi i kontrollit të cilësisë është një rishikim pas-çertifikimit që kryhet nga DPA. Rishikimi duhet të bëhet nga një staf i pavarur nga grupi i auditimit që ka zhvilluar punën audituese për të siguruar që nuk ka konflikt interesash. Frekuenca e këtyre rishikimeve duhet të përcaktohet nga DPA, duke marrë parasysh përcaktimin e riskut për çdo auditim. Përcaktimi (vlerësimi) i riskut duhet të përfshijë kriteret e mëposhtme: kur u krye rishikimi i cilësisë nga strukturat e auditimit të brendshëm dhe auditë të jashtëm, opinionin dhe komentet e drejtorëve, si dhe risqet nga publiku/ parlamenti/ media.
17. Çdo rishikim përcakton nëse:
 - ◆ Puna audituese është rishikuar nga përgjegjësi i sektorit dhe drejtori siç përshkruhet mësipër;
 - ◆ Problematikat e ngritura, qoftë nga përgjegjësi i sektorit apo nga drejtori, janë ndjekur dhe zgjidhur;
 - ◆ Auditimi është planifikuar siç duhet, dhe risqet e identifikuar kanë marrë vëmendjen e duhur;
 - ◆ Testimi i auditimit që kryhet të jetë në përputhje me planin e miratuar të auditimit dhe që përfundimet nga testimi të jenë përfundimet e duhura;
 - ◆ Është bërë një punë e mjaftueshme për të mbështetur përfundimet dhe rekomandimet e raportit të auditimit;
 - ◆ Grupi i auditimit, përgjegjësi i sektorit, drejtori ka patur ndonjë çështje konflikti interesash me subjektin, dhe mund të shkelet konfidencialiteti, përvoja e stafit që ka marrë pjesë në auditim, apo profesionalizmi i tyre;
 - ◆ Numri i grupit të auditimit dhe nëse auditimi është kryer në mënyrën me efçente;
 - ◆ Puna audituese është bërë sipas manualit të auditimit, standardeve ndërkombëtare dhe praktikave më të mira.
18. Në fund të çdo vlerësimi, ekipi i rishikimit do të dorëzojë një raport tek Drejtori i Përgjithshëm i Auditimit të Brendshëm, i cili më pas do të takohet me drejtorin e strukturës për të diskutuar gjetjet. Pasi është rënë dakord, raporti duhet t'i dorëzohet Komitetit të Auditimit, ndërsa përmbledhja e këtij raporti t'i dërgohet Ministrisë të Financave.
19. Gjithashtu, përveç raportit, DPA duhet të shqyrtojë nëse ka patur fusha të tjera për përmirësim të cilat kanë dalë gjatë rishikimit. Për shembull nevojat për trainim, ndryshime në manualin e auditimit, ndryshime të mëtejshme legislative apo në udhëzime, që mund të kërkohen për përmirësimin e punës së auditëve të brendshëm.

SHEMBULL I NJË FORMULARI RISHIKIMI

FORMULAR RISHIKIMI

**KOMENTI I
RISHIKUESIT**

Për Shembull:

*Faza, vendi,
përfundimet për
letrat e punës
1.0.1.1.*

*Ne faqen... ka një
gabim matematikor
1.0.1.2.*

*Ju lutem vendosni
kryq-referencat ne
kreun për asetet e
trupëzuara...*

.....

**SOARIMI I
AUDITUESIT
SIPAS PIKAVE**

Për Shembull:

*Tani shtohen
përfundimet...*

*Gabimi është
korrigjuar...*

*Tashmë janë
përfunduar të gjitha
kryq-referencat...*

.....

Llogaritja e materialitetit , përmasës së modelit dhe kufirit më të lartë të gabimit

Në një subjekt publik , gjendjet e llogarive financiare për shpenzimet kryesore të këtij subjekti paraqiten si vijon:

Listë pagesa (shuma bruto)	45,000,000
Kontributi për Sig. Shoq & Shëndet	10,900,000
Shpenzimet operative	13,100,000

Duke konsideruar dhe të dhëna të tjera mbështetëse mund të llogarisim materialitetin , përmasën e modelit dhe kufirin më të lartë të gabimit gjatë auditimit të pasqyrave financiare sa më poshtë:

Subjekti Publik XXX

<u>Materialiteti bazuar për zërat e llogarisë</u>		
Baza e materialitetit		69,000,000
Listë pagesa (shuma bruto)		45,000,000
Kontributi për Sig. Shoq & Shëndet		10,900,000
Shpenzimet operative		13,100,000
Materialiteti %		1.0%
Niveli i materialitetit		690,000
Gabimi më se i pritshëm i tolerueshëm	10%	69,000
Saktësia %	90%	621,000
Grupimi	558,900	
Faktori i sigurisë		
Përmasa e modelit të sugjeruar		22
Listë pagesat	0.3	45,000,000
Kontributi i Sig. Shoq&Shend	0.3	10,900,000
Shpenzimet operative	0.3	13,100,000
TOTALI	33 shembuj	

Llogaritjet në tabelën e mësipërme shpjegohen:

- 1- Nisur nga ndjeshmëria dhe interesi i lartë ministror dhe publik për shpenzimin e fondeve publike, për llogaritjen e materialitetit, do të merret shuma bruto e shpenzimeve për paga, sigurime shoqërore e shëndetësore dhe shpenzimet operative, që në total janë supozuar të jenë 69,000,000 lekë. Kjo përbën **bazën e materialitetit**.
- 2- Në rastin konkret materialitetin e kemi marrë 1% për lehtësi veprimesh, por duhet pasur parasysh që niveli i materialitetit lëviz midis kufijve 0.5% deri 2%, dhe për të përcaktuar këtë nivel audituesi përdor gjykimin e tij profesional gjatë fazës së njohjes së subjektit. Nëse gjykohet që niveli i riskut të jetë i ulët atëherë audituesi duhet të zgjedhë një nivel të lartë materialiteti i cili do të lëvizë në kufijtë 1% deri në 2%.

- 3- Nëse audituesi vlerëson një nivel më të lartë materialiteti kjo do të thotë që audituesi mund të pranojë një nivel më të lartë gabimesh brenda pasqyrave financiare . Ai gjithashtu do të thotë që do të përdoren shembuj me përmasa më të vogla.
- 4- Produkti i bazës së materialitetit që në rastin tonë është 69,000,000 me koeficientin e materialitetit 1% , (69,000,000 x 1%= 690,000) do të japë **nivelin e materialitetit** prej 690,000 leke.
- 5- Referuar tabelës, **Gabimi i vlerësuar më i mundshëm** llogaritet në nivelin 10% të nivelit të planifikuar të materialitetit, (690,000 x 10% = 69,000), përben në vetvete përcaktimin e gabimit të mundshëm të tolerueshëm nga ana jonë, në një proces auditimi dhe në fund të fundit na jep një numër statistikor, që korrigjon nivelin e materialitetit (690,000 - 69,000) = 621,000 dhe shërben për të llogaritur treguesin e saktësisë apo **saktësimin**.
- 6- **Saktësimi bazë** është fiksuar në nivelet 85 – 90 % të diferencës ndërmjet Materialitetit të planifikuar dhe Gabimit të vlerësuar më të mundshëm. Në tabelë 90% i shumëzuar me nivelin e materialitetit të korrigjuar (90% x 621,000 = 558,900 lekë) përcakton gabimet e mundshme për gjithë grupimin që nuk do të testohet, ose Saktësimin.
- 7- Llogarisim përmasën e modelit/shembullit (e cila nënkupton numrin e transaksioneve që ne do të auditojmë nga i gjithë grupimi),
 - a. Faktori i planifikuar i sigurisë A gjykohet të jetë në nivelin 0.30
 - b. Përmasat e modelit/shembullit do të llogariten në bazë të formulës:

Përzgjedhja e planifikuar = Grupimi nga bëhet përzgjedhja x Faktorin e sigurisë Saktësimin e planifikuar

Ku : grupimi nga bëhet përzgjedhja do të jetë vlera e bazës së materialitetit dhe duke zëvendësuar vlerat përkatëse do të kishim:

$$\begin{aligned} \text{Përzgjedhja e planifikuar} &= \frac{\text{Bazën e materialitetit } 69,000,000 \times \text{Faktori i sigurisë } 0.30}{\text{Saktësimin e Planifikuar } 621,000} \\ &= 33 \text{ raste/shembuj} \end{aligned}$$

Duke konsideruar një nivel të mos suksesit të testeve në 1 dhe duke pasur parasysh Faktorin e sigurisë A të planifikuar 0.3 gjykojmë që përmasat e shembullit duhet te rriten me 20% , atëherë:

$$\text{Përzgjedhja e planifikuar} = 33 + (33 * 20\%) = 40 \text{ raste/ shembuj}$$

a) Për ta bërë të kuptueshëm shembullin mbi kuptimin e materialitetit, supozojmë se nga testimi i 33 transaksioneve, kemi konstatuar një gabim në vlerën 86,500 lekë.

Cili do të ishte gjykimi në këtë rast ?

Duke supozuar se numri i transaksioneve të kryera nga subjekti është 1075, dhe ne kemi audituar 33 prej tyre , ku shkalla e gabimit rezultoi 86,500. Ky është moment kyç, në procesin e auditimit, pasi Saktësia që ne kemi llogaritur, përfaqëson gabimin e tolerueshëm për 1042 transaksione të pa audituara.

Hapi i mëtejshëm do të ishte llogaritja e kufirit më të lartë të gabimit duke përdorur një llogaritje matematikore për të gjithë grupimin (në rastin tonë për 1075 transaksione).

Mënyra e llogaritjes:

- 1- Kemi saktësinë e llogaritur 558,900 lekë e cila përfaqëson gabimin e vlerësuar me të mundshëm për 1042 transaksione.
- 2- Nga testimi rezultoi një gabim prej 86,500 lekë që i përkasin 33 transaksioneve të audituara (fushat e llogarive të audituara).
- 3- Llogarisim **kufirin më të lartë të gabimit** për të gjithë grupimin i cili del si shumë e Gabimit të vlerësuar më të mundshëm me Saktësimin($558,900 + 86,500 = 645,400$), ky është niveli më i lartë i gabimit të tolerueshëm dhe të njohur për gjithë grupimin, në rastin tonë 1075 transaksionet.

Për të arritur në një gjykim sa më të drejtë nëse pasqyrat financiare përmbajnë apo jo parregullsi materiale **kufiri më i lartë i gabimit krahasohet me nivelin e materialitetit** dhe siç shihet ky Kufi rezulton të jetë më i vogël se niveli i materialitetit të planifikuar ($645,400 < 690,000$), dhe audituesit në mënyrë të arsyeshme mund të nxjerrin përfundimin se nuk ka parregullsi materiale dhe për pasojë nuk kërkohet të kryhet asnjë punë tjetër shtesë.

- b) Nëse niveli i gabimit në transaksionet e testuara do të ishte 120,000 lekë , atëherë gjykimi i audituesit do të ndryshonte si më poshtë : kufiri më i lartë i gabimit do të ishte 778,900 lekë ($558,900 + 220,000 = 778,900$) pra më i lartë se niveli i materialitetit ($778,900 > 690,000$) dhe kjo do të thotë që ka mundësi të ekzistojë parregullsia materiale dhe në këtë rast i cili konsiderohet si “i papranueshëm”, audituesve u nevojitet të ndërmarrin punë të mëtejshme për të mënjanuar situatën e dyshimtë. Në këto kushte audituesi duhet të përpiqet të arrijë:
- a) zvogëlimin e nivelit të vlerësuar të rrezikut të kontrollit, atje ku është e mundur, duke u kompensuar me anë të testeve të procedurave me të shtrira apo shtesë, ose
 - b) zvogëlimin e rrezikut të mos-zbulimit, duke modifikuar natyrën, afatin dhe shtrirjen e procedurave themelore të planifikuara të auditimit.
 - c) Shtimi i numrit të testimi të transaksioneve, edhe për një numër të konsiderueshëm, deri sa të arrihet në konkluzionin se nuk kemi shmangie dhe gabime të tjera, por duke konsideruara që modelet e zgjedhura në fillim në mënyrë rastësore na dolën me gabime.

RISQET E AUDITIMIT

Një subjekt me 12 zyra rajonale është audituar një vit më parë, por në vijim të veprimtarisë ka ndryshuar strukturë dhe në disa prej zyrave rajonale janë vendosur punonjës të rinj. Lidhur me çështje të personelit dhe listëpagesat ,në Raportin Final të vitit të kaluar është vlerësuar se risku është shume i ulët dhe kontrolli ndaj tij është gjithashtu i ulët.

Nga vlerësimi i subjektit vëmë re:

1. Subjekti ka disa nen/ zyra të cilat përgatisin listë pagesat për zyrat rajonale përkatëse dhe ata mund të shtojnë informacion dhe mund të bëjnë korrigjime në listë pagesat si në llogaritjet që bëjnë për punë jashtë orarit etj, mendohet se mund të hyjnë direkt në sistem, ose meqenëse janë financiere të rinj pa përvojë ka mundësi të bëjnë llogaritje të gabuara në shtesat për vështirësi në punë, ose ndalesat për përlllogaritjen e tatimit dhe të kontributit të sigurimeve shoqërore.
2. Stafi në subjekt ka ndryshuar përbërjen të tij nga 12 punonjës, 8 prej tyre janë të rinj në detyrë si financiarë. Këta punonjës nuk janë trajnuar asnjëherë në ndonjë kurs trajnimi dhe apo dhe gjatë punës nga punonjësit e tjerë ekzistues. Gjithashtu ata nuk kanë njohuri të mjaftueshme në përdorimin e legjislacionit të fushës përkatëse. Megjithëse dihen hapat që do të ndiqen gjatë punës, punonjësit e rinj nuk kanë shumë njohuri për procedurat që duhen ndjekur dhe nuk janë udhëzuar për fazat e punës në procesin e përpilimit të listë pagesave.
3. Rregullat për përgatitjen e listë pagesave për subjektin janë komplekse dhe në rastin konkret janë përdorur disa mënyra pagese.
4. Kontrollat menaxhuese janë të pakta, në to nuk përfshihen raportet e menaxhimit (ose raportet e posaçme të përgatitura nga sistemi) në mënyrë periodike.
5. Nisur nga fakti që vitin e kaluar subjekti është audituar dhe është vlerësuar që risku i brendshëm ka qenë i ulët, drejtuesit e subjektit kanë krijuar bindjen se procesi do të ketë të njëjtin nivel risku dhe se kontrollat e brendshme janë të mirë dhe të sigurtë.

Audituesit do t'i duhet të japë përgjigje pyetjeve të mëposhtme:

1. C' mendon audituesi për riskun e brendshëm
2. C' mendon ai lidhur me kontrollin e riskut.
3. Cili faktor risku do të ishte më i përshtatshëm për të përcaktuar madhësinë e modelit.
4. Gjatë punës audituese me listë pagesat në cilën zone të veçantë do të fokusohet puna e tij ?

Lidhur me pyetjet e mësipërme për risqet e auditimit përgjigjet e mëposhtme vlerësohen të përshtatshme :

1. Risku i brendshëm është në nivelin e larte për arsye se:
 - ◆ Struktura e Subjektit është shumë komplekse, futja e informacionit në rastin tonë bëhet nga 12 zyra.
 - ◆ Meqënëse rregullat për përgatitjen e listë pagesave për subjektin janë komplekse dhe në rastin konkret janë përdorur disa mënyra pagese paraqiten vështirësi në kontrollin e tyre.
 - ◆ Stafi është i ri në përbërje të të cilit ka 8 punonjës të rinj që nuk kanë përvojën e duhur.
 - ◆ Udhëzimet e pakta që ka marrë stafi ose nuk ka marrë fare nuk janë vënë në zbatim.

2. Risku i kontrollit është i lartë sepse:
 - ◆ Kontrollat nga ana e menaxhimit janë të pakta dhe jo efektive, pasi ata nisen nga fakti që auditimi i mëparshëm ka paraqitur Raportin para një viti ku risku është i ulët dhe në këtë rast nuk mendojnë se ka rritje të nivelit të riskut.
 - ◆ Menaxherët mendojnë se kontrollat janë të mira por, meqënëse kemi të bëjmë me staf të ri , ata duhet të sigurohen më parë se, stafi i ri është i trajnuar me mirë dhe mendojnë se mbikëqyret nga afër për aq kohe, sa ky staf të familjarizohet me të gjitha proceset e punës.
 - ◆ Ndërkohë menaxheret nuk kanë kryer vet një përcaktim të saktë të riskut dhe ta paraqesin atë.

3. Duke e patur të lartë riskun e brendshëm dhe riskun e kontrollit , faktori i riskut që do të përdoret në rastin tonë është në nivelin 3, d.m.th është në nivelin e lartë.

4. Ku do të fokusohet auditimi në këtë rast:
 - ◆ Në mënyrë që të kryhet një test i pavarur audituesi duhet të kryej një rishikim analitik duke vëzhguar realizimet e vitit të kaluar, planifikimin në buxhetin e vitit aktual të zërit të shpenzimeve për pagat dhe realizimin faktik të tyre deri në momentin e fillimit të auditimit.
 - ◆ Zona të veçanta ku mund të futet informacion në kompjuter nga nen-zyrat në degët e subjektit duhet të kontrollohen me imtësi, si p.sh. si është bërë pagesa për punë jashtë orarit, etj.
 - ◆ Raporte të veçanta të nxjerra nga sistemi kompjuterik duhet të rishikohen dhe të ndiqen me kujdes nëse ka gabime ,apo ka punonjës që paguhen më shumë se paga që i takon me klasën e grupit, si dhe aplikimi i % për vjetërsinë dhe vështirësinë në punë.
 - ◆ A bën rakordim drejtorja e financës për listëpagesat me drejtorinë e personelit për numrin e punonjësve, dhe të bëhet përputhshmëria e emërtesave në bordero me ato të strukturës së miratuar.

