



Republika e Kosovës  
Republika Kosova - Republic of Kosovo  
*Qeveria - Vlada - Government*

*Ministria e Financave*  
*Ministarstvo Finansija - Ministry of Finance*

# **Bazat e Auditimit të Brendshëm**

## **1** **Moduli**

Programi Kombëtar për Trajnimin e Auditorëve të  
Brendshëm të Sektorit Publik në Kosovë

Prishtinë, 2016

*Shënim:*

*Materiali për Modulin e 1-rë – Bazat e Auditimit të Brendshëm të Programit Kombëtar për Trajnim për auditorët e brendshëm në sektorin publik në Kosovë është përgatitur duke përdorur pjesët e materialit të trajnimit që i përmban Moduli Ndërkombëtar (IM) 1 – Bazat e Auditimit të Brendshëm i shkruar nga Instituti i Certifikuar për Financa Publike dhe Kontabilitet (CIPFA) nga Mbretëria e Bashkuar dhe i publikuar nga Qendra për Ekselencë në Financa (CEF) nga Sllovenia në vitin 2010. IM 1 – Bazat e Auditimit të Brendshëm janë prodhuar, e janë përkthyer nga gjuha angleze në gjuhën shqipe dhe i janë dorëzuar Ministrisë së Financave të Kosovës gjatë kornizës së Projektit i financuar nga BE “Përkrahja e BE-së për Përmirësimin e Menaxhimit Publik, Kontrollit dhe Llogaridhënies në Kosovë” i cili është zbatuar gjatë periudhës shtator 2009 – shtator 2011 nga Tribal Helm/Capita International Development, Qendra për Ekselencë në Financa (CEF) nga Sllovenia dhe Instituti i Certifikuar për Financa Publike dhe Kontabilitet (CIPFA) nga Mbretëria e Bashkuar.*

# **Përmbajtja**

<b>1. Hyrje: Qëllimi i përgjithshëm i modulit .....</b>	<b>7</b>
<b>2. Historia e Auditimit .....</b>	<b>8</b>
<b>3. Instituti për Auditim të Brendshëm .....</b>	<b>10</b>
<b>4. Korniza punuese për praktika profesionale - Standardet dhe kodi etikës ..</b>	<b>11</b>
<b>5. Kontrolli i Brendshëm i Financave Publike .....</b>	<b>16</b>
<b>6. Zhvillimi i Auditimit të Brendshëm në Kosovë .....</b>	<b>20</b>
<b>7. Llojet e Auditimit .....</b>	<b>22</b>
7.1 Auditimi i Jashtëm .....	22
7.2 Auditimi i Brendshëm .....	25
<b>8. Dallimet dhe ngjashmëritë mes auditimit të brendshëm dhe të jashtëm ....</b>	<b>31</b>
<b>9. Interesat e ndara nga auditorët e brendshëm dhe të jashtëm .....</b>	<b>32</b>
<b>10. Krijimi i marrëdhënieve më frytdhënëse mes auditorit dhe Menaxhmentit .....</b>	<b>38</b>
<b>11. Dallimi mes auditimit dhe inspektimit financiar .....</b>	<b>40</b>
<b>12. Tiparet e Auditimit .....</b>	<b>40</b>
<b>13. Sjellja etike dhe auditori .....</b>	<b>50</b>
<b>14. Ushtrime .....</b>	<b>53</b>
<b>15. Literatura .....</b>	<b>67</b>



## 1. HYRJJE: QËLLIMI I PËRGJITHSHËM I MODULIT

Qëllimi i këtij moduli është që t’ju ndihmojë për t’u përgatitur për provimin në Bazat e Auditimit të Brendshëm, i cili është pjesë e përgatitjes suaj për të marrë certifikatën për ushtrimin e detyrës së auditorit të brendshëm në Subjektet e Sektorit Publik në Kosovë.

Në modulën e Bazave të Auditimit të Brendshëm shtjellohet se çka është ajo që në të vërtetë kërkohet nga një auditor të kryej, në emër të kujt auditori i përmbush ato shumë detyra që ai ose ajo mund t’i kryej dhe hulumtojë disa nga llojet e ndryshme të punës së auditimit që ekzistojnë.

Pasi që jeni duke u trajnuar për t’u bërë auditor në sektorin publik, do të bëjmë dallimin se si auditimi në sektorin publik ndryshon nga ai në sektorin privat. Gjithashtu do të bëjmë krahasime në mes roleve të auditorëve të brendshëm dhe të jashtëm për t’i dalluar në mënyrë të qartë përgjegjësitë që zotëron secili prej tyre. Kjo do të na ndihmojë që të kuptojmë se si auditorët e brendshëm dhe të jashtëm mund t’i koordinojnë përpjekjet e tyre ashtu që të mund ta ndihmojnë njëri tjetrin (drejtpërdrejtë apo tërthorazi) dhe, si rezultat, të ofrojnë një shërbim të auditimit që është ekonomik, efektiv dhe efikas për organizatat në sektorin publik të cilave u shërbejnë.

Do të shtjellojmë tri koncepte shumë të rëndësishme të auditimit në këtë modul: pavarësia, cilësia dhe etika. Edhe pse do të flasim ndarazi për secilën nga këto, në praktikë secila ka ndikim tek njëra tjetra. Të gjithë auditorëve në mënyrë të vazhdueshme u kërkohet nga menaxhmenti, politikanët, investuesit financiar dhe tatimpaguesit që të vlerësojnë performancën e tyre profesionale për secilën prej këtyre triave.

Gjithashtu do të shtjellohet edhe për “pavarësinë” se si auditorët duhet të japin raport të pavarur për menaxhmentin apo aksionarët-palët me interes. Nëse pavarësia e auditorit komprometohet në ndonjë mënyrë atëherë shkalla e besueshmërisë që pranuesi i atij raporti mund ta vendosë tek opinioni i auditorit do të ndikohet në aspekt të kundërt.

## Objektivat e të mësuarit

Pas përfundimit me sukses të këtij moduli ju do të jeni në gjendje t'i:

- Kuptoni detyrat, objektivat dhe përgjegjësitë e auditimit të brendshëm dhe të jashtëm në sektorin publik dhe në atë privat;
- Vlerësoni arsyet e funksioneve të auditimit të brendshëm dhe të jashtëm që organizohen dhe raportimin në mënyra të ndryshme;
- Përshkruani përfitimet nga marrëdhëniet e mira të punës mes menaxhmentit, auditorit të brendshëm dhe auditorit të jashtëm;
- Kuptoni detyrat, objektivat dhe përgjegjësitë e auditimit të brendshëm dhe të jashtëm në sektorin publik dhe në atë privat.

## 2. HISTORIA E AUDITIMIT

Historia e shërbimeve të auditimit është mjaft e hershme. Që në kohët e lashta njerëzve që kishin prona u lindi nevoja e shqyrtimit të hollësishtëm të veprimeve të tyre të përditshme ekonomike. Domosdoshmëria për transparencë në administrimin e pasurisë shtroi nevojën e fillimit të legjitimitetit të shërbimeve të kontabilitetit dhe auditimit.

Fjala “audit” siç është përdorur në shtetet anglofone rrjedh nga folja “audire” që në gjuhën latine do të thotë të dëgjosh. “Auditor” përkufizohet në fjalorët bashkëkohor si “... një person i cili dëgjon; personin tjetër duke i audituar llogaritë...” Prejardhja e kësaj fjale vjen nga fakti se në kohët e mesjetës, kur jo shumë njerëz mund të lexonin apo shkruanin, një pronar toke i pasur do t'i “dëgjonte” regjistrimet e aksioneve të pronës së tij me rastin kur të thirren, p. sh. duke e dhënë numrin e shumë kokave të gjedhëve, deleve dhe dhive, shumë elb, grurë dhe tërshërë. Në këtë mënyrë, ai mund të tregonte nëse menaxherët e pronave të tij ishin duke i kryer mirë apo keq punët e biznesit të pronarit në krahasim me llogaritjet e mëparshme. Ishte një formë e rishikimit që mund ta dëgjonte performancën e menaxherëve gjatë një periudhe të caktuar kohore.

Rritja e tregtisë komerciale dhe kapitalizmit industrial prej shekullit të 16-të deri në 19-të, kërkonte shumë më shumë para për ta financuar atë. Fondet gjithnjë e më shumë vinin nga investitorët privat. Kjo ndikoi që pronësitë e bizneseve të ndaheshin, gjë e cila më pas solli deri te krijimi i bizneseve me përgjegjësi të

kufizuar. Investitorët, ose aksionarët, caktonin menaxherë me pagesë për t'i drejtuar kompanitë e tyre në interes të tyre dhe këta menaxherë kërkohej të jepnin llogari për performancën e tyre, natyrisht në baza vjetore, t'u tregonin aksionarëve se sa mbarëvajtje kishte në punët dhe investimet e tyre.

Sidoqoftë paramendoni të ishit një nga investitorët privat të mençur në një biznes që ishte duke u menaxhuar nga dikush të cilin ju me siguri nuk e keni takuar kurrë më parë. Ju hoqët dorë nga paratë tuaja (të cilat mund t'ia kishit dhënë kompanive tjera ose në bankë për të fituar kamatë ose madje t'ia jepnit ato kishës duke bërë një vepër të mirë për t'u ndihmuar të varfërve) në pretekstin se kompania që e keni zgjedhur do të kishte fitim dhe ju pastaj do të kishit kompensim për kapitalin tuaj të investuar. Kur menaxherët i kanë përgatitur llogaritë e tyre, ju i keni lexuar ato dhe ato duken se japin lajme të mira, d.m.th. kompania është në fitim për këtë vit dhe aksioni i juaj në fitim paraqet 15% të parave që i keni rrezikuar fillimisht duke ia dhënë ato kompanisë.

Megjithatë si një investitor i mençur (d.m.th. një individ tejet skeptik, i cili do të dëshironte të shihte të dhëna relevante edhe më të mira para se t'u besojë deklaratave të një menaxheri anonim), jeni ende të pasigurt nëse do të keni besim tek personat përgjegjës për drejtimin e kompanisë suaj ose t'u besoni hollësive që ata i kanë vënë në llogaritë sepse:

Informatat e kontabilitetit mund të paraqiten në atë mënyrë që mund të jetë e vështirë të kuptohet ose mund të ju keq-orientojnë dhe t'ju shpiejnë në marrjen e vendimeve të gabuara mbi baza jo të sakta.

Çka është më e keqja, informatat mund të jenë të shtrembëruara qëllimisht për t'i fshehur aktivitetet mashtruese (paratë tuaja në të vërtetë i ka vjedhur menaxhmenti, kështu që ju i keni humbur ato për shkak se kompania në të vërtetë ka dështuar).

Si ndihmesë në reduktimin e pasigurive që ju dhe investitorët tjerë mund të keni rreth llogarive kur për herë të parë janë paraqitur nga menaxhmenti, mund të caktoni një palë të tretë të pavarur (që do të kryejë rolin e njëjtë si auditor i kohëve të më hershme) për të “dëgjuar” se çka u tregojnë menaxherët e kompanisë palëve me interes rreth asaj se çka ka ndodhur me pasurinë gjatë vitit. Auditori do ta bëjë këtë duke kontrolluar llogaritjen dhe përpilimin e hollësive financiare dhe t'u jap aksionarëve siguri më të madhe, ata do të hulumtonin çfarëdo parregullsie ose transaksione të dyshimta që i zbulojnë.

Në fund të procesit të kontrollimit të të dhënave për atë se çka ka “thënë” menaxhmenti në llogari, auditori i pavarur do t’u raportonte aksionarëve, do t’u ofronte opinionin e tij nëse menaxhmenti ka paraqitur regjistrime të arsyeshme se si ka qenë performanca financiare dhe operative gjatë vitit në fjalë. (Duke pas parasysh kohën, burimet dhe parat në dispozicion për ta paguar një auditor, nuk do të ishte e mundshme për atë, në shumë raste, t’i kontrollojë të gjitha transaksionet për saktësi; prandaj auditori nuk mund të garantojë për sigurinë e përgjithshme të llogarive).

Pasi që strukturat e biznesit dhe format e raportimit bëhen më të ndërlikuara dhe bëhet e qartë që disa menaxherë nuk ishin aq të aftë sa të tjerët në drejtimin e kompanisë, është bërë e domosdoshme për qeveritë kombëtare të miratojnë legjislacionin për herë e më shumë i cili përcakton rregullat themelore për raportimin e performancës së kompanive të kufizuara. Ky legjislacion e bëri këtë një kërkesë statusore që auditimet e pavarura të jashtme vjetore të pasqyrave financiare duhet të kryhen dhe kështu u ofrojë investitorëve privat një lloj mbrojtje nga menaxhmenti jo efikas apo i pandershëm<sup>1</sup>.

### 3. INSTITUTI PËR AUDITIM TË BRENDSHËM

Është e pa mundur të flitet për profesionin e auditimit të brendshëm pa e prezantuar organizatën ndërkombëtare profesionale për auditim të brendshëm. Instituti për auditim të brendshëm është organizatë ndërkombëtare profesionale për auditim të brendshëm e themeluar në vitin 1941 me seli në Altamonte Springs, Florida, SHBA. Instituti është organizatë jo tregtare, jo komerciale dhe jo fitimprurëse, që qeveriset nga anëtarët e saj nëpërmjet bordit të drejtorëve.

Misioni i Institutit për auditim të brendshëm është të jetë një shoqatë ndërkombëtare profesionale, e organizuar në përmasa botërore e dedikuar në promovimin e praktikave për auditim të brendshëm duke siguruar standardet, kodin e etikës, materiale trajnuese, testimet, certifikimin e auditorëve të brendshëm nëpër botë.

Motoja e Institucionit për auditim të brendshëm është “Mbarëvajtje e përbashkët për të rritur dhe për të mbrojtur vlerën e organizatës, duke u bazuar në rrezik, siguri objektive, këshilla, dhe drejtim”. Kjo moto ka qenë e adaptuar prej vitit 1941 dhe ende vazhdon të jetë shumë valide<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> “Bazat e Auditimit të Brendshëm” fq. 14 viti 2013 Kosovë

<sup>2</sup> Instituti i auditorëve të brendshëm – <http://www.theiia.org/>



## 4. KORNIZA PUNUESE PËR PRAKTIKA PROFESIONALE – STANDARDET DHE KODI I ETIKËS

Qëllimi i kornizës punuese për praktikat profesionale është të organizohet një seri e udhëzimeve ekzistuese dhe atyre të zhvilluara që të jenë në mënyrë të lehtë të pranueshme të bazuara në kohë për audituesit e brendshëm.

Korniza punuese për praktika profesionale përmban definicionin e auditimit të brendshëm, standardet për praktikat profesionale të auditimit të brendshëm, kodin e etikës, këshillat praktike dhe zhvillimin e ndihmave praktike.

### *Definicioni i auditimit të brendshëm:*

Auditimi i brendshëm është aktivitet i pavarur për të ofruar siguri objektive dhe këshilluese i disenjuar që të shtojë vlerën dhe përmirësoj veprimet e organizatës. Ndihmon organizatën në përmbushjen e qëllimeve të saja duke sjellë qasje sistematike, të disiplinuar, të vlerësoj dhe përmirësoj efektivitetin e rrezikut menaxherial, kontrollit dhe proceseve qeverisëse.

### *Udhëzime të detyrueshme*

Udhëzime të detyrueshme të auditimit të brendshëm janë Standardet dhe Kodi i etikës.

Standardet përbëhen nga:

- **Standardet e atributive (veçorive)** që adresojnë karakteristikat e organizatës dhe palëve që kryejnë funksionin e auditimit të brendshëm. Për të gjitha shërbimet e auditimit standardet atributive (veçorive) zbatojnë: qëllimin, autoritetin, përgjegjësinë, pavarësinë, objektivitetin, zotësinë, kujdesin e duhur profesional, sigurinë e cilësisë dhe përmirësimin;
- **Standardet e performancës** përshkruajnë natyrën e funksionit të auditimit të brendshëm dhe ofrojnë kriteret e cilësisë kundrejt të cilave mund të vlerësohet performanca e këtyre shërbimeve. Për të gjitha shërbimet e auditimit të brendshëm standardet e përmbushjes zbatojnë: udhëheqjen e aktiviteteve të auditimit të brendshëm, natyrën e punës, planifikimin e angazhimit, përmbushjen e angazhimit, komunikimin e rezultateve mbarëvajtjen e vëzhgimit dhe pranimit e rreziqeve të Menaxhmentit; dhe

- **Standardet e zbatimit** që aplikohen për lloje specifike të angazhimeve. Ato adresojnë mënyrën e duhur të zbatimit të standardeve atributive (veçorive) dhe atyre të përmbushjes. Këto standarde fokusohen në siguri, konsultime, aktivitete tjera (si p.sh. hetimet e mashtrimit), mund të përfshihen edhe standarde të lëshuara nga trupat tjerë të aranzhimeve të standardeve.

Qëllimi i Standardeve është që të:

- Bëjnë identifikimin e parimeve bazë, të cilat janë udhëzuese të praktikës së auditimit të brendshëm;
- Ofrojnë kornizën për kryerjen e një vargu të gjatë të aktiviteteve të auditimit të brendshëm që e shtojnë vlerën;
- Vendosin bazat për vlerësimin e performancës së auditimit të brendshëm; dhe
- Kujdesen për proceset dhe veprimet e përmirësuara të organizatës.

### **Kodi i etikës**

Kodi i etikës është i nevojshëm dhe i duhur për profesionin e auditimit të brendshëm, duke marrë parasysh që ai bazohet në besimin e krijuar me sigurimin objektiv të tij për menaxhimin e rrezikut, kontrollin dhe qeverisjen.

Qëllimi i Kodit të etikës është që:

- Të kontribuojë në sjelljen etike në Njësitë e Auditimit të Brendshëm; dhe
- Të vendosë themelet për menaxhmentin që ata t'u besojnë vlerësimeve të dhëna nga funksioni i auditimit të brendshëm.

Kodi i etikës shtrihet përtej definicionit të auditimit të brendshëm, duke përfshirë dy komponentë themelorë:

- Parimet që janë relevante për profesionin dhe praktikën e auditimit të brendshëm, kryesisht integritetin, objektivitetin, besueshmërinë (konfidencialitetin) dhe kompetencat; dhe
- Normat e mirësjelljes, të cilat përshkruajnë sjelljen e pritur nga auditorët e brendshëm.

## **Parimet e auditimit**

Auditorët e brendshëm pritet që t'i aplikojnë dhe t'i mbështesin parimet në vijim:

### ***Integriteti***

Integriteti i auditorëve të brendshëm krijon besimin dhe ofron bazat për t'u mbështetur në gjykimin e tyre.

### ***Objektiviteti***

Auditorët e brendshëm tregojnë nivel më të lartë të objektivitetit profesional në grumbullimin, vlerësimin dhe komunikimin e informacioneve rreth aktivitetit apo procesit që ekzaminohet. Auditorët e brendshëm kryejnë një vlerësim të balancuar për të gjitha rrethanat relevante dhe nuk ndikohen shumë nga interesat vetjake apo nga të tjerët, gjatë formimit të gjykimeve.

### ***Besueshmëria***

Auditorët e brendshëm respektojnë vlerën dhe zotërimin e informacioneve të pranuar dhe nuk zbulojnë informacione pa pasur autorizim të duhur, përveç nëse është në pyetje ndonjë obligim ligjor apo profesional.

### ***Kompetenca***

Auditorët e brendshëm aplikojnë njohuritë, aftësitë dhe përvojën e nevojshme, gjatë kryerjes së shërbimeve të auditimit të brendshëm.

## **Norma e mirësjelljes**

### **1. Integriteti**

Auditorët e brendshëm:

- 1.1 Do të kryejnë punën e tyre ndershmërisht, zellshëm dhe me përgjegjësi;
- 1.2 Do të respektojnë ligjin dhe zbulojnë atë çfarë kërkohet sipas ligjit dhe profesionit;

- 1.3 Nuk do të jenë qëllimisht pjesë e ndonjë aktiviteti joligjor apo pjesëmarrës në akte diskredituese për profesionin e auditimit të brendshëm apo organizatën; dhe
- 1.4 Do të respektojnë dhe kontribuojnë në objektivat legjitime dhe etike të organizatës.

## 2. Objektiviteti

### Auditorët e brendshëm:

- 2.1 Nuk do të jenë pjesëmarrës të ndonjë aktiviteti apo marrëdhënie, që do të mund të dëmtonte apo supozohet se do të dëmtonte vlerësimin e tyre të paanshëm. Kjo pjesëmarrje përfshinë aktivitetet apo marrëdhëniet të cilat mund të jenë në konflikt me interesat e organizatës;
- 2.2 Nuk do të pranojnë asgjë që do të mund të dëmtonte apo supozohet që do të dëmtonte gjykimin e tyre profesional; dhe
- 2.3. Do të zbulojnë të gjitha faktet materiale për të cilat janë në dijeni dhe të cilat mund të shtrembërojnë raportimin e aktiviteteve në shqyrtim, po që se nuk zbulohen.

## 3. Besueshmëria

### Auditorët e brendshëm:

- 3.1 Do të jenë të matur gjatë përdorimit dhe mbrojtjes së informacioneve të siguruara gjatë detyrave të tyre; dhe
- 3.2 Nuk do të përdorin informacion për ndonjë leverdi personale apo i cili, në ndonjë mënyrë do të ishte në kundërshtim me ligjin ose do të ishte i dëmshëm për objektivat legjitime dhe etike të organizatës.

## 4. Kompetenca

### Auditorët e brendshëm:

- 4.1. Do të angazhohen në shërbimet, në të cilat kanë njohuri, aftësi dhe përvojë të duhur;
- 4.2. Do të kryejnë shërbime të auditimit të brendshëm, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Praktikës Profesionale të Auditimit të Brendshëm; dhe

4.3. Do të përmirësojnë vazhdimisht aftësitë e tyre, si dhe efektivitetin dhe cilësinë e shërbimeve të tyre.

### **Udhëzimet jo të detyrueshme për auditim të brendshëm**

Udhëzimet jo të detyrueshme për auditim të brendshëm janë këshillat praktike dhe zhvillimi i ndihmave praktike.

#### ***Këshillat praktike***

Përveç udhëzimeve të detyrueshme ekzistojnë edhe udhëzimet të cilat janë të aprovuara por jo të detyrueshme. Këshillat praktike janë udhëzime të cilat janë të miratuara por jo të detyrueshme. Këto udhëzime mund të ndihmojnë në interpretimin e standardeve, zbatimin e tyre në punë specifike, lokacion apo auditim të veçantë.

#### ***Zhvillimi i ndihmave praktike***

Zhvillimi dhe ndihma praktike zakonisht ofrohen përmes materialeve të zhvilluara dhe/apo të miratuara nga Instituti për auditim të brendshëm, por të cilat nuk i plotësojnë kriteret për udhëzime të detyrueshme apo këshillat praktike. Kryesisht këtu përfshihen studimet hulumtuese, librat, seminarët, konferencat dhe shërbime tjera.

Auditorët pritet t'u përmbahen standardeve të auditimit të njohura ndërkombëtarisht, kodit të etikës, udhëzimeve dhe shpalljeve tjera të publikuara nga Bordi i drejtorëve të Institutit për auditim të brendshëm<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Instituti i Auditimit të Brendshëm - <http://www.theiia.org/>.

## 5. KONTROLLI I BRENDSHËM I FINANCEVE PUBLIKE

Koncepti i “Kontrolli i Brendshëm i Financave Publike” së pari është zyrtarizuar në vitin 1999 nga Komisioni Evropian. Ai i referohet “sistemeve të kontrollit të brendshëm të qeverisë të synuara në mbrojtjen e interesave financiare të qeverisë në tërësi”. KBFP u krijua si strategji e mirë për të ndihmuar procesin e reformës në zhvillimin e sistemeve publike të kontrollit të brendshëm në vendet të cilat dëshirojnë të bëhen kandidatë për anëtarësim në BE. Sistemi i KBFP-së përkufizohet si sistem i cili përbëhet nga elementet funksionale të Menaxhimit Financiar dhe Kontrollit (MFK) dhe Auditimit të Brendshëm (AB) bashkë me institucionet përgjegjëse për harmonizimin e këtyre funksioneve përgjatë qeverisë ( $NjQH=(MFK + AB)$ ).

Zhvillimi i kontrollit të brendshëm të financave publike në Kosovë

Kontrolli i Brendshëm i Financave Publike (KBFP) në Kosovë është rregulluar me Rregulloren e UNMIK-ut Nr. 2001, të datës 13 shtator, të titulluar “Mbi Degën Ekzekutive të Institucioneve të Përkohshme Vetëqeverisëse në Kosovë (IPVQ)”, e cila cakton strukturën e administratës, rolin dhe përgjegjësinë e Institucioneve.

Përgjegjësi e institucioneve ishte të formulojnë prioritetet e qarta për shpërndarjen e burimeve që do të vihen në dispozicion nga Buxheti për Institucionet e Përkohshme të Vetëqeverisjes dhe burimeve tjera; të sigurojnë ndarjen sa më të përshtatshme, efektive për sa i përket kostos, transparente dhe të përgjegjshme të fondeve, të pranuar nga Buxheti për Institucionet e Përkohshme të Vetëqeverisjes dhe nga burime të tjera; të sigurojnë që shërbimet e besueshme jepen në mënyrë transparente dhe të përgjegjshme duke mos diskriminuar origjinën etnike ose sociale, racën, gjininë, paaftësinë, fenë, opinionin publik apo ndonjë opinion tjetër; të themelojnë dhe implementojnë masa kundër-mashtrimit dhe kundër korrupsionit dhe po ashtu të promovojnë vetëdijesimin e përgjithshëm ndaj mashtrimit; të zhvillojnë dhe mirëmbajnë sistemet, procedurat dhe proceset përkatëse për mbështetjen e funksioneve ministrore.

Përgjegjësitë e menaxhmentit ekzekutiv nëpër institucione (Sekretari i përgjithshëm dhe Kryeshefi ekzekutiv) ishin: administrimi dhe menaxhimi i përgjithshëm i institucioneve dhe sigurimi që funksionet e besuara tek ato të implementohet; udhëheqja e drejtë dhe e saktë, këshillimi i paanshëm dhe profesional për autoritetin më të lartë; punësimi i stafit, organizimi i institucioneve dhe nxjerrja e vendimeve dhe udhëzimeve administrative mbi çdo çështje që ka të bëjë me funksionet e tyre. Menaxhimi efektiv dhe efikas i burimeve të ndara për institucione; sigurimi që rekrutimi i personelit në institucione i bazuar në kualifikimin, kompetencat dhe meritat profesionale, kryhet nëpërmjet konkurrencës së drejtë dhe të hapur.

Bazuar në këtë rregullore Ministria për Ekonomi dhe Financave ishte përgjegjëse që: të monitorojë pajtueshmërinë e Institucioneve të Përkohshme të Vetëqeverisjes me rregullat dhe procedurat e aplikueshme për prokurim publik pa paragjykuar kompetencat e Zyrës së Auditorit Gjeneral; të promovojë aktivitetet kundër-mashtrimit dhe kundër-korrupsionit në Institucionet e Përkohshme të Vetëqeverisjes, si dhe vetëdijesimin e përgjithshëm kundër mashtrimit.<sup>4</sup>

Koncepti i kontrollit të brendshëm të financave publike në Kosovë prej vitit 2001 është zhvilluar dhe përmirësuar vazhdimisht.

Sistemi i KBFP-së përqendrohet në tre shtylla kryesore:

1. Sisteme të shëndosha të Menaxhimit Financiar dhe Kontrollit (MFK) si përgjegjësi kryesore e menaxherëve në çdo organizatë buxhetore;
2. Pavarësi funksionale të Auditimit të Brendshëm (AB), për ta mbështetur dhe këshilluar menaxhmentin, për të dhënë siguri të arsyeshme që sistemet e menaxhimit financiar dhe kontrollit janë ngritur në përputhje me rregullat, standardet ndërkombëtare dhe praktikat më të mira të BE-së;
3. Njësia Qendrore Harmonizuese (NjQH) në Ministrinë e Financave harton dhe zbaton një metodologji të harmonizuar dhe cilësi të standardizuar si të sistemit të MFK, ashtu edhe të Auditimit të Brendshëm.

Të tre shtyllat e lartpërmendura, përbëjnë bazën e zhvillimit dhe të implementimit të sistemit të KBFP. Ato ngrihen dhe funksionojnë sipas parimit të përgjegjshmërisë menaxheriale dhe kërkojnë obligimin e të gjithë menaxherëve të të gjitha organizatave të sektorit publik për ndjekjen dhe zbatimin e parimeve të menaxhimit të mirë financiar dhe ligjshmërisë në menaxhimin e fondeve publike.

Menaxhimi financiar dhe kontrolli, është një proces gjithëpërfshirës i aktiviteteve të OB-së i cili realizohet nga menaxhmenti dhe personeli. MFK-ja nuk kufizohet vetëm në funksionet e specializuara të kontabilitetit por edhe me të gjitha aspektet dhe politikat menaxheriale. Ky proces ka për qëllim të ofrojë siguri të arsyeshme se objektivat e organizatës po arrihen me anë të:

- Aktiviteteve ekonomike, efikase dhe efektive;
- Pajtueshmërisë me legjislacionin dhe me aktet e brendshme dhe kontratat;

<sup>4</sup> Korniza institucionale dhe legjislative – Kosovë, prill 2007 faqe 9

- Informacioneve operacionale e financiare të besueshme e të plota;
- Ruajtjes së pasurisë dhe informatave.

Si mund të arrihet një menaxhim i shëndosh financiar dhe i kontrollit në sektorin publik?

Menaxhimi Financiar dhe Kontrolli në sektorin publik arrihet nëpërmjet:

- Krijimit të një mjedisi të kontrolli efikas dhe efektiv;
- Menaxhimit efektiv të rrezikut;
- Zbatimit të duhur të aktiviteteve të kontrollit;
- Menaxhimit të informimit dhe komunikimit;
- Monitorimit të aktiviteteve të organizatave buxhetore.

### **Auditimi i brendshëm funksionalisht i pavarur**

Aktiviteti i auditimit të brendshëm duhet të jetë i pavarur dhe auditorët e brendshëm duhet të jenë objektivisht të paanshëm në kryerjen e punës së tyre. Për ta arritur këtë pavarësi drejtori i auditimit duhet të raportojë tek një nivel në kuadër të organizatës i cili mundëson që aktiviteti i auditimit të brendshëm të përmbushë përgjegjësitë e veta. Përveç raportimit edhe aktivitetet e auditimit të brendshëm duhet të jenë të lira nga ndërhyrjet kur bëhet përcaktimi i fushëveprimit të auditimit të brendshëm, kur kryhet puna dhe kur komunikohen rezultatet. Në Kosovë pavarësia e auditimit është e rregulluar me ligjin e auditimit të brendshëm. Auditimi i brendshëm në Kosovë është i nënrenditur dhe raporton tek niveli më i lartë në kuadër të organizatës.

### **Njësitë Qendrore Harmonizuese**

Për të shmangur konfliktin e interesave si dhe për të siguruar një harmonizim të aktiviteteve të strukturave të menaxhimit financiar dhe kontrollit dhe të auditimit të brendshëm është e domosdoshme që në Ministrinë e Financave të funksionojë një autoritet qendror, misioni i të cilit është zhvillimi i kornizës së nevojshme ligjore dhe nënligjore dhe metodologjike për strukturat e menaxhimit financiar dhe kontrollit dhe për strukturat e auditimit të brendshëm. Duke ju referuar praktikës evropiane lidhur me këtë autoritet, vendet e ndryshme anëtare dhe candidate të Bashkimit Evropian, në përputhje me traditën e tyre kombëtare dhe përshtatjen me kushtet ndërkombëtare, kanë praktikuar dy modele.



*Modeli i parë* i përket formës së organizimit të një autoriteti qendror i emërtuar Njësia Qendrore e Harmonizimit (NjQH), e cila mbulon çështje që lidhen me harmonizimin e metodologjisë për të gjithë komponentët e sistemit të kontrollit të brendshëm financiar publik. Pra, sipas këtij modeli, ekziston një njësi qendrore e cila nxjerr ligje, akte nënligjore, metodologji, udhëzime, rregullore etj. të kësaj natyre, si dhe harmonizon veprimtaritë si për strukturat e kontrollit të menaxhimit financiar ashtu edhe për strukturat e auditimit të brendshëm.

*Modeli i dytë* i përket formës së organizimit të dy njësive qendrore në Ministrinë e Financave në rolin e autoritetit qendror të emërtuar “Njësia Qendrore e Harmonizimit për strukturat e kontrollit të menaxhimit financiar” dhe “Njësia Qendrore e Harmonizimit për strukturat e auditimit të brendshëm”.

Sipas këtij modeli, secila njësi qendrore mbulon çështje që lidhen me hartimin dhe miratimin e ligjeve, akteve nënligjore, metodologjive, udhëzimeve, rregulloreve etj. të kësaj natyre, si dhe harmonizimin e aktiviteteve të strukturave përkatëse për të cilën janë ngritur. Pra, sipas këtij modeli, Njësia qendrore e harmonizimit për strukturat e kontrollit të menaxhimit financiar nxjerr ligje, akte nënligjore, metodologji, rregullore si dhe harmonizon veprimtarinë për këto struktura, ndërsa Njësia qendrore e harmonizimit për strukturat e auditimit të brendshëm harton ligje, akte nënligjore, metodologji, rregullore si dhe harmonizon veprimtarinë për strukturat e auditimit të brendshëm.<sup>5</sup>

Kosova fillimisht ka përdorë modelin e dytë ku kanë qenë të themeluara dy njësi qendrore harmonizuese në Ministrinë e Financave. Njësia Qendrore Harmonizuese për menaxhimin financiar e kontrollit ka vepruar në kuadër të Departamentit të Thesarit, kurse Njësia Qendrore Harmonizuese për auditim të brendshëm ka funksionuar si departament i veçantë dhe ka qenë e nënrenditur drejtpërsëdrejti te Ministri.

Prej vitit 2014 pas ndryshim plotësimit të Ligjit për menaxhimin e financave publike dhe përgjegjësi është bërë ristrukturimi i dy Njësive Qendrore Harmonizuese.

Me kërkesë ligjore Ministria e Financave obligohet të aplikoj modelin e parë. Tani ekziston një Njësi Qendrore Harmonizuese e cila është e përbërë prej dy njësive qendrore harmonizuese ajo për Menaxhimin financiar të kontrollit dhe Njësia Qendrore Harmonizuese për auditim të brendshëm.

<sup>5</sup> Shqipëri, Bazat e AB” viti 2011/2012 faqe 39, dhe i modifikuar

Në Kosovë tani ekziston një kornizë gjithëpërfshirëse legislative që rregullon fushën e Kontrollit të Brendshëm të Financave Publike, duke përfshirë: ligjin për menaxhimin e financave publike dhe përgjegjësive, Ligjin për auditim të brendshëm, udhëzimet, rregulloret, standardet e tjera ndërkombëtare, politikat e Qeverisë së Kosovës dhe strategjinë e KBFP-së.

Përveç kornizës së mësipërme ligjore, bazë ligjore për Kontrollin e brendshëm të financave publike janë edhe standardet ndërkombëtare dhe praktikatat më të mira profesionale.

Dokumentet e lartë cekura janë udhëzuesit kryesor për krijimin dhe zhvillimin e një sistemi modern të Kontrollit të Brendshëm të Financave Publike në Kosovë, si një nga kërkesat themelore për integrimin evropian të Kosovës në Bashkimin Evropian.

## **6. ZHVILLIMI I AUDITIMIT TË BRENDSHËM NË KOSOVË**

Auditimi i brendshëm në Kosovë si veprimtari ka filluar të funksionoj sipas rregullores së UNMIK-ut nr. 1999/16 prej viteve 2000. Bazuar në këtë rregullore në kuadër të Autoritetit Qendror Fiskal të Kosovës është krijuar Departamenti për auditim të brendshëm.

Auditimi i brendshëm gjatë kësaj faze ka qenë i centralizuar dhe ka mbuluar gjithë institucionet e Kosovës. Detyrë dhe përgjegjësi e Departamentit të auditimit të brendshëm ka qenë krijimi i infrastrukturës ligjore dhe nën ligjore, ngritja e kapaciteteve të auditimit dhe kryerja e auditimeve nëpër institucione të Kosovës për shpenzimet e buxhetit të konsoliduar të Kosovës.

Pas kalimit të kompetencave nga UNMIK-u te vendorët gjatë vitit 2003 çështja e auditimit të brendshëm është rregulluar me Ligjin nr. 2003/2 për menaxhimin e financave publike dhe përgjegjësive. Kërkesë e Ligjit për MFPP është që në kuadër të Ministrisë së Ekonomisë dhe Financave të krijohet Departamenti i auditimit të brendshëm, i cili do të jetë përgjegjës për krijimin e infrastrukturës ligjore dhe nënligjore, ngritjen e kapaciteteve të auditimit dhe kryerjen e auditimit në të gjitha institucionet e Kosovës.

Megjithatë për shkak të kërkesave të shumta nga institucionet e Kosovës për kryerjen e auditimit të brendshëm dhe pamundësisë së Njesisë së auditimit të brendshëm në kuadër të Ministrisë së Ekonomisë dhe Financave shumë institucione kanë krijuar njësitë e tyre të auditimit të brendshëm.

Në qershor të vitit 2007 për herë të parë është dekretuar Ligji për auditim të brendshëm nga PSSP-ja, pas aprovimit të tij nga Kuvendi i Republikës së Kosovës më 26 nëntor 2006. Ligji i auditimit të brendshëm ka prezantuar praktikat e auditimit dhe kërkesë e tij ishte që të gjitha organizatat buxhetore të themelojnë kapacitetet e auditimit të brendshëm. Ligji po ashtu parasheh që organizatat buxhetore të themelojnë komitetin e auditimit, pavarësinë, të drejtat dhe përgjegjësitë e auditorëve të brendshëm si dhe themelimin e Njesisë Qendrore Harmonizuese me përgjegjësi për mbikëqyrje të zhvillimit të auditimit të brendshëm në Kosovë.

Për të realizuar funksionet dhe misionin e auditimit të brendshëm, përveç kapaciteteve që duhen krijuar, një rëndësi shumë të madhe ka ndërgjegjësimi i nivelit të lartë drejtues dhe nivelit tjetër të menaxhimit për rolin e auditimit të brendshëm, me qëllim që kjo strukturë të mbështetet, të zhvillohet e të fuqizohet si dhe të punojë në mënyrë të pavarur e me profesionalizëm për të këshilluar menaxhimin mbi funksionimin e sistemeve të kontrollit, mjaftueshmërinë e tyre dhe të japë një siguri objektive dhe të arsyeshme se fondet publike përdoren në mënyrë ekonomike, efektive dhe efikase.

Në fund të vitit 2009, Ligji për auditim të brendshëm është rishikuar për shkak të dobësive të identifikuara dhe reformave të ndodhura në fusha të ndryshme të financave publike.

## 7. LLOJET E AUDITIMIT

Nëse i referohemi objektivave të përgjithshme, qëllimeve të auditimit si dhe zanafillës historike të auditimit ekzistojnë dy lloje të ndryshme të auditimit: auditimi i jashtëm dhe auditimi i brendshëm. Në vazhdim do të shqyrtojmë dy lloje të ndryshme të auditimit, në veçanti auditimit të jashtëm dhe të brendshëm, në mënyrë më të hollësishme.

Pse duhet të dimë diçka rreth asaj se çka bën auditori i jashtëm në sektorin publik apo privat?

Arsyeja është se edhe pse kemi përgjegjësi të ndryshme për të raportuar, jemi duke i zbatuar metodat e auditimit dhe aftësitë brenda organizatës së njëjtë, do të hasim në fusha ku përpjekjet tona do të ndërthuren ose do të kenë ndikim mbi njëra tjetrën. Gjithashtu dëshirojmë të sigurohemi që secili prej nesh është duke e kryer punën në mënyrë ekonomike, efektive dhe efikase.

### 7.1 Auditimi i Jashtëm

Le të kalojmë në një seancë të shkurtër me pyetje dhe përgjigje për të qartësuar qëllimin dhe metodologjitë e auditorëve të jashtëm.

Çka është një auditim i jashtëm?

- Ky është një kontrollim i pasqyrave financiare të një organizate në sektorin publik ose privat nga një palë e tretë e pavarur, d.m.th. auditor i jashtëm.

Pse kryhen auditimet e jashtme?

- T'u mundësojnë auditorëve të jashtëm të japin një opinion mbi pasqyrat financiare që u janë nënshtruar auditimit.
- Të ofrojnë siguri të arsyeshme lidhur me atë nëse pasqyrat financiare marrë si tërësi nuk përmbajnë deklarime të gabuara të rëndësishme, d.m.th., janë të plota, të sakta dhe të vlefshme.

Çfarë bëjnë auditorët e jashtëm?

- Veprojnë në pajtueshmëri me standardet e zbatueshme të auditimit;
- Kryejnë procedura të hartuara për të marrë të dhëna të mjaftueshme të auditimit për të përcaktuar nëse pasqyrat financiare nuk përmbajnë deklarime të gabuara të rëndësishme dhe se janë përgatitur në pajtim me legjislacionin përkatës dhe Standardet e Kontabilitetit;
- Nxjerrin raporte që përmbajnë një pasqyrim të qartë të opinionit të tyre mbi pasqyrat financiare.

Auditori(ja) raporton opinionin e tij ose saj zyrtarisht në një raport auditimi. Kjo u përgatitet anëtarëve të organizatës (zakonisht aksionarëve në një kompani të sektorit privat; një bordi të organizatës në sektorin publik).

Kompetencat, përgjegjësitë dhe caktimi i auditimit të jashtëm, si në sektorin publik ashtu edhe në atë privat, përcaktohen sipas legjislacionit. (Duhet t'i referoheni modulit kombëtarë të materialeve mësimore për hollësitë e këtyre dispozitave). Megjithatë, edhe pse legjislacioni mund të përcaktojë shumicën e kompetencave dhe përgjegjësiive të auditorëve të jashtëm, ai e bën këtë pa kushte të përcaktuara. Për shembull, statuti zakonisht nuk jep një listë të udhëzimeve mbi:

- Proceset dhe metodologjinë të cilat një auditor duhet t'i zbatojë gjatë kryerjes së një auditimi;
- Nivelin minimal të sigurisë të cilin auditori duhet ta arrijë në çfarëdo aspekti të veçantë të pasqyrave financiare.

Udhëzimi dhe standardet e auditimit të jashtëm

Nëse ligji nuk jep udhëzime të përcaktuara se si të kryhet një auditim, ku mund të drejtohem për të marrë udhëzim të përcaktuar? Për t'ju përgjigjur këtyre pyetjeve, auditori duhet të shikojë në burime tjera:

Udhëzimi profesional:

- Auditorët pritet t'u përmbahen standardeve të auditimit të njohura ndërkombëtarisht, udhëzimeve dhe shpalljeve tjera të publikuara nga Bordi Ndërkombëtar i Standardeve të Auditimit dhe të Sigurisë (BNSAS) i Federatës Ndërkombëtare të Kontabilistëve (FNK);

- Standardet e vetë-imponuara dhe praktikrat e mira të auditimit;
- Standardet e auditimit zhvillohen dhe zbatohen sipas profesionit jo vetëm për t'u ofruar udhëzime auditorëve por gjithashtu edhe për t'i paraqitur shoqërisë së gjerë që praktikuesit veprojnë në pajtim me udhëzimet e caktuara;
- Nga auditorët si dhe personat që ata u shërbejnë pritet që profesionisti do ta kryej auditimin me aftësi dhe kujdes të arsyeshëm (një detyrë të nënkuptuar);
- Praktikrat e auditimit evoluojnë dhe përmirësohen për t'ju përshtatur ndryshimeve në mënyrat se si organizatat në sektorin publik dhe privat i raportojnë aktivitetet e tyre. Kërkesat profesionale (siç janë standardet e auditimit) duhet të jenë një kodifikim i praktikës së mirë;
- Përveç këtyre, standardet e auditimit kërkojnë që gjatë shprehjes së një opinionit, pasqyrat financiare të japin një pamje të vërtetë dhe të paanshme, auditori duhet të jetë i kënaqur që menaxhimi është në pajtueshmëri me të gjitha standardet përkatëse të kontabilitetit, përveç në situata të arsyetueshme dhe me çfarëdo politike të rëndësishme të kontabilitetit të cilat nuk u nënshtrohen standardeve të kontabilitetit janë të përshtatshme me rrethanat e biznesit.

Auditori i jashtëm ka një përgjegjësi profesionale për të kryer mjaft punë që:

- T'u mundëson atyre t'i ofrojnë atij apo asaj baza të arsyeshme për opinionin e tyre;
- Të ketë një mundësi të arsyeshme për të gjetur ndonjë deklaram material të gabuar në pasqyrat financiare.

Në këtë pikë, pasi kemi diskutuar se çka pritet nga auditorët e jashtëm të bëjnë dhe burimet e udhëzimeve për kryerjen e një auditimi, ne duhet të mbajmë në mend se ekzistojnë disa aspekte të procesit të kontabilitetit dhe raportimit për të cilat auditori nuk duhet të mbahet përgjegjës, siç janë:

- Mbajtja e shënimeve të duhura të kontabilitetit;
- Paraqitja e drejtë dhe e paanshme e pasqyrave financiare;
- Garantimi i saktësisë dhe paanshmërisë së pamjes së dhënë nga pasqyrat financiare, kërkesa është që të merret një bazë e arsyeshme për opinionin e dhënë.

Këto janë përgjegjësi që i takojnë vetëm menaxhmentit të organizatës.

## 7.2 Auditimi i Brendshëm

Le ta marrim qasjen e njëjtë të pyetjeve dhe përgjigjeve për të mësuar rreth auditimit të brendshëm.

Çka është auditimi i brendshëm?

Instituti i auditimit të brendshëm auditimin e brendshëm e përkufizon si:<sup>6</sup>

“Një aktivitet të pavarur, këshillëdhënës që ofron siguri objektive të përpiluar për t’ia shtuar vlerën dhe përmirësuar veprimtarinë e një organizate”. Ky i ndihmon një organizate t’i përmbush objektivat e saj duke sjell një qasje sistematike, të disiplinuar për të vlerësuar dhe përmirësuar efektshmërinë e:

- Kontrollit financiar dhe operacional.
- Menaxhimit të rrezikut.
- Qeverisjes.

Pse kryhen auditimet e brendshme?

- T’i raportojë në mënyrë të pavarur menaxhmentit mbi përshtatshmërinë e kontroleve të brendshme si një kontribut për një përdorim të duhur, ekonomik, efikas dhe të efektshëm (3 E-ja) të burimeve. Megjithatë, vlen të përmendet se sistemet operative dhe mirëmbajtëse të kontrollit të brendshëm mund të jenë të shtrenjta. Prandaj, auditimi i brendshëm, si dhe vlerësimi se sa efektshëm ai kryen kontrollin për të cilin edhe është përpiluar, mund të shtojë vlerën e një organizate duke vlerësuar koston e kontrollit dhe duke rekomanduar zgjidhje më pak të shtrenjta nëse ekziston mundësia për ta bërë këtë.

Çfarë bëjnë auditorët e brendshëm?

- Ata me paanshmëri e ekzaminojnë dhe vlerësojnë sistemin e kontrollit të brendshëm si një shërbim ndaj organizatës.

Në organizatat e mëdha, një shërbim ose departament i auditimit të brendshëm zakonisht integrohet brenda strukturës së departamentit të financave. Auditorët e brendshëm zakonisht janë punëtorë të organizatës dhe punojnë veçanërisht për të

<sup>6</sup> Përkufizimi nga IIA <http://www.Theiia.org/>

edhe pse disa organizata lidhin kontratë të plotë ose të pjesshme për shërbimet e tyre të auditimit të brendshëm nga ofruesit privat. Përgjegjësia e auditorit të brendshëm i dedikohet menaxhmentit të organizatës të cilit ata i raportojnë.<sup>7</sup>

Duke e analizuar përkufizimin zyrtar të auditimit të brendshëm nga IIA-së nëpërmjet shqyrtimit të çdo koncepti konstatojmë se:

**“Auditimi i brendshëm”** është një shërbim që parashikohet për të funksionuar brenda organizatës dhe është i dallueshëm nga roli i auditimit të jashtëm.

**Pavarësia** – është koncepti thelbësor për auditim. Pavarësia duhet t’u ofrohet të gjithë auditorëve (të brendshëm dhe të jashtëm) nga ana e menaxhmentit, që këta të krijojnë dhe raportojnë opinionet e tyre, pa pasur ndikim ose ndërhyrje nga askush. Nëse një auditor nuk mund të funksionojë në mënyrë të pavarur nga personat të cilët ai ose ajo është duke i audituar, ose nuk mund të veprojë në mënyrë të pavarur nga sistemet të cilat është duke i audituar, atëherë mund të parashtrahet një kritikë që auditori mund të mos jetë i gatshëm për të qenë tërësisht objektiv në formimin e një opinionit rreth përmbushjes, saktësisë dhe vlefshmërisë së pasqyrave financiare ose për të formuar një opinion mbi funksionimin e kontroleve të brendshme. Nëse kështu është çështja, atëherë cilido qoftë opinionit i auditimit, ai do të konsiderohej si i pavlefshëm.

**Siguria dhe këshilldhënia** - auditimi i brendshëm shërbimin e sigurisë e ofron përmes dhënies së një vlerësimi të pavarur mbi përshtatshmërinë dhe efikasitetin e sistemit të kontrollit të brendshëm të vendosur nga menaxhmenti për të siguruar përmbushjen e objektivave të organizatës, përdorimin ekonomik dhe efikas të burimeve, besueshmërinë dhe saktësinë e informacionit financiar dhe menaxhues, pajtueshmërinë me ligjet, rregulloret, politikat dhe procedurat, ruajtjen e pasurive nga humbja, vjedhja, keqpërdorimi, kurse detyrat e auditimit për shërbime këshillëdhënëse përbëhen nga dhënia e këshillave, mendimeve, trajnimeve ose shërbimeve të tjera, të disenuara për përmirësimin e proceseve të menaxhimit të rrezikut dhe kontrollit, pa ndonjë përgjegjësi menaxheriale të supozuar nga auditori i brendshëm.

**Aktiviteti** - është shumë i rëndësishëm fakti që funksioni i auditimit të brendshëm është një aktivitet më vete dhe jo pjesë e strukturave operationale. Kjo do të thotë që ai është një shërbim i përcaktuar, por jo domosdoshmërisht i vendosur brenda organizatës. Ai mund të sigurohet edhe nga burime të jashtme si shërbim i kontraktuar.

---

<sup>7</sup> “Bazat e auditimit të brendshëm”, viti 2013, faqe 18 (NjS1), Kosovë,



**Projektuar të shtojë vlerë** - si një shërbim aktiviteti i auditimit të brendshëm duhet të krijojë një bazë për klientin duke njohur dhe kuptuar nevojat e organizatës. Shërbimi i auditimit të brendshëm duhet të çojë drejt përfitimeve për organizatën pavarësisht synimeve që ka vetë auditimi i brendshëm. Shtimi i vlerës duhet zënë vendin e parë në mendjen e drejtorit të auditimit të brendshëm dhe ky tipar duhet të udhëheqë të gjithë procesin e AB.

**Përmirësimi i aktiviteteve të organizatës** - auditimi i brendshëm ka si qëllim përmirësimin dhe progresin e vazhdueshëm të organizatës. Auditimi i brendshëm është i pranishëm me qëllim që të bëjë që realisht gjërat të shkojnë mirë dhe jo për të inspektuar dhe për ti kapur njerëzit në gabime. Nëse drejtori i auditimit të brendshëm nuk mund të demonstrojë se auditimi i brendshëm mund të përmirësojë biznesin e organizatës, atëherë do të jetë e vështirë që ky shërbim të jetë funksional.

**Ndihmon organizatën për të përmbushur detyrat** - detyra e auditimit të brendshëm është të përcaktojë objektiva të qarta dhe të rëndësishme për organizatën. Bëria e një organizate të suksesshme është çelësi lëvizës i një udhëheqjeje (një udhëheqje e keqe e organizatës nuk mund të jetë e suksesshme) për menaxhimin e rrezikut (kur ka rreziqe që pengojnë arritjen e objektivave, atëherë ato duhet të jenë fokusi kryesor) dhe kontrollet e brendshme (që synojnë të sigurojnë që objektivat të realizohen). Për më tepër, kërkesa që organizata të ketë sukses në periudhën afat-gjate është ajo që udhëheq shërbimin e auditimit të brendshëm, si dhe nga ana tjetër përcakton edhe përbërjen e ekipit të auditimit të brendshëm.

**Sistematik dhe i disiplinuar** - i auditimit të brendshëm tashmë është një funksion i plotë. Kjo do të thotë që aktivitetet e auditimit të brendshëm kryhen në bazë të standardeve profesionale të përcaktuara qartë dhe që janë në gjendje të punojnë sipas udhëzuesve të praktikave më të mira, në dhënien e një shërbimi cilësor. Një masë matëse e këtij profesionalizmi është edhe ajo që organizata pret nga auditimi i brendshëm, aplikimin e një modeli të disiplinuar dhe sistematik të punës së tij.

**Vlerësimi dhe përmirësimi** - më sipër u theksua nevoja e fokusimit për të bërë përmirësime në organizatë dhe si pjesë e aktiviteteve për përmirësime kërkohet të bëhen vlerësime. Auditimi i brendshëm vendos përballë njëra-tjetrës atë që është konstatuar gjatë auditimit me atë që duhet të jetë në fakt. Kjo nevojë kërkon përdorimin e metodave dhe teknikave të vlerësimit që janë aplikuar në mënyrë profesionale dhe objektive për të dhënë rezultate të besueshme. Shpesh grupet e auditimit lënë jashtë punës audituese aspektin e vlerësimit dhe thjeshtë bëjnë disa pyetje të pakta ose ekzaminojnë disa regjistrime dhe në fund rezultati që ata arrijnë

nuk është i rëndësishëm. Auditimi i brendshëm nga ana tjetër ka të përcaktuar në përkufizimet e tij zyrtare përdorimin e procedurave vlerësuese për të mbështetur përmirësimin e veprimtarisë.

**Efektiviteti** - është një koncept themelor që bazohet në nocionin se menaxhimi duhet të jetë i aftë të përcaktoj objektiva dhe sigurojë burimet në mënyrë të tillë që qëllimi të jetë i arritshëm. Lidhja midis kontrolleve dhe objektivave duhet të jetë e qartë dhe auditori duhet të jetë i aftë të kuptoj nevojat thelbësore të menaxhimit si dhe punën e tij për arritjen e qëllimit. Koncepti i efektivitetit është mjaftë i gjerë dhe përfshirja e tij në përcaktimet e auditimit të brendshëm e bën qëllimin dhe funksionin e tij mjaft të rëndësishëm.

**Menaxhimi i rrezikut, kontrolli dhe procesi i udhëheqjes** - këto tri koncepte të lidhura me njëra tjetrën kanë përcaktuar rolin e auditimit të brendshëm. Organizatat që nuk kanë krijuar një sistem të fortë për këto tri çështje kanë mundësi të dështojnë në të ardhmen afat-mesme si dhe të ballafaqohen me shkelje të rregullave në të ardhmen afat-shkurtër.

Auditorët e brendshëm janë të vetmit profesionistë që mund të bëjnë të jenë së bashku këta tre faktor të rëndësishëm në veprimtarinë e organizatës dhe të forcojnë rolin e tyre duke i dhënë asaj frymëmarrjen. Ata duhet të jenë të parët që duhen kërkuar nga cilido qoftë që ka nevojë për forcimin e qeverisjes së organizatës.

Pra, auditimi i brendshëm duhet të vlerësojë dhe bëjë rekomandimet e duhura për përmirësimin e procesit të qeverisjes në përmbushjen e objektivave në vijim:

- Promovimi i etikës dhe vlerave në kuadër të organizatës;
- Sigurimi i menaxhimit të performancës dhe përgjegjshmërisë efektive organizative;
- Komunikimi efektiv i informacioneve për riskun dhe kontrollin për fushat e duhura të njësisë; dhe
- Koordinimi efektiv i veprimtarive dhe komunikimi i informacioneve ndërmjet bordit, auditorëve të brendshëm dhe të jashtëm, si dhe menaxhimit.

Roli i sigurisë që jep auditimi i brendshëm duhet të kuptohet mirë. Siguria bazohet në garancinë e konfirmimit se gjithçka po shkon mirë dhe vjen nga burime të besueshme. Sa më objektive dhe profesionale të jenë burimet e sigurisë aq më të besueshme ato do të bëhen.

## Elementet bazë për aktivitetet e auditimit të brendshëm

Auditimi i brendshëm duhet të vlerësojë ekspozimin ndaj rrezikut i cili ka të bëjë me qeverisjen, operacionet e organizatës/njesisë dhe sistemin e informacionit në lidhje me:

- Besueshmërinë dhe integritetin e informatave financiare dhe operacionale;
- Efektivitetin dhe efikasitetin e operacioneve;
- Ruajtjen e pasurisë; dhe
- Përputhjen me ligjet, rregulloret dhe kontratat.

*Besueshmëria dhe integriteti i informatave financiare dhe operacionale.* Auditorët e brendshëm rivlerësojnë besueshmërinë dhe integritetin e informacioneve financiare dhe operacionale dhe burimet përdoren për të: identifikuar, matur, klasifikuar dhe raportuar informacionin e përfituar.

*Efektiviteti dhe efikasiteti i operacioneve.* Auditorët e brendshëm duhet të vlerësojnë ekonominë dhe efikasitetin me të cilën burimet janë angazhuar. Duhet të rishikojnë veprimet dhe programet në mënyrë që të përcaktojnë shtrirjen e rezultateve në përputhje me qëllimet dhe objektivat e përcaktuara për të arritur në vlerësimin se programet dhe veprimet po zbatohen apo kryhen siç pritej.

*Ruajtja e pasurisë* – Auditorët e brendshëm duhet të rivlerësojnë mënyrat dhe përshtatshmërinë e ruajtjes së pasurisë dhe verifikimin e pasurive të veçanta.

*Përputhjen me ligjet, rregulloret dhe kontratat.* Auditorët e brendshëm duhet të rivlerësojnë sistemet e vendosura për të dhënë sigurinë e përputhjes midis politikave, planeve, procedurave, rregullave, ligjeve dhe kontratave të rëndësishme. Përputhja (përshtatshmëria) mund të ketë një ndikim të rëndësishëm mbi operacionet dhe raportet. Nëpërmjet rivlerësimit të sistemeve të vendosura përcaktohet se organizata është në përputhje me ligjet, rregulloret dhe kontratat e parë si një e tërë.

Auditimi i brendshëm është përgjegjës vetëm ndaj menaxherëve dhe është i një rëndësie të madhe (jetësore) që të jetë niveli i lartë i menaxhimit.<sup>8</sup>

Siç u tha më sipër, auditorët e brendshëm duhet të kenë marrëdhënie raportuese me menaxhmentin. Duke pasur parasysh këtë marrëdhënie, mund të arrini në përfundim që pavarësia shpesh është shumë e vështirë për t'u arritur. Për shembull, një auditor

<sup>8</sup> Shqipëri, "Bazat e auditimit të brendshëm", viti 2011/2012, faqe 29

i brendshëm do të përfshihet në kontrollimin, vlerësimin dhe raportimin rreth asaj nëse sistemet e kontabilitetit janë duke punuar me efektshmëri apo jo.

Nëse ai auditor i brendshëm gjithashtu i raporton personit përgjegjës për funksionimin e efektshëm të sistemit të kontabilitetit, atëherë mundësia për të mbetur i pavarur dhe objektiv mund të ndikohet negativisht. Mund të argumentohet që menaxhmenti i lartë duhet të jetë i vetëdijshëm për rrezikun që marrëdhëniet e caktuara raportuese i japin auditorit të brendshëm pavarësi dhe mund të marrin masa për të siguruar që auditorit t'i mundësohet ta shpreh opinionin e vet pa ndër asnjë presion që do ta dobësonte ndikimin e tij. Prapëseprapë, si auditorë të brendshëm, ne duhet të marrim hapa për t'u siguruar që pavarësia jonë të mos rrezikohet në asnjë mënyrë. Aty ku ndjejmë që kjo ndodh, atëherë duhet t'ia cekim këtë në raportin tonë menaxhmentit. Është jetike për shkarkim të efektshëm të përgjegjësive të tyre që auditorët e brendshëm janë të pavarur jo vetëm funksionalisht por ata duken të jenë të pavarur edhe nga palët me interes brenda dhe jashtë organizatës.

Prandaj, një provë e pavarësisë së auditimit është se liria e veprimit të punës së auditorëve të brendshëm nuk duhet të kufizohet në asnjë mënyrë qoftë nga menaxhmenti ose nga vetëpërbajtja nga frika. Kjo nënkupton:

- Posedimin e qasjes së njëjtë në shënime, pasuri dhe personel sikurse auditori i jashtëm;
- Posedimin e të drejtës për të raportuar në të gjitha nivelet e organizatës;
- Përcaktimin e prioriteteve të veta, në konsultim me menaxhmentin;
- Posedimin e një personeli me qëndrim objektiv të të menduarit;
- Posedimin e një personeli që nuk ka konflikt interesash ose çfarëdo kufizimi të vendosur në punën e tyre nga menaxhmenti;
- Posedimin e një personeli që nuk ka punë tjetër përveç auditimit.

Parimi bazë i pavarësisë së funksionit të auditimit të brendshëm kërkon bashkëpunim të plotë me Auditorin e Brendshëm nga të audituarit dhe lejimin e qasjes në të gjitha sistemet dhe dokumentet.

Auditori i brendshëm është përgjegjës vetëm tek menaxhmenti dhe është jetike që auditori i brendshëm duhet t'i raportojë drejtpërdrejtë nivelit më të lartë të menaxhmentit. Kompetencat dhe të drejtat e auditorëve të brendshëm burojnë nga menaxhmenti i lartë në sektorin privat. Në sektorin publik, këto kompetenca dhe të drejta zakonisht përcaktohen me statut.

Auditori i brendshëm nuk mund të pritet që të jap siguri të përgjithshme që kontrollimi i dobësive ose parregullsive nuk ekzistojnë por duhet të vërtetojë që u është kushtuar kujdes i duhur. Sikurse auditori i jashtëm, edhe auditori i brendshëm do të udhëzohet me:

- Standardet e auditimit, udhëzimet dhe shpallje tjera nga organet profesionale të kontabilitetit.
- Performancës të vetë-imponuar, cilësi dhe standarde etike dhe praktika të mira.

## **8. DALLIMET DHE NGJASHMËRITË MES AUDITIMIT TË BRENDSHËM DHE TË JASHTËM**

Në këtë pjesë shkurtimisht do t'i krahasojmë auditorët e brendshëm dhe të jashtëm, për t'i hulumtuar më tej dallimet dhe ngjashmëritë në mes tyre. Ne gjithashtu do ta shqyrtojmë mundësinë e auditimit të jashtëm për të vendosur besim në punën e kryer nga auditorët e brendshëm për ta përmirësuar shërbimin e auditimit në përgjithësi e cila i ofrohet menaxhmentit.

### Llogaridhënia

Siç e kemi vënë re më parë, procesi i caktimit të auditorëve të jashtëm zakonisht vendoset me legjislacion. Subjektet (si publike ashtu edhe private) të një madhësie të caktuar, rëndësie ekonomike ose politike të caktuar kërkohet të kryejnë një auditim të jashtëm dhe të raportojnë në baza vjetore. Duke qenë se janë të caktuar me statut, prandaj, llogaridhënia e auditorëve të jashtëm është ndaj organit apo personit që i cakton ata, zakonisht aksionarët në sektorin privat; Institutit Suprem të Auditimit (ISA), parlamentit, ministrave dhe bordeve qeverisëse në sektorin publik.

Auditorët e *brendshëm* japin llogari vetëm ndaj zyrtarëve kryesor ose menaxhmentit të një organizate.

### Objektivat

E dimë që interesi parësor i auditorëve të *jashtëm* është nëse pasqyrat financiare përmbajnë deklarime materiale të gabuara apo jo.

Objektivat e auditorëve të *brendshëm* duhet të diskutohen me menaxhmentin dhe do të përcaktohet në masa të gjera nga prioritetet (d.m.th. e menaxherëve të) e organizatës. Këto prioritate nuk i përmbajnë domosdoshmërisht vetëm ato çështje të cilat mund të kenë ndikim të drejtpërdrejtë material mbi pasqyrat financiare. Për shembull, në sektorin e qeverisë, menaxhmenti mund të kërkojë nga një departament i auditimit të brendshëm që ta kontrollojë procesin e trajtimit të kërkesave për grante në një ministri të caktuar për të vlerësuar nëse ky është përmbushur jo vetëm në pajtueshmëri me ligjin por gjithashtu edhe a ishte ekonomike, e efektshme dhe efikase. Çfarëdo përmirësime të rekomanduara nga auditorët ndaj shërbimit mund të kenë vetëm një ndikim të vogël mbi koston e procedimit të kërkesave (d.m.th. të mos jetë material për llogaritë) por efikasiteti dhe efektshmëria e procedimit mund të përmirësohet dukshëm si në interes të menaxhmentit ashtu edhe të palës kërkuese.

## **9. INTERESAT E PËRBASHKËTA NGA AUDITORËT E BRENDSHËM DHE TË JASHTËM**

Pasi që i kemi diskutuar dallimet në llogaridhënie dhe objektiva, le t'i shqyrtojmë disa interesa të përbashkëta që i kanë auditorët e brendshëm dhe të jashtëm. Ata përfshijnë:

1. Sisteme efektive të kontabilitetit dhe kontrollit të brendshëm;
2. Funkionim efektiv të vazhdueshëm të këtyre sistemeve;
3. Krijim dhe shpërndarje efektive të informatave financiare dhe operative;
4. Siguri efektive fizike dhe të sistemeve për t'i ruajtur pasuritë;
5. Përputhshmërinë me ligje, rregullore dhe kritere tjera të jashtme, si individualisht ashtu edhe në mënyrë organizative;
6. Praktika për mbështetjen e menaxhmentit që ndihmojnë në arritjen ekonomike, efikase dhe të efektshme (shih njësinë e studimit që merret me auditimin e performancës), veçanërisht në sektorët publik të ekonomive të zhvilluara.

Posedimi i një numri të interesave të përbashkëta nënkupton që kohë pas kohe, puna e auditorëve të brendshëm dhe të jashtëm mund të ndërthuren mes vete. Për shembull:

### Kontrollimi i sistemeve të kontrollit të brendshëm:

- Auditorët e *brendshëm* duhet të kërkojnë siguri që kontrollet e brendshme janë duke funksionuar me efikasitet, pa marrë parasysh procesin ose sistemin në të cilin ata punojnë;
- Auditorët e *jashtëm* kërkojnë siguri që funksionimi i kontrolleve të brendshme në sistemet financiare është duke rezultuar në procedimin e saktë të transaksioneve i cili pastaj shpie në regjistrimin e saktë të shifrave në pasqyrat financiare.

### Kontrollimi i regjistrimeve të kontabilitetit, librat, llogaritë dhe dëftesat:

- Auditorët e *brendshëm* do të kontrollojnë pika të ndryshme të të hyrave në sistemin financiar për të siguruar që transaksionet janë regjistruar në mënyrë të saktë dhe të plotë në llogari (përpikëria e të hyrave dhe procesimit);
- Auditorët e *jashtëm* do të kërkojnë siguri që shifrat në pasqyrat financiare përfshijnë në mënyrë të saktë dhe të plotë të gjitha transaksionet financiare përkatëse për vitin e llogarisë (saktësia e të dalave dhe raportimit).

### Vërtetimi i pasurive dhe detyrimeve:

- Menaxherët e një organizate veprojnë si kujdestarë të pasurive të cilët së fundi u takojnë aksionarëve në sektorin privat ose qeverisë, ministrive dhe organeve tjera në sektorin publik. Auditimi i *brendshëm*, si një nga shërbimet që i ofrohet menaxhmentit, do të vlerësojë dhe raportojë për përshtatshmërinë e kontrolleve në vend për të mbrojtur cilësinë fizike dhe sigurinë e pasurive. Ngjashëm, kontrollet në vend për të kontrolluar dhe regjistruar detyrimet gjithashtu do të kontrollohen dhe do të jepen rekomandime aty ku është e nevojshme;
- Auditorët e *jashtëm* do të kërkojnë siguri që organizata i ka kontrollet e duhura në vend për t'i menaxhuar pasuritë e saj dhe detyrimet në mënyrë të efektshme dhe përmes kësaj t'u mundësojnë atyre të ndihen të qetë ngase shifrat e pasurive në pasqyrën e bilancit nuk përmbajnë deklarime të gabuara materiale.

## ***Shfrytëzimi i punës së auditorëve të brendshëm nga auditorët e jashtëm***

I kemi diskutuar fushat kyçe në lidhje me pasqyrat financiare dhe sistemin e kontrollit të brendshëm ku interesi i auditorit të brendshëm dhe të jashtëm mund të ndërthuren. Planifikimi efikas i auditimit të jashtëm duhet të ketë parasysh këtë mundësi, sidomos kur është e dukshme se puna e caktuar e auditimit të brendshëm ka lidhshmëri me auditimin e tyre vjetor. Auditorët e jashtëm duhet të përmbushin një vlerësim paraprak të funksionimit të departamentit të auditimit të brendshëm. Një vlerësim i favorshëm mund t’u mundësojë auditorëve të jashtëm ta ndryshojnë natyrën, ritmin, nivelin (dhe koston) e procedurave të auditimit të jashtëm.

### ***Standardet Ndërkombëtare të Auditimit 610 (SNA 610)***

Bordi Ndërkombëtar për Standardet e Auditimit dhe Dhënies së Sigurisë (IAASB), e përkufizon auditimin e brendshëm në Standardin Ndërkombëtarë mbi Auditimin (SNA) 610 duke shfrytëzuar punën e auditorëve të brendshëm, si:

“Një aktivitet vlerësues i krijuar ose i ofruar si një shërbim subjektit. Funksionet e saj përfshijnë mes tjerash kontrollimin, vlerësimin dhe monitorimin e përshtatshmërisë dhe efektshmërisë së kontrollit të brendshëm”.

Për të ofruar udhëzim standard se si duhet të punojë auditimi i jashtëm me auditimin e brendshëm, standardi i auditimit të jashtëm SNA 610, krijon faktorin parimor që duhet të merren parasysh gjatë marrjes së vendimit nëse duhet të shfrytëzohen apo jo konstatimet e auditorëve të brendshëm.

Auditori i jashtëm duhet t’i rishikojë faktorët në vijim gjatë vlerësimit nëse duhet të ketë besim në punën e auditimit të brendshëm apo jo.

#### **1. Objektiviteti**

- Statusin e funksionit të auditimit të brendshëm brenda subjektit dhe ndikimi që ka ky status në mundësinë e auditorëve të brendshëm për të qenë objektiv;
- Nëse funksioni i auditimit të brendshëm u raporton atyre të ngarkuar me qeverisje ose një zyrtari me autorizim të duhur dhe nëse auditorët e brendshëm kanë qasje të drejtpërdrejtë tek ata që janë të ngarkuar me qeverisje;
- Nëse auditorët e brendshëm nuk kanë asnjë përgjegjësi kontradiktore;
- Nëse ata që janë të ngarkuar me qeverisje parashohin vendime për punësim lidhur me funksionin e auditimit të brendshëm;



- Nëse ekziston ndonjë pengesë apo kufizim i vendosur në funksionin e auditimit të brendshëm nga ana e menaxhmentit ose atyre që janë të ngarkuar me qeverisje;
- Nëse dhe në çfarë shkalle, menaxhmenti vepron sipas rekomandimeve të funksionit të auditimit të brendshëm, dhe si evidentohet ky veprim.

## 2. Kompetenca teknike

- Nëse auditorët e brendshëm janë anëtarë të organeve përkatëse profesionale;
- Nëse auditorët e brendshëm kanë trajnim teknik dhe aftësi të duhur si auditorë të brendshëm;
- Nëse ekzistojnë politika të themeluara për punësimin dhe trajnimin e auditorëve të brendshëm.

## 3. Kujdes i duhur profesional

- Nëse aktivitetet e funksionit të auditimit të brendshëm janë të planifikuara, të mbikëqyrura, të rishikuara dhe të dokumentuara si duhet;
- Ekzistimi dhe përshtatshmëria e doracakëve ose dokumenteve tjera të ngjashme, programet e punës dhe dokumentacioni i auditimit të brendshëm.

## 4. Komunikimi

- Komunikimi në mes të auditorëve të jashtëm dhe të brendshëm mund të jetë shumë më i efektshëm kur auditorët e brendshëm janë të lirë për të komunikuar në mënyrë të çiltër me auditorët e jashtëm, dhe;
- Takimet mbahen në interval të përshtatshëm përgjatë periudhës;
- Auditori i jashtëm këshillohet dhe ka qasje në raportet përkatëse të auditorit të brendshëm dhe informohet për ndonjë çështje me rëndësi të cilat e kanë tërhequr vëmendjen e auditorëve të brendshëm kur çështje të tilla mund të kenë ndikim në punën e auditorit të jashtëm; dhe
- Auditori i jashtëm i informon auditorët e brendshëm për çfarëdo çështje me rëndësi që mund të ketë ndikim në funksionin e auditimit të brendshëm.

Por ju lutemi që të mbani në mend (siç kemi diskutuar më sipër në këtë pjesë: rëndësinë e ruajtjes së pavarësisë së auditorit të brendshëm) nuk është e mundshme për auditorin e brendshëm që të ketë nivel të njëjtë të pavarësisë dhe objektivitetit ashtu siç kërkohet nga një auditor i jashtëm. Kjo është për shkak se aktivitetet e auditorit të brendshëm kryhen brenda kornizës dhe kulturës së përgjithshme të punës në organizatë ku ata janë pjesë e saj. Prandaj, autonomia dhe objektiviteti i vërtet nuk mund të arrihen nga auditori i brendshëm.

Përderisa për auditorin e jashtëm është e pranueshme që ta shfrytëzojë punën e bërë nga auditori i brendshëm (i nënshtrohet përmbajtjes së mjaftueshme me kriteret e SNA-së 610 si më lartë) ekziston një numër paralajmërimesh që duhet të merren parasysh:

- Auditorët e jashtëm e kanë të vetmen përgjegjësi për opinionin e shprehur të auditimit;
- Kjo përgjegjësi nuk zvogëlohet nga asnjë shfrytëzim që bëhet nga puna e auditorit të brendshëm;
- *Të gjitha* vlerësimet lidhur me auditimin e pasqyrave financiare janë ato të auditorëve të jashtëm.

Auditorët e jashtëm nuk ka të ngjarë që të jenë në gjendje për të marrë të dhëna të mjaftueshme dhe të duhura për t'i mbështetur përfundimet e tyre mbi çështjet materiale duke u mbështetur vetëm në punën e auditorit të brendshëm.

Auditori i jashtëm mund të dëshirojë të mbështetet në punën që dihet se është kryer me efektshmëri nga auditori i brendshëm në fusha të caktuara. Për shembull, një departament i qeverisë mund të ketë një numër të madh degësh në qytete përgjatë vendit. Është më ekonomike për auditorin e jashtëm që të shkojë vetëm në disa nga këto zyre për t'i kryer procedurat e tij të auditimit dhe të mbështetet në punën e bërë në zyrat tjera si pjesë e programit të auditimit të brendshëm të vizitave (që mund të mos zënë vend të gjitha në vitin e njëjtë financiar për të cilin auditori i jashtëm është duke e ofruar një opinion).

Në organizatat me zyra dhe degë të shpërndara përgjatë një zone të konsiderueshme gjeografike, nuk është e pazakontë që të zbulohet se auditorët e brendshëm nga qendra mund të jenë vetëm anëtarë të tjerë të organizatës të cilës punëtorët e jashtëm i takojnë. Megjithatë, duke ofruar të dhëna për seritë e vizitave të vendeve, të planifikuara mirë, dhe të kryera me sukses, auditori i brendshëm mund t'i bëjë të ndihen rehat në mënyrë të konsiderueshme homologët e tij të auditimit të jashtëm.

Herë pas here, auditorët e jashtëm mund të jenë në pajtim me menaxhmentin e organizatës që auditorët e brendshëm mund të bëjnë disa punë të caktuara në interes të auditorit të jashtëm (për shembull për borxhet e klientëve ose sistemin e kreditorëve). Në këtë rast, auditori i brendshëm do të ofronte raport si për menaxhmentin ashtu edhe për auditorin e jashtëm. Është e rekomandueshme që, megjithatë, sistemet të cilat i rishikon auditori i brendshëm për auditorin e jashtëm të ndryshohen rregullisht. Duke pasur ndër mend se çka u tha më sipër – që përgjegjësia e auditorit të jashtëm nuk zvogëlohet duke e shfrytëzuar punën e bërë nga auditori i brendshëm – është një vlerësim më profesional që stafi i auditimit të jashtëm të kryej punën e duhur në një fushë të caktuar që paraprakisht ka qenë mbuluar nga auditori i brendshëm.

Si pjesë e procesit të besimit, auditorët e jashtëm do të dëshirojnë t'i rishikojnë dokumentet e punës të përgatitura nga auditori i brendshëm. Kjo vendos një përgjegjësi mbi menaxhmentin e auditorit të brendshëm për të siguruar që cilësia e dokumentacionit të përgatitur është e një standardi të lartë të pranueshëm nga auditori i jashtëm, gjë e cila i mundëson këtij të fundit të ketë besim mbi të dalat e auditorit të brendshëm. (Do t'i kthehemi çështjes së cilësisë së dokumenteve të punës në një njësi të mëvonshme të studimit). Dokumentet e punës së auditimit të brendshëm, sikurse çdo dokument tjetër i punës, duhet të jenë të lexueshme për secilin auditor tjetër me përvojë. Prandaj menaxheri i auditorit të brendshëm dhe stafi i tij përgatisin dokumente të cilat do të jenë të vetë-shpjegueshme kur rishikohen nga auditori i jashtëm.

Si pjesë e rishikimit të auditimit të brendshëm, auditori i jashtëm duhet t'i rishikojë raportet e auditorit të brendshëm. Është praktikë e zakonshme për auditorin e brendshëm t'i ofrojë kopje të raporteve të përfunduara auditorit të jashtëm. Kjo i ka përfitimet në vazhdim:

- Ofron një burim tjetër autoritetit të auditorit të brendshëm pasi që auditori i jashtëm duhet të kontrollojë nëse menaxhmenti i klientit është duke i zbatuar rekomandimet e auditorit të brendshëm apo jo;
- Statusi i auditorit të brendshëm dhe për këtë arsye edhe objektiviteti i tij mund të rritet nëse ata mund t'i thonë menaxhmentit më të afërt që raportet e tyre janë shqyrtuar nga auditorët e jashtëm. Kjo lë të kuptohet që nëse auditorët e jashtëm nuk janë të kënaqur që menaxhmenti i radhës është duke u dhënë rëndësi të duhur konstatimeve të auditorit të brendshëm, atëherë auditori do t'u raportojë;
- Niveleve më të larta të organizatës.

## 10. KRIJIMI I MARRËDHËNIEVE MË FRYTDHËNËSE MES AUDITORËVE DHE MENAXHMENTIT

Auditorët, menaxhmenti dhe stafi i të gjitha niveleve duhet të bashkëpunojnë në një kulturë bazuar mbi besueshmërinë e ndërsjellë dhe në mirëkuptimin e përbashkët të objektivave, çështjeve dhe shqetësimeve të njëri tjetrit. Sidoqoftë, si auditorët e brendshëm ashtu edhe ata të jashtëm duhet të bëjnë shumë pyetje, të kryejnë një numër të madh testesh dhe kontrollesh dhe ta thonë atë që mendojnë për performancën e menaxhmentit (d.m.th. të japin opinion të auditimit), këtu ekziston gjithmonë mundësia që marrëdhëniet pozitive të punës të ndikohen negativisht.

Për të qenë më frytdhënës dhe për t'i arritur objektivat e përgjithshme, një organizatë duhet të punojë në ruajtjen e marrëdhënieve mes punëtorëve dhe departamenteve. Në veçanti, menaxhmenti në të gjitha nivelet duhet të ketë besim në integritetin dhe pavarësinë e auditorit të brendshëm dhe të jashtëm. Figura në vijim paraqet rrjedhat e informatave dhe përfitimet për secilën nga palët e treta në barazinë e auditimit ku pavarësia dhe besimi i ndërsjellë mund të arrihen.

*Figura 1. Kjo figurë paraqet se si çdo palë përfiton nga një qasje e menaxhimit të auditimit.*



Çdo mundësi duhet të shfrytëzohet për përmirësimin e komunikimit dhe zhvillimin e raporteve të mira mes menaxhmentit dhe auditorëve. Për zhvillimin dhe ruajtjen e besimit të menaxhmentit, auditorët duhet të:

- Kuptojnë pse menaxherët në të gjitha nivelet reagojnë ashtu siç reagojnë ndaj punës së auditorëve;
- Njohin stilet e ndryshme të menaxhmentit gjatë përgatitjes së qasjes së tyre të auditimit;
- Ndajnë kohë për t'i shpjeguar plotësisht procedurat e auditimit dhe pse ato përdoren;
- Shfaq çiltërsi, mirëdashje dhe mirësjellje gjatë auditimit;
- Respektojnë protokollin vendas mbi çështjet siç është përpikëria në orar dhe veshmbathja;
- Mbajtja e lidhjeve me menaxhmentin përgjatë procesit të auditimit.

Auditorët gjithashtu duhet të mbajnë në mend që këtu ekziston një marrëdhënie e privilegjuar mes menaxhmentit dhe auditorëve. Besueshmëria e klientëve duhet të ruhet gjithmonë.

Auditimi i menaxhuar është shërbimi që rezulton nga zbatimi i parimeve të auditimit dhe standardeve të duhura profesionale në kushtet kur organi i audituar i sektorit publik posedon:

- Sisteme të mirëfillta financiare të shëndosha;
- Kontrolle efektive, efikase dhe ekonomike e cila shkon në drejtim të arritjes së vlerës për para në shpenzimet publike;
- Auditimi i brendshëm i mirëfilltë si një element i rëndësishëm i kontrollit të brendshëm financiar publik efektiv;
- Krijimi i llogarive të besueshme që ndihmon si menaxhmentin e organizatës ashtu edhe Qeverinë në procesin e planifikimit ekonomik kombëtarë.

Aty ku organi i audituar i përmirëson standardet e tij të kontrollit nëpër sisteme financiare dhe bëhet më efektiv atëherë edhe auditorët e jashtëm duhet të jenë të aftë për të arritur kursime efikase.

Kjo bëhet përmes punës konstruktive të auditorëve të jashtëm, prapë në mënyrë të pavarur, me menaxhmentin dhe auditorët e brendshëm për t'i dinamizuar proceset e auditimit dhe eliminuar çfarëdo dyfishimi të punëve ose përpjekje të panevojshme të auditimit.<sup>9</sup>

<sup>9</sup> “Bazat e auditimit të brendshëm”, viti 2013, NjS1, faqe 8 (Kosovë)

## 11. DALLIMI MES AUDITIMIT DHE INSPEKTIMIT FINANCIAR

Roli i auditorit ndryshon bukur shumë nga ai i inspektorit financiar. Inspektori financiar heton transaksionet për mashtrim apo gabim, duke pasur parasysh marrjen e masave disiplinore. Roli i auditorit, është të vlerësojë sistemet e MFK-së dhe të shohin nëse ato kontribuojnë në mënyrë ekonomike, efektive dhe efikase, në arritjen e qëllimeve të organizatës. Nëse ka zbrazëtira, auditori do të bëjë rekomandime se si të ndreqen ato zbrazëtira, apo si të gjenden zgjidhje.

Të kuptuarit e këtyre marrëdhënieve në mes të sistemeve të MFK-së dhe Auditimit të Brendshëm, është i rëndësishëm për zhvillimin e suksesshëm të KBFP-së.

## 12. TIPARET E AUDITIMIT

Në vazhdim do t'i shtjellojmë tiparet e auditimit si koncept shumë i rëndësishëm i auditimit. Edhe pse do të flasim ndarazi për secilën nga tiparet e auditimit (d.m.th. pavarësia, cilësia dhe etika), në praktikë secila ka ndikim në njëra tjetrën. Të gjithë auditorëve në mënyrë të vazhdueshme u kërkohet nga menaxhmenti, politikanët, investuesit financiar dhe tatimpaguesit që të vlerësojnë performancën e tyre profesionale për secilën prej këtyre triave.

Kemi diskutuar “pavarësinë” në njësinë paraprake të studimit kur kemi thënë se auditorët duhet të japin raport të pavarur për menaxhmentin apo aksionarët-palët me interes. Nëse pavarësia e auditorit komprometohet në ndonjë mënyrë atëherë shkalla e besueshmërisë që pranuesi i atij raporti mund ta vendosë tek opinionin e auditorit do të ndikohet në aspekt të kundërt.

Tiparet e një auditorit - Pavarësia

Në kapitujt në vijim ne do të shpjegojmë veçori të veçanta, sjellje, qëndrime dhe qasje të punës të cilat shkojnë në drejtim të përkufizimit të tipareve të një auditori. Ne do të shtjellojmë ndarazi auditorin e brendshëm dhe të jashtëm. Është me rëndësi që ju si auditor i brendshëm të jeni në dijeni për kriteret që duhet vlerësuar kur tentoni të vlerësoni pavarësinë e auditorit të jashtëm në veçanti ku auditori i jashtëm angazhohet nga kompani private.

Ne kemi shtjelluar në kapitullin e fundit që praktika profesionale e auditorit të jashtëm dhe atij të brendshëm udhëhiqet nga rregulla statutoare dhe standardet e vetë-imponuara vullnetarisht që janë përgatitur dhe publikuar nga institute profesionale dhe organet standard-vonesë.

## Pavarësia e auditorit të jashtëm

Shumë prej standardeve dhe udhëzimeve historikisht kanë ardhur si reagim apo përgjigje për çështjet që ndërlidhen me auditimin e jashtëm në ndërmarrjet e kufizuara të sektorit privat. Për shembull Federata Ndërkombëtare e Kontabilistëve (FNK-IFAC) përkufizon Pavarësinë në dy mënyra të ndryshme në doracakun e tyre:<sup>10</sup>

- *Pavarësia e mendjes*: Gjendja e mendjes që lejon dhënien e një mendimi pa qenë i ndikuar nga influenca që komprometojnë gjykimin profesional, që i mundëson një individ të veprojë me integritet dhe të ushtrojë objektivitet dhe skepticizëm profesional;
- *Pavarësia në paraqitje*: Mënjanimi i fakteve dhe rrethanave që janë aq të rëndësishme dhe të arsyeshme për informim të palës së tretë, duke pasur njohuri për të gjitha informatat përkatëse, duke përfshirë edhe ndonjë mbrojtje të aplikuar, në mënyrë të arsyeshme do të konkludonte opinionin e firmës, apo ndonjë anëtar të (auditorit dhe) sigurinë dhe integritetin e ekipit, objektivitetin apo skepticizmin profesional si të komprometuar.

Të shprehë këto definicione mjaft të gjata, jo vetëm që auditori duhet të jetë i pavarur, ai apo ajo duhet edhe të *shihet* si i pavarur.

Prandaj, kodet përkatëse tentojnë të mbrojnë pavarësinë duke specifikuar sjelljen e pritur të auditorit të brendshëm në fushat si në vijim:

- *Tarifat*: Një ndërmarrje audituese nuk duhet të pranojë të ardhura të larta ose nga një klient apo një grup klientësh të ndërlidhur. Një kërcënim i mundshëm për pavarësinë në këto rrethana mund të paraqitet nëse auditori ka qenë i interesuar për ndonjë të gjetur të pafavorshme apo kritike të auditimit që mund të humbasë dashamirësinë e menaxhmentit apo madje edhe kontratën e auditimit, në këtë mënyrë duke shkaktuar që ai apo ajo të zvogëlojë ashpërsinë apo madje edhe të heqë të gjeturën nga një raport.
- *Marrëdhëniet personale*: Nëse auditori ka marrëdhënie personale me ndonjë anëtar të stafit të të audituarit, kjo duhet të deklarohet nga auditori. Nuk këshillohet të lidhet marrëdhënie profesionale në rast se ekziston marrëdhënie veçanërisht nëse marrëdhënia personale është shumë e afërt.
- *Ortakëria e dobishme në kompanitë e klientëve*: Asnjë anëtar i personelit të ndërmarrjes audituese nuk bënë që të posedojë hise apo aksione në ndërmarrjen kliente. Firmat e auditimit mbajnë regjistër të interesave të punëtorëve të tyre që ndërlidhen me klientët të cilët duhet të kontrollohen. Pavarësia do të mund

<sup>10</sup> Doracakun i Federatës Ndërkombëtare të Kontabilistëve - <http://www.ifac.org/IAASB/>;

të komprometohej nëse një auditor do të duhet të zbulojë ndonjë informacion që mund të ketë ndikimi në vlerën e aksionit të klientit mirëpo nuk ka shpalosur atë dhe në këtë mënyrë ka përfituar financiarisht.

- *Huat apo garancionet për dhe nga klientët:* Një firmë audituese nuk duhet dhënë apo marrë kredi apo garancione për apo nga klientët. Nëse ekziston ndonjë marrëdhënie financiare ndërmjet auditorit dhe klientit, përveç marrëdhënies kontraktuese për kryerjen e auditimit, atëherë pala e tretë mund ta konsiderojë që mendimi i auditorit ka mundur të ndikohet nga ekzistenca e marrëdhënies financiare.
- *Mallrat apo shërbimet nga një klient:* Këto duhet të pranohen vetëm me të njëjtat kushte siç edhe furnizohen për stafin e klientit. Auditori nuk bënë të pranojë mallra apo shërbime me kushte zbritjeje. Prapë, ekzistenca e marrëdhënies së favorshme komerciale mund të sjellë ndonjë të jashtëm që të perceptojë që një mendim auditori do të mund të lëkundej në mënyrë jo të duhur.
- *Komisionet:* Disa firma marrin komisione nga p.sh. kompani sigurimi, kur klientët veprojnë sipas këshillave të tyre. Kjo këshillë duhet parë si interesi më i mirë i klientit i cili duhet të informohet me shkrim në lidhje me kushtet e të gjitha transaksioneve.
- *Mikpritja nga klienti:* Kjo është një fushë e vështirë. Auditorët duhet të kenë marrëdhënie të *arsyeshme* me klientët e vet, kështu që ata për shembull mund të marrin përgjigje për pyetjet e tyre në mënyrën e duhur dhe në këtë formë të përmirësojnë efikasitetin dhe efektivitetin e auditimit. Mikpritja nga klienti është e pranueshme, me kusht që ajo të mos jetë e tepruar. Tani shtrohet pyetja se çka nënkuptohet me mikpritje të tepërt? Oferta për biletë për të shikuar ndeshje futbollit me klientin, me shpenzimet e tij, në përgjithësi shihet si diçka e pranueshme; mundësia mund të përdoret për të zhvilluar marrëdhënien profesionale. Sidoqoftë, oferta për biletë për ndeshje futbollit në finalen e Kupës Botërore, me udhëtimin dhe të gjitha shpenzimet tjera të mbuluara nga klienti duhet të refuzohet me mirësjellje. Për një palë të tretë kjo mund të duket si tentim i shfrytëzimit të ndikimit të tepërt mbi auditorin në një tentim që të ndikojë në mendimin e auditorit në të ardhmen. Kjo gjithashtu mund të shihet si *shpërblim* për dhënien e një mendimi auditues të favorshëm për të kaluarën ku faktet kërkojnë një rezultat alternativ auditimi.



## Pavarësia e auditorit të brendshëm

Ndër kodet më të rëndësishme dhe të spikatura të cilat ne i kemi përmendur janë ato që ndërlidhen me pavarësinë e auditorit të brendshëm (për shembull, PAB-IIA Standardi i Tipareve 1100 Pavarësia Individuale dhe Objektiviteti i cili është miratuar nga Republika e Kosovës si pjesë e Doracakut të Auditimit të Brendshëm).

Kategoritë e pavarësisë që duhet të konsiderohen nga auditorët e brendshëm janë si në vijim:

- *Pavarësia individuale*: Aktiviteti i auditimit të brendshëm duhet të kryhet në mënyrë të pavarur në një mënyrë objektive; auditorët e brendshëm vetvetiu duhet të kryejnë detyrat siç përcaktohen me objektivat që janë caktuar nga menaxhmenti.
- *Pavarësia organizative*: Kryesuesi i auditimit të brendshëm duhet të raportojë tek niveli i hierarkisë së një organizate që mundëson shërbimin dhe kryerjen e detyrave pa ndërhyrje ose në mënyrën që planifikon ta kryej punën e vet apo në atë se si i raporton të gjeturat dhe rekomandimet e veta.
- *Dëmtimi i pavarësisë*: Nëse pavarësia është, apo duket të jetë komprometuar atëherë auditori duhet të japë hollësi për dëmtimin para menaxherëve të duhur.
- *Ruajtja e objektivitetit*: Një auditor nuk duhet të kryejë procedurat e auditimit në fushën e operacioneve për të cilat kanë qenë përgjegjës në dymbëdhjetë muajt e fundit. (Ky standard mbulon ato raste ku njerëzit transferohen në auditim të brendshëm në baza të përkohshme apo të përhershme).

Kur si punëtorë kryejnë shërbime për menaxhmentin në një organizatë, auditorët e brendshëm zakonisht nuk përballen me kërcënime për pavarësinë e tyre nga kategoritë (që janë theksuar në kapitullin më lartë për pavarësinë e auditorit të jashtëm) me të cilat përballlet auditori i jashtëm. Sidoqoftë nga disa auditorë të brendshëm mund të kërkohet që të kryejnë auditime të jashtme apo të kontrollojnë ndërmarrje të cilat kryejnë shërbime për ndërmarrjen amë sipas kontratës apo Partneritetit Publiko Privat apo Iniciativat (PPP apo PPI). Prandaj është e mundur që auditori i brendshëm të përballlet me një skenar i cili ofron nxitje për të prezantuar një raport favorizues auditimi para menaxhmentit nga firma private. Kur bëhet një ofertë e tillë atëherë auditori i brendshëm ka obligimet e njëjta sikurse pala homologe e auditimit të jashtëm për të mënjeluar komprometimin e pavarësisë së tyre duke pranuar para apo dhurata.

Gjithashtu ekzistojnë kërcënime edhe nga *konflikti i interesave*. Për shembull i kërkohet një auditori të brendshëm të kryej një auditim në fushën e organizatës në të cilën një anëtar i familjes së tij punon. Në këtë rast pritet që auditori t'i tregojë menaxherit të vet në lidhje me marrëdhënien dhe varësisht nga rrethanat menaxheri duhet të vendos nëse auditori duhet të vazhdojë me auditimin apo jo. Kërcënimi ndaj pavarësisë këtu vije nga fakti se auditori do të mund të humbiste ndonjë mangësi në performancën e atij anëtarit të familjes në rolin e tij, rastësisht apo me qëllim, atëherë nëse mangësia është identifikuar menjëherë me forma tjera, auditori do të ishte në pozitë të cenuar. Kursi më i matur dhe më profesional i veprimit për auditorin është që të deklarojë lidhjen familjare para se të fillohet me auditimin (apo, nëse auditimi ka filluar, sa më shpejt që ka qenë e mundur pasi që auditori të vihet në dijeni se dikush që ka lidhje me të punon në atë departament).

Institute tjera profesionale publikojnë kodet e tyre të sjelljes së pritur në lidhje me auditimin dhe pavarësinë e auditorit, të cilat edhe u rekomandohen studentëve.

Tiparet e një auditori – integriteti

Auditorët e brendshëm dhe të jashtëm janë të përkufizuar me të njëjtat kushte që janë theksuar në standardet që qeverisin *integritetin*. Secili duhet të:

- Kryejë të gjitha detyrat e auditimit me nderë, kujdes dhe përgjegjësi të pastër;
- Studiojë ligjin dhe të shpalojë për autoritetin përkatës ndonjë informatë që ata mund të zbulojnë apo të bëhen palë aty ku e kërkon ligji apo profesioni;
- Pa e ditur të jetë i përfshirë në aktivitete të jashtëligjshme;
- Të mos angazhohet në veprime që shpijnë në mosbesim tek profesioni apo organizata;
- Respektojë dhe të kontribuojë personalisht për objektivat etike e legjitime të organizatës.

Auditori pritet të demonstrojë integritet personal dhe profesional gjatë gjithë kohës në marrëdhëniet e tij/saj me klientët (të brendshëm dhe jashtëm) dhe palët e interesit. Ligji i Republikës së Kosovës mbi Auditimin e Brendshëm (Neni 4 Parimet) përkufizon integritetin si kusht për kryerjen e auditimit në një mënyrë profesionale dhe në përputhje me të gjitha kërkesat ligjore. Auditorët e brendshëm duhet të shmangin konfliktin e interesit dhe nuk duhet të lejojnë ndonjë vlerësim personal të ndonjë përkrahësi çfarëdo të ndikojë apo influencojë në auditimin e brendshëm që ai/ajo kryen.

Tiparet e një auditori – mbajtja e fokusit mbi cilësinë e auditimit.

Duke qenë se është diskutuar pavarësia dhe integriteti, ne tani kthejmë vëmendjen tonë tek tipari i tretë kyç i auditorit bashkëkohorë e profesional, dmth. mundësia për të ruajtur cilësinë e auditimit. Thjeshtësuar, cilësia e auditimit ndikohet nga tre faktorë primar në ekuacionin e auditimit:

1. Aftësitë njerëzore;
2. Aftësitë profesionale;
3. Procedurat.

Aftësitë njerëzore

Pritet që auditorët të kenë dhe demonstrojnë cilësi personale të kalibrit më të lartë.

Duke pasur integritetin (që ne kemi diskutuar ndarazi më lart) cilësi tjera të rëndësishme personale që duhet të paraqesë janë:

1. *Imagjinata*: Aftësia për të menduar për qasje të reja në kryerjen e detyrave; mënyra shpikëse për zgjidhjen e problemeve dhe për vendim-marrje.
2. *Objektiviteti*: Aftësia për të analizuar dhe vlerësuar situatën pa paragjykime; për të arritur vendime të balancuara bazuar në të gjitha dëshmitë përkatëse në dispozicion.
3. Aftësia për të *komunikuar në mënyrë efektive* me njerëzit: Për të parë pikëpamjet e të tjerëve dhe për t'u shprehur në aspektin që ata do të kuptojnë dhe përgjigjen pozitivisht gjithashtu (kjo lidhë pikat që kemi cekur në një kapitull paraprak studimi për të qenë në gjendje për të kuptuar dhe angazhuar me menaxherët me stile dhe qasje të ndryshme ndaj punës së tyre).
4. Aftësia për të *respektuar konfidencialitetin*: Auditori zë një pozitë të privilegjuar për shkak të së drejtës për qasje në informata. Bashkë me privilegjet vjen edhe detyra për të respektuar besimin personal dhe të organizatës, natyrisht përveç nëse auditori detyrohet me ligj apo kod profesional të zbulojë lloje të caktuara të informatave para autoritetit të duhur.

5. *Zotimi*: Auditimi është mjaft këmbëngulës, mos-marrja e ndonjë përgjigje me vlerë ku mund të keni ndonjë dyshim për atë se çka dikush ju thotë juve, të qenit skeptik i shëndoshë dhe i mirëfilltë. Zbulimi i fakteve mund të marrë shumë mund në disa raste, mirëpo standardet profesionale nënkuptojnë se duhet mbledhur të gjitha dëshmitë e nevojshme për të arritur një konkluzion. Heqja dorë që në pengesën e parë nuk është opsion i auditorit.

Është e mundur që në hulumtimet e mëtutjeshme të lëndës, ju mund të gjeni përshkrime tjera të ngjashme të aftësive thelbësore dhe cilësive personale që auditori pritët të ketë. Për shembull Organizata Ndërkombëtare e Institucioneve Supreme të Auditimit (INTOSAI), organizata e përbashkët përfaqësuese e një numri të madh të auditorëve të jashtëm të organizatave shtetërore, specifikon se auditori ka nevojë për nivel më të lartë të cilësive personale (siç kemi mësuar tashmë), duke vlerësuar elementet në vijim si më të rëndësishmet:

1. *Inteligjenca*: Personi pa dyshim duhet të ketë intelekt të shëndoshë, i cili duhet të balancohet me nivel të lartë të mendjes së shëndoshë.
2. *Këmbëngulja*: derisa kjo është një cilësi e rëndësishme e nevojshme për auditorin, duhet qenë fleksibile me gjykimet me qëllim të mënjanimit të nguljes këmbë vetëm në një vijë të mënyrës së hetimit.
3. *Një mendje hulumtuuese*: Natyra hulumtuuese është një cilësi vitale për auditorin.
4. *Imagjinata*: Auditorët duhet të kenë qasje imagjinateve për punën e tyre, në veçanti ata që përfshihen në analiza ekonomike, efikasitetet dhe efektivitetet (d.m.th. vlera për para).
5. *Aftësi të mira sociale*; një lojtar në ekip: Auditori duhet të ketë aftësinë që të kalojë mirë me kolegët dhe ata me të cilët ai ka kontakt përmes punës së auditimit.
6. *Zotimi dhe ruajtja*: Natyra e auditimit dikton që praktikuesit të kenë nevojë që të jenë shumë të vetë-motivuar. Kështu që derisa kjo nuk është gjithmonë e mundur të rekrutohen anëtar stafi të cilët konsiderojnë auditimin si profesion, gjithmonë duhet pasur zotim të dalluar për objektivat e auditimit.
7. *Komunikimi*: Auditori i suksesshëm ka nevojë për aftësi të mira të komunikimit verbal dhe me shkrim.
8. *Karakter i mirë*: Një auditor duhet pasur një karakter të përsosur.

Duke krahasuar dy listat e prezantuara në këtë kapitull, ju mund të shihni se ka një numër të madh të termeve që përdoren me përshkrime të përafërta apo gati të njëjta. Nëse duhet të krahasoni aftësitë e kërkuara për të arritur cilësi në auditim, siç edhe publikohet nga institute tjera, sasia e dyfishimeve dhe ngjashmërive do të rritej. Pika e rëndësishme e të mësuarit nga ky kapitull është se ka marrëveshje të përgjithshme ndër institucionet profesionale dhe organet përcaktuese të standardeve për aftësitë thelbësore dhe tiparet e një auditori efektiv. Janë këto elementet që duhet zhvilluar dhe paraqitur kur kryeni detyrat tuaja profesionale.

## Aftësitë profesionale

Aftësitë e rëndësishme profesionale njihen si në vijim:

*Aftësitë e komunikimit:* Auditorët duhet të kenë një ekspertizë me shkrim dhe në të folur dhe të jenë në gjendje të drejtojnë komunikimin e tyre tek njerëzit e duhur dhe në mënyrën e duhur. Qëllimi thelbësor i auditorit gjithmonë ka qenë të komunikojë mendimin në një pako të pasqyrave financiare apo të dorëzojë raport tek menaxhmenti se sa mirë apo jo-efektivisht funksionon një sistem i kontrollit të brendshëm. Nëse porosia e auditorit nuk është kuptuar, atëherë e tërë puna që ka shkuar për raportim është e tepruar.

*Njohja e kontabilitetit dhe legjislacionit përkatës:* Ju nuk mund të auditoni në mënyrë efektive derisa të mos mund të llogarisni. Auditori duhet së paku të jetë aq i ditur për procesin dhe sistemet sikurse stafi që punojnë në atë fushë e që janë duke u audituar. Kjo njohuri ndoshta duhet të përvetësohet nga auditori përmes trajnimit dhe përvojës me kohë mirëpo auditori duhet caktuar vetes objektivin për t'u siguruar që kuptimi është fituar për t'u bërë plotësisht efektiv në rol. Gjithashtu duhet pasur parasysh që përfitimi i njohurive është një proces që kurrë nuk përfundon (sistemet, teknologjia dhe ligjet gjithnjë ndryshojnë). Prandaj është normale që institutet profesionale e bëjnë të detyrueshme kërkesën që ushtruesit e auditimit të ndërmarrin zhvillime profesionale të vazhdueshme gjatë karrierës. (Ne diskutojmë këtë prapë si pjesë e Procedurave më poshtë.)

1. *Aftësitë hetuese:* Auditorët duhet pasur mendje hetuese për të hetuar në mënyrë efektive gjëra të tilla si mashtrimi dhe korrupsioni. Për këtë arsye, kjo aftësi profesionale gjendet shumë afër me aftësitë personale të zotimit dhe imagjinatës.

2. *Aftësitë menaxhuese dhe organizative*: Këto aftësi përfshijnë:
  - Planifikimin dhe kontrollin e auditimit.
  - Udhëheqjen e ekipit të auditimit.
  - Organizimin e kryerjes së auditimit.
  - Analizimin e punës së kryer në faza të ndryshme të auditimit.
3. *Aftësitë teknike në auditim*: Përveç të kuptuarit të kontabilitetit dhe financave, auditori efektiv do të dijë se si të:
  - Regjistrojë dhe analizojë sistemet e kontabilitetit dhe kontrollet.
  - Aplikojë përputhjen dhe testet substanciale.
  - Disenjojë dhe kryejë procedura analitike.
  - Përdor kompjuter për nxjerrjen dhe përpilojë mostra të transaksioneve dhe bilanceve mbi të cilat mund të kryhet auditimi.

## Procedurat

Kur diskutuam më lart cilësitë personale të auditorit në aftësitë njerëzore, kemi theksuar se *imagjinata* ka qenë përbërësi kyç në përzjerje. Derisa kjo është çështja e sigurt, aftësia jonë për të menduar për qasje të reja në detyrën tonë duhet përkufizuar brenda kufijve të mundësisë dhe me objektivat e përgjithshme të përpjekjeve tona për auditim në mendje.

Procedurat e auditimit janë zhvilluar për të siguruar korniza të strukturuar mbi të cilat mund të ndërtojmë metodikat alternative për të cilat mund të mendojmë. Këto procedura do të dallojnë ndërmjet auditorëve të brendshëm dhe të jashtëm për shkak të punës që ata bëjnë. Ata gjithashtu dallojnë ndërmjet auditimit në sektorin privat dhe atë publik për shkak të numrit më të madh të fushave që auditohen në të dytën. Megjithatë ekziston një pritje që procedurat duhet të kuptohen dhe zbatohen nga të gjithë auditorët me të njëjtën qasje profesionale. Procedurat duhet të përmbajnë dhe formojnë një pjesë kyçe të dokumentacionit të auditimit dhe duhet kuptuar nga i gjithë stafi auditues.

Procedurat e përgjithshme që duhet çmuar nga auditori i brendshëm janë dhënë më poshtë:

1. Përgatitja për ndërmarrjen e procedurave të auditimit adresohen në vijim:
  - Vlerësimi i departamentit, shërbimit, funksioni apo programi që duhet audituar.
  - Vlerësimi i aftësive të auditorëve, d.m.th. A kemi aftësitë dhe njohuritë për të kryer auditimin në mënyrë efektive?
  - Bërja e aranzhimeve për t'u siguruar se adresohet ndonjë zbrazëti në ekipin e auditimit.
  - Kuptimi i objektivave të menaxhmentit.
  
2. *Praktikat dhe teknikat e auditimit:* Për të ruajtur cilësinë e auditimit duhet të sigurohemi se:
  - Metodikat më të duhura janë aplikuar në mënyrë efikase dhe efektive.
  - Auditori kupton dhe pranon plotësisht arsyeshmërinë e praktikave dhe teknikave që aplikohen nga auditorët, përndryshe mund të humbet kohë pa nevojë në debatimin e meritave të kursit të caktuar të veprimit në llogari të auditimit në fjalë.
  - Ekziston dëshira në anën e auditorëve që të kërkojnë dhe implementojnë praktika më efektive dhe efikase nëse metodat paraprake duket të mos jenë më të kënaqshme.

#### Zhvillimi i vazhdueshëm profesional (ZHVP):

Kemi paraqitur këtë nevojë më lart. Këtu përfshihet politika e shërbimit në rekrutim, përvoja e punës, vlerësimi, trajnimi dhe aftësitë dhe njohuritë përditësuese. Për të demonstruar një zotim për përmirësimin e cilësisë, menaxhmenti i auditimit duhet në mënyrë të qartë të theksojë zotimet e veta për ZHVP dhe auditorët individual duhet të ruajnë portofolin ku regjistrohen përvoja, trajnimi dhe kualifikimet që ata kanë fituar si pjesë e programit të tyre të ZHVP-së.

*Zgjidhja e çështjeve problematike:* Siç e kemi diskutuar më lart, auditorët në të gjitha nivelet duhet të kenë vullnet të aplikojnë teknika alternative dhe të reja kohë pas kohe për të vazhduar përparimin. Në këtë mënyrë ata duhet në mënyrë aktive të adresojnë dhe diskutojnë çështjet derisa vështirësitë dhe pengesat parandalojnë kryerjen e shërbimeve audituese në mënyrë ekonomike dhe efikase. Problemet mund të vërehen në nivele teknike, metodike, personale apo strukturore. Ato do të paraqiten gjithashtu në nivelin *etik* ku edhe do të fokusohemi në vijim.

### 13. SJELLJA ETIKE DHE AUDITORI

Është vështirë të jepet një definicion i shkurtër e gjithëpërfshirës për etikën dhe sjelljen etike të auditorit. (Në të vërtetë, pse duhet të presim të ekzistojë një definicion pasi që edhe filozofët nuk kanë mundur të pajtohen për një të tillë në fushën e tyre të ndikimit me mijëra vite). Megjithatë, në përgjithësi është pranuar që një auditor dhe funksioni i auditorit gjithmonë duhet të kryej detyrat e veta në mënyrë etike.

Kërkesa që auditori i brendshëm të veprojë në mënyrë etike IAB, në Kodin Detyrues të Etikës thekson se:

“Një kod etik është i nevojshëm dhe i duhur për profesionin e auditimit të brendshëm, e bazuar sikurse në besimin që vendoset në sigurinë objektive për menaxhimin e rrezikut, kontrollit dhe qeverisjes. Kodi i Etikës së Institutit shtrihet përtej definicionit të auditimit të brendshëm për të përfshirë dy komponenta thelbësore:

- Parimet që ndërlidhen me profesionin dhe praktikën e auditimit të brendshëm;
- Rregullat e sjelljes që përshkruajnë normat e sjelljes që priten nga auditorët e brendshëm. Këto rregulla janë ndihmë për Interpretim të Parimeve në aplikim praktik dhe kanë qëllim të udhëzojnë sjelljen etike të auditorit të brendshëm.”

Si e demonstroi auditori sjelljen etike dhe qëndrimin?

Në hyrjen e kësaj njësie studimore është theksuar se ka përsëritje në disa pjesë të koncepteve tjera që kemi diskutuar deri më tani (d.m.th. pavarësia dhe cilësia) dhe etika. Në këtë kapitull do të shohim vetëm se si ato mund të preken me njëra tjetrën.

Në shoqërinë e sotme ku vazhdimisht rritet njohuria për financa (dhe gjyqësi), ata që ngarkohen me raportimin e opinionit të tyre për efektivitetin dhe efikasitetin e menaxhimit të organizatës për aksionarët *nuk duhet vetëm* të kryejnë detyrën e tyre me standardet më të larta profesionale e personale mirëpo *gjithashtu* edhe duhet të shihen se e bëjnë një gjë të tillë. Auditorët sikurse kushërinjtë, fqinjët e tyre të afërt, kontabilistët duhet të demonstrojnë sjellje profesionale që arrin objektivat në vijim:



- **Besueshmëria:** Auditorët duhet siguruar që atyre që u raportohet të kenë besim në informatat dhe opinionet që ata transmetojnë;
- **Cilësia e shërbimit:** Auditorët duhet të japin shërbime në nivelin më të lartë të performancës (kjo nuk është vetëm kërkesë etike mirëpo është gjithashtu një obligim personal dhe organizativ – nëse nuk kryejmë punën në mënyrë efektive si auditor, atëherë menaxhmenti mund të mendojë që të marrë informatat audituese nga dikush tjetër);
- **Mirëbesimi:** Auditorët duhet të kenë ndjenjën e sigurisë që puna e cila kryhet është duke u bërë në përputhje të saktë me një kornizë të caktuar etike. Kur auditori shihet se nuk u përmbahet kodeve etike atëherë duhet të ndërmerren masa dhe procedura disiplinore për të ri-krijuar mirëbesimin publik në aftësitë profesionale dhe në ndërgjegjen e një auditori.

Standardet etike të shumë instituteve të kontabilitetit dhe auditimit në mënyrë të duhur kanë caktuar udhëzimet dhe kanë theksuar parimet themelore që duhet të zbatohen nga auditorët, d.m.th. i brendshëm apo i jashtëm, në sektorin privat apo publik, të demonstrojnë zotimin e tyre për:

- ***Integritet:*** Auditorët duhet të jenë të besueshëm, të hapur dhe të ndershëm në kryerjen e shërbimeve profesionale;
- ***Objektivitet:*** Auditorët duhet të jenë të drejtë dhe objektiv në sjelljen e tyre. Ata duhet të mënjanojnë veprimet që mund të dëmtojnë gjykimin e tyre profesional;
- ***Kompetencë dhe kujdes:*** Auditorët duhet të jenë kompetent për kryerjen e shërbimit të tyre profesional sipas standardeve në fuqi dhe duhet punuar në mënyrë të vazhdueshme që të përmirësojnë njohuritë dhe aftësitë e veta;
- ***Konfidencialitet:*** Auditorët duhet të respektojnë konfidencialitetin dhe të jenë të matur në përdorimin dhe mbrojtjen e informacionit. Ata nuk duhet të keqpërdorin informacionin;
- ***Sjellje të duhur:*** Auditorët duhet të sillen në mënyrë që përputhet me reputacionin e mirë të profesionit dhe të shmangen nga ndonjë sjellje e cila mund të sjellë mos-besim për profesionin apo për vetë ata;
- ***Standarde teknike dhe profesionale:*** Auditorët duhet të kryejnë shërbimet e tyre sipas standardeve më të larta teknike e profesionale.

Pavarësia, sjellja etike dhe zotimi për përmirësim të vazhdueshëm në cilësinë e rezultateve tuaja audituese dhe të kolegëve tuaj janë cilësuar parësore në debatet e vazhdueshme për natyrën e auditimit bashkëkohor në të dy sektorët, atë publik dhe privat. Tani jeni në dijeni që aftësitë dhe tiparet që pritet të demonstrohen mund të përshkruhen në mënyra të ndryshme nga organizata të ndryshme mirëpo ekziston marrëveshje e përgjithshme për tipet e sjelljes dhe cilësive që auditorët duhet të demonstrojnë.

Mbani mend, si një profesionist, jo vetëm që duhet të mendoni për pavarësinë tuaj, sjelljen etike dhe arritjet në cilësinë e auditimit, por ju duhet të vëreheni edhe nga të tjerët që një gjë të tillë e bëni, sidomos të vërehet nga ata që kanë ndikim të drejtpërdrejt apo të tërthortë në punën tuaj.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> “Bazat e auditimit të brendshëm”, viti 2013, NjS2, faqe 26 (Kosovë)

## 14. USHTRIME – pyetje dhe përgjigje

### Pyetja nr. 1

#### A janë pasqyrat në vijim të vërteta apo të pavërteta?

1. Auditimet e jashtme kryhen vetëm në kompanitë e sektorit privat.
2. Auditimet e jashtme kanë si synim të ofrojnë një opinion për pasqyrat financiare të një organizate.
3. Auditori(ja) i(e) jashtëm(e) deklaron nëse ai apo ajo beson që llogaritë nuk përmbajnë deklarime materiale të gabuara pasi të ketë kryer një auditim mbi ato.
4. Auditorët e brendshëm ofrojnë një opinion për pasqyrat financiare.
5. Auditorët e brendshëm i ofrojnë shërbim menaxhmentit të një organizate për t'i mundësuar funksionim të efektshëm dhe efikas të kontrolleve të brendshme.
6. Auditorët e brendshëm duhet të kërkojnë miratim nga menaxhmenti për atë çka përfshihet në raportet e auditimit

### Zgjidhja e pyetjes nr. 1

1. **E pavërtetë:** Auditorët e jashtëm kërkojnë për organizatat në sektorin publik si pjesë e procesit për sigurimin e kontrollit financiar publik efektiv.
2. **E vërtet:** Qëllimi i auditimit të jashtëm është të ofrojë një opinion të palës së tretë mbi pasqyrat financiare.
3. **E vërtet:** Opinioni i ofruar nga auditorët e jashtëm bazohet mbi besimin e tyre që pasi t'i kenë kontrolluar (ekzaminuar) dhe testuar të dhënat, llogaritë kanë dal se nuk përmbajnë deklarime materiale të gabuara.
4. **E pavërtetë:** Nuk është qëllimi kryesor i auditorit të brendshëm të ofrojë një opinion për llogaritë. Përqendrimi i tyre është mbi funksionimin efektiv të sistemeve dhe kontrolleve brenda atyre që prodhojnë informata që përfshihen në pasqyrat financiare.
5. **E vërtet:** Përgjegjësia kryesore e auditorit të brendshëm është të ofrojë këshilla të pavarura dhe të arsyeshme menaxhmentit për të siguruar që kontrollet e brendshme funksionojnë në mënyrë efektive dhe efikase.

6. **E pavërtetë:** Nëse auditorëve të brendshëm do t'u nevojitej miratimi nga menaxhmenti për përmbajtjen e raporteve të auditimit, ata nuk do të ishin më të pavarur. Auditori duhet ta ketë të drejtën për të përfshirë çdo çështje më rëndësi në një raport të auditimit dhe ta shpreh opinionin e tij të pavarur.

## Pyetja nr. 2

Shqyrtoni pyetjet në vijim dhe jepni një arsye të shkurtër për përgjigjen tuaj.

A duhet auditori i jashtëm të:

**Po / Jo**

1. Vërtetojë saktësinë e pasqyrave financiare?
2. Merr përgjegjësi për përgatitjen e pasqyrave financiare?
3. Të zbuloj të gjitha mashtrimet dhe gabimet në një organizatë?

## Zgjidhja e pyetjes nr. 2

Të gjitha përgjigjet janë jo për këto arsye:

1. Nuk ka mundësi që një auditor të konfirmojë se pasqyrat financiare janë të sakta për dy arsye kryesore:
  - Koha dhe kostoja e përfshirë në kontrollimin e saktësisë së secilit transaksion, caktimi i çdo shifre në llogari do të ishte e ndaluar.
  - Informata e kontabilitetit, nga vetë natyra e saj, nuk është e saktë.

Në një sërë llogarish, një numër i shifrave të raportuara i është nënshtruar gjykimeve të vlerës. Për shembull, raporti i sistemeve të borxheve të një organizate mund të paraqes që Z. Smith-it i duhet ende të paguaj edhe 4 000 € për mallrat e marra gjatë vitit të kontabilitetit. Sidoqoftë, z. Smith-i paraprakisht është kërkuar ta paguajë këtë borxh por ai tha se rishtazi e kishte humbur vendin e punës dhe nuk mund ta paguaj plotësisht borxhin. Prandaj, menaxhmenti i organizatës ka marr vendim se ka gjasa që Z. Smith-i të jetë në gjendje të paguajë vetëm 2 000€ dhe e kanë përfshirë këtë vlerë më të ulët në llogari. Auditori do ta vinte re këtë shumë më të vogël por nuk ka baza për të thënë që ky duhet të jetë më shumë ose më pak se sa shuma me të cilën e ka vlerësuar atë menaxhmenti. Ky lloj i vlerësimit të shifrës në mënyrë subjektive, sipas përkufizimit, nuk mund të definohet si e saktë objektivisht, gjatë kohës së rishikimit të llogarive, por kjo nuk e bën këtë një shifër të pasaktë.

Prandaj, për shkak të natyrës subjektive të disa shifrave në një numër të llogarive, auditori nuk mund të thotë, gjatë dhënies së opinionit të tij, nëse llogaritë ishin të sakta apo jo. Në vend të kësaj, kërkohet një e frazeologji që e tregon pajtueshmërinë e auditorit me shifrat dhe paraqitjen e tyre por nuk sugjeron që auditori është duke e lënë të kuptohet që shifrat për këtë arsye janë të sakta. Fraza e përdorur është: “pamje e drejtë dhe e paanshme” dhe qëllimisht lihet e pa përcaktuar. Megjithatë, kjo i ndërthur këto koncepte në vijim:

- Fakti që disa *shifra* mund të vlerësohen me saktësi dhe korrektësi (dmth. janë të vërteta), për shembull – kostoja historike e një veture,
  - Mendimi që *vlerësimet* e bëra janë të mirëfillta, të bazuara në të gjitha informatat në dispozicion në atë kohë (dmth. janë të paanshme), për shembull vlera aktuale e një veture me 31 dhjetor 2009, e cila është blerë në janar 2007 për 15 000€.
  - Termi “pasqyrë e drejtë dhe e paanshme” është fleksibile; kuptimi i tij varet nga rrethanat në të cilat ai përdoret dhe shpjegimi i arsyeshëm që e shoqëron për atë përdorim që është dhënë nga auditori gjatë dhënies së këtij opinion. Një nga kontabilistët kryesor e shpjegon termin që nënkupton se llogaritë ishin “*intelektualisht të ndershme*”.
2. Përgjegjësia për përgatitjen e pasqyrave financiare mbetet me menaxhmentin e biznesit dhe vetë menaxhmentin. Ata vetë i nënshkruajnë pasqyrat financiare si të përfunduara, të sakta dhe të vlefshme.
  3. Auditori nuk kërkon t’i zbulojë të gjitha mashtrimet dhe gabimet; në të vërtet, ai ose ajo nuk mund të fillojë ta bëjë këtë në shumicën e organizatave duke pasur parasysh natyrën e parëndësishme të sasisë së madhe të mashtrimit dhe ndërlikueshmërisë dhe mënyrat e sofistikuar për fshehjen e mashtrimeve të përbashkëta të shkallës së lartë që kanë dalë në shesh në pesëmbëdhjetë vitet e fundit. (p.sh. Enron, Parmalat, Worldcom).

Në mungesë të çfarëdo kriteri statusor të caktuar, zbulimi dhe parandalimi i mashtrimit nuk është përgjegjësia kryesore e auditorit. Megjithatë, auditori pritet të kryej aso teste të të dhënave që i mbështesin pasqyrat financiare sa do të ishte një pritje e arsyeshme për zbulimin e një mashtrimi të madh ose gabimi që mund të ekzistojë. Do t’i kthehemi kësaj teme në njësinë e studimit mbi Mashtrimin dhe auditorin më vonë në modulën e Bazave të Auditimit të Brendshëm.

### Pyetja nr. 3

Në vendin tuaj të punës, merrni një raport të përgatitur nga auditorët e brendshëm dhe një të përgatitur nga Zyra e Auditorit të Përgjithshëm të Republikës së Kosovës, auditorët e jashtëm. Lexoni raportet, jo për t'i mbajtur në mend hollësitë por për ta zbuluar përqendrimin e secilit lloj të auditorit. Në cilat aspekte të veprimeve të të audituarve ata janë duke shikuar? Si i shprehin ata të gjeturat e tyre? Kujt mendoni se ata ua drejtojnë raportet e tyre? Përpikuni për ta pasur ndjesinë se çka është duke thënë secili prej tyre.

Nga ajo çka keni lexuar në raporte, a mendoni që secili prej tyre e vërteton natyrën, qëllimin dhe rolin e auditimit të jashtëm dhe të brendshëm ashtu siç u është shpjeguar më sipër? Merrni shënime të shkurta për secilën pyetje për ta arsyetuar pyetjen tuaj.

	Auditimi i Brendshëm	Auditimi i Jashtëm
Natyra. (Çka është ajo?)	Po / Jo	Po / Jo
Qëllimi. (Pse bëhen auditimet?)	Po / Jo	Po / Jo
Roli. (Çka bëjnë auditorët?)	Po / Jo	Po / Jo

### Zgjidhja e pyetjes nr. 3

Nga leximi i raporteve të auditorëve të brendshëm dhe të jashtëm, ju duhet të jeni në gjendje të bëni dallim mes tyre, si në vijim:

*Raporti i auditimit të brendshëm*

Pikat mund të përfshijnë por nuk janë të kufizuara në:

- **Natyren:** Auditorët e brendshëm mund ta kenë marrë parasysh efektshmërinë e kontrolleve të brendshme, dobësitë e identifikuara në kornizën e punës së kontrollit ose se si rreziku ishte menaxhuar nga organizata.
- **Qëllimi:** T'i raportojë menaxhmentit për përshtatshmërinë e kontrolleve të brendshme, duke pasur parasysh funksionimin ekonomik, efektiv dhe efikas të vet kontrolleve.
- **Roli:** Auditorët duhet t'i raportojnë menaxhmentit dhe të bëjnë rekomandime në përputhje me të gjeturat (konstatimet) e tyre si një shërbim ndaj organizatës. Auditori i brendshëm aktivisht duhet të synojnë në shtimin e vlerës në organizatë përmes aktiviteteve të tyre.

*Raporti i auditimit të jashtëm*

Pikat mund të përfshijnë por nuk janë të kufizuara në:

- **Natyra:** Auditorët e jashtëm mund të kenë qenë duke i kontrolluar (ekzaminuar) pasqyrat financiare të organizatës.
- **Qëllimi:** Të ofrojnë një opinion të auditimit për ato pasqyra dhe të japin siguri të arsyeshme sa i përket plotësisë, saktësisë dhe vlefshmërisë (dmth. si tërësi ato nuk përmbajnë deklaratime materiale të gabuara).
- **Roli:** Përmbushjen e procedurave të auditimit, duke qenë në përputhshmëri me standardet e auditimit, për të mbledhur të dhëna të mjaftueshme mbi të cilat bazojë opinionin që ata e ofrojnë për llogaritë në raportin e tyre të auditimit.

**Pyetja nr. 4**

Organizatrat përfitojnë aty ku ekziston bashkëpunimi efektiv mes menaxhmentit, auditorit të brendshëm dhe auditorit të jashtëm, “trekëndëshi i menaxhuar i auditimit” përshkruar në njësinë e studimit. Jepni një shembull se si secili nga pjesëmarrësit, dmth. menaxhmenti, auditorët e brendshëm dhe të jashtëm, përfitojnë nga ky proces.

**Zgjidhja e pyetjes nr. 4**

Përgjigjja e juaj duhet të ketë përfshirë njërën nga përfitimet në vijim për secilin nga menaxhmenti, auditimi i brendshëm dhe auditimi i jashtëm:

**Menaxhmenti:**

- Puna e auditorit të brendshëm dhe të jashtëm është e koordinuar më mirë kështu që ka më pak përçarje të aktivitetit të menaxhmentit.
- Ka më pak dyfishim, kështu që përsëri ka më pak përçarje të aktivitetit të menaxhmentit por gjithashtu më pak kosto të aktivitetit të auditimit (zakonisht auditori i jashtëm është në gjendje të ketë më shumë besim në punën e auditorit të brendshëm, duke i reduktuar kostot e auditimit të jashtëm).
- Koordinimi më i mirë gjithashtu ka gjasa të shpie në mbulim më të mirë të sistemeve, kjo do të thotë më shumë siguri për menaxhmentin.

### **Auditimi i brendshëm:**

- Mundësia për ta shfrytëzuar punën e auditorit të jashtëm në sisteme.
- Qasje në metodologjinë dhe dokumentet e punës së auditorit të jashtëm.
- Përvojë më të gjerë për personelin e auditimit të brendshëm duke punuar në bashkëpunim më të ngushtë me auditorët e jashtëm.
- Mbështetje më e madhe nga auditorët e jashtëm duke siguruar që rekomandimet e auditorëve të brendshëm zbatohen.

### **Auditori i jashtëm:**

- Mundësia për t' u mbështetur shumë më tepër në punën e auditorit të brendshëm për sistemet rutinore duke u mundësuar auditorëve të jashtëm të përqendrohen në fusha me rreziqe më të larta.
- Koha e reduktuar e auditorit të jashtëm kështu që edhe kostot e reduktuara, por kjo kohë e reduktuar shpesh në auditimin e jashtëm është një periudhë e kulminacionit kur burimet e tyre përndryshe do të zmadhoheshin.
- Sistemi i përmirësuar i kontrollit të brendshëm që shpesh rezulton në drejtimin më efikas të auditimit të jashtëm.

### **Pyetja nr. 5**

1. Numëro pesë interesa të përbashkëta të auditorëve të jashtëm dhe të brendshëm.
2. Numëro tri fusha ku puna e auditorëve të jashtëm dhe të brendshëm shpesh mund të ndërthuren (janë të ngjashme ose të njëjta).
3. Përderisa auditorët e jashtëm mund ta shfrytëzojnë punën e kryer nga auditorët e brendshëm, cilat janë katër kritere që duhet të merren parasysh gjithmonë në përputhje me standardet e zbatueshme të auditimit të jashtëm?

### **Zgjidhja për pyetjen nr. 5**

- 1 Përgjigja juaj duhet t' i ketë përfshirë pesë pikat në vijim. Si auditorët e brendshëm ashtu edhe ata të jashtëm janë të interesuar në këto si në vijim:
  - Funkzionimi efektiv i sistemeve financiare dhe të menaxhmentit, përfshirë kontrollet e brendshme të zbatuar nga menaxhmenti në këto sisteme.
  - Funkzionimi i vazhdueshëm i sistemeve.



- Krijimi efektiv i informatave financiare dhe operative (gjithashtu të njohura përgjithësisht si informata të menaxhmentit) dhe shpërndarja e këtyre informatave tek pranuesit e duhur, në formën e duhur, dhe në kohën e duhur (dmth. me përpikëri) për ta mbështetur vendim-marrjen efektive.
  - Masa të mirëfillta të sigurisë për t'i ruajtur pasuritë e një organizate, dmth. njerëzit, pronën, sistemet dhe informatat.
  - Pajtueshmëria me ligjet, rregulloret, udhëzimet dhe standardet e zbatueshme nga individët, grupet dhe organizata si një subjekt në vete.
  - Ofrimi i mbështetjes menaxhmentit në objektivin e tij për ta arritur ekonominë, efikasitetin dhe efektshmërinë në mënyrë që sistemet, proceset dhe kontrollet janë duke funksionuar për t'i arritur objektivat e organizatës.
2. Puna e auditorëve të jashtëm dhe të brendshëm do të dyfishohet (ndërthuret) në këto fusha si në vijim:
- Ekzaminimin e sistemeve të kontrollit të brendshëm.
  - Ekzaminimin e regjistrimeve të kontabilitetit, librave, llogarive dhe faturave.
  - Vërtetimi i pasurive dhe detyrimeve.
  - Shumica e këtyre dyfishimeve janë të pashmangshme edhe pse secili lloj i auditorit mund të ketë përqendrim të ndryshëm gjatë përbushjes së procedurave të tyre të auditimit në këto fusha. Megjithatë, duhet të ketë një mundësi për të punuar së bashku në arritjen e përfitimeve të përbashkëta dhe në minimizimin e rrezikut të duplikateve të panevojshme.
3. Nëse duhet të ketë besim në punën e kryer nga auditorët e brendshëm gjatë vlerësimit Auditori i jashtëm, duhet t'i marrë parasysh faktorët në vijim, siç është paraparë nga SNA-ja 610:

**Objektiviteti i auditimit të brendshëm:** Auditori i brendshëm duhet të jetë i pavarur, pa kufizime në aktivitetin e tyre dhe në pozitën për të raportuar në punën dhe opinionet e tij ndaj niveleve më të larta në organizatë.

**Kompetenca teknike:** Auditorët e brendshëm duhet të jenë të kualifikuar si duhet dhe me përvojë të duhur për rolin të cilin janë duke e përbushur.

**Kujdesi i duhur profesional:** Auditori i brendshëm duhet ta planifikojë, përbush, monitorojë dhe rishikojë në mënyrë efektive dhe efikase punën e tij në pajtueshmëri me standardet dhe udhëzimet e zbatueshme.

**Komunikimi:** Komunikimi mes auditorit të jashtëm dhe të brendshëm mund të jetë më efikas kur auditorët e brendshëm janë të lirë të komunikojnë në mënyrë të çiltër me auditorët e jashtëm, kur zhvillojnë takime të rregullta dhe këmbëjnë informata relevante për rolin e njëri tjetrit.

## Pyetje nr. 6

Është shkruar shumë në lidhje me pavarësinë e auditorit, por pse është kjo me rëndësi për juve si auditor i brendshëm?

## Zgjidhja për pyetjen nr. 6

Përdorimi i katër kategorive të pavarësisë që janë paraqitur në këtë njësi studimore, është i rëndësishëm për auditorët e brendshëm për arsyet në vijim:

- *Pavarësi individuale:* Menaxhmenti duhet të ketë besim se aktiviteti i auditorit të brendshëm është kryer në mënyrë objektive; në përputhje me objektivat e caktuara, nëse ata duhet të jenë në gjendje për të fituar sigurinë që atyre u duhet për punë.
- *Pavarësi organizative:* Që shërbimi të jetë efektiv, duhet qenë i aftë të raportojë të gjeturat e veta pa ndonjë ndërhyrje. Pa marrë parasysh se sa kujdesshëm paraqiten me fjalë, rekomandimet e auditorit të brendshëm për ndryshime në lëmin kur jepen kritika mbi gjendjen ekzistuese mund të mos jenë të mirëpritura nga disa menaxherë. Pra, kryesuesi i auditimit të brendshëm duhet të raportojë tek një nivel në hierarki të një organizate që lejon shërbimin të kryej detyrat e veta pa ndërhyrje në çfarëdo mënyre që planifikon dhe kryen punën e vet apo se si i raporton të gjeturat dhe rekomandimet e veta.
- *Dëmtimi i pavarësisë:* Jo gjithmonë është e mundur të mënjanohen situatat ku pavarësia dëmtohet. Nëse pavarësia komprometohet apo duket se ndodh një gjë e tillë, atëherë auditori duhet të japë hollësi në lidhje me këtë komprometim tek menaxherët e duhur. Atëherë ata mund të shqyrtojnë nëse nevojiten rregullime alternative për punën apo të merret parasysh dëmtimi kur shqyrtohen të gjeturat e auditorit të brendshëm.
- *Ruajtja e objektivitetit:* Auditori nuk duhet të zhvillojë procedurat e auditimit në fushat e operacioneve për të cilat ka pasur përgjegjësi në dymbëdhjetë muajt e fundit. Është e qartë se do të ishte e vështirë për një auditor të kritikojë një sistem pjesë e të cilit ka qenë më parë. (Kjo ka për synim të mbulojë ato raste ku njerëzit transferohen në auditim të brendshëm përkohësisht apo për afat të përhershëm).

### Pyetja nr. 7

Kemi dhënë një shembull më lart të *konfliktit të interesave* me të cilat mund të përballet dhe zgjidh në një moment të karrierës së tij/saj. Duke pasur parasysh se çfarë keni mësuar për rolin, përgjegjësitë dhe cilësitë e një auditori në modulën për Bazat e Auditimit të Brendshëm deri më tani, a mund të mendoni për së paku dy rrethana të tjera që mund të sjellin deri tek konflikti i interesave për auditorin? (Ju mund të zgjidhni shembujt nga sektori publik apo privat).

### Zgjidhja për pyetjen nr. 7

*Konflikti i interesave mund të paraqitet për auditorin e jashtëm kur:*

- Auditori kryen shërbime për dy klientë të cilët konkurrojnë për të njëjtin lloj biznesi (punë).
- Auditori punon për një ndërmarrje audituese që gjithashtu kryen shërbime këshillimi. Për shembull në tatime, teknologji informative apo burime njerëzore.
- Auditori paraprakisht, në një kohë jo të largët, ka punuar për ndërmarrjen e cila është duke u audituar.
- Auditori mund të ketë aksione apo interesa financiare në ndërmarrjen e audituar.

*Për një auditor të brendshëm, konflikti i interesave mund të paraqitet kur:*

- Auditorit i kërkohet të auditojë një departament në të cilin ka qenë pjesëtar në një kohë jo të largët.
- Auditorit i kërkohet të auditojë një sistem për të cilin ka pasur përgjegjësi ta dizajnojë apo zbatojë.
- Auditori ka lidhje personale me një punëtor në një organizatë që merr fonde nga departamenti qeveritar për të cilin punon auditori.

### Pyetje nr. 8

Sugjeroni katër cilësi personale që auditorët duhet të kenë për të qenë në gjendje për të kryer detyrat e tyre me standardet më të larta të cilësisë.

### Zgjidhja për pyetjen nr. 8

**Përgjigja juaj duhet të ketë përfshirë katër nga pikat në vijim:**

1. Përdorimi i imagjinatës së mirë.
2. Aftësia për të komunikuar në mënyrë efektive.
3. Respektimi i konfidencialitetit.
4. Zotimi.
5. Aftësia për të qëndruar objektiv.

Secila prej këtyre cilësive personale shpjegohet më hollësisht më lart në këtë njësi studimore.

### Pyetje nr. 9

Jeni kryesues i auditimit të brendshëm, dhe duhet të rekrutoni ndonjë anëtar tjetër në ekipin tuaj. Çfarë aftësish profesionale do të kërkonte në shpallje nga kandidatët potencial?

### Zgjidhja për pyetjen nr. 9

Aftësitë profesionale që duhet të përfshini në shpalljen tuaj do të ishin si në vijim:

- Aftësitë komunikuese: Është pikë vitale që auditori të mbledh informata si dhe të raportojë rezultatet e punës së vet.
- Njohuritë e kontabilitetit dhe legjislacionit përkatës: Kjo jep kornizën ligjore e profesionale brenda së cilës punon auditori i brendshëm.
- Aftësitë hetuese: Auditorët duhet të kenë mendje hetuese për të hulumtuar në mënyrë efektive gjërat e tilla si mashtrimi dhe korrupsioni. Për këtë arsye, kjo aftësi profesionale zë vend shumë afër aftësive personale të zotimit dhe imagjinatës.
- Aftësitë menaxhuese dhe organizative: Është thelbësore që puna e auditorit të brendshëm të planifikohet dhe organizohet në një mënyrë të strukturuar për të siguruar se janë arritur të gjitha objektivat.

- Aftësitë teknike në auditim: Këto fillimisht janë për të ndihmuar regjistrimin dhe rishikimin e sistemeve dhe kontrolleve të ndërlidhura, së bashku me testet e kontrollit dhe testet substantive.

Secila prej këtyre aftësive profesionale është shpjeguar më lart në këtë njësi mësimore.

### Pyetja nr. 10

Duke menduar për sjelljen etike, vini re më poshtë disa shembuj të raporteve në media viteve të fundit ku sjellja e auditorëve, menaxhmentit të auditorëve apo profesioni i auditimit ka qenë objekt i kritikave për mospërputhje apo është dukur që nuk i është përmbajtur, kodit të pritur të etikës dhe standardeve.

### Zgjidhja për pyetjen nr. 10

Përgjigja juaj mund të ketë përfshirë shembuj nga Enron, Arthur Andersen, Worldcom, Parmalat, Eurostat dhe raporte vendore të rasteve kur auditorët kanë dështuar në rolin e niveleve komunale e shtetërore. Siç edhe jeni udhëzuar, i mbani përgjigjet tuaja në atë formë që të formojnë bazat e disa diskutimeve gjatë modulit të Bazave të Auditimit të Brendshëm në seancat mësimore në klasë.

### Pyetje nr.11

Shkruani se cilat mendoni se janë tri tiparet më të rëndësishme të një auditori efektiv dhe të ndërgjegjshëm, dhe jepni shpjegim të shkurtër për zgjidhjen tuaj.

### Zgjidhja për pyetjen nr. 11

Tri tiparet më të rëndësishme të një auditori të ndërgjegjshëm dhe efektiv janë:

1. Pavarësia (kjo shpesh nuk mund të thuhet sa duhet).
2. Integriteti.
3. Puna profesionale e cilësisë më të lartë gjatë gjithë kohës.

Të gjitha janë thelbësore. Nëse një auditor nuk posedon të gjitha këto tipare, atëherë ai/ajo mund të sjell mosbesim për:

1. Vetë auditorin/en.
2. Organin e tyre profesional.
3. Profesionin si tërësi.

## Pyetje nr. 12

Janë dhënë më poshtë disa situata me të cilat ballafaqohen auditorët e brendshëm. Çfarë duhet të bëni në secilin rast?

1. Një sistem i ri kompjuterik është duke u aplikuar dhe nga ju kërkohet që të ndihmoni në zbatim të këtij programi, pasi që ju dini më shumë për kontrollat e brendshme sesa ndokush tjetër në organizatë.
2. Kryesuesi i llogarive të pagueshme është i sëmurë dhe do të jetë jashtë punës për së paku gjashtë muaj. Drejtori i financave kërkon nga ju, si auditor i brendshëm, që përkohësisht ta zëvendësoni. Ju është thënë se do të krijoni përvojë shumë të vlefshme dhe kjo do të jetë e mirë për karrierën tuaj.
3. Si kryesues i auditimit të brendshëm jeni duke diskutuar me kryesuesin e sektorit të pagave për rezultatet e dobëta të auditimit në kohët e fundit. Ai u shpjegon që gabimet në kontroll kanë qenë vetëm të përkohshme, që janë shkaktuar nga ndonjëri prej personelit që tashmë është në pushim vjetor, dhe kërkon nga ju që ta ri-testoni sistemin për disa javë kur ai anëtar personeli të kthehet. Atëherë ai ka besim se problemet do të zgjidhen dhe ju mund të nxjerrni një raport të pastër.
4. Një anëtar i ekipit tuaj të auditimit të brendshëm e lëshon punën, dhe si rezultat keni vështirësi të kryeni programin tuaj të punës. Drejtori i financave ju ofron një anëtar të stafit të tij nga sektori i të hyrave për një afat të përkohshëm që t'ju ndihmojë të merreni me mbingarkesën e punës.

## Zgjidhja për pyetjen nr. 12

### Çka duhet të bëni si auditor i brendshëm?

1. Auditorët e brendshëm kanë mjaft përvojë në lidhje me kontrollin e brendshëm mirëpo ata duhet të ruajnë pavarësinë e tyre. Nëse auditori i brendshëm ka qenë tepër i përfshirë në dizajnimin e kontrollit për sistemin e ri, atëherë ata nuk mund ta shqyrtojnë atë sistem më pastaj në mënyrë të paanshme.
2. Nëse duhet të kishit përgjegjësinë e menaxhmentit të radhës për sistemin e pagesave të kreditorit për gjashtë muaj, ju nuk do të kishit pavarësi në lidhje me atë sistem. Kthimi tek auditimi i brendshëm në fund të periudhës do të ishte problem.
3. Detyrat tuaja profesionale kërkojnë që të raportoni atë që konstatoni/gjeni. Duke mundësuar kësaj që dobësitë të korrigjohen në kontroll dhe pastaj të raportohet tek menaxhmenti i lartë se gjithçka ka shkuar në rregull do të ishte hutuese dhe e rrezikshme. Humbjet kanë mundur të shkactohen në periudhën kur kontrolli ka qenë i dobët dhe se menaxhmenti duhet të jetë i informuar për një gjë të tillë.

4. Keni për të bërë një gjykim apo vlerësim. Duke pasur dikë nga ndonjë vend tjetër në organizatën tuaj do të mund të komprometonte pavarësinë tuaj dhe do t'i mundësonte qasje në dosjet sekrete të auditimit. Mirëpo në anën tjetër, një person shtesë do të mundësonte të kompletonte programin e auditimit dhe do t'i jepte sigurinë menaxhmentit gjë të cilën ata e presin nga ekipi juaj. Në këtë situatë ndoshta është më mirë të pranohet një person dhe të menaxhoni rrezikun duke mos përdorur ata në sistemet në të cilat kanë punuar më parë si pjesë e tyre. Ju gjithashtu duhet të kaloni më shumë kohë në shqyrtimin e punës së tyre për tu siguruar se kërkesat tuaja profesionale dhe etike janë duke u plotësuar.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> “Bazat e auditimit të brendshëm”, viti 2013, NjS1 dhe NJS2, (Kosovë)





## **Lexim i mëtutjeshëm dhe burime tjera**

Doracaku i Auditimit të Brendshëm i Republikës së Kosovës;  
Kodi i etikës/ Kosovë;  
Instituti i Auditorëve të Brendshëm - <http://www.theiia.org/>;  
“Shpalljet e Bordit të Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit dhe Sigurisë”  
(BSNASB) <http://www.ifac.org/IAASB/>;  
Ligji për auditim të brendshëm, Nr. 3/L-128 i datës 17 shtator 2009;  
Dokumenti mbi politikat e kontrollit të brendshëm të financave publike dhe planin e veprimit 2007 i rishikuar në maj të vitit 2011;  
Udhëzimi Administrativ Nr. 22/2009 për përcaktimin e kriterëve dhe procedurën e pajisjes me licencë të përkohshme të auditorëve të brendshëm të sektorit publik;  
Udhëzimi Administrativ Nr. 23/2009 për themelimin dhe funksionimin e Njësive të Auditimit të Brendshëm në Sektorin Publik;  
Udhëzimin Administrativ Nr. 11/2010 për funksionimin e komiteteve të auditimit në subjektin e sektorit publik;  
Udhëzimi administrativ Nr.05/2012/MF për procedurën e pajisjes me licencë profesionale të auditorëve të brendshëm në sektorin publik.

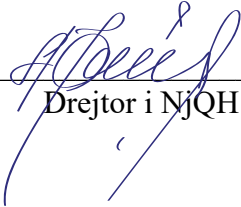
## **LITERATURA**

Moduli “Bazat e auditimit të brendshëm”, /2013 Kosovë;  
Doracaku i auditimit të brendshëm në Kosovë;  
Standardet e auditimit të brendshëm;  
Kodi i etikës;  
Moduli “Bazat e auditimit të brendshëm” botuar në vitin 2011/2012, Shqipëri;  
Materialet nga trajnimet dhe seminarët e ndryshme.



**Moduli – Bazat e Auditimit të Brendshëm** është përgatit nga Ministria e Financave - Njësia Qendrore Harmonizuese me përkrahjen e ekspertëve të projektit të financuar nga Komisioni Evropian për të pajisë kandidatët me njohuri të përgjithshme teorike dhe praktike për kryerjen e auditimit të brendshëm në sektorin publik i miratuar nga Ministri i Financave. Ky material do tu shërbej kandidatëve që i nënshtrohen programit për trajnim dhe çertifikim të auditorëve të brendshëm të sektorit publik.

Kosum ALIU



---

Drejtor i NJQH



Avdullah HOTI



---

Ministër i Financave

