

ROLI DHE RËNDËSIA E AUDITIMIT NË NGRITJE TË EFIKASITETIT NË NDËRMARRJE

Fatmir Mehmeti

Dorëzuar
Universitetit Europian të Tiranës
Shkollës Doktorale

Në përmbushje të detyrimeve të programit të Doktoratës në
Shkenca Ekonomike profili Financë, për marrjen e gradës shkencore “Doktor”

Udhëheqës shkencor: Prof. Dr. Vjollca Karapici

Numri i fjalëve: 53.592

Tiranë, Tetor 2018

DEKLARATA E AUTORËSISË

Deklaroj se punimi im i doktoratës është shkruar në mënyrë të pavarur dhe është origjinal, duke shmangur çdo formë të plagjiaturës dhe duke respektuar rregullat e shkrimit akademik për kërkimin shkencor, plagjiaturën, citimet, sistemin e referencave etj. Në çdo rast është cituar burimi i informacionit apo i të dhënave, si në paragrafët përkatës, ashtu dhe në listën e bibliografisë.

Tiranë, Shtator 2018

Fatmir Mehmeti PhD Candidat

ABSTRAKT

Shumë studiues mendojnë se dështimet në drejtimin e shoqërive të mëdha apo kriza e fundit financiare kanë bërë që tregu për shërbimin tradicional të auditimit të shikohet më shumë si një kërkesë ligjore se sa si një shërbim që siguron vlerë reale të shtuar për shoqërinë. Shumë të tjerë mendojnë se kjo gjë nuk është plotësisht e vërtetë, por të gjithë bien dakord me faktin se profesioni duhet të përballlet me ndryshimet që ndikojnë në vlerën e shërbimeve të ofruara nga audituesit. Dikur raportohej vetëm për informacionin financiar, ndërsa sot shoqërive u kërkohet një standard më i lartë përgjegjshmërie dhe me i gjerë se në të shkuarën.

Në ditët e sotme grupe interesi me influencë si investorët, punonjësit apo përdoruesit e informacionit, presin dhe ushtrojnë “presion” që shoqëritë të paraqesin informacion jo vetëm për performancën e tyre financiare, por edhe për faktorët drejtues, socialë apo mjedisorë. Për shkak të këtyre zhvillimeve çdo ditë e më shumë shoqëritë publikojnë raporte që shprehin anën financiare, mjedisore dhe sociale. Këto raporte i ndihmojnë ata që i lexojnë të kuptojnë se si aktiviteti i një shoqërie ndikon në shoqëri e në mjedis si dhe çfarë është duke bërë shoqëria për të reduktuar ndikimet negative. Duke qenë se këto raporte u jepen investorëve aktualë dhe potencialë, shoqëritë janë mjaft të kujdesshme kur i publikojnë ato, sepse nëse raportet kanë gabime apo mashtrime kjo gjë mund të rezultojë me pasoja të rënda për shoqërinë.

Shumë shoqëri të mëdha në botë zgjedhin të përfitojnë nga shërbimet e auditit në mënyrë që raportet e tyre të jenë të besueshme për të interesuarit (përdoruesit) si dhe për të krijuar një emër të mirë për shoqërinë e tyre (Simnett, R., A. Vanstraelen, and W. Chua., 2009). Për më tepër, raportimi i auditit dhe siguria për këtë raport krijon një pamje më transparente të performancës së shoqërisë, gjë që u jep mundësinë të interesuarve të marrin vendime më të mirinformuara (Coram, P. J., G. S. Monroe, and D. R. Woodliff., 2009).

Auditimi është një proces i vërtetimit të pohimeve të menaxhimit, të përfshira në pasqyra financiare me qëllim pasqyrimin me vërtetësi të informacionit që përmbajnë këto pohime. Auditimi duhet të bazohet në kornizë konceptuale të shëndoshë dhe me shumë logjikë. Këtë na e

mundësojnë Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA), të cilat kanë ndikim global në auditimet e kryera, pasi janë të detyrueshme për t'u zbatuar ne vende si Shqipëria dhe Kosova që nuk kanë Standarde Kombëtare të Auditimit. Ato përmbajnë parimet themelore dhe procedurat e domosdoshme të cilat aplikohen gjatë auditimit të pasqyrave financiare si dhe shënimet sqaruese dhe materialet tjera të cilat ofrojnë udhërrëfyes për aplikimin e tyre.

Pasi Kosova ka kaluar në periudhën e pas luftës kompanitë nuk kanë përpiluar pasqyrat financiare siç kërkohet me Standarde Ndërkombëtare, sepse ka qenë faza e tranzicionit dhe nuk ka pasur ligje dhe rregullore që e përcaktojnë këtë detyrim sipas standardeve.

Për kompanitë që veprojnë në ekonominë e tregut, është e rëndësishme të jepen informacione financiare, të cilat duhet të jenë të qëndrueshme, të besueshme dhe të plota për të gjithë shfrytëzuesit e pasqyrave financiare (ndërmarrjet, aksionarët e mundshëm si dhe bashkësia ndërkombëtare). Megjithatë ekziston mundësia që këto informacione të mos paraqiten në mënyrë të drejtë, apo në raste të veçanta edhe të shtrembërohen. Shënimet financiare duhen të vërtetohen në mënyrë që t'u shërbejnë sa më mirë përdoruesve të jashtëm. Ato duhet të jenë sa më bindëse, të qëndrueshme dhe të drejta.

Në praktikën e përditshme të entiteteve kemi dy lloje të auditimeve, atë të brendshëm dhe të jashtëm. Zakonisht këto ndërlidhen dhe plotësojnë njëra-tjetrën, me qëllimin final që auditimi (tërbësor) të jetë më rezultativ dhe raportet që do të dalin, të jenë plotësisht të argumentuara dhe domethënëse.

Roli i rëndësishëm që ka auditimi i brendshëm në rritjen e efektivitetit të kontrollit të brendshëm në organizatat private apo njësitë publike është i pranuar gjerësisht. Auditimi i brendshëm ka si përgjegjësi informimin e menaxhimit të institucionit për mangësitë apo dobësitë në sistemin e kontrollit të brendshëm.

Në ditët e sotme auditimi i brendshëm nuk kufizohet vetëm në vlerësimin e aktiviteteve financiare dhe në zbulimin dhe parandalimin e mashtrimeve dhe parregullsive, por përfshin gjithashtu shqyrtimin dhe vlerësimin e aktiviteteve operationale të njësisë. Sipas Dizon (1990) auditimi i brendshëm është i njohur si "sytë dhe veshët" e menaxhimit, "kontrolli i kontrolleve", si dhe

"monitoruesi i kontrollit të brendshëm".

Objektivi kryesor i auditimit të brendshëm është funksioni i tij, në shërbim të menaxhimit dhe drejtimit, në mënyrë të pavarur, duke dhënë këshilla orientuese për operacionet dhe performancën. Mund të shikohet si një kontroll mbi menaxhimin me funksionin, që të masë dhe vlerësojë efektivitetin e kontrollit të brendshëm dhe proceseve të tij, si dhe besueshmërinë dhe saktësinë e operacioneve.

Audituesit e jashtëm janë në linjë të frontit të ekuacionit të qeverisjes së entitetit. Ata luajnë një rol kyç në verifikimin e informacionit financiar dhënë aksionarëve. Audituesit e jashtëm inspektojnë pasqyrat financiare që përgatiten nga njësi ekonomike dhe japin siguri dhe opinion të pavarur nëse këto pasqyra paraqesin një pamje të vërtetë dhe të drejtë të gjendjes së entitetit për vitin në shqyrtim.

Në këtë punim do përpiqemi të shpjegojmë rolin dhe rëndësinë e auditimit në ngritjen e efikasitetit të një entiteti apo kompanie.

Objektivi i përgjithshëm i këtij punimi të doktoratës synon të tregojë që auditimi rrit cilësinë e informacionit të pasqyrave financiare të audituara duke ndihmuar në ngritjen e efikasitetit të kompanisë.

ABSTRACT

Many scholars have shown that failure in leading big companies as well as the latest financial crises have led the auditing market to perceive traditional auditing more as a legal requirement rather than as a value added for the company. There are others that do not completely agree to this, but they all accept that the auditing as a profession should accept changes which will affect the value added for the company from auditing. Nowadays the companies are required more accountability rather than it was required before, perversely only financial reports were reported by the companies.

Nowadays, influential interest groups such as investors, workers or users of information apply pressure towards the companies to show information not only on their financial performance, but also leadership, social and environment performance. Because of these development each day and more the companies publish reports that state the financial, social and environment performance. These reports help the reader to better understand the implication that the company has on society and environment, and as well what they are doing to minimize the negative effect caused by the company. Although, since these reports are given to actual and as well as to potential investors, the company reviews these closely and strictly for missing information as false information which can create problems for the company.

Many great societies in the world choose to benefit from audit services so that their reports are trusted to the people concerned and to create a good name for their society (Simnett, R., A. Vanstraelen, and W. Chua., 2009). Moreover, audit reporting and security for this report provides a more transparent view of the company's business, which gives the opportunity for interested parties to make better informed decisions (Coram, P. J., G. S. Monroe, and D. R. Woodliff., 2009).

Auditing is a process which confirms the statement provided by the company management regarding the information in financial statement that are real and accurate. Auditing has to be based on pure and logical concept for better understanding. This is allowed by the International Auditing Standards (ISAs) which have a global impact on the performed audits, as they are

mandatory to be implemented in countries that do not have National Audit Standards such as Albania and Kosovo. They contain the basic principles and procedures that are applicable during the audit of the financial statements as well as explanatory notes and other materials that provide guidance for their application.

After Kosovo has passed the post-war period, companies have not compiled the financial statements as required by International Standards, because it was on transitional phase, and there were no laws and regulations that defined this.

For companies that operate in the market, it is important to provide financial information that is consistent, reliable and complete for all users of the financial statements (banks, potential shareholders and the international community). However, there is the possibility that these information will not be presented fairly, or even in special cases can be distorted. Financial records need to be verified in order to serve the best to external users. They should be as persuasive, consistent, and fair.

In daily practice of entities we have two kinds audit, the internal and external audits. Usually, these are interlinked and complementary, with the ultimate aim that the (overall) audit is more effective and the reports that will emerge are fully arguable and meaningful.

The internal audit has an important role which is to increase the effectiveness of internal control in private or public company. Internal audit has the responsibility of informing the management of the institution of deficiencies or weaknesses in the internal control system.

Nowadays, internal audit is not limited to assessing financial activities and detecting and preventing fraud and irregularities, but also includes reviewing and evaluating the entity's operational activities. According to Dizon (1990), internal audit is known as "eyes and ears" of management, "control of controls" as well as "internal control monitors".

The main objective of internal audit is its function, in service of management and leadership, independently, providing guidance on operations and performance. It can be viewed as a management control to measure and evaluate the effectiveness of internal controls and its

processes, as well as the reliability and accuracy of operations.

External auditors are the first line of the front for companies leadership. They play a key role in verifying the financial information provided to shareholders. External auditors inspect the financial statements prepared by the entity and provide assurance and independent opinion if these statements represent a true and fair view of the entity's condition for the year under review. In this paper we will try to explain the role and importance of auditing in increasing the efficiency of an entity or company.

The overall objective of this PhD work is to show that auditing increases the quality of information on audited financial statements, helping to increase the efficiency of the company.

DEDIKIMI

Prindërve të mi – Mehmetit dhe Mevludes !

FALËNDERIME

Së Pari e falenderoj Zotin

Falënderim i veçantë i takon udhëheqëses time shkencore Prof. Dr. Vjollca Karapici, e cila gjatë tërë kohës tregoi gatishmëri të më ndihmojë dhe të më këshillojë rreth temës me udhëzime profesionale dhe shkencore. Ajo ishte bashkudhëtare në realizimin e kësaj teme të doktoratës.

I falënderoj gjithashtu familjen time që më ka përkrahur, frymëzuar dhe mbështetur gjithmonë Falënderoj edhe kolegët e mi të studimeve Bahri Hyseni dhe Skender Hasani për bashkëpunimin që e kemi pasur gjatë vitevetë studimeve.

Gjithashtu falenderoj shokët : Valon Hyseni, Rinor Bajrami, Pleurat Mustafa si dhe Isa Buzollin për përkrahjen e dhënë.

Dhe, në fund, falenderoj familjen time (bashkëshorten Albinën, Djalin Lirjanin dhe vajzat Lijanën dhe Linën), për përkrahjen dhe durimin që treguan ndaj meje gjatë këtij procesi doktorat.

PËRMBAJTJA E LËNDËS

KAPITULLI I - HYRJE

1.1	Përmbledhje.....	22
1.2	Problematika e trajtuar në studim.....	23
1.3	Qëllimi dhe objektivat e studimit	24
1.4	Rëndësia e studimit.....	24
1.5	Kufizimet e studimit.....	25
1.6	Përshkrimi i shkurtër i metodologjisë dhe metodave të hulumtimit.....	26
1.7	Shtrimi i problemit.....	27
1.8	Qëllimi i punës kërkimore.....	29
1.9	Burimet e referimit.....	31
1.10	Shpjegim i shkurtër i strukturës së punimit.....	31
1.11	Pyetjet kërkimore dhe hipotezat.....	33
1.11.1	Pyetjet kërkimore.....	33
1.11.2	Hipotezat	33
1.12	Përmbledhja e kapitullit.....	34

KAPITULLI II - VËSHTRIMI TEORIK RISHIKIMI I LITERATURËS

2.1	Koncepti i auditimit dhe zhvillimi i tij në periudha kohore.....	35
2.2	Sfidat e auditimit në botën moderne.....	38
2.3	Zhvillimet kryesore të kontabilitetit dhe auditimit në Botë.....	46
2.3.1	Si erdhi nevoja e pashmangshme për Auditimin në Botë	46
2.4	Funksioni i auditimit në Kosovë.....	50
2.5	Tipet e auditimit.....	53
2.6	Aplikimi në procesin e auditimit- Standardet e auditimit dhe kontabilitetit	55
2.6.1	Standardet ndërkombëtare të auditimit si një udhërrëfyes i procesit të auditimit.....	56
2.7	Auditimi dhe zhvillimi vazhdueshëm modern.....	57
2.8.	Teoritë për shërbime të auditimit.....	65
2.9	Auditimi dhe skepticizmi profesional.....	67

KAPITULLI III - ROLI DHE FUNKSIONI I AUDITIMIT TË JASHTËM DHE TË BRENDSHËM

3.1 Roli dhe funksioni i Auditimit të jashtëm	68
3.2 Roli i auditimit në kriza.....	72
3.3 Auditimi dhe falimentimi i kompanive	78
3.4 Përgjegjësitë e audituesit.....	81
3.4.1 Përgjegjësia e audituesit që ka të bëjë me auditimin e pasqyrave financiare.....	82
3.4.2 Përgjegjësia ligjore e audituesit.....	83
3.5 Roli dhe funksioni i auditimit të brendshëm.....	84
3.6 Auditimi dhe procesi i tij.....	94
3.7 Auditimi i bazuar në risk dhe kuptimi i tij.....	99
3.8 Ndryshimi i fokusit.....	100
3.9 Tendencat.....	101
3.10 Dallimi kryesor ndërmjet Auditimit të brendshëm dhe Auditimit të jashtëm dhe mardhëniet midis tyre.....	103
3.11 Aplikimi i standardeve të Auditimit të brendshëm.....	106
3.12 Roli i audituesit të brendshëm në zbulimin dhe parandalimin e mashtrimit.....	108
3.13 Përdorimi i Punës së audituesve të brendshëm nga audituesit e jashtëm.....	114

KAPITULLI IV: MATERIALITETI NË AUDITIM DHE RISKU, KUPTIMI DHE POLITIKAT E MENAXHIMIT TE RISKUT

4.1 Materialiteti në procesin e auditimit	116
4.1.1 Vlerësimi i rrezikut dhe caktimi i materialitetit.....	121
4.2 Risku, kuptimi dhe politikat e menaxhimit të tij.....	126
4.3 Përfshirja e Auditimit të Brendshëm në menaxhimin e riskut.....	128
4.3.1 Identifikimi i riskut.....	129
4.3.2 Matja e riskut	130
4.3.3 Programi i menaxhimit të riskut	131
4.4 Cikli i menaxhimit të riskut	133
4.4.1 Identifikimi i llojeve të rrezikut.....	134
4.4.2 Vlerësimi i rrezikut.....	135

4.4.3 Kontrolli i çdo rreziku	136
4.5 Roli përgjegjësia dhe përgjegjshmëria.....	137

KAPITULLI V - MODELI I STRATEGJISË SË PËRGJITHSHME TË AUDITIMIT

5.1 Strategjia e përgjithshme e auditimit.....	140
5.2 Fazat e procesit të auditimit.....	140
5.2.1 Pranimi i klientit.....	146
5.2.2 Planifikimi i auditimit.....	148
5.2.3 Procedurat e auditimit	150

KAPITULLI VI - METODOLOGJIA E KËRKIMIT

6.1 Përdorimi i kuadrit teorik në funksion të studimit empirik.....	152
6.2 Mbledhja e të dhënave.....	155
6.3 Futja e të dhënave në data bazë dhe kodimi i tyre.....	156
6.3.1 Përpunimi i të dhënave.....	156
6.3.2 Analiza e thjeshtë e të dhënave.....	156
6.3.3 Analiza e tabelave të kryqëzuara.....	157
6.3.4 Analiza e regresionit linear.....	157
6.4 Analiza.....	157
6.5 Vështirësitë gjatë mbledhjes së të dhënave.....	158
6.6 Përmbledhje e kapitullit.....	159

KAPITULLI VII - ANALIZA E RAPORTEVE TË AUDITIMIT NË KOSOVË

7.1 Raportimi i Pasqyrave financiare dhe auditimi në Kosovë.....	160
7.2 Auditimi i Ndërmarrjeve publike në Kosovë 2011-2015.....	166
7.3 Analiza e Gjetjeve të audituesit dhe rekomandimet të ndërmarrjeve private dhe publike.....	178
7.4 Roli i Auditimit në sektorin publik në Kosovë.....	184

KAPITULLI VIII - ANALIZA E TË DHËNAVE EMPIRIKE

8.1	Analiza e të dhënave dhe rezultatet.....	201
8.1.1	Analiza e vlerësimit të mesatareve.....	201
8.1.2	Analiza e thjeshtë e të dhënave.....	208
8.3.1	Analiza e tabelave të kryqëzuara.....	216
8.2	Rezultatet e hipotezave	233
8.3	Analiza e korrelacionit të variablave.....	233

KAPITULLI IX - KONKLUSIONE DHE REKOMANDIME

9.1	Konkluzione dhe rekomandime	247
9.2	Mundësitë për kërkime të mëtejshme	253

➤	BIBLIOGRAFIA.....	255
---	-------------------	-----

ANEKSET

➤	Pyetësi	260
---	---------------	-----

LISTA E TABELAVE, FIGURAVE DHE GRAFIKËVE

Lista e tabelave:

Tabela 1. Numri i Audituesve dhe kompanitë audituese në Kosovë.....	52
Tabela 2. Studimi i raporteve të auditimit, raport nga ROSC.....	53
Tabela 3. Paraqitja e auditimit në disa funksione të tij	95
Tabela 4. Marrëdhëniet midis Auditimit të brendshëm dhe Auditimit të jashtëm.....	105
Tabela 5. Përcaktimi i vlerave të materialitetit.....	122
Tabela 6. Caktimi i materialitetit.....	123
Tabela 7. Marrëdhënia inverse midis RrV, RrK dhe RrM	137
Tabela 8. Numri i ndërmarrjeve aktive për vitet 2008-2014 në Kosovë.....	161
Tabela 9. Numri i audituesve dhe kompanitë audituese në Kosovë.....	164
Tabela 10. Opinionet e audituesit për vitin 2011.....	170
Tabela 11. Opinionet e audituesit për vitin 2012.....	172
Tabela 12. Opinionet e audituesit për vitin 2013.....	173
Tabela 13. Opinionet e audituesit vitin 2014.....	174
Tabela 14. Opinionet e audituesit për vitin 2015.....	176
Tabela 15. Gjetjet nga audituesi për kompani private.....	179
Tabela 16. Gjetjet nga audituesi për kompani publike.....	180
Tabela 17. Opinionet e audituesit për vitin 2009.....	190
Tabela 18. Opinionet e audituesit për vitin 2010.....	191
Tabela 19. Opinionet e audituesit për vitin 2011.....	192
Tabela 20. Opinionet e audituesit për vitin 2012.....	193
Tabela 21. Opinionet e audituesit për vitin 2013.....	194
Tabela 22. Opinionet e audituesit për vitin 2014.....	195
Tabela 23. Opinionet e audituesit për vitin 2015.....	197
Tabela 24. Opinionet e audituesit për vitin 2016.....	198
Tabela 25. Vlerëso efikasitetin e kompanisë prej 1 deri në 5, pas auditimit të parë, auditimit të dytë dhe auditimit të tretë.....	202
Tabela 26. Vlerëso rezultatet e auditimit për ndërmarrjen tuaj për vitin 2013, 2014, 2015.....	203

Tabela 27. Sa ka qenë numri i rekomandimeve në ndërmarrjen tuaj pas auditimit për vitin 2013,2014,2015	204
Tabela 28. Sa ka pasur efekt procesi i auditimit në parandalimin e gabimeve dhe mashtrimeve në ndërmarrjen tuaj pas auditimit të 2013,2014 dhe 2015.....	206
Tabela 29. Vlerëso efikasitetin e ndërmarrjes pas auditimit të vitit 2013,2014,2015.....	207
Tabela 30. Sa i merrni parasysh rekomandimet e auditimit.....	209
Tabela 31. Trego nivelin e opinionit që ka dhënë audituesi në auditimin e fundit.....	210
Tabela 32. A ka ndikuar auditimi i pasqyrave financiare në rritjen e besueshmërisë së pasqyrave financiare.....	211
Tabela 33. Vlerëso efektet e auditimit në procesin monitorues për menaxhimin.....	211
Tabela 34. Rëndësia e auditimit në ngritjen e menaxhimit financiar të ndërmarrjes.....	212
Tabela 35. A funksionon Auditimi i Brendshëm (AB) në Organizatën tuaj.....	213
Tabela 36. Njësia e Auditimit të Brendshëm a është e vendosur në nivelin më të lartë të Organizatës dhe funksionalisht e pavarur nga njësitë e tjera organizative.....	214
Tabela 37. Audituesit brendshëm a ndjekin ndonjë program trajnimi për edukim të vazhdueshëm profesional – EVP.....	215
Tabela 38. Në vitin e fundit sa herë kanë marrë pjesë në EVP.....	215
Tabela 39. A përgatitni pasqyra financiare sipas SNRF dhe Vlerëso efikasitetin e kompanisë suaj pas auditimit të vitit 2015.....	217
Tabela 40. Sa ka qenë numri i rekomandimeve pas auditimit 2015?A përgatitni Pasqyra Financiare sipas SNRF.?.....	218
Tabela 41. Efektet e auditimit në parandalimin e gabimeve dhe mashtrimeve x, A përgatitni pasqyrat financiare sipas SNRF-ve ?.....	219
Tabela 42. Niveli i opinionit që ka dhënë audituesi në auditimin e fundit x. A përgatitni Pasqyra financiare.?.....	220
Tabela 43. Progresi në efikasitetin e kompanisë x A përgatitni Pasqyra financiare.....	221
Tabela 44. Me auditimin e jashtëm është rritur besueshmëria financiare x A funksionon AB në kompaninë tuaj ?.....	222

Tabela 45. Rezultati i kompanisë suaj pas auditimit 2015 x. A funksionon AB në kompaninë tuaj?.....	223
Tabela 46. Numri i rekomandimeve pas auditimit_2015 x. A funksionon AB në kompaninë tuaj?.....	224
Tabela 47. A i merrni parasysh rekomandimet e audituesit x? A funksionon AB në kompaninë tuaj?.....	225
Tabela 48. Efektet e auditimit në parandalimin e gabimeve dhe mashtrimeve 2015 x. A funksionon AB në kompaninë tuaj?.....	226
Tabela 49. Niveli i opinionit që ka dhënë audituesi në auditin e fundit x. A funksionon AB në kompaninë tuaj?.....	227
Tabela 50. Vlerëso efektin e auditit në procesin monitorues të menaxhimit x! A funksionon AB në kompaninë tuaj?.....	228
Tabela 51. Rëndësia e auditimit në ngritjen e menaxhimit financiar x. A funksionon AB në kompaninë tuaj?.....	229
Tabela 52. Efikasiteti i kompanisë pas auditimit 2015 x. A funksionon AB në kompaninë tuaj?.....	230
Tabela 53. Progresi i performancës x. A funksionon AB në kompaninë tuaj?.....	231
Tabela 54. Progresi në efikasitetin e kompanisë x. A funksionon AB në kompaninë tuaj?.....	232
Tabela 55. Koeficientet e korrelacionit të Pearsonit të variablave të pavarura dhe të varura.....	233
Tabela 56. Përshkrimi i variablave.....	235
Tabela 57. Regresioni linear.....	236
Tabela 57. Anova.....	241

Lista e Grafikëve

Grafiku 1. Gjetjet nga audituesi për kompani private.....	179
Grafiku 2. Gjetjet nga audituesi për kompani publike.....	180
Grafiku 3. Opinionet e audituesit për vitin 2009.....	191
Grafiku 4. Opinionet e audituesit për vitin 2010.....	192
Grafiku 5. Opinionet e audituesit për vitin 2011.....	193
Grafiku 6. Opinionet e audituesit për vitin 2012.....	194
Grafiku 7. Opinionet e audituesit për vitin 2013.....	195
Grafiku 8. Opinionet e audituesit për vitin 2014.....	196
Grafiku 9. Opinionet e audituesit për vitin 2015.....	197
Grafiku 10. Opinionet e audituesit për vitin 2015.....	199
Grafiku11. Histogrami.....	209

Lista e figurave

Figura 1. Përdoruesit e Pasqyrave financiare.....	45
Figura 2. Vlerësimi i besimit të auditimit të brendshëm.....	92
Figura 3. Rreziku i vlerësuar në dy nivele	136
Figura 4. Strategjia e përgjithshme e auditimit.....	140
Figura 5. Procesi i auditimit në faza.....	141
Figura 6. Fazat e planifikimit të auditimit.....	146
Figura 7. Procedurat e auditimit.....	150
Figura 8. Ndërmarrjet publike sipas sektorëve.....	169

LISTA E SHKURTIMEVE DHE E FJALORIT

SNA – Standardet Ndërkombëtare të Auditimit

IFAC – Federata Ndërkombëtare e Kontabilitetit

GAAS - Standardet e pranuar përgjithësisht të Auditimit

AB- Auditimi i Brendshëm

BE- Bashkimi Evropian

KB- Kontrolli i Brendshëm

COSO-Komiteti i Organizatave për Sponsorizim të Komisionit Treadway

KBFB- Kontrolli i Brendshëm Financiar Publik

BB- Banka Botërore

KLSH- Kontrolli i Lartë i Shtetit

MF- Ministria e Financave

MFK- Menaxhimi Financiar dhe Kontrolli

NJAB- Njësia e Auditimit të Brendshëm

NJQH/AB- Njësia Qendrore e Harmonizimit për Auditimin e Brendshëm

NJQH/MFK- Njësia Qendrore e Harmonizimit për Menaxhim Financiar dhe Kontroll

NPA- Nëpunës i Parë Autorizues

NA- Nëpunës Autorizues

NZ- Nëpunës Zbatues

NJQP- Njësi e qeverisjes së përgjithshme

NJQV- Njësi e qeverisjes vendore

NJQQ- Njësi e qeverisjes qendrore

OECD- Organizata për Bashkëpunim Ekonomik dhe Zhvillim

SIGMA- Programi për Mbështetjen dhe Përmirësimin e Qeverisjes dhe Menaxhimit

GAO- Zyra e Përgjithshme e Kontabilitetit në Shtetet e Bashkuara të Amerikës

IS – Sistemi i Informacionit

SNRF – Standardet Ndërkombëtare për Raportim Financiar

NVM – Ndërmarrje të Vogla dhe të Mesme

KE- Këshilli i Evropës

IAB – Auditimi i Brendshëm BUREAU

IIA- Instituti i Audituesit të Brendshëm

AICPA - Instituti Amerikan i Certifikimit të Kontabilistëve Publikë

ACFE– Shoqata e Certifikuar Ekzaminerët e Mashtrimit

SEC - Komisioni i Këmbimit të Letrave me vlerë

INTOSAI - Organizata Ndërkombëtare e Institucioneve Supreme të Auditimit

CEAA- Shoqata Kanadeze e Mjedisit të Auditimit

KB – Kombet e Bashkuara

GAAP - Parimet e Kontabilitetit Përgjithësisht të Pranuara

IAASB- Bordi i Standardeve Ndërkombëtare për Auditim dhe Siguri

OECD - Organizata për Bashkëpunim Ekonomik dhe Zhvillim

ACCA - Shoqata e Kontabilistëve të Certifikuar

AC - Auditimi i Vazhdueshëm

EVP – Edukimi i Vazhdueshëm Profesional

CRMA - Koncepti i Monitorimit të Vazhdueshëm të Rrezikut dhe Vlerësimit

CICA - Instituti Kanadez i Kontabilistëve

CAQ - Qendra për Cilësi të Auditimit

ROSC - Raportet mbi Vëzhgimin e Standardeve dhe Kodit

FMN - Fondit Monetar Ndërkombëtar

BPV- Bruto Produkti Vendor

KKRF – Këshilli Kosovar për Raportim Financiar

SKK- Standarde Kosovare të Kontabilitetit

SNK- Standarde Ndërkombëtare të Kontabilitetit

NJPMNP - Njësitë për Politika dhe Monitorim të Ndërmarrjeve Publike dhe Ndërmarrjet Publike

NP- Ndërmarrjet Publike

ZAGJ – Zyra e Audituesit Gjeneral

AB- Auditimi i Brendshëm

KAPITULLI I: HYRJE

1.1 Përmbledhje

Çdo ditë jemi dëshmitarë se ekonomia në botë gjithnjë po globalizohet, shumë kompani të fuqishme ndërkombëtare kanë zgjeruar tregun në shumë vende të botës. Zhvillimi i hovshëm botëror sidomos komunikimi, ka bërë që kompanitë të kontrollohen në çdo moment.

Kompanitë gjatë periudhave kohore japin raportime financiare ku pasqyrat financiare janë një pasaportë për kompaninë. Performanca e mirë apo e keqe e kompanisë pasqyrohet me pasqyrat financiare në të cilat shihet nëse kompania ka kapacitet për rritje apo nuk ka.

Përdoruesit e pasqyrave financiare siç janë drejtimi, aksionarët, ndërmarrjet, institucionet shtetërore furnitorët, klientët etj., marrin vendime të rëndësishme për të ardhmen e kompanisë.

Pasqyrat financiare janë shprehur në shifra e këto shifra mund të vendosen pa problem, por për të vërtetuar e vlerësuar këto shifra është procesi i auditimit.

Auditimi është procesi i vërtetimit të pohimeve të drejtimit të përfshira në pasqyra financiare. Me qëllim që të ketë sa më shumë efekt, auditimi duhet të bazohet në kornizë konceptuale të shëndoshë dhe me shumë logjikë.

Palët e interesit e shohin auditimin si një proces që rrit besueshmërinë e pasqyrave financiare.

Gjatë dekadës së fundit, natyra e raportimit financiar ka evoluar për të plotësuar nevojat e përdoruesve të ndryshëm. Tregjet e biznesit dhe kapitalit janë bërë më të vështirë, me kompleksitet më të madh ku nevoja për auditim është e pashmangshme, burimet e rrezikut dhe pasigurisë, si dhe sofistikimi i sistemeve kanë shtuar rrezikun për të menaxhuar.

Në dritën e këtyre trendëve për rolin dhe rëndësinë e përdoruesve të pasqyrave financiare, janë ngritur pyetje rreth asaj se si audituesit duhet të zbatojnë konceptet e auditimit në mënyrë që të

merren evidenca të mjaftueshme për vlerësimin e pasqyrave financiare për të mbështetur mendimin e tyre në pasqyrat financiare si tërësi.

Auditimi është edhe këshillues i drejtimit. Audituesi gjatë auditimit haset në gabime dhe mashtrime të ndryshme ku në këto gjetje audituesi i jep rekomandime drejtimit dhe këto rekomandime duhen të zbatohen me përpikëri. Zbatimi i rekomandimeve nga drejtimi ndikon në ngritjen e efikasitetit të kompanive.

1.2 Problematika e trajtuar në studim

Një problem konsiderohet si një çështje, e cila ekziston në literaturë, teori apo praktikë dhe që udhëheq ndërmarrjen e një studimi.¹

Ky studim realizohet në lidhje me rolin dhe rëndësinë e auditimit në ngritjen e efikasitetit të njësive ekonomike. Qëllimi i këtij studimi është roli dhe rëndësia e auditimit të brendshëm dhe të jashtëm në ngritjen e efikasitetit të ndërmarrjes. Të dhënat për studim kanë qenë të vështira, sepse në Kosove ndërmarrjet i konsiderojnë pasqyrat financiare të tyre si shumë sekrete. Pas hezitimit të ndërmarrjeve për dhënien e informatave ka qenë shumë vështirë për t'i bindur se këto të dhëna përdoren vetëm për studim e jo për qëllim të tjera. Në këtë studim janë përfshirë 143 ndërmarrje për shkak të rrethanave që tregu në Kosovë është shumë i vogël dhe se shumica e ndërmarrjeve janë të vogla dhe të mesme. Numri i ndërmarrjeve që kanë obligim ligjor për të audituar pasqyrat financiare është i vogël studimi ka qenë i kufizuar. Në vitin 2015 ndërmarrjet që i kanë dorëzuar pasqyrat financiare të audituara në Këshillin Kosovar për Raportim Financiar –KKRF kanë qenë 248.

¹Crewell, J., 2003. Research design: Qualitative, quantitative and mixed methods approach. California Sage Publications, pg. 8.

1.3 Qëllimi dhe objektivat e studimit

Qëllimi kryesor i këtij studimi është roli, rëndësia e auditimit si dhe ndikimi i procesit të auditimit të brendshëm dhe auditimit të jashtëm, në ngritjen e efikasitetit të ndërmarrjes.

Në mbështetje të këtij qëllimi janë vendosur objektivat e mëposhtme:

- Së pari, njohja me konceptet kryesore të auditimit si koncept;
- Së dyti, shqyrtimi i literaturës në lidhje me auditimin e brendshëm dhe të jashtëm, Standardet Ndërkombëtare të Auditimit si dhe sfida e audituesit në ekonominë globale;
- Së treti, shqyrtimi i literaturës në lidhje me zhvillimin e auditimit në Kosovë, Shqipëri dhe në vendet e Ballkanit Perëndimor;
- Së katërti, njohja me metodologjinë që do të përdoret gjatë këtij studimi;
- Së pesti, studimi i raporteve të auditimit të pasqyrave financiare te ndërmarrjet private, publike si dhe organizatat buxhetore. Vlerësimi dhe kryerja e intervistave të strukturuar me profesionistët kontabël;
- Së gjashti, dhënia e disa konkluzioneve në lidhje me procesin e auditimit dhe faktorët që ndikojnë në ngritjen e efikasitetit të ndërmarrjeve
- Së shtati dhënia e rekomandimeve për studime të tjera në këtë fushë.

1.4 Rëndësia e studimit

Së pari ky studim është i pari i llojit të tij në Kosovë. Ai jep një pamje të plotë të situatës se si ndërmarrjet raportojnë pasqyrat financiare dhe si ndikon auditimi si proces, në menaxhimin më të mirë të organizatës.

Ky studim synon t'u japë përgjigje pyetjeve të mëposhtme:

- A ndikon auditimi në mirëqeverisjen e ndërmarrjeve dhe në rritjen e performancës së tyre?
- A luan auditimi një rol të rëndësishëm në rritjen e efikasitetit të ndërmarrjeve

- Sa kanë ndikuar rekomandimet e auditimit në rritjen e performancës së entiteteve në Kosovë?

Si dhe pyetje të tjera që do të dalin gjatë studimit.

Ky studim synon t'u shërbejë të gjithë përdoruesve të informacionit kontabël, organizatave profesionale, organeve përgjegjëse në lidhje me auditimin në Kosovë dhe organizatave të huaja të interesuara në lidhje me vlerësimin e auditimit.

Ky studim shërben si bazë për studime të tjera më të gjera dhe më të thelluara, në shkallë kombëtare dhe ndërkombëtare lidhur me zhvillimin e auditimit si proces në njësitë ekonomike kosovare.

Gjithashtu, ky studim, mund të shërbejë si bazë teorike në lëndët e ndryshme të zhvilluara nga audituesit e universiteteve kosovare ose shqiptare, të cilat kanë në bazë të tyre auditimin.

1.5 Kufizimet e studimit

Krahas vlerës dhe rëndësisë që mendohet të ketë ky punim, vlen të theksohen dhe disa kufizime të cilat mund të ndikojnë në rezultatet e nxjerra.

Fillimisht duhet të theksojmë se gjatë gjithë procesit të këtij kërkimi kemi qenë mjaft të kujdesshëm në lidhje me arritjen e përfundimeve të vlefshme e sidomos për përgjithësimin e tyre.

Duke qenë se ky punim nuk bazohet mbi një kërkim të ngjashëm të mëparshëm, ne nuk kemi pasur një bazë krahasuese të mirëfilltë për vlerësimin e metodave dhe përfundimeve të tij. Për këtë arsye kemi testuar vazhdimisht vlefshmërinë e metodave të përdorura të kërkimit, besueshmërinë, vlefshmërinë dhe qëndrueshmërinë e të dhënave si dhe të instrumenteve të kërkimit.

Ky studim mbart këto kufizime:

- a) Mungesa e studimeve të ngjashme të kësaj fushe në vendin tonë, kufizon mundësinë krahasimtare të rezultateve,
- b) Vështirësitë në lidhje me gjetjen e informacionit;

- c) Hezitimi i ndërmarrjeve për të dhënë informacione;
- d) Numri i vogël i ndërmarrjeve që kanë audituar pasqyrat financiare;
- e) Vështirësitë për t'i bindur intervistuesit për t'i intervistuar;
- f) Burokraci në ndërmarrje publike për të intervistuar personat me pozitë të lartë menaxheriale
- g) Pavarësisht se artikulojnë opinionin e individëve të anketuar, ky opinion është në nivele të kënaqshme dhe shërben si një bazë e mirë e përgjithësimit të rezultateve. Studimi bazohet mbi supozimin se pyetësorët janë plotësuar me sinqeritet nga të anketuarit.

1.6 Përshkrimi i shkurtër i metodologjisë dhe metodave të hulumtimit

Metodologjia e përdorur në këtë punim të doktoraturës është bazuar në të dhënat primare dhe sekondare.

Metodologjia e kërkimit bazohet në gjetjen, analizimin dhe shqyrtimin e literaturës në dispozicion në lëmi të auditimit.

Në të dhënat sekondare përveq literaturës në dispozicion, është bërë analiza e raporteve të publikuar të auditimit të ndërmarrjeve publike, organizatave buxhetore si dhe janë analizuar gjetjet dhe rekomandimet të audituesit për 28 ndërmarrje private dhe publike.

Më kuadër të metodologjisë së kërkimit, pjesë e rëndësishëm në këtë studim si të dhëna parësore, janë marrë të dhënat me anë të pyetësorëve dhe intervistave. Ky studim shtrihet në kompanitë që kanë kryer auditimin siç kërkohet me ligjin e raportimit financiar dhe të auditimit në Kosovë. Të dhënat janë mbledhur gjatë vitit 2016 dhe kompanitë janë përgjigjur përmes pyetësorëve për procesin e auditimit si të jashtëm ashtu edhe të brendshëm si dhe sa ndikon auditimi si proces në ngritjen e efikasitetit të ndërmarrjeve.

Natyra e punimit është hulumtuese dhe analitike. Mbledhja e të dhënave është realizuar përmes pyetësorëve të shpërndarë te pronaret, anëtarët e bordit dhe menaxherët e ndërmarrjeve, si publike ashtu edhe private në Kosovë. Përpunimi i të dhënave është realizuar përmes programit SPSS.

Analiza përshkruese, faktoriale dhe analiza e regresionit përbëjnë komponentët kryesorë të analizës së rezultateve të këtij studimi, testimit të hipotezave dhe nxjerrjes së konkluzioneve përfundimtare.

1.7 Shtrimi i problemit

Shtetet e Ballkanit kishin një ekonomi të centralizuar deri në vitet e '90-ta. Me ndryshimet politike ndryshoi edhe sistemi ekonomik. Reformat që u zbatuan në këto vende në tranzicion çuan në një sfidë, në sfidën e ekonomisë së tregut të lirë. Lindën kompani që ishin 100 % private. Me ndryshimin e sistemit ndryshuan edhe politikat fiskale si dhe aplikimi i Standardeve Ndërkombëtare.

Me zgjerimin e kompanive të huaja dhe vendore u lind nevoja që këto kompani të raportojnë sipas standardeve ndërkombëtare pasi palët e interesit ishin të interesuar që raportimet financiare të auditohen apo të vërtetohet besueshmëria e pasqyrave financiare.

Auditimi në vendet e Ballkanit ishte një proces i ri sikurse ekonomia e tregut të lirë ku në fillim nuk e shihnin si proces të rëndësishëm për ngritjen efikase të kompanive, por më vonë e kuptuan se auditimi është një proces këshillues dhe udhëzues për kompanitë si të ecin në rrugë drejt zhvillimit.

Informacioni financiar i dhënë nga pjesa më e madhe njësive ekonomike nuk konsiderohet i besueshëm, kapaciteti i kufizuar në përgatitjen e pasqyrave financiare si dhe niveli i lartë i informalitetit ku kompanitë kanë tendencë për t'iu shmangur taksave duke përpiluar raporte

financiare jo reale. Sipas Dechow dhe Schrand (2004): “Cilësia e informacionit kontabël është shkalla në të cilën informacioni kontabël në mënyrë të saktë reflekton performancën aktuale operative të njësisë ekonomike, përdoret për të parashikuar të ardhmen dhe ndihmon në vlerësimin e vlerës së njësisë ekonomike”².

Pikërisht auditimi i pasqyrave financiare, kontrollon vërtetësinë e informacionit të pasqyrave financiare dhe rrit cilësinë e pasqyrave financiare. Pas vlerësimit me objektivitet dhe rekomandimeve të audituesve, këto pasqyra gjithnjë e më shumë po përpilohen konform Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit. Kemi vënë re se mjaft kompani që kanë audituar pasqyrat financiare, janë në pozitë më të mirë se ato kompani që nuk kanë audituar pasqyrat financiare.

Roli i auditimit është ngritja e cilësisë së raportimit financiar konform Standardeve Ndërkombëtare. Për Raportimin Financiar (SNRF) ka rëndësi sepse përdoruesit e pasqyrave financiare duan besueshmëri në informacion dhe mbi këtë informacion bazë marrin vendime të rëndësishme.

Auditimi si proces ka rritur vetëdijen e kompanive se pa auditim të pasqyrave financiare nuk ka transparencë dhe besueshmëri të pasqyrave financiare. Shumë kompani kanë arritur efikasitetin e tyre nga zbatimi i rekomandimeve të auditimit, ku gjetjet e audituesit kanë ndikuar në rritjen e rezultateve të funksionimit të kompanive.

Lidhur me këtë shtrohet pyetja, cili është në të vërtetë roli i auditimit në ekonominë e tregut dhe kush janë përdoruesit e raporteve financiare dhe informative të audituesit? Për këtë arsye, roli i auditimit shprehet në sigurimin e besueshmërisë të bazës informative për nxjerrjen e vendimeve të

² Dechow, P., Schrand, C. 2004. Earnings quality: The Research Foundation of CFA Institute.

njësive ekonomike. Marrja e një informacioni të besueshëm për përdoruesit dhe palët e interesuara, ka bërë që të ndjehet nevoja për të përdorur shërbimet e profesionistëve të informimit (audituesit). Nëpërmjet shërbimeve që ofrojnë këta profesionistë japin siguri për informacionet e paraqitura dhe të raportuara në pasqyrat financiare.

Siguria merret jo vetëm duke ditur që llogaritë janë audituar, por edhe duke ditur që çdo grup llogarish është audituar sipas standardeve ndërkombëtare.

Që këtëj lind nevoja që auditimet të rregullohen me qëllim që audituesit të ndjekin të njëjtat standarde. Këto rregulla përpilohen nga organizma të ndryshme. Disa detyrime imponohen nga qeveritë me anë të ligjeve dhe rregulloreve. Disa detyrime imponohen prej organizmave profesionalë, të cilave u kërkohen t'i përkasin audituesit.

Standardet praktike të auditimit shërbejnë si një udhëzues për sjelljen e auditimit dhe angazhimeve të tjera të sigurisë. Profesioni i kontabilistit dhe audituesit ka një sërë grupe standardesh që drejtojnë cilësinë e punës profesionale për audituesit e brendshëm edhe për ata të jashtëm.³

1.8 Qëllimi i punës kërkimore

Qëllimi i këtij kërkimi është shtyrë që nga puna e përditshme që bëjmë duke audituar kompani private, publike, organizata qeveritare dhe jo qeveritare, duke arritur në përfundim që puna kërkimore në këtë fushë, është në interes për publikun e gjerë.

Qëllimi i kësaj pune kërkimore është të rekomandojë veprime që e zhvillojnë më tej këtë profesion të audituesit duke ndjekur dhe zbatuar standardet ndërkombëtare të auditimit. Kompanitë duhet të organizojnë funksionimin e auditimit të brendshëm brenda njësisë ekonomike si dhe të angazhojnë

³ Roli i auditimit të sigurimit efektiv të kontrollit. Fatmir Mehmeti ,Vjollca Ibrahim, Amanda Karapici.

auditimin e jashtëm për të rritur besueshmërinë e raportimit financiar dhe efektivitetin e funksionimit të sistemeve të brendshme të tyre . Gjatë kërkimit dhe zhvillimit të këtij studimi vumë re se kompanitë bëjnë gabime dhe përpiqen të bëjnë mashtrime. Auditimi është një proces që ofron siguri dhe është parandalues për veprimin e gabuar.

Qëllimi i kërkimit është vlerësimi i rolit dhe rëndësisë së auditimit në ngritjen e efikasitetit të kompanive si publike ashtu edhe private. Auditimi luan një rol të rëndësishëm në menaxhimin më të mirë të kompanive. Kompanitë si publike ashtu edhe private, nëse funksionon auditimi i brendshëm dhe auditimi i jashtëm, kanë efikasitet të sistemit brenda tyre. Kompanitë që e kanë të organizuar sistemin e auditimit kanë më pak gjetje dhe rekomandime të audituesit, ndërsa kompanitë që nuk e kanë të organizuar sistemin e auditimit kanë më shumë gabime dhe mashtrime, ku raportimet financiare nuk janë të besueshme, sepse ato nuk u janë nënshtruar kontrolleve. Gjatë studimit vumë re se kompanitë që kanë një sistem të auditimit kanë më pak dënime nga administrata tatimore dhe institucionet e tjera shtetërore.

Shumë kompani që e funksionalizojnë sistemin e auditimit janë të kënaqura me rezultatet e tij. Si drejtimi ashtu edhe përdoruesit e tjerë të pasqyrave financiare e shohin efektin e auditimit si funksionim i mirë i kontrollit të brendshëm të proceseve të biznesit që kontrollohen në mënyrë më rigoroze ku edhe procesi funksionon më efikasitet.

Hyrja në fuqi e ligjeve mbi raportimin financiar, ku kompanitë duhet të raportojnë sipas standardeve ndërkombëtare të auditimit, po luan një rol të rëndësishëm në menaxhimin efektiv të kompanive. Gjithashtu auditimi ndihmon drejtimin në menaxhim me efektiv të aktivitetit të njësisë ekonomike.

1.9 Burimet e referimit

Burime preliminare të të dhënave për këtë temë do të jenë literaturat e ndryshme, të cilat e paraqesin rolin dhe rëndësinë e auditimit në aspekte teorike, shkencore dhe praktike.

Do të shfrytëzojmë të dhëna nga raportet financiare të audituara të kompanive publike dhe private, ku do t'i referohemi opinionëve të auditimit duke i krahasuar në disa vite. Do të dallojmë e analizojmë opinionet e auditimit nga fillimi i auditimit dhe në vitet vijuese. Po ashtu do të shihet funksionimi i auditimit të brendshëm në kompani në aspektin e zbatimit të rekomandimeve.

Burim i referimit është literatura shkencore e deritanishme që shtjellon rolin dhe rëndësinë e auditimit. Interneti është burim shumë i rëndësishëm për studime në rolin e auditimit, ndryshimet e standardeve ndërkombëtare të auditimit, analizimi i raporteve të pasqyrave financiare të publikuara nga kompanitë private dhe publike.

Si burim do të më shërbejë edhe përvoja praktike 12 vjeçare në auditim, përdorimi si burim referimi edhe i letër drejtimit, ku do të analizoj problematikat e kompanive që kanë pasur auditim të rregullt dhe të atyre kompanive që nuk kanë pasur auditim të rregullt.

Gjithashtu si burim referimi do të më shërbejnë edhe Raportet nga Ndërmarrje Botërore, nga Kontabiliteti dhe Auditimi, Raportet mbi Vëzhgimin e Standardeve dhe Kodeve (A&A ROSCO), Raportet e Zyrës Kombëtare të Auditimit (ZKA), raportet e njësisë së auditimit të brendshëm, publikimet e IFAC etj.

1.10 Shpjegim i shkurtër i strukturës së punimit

Punimi është i ndarë në shtatë kapituj. Në mënyrë më konkrete:

Kapitulli i parë, hyrja, përfshin parathënien e këtij punimi, shtrimin e problemit, qartëson pyetjet kërkimore dhe hipotezat bazë të studimit. Gjithashtu, në këtë kapitull të parë shtjellohet shtrimi i

problemit, qëllimi dhe objektivat e studimit, përmbledhje e shkurtër e metodologjisë së studimit etj.

Kapitulli i dytë përmbledh dhe shpjegon atë çfarë thotë literatura mbi temën e zgjedhur. Në këtë mënyrë, në këtë kapitull jepen konceptet e auditimit, shtjellohen tipet e auditimit, funksionimi i auditimit, sfidat e auditimit në botën moderne si dhe aplikimi i Standardeve Ndërkombëtare.

Kapitulli i tretë analizon në mënyrë më të thelluar rolin dhe funksionin e auditimit të jashtëm dhe të brendshëm, përgjegjësit e auditimit, raportet e auditimit dhe falimentimi i kompanive. Në këtë kapitull janë shtjelluar proceset e auditimit, marrëdhëniet e auditimit të brendshëm dhe të jashtëm si dhe auditimi si proces që zbulon gabimet dhe mashtrimet.

Kapitulli i katërt shpjegon materialitetin si koncept, rolin e auditimit të brendshëm në menaxhim të riskut, ku elaboron identifikimin e menaxhimit dhe vlerësimin e riskut. Gjithashtu, në këtë kapitull shtjellohen përgjegjësia dhe përgjegjshmëria e auditimit.

Kapitulli i pestë pasqyron strategjitë e auditimit të jashtëm, fazat e implementimit të auditimit prej fazës së pranimit të klientit deri te opinioni i auditimit si fazë përfundimtare.

Kapitulli i gjashtë fokusohet në analizën e raporteve të auditimit të ndërmarrjeve publike në Kosovë ku si analizë janë marrë raportet e auditimit për vitet 2011-2015. Gjithashtu janë analizuar gjetjet dhe rekomandimet e auditimit si dhe roli i auditimit në ndërmarrje publike.

Kapitulli i shtatë fokusohet te metodologjia e studimit. Si është përdorur metodologjia e studimit dhe nga cilat burimet janë marrë të dhënat.

Kapitulli i tetë fokusohet tek analiza e të dhënave, mbledhja dhe përpunimi i të dhënave. Gjithashtu nga rezultatet nga përpunimi i të dhënave vijnë në konkluzionet që dalin për testimin e hipotezave.

Pjesa përmbyllëse e punimit përfshin konkluzionet dhe rekomandimet e studimit.

1.11 Pyetjet kërkimore dhe hipotezat

1.11.1 Pyetjet kërkimore

Gjate hulumtimit tonë janë të shumta pyetjet kërkimore që na kanë dalë përpara. Por ne kemi seleksionuar vetëm ato, që lidhen me qëllimin dhe objektivin kryesor të temës që kemi në studim.

Pyetjet kërkimore të këtij studimi janë:

- A ndikon auditimi në mirëqeverisjen e ndërmarrjes dhe në rritjen e performancës së saj?
- A luan auditimi një rol të rëndësishëm në rritjen e efikasitetit të ndërmarrjeve?
- Sa kanë ndikuar rekomandimet e auditimit në rritjen e performancës së entiteteve në Kosovë?

1.11.2 Hipotezat:

Për ndërtimin e hipotezave jemi bazuar në pyetjet kërkimore të mësipërme. Hipotezat janë ngritur në përgjigje të pyetjeve kryesore kërkimore.

Bazuar në studimin e literaturës dhe aktualitetin e auditimit të brendshëm e të jashtëm në Kosovë, si dhe duke marrë në konsideratë teoritë e ndryshme të paraqitura nga literatura botërore, hipotezat kryesore të këtij studimi, janë si më poshtë:

Hipoteza nr.1 - Auditimi ndikon në rritjen e performancës dhe mirëqeverisjen e ndërmarrjes.

Hipoteza nr.2-Auditimi loz rol të rëndësishëm në ngritjen e efikasitetit të ndërmarrjeve.

Hipoteza nr.3- Rekomandimet e auditimit kanë ndikuar në rritjen e performancës së entiteteve në Kosovë.

1.11 Përmbledhje e kapitullit

Në këtë kapitull u prezantuan: rëndësia e studimit, problematikat dhe kufizimet e studimit, pyetjet kërkimore dhe parashtrimi i hipotezave.

Audituesit në ekonominë globale bashkëkohore, po luajnë një rol të rëndësishëm në transparencën e pasqyrave financiare, duke ndihmuar përdoruesit e pasqyrave financiare të kenë një vendimmarrje të drejtë në zhvillimin e entitetit. Me realizimin e auditimit të pasqyrave financiare, po rritet besueshmëria e pasqyrave financiare ku përdoruesit e pasqyrave financiare e kanë më lehtë të marrin vendime për investime, dhënien e kredive si dhe ndërmarrjet e kanë më lehtë të hyjnë në partneritet me ndërmarrjet tjera.

Auditimi si proces parandalon dhe zbulon mashtrimet dhe gabimet e ndërmarrjes. Këto mashtrime dhe gabime nganjëherë janë aq materiale, saqë ndikojnë në pasqyra financiare dhe në efikasitetin e ndërmarrjeve.

Meqenëse në trojet shqiptare ka pak studiues në këtë fushë shpresoj sado pak, që ky punim të jetë një kontribut modest në fushën e auditimit.

KAPITULLI II - RISHIKIMI I LITERATURËS

2.1 Koncepti i auditimit dhe zhvillimi i tij në periudha kohore

Evolucioni i auditimit është një histori e komplikuar që ka qenë gjithmonë në ndryshim nëpërmjet ngjarjeve historike. Auditimi ka ndryshuar gjithmonë për të përmbushur nevojat e mjedisit të biznesit deri në ditët e sotme. Auditimi ka ekzistuar që nga fillimi i civilizimit njerëzor, duke u përqendruar në fillim kryesisht në formën e revizionit financiar, dhe më vonë duke u perfeksionuar u përqendrua në gjetjen e mashtrimeve. Në Shtetet e Bashkuara bota e biznesit u rrit, dhe auditimi filloi të luajë rol të rëndësishëm. Në fund të viteve 1800 dhe fillim të viteve 1900, njerëzit filluan të investojnë paratë në korporatat e mëdha. Puna dhe procesi i auditimit ndryshoi me ndryshimet në botën e biznesit. Shpikja e kompjuterëve dhe zhvillimi i sistemeve të informacionit ka ndikuar edhe te zhvillimi i punës së audituesit. Kjo risi e bëri punën e audituesve më të mirë, më të lehtë dhe më trend me kohën. Këtë e vërteton puna e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare të kompanive. Ata janë shtylla kurrizore e botës së biznesit.

Auditimi ka ekzistuar që nga fillimi i shoqërisë njerëzore. Auditimi është përdorur kryesisht përmes shqyrtimit të gjerë të hollësishëm nga kohët e lashta deri në fund të shekullit të nëntëmbëdhjetë (Lee, 1988). Mashtrimi ishte një shqetësim i madh gjatë historisë së hershme të auditimit, për shkak se kontrollet e brendshme nuk janë përdorur apo nuk janë shfrytëzuar në mënyrë efektive deri në shekullin e njëzetë. Në fund të shekullit të nëntëmbëdhjetë ishte bërë një pikë kthese në historinë e auditimit, kur më 1862 ishte miratuar Akti i kompanive angleze. "Akti Kompanitë angleze i 1862 ishte një pranim i përgjithshëm për një shqyrtim të pavarur të llogarive për ndërmarrjet e mëdha dhe të vogla (Lee, 1988)." Ky akt i 1862 tregoi se ka pasur një kërkesë të madhe për profesionistët e specializuar të trajnuar për të kryer këto vlerësime të besueshme dhe në

mënyrë të pavarur. Teksti nga William Jackson, i shkruar në 1823, diskutoi nevojën për një sistem të rregullt dhe të standardizuar të kontabilitetit. Ne këtë periudhë kërkohet nga të gjithë audituesit një raportim i saktë për parandalimin e mashtrimit, nëpërmjet përdorimit të një sistemi të rregullt dhe të standardizuar të kontabilitetit.

Auditimi i shekullit të nëntëmbëdhjetë përfshin një rishikim të plotë të transaksioneve, përgatitjen e llogarive të korigjuara dhe pasqyrat financiare (Lee, 1988). Anglia dhe Shtetet e Bashkuara e panë të nevojshme për të bërë një auditim më efikas.

Audituesit në fillim të viteve 1900 janë përdorur kryesisht për të paraqitur një fletë të certifikuar të bilancit të ndërmarrjeve për të marrë kredi. Ndërmarrjet jepnin hua duke u bazuar në kritere dhe llogari të mira, por tani janë fokusuar në njohuritë e caktuara të çështjeve financiare të huamarrësit. Kompanitë e mëdha të sigurisë së jetës gjithashtu filluan përdorimin e kontabilistëve publikë të pavarur për të vërtetuar deklaratat e publikuar Hughes e 1905 (Staub, 1942).

Përmirësimi i praktikave të kontabilitetit dhe standardeve kanë qenë shqetësimet kryesore të komunitetit të kontabilitetit në fillim të viteve 1900. Akti tregti ndërshtetërorë i 1906 e përshkruan raportin vjetor uniform, i cili duhet t'i dorëzohet Komisionit dhe çfarë llogarish duhet të mbahen. Çdo devijim nga Akti ndërshtetëror i Tregtisë ishte i ndaluar dhe i dënueshëm. Në botën e biznesit gjithashtu filluan të ndjejnë nevojën për përmirësimin e parimeve kontabël, veçanërisht kur biznesmenët ishin duke u shtrydhur (renduar) gjatë epokës së Luftës së Parë Botërore. Tatimet mbi të ardhurat para Luftës së Parë Botërore ishin në një normë të ulët, se nuk kishin ose kishin pak efekt në praktikën e kontabilitetit të botës së biznesit. Në vitet 1917 dhe 1918, Qeveria e SHBA bëri një rritje të ndjeshme të taksave mbi të ardhurat. Këto taksa bënë që bota e biznesit të shohë nevojën për përmirësimin e parimeve të kontabilitetit dhe nevojën për kontabilistët për të zbutur rritjen e taksave (Staub, 1942).

Lindi nevoja për auditimin periodik të llogarive të kompanive. Ligjet e reformës dhe kontrollet e brendshme do të jenë disa nga çështjet kryesore gjatë dy dekadave të ardhshme.

Auditimi si proces ishte i ngadalshëm për të ndryshuar. Në vitin 1910 libri i botuar i quajtur, Programet e Auditimit, hedh dritë për herë të parë mbi temën e kontrolleve të brendshme. EV Spicer dhe KE Pegler flasin për konceptin për të "vërtetuar sistemin e kontrollit të brendshëm" (Carmichael, Willingham, 1979). Ky ishte fillimi i auditimit modern. Kur audituesit dhe menaxherët e biznesit mësuan në lidhje me sistemet e kontrolleve të brendshme, ata ishin në gjendje për të vlerësuar kontrollet e një njësie ekonomike. Përmes këtij vlerësimi, ata mund të bëjnë më pak testime të detajuara nëse kontrollet janë të forta, dhe do të kursejnë kohë dhe para. Z. JMB Hoxsey u bë asistent ekzekutiv i Komitetit Stock Lista e Komisionit Stock Exchange, gjatë 1920-ës. Ai bëri shumë reforma gjatë kësaj periudhe (Staub, 1942). Bursa kishte inkurajuar përgatitjen e pasqyrave financiare të publikuara nga shoqëri të listuara, mbi bazën e parimit të kontabilitetit të shëndoshë.

Mbështetja e Komisionit të Bursës ishte shumë e dobishme për kontabilistët, të cilët ishin në ndjekje të përmirësimeve në praktikën e kontabilitetit të korporatave.

Pas krizës së bursës së vitit 1929, qeveria e pa nevojën për më shumë standarde dhe auditime. Prandaj ishte e nevojshme për bizneset që tregtonin letrat me vlerë publikisht, për të qenë uniformë dhe të sigurtë në lidhje me gjendjen e tyre financiare.

Bursa e Nju Jorkut gjithashtu kishte një ndikim të madh në përpilimin e standardeve për letrat me vlerë të listuara në tregun e aksioneve në fillim të viteve 1930. Standardi i ri kërkoi që të gjitha korporatat që aplikojnë në listë të sigurisë duhej të përfshijnë një raport të pasqyrave financiare të nxjerrë çdo vit. Përveç kësaj, raporti vjetor duhet të auditohet nga kontabilistë publikë të pavarur dhe të shoqëruar nga certifikimi i llogarive që tregojnë qëndrueshmërinë e tyre.

Në korrik të vitit 1933, janë formuar kërkesa shtesë që një kontabilist i pavarur publik të auditojë dhe të vërtetojë bilancin, pasqyrën e të ardhurave dhe deklaratat e tjera për vitin e fundit fiskal. Gjithashtu, marrëveshja ka deklaruar se raporti vjetor i aksionarëve do të auditohet dhe do shoqërohet me një certifikatë të ngjashme (Staub, 1942).

Nga 1940, përgjegjësia për zbulimin e mashtrimeve filloi të zhvendoset në drejtim tjetër. Shqetësimi kryesor i audituesve ishte për të përcaktuar ndershmërinë e pasqyrave financiare të raportuara.

Besimi se zbulimi i mashtrimeve ishte përgjegjësi e drejtimit të kompanisë u mbajt në përgjithësi. Nëse audituesit gjetën ndonjë parregullsi gjatë kryerjes së auditimit, ata ishin të detyruar për të sjellë këtë në vëmendjen e drejtimit. Shumë teknika të auditimit të periudhës janë projektuar posaçërisht për të ndihmuar në zbulimin e mashtrimit (Lee, 1988). Theksi i auditimit ishte vendosur në përcaktimin e vërtetësisë së pasqyrave financiare. Fundi i viteve 1950 dhe 1960 solli më shumë reforma dhe konceptin e sigurisë së arsyeshme të pasqyrave financiare. Gjithashtu, materialiteti i gabimeve u soll në vëmendjen e profesionit të kontabilistit. Auditimi ishte i nevojshëm për të kryer teste në përputhje me GAAS për të zbuluar anomalitë materiale që do të ndikojnë në besimin e investitorëve në një kompani. Koncepti i përgjithshëm për të filluar një auditim, nis me një shqyrtim të kontrolleve të brendshme të kompanive dhe vendoset nga rezultatet e testimit.⁴

2 Sfidat e auditimit në botën moderne

Shikuar historikisht rezulton se funksionet e auditimit kanë një histori të lashtë dhe shumë të gjatë, e cila mbijetoi dhe vazhdon të ekzistojë mbi bazat e funksioneve të kontabilistëve publikë dhe të shoqërive apo kompanive private. Fillimet e auditimit gjenden në Egjiptin e vjetër, Babiloni dhe

⁴http://www.collegepapers.com/TermPapers/Bus/history_of_auditing.html

Greqi shumë vjet para Krishtit. Disa dëshmi të shkruara për ekzistencën e ligjeve tregtare dhe të raporteve tregtare i ndeshim që në vitin 3000 para Krishtit në Babiloninë e lashtë dhe në Greqi rreth 300 vjet para Krishtit nga ku “Përgjegjësit” me “Kontabilistët” auditonin llogaritë e administrimit për të siguruar pjesën e të ardhurave publike në favor të shtetit. Roli i kontrollit apo audituesit në atë kohë ndeshej në funksione të tilla si: “analizues”, “avokat”, “provues”, “mbikëqyrës”, “vërtetues”, “mbrojtës” etj., të cilët ishin ngarkuar me kompetenca të ndryshme kontrolli apo auditimi.⁵Kuptimi i fjalës latine "auditues" ishte një "dëgjues".⁶

Viti 1933 konsiderohet viti i zhvillimeve komerciale, si pasojë e kësaj edhe auditimi kishte ndryshuar (Littleton 1933: 264-5). Me rritjen e bizneseve, erdhi në vend 'llogaridhënia', problemet e kontabilitetit mbi pronësinë e pronës dhe llogaritja e fitimeve ose humbjeve. Auditimi, nuk është më një proces që kontrollon dike tjetër, tani fillon të vihet theks i veçantë mbi shqyrtimin vizual të të dhënave të shkruara dhe testimin e hyrjeve me dëshmi të dokumentuara.

Auditimi i jashtëm ka evoluar gjatë viteve, e sidomos në vitet e fundit. Edhe pse është rritur vëllimi i transaksioneve, teknologjia e informacionit, globalizimi, rritja e vazhdueshme dhe kompleksiteti i ligjeve, rregulloreve dhe standardeve që rregullojnë subjektet dhe audituesit e tyre, të gjitha këto kanë ndikuar në mënyrë drastike në rolin dhe zhvillimin e profesionit të auditimit.

Kolapsi i korporatave, dështimet e biznesit, skandalet mashtruese të raportimit financiar të viteve 1990 dhe fillimi i viteve 2000, çoi në një kohë shumë të trazuar duke rezultuar në një krizë besueshmërie për profesionin e auditimit. Periudha 2000 deri në vitin 2006 ka qenë një kohë shumë e trazuar për profesionin e auditimit, një periudhë që dëshmoi skandale të shumta dhe pasojat e tyre në shumë kompani (Enron, WorldCom, Parmalat).

⁵Auditimi i brendshëm në sektorin publik Ministria e Financave të Shqipërisë fq15

⁶Principles of auditing Rick Hayes Roger Dassen Arnold Schilder Philip Wallage fq2

Duke filluar me fundin e shekullit të 20 dhe në fillim të shekullit të 21, ka pasur një numër të konsiderueshëm të kolapseve të korporatave me efekte të rëndësishme negative mbi ekonominë e vendeve të zhvilluara. Kjo edhe për faktin që informacioni i paraqitur nëpër pasqyrat financiare dhe raportet vjetore, ishin aq larg nga e vërteta sa nuk kishin treguar ndonjë shenjë paralajmërimi të katastrofave të ardhshme financiare. Të gjitha këto efekte negative kishin gjeneruar shumë pyetje në lidhje me efektivitetin e qeverisjes së korporatave. "Mungesa e një qeverisjeje efektive të korporatës do të thoshte rënien e këtyre korporatave; qeverisja e mirë e korporatës mund të ndihmojë në parandalimin e falimentimit të tyre dhe të rritë besimin e investitorëve "(Mallin, 2010).

Lindën shumë pyetje për audituesit e jashtëm dhe audituesit e brendshëm në lidhje me efektivitetin e tyre, duke kritikuar edhe dobësitë e tyre në zbulimin dhe identifikimin e sinjaleve paralajmëruese, që mund të parandalojnë dukuritë e tilla negative (Fraser & Pong 2009, Leech, 2008).

Një tjetër pasojë negative mbi funksionin e auditimit ishte përjetësimi i idesë se aktiviteti i veprimtarisë së auditimit ishte në prag të humbjes së besueshmërisë. Aktiviteti i auditimit ka filluar të perceptohet më shumë si një kërkesë legislative, në të njëjtën kohë ai perceptohet si një shërbim që mund të ofrojë vlerë të shtuar të vërtetë ndaj subjekteve. Besimi i investitorëve në besueshmërinë e pasqyrave financiare dhe raportet vjetore u zvogëluan, dhe u rrit shqetësimi në lidhje me pavarësinë reale të audituesve në përmbushjen e përgjegjësisë së tyre (Healy & Palepu, 2003).

Funksioni i auditimit kishte filluar të marrë më shumë vëmendje, si një nga mekanizmat e rëndësishëm të qeverisjes së korporatave, duke u zhvilluar disa hulumtime dhe studime që do të

ndikojnë në evolucionin gjithnjë e më shumë të funksionit të ardhshëm të auditimit. Në këtë mënyrë, studimet e zhvilluara nga Porter (2009) dhe Sikka (2009) do të argumentojnë afrimin e funksionit të auditimit në një qasje më të madhe, duke qenë në lidhje të theksuar që duhet të ekzistojë midis përgjegjësisë së korporatës, qeverisjes së korporatave dhe auditimit. Për më tepër, Porter (2009) kishte zhvilluar idenë se një qasje tripalëshe e funksionimit të auditimit (auditimi i jashtëm, auditimi i brendshëm, komiteti i auditimit) do të përfaqësojë elementin kyç në përmirësimin e qëndrueshmërisë së përgjegjësisë të korporatave dhe qeverisjes së korporatës gjithashtu.

Në nivel evropian, ka disa shqetësime reale në lidhje me rolin e auditimit të jashtëm në kuadër të reformimit të tregjeve financiare dhe rindërtimin e besimit të investitorëve. Në këtë mënyrë një provë e rëndësishme përfaqësohet nga dokumenti i gjelbër i nxjerrë nga ana e Komisionit Evropian.

Përmes këtij dokumenti ekziston nevoja e domosdoshme për të siguruar qëndrueshmërinë e funksionit të auditimit, "auditimi i fuqishëm është proces kyç për rikrijimin e besimit dhe rritjen e besimit; auditimi kontribuon në mbrojtjen e investitorëve dhe redukton koston e kapitalit për kompanitë "(KE, 2010).

Gjithashtu, ky dokument i nxjerrë i ka dhënë rëndësinë e sigurisë të pavarësisë së duhur për audituesin) duke e konsideruar si "shtrati" në mjedisin e auditimit (KE, 2010).

Për të arritur objektivin, audituesi i jashtëm duhet të ketë njohuri të plotë të kompleksitetit të rregullave të kontabilitetit. Audituesi i jashtëm është personi i autorizuar që duhet të jetë në gjendje për të vlerësuar siç duhet efektivitetin e kompanisë dhe mënyrës që drejtuesit të udhëheqin shëndetin financiar të kompanive (Sikka et al, 2009).

Rëndësia e auditimit të jashtëm rritet si një mekanizëm për qeverisje të korporatave duke pasur parasysh faktin se një auditues është i fokusuar kryesisht në procesin e raportimit financiar të njësisë ekonomike si dhe duke përmbushur siç duhet përgjegjësitë nga audituesi, me rekomandime për menaxhimin ekzekutiv që të miratojë sistemet kontabël dhe te kontrollit të brendshëm (Chambers, 2003).

Braiotta et al (2010) cituar nga Lawrence (1992) realizuan një studim duke u fokusuar në efektivitetin e komitetit të auditimit nga dy auditues të jashtëm dhe anëtarë të Komitetit të Auditimit të 34 kompanive. Zbulimet e tij treguan se praktikat e Komitetit të Auditimit nuk ishin mjaft efektive dhe në disa raste audituesit vlerësojnë anëtarët e komisionit në mënyrë të konsiderueshme më ulët sesa anëtarët e bordit. Studimi Lawrence zbuloi (që prej gati njëzet vjet) domosdoshmërinë e përmirësimit të marrëdhënieve në mes të Komitetit të Auditimit, menaxhimit dhe audituesit, duke përfunduar mbi nevojën e domosdoshme për të gjetur ekuilibrin e duhur të "përfshirjes së komitetit me fushëveprimin e auditimit, rezultateve të auditimit dhe kontrollit të brendshëm" Braiotta et al (2010).

Në zhvillimet e fundit të të dhënave digjitale, personeli i kompanisë dhe audituesi duhet të kuptojnë teknologjitë e reja për indentifikuar rreziqet ndaj pasqyrave financiare dhe të zbatojnë kontrolle për të adresuar këto rreziqe

Pasqyrat financiare janë përdorur për një shumëllojshmëri qëllimesh dhe vendimesh. Për shembull, pasqyrat financiare janë përdorur nga pronarët për të vlerësuar administrimin e menaxhimit, nga investitorë për të marrë vendime në lidhje me blerjen apo shitjen e letrave me vlerë, marrja e vendimeve nga ndërmarrje në lidhje me kredi.

Përdorimi efektiv i pasqyrave financiare kërkon që lexuesit të kuptojnë rolet e atyre që janë përgjegjës për përgatitjen dhe auditimin e pasqyrave financiare.

Pasqyrat financiare janë performancë dhe përgjegjësi e drejtimit. Drejtuesit e kompanisë janë përgjegjës për përpilimin e pasqyrave financiare duke u bazuar në standarde profesionale të kontabilitetit.

Përkundrejt kësaj përgjegjësie e audituesit është të shprehë një opinion mbi pasqyrat financiare, nëse drejtimi ka prezantuar në mënyrë të drejtë informacionin në pasqyrat financiare. Në një auditim, pasqyrat financiare janë vlerësuar nga audituesi në mënyrë objektive, pasi ai ka njohuri në lidhje me auditimin, kontabilitetin, dhe çështje të raportimit financiar.

Gjatë auditimit, audituesi mbledh prova për të marrë siguri të arsyeshme se shumatat dhe llogaritë në pasqyrat financiare janë pa gabime materiale. Mbi bazën e karakteristikave të vlerësimit të provave në bazë testimesh, audituesi përdor një gjykim profesional në vlerësimet e të dhënave kontabël në pasqyrat financiare. Ai duhet të bindë përdoruesit e këtyre pasqyrave, që raportimet janë të sakta pasi roli i audituesit është parandalimi dhe gjetja e çdo gabimi apo parregullsie që mund të ndikojnë në vendimin e një përdoruesi.

Audituesi gjithashtu vlerëson dhe bazuar në evidencën e auditimit, ngre dyshime në lidhje me aftësinë e klientit për të vazhduar në vijimësi biznesin në të ardhmen. Megjithatë, lexuesit duhet të pranojnë se performanca, e ardhmja e biznesit është e pasigurt, ku audituesi nuk mund të garantojë suksesin e biznesit.

Nëpërmjet procesit të auditimit, audituesi shton besueshmërinë në pasqyrat financiare të përpiluara nga menaxhimi, gjë që i lejon pronarët, investitorët, bankierët, dhe kreditorët e tjerë të përdorin ato me besim më të madh.

Audituesi shpreh sigurinë e tij mbi pasqyrat financiare në raportin e audituesit. Raporti, i cili përmban fjalë standarde dhe frazat që kanë një kuptim të veçantë konform zbatueshmerisë së standardeve ndërkombëtare të auditimit, përcjell opinionin e audituesit në lidhje me pasqyrat financiare nëse ato paraqesin në mënyrë të drejtë pozicionin financiar dhe rezultatet e operacioneve të njësisë ekonomike.

Nëse audituesi ka rezerva në lidhje me shumat apo vlerësimet në pasqyrat, ai modifikon opinionin e shprehur në raport për ta vlerësuar me rezerva.

Raporti i audituesit dhe Pasqyrat Financiare janë të dobishme vetëm për ata që bëjnë përpjekje për të kuptuar ato⁷.

Objektivi i auditimit të pasqyrave financiare është që të mundësojë audituesin që të shprehë një opinion nëse pasqyrat financiare janë përgatitur në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me kornizën e zbatueshme të raportimit financiar. Një auditim i pasqyrave financiare është një shembull i angazhimit të sigurisë.⁸

Tregjet e kapitalit varen nga informacioni i besueshëm për organizatat. Ky informacion ofron një bazë për të marrë shumë lloje të vendimeve, duke përfshirë investimet dhe vendimet për kreditim. Në qoftë se tregjet e kapitalit nuk marrin informacion të besueshëm, investitorët dhe të tjerë përdorues të pasqyrave financiare, humbasin besimin në sistem dhe marrin vendime të gabuara të cilat mund të çojnë në humbjen e shumave të mëdha në të holla. Profesionin e auditimit i ndihmon ata për të rritur besueshmërinë e informacionit në të gjitha tregjet e kapitalit.

Audituesit janë kompetentë për të bërë gjykime profesionale dhe etike në lidhje me informacionin e siguruar nga organizatat e biznesit. Gjykimi profesional dhe proceset që përdoren për të bërë

⁷ 2017 AICPA Conference on Current SEC and PCAOB Developments

⁸ The role and function of external auditors - The Institute of Chartered Accountants in Australia

⁹ Audit and Assurance (International) ACCA fq.29

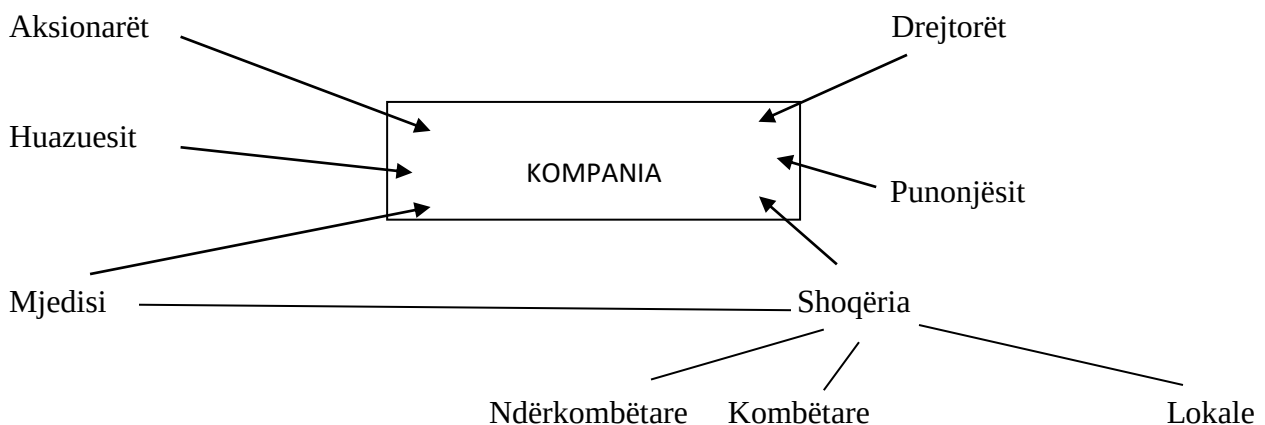
grykime të tilla janë kritike për dobinë e profesionit të auditimit sidomos për ata që kryejnë auditime të cilësisë⁹.

Sipas Hulumtimit të Federata Evropiane e Kontabilitetit dhe Auditimit për NVM (EFAA), në Evropë, shumë kontabilistë dhe audituesit duket se e njohin sfidën dhe nevojën për ndryshim. Sipas sondazhit të Kontabilitetit në Evropë, Barometri i Teknologjisë, 42% e të anketuarve e shohin teknologjinë si një sfidë serioze që do të kërkojë ndryshime të rëndësishme. Një e treta beson se teknologjia është një mundësi për ta ri-inventuar profesionin dhe 56% e shohin atë si një mundësi për t'i përmirësuar shërbimet e kontabilitetit dhe auditimit.

Ofertat nga praktikat e kontabilitetit dhe auditimit tashmë po fillojnë të ndryshojnë kur fokusohen në këshillim. Shumë firma të mëdha të kontabilitetit dhe auditimit marrin një përqindje të konsiderueshme të të hyrave të tyre nga ky lloj pune¹⁰

Palët e interesuara për pasqyrat financiare janë përdoruesit e brendshëm dhe përdoruesit e jashtëm të kompanisë:

Figura 1. Përdoruesit e Pasqyrave financiare



Burimi : Auditimi i Avansuar dhe Siguria SCAAK

¹⁰Auditing Karla M. Johnstone, Audrey A. Gramling, Larry E. Rittenberg fq.38

¹⁰ Hulumtimi 2017 Federata Evropiane e Kontabilitetit dhe Auditimit për NVM (EFAA)

2.3 Zhvillimet kryesore të kontabilitetit dhe të auditimit në botë

2.3.1 Si erdhi nevoja e pashmangshme për auditimin në botë

Zhvillimi i veprimtarisë audituese sigurisht është i lidhur ngushtë me zhvillimin e ekonomisë së tregut, në këtë kuptim edhe strukturat më të zhvilluara të auditimit i gjejmë në vendet e zhvilluara si: SHBA, Britani e Madhe, Irlandë, Australi, Gjermani, Indi, Austri, Itali, Japoni, Francë etj. Auditimi publik lindi, mbijetoi dhe vazhdon të ekzistojë edhe sot mbi bazën e funksioneve të zyrtarëve publikë të ngarkuar me auditimin e shpenzimeve qeveritare dhe u zyrtarizua për herë të parë në Angli në vitin 1285. Ky dekret përcakton se të gjithë administratorët e parave publike auditohen nga audituesit. Për veprimtarinë e auditimit, moment mjaft të rëndësishëm përbën mbajtja e kontabilitetit sipas mënyrës së regjistrimit të dyfishtë që u bë nga familja e mjekëve “Florence” në Itali në vitin 1397. Mbajtja e kontabilitetit sipas kësaj forme është konsideruar si shpikje, duke i dhënë kështu shtetit të Italisë të drejtën për ta quajtur “Atdheun e Kontabilitetit”. Epoka e zhvillimit dhe modernizimit të kontabilitetit fillon nga viti 1494 e në vazhdim, kur një monark i quajtur Luca Pacioli publikoi librin e parë mbi kontabilitetin.

Ai njihet si “Babai i Kontabilitetit”, sepse informacioni dhe libri i tij dimensional u shpërnda plotësisht. Krijimi dhe stabilizimi i një strukture të pavarur për auditimin e shpenzimeve të thesarit me përshkrimin e përgjegjësive zyrtare për herë të parë u bë në Angli nga Mbretëresha Elizabeth I^{re} në vitin 1559. Në kongresin e parë të Shteteve të Bashkuara të Amerikës mbajtur më 1789 u aprovua një akt që përfshinte masat për emërimin e sekretarit të thesarit, kontrolluesit dhe audituesit. Auditimi sipas këtij akti përfaqësonte një funksion të pastër dhe të ndarë nga strukturat e tjera të drejtimit në organizatë. Rol të rëndësishëm në reformimin e përgjegjësive parlamentare dhe të financave publike luajti shteti Anglez. Kështu në vitin 1866 në Angli u miratua Ligji për

Departamentin e Auditimit dhe të Thesarit, i cili u propozua nga Ministri i Financave të asaj kohe “Gladstone”, i cili bëri një reformë të fuqishme në sistemin financiar, kërkohej që të përgatisnin llogaritë vjetore, të njohura si llogari të përvetësimit (appropriation accounts) duke krijuar bazën e përgjegjësisë për fondet publike. Parlamenti miraton dhe autorizon me ligj shpenzimet dhe Audituesit e Përgjithshëm auditojnë dhënien e fondeve dhe llogaritë e përgatitura nga departamentet qeveritare dhe raportojnë në Parlament mbi këtë veprimtari.

Në SHBA zhvillimi i auditimit fillon më 1887 kur në New York themelohet shoqata e parë amerikane e audituesve me emërtimin “Kontabilist i Autorizuar Publik” (Certified Publik Accountants), emërtim i cili vazhdon edhe sot.

Auditimi si profesion dhe proces është zhvilluar në vazhdimësi duke përcaktuar mënyra dhe rrugë të reja me synim plotësimin e kërkesave të publikut për të ofruar shërbime gjithnjë e më të kualifikuara. Efekti i globalizimit si dhe kompleksiteti i biznesit me krijimin e shoqërive të përbashkëta kombëtare e ndërkombëtare si dhe zgjerimi i administratës shtetërore bëri të pamundur që nga ana e strukturave të auditimit të realizohej ekzaminimi i plotë i të gjitha transaksioneve dhe veprimtarisë drejtuese të kompanive dhe departamenteve, pasi kërkonte shumë kohë, punonjës mjete dhe para.

Edhe në këtë rast zgjidhja vjen nga legjislacioni anglez i vitit 1921, i cili adreson lejimin e Kontrollorëve dhe Audituesve të Përgjithshëm (C & AG) të cilët bënin ekzaminimin e një pjese të transaksioneve dhe pastaj jepnin gjykimin e tyre mbi funksionimin e veprimtarisë së kompanisë apo departamenteve. Lejimi i audituesve që të mbështeten në një “kompionim” për ekzaminimin e një pjese të transaksioneve dhe pastaj të jepnin gjykimin mbi veprimtarinë e kompanive dhe

departamenteve, shtroi për auditimin alternativën e përsosjes së metodave dhe teknikave nga njëra anë dhe të përmirësimit të procedurave nga ana tjetër duke krijuar kështu terrenin e duhur për hartimin e standardeve kombëtare dhe më vonë ndërkombëtare, duke bashkëpunuar me shoqatat profesionale të kontabilitetit dhe auditimit në vendet e zhvilluara.

Në vitin 1941, u themelua Instituti i Audituesive të Brendshëm [(The institute of Internal Audituesis (IIA)] në Amerikë. Ky institut u zhvillua me një shpejtësi mjaftë të madhe duke kapërcyer kufijtë e SHBA-s, i cili funksionon si një shoqatë ndërkombëtare profesionale. Aktualisht ky Institut ka më shumë se 150.000 anëtarë me të drejta të plota që përfaqësojnë 165 shtete, duke përfshirë rreth 65.000 auditues të brendshëm të certifikuar. Pas IIA-s vjen, Instituti i Audituesve të Brendshëm në Angli dhe Irlandë i themeluar më 1952, i cili ka rreth 14.750 anëtarë me të drejta të plota dhe ka vendosur marrëdhënie ndërkombëtare me rreth 150 vende të botës. Prej vitit 2017 edhe AIIA Albania është pjesë e IIA Global.

Efekti i globalizimit bëri të domosdoshëm hartimin dhe miratimin e ligjeve dhe udhëzimeve të përbashkëta midis kompanive dhe shteteve të ndryshme, drejt krijimit të standardeve ndërkombëtare për mbajtjen e kontabilitetit, kontrollin e brendshëm, sistemet e menaxhimit financiar, auditimin e jashtëm dhe auditimin e brendshëm. Problematikat që u bënë publike nga akademikët e shekullit të 19-të, u bënë shkak për debate nga parlamentarët, duke shtruar nevojën për një forcë specifike për të lejuar kontrollorët dhe audituesit për të raportuar në Parlament në mënyrë të pavarur dhe në liri veprimi, me maturi e pjekuri dhe pa ndikime politike për rritjen e vlerës së parasë nga departamentet qeveritare. Për të realizuar këto reforma, theksohej gjithashtu, se sa më e fuqishme të jetë marrëveshja për të vënë në vend dhe për të siguruar pavarësinë e

audituesve publikë, aq më mirë do të realizohet reforma e sistemit financiar publik dhe ajo e sistemit të kontrollit të brendshëm me të gjitha elementet përbërëse të tij.

Reflektimet e para ndaj presionit për reformimin e sistemit të auditimit, u shfaqën në Francë në vitin 1965 me themelimin e Institutit të Auditimit. Në vitet 70-të, Kongresi Amerikan miratoi paketën kryesore të rekomandimeve për përmirësimin e veprimtarisë audituese, lidhur me zbulimin e mashtrimeve, me paralajmërimin e publikut për mundësitë potenciale të mbylljes së bizneseve në tërësi dhe masat disiplinore nëse shkelej etika profesionale. Më pas, në vitin 1974 u themelua komisioni “KOHEN”, i cili analizoi problemet lidhur me rolin e audituesve të pavarur. Nga ky komision u hartua një paketë e plotë rekomandimesh, duke trajtuar një gamë të gjerë problemesh të fushës audituese. Në Angli këto ndryshime u reflektuan në ligjin e vitit 1983, për Auditimin Kombëtar. Sipas këtij akti, kontrollorët dhe audituesit e përgjithshëm, zyrtarisht u bënë zyrtarë të Dhomës së Përfaqësuesve (House of Commans) të cilët morën menjëherë forcë për të raportuar në mënyrë të pavarur dhe pa ndikime politike e në liri të plotë mbi ekonominë, efektivitetin dhe eficiencën në Parlament. Ky Ligj, gjithashtu, krijoi Zyrën Kombëtare të Auditimit (NAO) për të zëvendësuar departamentet e thesarit dhe të auditimit, të krijuara në bazë të akteve të vitit 1866, në mbështetje të kontrollorëve dhe audituesve të Përgjithshëm (C & AG). Një ndryshim shumë i rëndësishëm me ndikim mjaftë pozitiv për sistemin e Kontrollit të Brendshëm (KB) dhe Auditimin e Brendshëm (AB) ndodhi në vitin 1985 me krijimin e Komisionit“ i cili ishte një bashkim origjinal sponsorizimesh i financuar nga pesë institute dhe shoqata profesionale të kontabilistëve në Amerike të cilat ishin: Instituti i Audituesve të Brendshëm në Amerikë (The institute of Internal Audituesis-IIA), Instituti Amerikan i Kontabilistëve Publikë të Certifikuar (American Institute of Certified Public Accountatnts-

AICPA), Shoqata e Kontabilistëve Amerikanë (Amerikan Accounting Association-AAA), Instituti i Kontabilistëve të Menaxhimit (Institute of Management Accountants-IMA), dhe Zbatimi Financiar Ndërkombëtar (Financial Executives International-FEI).

Këto institute dhe shoqata themeluan në Amerikë atë që sot quhet “Komiteti i Organizatave Sponsorizuese-COSO” (The Committee of Sponsoring Organizations-COSO).

Ky komitet i sapo krijuar përveç problematikës lidhur me KB dhe rastet e mashtrimit të raportimit financiar, për auditimin e brendshëm përcaktoi:

1. Se duhet të ekzistojë një funksion i Auditimit të Brendshëm në çdo organizatë.
2. Se duhet të kemi një Komitet Auditimi në organizatë të përbërë nga drejtues jo ekzekutivë të saj.

Më vonë në përgjigje të reformave të zhvilluara nga vendet e ndryshme të botës, Bordi i Drejtorëve të Institutit të Audituesve të Brendshëm në Amerikë, në vitin 1999, konstatoi se praktikat profesionale të AB, të miratuara në mesin e shekullit të 19-të, nuk u shërbenin ndryshimeve të thella që kishte pësuar sistemi në tërësi dhe, për këtë arsye, ndërmori nismën për rishikimin e tyre, mandatimi i Standardeve të reja të AB u bë në Janar 2004.

2.4 Funksioni i auditimit në Kosovë

Sipas raportit të Ndërmarrjes Botërore (BB) ROSC në vitin 2012 është raportuar që në Kosovë ishte një iniciativë e Fondit Monetar Ndërkombëtar (FMN) dhe Ndërmarrjes Botërore për vlerësimin e praktikave për kontabilitet dhe auditim për të respektuar standardet Ndërkombëtare. Raportimi financiar dhe cilësia e raportimit financiar sipas Standardeve Ndërkombëtare është qëllimi i këtij vlerësimi. Pra kërkesat kanë qenë: zbatimi i Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF) si dhe Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit (SNA).

Qëllimi i këtij vlerësimi është sa zbatohen standardet kombëtare për kontabilitet dhe auditim me Standardet Ndërkombëtare për Raportim Financiar dhe Standardet Ndërkombëtare të Auditimit si dhe për të ndihmuar shtetet në zhvillim në përmirësimin e kornizës ligjore në përputhshmërinë me standardet ndërkombëtare.

Pas luftës në Kosovë janë hapur shumë biznese dhe ndërmarrje. Me rritjen e kapitalit të tyre ka lindur nevoja për financim, ndërsa kërkesë ndaj tyre ka qenë raportimi financiar. Në fillim raportimet nuk kanë qenë sipas Standardeve si dhe pasqyrat financiare nuk ishin të vërtetuara nga audituesi duke krijuar probleme me kthimin e kredive, sepse zërat në pasqyrat financiare nuk kanë qenë realë.

Informacioni financiar i besueshëm me të dhëna të sakta dhe transparente është perspektiva e kontabilitetit dhe auditimit. Sipas raportit të Ndërmarrjes Botërore (ROSC) të vitit 2012 është e vërtetë se ndërmarrjet e vogla private financohen në mënyrë tipike nga fitimet e pashpërndara dhe (nga fondet joformale të krijuara nga familja. Kreditë për sektorin privat kanë qenë 10% e BPV-së në vitin 2003 dhe 23% e BPV-së në vitin 2005. Kjo përqindje u rrit në 33% në vitin 2009, në qershor 2011, vlera e përgjithshme e kredive të nxjerra nga sistemi i ndërmarrjeve në Kosovë ka qenë 1.6 miliardë euro (34.3% e BPV-së).

Kërkesa e Ndërmarrjes Qendrore është që ndërmarrjet të ndjekin kërkesat e kapitalit Bazel I. Ligji përcakton që pasqyrat financiare të konsoliduara të të gjitha ndërmarrjeve tregtare duhet të jenë në përputhje me 78/660/EEC (kjo është një referencë për "Direktivën e Katërt", ndërsa "Direktiva e Shtatë" për llogaritë e konsoliduara nuk është përmendur) dhe SNRF.

Pasqyrat financiare të ndërmarrjeve tregtare të mëdha dhe të mesme duhet të auditohen me standardet e zbatueshme të auditimit që janë ISA. Vit kalendarik është edhe viti fiskal për të gjitha ndërmarrjet tregtare.

Lista e kërkesave ligjore të auditimit ishte "shumë e gjerë në Kosovë duke marrë parasysh fazën e zhvillimit të profesionit të auditimit.

Në vitin 2016 veprojnë në Kosovë:

Tabela 1 Numri i Audituesve dhe kompanitë audituese në Kosovë

Audituesit	Numri i audituesve
Audituesi Ligjor vendor	54
Auditues Ligjor të huaj	10
Kompani të auditimit vendore	15
Kompani të auditimit të huaja	7

Burimi : Këshilli Kosovar për Raportim Financiar - KKRF

Profesioni i kontabilitetit dhe auditimit në Kosovë është zhvilluar shpejt si rezultat i asistencës teknike të konsiderueshme të kombinuar me udhëheqje efektive dhe aranzhime të qeverisjes. Rregullorja e UNMIK-ut 2001/30 (Ligji i UNMIK-ut) u zëvendësua me Ligjin Nr.04/L-014 të Kontabilitetit, Raportimit Financiar dhe Kontrollit (Ligji mbi Raportimin Financiar) në vitin 2010. Megjithatë, korniza e krijuar me Ligjin e UNMIK-ut ka mbetur kryesisht e paprekur. Korniza e re ripohon ekzistencën e një “super-rregullatori”, edhe pse titulli i tij u ndryshua nga Bordi Kosovar për Standardet e Raportimit Financiar (BKSFR) në Këshillin Kosovar për Raportim Financiar (KKRF).

Sipas raportit të ROSC ka shqyrtuar një mostër prej 22 grupesh të pasqyrave financiare të audituara.¹¹

¹¹ Raporti ROSC Kosovo 2012

Janë analizuar 22 raportet e auditimit janë dhënë këto opinione :

Tabela 2 Studimi i raporteve të auditimit, raport nga ROSC

Nr. Kompanive	Llojet e opinioneve
10	Pa rezervë (të pastra)
2	me theksim të çështjes
6	të kualifikuara
1	me theksim të çështjes
1	me theksim të një tjetër çështjeje
2	mohim të opinionit
22	

Burimi : Raporti ROSC Kosovo 2012

Me hyrjen në fuqi të ligjit për raportim financiar, në Kosovë ka një përmirësim të dukshëm në raportimet financiare në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të raportimit financiar. Auditimi ka qenë një sfidë për audituesit në të kaluarën, sepse shumica e ndërmarrjeve të vogla e të mesme nuk kanë raportuar në përputhje me SNRF. Me hyrjen në fuqi të udhëzimit administrativ të muajit Dhjetor/2015 që edhe Ndërmarrjet e Vogla dhe të Mesme të raportojnë sipas SNRF, audituesi do të ketë shumë më lehtë për auditimin e pasqyrave financiare.

Në fillim shumë pak ndërmarrje në Kosovë aplikuan ligjin për raportim financiar dhe auditim, po KKRF-ja si organ kompetent ndërmori masa ndëshkuese për bizneset që nuk raportojnë pasqyrat financiare sipas SNRF-ve dhe që nuk e kryejnë auditimin. Pas vitit 2013 bizneset edhe pse nuk kishin njohuri të mjaftueshme për procesin e auditimit, auditimin e ishin marrë si obligim ligjor, po me kalimin e kohës e kuptuan se auditimi është një proces këshillues, parandalues dhe udhëzues i mirë drejt suksesit.

2.5 Tipet e auditimit

Auditimi në botën e zhvilluar është bërë një proces i domosdoshëm, ku si procese kemi disa tipe të auditimit si: auditimi i jashtëm, auditimi i brendshëm, auditimi i performancës, auditimi mjedisor,

auditimi social, auditimi gjinor si dhe auditimet që kanë kërkesa të ndryshme në varësi të nevojave.

Auditimi si proces ndahet në pesë kategori të përgjithshme:

1. **Auditimi financiar** që ka të bëjë me çështjet e kontabilitetit, regjistrimin dhe raportimin e transaksioneve financiare.
2. **Auditimi i pajtueshmërisë** kërkon për të përcaktuar nëse departamenti i respekton dhe a është në përshtatshmëri me respektimin e ligjeve shtetërore, rregulloret, politikat dhe procedurat.
3. **Auditimi operacional** shqyrton përdorimin e burimeve të departamentit për të vlerësuar nëse këto burime janë duke u shfrytëzuar në mënyrën më efikase dhe efektive për të përmbushur misionin dhe objektivat e departamentit. Auditimi operacional mund të përfshijë elemente të një auditimi të pajtueshmërisë, një kontroll financiar, dhe një auditim të sistemeve të informacionit. Ai mund të realizohet si nga audituesi i brendshëm dhe nga ai i jashtëm.
4. **Auditimi Investigativ** Ky auditim fokusohet në shkeljet e pretenduara të ligjeve shtetërore dhe të politikave dhe rregulloreve. Kjo mund të rezultojë në ndjekje penale ose masa disiplinore. Vjedhjet e brendshme, keqpërdorimi i aseteve, dhe konfliktet e interesit janë shembuj të auditimit hetimor (investigativ).
5. **Auditimi i Sistemeve të Informacionit (IS)** i adresohet kontrollit të mjedisit të brendshëm të sistemeve të automatizuara të përpunimit të informacionit dhe se si këto sisteme janë përdorur. IS Auditimet zakonisht vlerësojnë të dhëna të sistemit, prodhimin dhe përpunimin të kontrollit, backup dhe planet e rimëkëmbjes, dhe sigurinë e sistemit, si dhe shqyrtimet e objektit- kompjuteri.

Fushë veprimi i punës IA është gjithëpërfshirës dhe i konsideron të gjitha aspektet e organizatës - të dyja financiare dhe jo-financiare - me theks në përmirësimin konstruktiv.¹²

2.6 Aplikimi në procesin e auditimit- Standardet e auditimit dhe të kontabilitetit

Zbatimi i standardeve të auditimit dhe të kontabilitetit për operacionet e Ndërmarrjeve të Vogla dhe të Mesme (NVM) ka qenë gjithashtu një çështje e ngritur si detyrime të vështira në kohët e fundit. Në këto debate fokusi ka qenë në analizën kosto-perfitim, se sa janë vlerësimet dhe përfitimet nga këto auditime. Ne mbështesim pikëpamjen se "një auditim është një auditim" dhe se standardet e auditimit mund të zbatohen për subjektet e të gjitha madhësive. Megjithatë, auditimi i një NVM-je do të ketë fusha të ndryshme dhe fokusi i tij është identifikuar në auditimin e një subjekti të madh të listuar. Auditimi i NVM-ve përqendrohet në rreziqet që lindin për shkak të madhësisë së tyre relativisht të vogël dhe strukturave menaxhuese në zhvillim. Audituesit e NVM-ve ka gjasa të jenë të shqetësuar me çështjet komplekse të kontabilitetit. Në të kundërt, auditimi i një entiteti të madh të listuar më shumë përqendrohet në zonat e rrezikut nga diversiteti në operacionet dhe transaksionet komplekse, i cili nga kjo anë më shumë ngre çështje komplekse të kontabilitetit.

Shtrohet pyetja se si te përdoren standardet e auditimit?

A do të përdoren standardet e njëjta si për kompanitë e mëdha të listuara në bursë dhe për kompanitë e mesme dhe të vogla? Në këtë pikëpamje shihen shpenzimet nëse audituesi i përdor standardet e njëjta, atëherë ndërmarrjet e vogla dhe të mesme nuk e përballojnë shërbimin e auditimit, sepse kanë shpenzime të mëdha. Federata Ndërkombëtare e Kontabilitetit IFAC ka publikuar edhe standardet për ndërmarrje të mesme dhe të vogla.

¹²www.cmu.edu/finance/audit-services/internal/types-of-audits.html

Ne konsiderojmë se organet profesionale të kontabilitetit duhet të kenë të zhvilluar një qasje të standardizuar të auditimit të NVM-ve në përputhje me standardet e auditimit për praktikuesit e vegjël. Qasjet e auditimit të NVM-ve duhet të jenë të dizenuara në mënyrë të qartë për të pasqyruar një mjedis tipik të NVM-ve, me aftësinë për të hyrë në të dhënat specifike të njësisë ekonomike, të cilat mund të jenë të përditësuara me kosto minimale çdo vit për të reflektuar ndryshimet në operacionet e njësisë ekonomike.

Aplikimi i standardeve të auditimit për auditimin e NVM-ve siguron një qasje të strukturuar dhe të adoptuar për të marrë parasysh të gjitha aspektet e biznesit në vijim të një kuadri të plotë. Perceptimi i mangësive dhe korrigjimi i tyre në funksion të zbutjes së riskut, mungesa e kontrollit të duhur të brendshëm apo përdorimi i masave të papërshtatshme të kontabilitetit për qëllime të vendimmarrjes, janë aspekte kritike të praktikave të biznesit, të cilat nëse hasen gjatë auditimit, duhet të raportohen nga audituesi të menaxhimi.

Më tej, shqyrtimi i parimeve të kontabilitetit, të përcaktuara në standardet e kontabilitetit gjithashtu promovon menaxhimin dhe raportimin për shumë praktika të mira të brendshme dhe mundëson krahasimin e performancës me pjesëmarrësit e tjerë të industrisë.¹³

2.6.1 Standardet ndërkombëtare të auditimit si një udhërrëfyes i procesit të auditimit

Standardet e ndërkombëtare të auditimit janë udhërrëfyes për veprimin e audituesve. Standardet rregullojnë punën e audituesit ku audituesi duhet t'i respektojë këto standarde.

Standardet ndërkombëtare të auditimit të jashtëm dhe të brendshëm paraqesin se si audituesi duhet të veprojë.

¹³The value of an audit to small and medium sized businesses Pitcher Partners 2010

Auditimi i jashtëm dhe i brendshëm kryhet në mjedise të ndryshme ligjore dhe kulturore; brenda organizatave që ndryshojnë për nga qëllimi, madhësia, kompleksiteti dhe strukturat të cilat veprojnë nga persona brenda apo jashtë organizatës.

Qëllimi i Standardeve është:

1. Të përshkruajë parimet bazë që përfaqësojnë praktikën e auditimit.
2. Të japë një kuadër për kryerjen dhe promovimin e një game të gjerë të auditimit të jashtëm dhe të brendshëm për të shtuar vlerë.
3. Të vendosë bazën për vlerësimin e performancës së auditimit.
4. Të nxisë përmirësimin e proceseve organizative dhe të operacioneve.

Standardet janë të fokusuara në parime dhe kërkesa të detyrueshme që përbëhen nga:

- Deklaratat e kërkesave themelore për praktikën profesionale të auditimit si dhe për vlerësimin e efektivitetit të performancës, të cilat janë të zbatueshme ndërkombëtarisht në nivel organizativ dhe individual.
- Interpretimet, të cilat sqarojnë termat apo konceptet që përmbajnë këto deklarata.

2.7 Auditimi dhe zhvillimi i vazhdueshëm modern

Zhvillimet e shpejta në botën reale, përparimet e fundit teknologjike kanë bërë që profesioni i kontabilistit dhe audituesit të jenë para sfidave të këtyre ndryshimeve. Për të qenë përballë këtyre zhvillimeve, profesioni i kontabilitetit dhe auditimit duhet të jetë në vazhdimësi i përgatitur për të plotësuar nevojat e klientëve. Në këtë të ardhme që po na pret duhet të ndryshohet qasja që ka qenë, dhe të fokusohemi në auditimin e vazhdueshëm, monitorimin dhe kontrollin e vazhdueshëm.

Ne jetojmë në një botë në të cilën rrethanat e biznesit ndryshojnë dhe rreziqet zhvillohen në një mënyrë shumë të shpejtë. Kjo kërkon një qasje për monitorimin e rregullt, zbatim të vlerësimeve dhe raportimeve mbi të gjithë faktorët e rrezikut.

Koncepti i monitorimit dhe vlerësimit të vazhdueshëm të rrezikut (CRMA), është përshkruar si një metodë për kryerjen e auditimeve efektive dhe menaxhimin e operacioneve të biznesit në zhvillim në kohë reale në ekonominë globale.

Në vitin 1999, Instituti Kanadez i Kontabilistëve (CICA) dhe Komiteti Ekzekutiv Sigurimi Shërbime (AICPA-ja) kanë zhvilluar një raport të hulumtimit me titull “Auditimi i vazhdueshëm”. Ky raport paraqet qëndrueshmërinë e auditimeve të vazhdueshme, përshkruan një kuadër konceptual për kryerjen e tyre dhe identifikon çështje të rëndësishme, që audituesit do të hasin gjatë kryerjes së këtij lloji të punës.

Ndryshime të shumta kanë ndodhur në botën moderne si, procesimi i të dhënave në mënyrë automatike, lëvizja e trasaksioneve, pagesat, lëvizjet e tjera në forma elektronike. Kjo kërkon që auditimi duhet të jetë koherent me këto lëvizje. Për të qenë kompanitë sa më efikase sipas raportit nga CICA dhe AICPA në raport me rëndësinë e auditimit kanë dalë këto rezultate si më poshtë:

- Teoria e sigurisë moderne të vazhdueshme
- Gjendja aktuale e auditimit të vazhdueshëm dhe monitorimit të vazhdueshëm
- Evolucionin e auditimit dhe çfarë në të ardhmen mund të duket auditimi analitik
- Teknikat e monitorimit të rrezikut të vazhdueshëm

Zhang et al. (2012) paraqesin faktin se auditimet janë në rrezik për t'u bërë më pak të rëndësishme në qoftë se ato nuk do të ndryshojnë për të përmbushur nevojat e palëve me interes, veçanërisht qëllimi është për afatet kohore (për shembull, sigurimin e procesit, sigurinë e nivelit të të

dhënave). Për më tepër, thotë se standardet e auditimit kanë tendencë për të mbetur prapa në krahasim me përparimet në teknologji, dhe shumë procedura bazë të auditimit nuk janë përditësuar për të plotësuar këto zhvillime. Ai gjithashtu përmend se Qendra për Cilësi të Auditimit (CAQ) (2011) ka mbajtur tryeza të rrumbullakëta që sugjerojnë se investitorët duhet të veprojnë në bazë të informacionit financiar në kohën e duhur dhe në mënyrë të vazhdueshme, ku duhet të hulumtohet nëse audituesi duhet të ofrojë siguri për informacionin financiar.

Për më tepër Zhang et al. (2012) argumentojnë se "Audituesit përballen me një sfidë në qasjen e të dhënave. Audituesit nuk janë të gatshëm për të verifikuar të dhënat e kontabilitetit për klientët ku biznesi i proceson të dhënat të digjitalizuara. Teknologjia është një "shofer i madh" i evolucionit të procesit të auditimit, AICPA-ja dhe (ASEC) Emerging Technologies Assurance Task Forca është duke u përpjekur të hapë rrugën për përdorimin e zgjeruar të teknologjisë dhe analitikës së avancuar të të dhënave në procesin e auditimit duke përfshirë edhe standardet e të dhënave, të dhënat e qasjes të aplikueshme për auditim dhe auditim të vazhdueshëm, për të bërë një sistem të të dhënave në një mënyrë të standardizuar dhe për të çuar përpara procesin e automatizimit të auditimit "(Vasarhelyi et al. 2011).

Zhang et al. (2012) theksojnë se projekti i të dhënave të standardit të auditimit është një përpjekje për të kapërcyer hendekun (Kaplan, 2011) në mes të kontabilitetit dhe praktikës së auditimit. "Kaplan (2011) argumenton se fakulteti i kontabilitetit," Kaplan (2011) studiuesit në shkollat profesionale në fakultete të kontabilitetit, kanë kryer studime që janë kryesisht reaktive duke vënë mbingarkese të praktikës ekzistuese në vend të avancimit të praktikave moderne teknologjike".

Ai sugjeron se studiuesit e kontabilitetit duhet të plotësojnë boshllëkun në kërkimin akademik me fokus në zhvillimin e njohurive kryesore praktike. Shfaqja e standardeve të të dhënave dhe aplikimet e auditimit (Apps), është fryt i bashkëpunimit akademik dhe i praktikës. Ndryshimet që me shpejtësi po ndodhin në teknologjinë e informacionit, ku sistemi i të dhënave digjitale po procedohet, i detyron bizneset të formojnë një perde mbrojtëse, pasi në mënyrë të vazhdueshme ka tendencë për gabime dhe mashtrime.

Procesi i auditimit duhet të zhvillohet me ritmin e zhvillimit të procesimit të të dhënave, që menjëherë të jetë detektor i gabimeve dhe i mashtrimeve duke kaluar nga qasja që ka qenë kontrolle klasike në procese të kontrolleve digjitale.

Disa çështje themelore në sigurimin modern që duhen përfshirë:

- (1) Zbatimi progresiv i sistemeve të sigurisë
- (2) Migrimi funksional i roleve dhe detyrave,
- (3) Konceptet për t'u zhvilluar në konceptimin e ri të auditimit.

Duke pasur parasysh se zhvillimet dhe teknologjitë e fundit kanë lehtësuar një lëvizje larg nga elementet historike dhe drejt një qasjeje më proaktive, është thelbësore që audituesit të kuptojnë se çfarë kërkon auditimi i të ardhmes dhe se si ata mund të fillojnë të parashikojnë një progresion logjik në një gjendje të tillë. Për të arritur dhe për të kuptuar këtë, është e këshillueshme të marrin në konsideratë se si auditimi ka evoluar nga fillimet e tij zyrtare në fillim të shekullit të njëzetë.

Revolucioni industrial dhe shpërthimi i rezultuar në rritjen e aktivitetit të biznesit çoi në miratimin e gjerë të metodave të auditimit. Hekurudhat, në përpjekjet e tyre për të raportuar për shpenzimet e kontrollit, prodhimin dhe raportet operative, ishin katalizatorët të mëdhenj në zhvillimin e profesionit të kontabilitetit brenda Shteteve të Bashkuara (Chandler 1977).

Në mënyrë të veçantë, firmat u bënë të vetëdijshme për nevojën e mekanizmave për zbulimin e mashtrimeve dhe llogaridhënies financiare, dhe investitorët gjithnjë mbështeten mbi raportet financiare (veçanërisht korporatat që filluan të marrin pjesë në tregun e aksioneve). Edhe pse këto çështje shkaktuan një zgjerim në përdorimin e mekanizmave të kontabilitetit dhe të auditimit, auditimi u bë një proces i detyrueshëm në Shtetet e Bashkuara pas rrëzimit të bursës së aksioneve të vitit 1929.

Në veçanti, Akti i 1934 Këmbimi i Letrave me Vlerë krijuan Komisionin e Këmbimit të Letrave me Vlerë (SEC). Përveç përgjegjësiave të tjera, SEC-ut iu dha fillimisht autoriteti për shpalljen e standardeve të kontabilitetit, si dhe funksionet e mbikëqyrjes të audituesit. Përveç kësaj SEC-u e pa të nevojshme për të zbatuar mandatin që kompanitë publike tregtare amerikane të dorëzojnë raporte të ndryshme periodike të agjencisë në kohën e duhur. Për të ndihmuar SEC-un që raportet e siguruara janë krijuar në përputhje me parimet e kontabilitetit përgjithësisht të pranuar (GAAP), ishin firmat e kontabilitetit publik të cilat e bënë të nevojshme që në fund të japin garanci të caktuara në lidhje me informacionin.

Për më tepër përpunimet e standardeve të auditimit në përgjithësi përbëhen nga masat ekstreme që kanë ndodhur në përgjigje të ngjarjeve të rëndësishme negative të biznesit. Për shembull, detyra e auditimit si inspektim fizik të stoqeve dhe konfirmimin e të arkëtueshmeve ishin fakultative deri sa aktivitetet mashtruese u zbuluan në MCKESSON & Robbins në vitin 1939. Si rezultat, AICPA lëshoi Deklaratë mbi Procedurën e Auditimit (PSA) nr 1 në tetor të vitit 1939 me ç' rast u kërkuar që audituesi të inspektojë inventarët dhe të konfirmojë të arkëtueshmet. Rrjedhimisht, audituesi u bë përgjegjës për auditimin e njësive të biznesit jo thjesht duke u mbështetur mbi rutinën e

verifikimit të menaxhimit. Pas kësaj, auditimi me anë të inspektimit dhe të vëzhgimit u bë i detyrueshëm.

Sistemet e automatizuara të kontabilitetit filluan të shfaqen në vitet 1950, derisa procedurat manuale të auditimit vazhduan të përdoren ekskluzivisht. Për shembull, në vitin 1954, Universal Automatic Computer (UNIVAC) u zbulua si një nga sistemet e para operative të kontabilitetit elektronik në Shtetet e Bashkuara. Në fillim të viteve 1960, audituesit filluan të mendojnë seriozisht për auditimin në kontekstin e kompjuterizuar. Dy ngjarje të veçanta e lejuan këtë tranzicion.

Së pari, në vitin 1961 Felix Kaufman shkroi për shënime të procesuara elektronike në fushën e auditimit. Në anën tjetër, auditimi "përmes kompjuterit" përfshin përdorimin aktual të sistemeve kompjuterike në testimin e kontrolleve dhe transaksionet. Së fundi, auditimi "me kompjuter" nënkupton vlerësimin e drejtpërdrejtë të programeve kompjuterike, hardware, dhe proceset. Rrjedhimisht, auditimi përmes kompjuterit ose me kompjuter është në gjendje të sigurojë një nivel shumë më të lartë.

Së dyti, International Business Machines (IBM) doli në treg IBM 360 në vitin 1963 dhe kjo pajisje informatike bëri më të volitshme se kurrë punën e kontabilitetit.

Në mënyrë të qartë, këto zhvillime kolektivisht sinjalizuan një ndryshim në aspektin se si aktivitetet e kontabilitetit do të kryhen në të ardhmen duke lehtësuar punën dhe duke lëvizur larg nga auditimi tradicional manual.

Pavarësisht përparimit drejt kontabilitetit të kompjuterizuar, shumë auditues vazhduan për të audituar me metoda manuale dhe shumë pak kanë zgjedhur për të audituar nëpërmjet kompjuterit. Për shembull, Cangemi dhe Singleton (2003) përmendin se në vitin 1967, një firmë e zhvilluar

përdori nga 150 deri në 250 programe unike të auditimit. Për më tepër, në afro 80 për qind të këtyre programeve kërkohet modifikim i rëndësishëm (kodin) në vitin e ardhshëm, për shkak të përmirësimeve të sistemit kompjuterik dhe ndryshimeve në kërkesat e auditimit. Futja e AUDITAPE nga Haskins & tj. në vitin 1967, audituesit i ndihmoi në auditimin me kompjuter (CAAT). Davis pati një efekt të rëndësishëm dhe pozitiv në zhvillimin e teorisë dhe praktikës së auditimit. Duke shkuar përpara, vitet 1970 patën dy zhvillime të mëdha që ndryshuan dramatikisht pamjet e kontabilitetit dhe auditimit.

Së pari, skandali Financimi i Kapitalit të Korporatave në vitin 1973 perceptohet si ngjarja e vetme më e rëndësishme në historinë e auditimit ku organizatat kishin kryer akte të mashtrimit në mes viteve 1964 dhe 1973 (Seidler et al. 1977). Në thelb, menaxherët krijuan politika të rreme të sigurisë dhe të ardhurat e komisionit për të rritur artificialisht fitimet dhe çmimin e aksioneve duke përdorur një shumëllojshmëri të mekanizmave për të fshehur aktivitetet. (Për shembull, kur audituesit u përpoqën të konfirmojnë të arkëtueshmet nëpërmjet thirrjeve telefonike të klientëve). Kur mashtrimi u zbulua përfundimisht në vitin 1973, financimi i kapitalit kishte 2 miliard \$ me politikat e rreme të sigurisë dhe kjo reflektonte afërsisht 67 për qind të totalit të bilancit në llogaritë e librit kryesor. Nëse audituesit do t'i kishin të dhënat në sistemin e kompjuterit do të zbulonin më shpejt se sa u është dashur kaq kohë për t'i zbuluar mashtrimet. Si pasojë, firmat e mëdha të kontabilitetit, të njohura më parë si Big 8, e zhvilluan sistemin me kompjuter, ku punësuan specialistë në njësi të përbëra nga specialistë Electronic Data Processing (EDP) (për auditimin ku u themeluan sistemet e informacionit). Gjatë 25 viteve të ardhshme, shumë prej ngjarjeve të rëndësishme përfshijnë auditimin e

sistemeve të informacionit. Ato ndihmuan në zhvillimin dhe përpunimin e ofertave të automatizuara të dizajnuara për të rritur efektivitetin dhe efikasitetin në auditim.

Avancimi dhe përhapja e teknologjive, të tilla si kompjuter personal, ndikoi që përpunimi i të dhënave elektronike të bëhet gjithnjë e më i përhapur brenda organizatave (Davis 1968).

Autori tregon se numri i kompjuterëve të instaluar në kompanitë me bazë në SHBA është rritur katërfish midis 1962 dhe 1967. Së bashku me këtë shpërndarje të gjerë të informatikës u rrit edhe pushteti dhe rrezikut i sigurisë gjë që solli në rritje kërkesën dhe nevojën për kompjuter për të ndihmuar auditimin në procesimin automatik të të dhënave.

Për shembull, mjetet e standardizuara të auditimit të tilla si Auditimit Command Language (ACL) dhe analiza e të dhënave interaktive të nxjerra (IDEA), u shfaq dhe ofroi avantazhe të rëndësishme mbi programet Cobol me bazë të periudhës së mëparshme. Duke shkuar përpara, mjete të tilla janë periodikë të rafinuar të cilët vazhdojnë të ofrojnë ndihmë të vlefshme për ata që kërkojnë për të audituar nëpërmjet kompjuterit sot.

Në mënyrë të veçantë, kalimi në vitin 2002 i ligjit Sarbanes-Oxley (SOx) ka imponuar ndryshime të thella në kompanitë publike tregtare dhe profesionin e kontabilitetit. SOX ka vendosur që sigurimet rreth praktikave të kontrollit të brendshëm dhe operacioneve, si dhe cilësia e raportimit financiar ishin përgjegjësi e të dy palëve, menaxhimit dhe audituesve. Për më tepër, SOX rriti disiplinën e kontabilitetit për t'i kushtuar më shumë vëmendje adresimit të mashtrimit gjatë rrjedhës së një auditimi. Deklarata mbi Standardet e Auditimit, (Përgjegjsia e Audituesit për të marrë në konsideratë mashtrimin e një auditimi në pasqyra financiare 240), kërkon nga audituesit që të dizenojnë procedura të auditimit që ofrojnë siguri të arsyeshme për zbulimin e mashtrimit, i cili ka një efekt material në pasqyrat financiare.

Megjithatë, barrierat vazhdojnë të ekzistojnë në zhvillimin në drejtim të duhur të auditimit në të ardhmen. Në anën tjetër, auditimi në të ardhmen mbështetet mbi teknologjinë dhe proceset që kanë aftësinë për të zgjeruar analizën e aktiviteteve operative të firmës dhe në këtë mënyrë mund të sigurojë cilësi të përmirësuar. Si një shembull, Kuhn dhe Sutton (2006) kanë ekzaminuar shpenzimet kapitale mashtruese në WorldCom dhe kanë konstatuar se sistemi i auditimit manual ka dështuar.

Një siguri dhe monitorim i vazhdueshme i strukturuar siç duhet, me sistem të automatizuar të të dhënave, do të zbulojë me sukses transaksione të dyshimta në kohën e duhur.

Edhe pse në disa aspekte auditimi tradicional do të vazhdojë të mbajë vlerën, auditimi i së ardhmes ofron mundësi për rritjen e përdorimit të mjeteve të automatizuara dhe mbetet një kyç për ofrimin e garancive në lidhje me menaxhimin e përgjegjshëm dhe shfrytëzimin e aseteve të palëve të interesuara.¹⁴

2.8 Teoritë për shërbime të auditimit

Shërbimet e e auditimit mund të shpjegohen me disa teori, të cilat kanë ndodhur gjatë zhvillimit historik të auditimit.

Teoria e policit ishte pranuar në vitet 40-ta të shekullit të njëzetë dhe ishte përqendruar në procedurat e verifikimit strikt të kontabilitetit, zbulimin dhe parandalimin e mashtrimit dhe abuzimeve.

Teoria e dhënies së besueshmërisë nënkupton se auditimi duhet të rrisë kredibilitetin e pasqyrave financiare.

¹⁴Audit Analytics And Continuous Audit: Looking Toward The Future 2015

Teoria e garancisë së moderuar; sipas kësaj teorie audituesi duke dhënë opinionin e tij mbi saktësinë e pasqyrës së të ardhurave ofron siguri se fitimet e kompanisë janë shpërndarë në mënyrë të drejtë për pjesëmarrësit kryesor në organizatë, apo grupet e rëndësishme të investitorëve.

Teoria në rolin e gjyqësorit - në të cilën audituesi është parë si gjyqtar në procesin e shpërndarjes së informacionit financiar.

Teoria e rritjes së besimit - e cila u shfaq në vitet e 20-ta të shekullit të kaluar dhe në kontrast me teoritë e mëparshme, merret me furnizimin dhe kërkesën e shërbimeve të auditimit. Kërkesa për shërbime të auditimit shpjegohet nga aktorët jashtë kompanive për te kryer investime në këto kompani. Në anën tjetër, audituesi duhet të sigurojë një kontroll të sigurisë dhe kjo është bërë për të përmbushur pritjet e arsyeshme të aktorëve të jashtëm dhe të publikut.

Teoria e menaxhimit - në të cilën audituesi vepron në interes të administrimit, në interes të pronarëve dhe palëve të treta. Menaxhimi duhet të sigurojë: investime shtesë nëpërmjet ndërmarrjeve dhe investitorëve me kushte të favorshme, shitje me çmime të larta, si dhe zvoglimin e shpenzimeve. Informatat financiare luajnë një rol të rëndësishëm ku nëpërmes raporteve financiare të vërtetuara nga auditimi tregohet performanca e kompanisë. Nëse raportet financiare tregojnë trende pozitive ndërmarrjet dhe investitorët nuk hezitojnë për investime shtesë për rritjen e kompanisë.

Punësimi i një audituesi me reputacion, duhet të sigurojë besueshmërinë dhe kredibilitetin e pasqyrave financiare, që është në interes të palëve menaxhimit, aksionarëve dhe ndërmarrjes¹⁵.

¹⁵Revizija i Kontrola 2012 Doc. dr Milanka Aleksić

2.9 Auditimi dhe skepticizmi profesional

Audituesi duhet të ushtrojë gjykim profesional në planifikimin dhe zhvillimin e pasqyrave financiare. Nëse audituesi parandien mashtrime, si profesionist që është duhet te investigojë e jo të tërhiqet. Audituesi si profesionist duhet të ushtrojë gjykim profesional me skepticizëm për evidencat (pra besimi është i mirë po kontrollimi është më i mirë). Audituesi duhet të marrë vendime në bazë të njohurive, eksperiencës dhe trajnimeve që i ka zhvilluar gjatë karrierës së vet. Skepticizmi profesional është i nevojshëm për vlerësimin kritik dhe me prova për audituesin. Ai përfshin shqyrtimin e mjaftueshmërisë dhe përshtatshmërisë se provave të marra të auditimit në rrethana të ndryshme, për shembull, në rastin kur ekzistojnë faktorët e rrezikut për mashtrim, kur prova e një dokumentit të vetëm është dëshmi e vetme mbështetëse për te përcaktuar një sasi përkatëse materiale në pasqyrat financiare.

Skepticizmi profesional përfshin të qenit vigjilent për shembull për:

- Informacionin që vë në pikëpyetje besueshmërinë e dokumenteve dhe përgjigjeve të pyetjeve që do të përdoren si dëshmi të auditimit.
- Kushtet që mund të tregojnë mashtrimet e mundshme.
- Rrethanat që sugjerojnë nevojën për procedura të auditimit, përveç ato që kërkohen nga SNA.¹⁶

¹⁶ SNA 200

KAPITULLI III - ROLI DHE FUNKSIONI I AUDITIMIT TË JASHTËM DHE TË BRENDSHËM**3.1 Roli dhe funksioni i auditimit të jashtëm**

Rëndësia e hulumtimit lind nga interesi i studiuesve akademikë, nga praktikuesit dhe rregullatorët në cilësinë e auditimit të jashtëm. Ky interes është rezultat i skandaleve të shumta financiare dhe reagim i ligjvënësve dhe profesionistëve ndaj këtyre skandaleve (Zhou, 2007).

Auditimi i jashtëm është një vlerësim i veprimtarive të biznesit që është kryer në bazë të dokumentacionit ekzistues (Martiq, sipas Ljubisavljević, 2000). Auditimi i jashtëm merret me verifikimet e të dhënave të kontabilitetit për të përcaktuar saktësinë, vërtetësinë dhe seriozitetin e pasqyrave financiare.

Një auditim i pasqyrave financiare është një proces sistematik i mbledhjes dhe vlerësimit të provave në lidhje me pohimet e menaxhimit mbi veprimet ekonomike dhe ngjarjet në nivelin e besimit mes këtyre pohimeve dhe kritereve të përcaktuara të këtyre objektivave, dhe zbulimin e rezultateve për përdoruesit e interesuar (Ljubisavljević, 2000).

Ne këtë përkufizim përfshihen gjashtë elemente të mëposhtme:

- 1) Një auditim duhet të planifikohet dhe të ketë strategjinë e fazave të procesit të auditimit;
- 2) Objektiviteti nënkupton neutralitetin e personit që kryen auditimin, si dhe cilësinë e auditimit;
- 3) Mbledhja dhe vlerësimi i provave është instrumenti i marrjes së fakteve dhe dokumenteve mbi të cilat bazohen gjetjet e auditimit dhe raportet;
- 4) Aktivitetet ekonomike dhe aktivitetet e biznesit janë subjekt i auditimit nga të cilat audituesi tërheq konkluzionet dhe gjetjet;

5) Auditimi është kryer në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit, dhe shqyrton nëse pasqyrat financiare janë përgatitur në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar, d.m.th, të Kornizës për Raportim Financiar dhe rregulloret në fuqi;

6) Procesi i auditimit duhet të jetë i dobishëm dhe rezultatet e auditimit janë dhënë për të gjitha palët e interesuara.

Mund të konkludohet se objektivi i çdo auditimi është që t'u ofrojë përdoruesve të interesuar një opinion mbi përputhshmërinë e pasqyrave financiare me kriteret e vendosura. Në këtë mënyrë auditimi rrit besueshmërinë e pasqyrave financiare (Trejci, 1994). Auditimi i jashtëm përfshin "kontrollin e provat fizike dhe vlerësimin e aseteve duke ekzaminuar sistemin e kontrollit të brendshëm për të siguruar regjistrimin e saktë të transaksioneve" (Kothari dhe Barone 2006, fq 374). Si ekspertë të jashtëm të kompanisë, audituesit e shqyrtojnë cilësinë e informacioneve të prezantuara nga menaxhimi (Choi dhe Meek, 2008).

Detyra e audituesve të jashtëm është të përcaktojnë, objektivisht dhe me një nivel të nevojshëm të skepticizmit, nëse ka gabime të rëndësishme në pasqyrat financiare dhe duke u bazuar në standardet aktuale të raportimit financiar, ata shprehin mendimin e tyre nëse pasqyrat financiare të kompanisë në mënyrë të drejtë përfaqësojnë pozicionin e saj financiar dhe profitabilitetin. Në mungesë të auditimit, përdoruesit e pasqyrave financiare do të kishin arsye për të qenë skeptikë për informacionin e dhënë (Benston et al., 2006). Auditimi i jashtëm është një domosdoshmëri në një shoqëri, ku kreditimi është përhapur, në të cilën kemi falimentime të ndodhura, dhe në të cilën investitorët duan të studiojnë pasqyrat financiare të kompanive të shumta (Weirich dhe Churyk, 2010).

Për të siguruar objektivitet, audituesit duhet të jenë të pavarur nga klientët e tyre. Tendencat e

fundit të zhvillimit të auditimit në mbarë botën janë pasqyruar në ndarjen e funksionit të auditimit nga shërbimet e tjera të kontabilitetit dhe auditimit. Audituesit janë të ndaluar të ofrojnë shërbime të kontabilitetit dhe shërbime të tjera për një klient të auditimit. Akti i njohur amerikan Sarbanes-Oxley ofron një ndalim të tillë (Reimers, 2008). Si rezultat i reformave të fundit të sistemeve të qeverisjes së korporatave në mbarë botën, audituesit nuk i raportojnë ekipit të menaxhimit të klientit, por Komitetit të Auditimit të klientit, i cili është një organ mbikëqyrës nën bordin e drejtorëve. Në mënyrë që të sigurojë një opinion të pavarur mbi pasqyrat financiare të klientit, audituesi duhet të jetë në përputhje me standardet e aplikueshme të auditimit dhe të kryejë punën me ekspertizë, zell dhe integritet (Kothari dhe Barone, 2006)¹⁷.

Pasqyrat financiare përdoren për vendime dhe qëllime të ndryshme. Ato përdoren për t'u vlerësuar nga pronarët se si administrohet kompania nga menaxhimi, pronarët marrin vendime për blerjen apo shitjen e letrave me vlerë, ndërmarrjet në bazë të raportimeve financiare vlerësojnë dhënien ose jo të kredive për financimin e kompanisë. Gjithashtu pasqyrat financiare përdoren edhe nga investitorë të rinj që i orientojnë ata për investimet e reja.

Përdorimi efektiv i pasqyrave financiare kërkon që shfrytëzuesit dhe përdoruesit e tyre të kuptojnë rolin e tyre. Përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare është menaxhimi.

Publiku investon paratë e veta në entitete të ndryshme me qëllim që të përfitojë më shumë para në formë të dividendeve, interesit apo vlerësimit të kapitalit. Prandaj ata janë të interesuar për operacionet e entitetit. Ata vlerësojnë performancën e entiteteve nëpërmjet pasqyrave financiare. Përdoruesit e pasqyrave financiare nuk mund të mbështeten vetëm në pasqyra financiare, pa i

¹⁷Empirical Research on the external audit banks in Serbia Biljana Jovković Snežana Ljubisavljević Vladimir Obradović 2002

rishikuar audituesi si person i kualifikuar dhe përgjegjës i cili shpreh mendimin e pavarur lidhur me to.

Auditimi i jashtëm është qasje sistematike për vlerësimin dhe përmirësimin e efektivitetit të riskut të menaxhimit, kontrollit të brendshëm dhe drejtimit të kompanive. Auditimi shton vlerën e kompanive kur vlerësohet :

1. Pajtueshmëria me ligjet e aplikueshme dhe rregullat.

Audituesi nuk shikon vetëm aspektin e harmonizimit, por luan një rol këshillues. Një auditues, kur kontrollon harmonizimin me ligjet dhe rregullat e aplikueshme, po ashtu bën edhe komunikimin e mosrespektimit të këtyre ligjeve duke i udhëzuar ata që të bëjnë respektimin e tyre.

2. Qeverisja e korporatës dhe sistemi i brendshëm i kontrollit.

Një auditues sqaron para entitetit, nevojat për udhëheqje të korporatës dhe kontroll të brendshëm, pa anashkaluar rastet e keqpërdorimeve dhe gabimeve. Ligjet dhe rregullat e caktuara kërkojnë që audituesi të komunikojë rëndësinë e sistemit të brendshëm të kontrollit dhe te qeverisjes së korporatave.

3. Asiston menaxhimin në reduktimin e riskut.

Audituesi vlerëson riskun e auditimit. Risku i auditimit përfshin riskun e përkohshëm, të qenësishëm ose të brendshëm (risku që lidhet me bizneset dhe operacionet e entitetit), risku i kontrollit (risku për shkak të sistemit joefektiv të kontrollit), risku i zbulimit (risku që audituesi mund të dështojë të zbulojë keqdeklarimet). Ai mund të komunikojë dhe të diskutojë këto rreziqe me menaxhimin me qëllim të eliminimit të këtyre rreziqeve. Po ashtu SNA 315 kërkon që audituesi të ndërgjegjësojë njerëzit përgjegjës për qeverisje lidhur me dobësitë materiale në dizajnimin dhe implementimin e sistemit të brendshëm të kontrollit si dhe të rekomandojë

sugjerime për të bërë sistemin më efektiv. Në këtë mënyrë, audituesi ndihmon në minimizimin dhe shmangien e rreziqeve.

Objektivi i auditimit të pasqyrave financiare është për të shtuar besueshmërinë e pasqyrave financiare të menaxhimit.

Pas përfundimit të procedurave të auditimit, audituesi i pavarur lëshon një opinion mbi paraqitjen e përgjithshme të pasqyrave financiare. Mendimi i audituesit komunikohet në raportin e audituesit. Raporti standard i audituesit përmban një opinion të pakualifikuar, që do të thotë se një auditues beson që pasqyrat financiare paraqesin në mënyrë të drejtë, në të gjithë aspektin material pozitën financiare të njësisë ekonomike dhe rezultatet e operacioneve në përputhje me standardet e kontabilitetit. Një raport i kualifikuar i pasqyrave financiare shpreh shqetësimet e audituesit që mund të kenë lidhje me çështjet që ndikojnë në pasqyrat financiare. Audituesi lëshon raport me opinion të kundërt në rastet kur nuk mund të tregojë nëse pasqyrat financiare japin apo jo një pamje të drejtë e të sigurtë për sa i takon zërave materialë për shkak të kufizimeve në objekt. Opinioni i audituesit luan rol të rëndësishëm në vendimmarrjet e ndërmarrjes.

3.2 Roli i auditimit në kriza

Kërkesat për auditim varen nga kompleksiteti, madhësin, aktiviteti kur është strukturë komplekse, kërkesat për raporte të ndryshme. Këto kërkesa ligjore bëjnë të mundur rritjen e kërkesave për auditim. Kërkesa për informacion rritet çdo ditë dhe nëse nuk i ke këto informacione atëherë nuk je në trend me biznesin global.

Cilësia e informacionit pa dyshim është e rëndësishme për investitorin, ku auditimi rrit dhe përforcon besimin në informacione financiare sidomos gjatë kohës së krizës financiare.

Një studim i kohëve të fundit nga Federata Ndërkombëtare e Kontabilistëve (IFAC) dhe revista The Banker konfirmon rolin e auditimit në reduktimin e asimetrisë së informacionit.

Anketa është kryer në ndërmarrjet globale për ndërmarrjet e vogla dhe të mesme (NVM) në mënyrë që të kuptojnë më mirë se si kontabiliteti mund të mbështetet më së miri në SME-të dhe huadhënësit. Anketa tregon se huadhënësit i vlerësojnë shumë pasqyrat financiare të audituara.

Në fakt, dy të tretat e të anketuarve treguan se politikat e tyre të kreditimit kërkojnë një formë të sigurisë në pasqyrat financiare të njësisë ekonomike nga një kontabilist. Sipas një treguesi tjetër, 60 për qind e të intervistuarve deklaruan se përfshirja e audituesit në biznesin e SME-ve do të ndihmonte pozitivisht në vendimet e tyre për kreditim. Rezultatet e anketës konfirmuan rolin e rëndësishëm që luajnë audituesit në zvogëlimin e rrezikut të informacionit (që ndikon në vendimmarrjen e huadhënësit).

Literaturat e ndryshme që janë shqyrtuar si p.sh."hipoteza e sigurisë" nxjerr në pah rritjen e rëndësisë së auditimit. Kjo hipotezë argumenton se është auditimi ai që duket si një burim i sigurisë për menaxherët dhe profesionistët e tjerë. Në ditët e sotme, përfshirja e audituesit është një parandalues në një shoqëri që mungesa e dëshmisë mund të interpretohet si neglizhencë apo edhe mashtrim nga ana e menaxhimit. Në përgjithësi, menaxhimi duhet të fajësohet në rast të humbjes financiare nga dështimi i biznesit, mashtrimit apo nga performanca e përgjithshme e dobët. Audituesit ofrojnë siguri dhe mbrojtje të biznesit dhe të investimeve, ata janë garantues të saktësisë së pasqyrave financiare. Siç u përmend më lart, rreziqe të larta çojnë në kërkesa më të larta për siguri dhe audituesit janë burim më i mirë i kësaj sigurie.

Auditimi ka luajtur dhe luan një rol me rëndësi në tregjet moderne të kapitalit për të reduktuar asimetrinë e informacionit. Kriza pa dyshim do të ishte më e rënda po të mos ishin audituesit.

Megjithatë, audiuesit kanë bërë gabime gjatë krizës së fundit financiare, ku dhe u vu në dyshim edhe roli i tyre. Roli i audituesit nuk është që të parashikojë të ardhmen, por për të siguruar që pasqyrat financiare të shoqërive japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë të performancës. Roli kryesor i audituesit është për të përcaktuar nëse pasqyrat financiare të një njësie ekonomike janë pa anomali materiale. Problemi i auditimit të ndërmarrjeve u shfaq kur shumë auditues nuk arritën të njohin praktikën e kredive të këqija apo të kenë një kuptim të saktë të vlerësimit të pasurisë, me ç’ rast i çuan ndërmarrjet në kolaps. Për më tepër, në procesin e auditimit është rritur përdorimi i metodës lista e kontrollit. Kjo qasje ka ndihmuar për të përcaktuar nëse janë regjistruar kredi, ku nuk detyrohen audituesit të shikojnë përtej numrave të dhënë për të provuar vlefshmërinë e numrave. Në procesin e të kuptuarit të biznesit, audituesit duhet të kenë kuptuar se ky lloj i praktikës së kredive nuk kanë një themel të fortë. Shumë prej kompanive që kanë marrë një opinion të pakualifikuar nuk mund të kenë merituar një mendim të pastër mbi ekzaminime më të ngushta. Megjithëse pasqyrat financiare të këtyre kompanive janë "prezantuar në mënyrë të drejtë", sipas Parimeve të Kontabilitetit, të pranura përgjithësisht (GAAP), ato kanë pasur të metat e tyre në praktikën e kredive. Auditimet mund të kenë qenë në pozitë më të mirë për të parandaluar rrjedhën e gabuar të gjendjes financiare të disa kompanive nëse standardet e saj profesionale do të ishin zbatuar në mënyrë më efikase. Bota ekonomike dhe financiare ka kërkesë të nevojshme me më shumë transparencë në zbulimin themelor të informacionit financiar.

Kohët e fundit janë nxjerrë shumë rregulla dhe standarde në lidhje me aktivitetin e kontabilitetit dhe sistemit të raportimit. Federata Ndërkombëtare e Kontabilistëve (IFAC) nxori Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA) duke dhënë udhëzime për audituesit financiarë. Për t’u ndihmuar kontabilistëve profesionistë në trajtimin e çështjeve që lidhen me krizën globale

financiare, IFAC dhe Bordi Standardet Ndërkombëtare për Auditim dhe siguri (IAASB) janë fokusuar kryesisht në tre aktivitete:

1. Për të rritur ndërgjegjësimin në mesin e përgatitësve të pasqyrave financiare dhe audituesve, si dhe zhvillimin e udhëzimeve që mund t'i ndihmojnë ata në raportimin mbi instrumentet financiare.
2. Për të inkurajuar konvergjencën e mëtejshme në standardet mbi instrumentet financiare të raportimit, ndërsa në të njëjtën kohë duke mbështetur fuqishëm vlerën e drejtë të kontabilitetit (që të jenë transparentë, meqenëse është në interes të investitorëve).
3. Për të marrë pjesë dhe për të promovuar diskutimet e praktikave më të mira në lidhje me auditimet e institucioneve financiare dhe organizatave të tjera që janë të prekura nga kriza e tanishme. Njëkohësisht, shumë vende kanë nxjerrë rekomandime për të gjitha organizatat ekonomike dhe financiare në përmirësimin e sistemin e tyre të kontabilitetit, duke rritur transparencën. Por më e rëndësishmja është se këto rekomandime dhe udhëzime duhet të zbatohen në mënyrë të vazhdueshme dhe të jenë plotësisht efektive. Shumë probleme që hasen në profesionet e auditimit nuk do të ishin shfaqur, në qoftë se do të ishin zbatuar standardet profesionale.

Kohët e fundit Dhoma e Komitetit të Çështjeve Ekonomike të Lordëve ka bërë thirrje për një hetim të gjerë të tregut të auditimit në Mbretërinë e Bashkuar. Ajo akuzon audituesit e ndërmarrjeve për rolin e tyre në krizën financiare. Audituesit duhet të kryenin më mire detyrat e tyre dhe të ishin më rigorozë në punën e tyre. Dhoma e Komitetit të Çështjeve Ekonomike të Lordëve në Mbretërinë e Bashkuar thekson këtë fakt si një faktor kontribuues për kolapsin e ndërmarrjeve. Kritika e tyre tërheq vëmendjen për të metat për të audituar ndërmarrjet dhe rolin e

audituesve për të qenë më shumë vigjilent. Prandaj, sistemi i auditimit duhet të forcohet në atë masë, që kujdesi profesional të jetë si një parim udhëzues për audituesit. Kriza aktuale dhe zhvendosja globale ka sjellë kërkesa të reja për audituesit. Rrjedhimisht roli i audituesve duhet të ndryshojë. Audituesit duhet të shikojnë përtej numrave të paraqitur në pasqyrat financiare dhe të shpenzojnë më shumë kohë duke vlerësuar nëse kompania është duke bërë biznes të shëndoshë. Por, pavarësisht nga të metat e audituesve, nuk ka profesione të tjera që mund të kenë bërë një punë më të mirë për të përcaktuar nëse një kompani është duke bërë afarizmin të mirë. Audituesit kanë njohuri dhe përvojë për të kryer detyrat e nevojshme. Mbi të gjitha, ata janë të pavarur gjë që u mundëson përdoruesve të pasqyrave financiare të besojnë në vlefshmërinë e informacionit të paraqitur.

Auditimet në përgjithësi janë konsideruar si procese shumë të rëndësishme, por kriza që e kapi botën në vitet 2007, 2008, 2009 e tregon të kundërtën, që auditimi ka dështuar aty ku vërtetimet e raporteve nuk kanë qenë në nivel. Procesi i auditimit ka nevojë për përmirësime dhe duhet të luajë rol të rëndësishëm në të ardhmen.

Kriza financiare ka ndikuar në shumë vende dhe industri, por kriza më së shumti ka goditur sistemin financiar dhe ndërmarrjet, ku një pjese të fajit e kanë edhe auditimi i brendshëm, ashtu si auditimi i jashtëm, ku nevoja ka qenë që auditimi të jetë shume më i mirë dhe më rigoroz. Drejtimi i kompanive dhe audituesit kanë dështuar për të shmangur nga kriza. Në vitin 2009, Organizata për Bashkëpunim Ekonomik dhe Zhvillim (OECD), zhvilloi një plan për të përmirësuar rolin e qeverisjes së korporatës. OECD tregoi se bordi i drejtorëve duhet të kontrollohet në mënyrë më rigoroz. Përveç kësaj, tregon se çdo kompani në sektorin e saj financiar duhet të theksojë rolin e administrimit të rrezikut. Për më tepër, shpërblimet e

menaxhimit që shkaktojnë shqetësime në mesin e popullit duhet të kontrollohen. Përputhshmëria dhe standardet e sektorit financiar duhet të rriten(OECD, 2009).

Falimentimi i Lehman Brothers dhe Merrill Lynch, tregoi se audituesit kanë miratuar pasqyrat financiare, por puna e auditimit nuk ka qenë në nivelet e duhura. Ata nuk e parashikuan rrezikun pavarësisht që procesi i auditimit ka qenë në këtë periudhë të vështirë, pasi ata humben shumë klientë të cilët kishin falimentuar.

Ernst and Young organizoi një takim me Komitetin e Auditimit në vitin 2008, ku rekomandoi që audituesit e jashtëm duhet të shqyrtojnë me kujdes pasqyrat financiare, të përgatisin dhe të vërtetojnë planet financiare dhe buxhetet, për të treguar se firmat pasqyrojnë rregullisht të gjitha informacionet e rëndësishme. Përveç kësaj, komiteti tha se auditimi i brendshëm duhet të ketë një rol më të madh në korporata dhe të inkurajojë audituesit e jashtëm në mënyrë që të adresojë ndonjë shqetësim të palëve të interesuara. Në të vërtetë, ky raport mbulon shumë fusha që mund të kenë nevojë për përmirësime.

Procesi i auditimit duhet të ketë një kontroll të cilësisë sa më rigoroz nga institucionet përkatëse. Auditimi është një proces besueshmërie, pasi aty ku ai kryhet, rrit besueshmërinë e përdoruesve të pasqyrave financiare. Por në fakt po dëshmohet e kundërta, sepse nëse auditimi nuk i përdor procedurat dhe standardet e auditimit, nuk e planifikon dhe e vlerëson rrezikun atëherë do të ketë një vlerësim dhe opinion jo real për raporte financiare¹⁸.

Auditimi duhet të shtrihet dhe të përmbushë nevojat e palëve të interesuara në mënyrë më efikase.

Gjithkush ka drejtë të pyesë : Çfarë roli luajti auditimi gjatë krizës globale financiare?

Sipas ACCA duhet të rritet konkurrenca në auditim. Kur rritet konkurrenca gjithmonë ka rritje në cilësinë e punës audituese. Në këtë mënyrë mund të eliminohen edhe marrëveshjet që firmat e

¹⁸Role of Internal Audit in Preventing Financial Crises Zainab Rezai, and Zahra Mousavi fq.3

mëdha audituese lidhin me njera tjetren, duke ndihmuar edhe në rritjen e përgjegjësisë gjatë procesit të auditimit.

ACCA argumenton se auditimi duhet të përmirësohet në fusha të tilla si të menaxhimit të riskut, qeverisjes së korporatave dhe testimit të modeleve të biznesit të kompanive. Kjo do të përmbushë nevojat e palëve të interesuara në mënyrë më efikase, adresimi i kritikave për rolin e procesit të auditimit, do të ndihmojë për të kapërcyer hendekun¹⁹.

Procesi i auditimit është një proces i cili mund të parandalojë krizën e bizneseve nëpërmjet parashikimit dhe paralajmërimit të fenomeneve negative në një kompani. Ai tregon se kompania po ecën apo jo në rrugën e duhur, duke u rekomanduar pronarëve dhe aksionareve marrjen e masave parandaluese para se të ndodhë më keqja.

3.3 Auditimi dhe Falimentimi i kompanive

Rasti i falimentimit të kompanisë Enron, një kompani që kishte si aktivitet bazë energjetikën, pati jehonë në gjithë botën, pasi audituesi i saj u bë pjesë e manipulimit të pasqyrave financiare.

Ajo u auditua nga kompania audituese e Artur Anderson që është angazhuar që nga viti 1985. Kjo kompani bënte pjesë në pesë firmat e mëdha (5 Big), dhe falimentoi për shkak të këtij skandali.

Kjo krijoi një mosbesim ndaj audituesve, ku u krijua një përshtypje e gabuar për ta, sikur nuk raportnin më në mënyrë reale dhe ky përkeqësim në vlerësim zgjati disa vite. Rasti Enron tregoi për një menaxhim të keq, llogari mashtruese dhe mashtrime të ndryshme, ku kompania audituese i certifikoi duke i fshehur këto mashtrime.

Kompania Enron fshehu humbjet, pasqyroj në rritje fitimet, duke rritur në mënyrë artificiale çmimin e aksioneve në këtë firmë. Artur Anderson është fajtor tek Enron, sepse kompania e

¹⁹ Audit under fire: a review of the post-financial crisis inquiries ACCA fq 2 2011

auditimit nuk e respektoi kodin e etikës profesionale. Ndërkohe audituesit e kompanisë i emëronte në mënyrë të pavarur bordi i aksionarëve ku ata u raportonin atyre. Kjo ndryshoi me ligjin SOX.

Për t'i eliminuar dhe për t'iu shmangur këtyre situatave, më mirë është angazhimi i audituesit me rotacion të detyrueshëm çdo dy ose katër vite, ku më efektiv është audituesi i ardhshëm që angazhohet e kontrollon edhe shënimet e audituesit të mëparshëm.²⁰

Ashtu si Enroni, edhe një kompani tjetër amerikane WorldCom, pati të njëjtin skandal në vitet 1999 deri 2002, ku dhe falimentimi i kësaj kompanie kishte të njëjtën histori sikurse Enron. Edhe kjo kompani auditohej nga Artur Anderson.

Jo vetëm në SHBA por edhe në Evropë, pati një falimentim të një kompanie të madhe siç ishte Parmalat, ndryshe është quajtur “Enron i Evropës”, gjiganti i përpunimit të qumështit në 2003.

Në vitet e '80 dhe 90' Parmalat ishte margaritar i tregut italian deri kur aksionaret në 2003, zbuluan se kjo kompani kishte mashtruar për 4 miliardë Euro në Bankën Amerikane.

Ky skandal nuk i la pa prekur dhe kompanitë e auditimit, të cilat u paditen dhe iu kërkua dëmshpërblim 10 miliardë dollarë, duke nënvizuar faktin që audituesit neglizhuan dhe nuk zbuluan mashtrimet dhe vjedhjet që çuan në rënien e kompanisë.

Këto mashtrime nuk kanë mundur të realizohen pa pjesëmarrjen e drejtimit, si dhe të dy kompanive të mëdha të auditimit dhe kontabilitetit Grant Thornton dhe Delotte²¹.

Skandalet e mashtrimit që përfshinë shumë korporata të njohura si Enron, WorldCom, Adelphia, Global Crossing, Parmalat, Tyco dhe Xerox kanë çuar në falimentime që kanë dëmtuar disa palë të interesuara. Sipas Rezzae (2004) raportimi mashtrues ka gjeneruar humbje prej më shumë se

20 Enron and auditing The Economist Feb 9th, 2002

21The Parmalat scandalworldfinance June 24th, 2011

500 miliardë dollarë për investitorët. Kjo gjë ka rezultuar me humbje të kredibilitetit të pasqyrave financiare të audituara, duke ngritur pyetje rreth integritetit të tyre.

Auditimi është një proces shumë i rëndësishëm në kompani, si ai i kryer nga auditimi i brendshëm edhe ai i kryer nga auditimi i jashtëm, pasi përdorueset e raporteve financiare i besojnë audituesit. Audituesi duhet të ketë një kod të etikës dhe një vlerësim profesional. Ai duhet të veprojë sipas standardeve ndërkombëtare të auditimit sepse, në të kundërtën, nëse auditimi dështon në paraqitje sa më reale të raporteve financiare do të dështojnë të gjithë aksionaret, ndërmarrjet, punëtorët, furnitorët, shteti etj.²²

Pas këtyre skandaleve menjëherë janë bërë reforma në raportimin financiar si dhe reforma në standardet ndërkombëtare të auditimit. U aprovuan shumë rregulla të ashpra ligjore për profesionin e auditimit, duke përfshirë edhe kompetencat dhe rregullat disiplinore. Në të njëjtën kohë, skandalet e mashtrimit kanë humbur besimin e publikut në procesin e auditimit (REZZAE, 2004).

Pavarësisht nga vështirësitë në luftën kundër mashtrimit të pasqyrave financiare, audituesit nuk duhet të injorojnë këtë çështje. Është e nevojshme për të gjetur mekanizma për të luftuar akte mashtruese pavarësisht vështirësive (Turner, 1999). Në të njëjtën kohë, teknologjia e informacionit duhet ndryshuar në mënyrë dramatike në mënyrën e përgatitjes së pasqyrave financiare që përdoren dhe auditohen (Zhao, Jen, Chang, 2004).

Në të njëjtën linjë të të menduarit, janë Flowerday dhe Von Solms (2005). Ata sugjerojnë se audituesit duhet të gjejnë mënyra të reja për të verifikuar raportet financiare. Në këtë kuptim, audituesit dhe ekspertët e kontabilitetit duhet të punojnë në zhvillimin e mekanizmave dhe teknologjive të auditivit në pasqyrat financiare dhe parandalimin e mashtrimit.

22 WorldCom accounting scandal theguardian.com/business/2002/aug/09/corporatefraud.worldcom2

Konsideruar nga AICPA, Instituti Amerikan i Kontabilistëve Publikë të Çertifikuar, propozoi teknologjitë e reja që do të ndikojnë te Kontabilistët e Çertifikuar (AQP) dhe firmat e auditimit. Procesi i auditimit të vazhdueshëm (AC) mund të ndihmojë për të zbuluar anomalitë dhe mashtrimet në raportimin financiar. Në krahasim me traditën e auditimit të pasqyrave financiare, auditimi i vazhdueshëm prej shumë kohësh është i plotë, i saktë dhe më pak i kushtueshëm (alles, Kogan, VASARHELYI, 2005). Auditimi i vazhdueshëm i referohet auditimit të tabelave të kontabilitetit duke i krahasuar në vend me tabelat e vjetra të kontabilitetit (YANG, 1990).

3.4 Përgjegjësitë e Audituesit

Përgjegjësia e audituesit bazohet në auditimin e bërë dhe shfaqjen e një opinionit lidhur me këto pasqyra financiare. Audituesit planifikojnë dhe drejtojnë auditimin, në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Këto standarde kërkojnë që të jenë në harmoni me kërkesat etike, të planifikojnë dhe performojnë auditimin në atë nivel, për të arritur një siguri të arsyeshme që pasqyrat financiare të jenë të pastra nga gabimet materiale. Auditimi përfshin në vete realizimin e procedurave për të arritur konkluzione të kënaqshme audituese, rreth shumave të zërave dhe llogarive në pasqyrat financiare që auditohen. Procedurat e zgjedhura varen nga gjykimi profesional i audituesit. Këtu përfshihet edhe vlerësimi i rrezikut të mos-zbulimit të gabimeve materiale në pasqyrat financiare. Në bërjen e këtyre vlerësimeve të rrezikut, audituesi konsideron “Kontrollin e brendshëm” si shumë të rëndësishëm për përgatitjen dhe prezantimin e pasqyrave financiare të kompanisë, në mënyrë që të dizajnojë procedurat e auditimit që janë të duhura në rrethanat adekuate, por assesi për qëllime të dhënies së një mendimi për “Efikasitetin e kontrollit të brendshëm” të entitetit. Gjithashtu auditimi përfshin vlerësimin e duhur të “Politikave dhe procedurave të kontabilitetit” të përdorura në evidencat kontabël dhe prezantimin e pasqyrave

financiare, arsyeshmërinë e vlerësimeve kontabël të bëra nga menaxhimi si dhe vlerësimin e prezantimit të përgjithshëm të pasqyrave financiare.

Auditimi është një ekzaminim i pavarur dhe shprehja e një opinion lidhur me pasqyrat financiare të një ndërmarrjeje nga një çuditur i caktuar, në përputhje me kushtet e tij të angazhimit dhe respektimin e rregullave ligjore dhe kërkesat profesionale (Dandago, 1999) dhe (Mainoma, 2007). Audituesi këtu mund të nënkuptojë një firmë individuale apo kryerjen e auditimit të një ndërmarrjeje nga ndonjë kompani audituese. Audituesi duhet të miratohet dhe duhet të ketë pavarësi personale dhe operacionale, për të kryer detyrën e tij në mënyrë efektive. Akpata (2001) dhe (Sabari, 2003), klasifikojnë auditimin: në private, statutore, të menaxhimit dhe të auditimit të brendshëm, edhe pse të gjitha llojet e fokusit të auditimit, në rregullore (të cilat) çojnë në kontrollin e shpenzimeve apo të ardhurave.

Millichamp (2000: 35) përcakton auditimin e brendshëm si "një funksion të pavarur të vlerësimit brenda një organizate për rishikimin e sistemit të kontrollit dhe cilësisë së performancës si një shërbim për organizatën. Auditimi objektivisht shqyrton, vlerëson dhe raporte mbi përshtatshmërinë e sistemit të kontrollit të brendshëm në përdorimin e duhur ekonomik, eficient dhe efektiv të burimeve".

3.4.1 Përgjegjësia e audituesit në auditim dhe pasqyrat financiare

Përgjegjësia kryesore për parandalimin dhe zbulimin e mashtrimit qëndron në ata që janë të ngarkuar me qeverisjen e subjektit dhe menaxhimin. Është e rëndësishme që auditimi, të jetë në mbikëqyrje të të ngarkuarve me qeverisje. Një theks të veçantë duhet vendosur në parandalimin e mashtrimeve, e cili mund të reduktojë mundësitë për mashtrime që ndodhin por edhe për parandalimin e tyre.

Masat rregullative, zbatimi i standardeve dhe legjislacioni përkatës, do të çojnë në ndërgjegjësimin e individëve për të mos kryer mashtrime për shkak të mundësisë së zbulimit dhe ndëshkimit. Kjo përfshin një angazhim për krijimin e një kulture të ndershmërisë dhe sjelljes etike, të cilat mund të përforcohen me një mbikëqyrje aktive nga ata që ngarkohen me qeverisje. Mbikëqyrja nga të ngarkuarit me qeverisje përfshin, potencialin për shkeljen e kontrolleve apo ndikimin tjetër mbi procesin e raportimit financiar të papërshtatshëm, të tilla janë përpjekjet nga menaxhimi për të menaxhuar të ardhurat në mënyrë që të ndikojnë në perceptimet e analistëve të performancës së njësisë ekonomike dhe profitabilitetit .

3.4.2 Përgjegjësia ligjore e audituesit

Audituesit janë përgjegjës për rastet e lejimit të elementeve jashtëligjore. Ata janë përgjegjës për të dyja veprat penale dhe civile.

Nëse ka të bëjë me raste të shkeljes së ligjit, për audituesin përbën vepër penale. Audituesit pavarësisht nga vijnë, janë të detyruar të veprojnë në përputhje me legjislacionin e atij vendi ku veprojnë. Në vepra penale janë thyerja e ligjit, mashtrimet etj.

Kjo do të thotë se audituesi mund të ndiqet në një gjykatë penale për shkak që ka vepruar me vetëdije ose nga pakujdesia, kur jep një opinion të papërshtatshëm të auditimit.

Sa u përket padive civile kemi dy padi ligjore, ligji për kontratat dhe ligji për palët e treta. Te kontrata shkelja e marrëveshjes që është përcaktuar në kontratë, mund bëjë që pronarët të kërkojnë një auditues tjetër në qoftë se ata nuk i janë përmbajtur letër angazhimit. Te paditë e palëve të treta po përmendim rastin kur një kompani merr kredi dhe ndërmarrja e aprovon kredinë duke u besuar pasqyrave financiare të audituara. Nëse këto pasqyra nuk kanë qenë reale atëherë ndërmarrja e padit audituesin.

3.5 Roli dhe funksioni i auditimit të brendshëm

Auditimi i brendshëm është një proces i verifikimeve për të reduktuar mashtrimet, gabimet brenda kompanisë.

Auditimi i brendshëm është një aktivitet i pavarur për të ofruar siguri objektive dhe një aktivitet këshillues, i dizajnuar për të shtuar vlerën dhe për të përmirësuar veprimet e organizatës

Auditimi i brendshëm ndihmon organizatën në përmbushjen e objektivave, duke nxitur një qasje sistematike dhe të disiplinuar për vlerësimin dhe përmirësimin e efektivitetit në menaxhimin e rrezikut, kontrolleve dhe proceseve të qeverisjes (Përkufizimi nga IAB).

Rritja dhe globalizimi i bizneseve, presioni i tregut për të përmirësuar operacionet, ndryshimi i shpejtë i kushteve të biznesit lind nevojën për kontroll në mënyrë që të sigurohet që kontrolli të jetë sa më efektiv dhe për të zbuluar rrezikun siç duhet. Për të përmbushur kete nevojë audituesit e brendshëm janë duke përdorur auditimin e vazhdueshëm për të maksimizuar efektivitetin e punës së tyre. Audituesi ruan pavarësinë e auditimit të brendshëm dhe objektivitetin në vlerësimin e efektivitetit të kontrolleve, menaxhimin e rrezikut dhe të proceseve të qeverisjes.

Auditimi i brendshëm është projektuar për të ofruar siguri të arsyeshme në lidhje me arritjen e objektivave thelbësore siç janë :

- Efektiviteti dhe efikasiteti i operacioneve
- Besueshmëria e raportimit financiar dhe menaxhimit
- Pajtueshmëria me ligjet dhe rregulloret
- Ruajtja e pasurive

Kompleksiteti dhe madhësia e organizatave bënë të pamundur që menaxherët e lartë të kontrollojnë personalisht nëse organizata po ushtron veprimtarinë në mënyrë efektive. Për t'u siguruar se

organizata po funksionon në mënyrë efektive, është e domosdoshme që në organizatë të funksionojë shërbimi i auditimit të brendshëm.

Auditimi i brendshëm është proces që ekzaminon dhe vlerëson efektivitetin si dhe kontrollon procedurat, politikat dhe aktivitetet a janë zbatuar nga drejtimi. Auditimi i brendshëm është edhe këshillëdhënës për qeverisjen sa më të mirë të kompanisë.

Me hyrjen e ligjit NR. 02/L-74 në fuqi për auditim të brendshëm në Kosovë në vitin 2007 dhe me shfuqizimin e tij me ligjin Nr. 03/ L-128 për auditim të brendshëm u bë e detyrueshme të ketë njësi të auditimit të brendshëm te organizatat buxhetore dhe kompanitë publike.

Funksionimi i auditimit të brendshëm në ndërmarrje ndikon në efektivitetin e saj sepse me gjetjet e audituesit të brendshëm, ndërmarrja zbaton rekomandimet. Auditimi i brendshëm është i pavarur dhe i raporton komitetit të auditimit. Auditimi brendshëm është një filtër para se të angazhohet auditimi i jashtëm.

Vendosja e mbajtjes së një kontrolli të brendshëm efektiv është në pajtim me udhëzimin e INTOSAI (INTOSAI GOV 9120) lidhur me “ Kontrolli i brendshëm: krijimi i bazës për përgjegjshmëri në Qeverisje”.

Përcaktimi i roleve dhe përgjegjësitë të cilat do t’i zbatojnë udhëheqësit duke filluar nga udhëheqësit e ekipeve e me radhë mund të jepen si me poshtë:

- Krijimi i një mjedisi pozitiv të kontrollit;
- Ofrimi i udhëzimit për sjelljen e duhur;
- Largimi i përpjekjeve për sjellje të pamoralshme;
- Vendosjen e disiplinës atje ku është e përshtatshme;

- Sigurimi që të gjithë audituesit kanë dhe mbajnë një nivel të kompetencës për kryerjen e detyrave të tyre;
- Përkufizimi i qartë i fushave kryesore të autoritetit dhe përgjegjësisë;
- Vendosjen e linjave përkatëse të raportimit;
- Formulimi i politikave dhe proceduarve të menaxhimit të kontrollit, të cilat janë të bazuara në analizën e rrezikut;
- Përdorimi i aftësimit, komunikimeve të menaxhimit dhe veprimeve ditore për fuqizimin e rëndësisë së menaxhimit të kontrollit;
- Monitorimi i aktiviteteve të kontrollit të organizatës përmes vlerësimeve vjetore dhe raporteve për menaxhimin e nivelit të lartë.²³

Përkufizimi i auditimit të brendshëm thekson vlerën e shtuar dhe rolin e auditimit të brendshëm si një aktivitet që jep siguri dhe konsultim. Për shërbimet e konsulencës siç përcaktohet nga IIA i referohemi "veprimtarisë këshillimore dhe bërjes së shërbimeve për klientin, natyrës dhe qëllimit për të cilat janë pajtuar nga klienti, shërbime që kanë për qëllim për të shtuar vlerën dhe për të përmirësuar qeverisjen e një organizate, menaxhimin e rrezikut, dhe proceset e kontrollit"(IIA, 2009). Chapman (2001) argumenton se përfshirja në aktivitetin e konsulencës ka ngritur audituesin e brendshëm në një rol më strategjik në organizatë. Aktivitetet e konsulencës në përgjithësi janë të një natyre të zgjidhjes së problemeve. Auditimi i brendshëm punon ngushtë me menaxhimin për të ndihmuar atë që të arrijë objektivat e saj. Përfshirja e funksionit të konsulencës përben një qasje më pro-aktive, ku auditimi i brendshëm bëhet një partner me menaxhimin (Bou-Raad, 2000; Christopher et al, 2009.).

²³ Udhëzues i menaxhimit të cilësisë së auditimit fq7 ZAGJ

Një numër studimesh në mbarë botën kanë shqyrtuar shkallën në të cilën auditimi i brendshëm angazhohet në aktivitetet e konsulencës. Një studim nga Nagy dhe Cenker (2002) shqyrtoi nëse përkufizimi i ri i konsulencës, është pasqyruar në fakt në aktivitetet e audituesve të brendshëm. Në hulumtim intervistuan drejtorët amerikanë të auditimit të brendshëm, ku adresimi i çështjeve është theksuar te ndryshimet që lidhen me fushëveprimin e auditimit, strukturën organizative, menaxhimin e riskut dhe pritjet e Komitetit të Auditimit. Studimi nxori në pah këtë përkufizim të auditimit të brendshëm, pra pasqyrimin e praktikës ekzistuese. Shërbimet e audituesit të brendshëm për shumë vite kanë qene të lidhura edhe me shërbime të konsulencës dhe aktivitete të tjera.

Hass et al. (2006) raportojnë se gjatë viteve 1990 audituesit e brendshëm në SHBA kanë qenë të prirur për t'u bërë partnerë konsultativë me menaxhimin. Në fillim të viteve 2000 menjëherë pas epokës Sarbanes-Oxley (Sox), pati një lëvizje në drejtim të sigurisë së punës për audituesit e brendshëm, ku theks i veçantë iu vu sistemeve të kontrollit të brendshëm.

Kjo sinjalizon se shkalla e përfshirjes së auditimit të brendshëm në aktivitetet e konsultimit ka qenë e ndikuar edhe nga mjedisi ekonomik dhe rregullator.

Disa studime evropiane sigurojnë prova të shkallës së angazhimit të auditimit të brendshëm në aktivitetet e konsultimit në Evropë. Për shembull, Arena et al. (2006) ndërmorën një studim të funksionimit të auditimit të brendshëm të gjashtë kompanive italiane dhe gjetën se vetëm në një nga firmat, funksioni i auditimit të brendshëm është angazhuar në mënyrë të konsiderueshme në aktivitetet e konsulencës. Allegrini et al. (2006), në shqyrtimin e literaturës së auditimit të brendshëm evropian, raportojnë se konsulenca përgjithësisht formon një pjesë relativisht të vogël të aktiviteteve të auditimit të brendshëm në Evropë p.sh. në Francë, shërbimet e sigurisë

përfaqësojnë 73% të punës (Institut Francais de l'Auditimit et du Controle Internes, 2005), në Belgjikë, mesatarisht 12 për qind të kohës vjetore të punës janë konsulente (IIA Belgjikë, 2006), ndërsa në Itali, vetëm disa kompani të mëdha (8% e 100 firmave të mëdha) kanë përdorur auditimin e brendshëm për aktivitetet e konsulencës (Allegrini dhe D'Onza, 2003). Megjithatë, aktivitetet këshilluese të audituesit të brendshëm janë duke u rritur, për shembull, Allegrini dhe Bandettini (2006) tregojnë një rritje nga 7 deri në 26 për qind të kohës së caktuar të audituesit të brendshëm merret me aktivitetet e konsultimit në kompanitë italiane. (Paape et al. 2003) gjetën se 64% e të anketuarve në sondazhin e tyre të audituesve të brendshëm të pesëmbëdhjetë vendeve evropiane, kanë raportuar se funksionet e tyre kanë qene të angazhuara në konsulencë dhe në drejtim të mbështetjes së menaxhimit të aktiviteteve. Për më tepër, 61% e të anketuarve (për të mbrojtur dhe për të ruajtur pavarësinë) nuk ishin dakord me sugjerimin se është më mirë për auditimin e brendshëm për të mos pranuar detyra të këshillimit.

Selim et al. (2009) në një studim krahasues të auditimit të brendshëm dhe praktikës së konsultimit ndërmjet UK, Ireland dhe Itali, kanë gjetur se në të dy vendet ka pasur një rritje të konsiderueshme në nivelin e konsultimit që nga viti 1999.

Në Itali, detyrat më të zakonshme të auditimit të brendshëm janë konsulencat që kanë të bëjnë me pajtueshmërinë legislative, qeverisjen dhe menaxhimin e riskut. Studimi ofron mbështetje për shqetësim në lidhje me: nëse roli i dyfishtë i audituesit të brendshëm si shërbim konsultimi dhe sigurie komprometon objektivitetin e auditimit të brendshëm. Rreth 36% e të anketuarve italianë raportuan se përfshirja në konsulencë rrit aftësinë për të qenë i pavarur dhe objektiv, ndërsa 38% e të anketuarve në Mbretërinë e Bashkuar / Irlandë raportuan se përfshirja e tillë ul pavarësinë dhe

objektivitetin. Më tej, 64% e të anketuarve në Mbretërinë e Bashkuar / Irlandë raportuan një rritje të rrezikut të konfliktit të të interesave për audituesit e brendshëm, që rrjedhin nga përfshirja në të dy role të konsultimit dhe sigurimit të pavarësisë, ndërsa 51% e të anketuarve italianë raportuan që kjo ka 'efekt' (Selim et al., 2009, f .18).

Selim et al. (2003) shqyrtuan rolin e auditimit të brendshëm në shitjet dhe blerjet. Hulumtimi përfshin intervistimin e audituesve të brendshëm dhe menaxherët e lartë në 22 kompanitë në SHBA dhe Evropë. Të intervistuarit besojnë se mundësitë ekzistojnë për një rol më pro-aktiv sidomos në fushat për të këshilluar menaxhimin dhe ofrimin e shërbimeve këshilluese. Melville (2003) ka kryer një studim global të kontributit të audituesve të brendshëm në drejtim të menaxhimit strategjik brenda organizatës. Gjetjet e këtij studimi arrijnë në konkluzione se, audituesit e brendshëm japin një kontribut pozitiv në menaxhimin strategjik dhe janë aktivë në zhvillimin e objektivave strategjike.

Van Peurse (2004) ka kryer një studim në Zelandën e Re për të identifikuar funksionet që audituesit e brendshëm perceptojnë të jenë thelbësore për rolin e tyre. Anketa gjithashtu është realizuar për të kuptuar natyrën e audituesit të brendshëm "Dilema dhe roli" (f. 379), për të ndihmuar dhe vlerësuar në mënyrë të pavarur menaxhimin. Komentet e marra nga të anketuarit treguan se roli i auditimit të brendshëm ka ndryshuar në vitet e fundit. Audituesi sot më shumë luan rolin e konsulentit sesa të "policit". Shumica e atyre që komentuan këtë ndryshim nuk e perceptojnë atë si një problem. (2005) Studimi i Van Peurse u përpoq të shpjegojë se si audituesit e brendshëm merren me konfliktin e interesit ndërmjet përgjegjësisë të tyre të mbikëqyrjes dhe sigurimit të mbështetjes për menaxhim. Van Peurse gjeti se tensioni i përfshirë në mbajtjen e këtij roli të dyfishtë çon në rolin e paqartë, por se kjo paqartësi nuk është

domosdoshmërisht e padëshirueshme. Me poshtë po japim tre konceptet (që dolën nga intervistat), të cilat ndikojnë në aftësinë e audituesve të brendshëm për të ruajtur pavarësinë e tyre:

- Si ata krijojnë dhe vendosin rolin dhe detyrat e tyre
- Roli i statusit profesional
- Natyra e komunikimit në të cilën ata angazhohen

Një studim i kohëve të fundit nga Ahmedi dhe Taylor (2009) ofron dëshmi se efekti i audituesit të brendshëm është shumëdimensional. Në një studim të 101 audituesve të brendshëm të Malajzisë, ata nuk gjejnë një lidhje të rëndësishme në mes përkushtimit ndaj pavarësisë dhe konfliktit që rrjedh nga kryerja e dy funksioneve, të rolit këshillues dhe të rolit mbikëqyrës. Ky studim na jep gjetje që nënvizojnë faktin që ekziston një konflikt i ulët midis këtyre dy roleve duke sugjeruar se audituesit e brendshëm të Malajzisë, nuk e perceptojnë një konflikt në mes të konsulencës dhe sigurie të pavarësisë.

Schneider (2003) sugjeron një rezultat të drejtpërdrejtë të përfshirjes së audituesve të brendshëm në konsulencë biznesi si pjesëmarrës (në skemat nxitëse) bazuar në kompensime të tilla si bonuse dhe / ose pronësinë e aksioneve. Dy studime kanë konfirmuar se këto praktika janë përhapur në mesin e audituesve të brendshëm të SHBA (DeZoort et al, 2000; Dickins dhe O'Reilly, 2009). De Zoort et al. (2000) kanë gjetur se pothuajse gjysma e 179 të anketuarve në sondazhin e tyre, treguan se kompensimi simulues me bazë ishte në dispozicion për audituesit e brendshëm në organizatat e tyre. Skemat më të zakonshme nxitëse ishin të bazuara dhe përfshinin bonuset bazuar në performancën e përgjithshme të kompanisë, performancën e funksionit të auditimit të brendshëm dhe performancën individuale.

Dy studime të tjera eksperimentale të kryera në SHBA kanë adresuar shqetësimin se roli i dyfishtë, ofrimi i sigurisë dhe konsulencës mund të krijojë paragjykim dhe kështu mund të shkaktojë probleme për objektivitetin e audituesit të brendshëm.²⁴

Kërkesa për auditime të jashtme dhe të brendshme, lind si nevojë për të pasur një verifikim të pavarur për të reduktuar paraqitjen e të dhënave me gabime, shpërdorimin e pasurisë dhe mashtrimin brenda biznesit dhe në organizata jo të biznesit.

Rrënjët e auditimit, në përgjithësi, janë përshkruar nga historiani i kontabilitetit Richard Brown (1905, cituar në Mautz dhe Sharaf, 1961), si vijon:

"Origjina e auditimit shkon paralel me kohën sikurse me kontabilitetin ... Sa herë që përparimi i qytetërimit sjell nevojën e njeriut që i lë në dorëzim në një farë mase pasurinë e tjetrit, është e këshillueshme të ketë disa lloj kontrole mbi besnikërinë".

Rëndësia e auditimit të brendshëm të biznesit, ishte arsyeja për themelimin e Institutit të Audituesve të Brendshëm në Shtetet e Bashkuara, që më së miri mund të matet nga vërejtjet e mëposhtme vizionare dhe parashikuese (cituar në Flesher, 1996, f 1, 3.):

"Domosdoshmëria e krijimit të kontrollit të brendshëm është pjesë integrale e biznesit modern. Asnjë biznes i madh nuk mund të shpëtojë pa funksionimin e auditimit të brendshëm. Në qoftë se ata nuk e kanë të angazhuar deri më tani, ata herët a vonë do të duhet të kenë audituesin e brendshëm, dhe në qoftë se ngjarjet zhvillohen me këtë ritëm, ata duhet të futin në funksion auditimin e brendshëm sa më shpejt. "(Arthur E. Hald, 1944)²⁵

²⁴Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities Jenny Stewary and Nava Subramania 2010

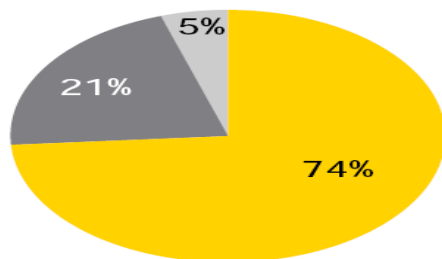
²⁵The Institute of Internal Auditors Research Foundation Internal auditing history, evolution and prospects 2003

Ernst & Young e porositur nga Forbes ka kryer një studim global për rolin në zhvillim të Auditimit të Brendshëm. Të 547 anketuarit përfshijnë menaxherët ekzekutivë CEOs (40%), menaxherët financiarë CFOs (27%), anëtarët e bordit (17%) dhe anëtarët e Komitetit të Auditimit (16%) të përfaqësuar nga 101 kompani, që përfshin 19 industri me seli në Evropë, Lindjen e Mesme dhe Afrikë (40%); Amerikë (39%); dhe Azi-Pacifike (22%). Organizatat e përfaqësuara gjenerojnë të ardhura që variojnë nga US \$ 1b (38%) në më shumë se US \$ 20b (9%).

Në anketë, 96% e të anketuarve tregojnë se funksioni i Auditimit të Brendshëm ka një rol të rëndësishëm në përpjekjet e përgjithshme të menaxhimit të rrezikut. E megjithatë, 74% besojnë se ka vend për përmirësim, dhe gati çdo i anketuar beson se përmirësimet duhet të ndërmerren brenda 12 deri 24 muajve të ardhshëm. Vetëm 44% e të anketuarve besojnë se Auditimi i Brendshëm është duke ndihmuar në organizimin e tyre që të arrijnë objektivat e tyre në biznes. Dhe më pak se 37% të anketuarve besojnë se auditimi i brendshëm është proces i vendimeve strategjike kyçe të biznesit.

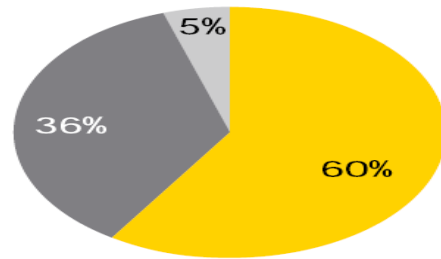
Figura 2 Vlerësimi i besimit të auditimit të brendshëm

A besoni se a ka mundësi për të përmirësuar në kompanin Tuaj Funksioni i Auditimit të Brendshëm?



■ Po
■ Jo
■ Nuk di

Sa ju duhet kohe për përmirësim sipas kërkesave e Tuaj Funksionimi i Auditimit të Brendshëm?



■ Ne kemi nevojë për të bërë përmirësime brenda 12 muajve të ardhshëm
■ Ne kemi nevojë për të bërë përmirësime brenda 12-24 muajve të ardhshëm
■ Nuk e kemi me urgjencë për të bërë përmirësime

Pasqyrat financiare janë përdorur për një shumëllojshmëri qëllimesh dhe vendimesh. Për shembull, pasqyrat financiare janë përdorur nga pronarët për të vlerësuar administrimin e menaxhimit, nga investitorë për të marrë vendime në lidhje nëse për të blerë ose shitur letra me vlerë, me shërbime të klasifikimit të kreditit për të marrë vendime në lidhje me vlerësimin e kredisë së subjekteve, dhe nga bankierët për të marrë vendime lidhur me dhënien e huas. Përdorimi efektiv i pasqyrave financiare kërkon që lexuesit të kuptojnë rolet e atyre që janë përgjegjës për përgatitjen dhe auditimin e pasqyrave financiare.

Pasqyrat financiare janë përgjegjësit e menaxhimit. Kur përdor deklaratat e menaxhimit, përdoruesi i pasqyrave financiare duhet të pranojë se përgatitja e këtyre pasqyrave, kërkon që menaxhimi të bëjë parashikime të rëndësishme të kontabilitetit, për t'u përcaktuar midis disa parimeve kontabël alternative dhe metodave që janë më të përshtatshme në kuadrin e kontabilitetit, përgjithësisht të pranuar me standardet.

Përgjegjësia e audituesit është të shprehë një opinion mbi to, nëse menaxhimi ka prezantuar në mënyrë të drejtë informacionin në pasqyrat financiare. Në një auditim, pasqyrat financiare janë vlerësuar nga audituesi, i cili është objektiv dhe ka njohuri në lidhje me auditimin, kontabilitetin, dhe çështje të raportimit financiar.

Gjatë auditimit, audituesi mbledh prova për të marrë siguri të arsyeshme se shumatat dhe vlerësimet në pasqyrat financiare janë pa gabime materiale. Pavarësisht nga karakteristikat e vlerësimit të provave në bazë të testimeve, audituesi mund të konstatojë faktin që, vlerësimet e kontabilitetit janë në thelb të pasakta nga vështirësitë që lidhen me zbulimin e gabimeve të fshehura (me bashkëpunim) dhe falsifikim të kujdesshëm. Audituesi duhet të parandalojë dhe të zbulojë çdo gabim apo parregullsi që mund të ndikojë në vendimin e një përdoruesi.

Audituesi gjithashtu vlerëson evidencën e auditimit që ngre dyshime në lidhje me aftësinë e klientit për të vazhduar në vijimësi biznesin e tij. Përdoruesit duhet të pranojnë se performanca dhe e ardhmja e biznesit është e pasigurt dhe një auditues nuk mund të garantojë suksesin e biznesit.

Nëpërmjet procesit të auditimit, audituesi shton besueshmërinë për pasqyrat financiare të menaxhimit, gjë që lejon pronarët, investitorët, bankierët dhe kreditorët e tjerë të përdorin ato me besim më të madh.

Audituesi shpreh sigurinë e tij mbi pasqyrat financiare në raportin e auditimit. Raporti përmban fjalë standarde dhe frazat që kanë një kuptim të veçantë dhe përcjell opinionin e audituesit në lidhje me pasqyrat financiare nëse ato paraqesin në mënyrë të drejtë pozicionin financiar dhe rezultatet e operacioneve të njësisë ekonomike. Nëse audituesi ka rezerva në lidhje me shumat apo vlerësimet në pasqyrat, ai modifikon raportin për ta përshkruar me rezerva.

Raporti i audituesit për pasqyrat financiare të menaxhimit është i dobishëm vetëm për ata që bëjnë përpjekje për t'i kuptuar ato.

Përcaktimi më i zakonshëm i auditimit është procesi i vlerësimit të organizatës, sistemit, proceseve, projekteve apo produkteve. Auditimi zhvillohet për vlerësimin e vlefshmërisë dhe seriozitetit të informacioneve dhe po ashtu për të ofruar vlerësim të sistemit kontrollit të brendshëm.

3.6 Auditimi dhe procesi i tij

Përkufizimi më i hershëm i auditit është dhënë nga Komiteti i Shoqatës së Kontabilistëve Amerikanë (AAA), organizatë e përfaqësuesve të Kontabilitetit.

Komiteti i AAA mbi konceptet bazë të auditit (1971) e përcakton auditin si më poshtë:

Auditimi është një proces sistematik i grumbullimit dhe vlerësimit objektiv të fakteve në lidhje me vërtetimet mbi veprimet dhe ngjarjet ekonomike për të siguruar shkallën e korrespondencës midis vërtetimeve dhe kritereve të përcaktuara dhe komunikimit të rezultateve për përdoruesit e interesuar.

Në fillim të viteve 2000 shfaqen shenjat e para të zhvillimit të auditimit të brendshëm, i cili sipas ligjit për auditimin e brendshëm konceptohet si *“një veprimtari e pavarur, që jep siguri objektive dhe këshilla për drejtimin, e projektuar për të shtuar vlerën dhe përmirësuar veprimtaritë e subjekteve”*. Kontrolli kryhet nëpërmjet auditimit të brendshëm dhe inspektimit financiar.

Funksioni i Auditimit të Brendshëm është një aktivitet i pavarur, objektiv dhe këshillues, i themeluar për ngritjen e vlerave dhe përmirësimin e operacioneve të një entiteti. Ky funksion e ndihmon entitetin në arritjen e objektivave, duke ofruar një qasje të disiplinuar për vlerësimin dhe përmirësimin e efikasitetit të menaxhimit të riskut, të kontrollit dhe proceseve qeverisëse.

Auditimi i Brendshëm është pjesë integrale e sistemit të kontrollit të brendshëm të shoqërisë, ndonëse kontrolli i brendshëm është më i gjerë në qëllim dhe përmbajtje, ai synon të shtojë vlerat dhe të përmirësojë aktivitetin e shoqërisë.

Hapësira e përkufizimeve të Institutit të Auditëve të Brendshëm (11A Amerikë) identifikon një formë të gjerë termash dhe marrëdhëniesh që aplikohen për këtë profesion.

Tabela 3 : Paraqet auditimin në disa funksione të tij si më poshtë:

Auditimi është:

Kjo do të thotë se:

SHËRBIM I PAVARUR	Auditimi është shërbim i pakufizuar në lidhje me fushën, qëllimin, programimin etj.
FUNKSION VLERËSIMI	Kjo konfirmon nevojën dhe domosdoshmërinë për vërtetësinë e të dhënave të kontabilitetit.
FUNKSION I VAZHDUESHËM I	Konfirmon idenë se Auditimi i Brendshëm

PËRFORCUAR	është një proces i formalizuar dhe i përhershëm për mbarëvajtjen e një entiteti.
FUNKSION HETUES DHE GJYKUES	Kjo përshkruan rolin aktiv që ka auditimi i brendshëm, që para së gjithash përqendrohet në hetimin e fakteve dhe gjetjeve, dhe pas kësaj në shprehjen e gjykimeve të pavarura profesionale.
AKTIVITET	Kjo konfirmon fushën e gjerë të juridiksionit të punës së auditit, që aplikohet mbi gjithë aktivitetet e entitetit.
NDIHMËS	Kjo nxjerr në pah rolin ndihmës e këshillues të auditit ndaj menaxhimit dhe aktorëve të tjerë të entitetit.
PËR ENTITETIN	Ky orientim u referohet shërbimeve tërësore të auditimit të brendshëm duke përfshirë gjithë personelin, bordin e drejtorëve, komitetin e auditimit, aksionarët dhe palët e treta.

Auditimi bazohet në auditimin e pasqyrave kryesore financiare si: Bilancit të gjendjes financiare, Pasqyrës së të ardhurave, Pasqyrës së rrjedhës së parasë dhe Pasqyrës së kapitalit. Auditimi i këtyre pasqyrave i mundëson audituesit që të shprehë opinionin e tij lidhur me to dhe ndikimet që kanë auditimi i pasqyrave financiare, auditimi operacional dhe i përputhshmërisë në vlerësimin e gjendjes reale të një kompanie. Në ditët e sotme, pothuajse të gjitha korporatat e mëdha në botë kanë departamentin e Auditimit të Brendshëm.

Instituti i Audituesve të Brendshëm i formuar në vitin 1941, është një organizatë botërore me më shumë se 80.000 anëtarë dhe me degët e saj pothuajse në të gjithë botën. Duke iu referuar përkufizimit të IIA, Auditimi i Brendshëm është “Një veprimtari e pavarur që jep siguri objektive

dhe konsulencë, i ndërtuar për të shtuar vlerë dhe për të përmirësuar operacionet e organizatës.

Ai ndihmon organizatën në arritjen e objektivave duke sjellë një metodë sistematike dhe të disiplinuar për vlerësimin e efektivitetit të procesit të menaxhimit të riskut, kontrollit dhe proceseve të qeverisjes”.

Pse lind nevoja për Auditim të Brendshëm?

Auditimi i Brendshëm ka lindur si nevojë e drejtuesve për të pasur një mjet vlerësimi të mjaftueshmërisë në punën e kryer për biznesin, por edhe për ndershmërinë e punonjësve. Efekti grumbullues i kompleksitetit dhe volumit në rritje të transaksioneve, largësia e pronarëve, drejtuesve nga burimi i transaksioneve dhe nga ndonjë cenim i palëve që raportojnë, ekspertiza teknike dhe kontabël për të rishqyrtuar aktivitetet e biznesit në një mënyrë të kuptueshme, si dhe disiplinë procedurale për të qenë “syri dhe veshi “ i bordit, të gjitha këto kontribuan në krijimin e auditimit të brendshëm brenda kompanisë. Ekzistojnë disa shpjegime pse Auditimi i Brendshëm është i nevojshëm dhe mund të përmirësojë efektivitetin e kompanisë. Të qenit i audituar mund t’u mësojë punonjësve se si ta bëjnë punën e tyre më mirë. Njoftimi paraprak i të audituarve i motivon ata për rritjen e performancës së tyre në përmirësimin e detyrave të tyre.

Auditimi i Brendshëm ndihmon në parandalimin e shumë akteve mashtruese në biznes. Fakti që po afrohet një auditim parandalon shumë njerëz të kryejnë këto akte dashakeqëse.

Si është zhvilluar Auditimi i Brendshëm.

Në shqyrtimin e zhvillimit të profesionit të Auditimit të Brendshëm, ka katër faza të dallueshme.

1. Faza 1 Tradicionalja

Qasja më e hershme dhe më tradicionale ishte shumë me e detajuar, shpesh e përpiktë. Auditimi u fokusua pothuajse ekskluzivisht në aktivitetet financiare dhe që ishte krejtësisht në përputhje të

bazuar dhe i përfshirë në shqyrtime e vëllime të mëdha të transaksioneve të frikshme. Në fakt, në disa organizata, duke përfshirë ndërmarrjet, ky lloj i auditimit ishte përmendur si një inspektim. Fatmirësisht shumica e funksioneve të auditimit të brendshëm kanë lëvizur nga ajo qasje shumë herë. Shqetësimi më i madh i të parit mbrapa ishte se, në vitet e shkuara auditimi i brendshëm ka qenë shpeshherë pjesë e procesit (dhe jo plotësisht i pavarur).

2. Faza 2 Sistemet e Bazuara

Zhvillimi i mëtutjeshëm në kuadër të ciklit të funksionit të auditimit të brendshëm është krijuar në qasjen e sistemeve bazë. Në vend të fokusimit në vendndodhjet individuale, degët dhe kështu me radhë, duhet të kontrollohen proceset dhe sistemet e kërkuara në të gjithë organizatën, një qasje horizontale pra, e jo vertikale. Në Sistemet Bazë (SBA) të auditimit, qasja fokusohet në përshtatshmërinë e kontrolleve në vend të shqyrtimit të një numri të madh të transaksioneve. SBA është e njohur si më konstruktive dhe bashkëpunuese.

3. Faza 3 Zhvillimi

Kjo është qasje moderne për auditimin e brendshëm. Audituesi mund të kontrollojë çdo funksion në organizatë duke u bazuar në qasjen bazuar në risk, si dhe duke u fokusuar në aktivitetet që me të vërtetë kanë rëndësi për organizatën, duke u përqendruar më tepër në objektiva sesa në kontrole dhe duke parë kërcënimet për arritjen e tyre. Theksi është tani në kuadrin e përgjithshëm të biznesit në vend se sa në sistemet individuale, me qëllim identifikimin e fushave ku përgjegjësia mund të jetë e paqartë, për shembull, kur ndërhyrës mes funksioneve të ndodhura.

4. Faza 4 Progresiviteti

Faza përfundimtare është që të jetë edhe më progresive.

1. Duke kërkuar dhe për marrjen e kërkesave, sidomos për tipet e detyrave të konsultave.

2. Duke u konsideruar si një lehtësues zgjidhjesh sesa një funksion që vë në dukje problemet.

3. Vepron si një partner biznesi, apo ndoshta edhe si një këshilltar dhe si një mentor. Ky është roli më pozitiv për auditimin e brendshëm dhe është vendimi i fundit nga qasja bazuar në rrezik.

3.7 Auditimi i bazuar në risk dhe kuptimi i tij

Pra, çfarë është auditimi i bazuar në risk? Ai është një proces, një qasje, një metodologji dhe një qëndrim. Mënyra më e thjeshtë për të menduar për auditimin bazuar në risk konceptualisht është të kontrollosh gjërat që me të vërtetë kanë rëndësi për organizatën tuaj.

Cilat janë çështjet që me të vërtetë kanë rëndësi? Ndoshta ato zona që paraqesin rrezikun më të madh. Çfarë tjetër do t'ju duhet me të vërtetë të rishikohet? Nëse organizata ka identifikuar rreziqet e saj kyçe, atëherë organizata ka bazën për auditimin e bazuar në risk. Në mënyrë të qartë, nëse rreziqet nuk janë identifikuar dhe vlerësuar formalisht, atëherë ka një mundësi reale për të punuar për të gjetur këtë informacion.

Mënyra e dytë për të shikuar auditimin e bazuar në risk është parja e tij si një proces. Tradicionalisht auditimet fillojnë dhe përfundojnë duke parë kontrollet dhe kjo shpesh konsiderohet si funksioni kryesor që ka auditimi. Problemi me këtë qasje është dyfish.

Së pari, menaxhimi i vërtetë nuk i kupton kontrollet. Nëse audituesit nuk i bëjnë të kuptojnë natyrën e kontrolleve, ata kanë tendencë të marrin në konsideratë nevojën për më shumë kontrolle si një barrë të panevojshme shtesë.

Së dyti, nuk ka gjasa që auditimi i brendshëm të jetë ekspert në kontroll. Audituesi duhet të angazhojë menaxhimin, duke u shpjeguar atyre diçka që është e rëndësishme për ta. Nëse audituesi fillon të diskutojë objektivat e tyre, atë që ata kanë nevojë për të arritur dhe se si kjo është matur, atëherë audituesi do të tërheqë vëmendjen e tyre. Duke krijuar një bazë të përbashkët

(dhe kjo është e preferueshme në qoftë se audituesi ka dhënë në fillim mendime për objektivat në zonën rishikuese para takimit), audituesi mund të shkojë për të diskutuar mbi kërcënimet në arritjen e këtyre objektivave, barrierat e suksesit, këto janë sigurisht rreziqet. Përsëri menaxhimi duhet të jetë në gjendje të shpjegojë shumë nga rreziqet apo kërcënimet, por teorikisht, nëse audituesi më parë ka provuar të parashikojë llojet e kërcënimeve. Duke krijuar një kuptim të objektivave dhe rrezikut audituesi mund të diskutojë oreksin e rrezikut, kufijtë e vendosur nga menaxhimi i lartë (sipas kufijve të autorizimit dhe kështu me radhë), ose, kufijtë përtej të cilit menaxhimi nuk do të guxonte (ose është këshilluar që të mos shkojë) në marrjen përsipër të rrezikut.

Faza tjetër lidhet me diskutimin e proceseve në vend, për të zbutur rreziqet e identifikuara, tashmë dhe ato që shfaqen në horizont dhe zonat e interesit apo mundësi në lidhje me këto procese. Natyrisht jemi duke folur në lidhje me kontrollet, por në vend që të bëjmë kështu, në mënyrë të izoluar ne do t'i diskutojmë ato si pjesë e procesit të menaxhimit të plotë dhe duhet të marrim një përgjigje shumë më pozitive si rezultat i kësaj. Për këtë arsye thelbi i auditimit të bazuar në risk është përqendrimi i klientit, duke filluar me auditimin e objektivave të veprimtarisë, duke lëvizur në kërcënimet (ose rreziqet) në arritjen e këtyre qëllimeve dhe me pas me procedurat dhe proceset për të zbutur rrezikun. Për këtë arsye auditimi i bazuar në risk, është më tepër një evolucion se një revolucion edhe pse rezultatet e fituara mund të jenë revolucionare në madhësinë e tyre.

3.8 Ndryshimi i fokusit

Kur ne u kërkojmë drejtorëve ekzekutivë dhe funksioneve të auditimit të brendshëm se në cilat fusha të auditimit ata kontrollojnë pothuajse gjithmonë, përgjigjet janë mjaft domethënëse.

Ata konsiderojnë se fushat kryesore janë:

1- Përshtatshmëria dhe efektiviteti i kontrolleve kontabël.

2 -Shpenzimet kapitale.

3- Siguritë fizike të aseteve.

4 -Sistemet financiare.

5 -Sistemet nën zhvillim.

6 -Burimet njerëzore.

Katër të parat, siç mund t'i shohim, janë aktivitetet tradicionale, të bazuara shumë financiarisht, ndërsa për dy te fundit është një prirje shumë më pozitive, duke kërkuar në sistemet e reja në zhvillim për të siguruar që ata të përfshijnë kontrolle dhe zvogëlime efektive të rrezikut përpara se sistemi të jetë aktiv.

Kur ne kërkojmë funksionet e auditimit të brendshëm, kush janë fushat të cilat ata pothuajse kurrë nuk auditojnë, ne kemi arritur në një listë shumë të ndryshme.

1 - Planifikimi korporativ

2 - Siguria shëndetësore

3 - Marrëdhëniet me investitorët

4 - Planifikimi strategjik i IT

5 - Marketingu

Këto janë auditimet më sfiduese dhe do t'i sugjeronim që ato janë zonat që ndoshta përfaqësojnë rreziqe më të larta të organizatës.

3.9 Tendencat

Le të hedhim një vështrim në disa nga tendencat e auditimit bazuar në risk. Një pyetje për t'u bërë është: Jeni duke luftuar zjarrin gjatë gjithë kohës, apo jeni në gjendje të planifikoni paraprakisht?

Sa më shumë luftë me zjarrin bëni më pak të ngjarë ka se organizata juaj është fokusuar në rreziqet e saj kryesore, nëse ju jeni në gjendje për t'u lidhur në mënyrë të drejtpërdrejtë në vlerësimin e rrezikut të organizatës suaj, e cila është shumë më efektive. Mënyra më e mirë për të ilustruar tranzicionin është për t'u marrë parasysh qasjet e ndryshme për auditimin e brendshëm.

1. Pëlqyeshmëria

Pëlqyeshmëria është premisë ku auditimi i brendshëm filloi. Ajo është ende një metodë e vlefshme, por është e kufizuar në vend në fokusin e saj, se si ajo tenton të përqendrojë përpjekjet nëse procedurat dhe politikat po respektohen apo nuk po respektohen. A është ajo e mjaftueshme në sfidat e mjedisit të sotëm? Ne me siguri do të thoshim se ajo dështon për të përmirësuar potencialin e aktivitetit të auditimit të brendshëm.

2. Auditimi i bazuar në Sistemet (SBA)

Kjo është qasja e miratuar nga funksionet më moderne të auditimit të brendshëm. Qasja është presupozuar në sistemet dhe proceset e vlerësimit sesa vendet ose degët. Në thelb SBA është një qasje horizontale (sesa) vertikale, duke rishikuar një aktivitet në të gjithë organizatën dhe duke kërkuar për zonat ku ka mospërputhje apo sipërfaqet janë të paplota.

3. Vlera për para

Ky është një shqyrtim i një procesi për të përcaktuar nëse vlera optimale për paratë po arrihet dhe të bëjë rekomandime fitim-prurëse. Kjo qasje auditimi është përdorur gjerësisht deri disa vjet më parë. Besojmë se kjo është një qasje e shkëlqyer plotësuese e auditimit bazuar në risk dhe do të sugjerim se ajo tani duhet të jetë një tipar i kontrolleve më të mëdha, për të vlerësuar aktivitetet nëse kanë arritur apo jo vlerën më të mirë për paratë në organizatë.

4. Audit: Sigurimi bazë (SBA)

Kjo është më e fundit, dhe disa do të thonë se fituesi i vërtetë për funksionet e auditit të brendshëm. SBA është duke përdorur qasjen e bazuar në rrezik për të bashkërenduar të gjitha aktivitetet e sigurisë në organizatë për të siguruar që dyfishimi është minimizuar dhe se pozicioni i një sigurie të koordinuar është dhënë në bord.

3.10 Dallimet kryesore ndërmjet Auditimit të Jashtëm dhe atij të Brendshëm dhe marrëdhëniet ndërmjet tyre.

Përgjegjshmëria: Audituesit e jashtëm emërohen mbi bazën e statutit, për të raportuar në mënyrë të pavarur mbi pasqyrat financiare. Në këtë mënyrë, përgjegjshmëria e tyre kryesore është ndaj atyre që i emëron ata, p.sh. aksionarët.

Audituesit e brendshëm u përgjigjen vetëm menaxherëve.

Objektivat:Objektivi (shqetësimi) kryesor i audituesit të jashtëm është nëse pasqyrat financiare nuk përmbajnë anomali, ndërsa

- Objektivat e audituesit të brendshëm ndryshojnë sipas kërkesave të menaxhimit dhe, përgjithësisht, vihet më pak theksi në problemin e materialitetit.
- Audituesi i jashtëm është një person i kontraktuar nga jashtë dhe jo një i punësuar i organizatës siç është audituesi i brendshëm;
- Audituesi i jashtëm ka si objektiv të paraqesë një raport nëse pasqyrat financiare paraqesin një pamje të ndershme dhe të vërtetë, ndërsa auditimi i brendshëm formon një opinion mbi efektivitetin e sistemit, menaxhimin e riskut dhe kontrollin e brendshëm.

3.10.1 Marrëdhëniet ndërmjet Auditimit të Brendshëm dhe Auditimit të Jashtëm

Tri elemente kyçe të këtij modeli janë:

1. Sistemi financiar mund të konsiderohet nga audituesi i jashtëm si një rrugë e shkurtër për të verifikuar të gjitha të dhënat në llogari për të plotësuar procesin e auditimit. Por, dhe audituesi i brendshëm auditon këto sisteme si pjesë e planit të auditimit.

2. Risku i përgjithshëm i menaxhimit është shqetësimi kryesor i audituesit të brendshëm, i cili është drejtpërdrejt i interesuar në arritjen e objektivave të shoqërisë.

Për auditin e jashtëm llogaritë financiare janë preokupimi kryesor nëse të dhënat e paraqitura në llogari paraqesin një pamje të drejtë dhe të vërtetë të veprimeve financiare të organizatës.

- Roli i audituesve të jashtëm është i ndryshëm nga ai i auditit të brendshëm si në objektiva ashtu dhe në qëllimin e punës.

- Siç u theksua më lart, auditimi i jashtëm është një kërkesë ligjore për shpk dhe organizatat kryesore publike, ndërsa auditimi i brendshëm nuk është një kërkesë statutore për të gjitha kompanitë private, por është i detyrueshëm sipas dispozitave ligjore në subjekte të sektorit publik.

- Auditët e brendshëm mbulojnë të gjithë operacionet e organizatës ndërsa audituesit e jashtëm punojnë kryesisht me ato sisteme financiare që ndikojnë në rezultatin final financiar.

- Auditët e brendshëm mund të ngarkohen për zhvillimin e iniciativave që rrisin kursimet ose promovojnë eficiencën në organizatë.

- Auditët e brendshëm rishikojnë sistemet e kontrollit të brendshëm, ndryshe nga audituesi i jashtëm, i cili vlerëson nëse gjendja e kontrollit do të lejojë një sasi më të reduktuar të testimit.

- Auditimi i brendshëm punon për organizatën ndërsa auditimi i jashtëm është i punësuar nga një palë e tretë, aksionarët.

- Auditimi i brendshëm punon periodikisht gjatë gjithë vitit, ndërsa auditimi i jashtëm zakonisht punon në fund të vitit, pasi kanë dalë rezultatet financiare, megjithëse disa procese mund të kryhen edhe gjatë vitit.

Më poshtë paraqitet tabela e marrëdhënieve midis auditimit të brendshëm dhe auditimit të jashtëm.

Tabela 4 Marrëdhëniet midis auditimit të brendshëm dhe auditimit të jashtëm

Faktori	Auditimi i brendshëm	Auditimi i jashtëm
Objektivat	Menaxhimi i riskut dhe kontrolli	Llogaritë = të vërteta dhe të ndershme
Qëllimi i punës	Sistemet e përgjithshme që veprojnë në organizatë	Llogaritë humbje/fitime, bilancet, raportimet vjetore
Pavarësia	Nga operacionet me profesionalizëm dhe status	Nga kompania me të drejta statutore
Struktura	Të ndryshme: menaxher, punonjës, asistente	Partnerët, menaxherët, trajnerët
Stafi	Persona kompetentë të trajnuar në audit të brendshëm	Ekonomistë të kualifikuar
Metodologjia	Sisteme të bazuara në vlerësimin e riskut dhe punë këshilluese	Siguria dhe verifikimi, si dhe disa vlerësime të sistemeve në bazë të riskut
Raportet	Raporte të mirëshpjeguara të kuptueshme për të gjitha strukturat	Raporte të shkurtra të standardizuara për aksionarët dhe përdoruesit e llogarive
Standardet	IIA dhe/ose të tjera	Sipas kërkesave të ndryshme
Legjislacioni	Zakonisht jo detyrues por i inkurajuar në shumë sektorë	Legjislacioni i shoqërisë dhe legjislacioni kombëtar
Madhësia	Në përgjithësi organizatat e mëdha	Të gjitha kompanitë e regjistruara dhe sektori publik (kompanitë e vogla mund të bëjnë përjashtime)

Burimi: Ministria e Financave Republika e Shqipërisë leksionet e lëndës bazat e auditimit të

Standardet e performancës të IIA 2050 mbulojnë koordinimin e veprimtarive ndërmjet auditit të brendshëm dhe të jashtëm dhe u përmbahen kërkesave të mëposhtme, pasi sipas këtyre

standardeve “Auditimi i brendshëm duhet të ndajë informacionin dhe të koordinojë veprimtarinë me hallkat e tjera”.²⁶

3.11 Aplikimi i standardeve të auditimit të brendshëm

Forma, përmbajtja dhe shpeshtësia e komunikimit të rezultateve të programit të siguridhënies dhe përmirësimit të cilësisë, përcaktohet nëpërmjet diskutimeve me menaxhimin e lartë dhe bordin dhe merr në konsideratë përgjegjësitë e aktivitetit të auditimit të brendshëm dhe drejtuesit të auditimit të brendshëm, siç përcaktohet në statutin e auditimit të brendshëm. Për të treguar pajtueshmërinë me Përkufizimin e Auditimit të Brendshëm, me Kodin e Etikës dhe me Standardet, rezultatet e vlerësimeve të jashtme dhe të brendshme periodike, komunikohen sapo përfundojnë këto vlerësime ndërsa rezultatet e monitorimit të vazhdueshëm komunikohen të paktën një herë në vit. Rezultatet përfshijnë vlerësimin e vlerësuesit ose skuadrës së vlerësuesve në lidhje me shkallën e pajtueshmërisë²⁷

Aktiviteti i auditimit të brendshëm është në përputhje me Standardet kur arrin rezultatet e përshkruara në përkufizimin e Auditimit të Brendshëm, Kodin e Etikës dhe Standardet. Rezultatet e programit të siguridhënies dhe përmirësimit të cilësisë përfshijnë rezultatet e të dy vlerësimeve, vlerësimit të brendshëm dhe atij të jashtëm. Të gjitha aktivitetet e auditimit të brendshëm do të kenë rezultatet e vlerësimeve të brendshme. Aktivitetet e auditimit të brendshëm të kryera për një periudhë të paktën prej 5 vitesh do të kenë gjithashtu rezultatet e vlerësimeve të jashtme²⁸.

Aktiviteti i auditimit të brendshëm drejtohet në mënyrë efektive kur:

²⁶ Baza e auditimit të brendshëm fq 31 Ministria e Financave e Republikës së Shqipërisë

²⁷ 1320 – Raportimi mbi Programin e Siguridhënies dhe Përmirësimit të Cilësisë

²⁸ 1321 – Përdorimi i deklaramit “Në përputhje me Standardet Ndërkombëtare për Praktikën Profesionale të Auditimit të Brendshëm”

- Rezultatet e punës së aktivitetit të auditimit të brendshëm përmbushin qëllimin dhe përgjegjësitë e përfshira në statutin e auditimit të brendshëm;
- Aktiviteti i auditimit të brendshëm është në përputhje me Përkufizimin e Auditimit të Brendshëm dhe me Standardet; dhe
- Individët, të cilët janë pjesë e aktivitetit të auditimit të brendshëm, tregojnë se veprojnë në përputhje me Kodin e Etikës dhe Standardet.

Drejtuesi i auditimit të brendshëm duhet t'i raportojë periodikisht menaxhimit të lartë dhe bordit mbi qëllimin, autoritetin, përgjegjësinë dhe rezultatin e aktivitetit të auditimit të brendshëm në raport me planin e tij. Raportimi duhet të përfshijë ekspozime ndaj rrezikut material dhe çështje të kontrollit, duke përfshirë rreziqet e mashtrimit, çështjet e qeverisjes së organizatës dhe çështje të tjera të nevojshme ose të kërkuara nga menaxhimi i lartë dhe bordi.²⁹

Monitorimi i vazhdueshëm është pjesë përbërëse e mbikëqyrjes së përditshme, rishikimit dhe matjes së aktivitetit të auditimit të brendshëm. Monitorimi i vazhdueshëm përfshihet në politikat rutinore dhe praktiket e përdorura për menaxhimin e aktivitetit të auditimit të brendshëm dhe përdor proceset, mjetet dhe informacionet që konsiderohen të nevojshme për të vlerësuar përputhshmërinë me Kodin e Etikës dhe Standardet.

Janë bërë vlerësime periodike për të vlerësuar përputhshmërinë me Kodin e Etikës dhe Standardet. Njohuri të mjaftueshme të praktikave të auditimit të brendshëm kërkojnë të paktën një kuptim të të gjitha elementeve të Kornizës Ndërkombëtare të Praktikës Profesionale³⁰

292060 – Raportimi në Menaxhimin e Lartë dhe në Bord

³⁰ Standardi 1311 - Vlerësimet e Brendshme IIA 2017

3.12 Roli audituesit të brendshëm në zbulimin dhe parandalimin e mashtrimit

Financat janë vitale për kompanitë ku raportimet shtrembërohen, audituesi duhet të jetë vigjilent ndaj mashtrimeve. Ai duhet të ketë aftësi profesionale për zbulimin e tyre. Mos zbulimi i mashtrimeve ndikon shumë në entitet sikurse doktori që nuk e zbulon sëmundjen dhe mund të ketë pasoja për njeriun, edhe audituesi duhet të jetë një doktor i aftë të zbulojë mashtrimet sepse kompania mund të vdesë sikurse njeriu.

Në vitet 1993, 1994, dhe 1998, Divizioni i shërbimeve hetimore i firmës së pavarur të kontabilitetit të KPMG, ka kryer një studim të gjerë për mashtrimet nga një rrjet i gjerë i bizneseve dhe industrive (KPMG 1994, 1995, 1999). Qëllimi i këtij studimi është të eksplorojë më tej këtë paradoks duke nxjerrë mendimet dhe qëndrimet e audituesve të brendshëm për rolin e tyre në parandalimin e mashtrimit dhe zbulimin, njohuritë e tyre në përvetësim të standardeve profesionale në këtë fushë, praktikatat që kanë provuar të jenë veçanërisht efektive në parandalimin e mashtrimeve dhe zbulimin, dhe bashkëpunimi në mes të audituesve të brendshëm dhe të jashtëm. Të anketuarit në vitin 1998 treguan se 62 për qind e këtyre subjekteve kanë përjetuar të paktën një lloj të mashtrimit në vit. Pesëdhjetë e nëntë për qind besonin se mashtrimi do të bëhet një problem në të ardhmen duke rritur presionin ekonomik, për shkak të dënimit të pamjaftueshëm të dënuarve, dhe theksit të pamjaftueshëm për parandalimin dhe zbulimin e mashtrimeve (KPMG 1999).

Sipas standardeve për Praktikatat Profesionale të Auditimit të Brendshëm, audituesit e brendshëm duhet të kenë njohuri të mjaftueshme për të identifikuar treguesit e mashtrimit (IIA, 2001).

IIA pranon rëndësinë e përfshirjes së audituesit të brendshëm në procesin e zbulimit dhe parandalimit të mashtrimit.

Qëllimi i auditimit të jashtëm është të sigurojë përdoruesit e pasqyrave financiare të njësisë ekonomike dhe të japë siguri se këto raporte janë pa anomali materiale, qoftë të shkaktuara nga gabimi apo mashtrimi. Auditimet e jashtme janë qeverisur nga standardet e nxjerra nga Instituti Amerikan i Kontabilistëve Publikë të Çertifikuar (AICPA-s). Këto standarde kërkojnë që auditimet e pavarura të planifikohen, pjesërisht, për të zbuluar anomalitë e pasqyrave financiare të shkaktuara nga mashtrimi materiale (AICPA-1998).

Në zbulimin e mashtrimeve dhe parandalimin e tyre në standardet e auditimit të brendshëm, sipas studimit KPMG, funksioni i auditimit të brendshëm është i përfshirë në zbulimin e rreth 43 për qind të mashtrimeve të raportuara në vitin 1998, ndërsa funksioni i auditimit të jashtëm (i dizajnuar me qëllim të zbulimit të anomalive të shkaktuara pjesërisht për shkak të mashtrimit), ishte i përfshirë në zbulimin e vetëm katër për qind të mashtrimeve të raportuara (KPMG 1999).

Deri në vitin 2001, dhe gjatë kohës që të dhënat për këtë studim ishin duke u mbledhur, shpallja autoritative e IIA për mashtrimin ishte, Deklarata mbi Standardet e auditimit të brendshëm (SIAS) nr 3, parandalimin, zbulimin, raportimin e Mashtrimit dhe Hetimi (IIA 1985). Kjo deklaratë është dhënë në udhëzime të gjëra për pjesëmarrjen e audituesit të brendshëm në parandalimin, zbulimin, hetimin, dhe raportimin e mashtrimit. Kjo nuk përfshin udhëzime të veçanta të ofruara nga standardet më të fundit profesionale të AICPA-ja.

Në vitin 2001, standardet e auditimit të brendshëm, duke përfshirë ato që kanë të bëjnë me mashtrimin, u rishikuan. SIAS nr 3 u zëvendësua, por gjuha e saktë dhe udhëzime nga standardi u zhvendosen në një "Praktikë këshilluese," me të cilat përputhja është fakultative. Edhe pse standardi nuk është më i zbatueshëm, pikëpamjet e të anketuarve janë ende të vlefshme në lidhje me udhëzimet e dhëna nga praktika këshillimore në lidhje me njohjen e faktorëve të mashtrimit.

Në vitin 1997, pas një studimi katërvjeçar rekomanduar nga Bordi i Mbikëqyrjes Publike, Komisioni i Këmbimit të Letrave me Vlerë në Amerikë, AICPA-ja lëshoi Deklaratë mbi Standardet e Auditimit (sas) nr 82, shqyrtimi i Mashtrimit në Auditimin e pasqyrave financiare. SAS Nr 82 qartëson dhe jep udhëzime të hollësishme për audituesin e jashtëm në lidhje me vlerësimin e rrezikut të mashtrimit dhe përgjigjen e nevojshme për këtë vlerësim, si dhe dokumentacionin, komunikimin dhe kërkesat (AICPA-1997). Edhe pse standardi zbatohet ekskluzivisht në punën e audituesi të jashtëm, është logjike për të besuar se dispozitat e standardit mund të ndikojë në punën e audituesit të brendshëm. Kjo është veçanërisht te rastet për shembull, kur audituesit e jashtëm mbështeten në punën edhe të audituesve të brendshëm siç lejohet në standardet e tyre profesionale.

Parandalimi dhe zbulimi i mashtrimit ishin qëllim i përbashkët si për audituesit e brendshëm dhe të jashtëm, të dy grupet do të bëjnë përpjekje për bashkëpunim më të madh, si dhe për të nxjerrë me shkrim standarde specifike të drejtuara këtij qëllimi. AICPA-ja e ka lënë çështjen e bashkëpunimit me audituesit e brendshëm në fushën e parandalimit të mashtrimit dhe zbulimin disi të hapur.

AICPA-ja pranon se funksioni i auditimit të brendshëm mund të jetë një faktor përcaktues në kohën, natyrën dhe shtrirjen e testeve të pavarura të auditimit (AICPA-ja 1991) . Gjithashtu, në SAS nr 82, AICPA-ja rekomandon që audituesit e jashtëm të "konsiderojnë efektivitetin e programeve të përcaktuara për parandalimin e mashtrimit dhe zbulimin që mund të ekzistojnë në kuadër të kompanisë dhe të këshillohen me persona mbikqyrës të programit, të tilla nëse ata kanë qenë faktorë të suksesshëm në identifikimin e ndonjë rreziku të mashtrimit". Megjithëse audituesi i brendshëm nuk mund të mbikëqyrë gjithmonë programet dhe të parandalojë mashtrimet. Duket e

logjikshme që ata do të mund të përfshihen në identifikimin e rreziqeve të mashtrimit, në hartimin e programeve parandaluese, dhe në monitorimin e tyre për efektivitetin.

Vetëm disa studime empirike apo arkivore të mëparshme kërkimore kanë prekur çështjet e përfshirjes së audituesit të brendshëm në parandalimin dhe zbulimin e mashtrimit apo me përpjekje bashkëpunuese midis audituesve të brendshëm dhe të jashtëm. Campbell & Lindsay (1994) Studimi u botua në periudhën kohore të njëjtë të studimeve fillestare të KPMG (1994, 1995) dhe gjeti rezultate të ngjashme. Në mënyrë të veçantë, ata zbuluan se audituesit e brendshëm janë të përfshirë shpesh në zbulimin e dy niveleve në menaxhment dhe mashtrimit të punonjësve. Qëllimi kryesor i Campbell dhe Lindsay duket të jetë ilustrimi i një teknike të përzgjedhjes së kampioneve dhe përgjigjet për të siguruar anonimitetin e përgjigjeve ndaj pyetjeve të ndjeshme. Në kontrast me Campbell dhe Lindsey, teknikat e studimit KPMG lidheshin me pyetje më të drejtpërdrejta, duke siguruar anonimitetin e përgjigjeve me mjete të tjera.

Welch, et al. (1996) kanë anketuar anëtarësimin e Shoqatës së Certifikuar Ekzaminerët e Mashtrimit (ACFE) në lidhje me rastet aktuale të mashtrimit me të cilat ata ishin të njohur. Ata kanë mbledhur një total prej 2,573 rastesh të mashtrimeve të njohura, dhe kanë gjetur se organizatat me funksionet e auditimit të brendshëm kanë qenë dukshëm më efikase në zbulimin e mashtrimit se ato që nuk kanë funksion të auditimit të brendshëm. Përveç kësaj, ata zbuluan se mashtrimi në entitetet me funksione të auditimit të brendshëm ka pasur kohëzgjatje dukshëm më të shkurtër se sa në ato njësi që nuk ka funksionuar auditimi i brendshëm.

Beasley, et al. (1999) kanë kryer një studim arkivor nga raportimi financiar mashtrues ndërmjet regjistruarve Komisioni i Këmbimit të Letrave me vlerë (SEC) gjatë dekadës 1987-1997. Studiuesit analizuan të gjitha instancat e raportimeve mashtruese financiare të pretenduara nga

SEC në kontabilitet dhe zbatimit të auditimit (AAERs) midis janarit 1987 dhe dhjetorit të vitit 1997. Analiza e tyre identifikon rreth 300 kompani, nga të cilat 200 janë zgjedhur rastësisht për studim. Rezultatet e studimit treguan ndër të tjera se shumica e kompanive të mostrës ishin me madhësi të vogla (më pak se \$ 100 milionë në totalin e aktiveve). Për më tepër, 78 për qind e kompanive në mostër nuk janë të listuara në bursën e New York-ut.

Anëtarët e familjes ose personat tjerë jo të pavarur dominonin në shumicën e këtyre kompanive. Më në fund, dhënia e informacioneve shpjeguese komitetit të auditimit në mesin e kompanive të përfshira në mostër dhanë prova që funksionon auditivi i brendshëm vetëm rreth 20 për qind të rasteve. Studimi jep prova se mungesa e një qeverisjeje efektive e korporates, duke përfshirë edhe përfshirjen e audituesit të brendshëm është një faktor i rëndësishëm në raportimin financiar mashtrues.

Në vitin 1998, IIA publikoi rezultatet e një studimi që kanë të bëjnë me përpjekjet bashkëpunuese në mes të audituesve të brendshëm dhe të jashtëm. Studimi u bazua në një sondazh të vitit 1996, të drejtorëve të auditimit të brendshëm të subjekteve jofitimprurëse, si dhe audituesit e jashtëm të këtyre njësive.

Kanë qenë katër objektiva të këtij studimi:

- (1) Për të përcaktuar njohuritë e audituesve të brendshëm për standardet profesionale në lidhje me parandalimin e mashtrimit dhe zbulimin e tij si dhe masat që i marrin ata për aplikimin e këtyre standardeve në punë;
- 2) Për të përcaktuar qëndrimet e audituesve të brendshëm në lidhje me zbulimin dhe parandalimin e mashtrimeve brenda subjekteve të tyre;

3) Për të përcaktuar suksesin relativ të audituesit të brendshëm nëse kanë zbuluar mashtrime të llojeve të ndryshme; dhe

(4) Për të përcaktuar shkallën e bashkëpunimit që ekziston midis audituesve të brendshëm dhe të jashtëm në fushën e zbulimit dhe parandalimit të mashtrimit.

Instrumenti i studimit përmban disa pyetje që lidhen me secilën nga këto objektiva.

Përshkrimi i mostrës: Gjatë këtij studimi u zhvilluan lidhjet e instrumenteve tona elektronike në faqen e internetit të IIA-së ku kërkua e-mail grupe të ndryshme të anëtarësimit që shërbejnë si auditues të brendshëm. Bazuar në analizën e përgjigjeve të anketës pilot ne modifikuam disa pyetje dhe kemi shtuar në disa mënyra që t'i marrin përgjigjet sa më të qarta në pyetjet tona kërkimore. Studimi veçmas ka analizuar rezultatet e sondazhit pilot të kombinuar me pyetjet dhe përgjigjet të pajtueshme me ato të mostrës më të madhe. Dallime të mëdha janë vërejtur në mes të përgjigjeve të marra nga mostra pilot dhe atyre të mostrës më të madhe.

Rezultatet e studimit sigurojnë dëshmi që audituesit e brendshëm janë mesatarisht të mirë informuar rreth standardeve për mashtrim IIA dhe AICPA-ja.

IIA ka shqyrtuar rrugët e duhura për të rritur dhe për të përmirësuar komunikimin dhe bashkëpunimin në mes të audituesve të brendshëm dhe të jashtëm dhe të artikulojnë ato rrugë në standardet e tyre të ardhshme që lidhen me mashtrimet.

Sipas rezultateve të studimit audituesit e brendshëm në përgjithësi ranë dakord se auditimi i brendshëm është një burim primar për parandalimin dhe zbulimin e mashtrimit(KPMG1999)³¹.

³¹ The Internal Auditor's Role in the Detection and Prevention of Fraud C. William (Bill) Thomas

3.13 Përdorimi i Punës së Audituesëve të Brendshëm nga Audituesit e Jashtëm

Gjatë procesit të planifikimit, audituesit e jashtëm duhet të bëjnë një vlerësim paraprak të funksionimit të auditimit të brendshëm, nëse është e mundur që një pjesë të punës së audituesit të brendshëm të përdoret edhe nga auditimi i jashtëm. Një vlerësim i favorshëm mund t'i lejojë audituesit të modifikojë natyrën, afatet kohore dhe përmasat e procedurave të auditimit të jashtëm.

Detaje mbi kriteret që përdoren për të vendosur nëse audituesi i jashtëm mund të mbështetet në punën e auditimit të brendshëm, paraqiten në *Standardin Ndërkombëtar të Auditimit 610* – “Marrja në konsideratë e punës së auditimit të brendshëm”. Audituesit e jashtëm, përgjithësisht, do të konsiderojnë si pjesë të rishikimit të tyre elementet e mëposhtëm:

Statusin Organizativ: statusi i veçantë i auditimit të brendshëm dhe mundësia që ky audit të jetë objektiv. Auditimi i Brendshëm raporton në nivelet më të larta të menaxhimit dhe nuk ka asnjë lloj përgjegjësie operative. Çdo kushtëzim apo kufizim i vendosur mbi auditimin e brendshëm nga menaxhimi duhet të merret në konsideratë me kujdes nga auditimi i jashtëm. Në veçanti, audituesi i brendshëm duhet të jetë i lirë të komunikojë për të gjitha aspektet me audituesin e jashtëm.

Fushat e Funksionimit: audituesi i jashtëm, duhet të marrë në konsideratë nëse menaxhimi vepron mbi bazën e rekomandimeve të auditimit të brendshëm dhe se si kjo evidentohet.

Kompetenca Profesionale: nëse auditimi i brendshëm është realizuar nga persona që kanë trajnimin dhe zotërojnë aftësitë e duhura profesionale si auditues të brendshëm. Audituesi i jashtëm mundet, për shembull, të rishikojë politikat për punësimin dhe trajnimin e stafit të auditimit, eksperiencat e tyre dhe kualifikimet profesionale. *Kujdesi Profesional:* nëse auditimi i brendshëm është planifikuar, mbikëqyrur, rishikuar dhe dokumentuar në mënyrën e duhur. Duhet

të merren në konsideratë ekzistenca e manualeve të përshtatshme të auditimit, programet dhe letrat e punës.

Audituesit e jashtëm nuk kanë mundësi që të marrin evidencën e duhur dhe të mjaftueshme të auditimit për të mbështetur konkluzionet e tyre mbi problemet e materialitetit duke u bazuar vetëm në punën e auditimit të brendshëm. Personi përgjegjës për menaxhimin e auditimit të brendshëm, gjithmonë, duhet të ketë parasysh, që raporti i punës për njësinë e tij do të jetë subjekt i rishikimit nga auditimi i jashtëm. Për këtë arsye, raportet e punës së auditimit të brendshëm duhet të jenë në atë standard që të plotësojnë kërkesat e auditimit të jashtëm dhe t'i lejojë ata të bazohen në punën e auditimit të brendshëm. Raportet e punës së auditimit të brendshëm, si të gjitha raportet e punës, duhet të jenë të kuptueshme nga çdo auditues tjetër me eksperiencë. Menaxheri i auditimit të brendshëm dhe personeli i tij, për këtë arsye, duhet të përgatisë raportet e punës në mënyrë që të jenë vetëshpjeguese në rast se do të rishikohen nga auditimi i jashtëm.

KAPITULLI IV: MATERIALITETI NË AUDITIM DHE RISKU, KUPTIMI DHE POLITIKAT E MENAXHIMIT TË RISKUT

4.1 Materialiteti në procesin e auditimit

Audituesi duhet ta ketë parasysh materialitetin gjatë përcaktimit të natyrës, kohëzgjatjes dhe shtrirjes së auditimit. Që ta arrijë këtë, audituesi përcakton një nivel të materialitetit në nivel të pasqyrave financiare, dhe pastaj e përpjesëton atë nëpër tepricat e llogarive, individuale dhe grupeve të transaksioneve. Përpjesëtimi varet nga teprica e llogarive, niveli i rrezikut që ka të bëjë me tepricën e llogarive, eksperiencia e mëparshme me klientin si dhe nga gjykimi profesional.

Përpjesëtimi i materialitetit në teprica të llogarive dhe grupeve të transaksioneve i ndihmon audituesit në përcaktimin e natyrës, kohëzgjatjes dhe shtrirjes e procedurave të auditimit gjatë gjithë procesit të auditimit. Me fjalë tjera, audituesi vendos që përpjesëtimi i materialitetit të përcaktojë:

- Llojin e procedurave që do të aplikojë (p.sh. thelbësore apo analitike);
- Kohën e aplikimit të procedurave (p.sh. në fund të vitit apo një datë ndërmjet); dhe
- Sasinë e punës që nevojitet (p.sh. mostrimi i të gjitha elementeve, elementeve specifike apo një mostër përfaqësuese)

Audituesi duhet të zgjedhë procedurat e përshtatshme, me qëllim që të mbledhë evidencën e auditimit që mundëson zvogëlimin e rrezikut të auditimit në një nivel të ulët, të pranueshëm.

Vlerësimi i efektit të anomalive

Në kuadrin e vlerësimit të tij për paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare, audituesi duhet të përcaktojë nëse totali i anomalive të zbuluara nga audituesi, por të pakorrigjuara, është material.

Në shembuj të anomalive të pakorrigjuara përfshijnë;

- Anomalitë specifike të zbuluara nga audituesi duke përfshirë efektin neto të anomalive të pakorrigjuara, të vëna në dukje gjatë auditimeve të mëparshme; dhe
- Çmuarjen (vlerësimin) më të mire të audituesit për anomalitë e tjera, të cilat nuk mund të identifikohen në mënyrë specifike, p.sh. gabimet e projektuara.

Nëse totali i anomalive të pakorrigjuara është i përafërt apo e tejkalon vlerësimin paraprak të materialitetit, audituesi duhet të parashikojë zvogëlimin e rrezikut të auditimit duke i zgjeruar procedurat e auditimit ose duke i kërkuar menaxhimit që të korrigjojë pasqyrat financiare për anomalitë e zbuluara. Nëse menaxhimi refuzon korrigjimin e pasqyrave financiare ndërsa procedurat shtesë nuk e lejojnë audituesin të përfundojë (konkludojë)se pasqyrat financiare nuk përmbajnë ndonjë anomali materiale, atëherë audituesi duhet të parashikojë modifikimin e duhur të raportit të auditimit.

Standardet e auditimit japin udhëzime profesionale në lidhje me konceptin e materialitetit dhe rrezikut të auditimit gjatë planifikimit dhe kryerjes së auditimit në përputhje me SNA.

Terminologjia e raportit të audituesit njeh këto dy koncepte duke përdorur thëniet e mëposhtme:

- 1- Siguri e arsyeshme
- 2- Për sa i takon të gjitha aspekteve materiale.

Madhësia e mungesës ose pasaktësisë së një informacioni kontabël, i cili në rrethana të caktuara, mund të shkaktojë ndryshime ose çfarëdo efekti mbi gjykimin e personave që marrin vendime duke u bazuar mbi këto informata.

“Materialiteti” është përkufizuar prej Komunitetit të Standarteve Ndërkombtare të Kontabilitetit (IFAC) nëpërmjet termave të mëposhtëm:

“Informacioni është material në qoftë se mungesa ose pasaktësia e tij mund të influencojnë vendimet ekonomike të marra nga ana e përdoruesve bazuar në pasqyrat financiare. Materialiteti varet nga madhësia e elementit ose e gabimit e gjykuar kjo në rrethana të veçanta të mungesës ose anomalisë. Në këtë mënyrë, materialiteti jep pragun e pikës së ndarjes, më tepër se sa një karakteristikë kryesore cilësore, të cilin duhet ta ketë një informacion për të qenë i dobishëm.”

Për të përcaktuar se mungesa ose pasaktësia ndikon në vendimmarrjen ekonomike të përdoruesve, audituesi duhet të mbajë parasysh edhe disa rrethana jo të zakonshme.

Këto përfshijnë të përcaktuarit se kush janë përdoruesit e pasqyrave financiare dhe cilat aspekte të pasqyrave financiare kanë më shumë efekt te përdoruesit e tyre.

Audituesi duhet të identifikojë përdoruesit e mundshëm të pasqyrave financiare gjatë bisedave paraprake me klientin. Nëse auditimi kryhet p.sh. për të siguruar një hua nga ndërmarrje, logjikisht merret me mend se përdoruesi kryesor i pasqyrave financiare do të jetë ndërmarrje. Ndërmarrje do të ishte kryesisht e interesuar në aspekte të tilla financiare, si aktivet qarkulluese, detyrimet afatshkurta, totalin e pasurive, totalin e detyrimeve dhe ekuitetit, së bashku me koeficientet e nxjerra nga këto shënime, të cilat tregojnë mundësitë e klientit për të ripaguar borxhin. Nëse qëllimi i auditimit është p.sh. auditimi i informatave financiare për disa investitorë, merret me mend se përdoruesit kryesorë të pasqyrave financiare do të jenë investitorë. Një investitor do të ishte kryesisht i interesuar në aspekte të tilla financiare si shitjet, fitimi neto, ekuiteti dhe totali i pasurive si dhe treguesit e nxjerrë nga këto shënime, informata, të cilat kanë ndikim mbi gjykimin e tij lidhur me profitabilitetin (fitimin) e tij afatshkurtër ose afatgjatë.

Në SNA thuhet se objektivi i auditimit është t'i japë mundësi audituesit për të shprehur opinionin se pasqyrat financiare janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale të tyre, në përputhje me një

kuadër kontabël të njohur të raportim të financiar (kornizën raportuese në fuqi), si p.sh. Standardet Ndërkombëtare të Auditimit. Kur përgatitet plani i auditimit, audituesi përcakton një nivel materialiteti, i cili ka të bëjë me të gjitha aspektet e pasqyrave financiare në përgjithësi si dhe për tepricat e llogarive individuale dhe grupeve të transaksioneve. Vlerësimi se çfarë është materiale është çështje e gjykit profesional. Nuk ka asnjë standard të miratuar për përcaktimin e nivelit të materialitetit. Disa firma audituese shfrytëzojnë udhëzues të përgjithshëm për përcaktimin e pikës së ndarjes (midis asaj që është materiale edhe asaj që nuk është e tillë) mbi bazat e totaleve të pasqyrave financiare. Një pikë ndarëse e tillë e materialitetit duhet të shërbejë vetëm si udhërrëfyes, sepse vlerësimi i materialitetit në secilin auditim, bëhet duke marrë parasysh edhe kërkesat për informata, që i kërkojnë t'i dinë përdoruesit e pasqyrave financiare.

Hapat në aplikimin e materialitetit

- a) Hapi 1: Themelimi i një gjykimi paraprak rreth materialitetit.
- b) Hapi 2: Përpjestimi i gjykit paraprak të materialitetit nëpër tepricat e llogarive individuale, grupeve të llogarive ose të transaksioneve.
- c) Hapi 3: Vlerësimi i anomalive të mundshme dhe krahasimi me materialitetin.

Rreziku i auditimit (RrA)

- a) Rreziku i auditimit është rreziku që ka audituesi për të dhënë padashje një opinion të papërshtatshëm për shkak të anomalive materiale që përmbahen në pasqyrat financiare.
- b) Rreziku i Angazhimit është ekspozimi i audituesi ndaj dëmtimeve ose disfatave që mund të pësojë praktika e tij profesionale prej çështjeve gjyqësore, publicitetit të keq, ose ngjarjeve të tjera që lindin si rrjedhojë e pasqyrave financiare të audituara më parë dhe raporteve të dhëna mbi to.

Modeli i rrezikut të auditimit

$$RrA=RrV \times RrK \times RrM$$

Rreziku i Vetvetishëm (ose i qenësishëm)(RrV)

- a) Rreziku i vetvetishëm është dyshimi mbi pohimin e një anomalie e cila është materiale, duke supozuar se nuk ka pasur asnjë sistem kontrolli të brendshëm në veprim.
- b) Që në fillim të një angazhimi, audituesi duhet të vlerësojë ata faktorë specifikë që kanë të bëjnë me klientin, faktorë të cilët mund të rrisin ose zvogëlojnë mundësinë e përmbajtjes së anomalive materiale.

Rreziku i Kontrollit (RrK)

Rreziku i kontrollit është rreziku që një anomali materiale nuk do të mund të parandalohet ose zbulohet dhe korrigjohet në kohën e duhur nga ana e kontrollit të brendshëm të entitetit.

Rreziku i Moszbulimit (RrM)

- a) Rreziku i moszbulimit është kur audituesi nuk mund të zbulojë një anomali e cila është materiale dhe të cilën e përmbajnë pasqyrat financiare.
- b) Rreziku i moszbulimit përbëhet nga dy rreziqe apo paqartësi:
 - (1) Rreziku i mostrimit dhe
 - (2) Rreziku i mosmostrimit.

Disa nga faktorët që ndikojnë janë:

Përdorimi i modelit të rrezikut të auditimit

Përcaktimi i një shkalle të planifikuar të rrezikut të auditimit.

Vlerësimi i rrezikut të vetvetishëm dhe rrezikut të kontrollit.

Zgjidhja e ekuacionit të rrezikut të auditimit për caktimin e një shkalle të përshtatshme të rrezikut të zbulimit.

4.1.1 Vlerësimi i rrezikut dhe caktimi i materialitetit

Audituesit gjithmonë duhet të veprojnë si profesionistë për kryerjen e auditimit. Ata duhet të jenë skeptikë nga ana profesionale kur gjejnë anomali materiale në pasqyra financiare. Audituesi duhet të parashohë vlerësimin e rrezikut, prandaj gjithmonë duhet të jetë vigjilent sepse mund t'i ikë ndonjë gabim apo mashtrim që ndikon në paraqitjen jo të drejtë të pasqyrave financiare nga ku përdoruesit e pasqyrave financiare mund të marrin vendime të gabuara.

Materialiteti dhe rreziku i auditimit janë të lidhur midis tyre ku e përkufizon (SNA 320 Materialiteti i Auditimit).

Objektivi i auditimit të pasqyrave financiare është t'i japë mundësi audituesit për të shprehur opinion nëse pasqyrat financiare janë përgatitur, në të gjithë aspektin materiale të tyre, në përputhje me një kuadër të zbatueshëm të raportimit financiar. Vlerësimi se çfarë është materiale është çështje e gjykimit profesional. Informacioni është material në qoftë se mungesa apo pasaktësia e informacionit material ndikon në marrjen e vendimeve nga përdoruesit e pasqyrave financiare.³²

³² SNA320

Tabela 5 Përcaktimi i vlerave të materialitetit

Materialiteti përgjithshëm	i	Materialiteti i përgjithshëm ndërlidhet me pasqyrat financiare si tërësi. Bazohet në atë se çfarë mund të ketë ndikim në vendimet ekonomike të shfrytëzuesve të pasqyrave financiare. Nuk do të ndryshojë si rezultat i gjetjeve të auditimit.
Materialiteti përgjithshëm performancës	i i	Materialiteti i performancës është një vlerë më e ulët sesa materialiteti i përgjithshëm. Ky materialitet i mundëson audituesit të reagojë ndaj rreziqeve specifike të vlerësuara (duke mos ndryshuar fare materialitetin e përgjithshëm) dhe të lejojë mundësinë e ekzistencës së gabimeve të pazbuluara dhe jomateriale, të cilat në total janë vlera materiale. Materialiteti i performancës mund të ndryshojë si rezultat i gjetjeve të auditimit.
Materialiteti specifik		Materialiteti specifik përcaktohet në nivel të klasave të transaksioneve, balancave të llogarive ose shpalosjeve, ku gabimet janë më të vogla në vlerë sesa materialiteti i përgjithshëm.
Materialiteti specifik performancës	i	Materialiteti specifik i performancës është një vlerë më e ulët sesa materialiteti specifik. Kjo e mundëson audituesin të reagojë ndaj rreziqeve specifike të vlerësuara dhe të lejojë mundësinë e ekzistencës së gabimeve të pazbuluara dhe jomateriale të cilat të agreguara janë vlera materiale.

Tabela 6 Caktimi i materialitetit

	I Përgjithshëm	Specifik	I performancës
Qëllimi	Për të përcaktuar një bazë për përcaktimin nëse pasqyrat financiare janë të lira nga gabimet (të tilla si mashtrime ose gabime të paqëllimshme).	Për të përcaktuar një bazë (më e ulët sesa MP) e cila do të aplikohet ndaj klasave të caktuara të transaksioneve, balancave të llogarive ose shpalosjeve, ku gabimet më të ulëta sesa materialiteti i përgjithshëm priten të kenë ndikim në shfrytëzuesit e PF.	Për të përcaktuar një bazë (më e ulët sesa MS) e cila siguron që gabimet jo-materiale janë identifikuar dhe i ofron audituesi një marzhë të sigurisë (gabimet akumulohen në këtë nivel, në vend se të akumulohen në përgjithësi ose në mënyrë specifike).
Baza për kalkulim	Çfarë niveli i gabimeve në PF mund të jetë i tolerueshëm nga shfrytëzuesit e PF (që do të ndikojë në vendimet e tyre) ?	Çfarë niveli i gabimeve në lidhje me rrethanat e veçanta në klasat e caktuara të transaksioneve, balancave të llogarive ose shpalosjeve mund të ketë ndikim të mundshëm në vendimet ekonomike të shfrytëzuesve të PF?	Çfarë niveli i punës së auditimit do të ishte i nevojshëm për të: • Identifikuar gabimet më të ulëta sesa materialiteti specifik dhe ai i përgjithshëm. • Të lejojë një amortizim për gabimet e pazbuluara.

	I Përgjithshëm	Specifik	I performancës
Rregulli i gishtit të madh (për përdorim si pikë startuese)	Materialiteti është çështje e gjykimit profesional, e jo veprim matematikor dhe teknik. Si rezultat i kësaj, asnjë SNA nuk ofron udhëzime specifike për kalkulim të tij. Sidoqoftë, fitimi operativ (3 deri 7%) përdoret shpesh në praktikë, dhe mendohet të ketë ndikim më të madh në shfrytëzuesit e pasqyrave financiare. Nëse fitimet nuk janë masa të mira të matjes, (p.sh., për një OJQ), atëherë duhet shfrytëzuar këto baza: • Të hyrat ose shpenzimet 1 deri 3%. • Asetet 1 deri 3%; ose • Ekuiteti 3 deri 5%;	Përcaktoni një vlerë më të ulët dhe specifike të materialitetit (bazuar në gjykimin profesional) për auditimin e fushave specifike dhe të ndjeshme të pasqyrave financiare.	Nuk ekziston ndonjë udhëzim specifik në SNA. Përqindjet variojnë nga 60% (te MP ose MS) në rastet kur rreziku i vlerësuar i gabimeve materiale është më i lartë e deri në 85% kur rreziku i vlerësuar i gabimeve materiale është më i ulët.
Aplikimi në auditim	Përcaktoni nëse gabimet e pakorrigjuara individuale ose të agreguara e tejkalojnë nivelin e	Përcaktoni nëse gabimet e pakorrigjuara individuale ose të agreguara e tejkalojnë	• Vlerësimi i rrezikut të gabimit material. • Dizajnimi i procedurave të

I Përgjithshëm		Specifik	I performancës
	përcaktuar të materialitetit.	nivelin e përcaktuar të materialitetit.	më tutjeshme si reagim ndaj rreziqeve të vlerësuara.
Rishikimet gjatë procesit të auditimit	- Ndryshimet në rrethanat të jenë paraqitur gjatë procesit të auditimit si p.sh., shitja e një pjese të biznesit; - Informata të reja; ose - Ndryshime në njohjen e audituesi me entitetin dhe operacionet e tij, si rezultat i kryerjes së procedurave të më tutjeshme të auditimit. P.sh., rezultatet aktuale operative janë shumë të ndryshme nga ato të planifikuara.	Ndryshime në rrethanat të veçanta.	- Ndryshimet në rreziqet e vlerësuara; - Natyra dhe shtrirja e gabimeve të gjetura gjatë kryerjes së procedurave të më tutjeshme të auditimit; ose - Ndryshime në njohjen e entitetit.

Burimi : Paul Hurks (2011)

Gjatë përcaktimit dhe kryerjes së procedurave të auditimit dhe në vlerësimin e raportimit të rezultateve të tyre, audituesi duhet të mbajë parasysh se moszbatimi nga ana e entitetit i ligjeve dhe akteve të tjera rregullatore, mund të ketë ndikim material në pasqyra financiare³³.

³³ SNA250

4.2 Rrisku, kuptimi dhe politikat e menaxhimit të tij

Menaxhimi i riskut është një nga sfidat më të mëdha të shoqërive në ditët e sotme. Nuk mund të thuhet përgjegjësi e kujt është, por ajo çka dihet me siguri është që të gjitha palët duhet të bashkëveprojnë për të mbajtur riskun në nivele të pranueshme. Zgjidhja është gjetur gati gjithmonë tek auditimi i brendshëm, i cili ka dhënë kontributin e tij për identifikimin, vlerësimin, drejtimin dhe kontrollin e ngjarjeve apo situatave të mundshme, për ofrimin e një sigurie të arsyeshme në lidhje me arritjen e objektivave të njësisë.

Ajo që është e njohur gjerësisht është se shumica e surprizave është shkaktuar nga rreziqet të cilat nuk janë kuptuar si duhet ose procedurat s' kanë qenë efektive, kontrollet apo procese tjera për të zbuluar rreziqet nuk kanë qenë të mjaftueshme. Për të kuptuar auditimin është e nevojshme të marrim në konsideratë dhe kuptimin e riskut. Ky është një term i cili është përdorur gjerësisht, por shpeshherë është keqkuptuar. Ekzistojnë disa mënyra të përkufizimit të riskut.

Përkufizimi i parë është zhvilluar nga Njësia e Inteligjencës së Ekonomistëve, departamenti i qeverisë në Mbretërinë e Bashkuar:

“Kërcënimi se një veprim ose ngjarje do të ndikojë negativisht në aftësinë e organizatës për të arritur objektivat e saj dhe ekzekutuar strategjitë e saj me sukses”.

Ky përkufizim nënvizon një numër faktorësh kyç:

1. Një rrezik është gjithmonë një kërcënim - diçka që mund të ndodhë.
2. Kërcënimi ka të bëjë me një ngjarje - diçka që duhet të ndodhë për të kristalizuar rrezikun.
3. Ngjarja nëse kjo ndodh, do të ndikojë në arritjen e objektivave të biznesit.

Një aspekt i përkufizimit që nuk pëlqehet, është fjala "negativisht". Rreziku nuk ndikon domosdoshmërisht objektivat në një mënyrë negative, ndikimi i tij mund të jetë pozitiv. Është për

këtë arsye që preferohet përkufizimi që vjen nga Australia / Zelanda e Re nga Standardet e Riskut, sipas standardeve ndërkombëtarisht të njohura që kanë të bëjnë me administrimin e rrezikut.

Përkufizimi sipas këtyre standardeve është:

“Mundësia (Shansi) për të ndodhur diçka që do të ketë një efekt mbi objektivat e biznesit”.

Përveç të mirës së të qenit një përkufizim i thjeshtë dhe që kuptohet lehtësisht, fjala '**shans**' është diçka shumë e mirë, pasi si shans mund të jetë pozitiv ose negativ. Kjo është një mënyrë shumë e mirë për të qenë në gjendje për të përcaktuar rrezikun.

Risku është mundësia që një ngjarje apo veprim do të ndikojë në aftësinë e organizatës për të arritur objektivat e saj dhe për të ekzekutuar me sukses strategjitë e saj. Menaxhimi i riskut është një proces me të cilin identifikohen rreziqet, vlerësohet dhe kontrollohet shkalla në të cilën organizata mund t'i përgjigjet pozitivisht mundësive të hasura dhe në të njëjtën kohë, për të kuptuar dhe për të kërkuar e kontrolluar çdo faktor që mund të parandalojnë suksesin e saj. Qëllimi i menaxhimit të rrezikut është për të përmirësuar ndërgjegjësimin për pasojat e aktiviteteve që përmbajnë risk, të zvogëlojë frekuencën e ngjarjeve të dëmshme që ndodhin (kudo kur kjo është e mundur), si dhe për të minimizuar peshën e pasojave të tyre, nëse kjo ngjarje do të ndodhë. Menaxhimi i riskut dhe auditimi i brendshëm janë të lidhur ngushtë me aftësinë e biznesit për të përmbushur objektivat e qarta të korporatës. Duke e adresuar menaxhimin e riskut në këtë mënyrë kjo do të ndihmojë për të siguruar që ne të fokusohemi në mundësitë si edhe kërcënimet e mundshme. Për këtë arsye është thelbësore që menaxhimi i riskut të përfshihet në procesin e planifikimit. Gjithashtu është e rëndësishme të demonstrohet një qasje e qëndrueshme dhe e koordinuar, duke siguruar se ka dokumentacion të demonstrojë përgjegjshmëri dhe transparencë.

Ka shumë përfitime për mishërimin e menaxhimit të riskut në kulturën e organizatës duke përfshirë:

- Fokusimi më i madh i menaxhimit në çështje që kanë vërtet rëndësi;
- Më pak të papritura;
- Klientë më të kënaqur;
- Mbrojtja e reputacionit;
- Fokusimi më tepër për t'i bërë gjërat e duhura në rrugën e duhur;
- Një mundësi më e madhe për arritjen e objektivave të biznesit;
- Më pak pakënaqësi;
- Marrja e një informacioni më të detajuar rreth riskut dhe vendimmarrjes;
- Ulja e kostove të sigurisë;

4.3 Përfshirja e Auditimit të Brendshëm në menaxhimin e riskut

Ka një numër opsionesh për auditim të brendshëm në lidhje me programin e administrimit të riskut.

Konsiderohet e papërshtatshme që auditimi i brendshëm të menaxhojë programin e menaxhimit të riskut. Megjithatë, nëse menaxherët besojnë se nuk ka asnjë funksion tjetër të pavarur për të kryer këtë rol, për shembull, organizata nuk ka krijuar një funksion të menaxhimit të riskut (si në ndërmarrje), atëherë auditimi mund të jetë në gjendje për të marrë këtë rol. Auditimi i brendshëm duhet të sigurohet që bordi njihë vështirësitë e mundshme, të cilat mund të shkaktohen nga pavarësia. Auditimi i brendshëm nuk mund të kontrollojë procesin e menaxhimit të riskut në një kohe më të vonë. Është shumë më mirë për auditimin e brendshëm që të mos marrë rolin udhëheqës, por është e pranueshme që të ndihmojë në lidhje me riskun. Kjo krijon një lidhje

shumë të mirë, sepse auditimi i brendshëm nuk e bën vetë identifikimin e riskut, por thjesht lehtëson procesin me të cilin menaxhimi identifikon risqet. Kjo është një qasje shumë pozitive dhe është përhapur gjerësisht. Auditimi i brendshëm mund të ndihmojë duke u mirë aftësuar nëpërmjet trajnimeve jo vetëm të drejtuesit të tij, por më e pakta që mund të bëjë është të marrë pjesë në seminare trajnuese, si një pjesëmarrës.

Një tjetër alternativë e mundshme është që të monitorojë progresin e veprimit sipas planeve të përcaktuara nga menaxhimi për ekspozimet ndaj riskut dhe shfrytëzimit të mundësive për eliminimin e tyre. Edhe nëse përfshirja e auditimit të brendshëm është mjaft e kufizuar ata duhet të sigurojnë një rol kritik, për të krahasuar perceptimin e menaxhimit për kontrollet në vend që të zbusë risqet me kontrollet aktuale. Nëse auditimi i brendshëm merr një rol pozitiv në këtë proces është më mire si për funksionin ashtu dhe për organizatën.

4.3.1 Identifikimi i riskut

Çelësi për një identifikim të suksesshëm të riskut është të filluarit me një propozim të pastër. Përdoruesit mund të hedhin idetë se cilat duhet të jenë zona subjekt, për shembull: "Cilat janë rreziqet rregullatore?"

Identifikimi i riskut është vetëm maja e ajsbergut, por vlerësimi i proceseve për zbutjen e kërcënimeve dhe përcaktimi i nivelit të ekspozimit është çelësi. Është e rëndësishme përfshirja e menaxhimit operacional në identifikimin e riskut, duke theksuar se menaxhimi i riskut është një metodë që i ndihmon ata për të arritur objektivat e tyre, zvogëlon burokracitë dhe heq procedurat e panevojshme duke mos qenë më punë shtesë për ta. Vetëm ata mund të përfshijnë procesin e menaxhimit të riskut brenda organizatës duke bërë:

- Lidhjen e prodhimit në planifikimin dhe proceset e buxhetimit

- Ndarjen e praktikave më të mira me funksionet e tjera
- Duke punuar së bashku me funksione të tjera për të trajtuar ekspozimet e identifikuara në biznes
- Mbështetjen e menaxherëve të lartë për zbatimin e veprimeve strategjike të identifikuara

I rëndësishëm është fokusimi në përfitimet e menaxhimit të riskut:

- Zvogëlon mundësinë për surpriza të pakëndshme
- Rrit arritjen e objektivave
- Lehtëson planifikimin
- Lejon ndarjen e praktikave më të mira
- Inkurajon njerëzit të mendojnë
- Promovon pronësinë
- Rrit qëndrueshmërinë
- Promovon ndryshim pozitiv të kulturës
- Rrit komunikimin

Përderisa ka një numër të madh të çështjeve që duhen marrë në konsideratë kur kërkohet një menaxhim efektiv i procesit të riskut, çelësi i vërtetë i suksesit është të pranohet se ekziston nevoja për një zgjidhje që është specifike për organizatën.

4.3.2 Matja e riskut

Risku mund të matet në dy mënyra: së pari, pasoja në organizatë nëse ngjarja ndodh dhe, së dyti, gjasat apo probabiliteti i ndodhjes së ngjarjes.

Ndikimi mund të jetë financiar, por ai mund të jetë i lidhur edhe me reputacionin pra, të dëmtojë reputacionin. Gjithashtu mund të jetë i lidhur me shkelje të mëdha rregullatore, apo me shumë

faktorë të tjerë. Është e lidhur zakonisht me kohën se sa shpesh ka të ngjarë të ndodhë një ngjarje e caktuar p.sh. një herë në vit, një herë në çdo dy vjet ose edhe mund të mos ndodhë fare

4.3.3 Program i menaxhimit të riskut

Ka një numër opsionesh për auditim të brendshëm në lidhje me programin e administrimit të riskut. Konsiderohet e papërshtatshme që auditimi i brendshëm të kontrollojë programin e menaxhimit të riskut. Megjithatë kur organizata nuk ka krijuar një funksion të menaxhimit të riskut, atëherë auditimi mund të jetë në gjendje për të marrë këtë rol.

Po bëhet gjithnjë e më e qartë se çelësat e suksesit në këtë fushë janë njerëzit dhe procesi. Gjatë identifikimit të risqeve kyçe ato që kanë ndikimin të identifikohen si më poshtë:

- Dështimi për të menaxhuar projekte në mënyrë efektive
- Humbja e sistemeve të IT
- Dështimi i partnerëve ose paaftësia për të krijuar partneritet efektiv
- Humbja e personelit kryesor
- Dëmtim të reputacionit për shkak të humbjes së besimit
- Shkelje të sigurisë së sistemit
- Dështimi i inovacioneve
- Prioritizimi i dobët i zhvillimit të sistemeve
- Humbja e moralit / stresi
- Shumë të dhëna - informacion i pamjaftueshëm

Të gjitha këto risqe lidhen direkt ose me njerëzit ose me procesin (ose me të dyja). Çelësi i suksesit është të njohësh lidhjen midis këtyre faktorëve dhe menaxhimit e marrëdhënieve në mënyrë efektive.

Më poshtë po tregojmë matricën e riskut, e cila na tregon faktorët kyç që ndikojnë në risk dhe nivelin e mundshëm të tij.

Matrica e riskut

Mundësia e ndodhjes	E lartë	4	7	9
	E mesme	2	5	8
	E ulët	1	3	6
		E dukshme	Domethënëse	Kritike

Ndikimi në biznes: Duke parë matricën e riskut vëmë re se risku është më i ulët atje ku mundësia e ndodhjes është e ulët dhe ndikimi në biznes është vetëm i dukshëm.

1. Vjen duke u rritur me një shkallë aty ku mundësia e ndodhjes është mesatare dhe ndikimi në biznes është i dukshëm.
2. Vazhdon të rritet atje ku mundësia e ndodhjes është e ulët por ndikimi në biznes është domethënëse.
3. Risku pëson rritje atje ku mundësia e ndodhjes është e lartë edhe pse ndikimi në biznes është vetëm domethënëse.
4. Rritet edhe me një shkallë tjetër atje ku mundësia e ndodhjes është mesatare dhe ndikimi në biznes është domethënëse.

5. Niveli i riskut vazhdon të rritet në pjesën ku mundësia e ndodhjes është e ulët dhe ndikimi në biznes është kritik.

6. Risku rritet edhe me një shkallë tjetër aty ku mundësia e ndodhjes është e lartë dhe ndikimi në biznes është domethënës.

7. Risku shkon drejt maksimumit atje ku mundësia e ndodhjes është mesatare dhe ndikimi në biznes është kritik.

8. Në momentin që mundësia e ndodhjes është e lartë dhe ndikimi në biznes është kritik, aty arrihet maksimumi i riskut.

9. Pra, matrica e riskut na tregon më së miri se si vjen e rritet niveli i riskut nga mundësia e ndodhjes dhe ndikimi në biznes.

Pjesa kryesore që duhet bërë në lidhje me administrimin e riskut është dallimi mes risqeve aktualë dhe risqeve të mbartur (të trashëguar). Një risk i mbartur është një risk i pastër, risk i ndodhur para kontrolleve. Risqet do të rillogariten duke përdorur matricën e riskut, për të arritur në riskun aktual.

4.4 Cikli i menaxhimit të riskut

Menaxhimi i riskut përfshin katër faza kryesore, të njohura si “Cikli i Menaxhimit të Riskut “:

1. Identifikimi i çdo rreziku
2. Vlerësimi i çdo rreziku
3. Kontrolli i çdo rreziku
4. Monitorimi

4.4.1 Identifikimi i llojeve të rrezikut

Kjo përfshin identifikimin e rreziqeve ndaj të cilave kompania është e ekspozuar. Rreziqet mund të kategorizohen në shumë mënyra, por zakonisht më të përdorura janë këto shtatë kategori.

Rreziqet strategjike

Rreziqet që kanë ndikim në qëllimet dhe objektivat afat-mesme dhe afat-gjata të organizatës. Menaxhimi i rreziqeve strategjike shpesh është një përgjegjësi e Komitetit të Menaxhimit të Riskut (RMC).

Rreziqet operationale

Këto janë rreziqet që menaxherët dhe stafi do të hasin në rrjedhën e përditshme të punës.

Rreziqet financiare

Dështimet në planifikimin financiar, kontrollin e buxhetit, mungesën e fondeve ose keq menaxhimin e tyre ose monitorimi dhe raportimi i pamjaftueshëm.

Rreziqet e reputacionit

Ato që lidhen me mbulimin mediatik dhe çdo veprim ose mosveprim, që mund të dëmtojë Emrin e Mirë të kompanisë.

IT dhe rreziqet e informacionit i kemi në dy forma:

- Teknologjike: Mungesa e kapaciteteve për të kapur ritmin dhe shkallën e ndryshimit, ose të pa aftësisë për të përdorur teknologjinë për të adresuar kërkesat në ndryshim.
- IT Fizike: Mungesa e pajisjeve të tilla të IT si, telefonia, makineri, dhe kështu me radhë.

Rreziqet rregullatore

- Legjislative: Duke mos iu përgjigjur kompanisë, ose duke vepruar në kundërshtim me legjislacionin kombëtar ose ndërkombëtar.

- Mjedisore: Dështimin në mënyrë adekuate për të vlerësuar pasojat mjedisore të veprimeve të kompanisë (për shembull, efikasiteti i energjisë, ndotja, riciklimi, përdorimi i tokës, dhe kështu me radhë).
- Juridike: Dështimet në lidhje me shkeljet e legjislacionit.

Rreziqet njerëzore

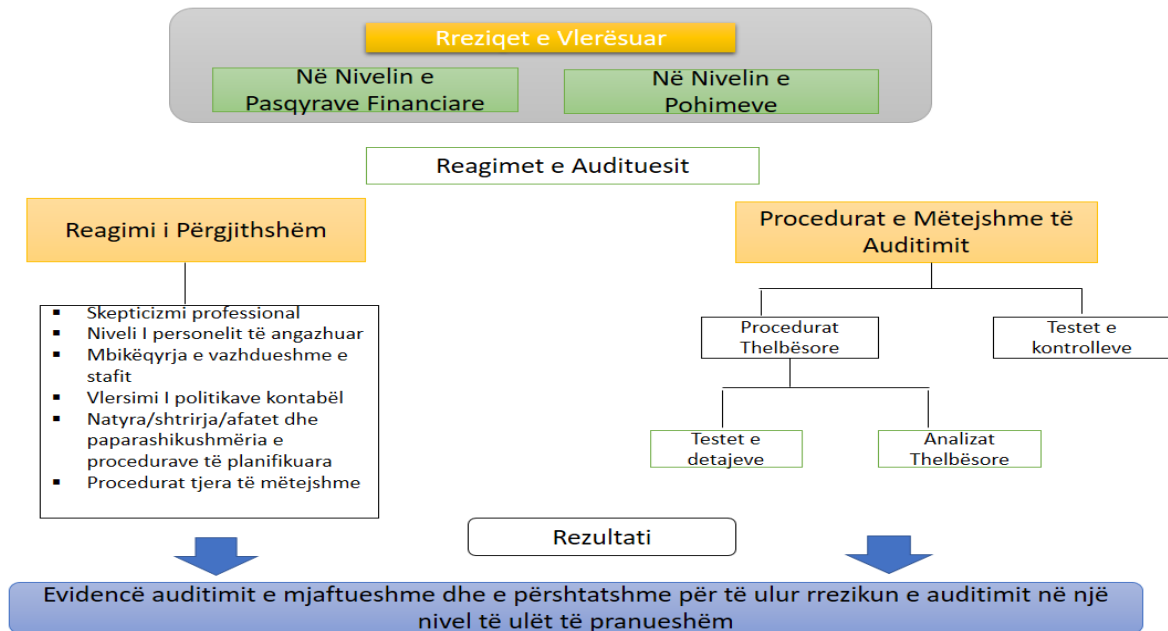
- Profesionale: Dështimet e tilla si mungesa e aftësisë profesionale, pakujdesitë, mungesa e konsultimeve mbi zhvillimet.
- Stafit dhe menaxhimit: Humbja e personelit kryesor ose paaftësia për të mbajtur atë.

4.4.2 Vlerësimi i rrezikut

Ka shumë mjete që mund të përdoren për të ndihmuar në identifikimin e rreziqeve të mundshme si:

- Zyra e Punës
- Planifikimi i Skenarit
- Analiza e pretendimeve të kaluara dhe humbjet e tjera
- Analiza e incidenteve/ dështimeve të kaluara të korporatave
- Inspektimet e shëndetit dhe të sigurisë
- Induksioni i trajnimit
- Shqyrtimi i performancës dhe intervistave të zhvillimit
- Stafi dhe reagimet e konsumatorit

Figura 3 :Rreziqet e vlerësuara në dy nivele :



Burimi : Udhëzuesi për përdorimin e SNA në auditimin e Entiteteve të vogla dhe të mesme fq. 220

4.4.3 Kontrolli i çdo rreziku

Audituesi gjatë procesit të auditimit duhet të vlerësojë dhe të identifikojë rreziqet e anomalive materiale në pasqyra financiare. Qëllimi është të sigurohet një bazë e përshtatshme që audituesi të reagojë në mënyrën e duhur ndaj rreziqeve.

Procesi i auditimit duhet të përdorë shkallë të gjerë të testimeve, të vlerësojë se si funksionon kontrolli i brendshëm dhe të sigurojë evidenca të mjaftueshme bindëse.

Siç kemi potencuar në fillim të kapitullit janë tre lloje të rreziqeve Rreziku i Vetvetishëm (RrV), Rreziku i Kontrollit (RrK) dhe Rreziku i Moszbulimit (RrM).

Audituesi duhet që me procedura t'i testojë rreziqet, rreziku i vetvetishëm është rrezik që përcaktohet nga audituesit përmes gjykitit profesional. Rreziku i vetvetishëm është dyshimi që transaksionet, informacionet kontabël në pasqyra financiare mund të kenë anomali materiale duke supozuar që nuk funksionon kontrolli i brendshëm. Rreziku i Kontrollit auditues duhet të vlerësojë

transaksionet, informacionet kontabël në pasqyra financiare nuk mund të parandalohen, zbulohen dhe të korrigjohen me kohë nga kontrolli i brendshëm i entitetit. Rreziku i Moszbulimit është rreziku që procedurat e kryera nga audituesi për të zvogëluar rrezikun e auditimit deri në një nivel të ulët të pranueshëm.³⁴

Tabela nr. 7 Marrëdhënia inverse që ekziston midis RrV,RrK dheRrM

Kontrolli i brendshëm efikas (I mirë)		Kontrolli i brendshëm efikas (I dobët)		Rreziku I lartë, ku ka kontroll të brendshëm të dobët	
	Rreziku i Kontrollit				
	Rreziku i Mos Zbulimit				
	Rreziku i Auditimit		Rreziku i Auditimit		Rreziku i Auditimit

Burimi : Auditimi I Pasqyrave Financiare – Hysen Çela

4.5 Roli, Përgjegjësia dhe përgjegjshmëria

Pothuajse e gjithë përgjegjësia për menaxhimin e përditshëm të rreziqeve specifike bie mbi menaxherët dhe stafin, pasi ata janë njerëzit përgjegjës për aktivitetet e ndryshme të biznesit.

Rolet dhe përgjegjësitë e ndryshme për menaxhimin e rrezikut janë:

Grupi, Roli i Bordit• Miraton zyrtarisht strategjinë e menaxhimit të riskut.

- Konsiderojnë riskun si pjesë e të gjitha vendimeve
- Shqyrtojnë çdo vit masat e kompanisë për menaxhimin e riskut

Komiteti i Menaxhimit te Riskut• Sigurojnë menaxhimin e riskut në mënyrë efektive dhe raportojnë te bordi çdo vit.

- Identifikon rreziqet strategjike që ndikojnë në organizatë dhe rekomandojnë te bordi për mënyrat në të cilat ato do të menaxhohen.

³⁴ Auditimi i Pasqyrave Financiare – Hysen Çela

Menaxheret • Sigurojnë që risku është menaxhuar në mënyrë efektive në çdo funksion dhe kuadër të strategjisë së miratuar dhe raportojnë te RMC çdo 3 muaj.

- Identifikojnë risqet individuale që ndikojnë aktivitetin, sigurojnë që këto janë regjistruar në regjistrin e riskut dhe se janë marrë masat e duhura për menaxhimin e tyre.
- Monitorojnë vazhdimisht përshtatshmërinë dhe efektivitetin e të gjitha masave të kontrollit dhe raportojnë te RMC
- Rishikojnë të gjitha masat e marra për menaxhimin e riskut të paktën çdo vit si pjesë e planifikimit të biznesit

Të gjithë të punësuarit • Realizojnë punën e tyre në kuadër të udhëzimeve të menaxhimit të riskut në përputhje me të gjitha masat e kontrollit të cilat janë identifikuar.

- Raportojnë rreziqet te menaxherët e tyre

Auditimi i Brendshëm • Monitoron dhe shqyrton nëse risqet janë identifikuar në mënyrë adekuate dhe se janë përfshirë në regjistrin e riskut.

- Monitoron përshtatshmërinë dhe efektivitetin e masave të marra të kontrollit
- Bën rekomandimet e nevojshme për menaxherët, RMC dhe Bordin

Puna e Auditimit të Brendshëm përfshin, si më poshtë:

- Identifikimin dhe vlerësimin e riskut dhe rekomandon për përmirësimin e sistemeve të menaxhimit të riskut;
- Vlerësimin e kontrolleve që trajtojnë riskun;
- Nxitjen e kontrolleve efektive dhe efçente, dhe nismat për përmirësim të vazhdueshëm;
- Vlerësimin dhe pasqyrimin e procesit që siguron besueshmëri dhe integritet të informacionit financiar dhe të operacioneve

-
- Rekomandimin e përmirësimit të kontrolleve në ndihmë të procesit të qeverisjes për:
 - Promovimin e etikës dhe vlerave të duhura për organizatën;
 - Sigurimin e menaxhimit efektiv të performancës dhe përgjegjshmërisë së njësisë; dhe
 - Komunikimin efektiv për risqet dhe kontrollet në fushat përkatëse të njësisë.

KAPITULLI V - MODELI I STRATEGJISË SË PËRGJITHSHME TË AUDITIMIT

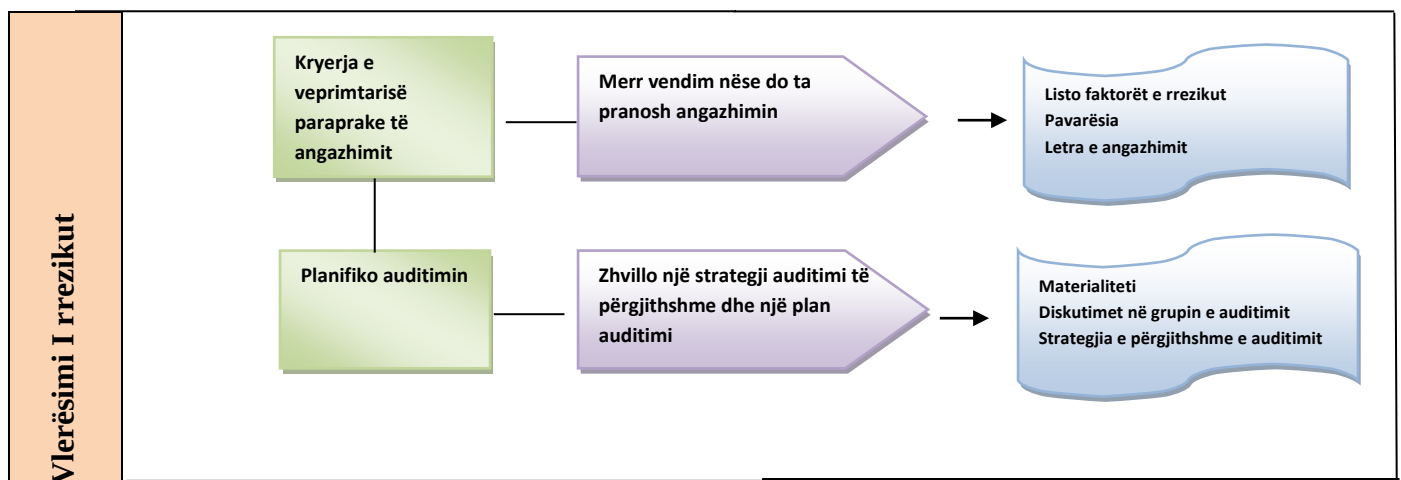
5.1 Strategjia e përgjithshme e auditimit

Audituesi gjatë angazhimit në entitete duhet të ketë një strategji të qartë se çfarë do të bëjë dhe cilat procedura dhe rreziqe do t'i shqyrtojë.

Objektiva e audituesit është të planifikojë auditimin me qëllim që të kryhet në mënyrë efektive.

Audituesi duhet të planifikojë qëllimin, kohën dhe drejtimin e auditimit

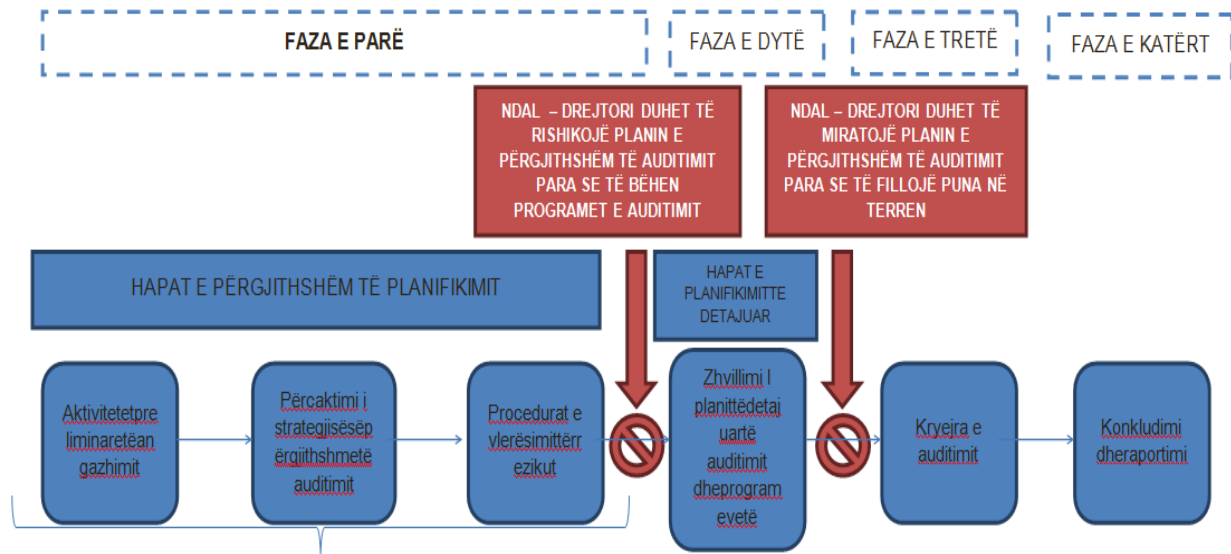
Figura 4 Strategjia e përgjithshme e auditimit



5.2 Fazat e procesit të auditimit

Procesi i auditimit kalon në katër faza :

1. Planifikimi i përgjithshëm i auditimit
2. Planifikimi i detajuar i auditimit
3. Kryerja e auditimit
4. Konkludimi dhe raportimi

Figura 5 Procesi i auditimit në faza**Pasqyrë e procesit të auditimit**

Burimi : Manuali i auditimit të rregullsisë ZAGJ

Faza e 1 – Planifikimi i përgjithshëm i auditimit

Faza e parë përfshin hulumtimin sa më shumë që është e mundur lidhur me entitetin i cili po auditohet gjë që adresohet në mënyrë më efektive përmes një vizite në terren si pjesë e procesit të planifikimit. Para kësaj duhet të mbahet një takim i planifikimit me ekipin, i udhëhequr nga drejtori për të përcaktuar kuptimin aktual të rreziqeve të auditimit, anëtarët e ekipit të përfshirë në auditimin e vitit paraprak. Një draft agjendë për këtë takim të planifikimit të brendshëm është përfshirë brenda letrave të punës. Përmes analizës së aktiviteteve të tij dhe ambientit në të cilin vepron, ne mund të arrijmë të kuptojmë plotësisht:

- Sfidat e hasura nga organizata dhe kornizën e saj ligjore/rregullative;
- Sistemet financiare të cilat i auditojmë;
- Sistemin e kontrollit të brendshëm të entitetit;
- Rreziqet e mundshme lidhur me aktivitetet të cilat do t'i ndërmarrim;

Masat e entitetit për performancë (financiare dhe jo-financiare) të cilat ndihmojnë audituesin të marrë në konsideratë se performanca e biznesit është duke i përmbushur objektivat e vendosura nga menaxhimi, si t'i identifikojë mangësitë në kontrollin e brendshëm, në sistemin informativ të entitetit.

Me rëndësi është që audituesi t'i identifikojmë rreziqet kryesore të auditimit në një fazë fillestare. Kjo do të na ndihmojë të përqendrohemi në elementet materiale të informatave të cilat do t'i rishikojmë dhe nuk do të humbim kohë lidhur me çështjet të cilat janë të rëndësisë fare të vogël. Nga informatat të cilat i marrim në këtë fazë të “gjetja e faktit” ne mund ta përkufizojmë strategjinë për auditimin e bazuar në fushat e perceptuara si me rrezik. Për të arritur njohuri shumë të larta rreth ndërmarrjes - organizatës ekziston një formë standarde. Ajo duhet të plotësohet për të gjitha auditimet përpara se të bëhet planifikimi i hollësishëm i auditivit (Referenca A Pakoja për Njohjen e Punës) dhe të shikohet përsëri gjatë fazës së planifikimit të hollësishëm të auditimit. Në mënyrë të ngjashme, për të mbështetur përcaktimin e një qasjeje të përshtatshme të auditimit, ne duhet të kryejmë teste kalimthi të të gjitha sistemeve të rëndësishme dhe të kryejmë rishikim analitik paraprak, si pjesë e procedurave tona të vlerësimit të rrezikut.

Planifikimi i hershëm mund të bëhet në periudhën adekuate dhe nëse burimet janë në dispozicion, edhe më herët.

Gjatë kësaj faze, ekipi duhet të konsiderojë se si njohuritë e marra ndahen nëpër tërë auditimin financiar dhe auditimin e pajtueshmërisë për të identifikuar mundësitë për punë të qeverisjes së mirë. Lidhja potenciale e punës së auditimit të performancës duhet të kuptohet dhe të demonstrohet dhe me një proces të planifikimit të auditimit me cilësi të lartë që do të përfshijë një dialog të dy anshëm në mes të auditimit të rregullsisë dhe stafit të auditimit të performancës.

Faza e 2 – Planifikimi i detajuar i auditimit

Faza e dytë është planifikimi i auditimit në hollësi. Duke u bazuar në analizën tonë fillestare, puna e duhur e auditimit mund të identifikohet që i plotëson objektivat tona të auditimit. Kjo duhet të përmblihdhet në një memorandum të Planifikimit të Auditimit. Memorandumi i Planifikimit të Auditimit që dërgohet tek klienti do të reflektojë rreziqet domethënëse dhe fushat tjera të fokusit të auditimit.

Aktivitetet tona të auditimit do të përcaktohen në këtë fazë. Audituesi duhet të përqendrohet në çështjet më të rëndësishme të auditimit, të cilat do të pasqyrojnë rreziqet e identifikuar dhe domethënëse të auditimit (veçanërisht rreziqet e gabimeve materiale) dhe gjithashtu do të sigurojë një dallim të qartë mes punës së kryer në lidhje me pasqyrat financiare dhe asaj të kryer për qëllime të auditimit të pajtueshmërisë. Në këtë fazë po ashtu duhet të zhvillohen mundësitë për punë të qeverisjes së mirë, duke inkorporuar njohuritë e Planifikimit të Përgjithshëm të Auditimit. Strategjia e auditimit duhet të arrijë kryerjen efektive, efikase, dhe me kohë të aktiviteteve të auditimit. Shumë faktorë do të ndikojnë në sasinë e punës që duhet t'i kushtohet një auditimi të posaçëm, kryesisht si një pasqyrim i rrezikut të auditimit por duke përfshirë për shembull ndërlikueshmërinë e çështjes subjekt i auditimit, përvojat tuaja paraprake me entitetin e audituar (rrezikun e vetvetishëm, të qenësishëm) si dhe shkallën deri ku mund të merret siguria e kontrolleve. Profesionalizmi i audituesit po ashtu mund të ndikojë në këtë. Një fokus mbi një qasje efikase të auditimit të bazuar në rrezik është e nevojshme për të minimizuar punën e kërkuar për qëllime të opinionit (siç përmblihdhet në modelin e sigurisë së auditimit) dhe për të identifikuar burimet në dispozicion për të kryer punë për 'vlerë të shtuar'. Agjenda e integritetit të BE-së e vë theksin mbi 'qeverisjen e mirë' do të mbështesë përmirësimin në këtë fushë përmes auditimit të saj të rregullsisë.

Planifikimi efektiv i auditimit do të sigurojë që të mbledhim dëshmi të mjaftueshme, të besueshme dhe përkatëse në bazë të së cilave do të mbështeten konkluzionet përfundimtare. Veç kësaj, planifikimi i duhur shpie në shmangien e keqkuptimeve të mundshme me entitetin e auditimit. Një plan auditimi i fokusuar dhe i qartë mundëson përcaktimin e një buxheti real të stafit për secilin auditim.

Planifikimi i hollësishëm i auditimit duhet të përfundojë sipas planifikimit.

Menaxheri i auditimit duhet të miratojë planin e detajuar të auditimit para Fazës 3 – Kryerja e Auditimit. Megjithatë, para kësaj faze, drejtori duhet që para prodhimit të planeve të detajuara të auditimit të ketë shqyrtuar edhe Planin e Përgjithshëm të Auditimit dhe të dakordohen mbi 2 dokumentet kryesore A.X–Qasja e Testimit dhe A.Y–Pakoja e Njohja e Punë.

Faza e 3 –Kryerja e auditimit

Në fazën e tretë kryhet auditimi dhe vlerësohen rezultatet e arritura. Kjo duhet të bazohet në memorandumin e planifikimit të auditimit si dhe në modelin e sigurisë së auditimit të zhvilluar në fazën paraprake, edhe pse audituesit duhet të jenë të përgatitur që të ndryshojnë planin nëse supozimet e planifikimit vërtetohen që janë jo të sakta. Si rezultat i dëshmive të mbledhura gjatë auditimit, duhet të vlerësohet efektiviteti i kontrolleve të brendshme; kjo do të ndikojë në sasinë e planifikuar të testimit substancial (përfshirë procedurat substanciale analitike) që duhet të kryhen. Çfarëdo gabimi ose mospërputhje e identifikuar gjatë punës së audituesit duhet të vlerësohet për të parë se si ndikojnë ato në besueshmërinë e pasqyrave financiare dhe nëse është e nevojshme apo jo punë shtesë për të dhënë siguri të nivelit të kërkuar dhe / apo të përcaktohet nëse ato përfaqësojnë gabim të mundshëm material. Auditimi i ndërmjetëm i ndërmarrë mbi pasqyrat financiare nëntëmujore, jep bazën për ndërmarrjen e një analize të hollësishme të pasqyrave për t'i sugjeruar përmirësimet e nevojshme për pasqyrat vjetore financiare. Në mënyrë të ngjashme, draft

pasqyrat financiare vjetore mund të jenë subjekt i analizave të hollësishme për të dhënë fokus të veçantë sipas nevojës së auditimit.

Faza e ndërmjetme e auditimit fillon nga qershori deri në tetor në varësi kur entiteti është në dispozicion për auditimin e ndërmjetëm dhe përfundon me raportimin për të në janar të vitit të ardhshëm.

Faza përfundimtare e auditimit fillon në shkurt dhe përfundon me raportimin në mars apo në prill, por mund të finalizohet edhe më herët.

Faza e 4 – Konkludimi dhe raportimi

Në fazën e katërt formulohen konkluzionet dhe raportohen gjetjet. Nëse ky është auditim i pasqyrave financiare, atëherë ky do të rezultojë me një opinion zyrtar të auditimit si dhe me disa veprime që menaxhimi duhet t'i ndërmarrë pastaj. Megjithatë, disa auditime të kryera nga audituesit mund të mos jenë rishikime të pasqyrave financiare dhe mund të mos japim opinion zyrtar, sidoqoftë në fund do të kërkohet që në të gjitha auditimet të formulohet konkluzioni e disa përshkrime, si dhe duhet të zbatohet një qasje rigoroze për sa i përket dëshmive të auditimit si bazë për konkluzionet e dhëna, pavarësisht nga natyra e detyrave specifike.³⁵

³⁵Manuali i auditimit të rregullsisë ZAGJ

Figura 6 Fazat e planifikimit të auditimit



5.2.1 Pranimi i klientit

Faza e parë e angazhimit të audituesit të jashtëm është pranimi i angazhimit nga ana e audituesit. Vendimi për pranim apo vazhdimi i klientit do të varet nga audituesi ku duhet të vlerësojë marrëdhëniet apo bashkëpunimin, nëse ka bashkëpunuar më parë.

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit- SNA 210 përcakton se audituesi dhe klienti të bien dakord për kushtet e angazhimit. Nëse bien dakord atëherë të dy palët nënshkruajnë Letër Angazhimin ku paraqitet në këtë formë standarde dhe është një kontratë mes audituesit dhe klientit.

Audituesi duhet të arrijë të njohë në mënyrë të mjaftueshme entitetin dhe mjedisin e tij, përfshirë kontrollin e brendshëm, me qëllim që të identifikojë dhe vlerësojë rrezikun e ekzistencës së anomalisë materiale në pasqyra financiare, e cila është rrjedhojë e mashtrimit ose gabimit.

Gjithashtu, kjo njohje duhet të jetë e mjaftueshme për të planifikuar dhe për të kryer procedurat e mëtejshme të auditimit.³⁶

Pas nënshkrimit të letër angazhimit audituesi në fillim duhet të formulojë një pyetësor në varësi të aktivitetit të kompanisë, ku nëpërmjet pyetësorit duhet të merren informata mbi aktivitetin e kompanisë, arsyen e auditimit, funksionimin e kontrollit të brendshëm, procedimin e dokumenteve si dhe pyetje përkatëse që nxjerrin një informacion të mjaftueshëm për zhvillimin e procesit të auditimit.

Audituesi duhet të veprojë në përputhje me Standardet e kodit të etikës të përpiluar nga IFAC, pra duhet të mbështetet në këto parime themelore të mëposhtme:

- Integriteti, audituesi duhet të jetë një profesionist kontabël, i ndershëm dhe i paanshëm në vlerësime profesionale;
- Objektiviteti, - audituesi duhet të ketë gjykim profesional, nuk lejohet të paragjykojë;
- Kompetenca profesionale dhe kujdesi i duhur, duhet të zotërojë njohuri dhe aftësi profesionale të cilat bazohen në zhvillimet aktuale të praktikave dhe legjislacioneve në pajtim me standardet profesionale e teknike;
- Konfidencialiteti, - audituesi duhet të respektojë konfidencialitetin, ku informatat që i merr nga kompania e ka të ndaluar t'ua japë palëve të treta. Në praktikë audituesi nënshkruan një deklaratë për konfidencialitet;
- Sjellja Profesionale, - audituesi duhet të sillet si profesionist, ku duhet t'i respektojë ligjet dhe rregullat e përcaktuara në bazë të Standardeve të Auditimit.

³⁶ SNA 315

5.2.2 Planifikimi i auditimit

Audituesi duhet të planifikojë fazat e auditimit sipas Standardit Ndërkombëtar të Auditimit – SNA300 me qëllim që të kryejë angazhimin me efektivitet. Planifikimi përfshin strategjinë e auditimit. Planifikimi duhet të përqendrohet në proceset

ku janë më delikate, të identifikojë dhe të zgjidhë problemet e mundshme me kohë. Natyra dhe shtrirja e veprimtarisë të planifikimit varet nga madhësia dhe kompleksiteti i kompanisë.

Në përcaktimin e strategjisë së përgjithshme të auditimit, audituesi duhet :

- (a) Të identifikojnë karakteristikat e angazhimit që përcaktojnë qëllimin e saj;
- (b) Të konstatojë objektivat e raportimit të angazhimit për të planifikuar kohën e auditimit dhe natyrën e komunikimit të nevojshëm;
- (c) Të marrë në konsideratë faktorët sipas gjykimit profesional të audituesit, që janë të rëndësishëm në drejtimin e ekipit të angazhimit;
- (d) Të marrë parasysh rezultatet e aktiviteteve të angazhimit paraprak, kur është e zbatueshme, nga eksperiencia e mëparshme e audituesit me entitetin;
- (e) Të përcaktojë natyrën, kohën dhe shtrirjen e burimeve të nevojshme për të kryer angazhim.

(Ref: Para A8-A11.)³⁷

Hartimi i strategjisë së përgjithshme të auditimit ndihmon audituesin të planifikojë natyrën, afatet dhe nivelin e burimeve që i duhen për kryerjen e angazhimeve.

Plani i auditimit duhet të jetë i detajuar ku qëllimi i planit të auditimit, shtrirja e procedurave, afati që duhet të kryhet nga ekipi i auditimit është që të sigurohen dëshmitë e nevojshme të auditimit që rreziku i auditimit të jetë në nivel të ulët i pranueshëm.

³⁷ SNA 300

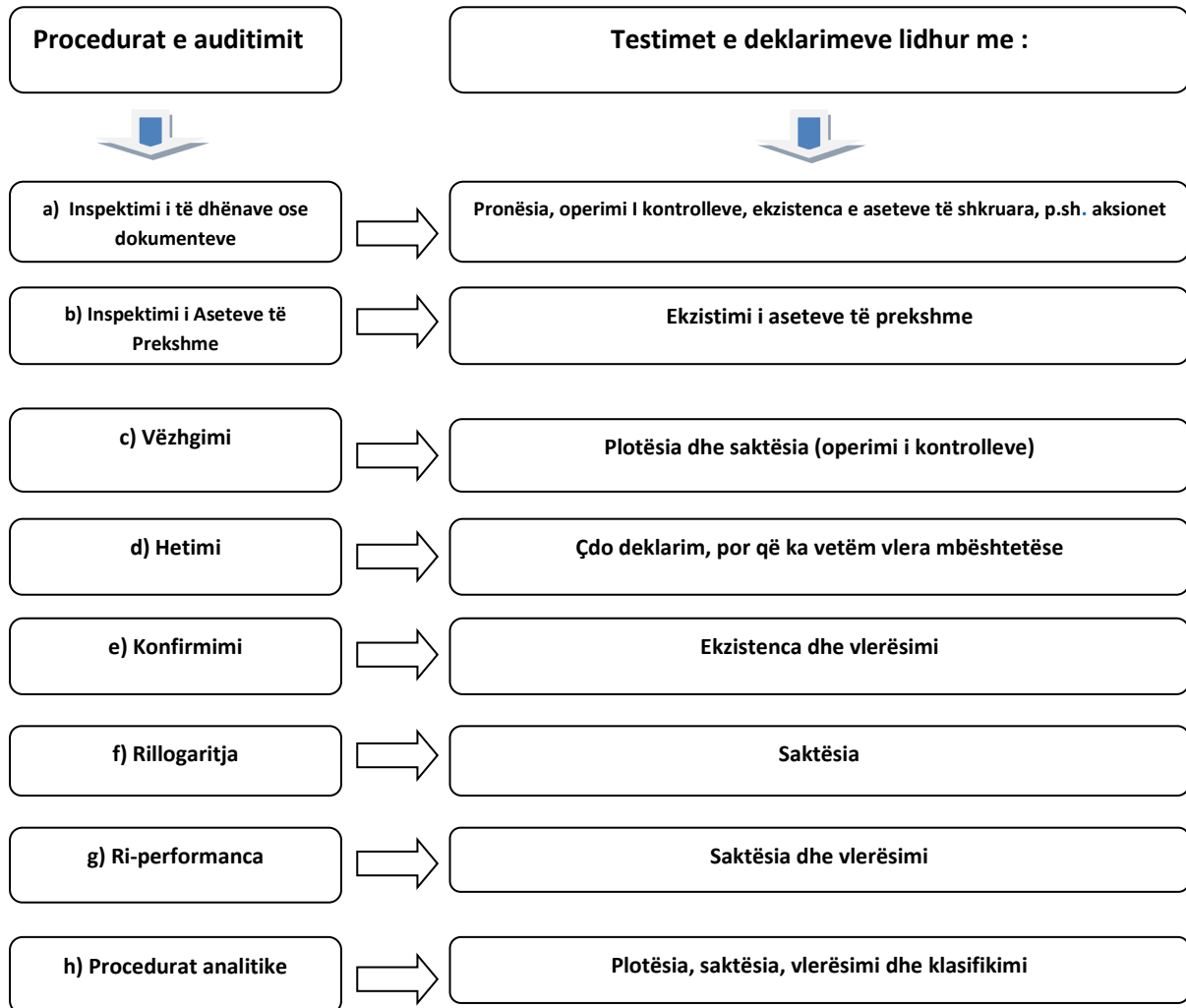
Plani i auditimit përfshin:

- Sipas SNA 315 Njohja e entitetit dhe mjedisit të tij dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale;
- SNA 330 Procedurat e audituesit në përgjigje ndaj rreziqeve të vlerësuara, plani vazhdon me procedurat e mëtejshme të auditimit ku audituesi merr vendim për të testuar operimin si dhe shtrirjen e procedurave të planifikuara;
- Procedurat tjera kryhen në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit.

Nëse audituesi është angazhuar për herë të parë në entitet patjetër duhet të komunikojë me audituesin paraprak, të shohë pse nuk është angazhuar prapë, dhe a ka ndonjë çështje të rëndësishme për të theksuar që audituesit i duhet për planifikim të auditimit.

5.2.3 Procedurat e auditimit

Figura 7 Procedurat e auditimit



Burimi : Auditimi dhe Siguridhënia ACCA2013-2014

Evidenca e auditimit verifikon saktësinë e deklarimeve të përfshira në pasqyrat financiare.

Evidenca e auditimit mund të merret me kryerjen e procedurave të ndryshme të auditimit

Inspektimi i regjistrave apo dokumenteve: regjistrat ose dokumentet, siç janë faturat, ditari blerje, kontratat, procesverbalet e takimeve etj., ekzaminohen për të verifikuar deklaramet.

Inspektimi i asetëve të prekshme: për shembull asetet e kompanisë verifikohen fizikisht me

referencë të numrit të tyre të identifikimit dhe vendndodhjen e regjistruar në regjistrin e asetëve (pasurisë).

Vëzhgimi : Kur audituesit shikojnë një proces apo procedurë duke u kryer nga të tjerët siç është vëzhgimi i numërimit të stoqeve dhe disbursimin e pagave për punonjësit, audituesi vëzhgon që po kryen detyra të ndryshme dhe cilat janë procedurat e ndryshme të cilat janë duke u ndjekur.

Hetimi: kërkimi i informatave nga persona, si financiare ashtu edhe jo-financiare, në të gjithë njësinë ekonomike ose jashtë njësisë ekonomike.

Konfirmimi i jashtëm : Audituesi nga konfirmimet merr informacion të një gjendjeje ekzistuese drejtpërdrejt nga një palë e tretë.

Rillogaritja :përfshin kontrollin e saktësisë matematikore të dokumenteve ose regjistrave.

Re-performanca: përbëhet nga ekzekutimi i pavarur i audituesit në procedurat apo kontrollet që kryen fillimisht si pjesë e kontrollit të brendshëm të entitetit.

Procedurat analitike : përbëhen nga studimet e marrëdhënieve ose në mes të shifrave të pasqyrave financiare ose ndërmjet informatave financiare dhe jo-financiare.

KAPITULLI VI - METODOLOGJIA E KËRKIMIT**6.1 Përdorimi i kuadrit teorik në funksion të studimit empirik**

Kërkimi është një art i hetimit shkencor. Në fjalorët e përparuar të gjuhës angleze kuptimi i hulumtimit përcaktohet si "një hetim i kujdesshëm ose një hetim nëpërmjet kërkimit të fakteve të reja në çdo degë të dijes"³⁸.

Redman dhe Mory përcaktojnë kërkimin si një "përpyetje të sistematizuar për të fituar njohuri të reja". Disa njerëz e konsiderojnë hulumtimin si një lëvizje, një lëvizje nga e njohura tek e panjohura. Ne të gjithë e kemi instinktin jetësor të kureshtjes për tu ballafaquar me të panjohurën. Kjo kureshtje është nëna e të gjitha njohurive dhe metoda të cilën njeriu punon për të marrë njohuritë e çdo gjëje të panjohur, quhet hulumtim.

Sipas Clifford Woody hulumtimi përfshin definimin dhe ripërcaktimin e problemeve, formulimin e hipotezave, mbledhjen, organizimin dhe vlerësimin e të dhënave duke arritur konkluzione dhe më në fund duke testuar me kujdes përfundimet për të përcaktuar nëse ato përshtaten me hipotezën formuluese.

Qëllimi i këtij kapitulli është të ilustruhet metodologjia e kërkimit, roli dhe rëndësia e auditimit në ngritjen e efikasitetit të ndërmarrjeve.

Gjatë studimit janë marre këta hapa:

- Të dhënat dytësore nga artikujt e ndryshëm, librat, faqet e internetit lidhur me auditimin e jashtëm dhe të brendshëm;
- Analiza e raporteve të auditimit të ndërmarrjeve publike 2011-2015, si dhe analiza e raporteve të organizatave buxhetore të Kosovës 2009-2016

³⁸Research Methodology, C.R Kothari, 2004 p1

- Shqyrtimi i rekomandimeve të audituesit në letër menaxhment të 28 ndërmarrjeve private dhe 4 ndërmarrjeve publike;
- Të dhënat primare të mbledhur nga të anketuarit me anë të pyetësorit.

Për të realizuar këto, janë ndjekur katër hapa të rëndësishëm:

Hapi i I -Në pjesën e kuadrit teorik, kemi shtjelluar historikun e zhvilluar të auditimit të brendshëm dhe të jashtëm si dhe zhvillimin e vazhdueshëm të auditimit si proces.

Nga të dhënat dytësore ka qenë një numër i burimeve të informacionit që na kanë dhënë informata të vlefshme për rolin e auditimit në ngritjen e efikasitetit të organizatave, qofshin private, publike dhe organizata buxhetore. Të dhënat që janë përdorur kanë qenë punime shkencore, libra të ndryshëm, ligje dhe rregullore në fuqi në Kosovë, faqe të internetit që kanë shtjelluar rolin dhe rëndësinë e auditimit si proces në organizimin e ndërmarrjeve.

Konsiderojmë se çështjet e dhëna në kuadrin teorik në kapitujt paraprakë kanë ndihmuar në përpunimin e të dhënave duke pasur synim pyetjet kërkimore dhe hipotezat e parashtruara.

Hapi i II- Në studim janë marrë analizat e raporteve të auditimit të ndërmarrjeve publike 2011-2015, si dhe analiza e raporteve të organizatave buxhetore të Kosovës 2009-2015. Gjatë analizës raportet e auditimit të ndërmarrjeve publike janë tregues që tregojnë se auditimi si proces, ka rol dhe rendësi në menaxhimin sa më të mirë të këtyre ndërmarrjeve, në rritjen e transparencës dhe llogaridhënies. Gjatë analizës së raporteve të auditimit kemi një përmirësim të opinionëve të audituesit. Në përfundim të vitit 2015 të gjitha Ndërmarrjet Publike Qendrore kanë opinion të pakualifikuar nga audituesi i jashtëm, ndërsa te Ndërmarrjet Publike Rajonale opinionet e audituesve kanë ndikuar në përmirësime në vazhdimësi. Analiza e raporteve të audituesit tregon se rëndësia e auditimit të jashtëm dhe të brendshëm po luan një rol të madh në menaxhimin sa më të mirë të ndërmarrjeve.

Një analizë tjetër është analiza e bërë e opinioneve të audituesit nga Zyra Kombëtare e Auditimit - ZKA për organizatat buxhetore siç janë: Qeveria, Komunat, agjencitë e pavarura. Analiza e opinioneve të audituesit është bërë prej vitit 2009 deri në vitin 2016. Nga këto analiza të opinioneve të audituesit, nga rezultatet shohim se organizatat buxhetore kanë një përmirësim shumë të madh ku në vitin 2009 ka pasur 29 raporte me mohim të opinionit dhe 2 raporte me opinion të kundërt ndërsa në 2016 nuk ka pasur opinione të kundërt apo mohim të opinionit .

Këto rezultate tregojnë se auditimi është një proces shumë i rëndësishëm në transparencën e menaxhimit të të hyrave dhe shpenzimeve publike.

Hapi i III - Në studim janë marrë në konsideratë edhe shqyrtimet e Letër Menaxhimit të 28 ndërmarrjeve private dhe publike dhe janë analizuar gjetjet dhe rekomandimet e audituesit. Në këto gjetje të audituesve në këto ndërmarrje, çdo vit janë parë përmirësime si në raportim financiar ashtu edhe në organizim të brendshëm.

Hapi i IV -Në këtë studim janë marrë të dhënat empirike të rolit të auditimit për ndërmarrjet që e kanë obligim sipas Ligjit për Raportim Financiar dhe Auditim për dorëzimin e pasqyrave financiare në Këshillin Kosovar për Raportim Financiar-KKRF. Në këtë studim si të dhëna parësore, janë marrë të dhënat me anë të pyetësorëve dhe intervistave të realizuara. Gjithashtu është bërë një analizë e ndërmarrjeve duke analizuar të letër menaxhmenti gjetjet e audituesit si dhe jepen rekomandimet (ku këto janë marre si të dhëna dytësore).

Këshilli Kosovar për Raportim Financiar është institucion kompetent për mbikëqyrjen e kompanive të auditimit, shoqatat profesionale të kontabilitetit si dhe audituesit privatë. Ky Këshill vepron në kuadër të Ministrisë së Financave të Republikës së Kosovës. Këshilli çdo vit publikon raportin vjetor, ku sipas këtij raporti, analizon auditimin e pasqyrat financiare që kanë dorëzuar 248 ndërmarrje të mëdha që hyjnë në kërkesën e parë të ligjit për raportim financiar dhe auditim.

Ne punim si kampion janë marrë 143 ndërmarrje të cilat janë ndërmarrje publike, ndërmarrje prodhuese dhe tregtare. Sipas vlerësimit tone 143 ndërmarrje janë të mjaftueshme për marrjen e të dhënave për të përcaktuar rezultatin dhe për të parë a vërtetohen hipotezat e studimit.

Për të marre të dhënat është ndërtuar pyetësi i cili u është dërguar nëpërmjet internetit ndërmarrjeve (në Oden Ekonomike të Kosovës u janë marrë email adresat e kompanive të mëdha).

Pas një periudhe kohore të gjatë pas dërgimit me email shumë pak kompani kanë kthyer përgjigje për pyetësin. Pasi procesi ka ecur ngadalë, janë marrë telefonat e kompanive dhe ato janë vizituar dhe janë intervistuar duke e plotësuar pyetësin.

Pyetësi është ndarë në :

- Të dhëna personale, dhe profesionale të anketuarit
- Të dhënat mbi ndërmarrjen
- Pasqyrat financiare të audituara dhe rekomandimet e audituesit
- Efikasiteti i auditimit të jashtëm
- Efikasiteti i auditimit të brendshëm

Të dhënat e marra janë realizuar në të gjitha zonat e Kosovës ku veprojnë ndërmarrjet për të shikuar procesin e auditimit a është pranuar dhe çfarë mendimi kanë për këtë proces.

Pas mbushjeve të pyetësorëve janë klasifikuar dhe janë përpunuar pyetësorët:

1. Së pari janë futur, grumbulluar e seleksionuar të dhënat për çdo ndërmarrje.
2. Se dyti janë procesuar me programin SPSS ku janë gjeneruar të dhënat.

6.2 Mbledhja e të dhënave

Njësi kampionimi (anketuese) për mbledhjen e të dhënave kanë qenë drejtues të niveleve të ndryshme të ndërmarrjeve publike si: anëtar bordi, kryeshef / drejtor ekzekutiv, drejtor financiar

dhe personel i nivelit më poshtë tyre. Pyetësi është dërguar te 168 ndërmarrje, të cilat janë marrë nga Këshilli Kosovar për raportim financiar, ngaqë aty ka qenë më e lehtë të gjenden ndërmarrjet që kanë kryer auditim të jashtëm. Prej këtyre ndërmarrjeve janë përgjigjur me plotësim të pyetësit 143 ndërmarrje. Pyetësi përmban pyetje të ndryshme që kanë të bëjnë me karakteristikat personale të të anketuesit, pyetje të përgjithshme për ndërmarrjen dhe pyetje që kanë të bëjnë me çështjet e auditimit të jashtëm, pasqyrave financiare, performancën dhe rezultatet e ndërmarrjes, auditimin e brendshëm etj.

Përgjigjet e të anketuarve shprehin bindje, perceptione dhe opinione të tyre dhe nuk janë të dhëna objektive të marra nga pasqyrat financiare apo dokumentacioni zyrtar i ndërmarrjeve.

6.3 Futja e të dhënave në data bazë dhe kodimi i tyre

Pas mbledhjes së të dhënave nga terreni është bërë futja e të dhënave në databazën e krijuar në programin Excel. Databaza në excel është bërë duke paraqitur pyetjet nëpër kolonat e faqes së excelit. Përgjigjet e marra janë koduar me numra. Pyetjet me përgjigje ordinale apo Shkallë të Likertit janë koduar me numra prej 1 deri në 5. Ka pasur edhe pyetje me përgjigje nominale, siç janë pozita në ndërmarrje e të anketuarit, gjinia, veprimtaria që e zhvillon ndërmarrja, a e ka të organizuar Njësinë e Auditimit të Brendshëm etj.

6.3.1 Përpunimi i të dhënave

Pas futjes së të dhënave në databazën e excel është bërë importimi i të dhënave në programin SPSS duke ua përshtatur të dhënat dhe emërtimin e tyre këtij programi. Pastaj përpunimi i të dhënave është bërë në këtë program përmes disa analizave.

6.3.2 Analiza e thjeshtë e të dhënave

Analiza e thjeshtë e të dhënave është bërë nëpërmjet nxjerrjes së rezultateve të thjeshta në formë të frekuencave dhe të përqindjeve sipas strukturës së përgjigjeve dhe gjithashtu përqindjet

kumulative të tyre. Me këtë metodë janë nxjerrë rezultatet e të gjitha përgjigjeve të marra. Gjithashtu është bërë edhe krahasim i mesatareve siç janë mesataret për vlerësimin e performancës, efikasitetit dhe treguesve të tjerë për ndërmarrjet në periudha të caktuara kohore pas kryerjes së auditimeve.

6.3.3 Analiza e tabelave të kryqëzuara

Përmes kësaj analize është bërë varësia në mes të dy variablave përmes testit `Chi Square`, i cili tregon nëse dy variabla kanë marrëdhënie statistikisht të rëndësishme në dallimet e përgjigjeve të dhëna. Gjithashtu duke përdorur analizën e tabelave të kryqëzuara, përmes testit të korrelacionit të Pearson-it, është bërë testimi i korrelacionit midis disa variablave të caktuara, i cili tregon nëse dy variabla kanë lidhje statistikisht të rëndësishme në mes tyre, dhe nëse ajo lidhje është pozitive apo negative, apo është lidhje e fortë apo e butë.

6.3.4 Analiza e regresionit linear

Analiza e regresionit linear është përdorur për të matur ndikimin e disa faktorëve në performancën dhe efikasitetin e ndërmarrjeve. Esenca e kësaj metode bazohet nëse faktorë të caktuar (variablave të pavarura) kanë ndikim statistikisht të rëndësishëm në variablin e varur. Konsiderohet se një faktor ka ndikim në variablin e varur kur vlera p e tij është $p < 0.05$, apo deri në nivelin 5% të rëndësisë statistikore.

6.4 Analiza

Modeli i mëposhtëm është formuluar për këtë hulumtim për të testuar hipotezën e kërkimit shkencor të vendosur më lart. Shumica e variablave të pavarura të përfshira në model janë përdorur gjerësisht në studime të mëparshme të auditimit në vende të ndryshme të botës, por jo në

Kosovë. Pra, besueshmëria dhe vlefshmëria e modelit është e njohur, si dhe është e vlefshme për të analizuar dhe interpretuar rezultatin e studimit.

Për këtë studim është përdorur ky model:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \epsilon_i$$

Ku dy hipotezat e para variablat e pavarura janë të njëjta, ndërsa ndryshojnë vetëm variablat e varura kështu që te,

H1: Y – (variabla e varur) paraqet Progresin e performancës – Diferenca në mes të performancës nga auditimi i fundit dhe atij të mëparshëm;

H2: Y - (variabla e varur) Progresi në efikasitetin e kompanisë - Diferenca në mes të vlerësimit të efikasitetit të kompanisë pas auditimit të vitit 2015 në krahasim me atë 2013;

X1 - Koha në vite, prej kur kompania ka filluar të zbatojë auditimin e jashtëm;

X2 - Perceptimi i përdoruesve mbi rritjen e besueshmërisë së pasqyrave financiare për vitin 2015;

X3 - Ekzistenca e Njesisë së Auditimit të Brendshëm në kompani;

B0 - Është një konstante, e cila përfaqëson progresin e performancës, ku çdo ndryshore e pavarur është zero;

$\beta_1 - \beta_5$ - Janë koeficient, në të cilën çdo ndryshim kufitar në variablat e pavarura në progresin e performancës/ progresit të efikasitetit ndikon në korrespondencë;

ϵ_i - Termi i gabimit;

6.5 Vështirësitë gjatë mbledhjes së të dhënave

Studimi ka kufizimet e veta. Gjatë fillimit të këtij punimi plani ynë ka qenë që pyetësin ta dërgojmë nëpërmjet internetit ku në Oden Ekonomike të Kosovës i janë marrë email adresat e kompanive të mëdha. Por pas një periudhe kohore që është dërguar me email pyetësi, shumë pak kompani e kanë kthyer përgjigjen nëpërmes emailit. Pasi procesi ka ecur shumë ngadalë jemi

detyruar të marrim telefonat e kompanive i kemi vizituar dhe intervistuar duke plotësuar pyetësin.

Nga disa të anketuar, ka pasur rezerva për shkak të trajtimit të përgjigjeve si të natyrës konfidenciale të të dhënave. Edhe pse gjatë formulimit të pyetësit jemi kujdesur që të ruhet konfidencialiteti i të anketuarit, përgjigjet në pyetjet e parashtruara nuk kanë pasur mundësi të japin ndonjë të dhënë e cila do të ishte sekret i afarizmit të ndërmarrjes.

Gjithashtu, niveli i vetëdijes së njerëzve të cilët nuk vijnë nga bota akademike ndikon në kuptimin e studimeve hulumtuese dhe kërkimore për qëllime akademike. Për disa prej tyre ky studim trajtohet si tentativë për qëllim të ngritjes personale të studiuesit, pasi nuk ka ndonjë efekt tek ata dhe rezultati i këtij studimi nuk mund të ndryshojë gjendjen momentale. Me gjithë vështirësitë e përmendura konsiderojmë se ne kemi arritur të marrim një numër të mjaftueshëm të përgjigjeve të cilat kanë qenë të rëndësishme për këtë studim.

6.6 Përmbledhje e kapitullit

Në këtë kapitull në fillim kemi trajtuar kuadrin teorik të këtij studimi, metodologjinë, metodat dhe instrumentet bazë. Janë shpjeguar burimet e marrjes së informatave, mënyra e mbledhjes së të dhënave dhe përpunimi i tyre.

Gjithashtu është trajtuar mënyra e përgatitjes së pyetësit pilot dhe pyetësit kryesor, futja e të dhënave në databazë dhe kodimi i tyre. Në pjesën tjetër është shpjeguar popullata dhe kampioni, si dhe janë shpjeguar llojet e analizave të përdorura për përpunimin e të dhënave. Në fund të kapitullit janë trajtuar vështirësitë gjatë mbledhjes së të dhënave. Në vazhdim të kapitullit vijues janë shtjelluar analiza e të dhënave empirike dhe testimi i hipotezave të këtij studimi.

KAPITULLI VII - ANALIZA E RAPORTEVE TË AUDITIMIT NË KOSOVË**7.1 Raportimi i Pasqyrave Financiare dhe Auditimi në Kosovë**

Disa ligje dhe rregullore kërkojnë që të përpilohen pasqyrat financiare në pajtim me ligjet dhe rregulloret në fuqi.

Në Kosovën e pas luftës gjithçka ishte jo funksionale. Ne vitin 2001-2002 filloi të funksionojë Administrata Tatimore e Kosovës ku bizneset filluan të mbajnë evidenca për çështje tatimore. Me rritjen e bizneseve u krijua kërkesa për kredi ku ndërmarrjet për kredi mbi 100,000.00 €, filluan të kërkojnë pasqyra financiare të audituara.

Pas pavarësisë së Republikës së Kosovës, gjërat filluan të lëvizin pozitivisht në çështjet e raportimit financiar dhe auditimit.

Me hyrjen në fuqi të ligjit në Gusht 2011, Ligji Nr. 04/ L-014 LIGJ PËR KONTABILITET, RAPORTIM FINANCIAR DHE AUDITIM, ky ligj ka rregulluar sistemin e kontabilitetit dhe raportimit financiar të shoqërive tregtare, institucioni kompetent për ligjet dhe publikimet për raportime financiare është Këshilli i Kosovës për Raportim Financiar. Aplikimi i këtij ligji, ka qartësuar se cilat ndërmarrje e kanë të detyrueshme të raportojnë sipas standardeve ndërkombëtare për raportim financiar (SNRF) dhe auditim.

Duke filluar nga 01.01.2015 KKRF lëshoi udhëzimin administrativ që Ndërmarrjet e Vogla dhe të Mesme (SNRF për NVM-të) do t'i përgatisin pasqyrat financiare në pajtueshmëri me Standardin Ndërkombëtar të Raportimit Financiar të publikuar nga Bordi për Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit (BSNK/IASB) dhe janë miratuar nga Këshilli Kosovar për Raportim Financiar (KKRF) më 27.06.2014. Për audituesin do të jetë më lehtë, sepse deri tani nuk ka pasur ndonjë kërkesë ligjore për ndërmarrjet e vogla dhe të mesme që raportimet financiare të përpilohen me

Standarde Ndërkombëtare për Raportim financiar-SNRF ku kjo kërkesë ka qenë vetëm për ndërmarrje të mëdha.

Sipas Entit Statistikor, ndërmarrjet janë ndarë sipas aktiviteteve ekonomike gjatë periudhës 2008-2014, ku aktiviteti i tregtisë merr pjesë 50.01 % në total të aktiviteteve ekonomike të tjera.

Tabela 8 Numri i ndërmarrjeve aktive për vitet 2008-2014 në Kosovë

Numri i ndërmarrjeve aktive sipas seksioneve ekonomike për vitet 2008-2014								
Seksionet	Përshkrimi i seksioneve ekonomike	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
B	Xehtari dhe gurëthyes	206	199	204	201	229	149	149
C	Prodhim	4065	4103	4112	4246	4598	3736	4052
D	Furnizim me energji elektrike, gaz, avull dhe ajër të kondicionuar	46	52	63	59	68	28	28
E	Furnizim me ujë, kanalizim, menaxhim mbeturinash dhe aktivitete revitalizimi të tokës	1414	1449	1874	1546	1685	144	139
F	Ndërtimtari	2362	2456	2564	2702	3038	2094	2150
G	Tregtia me shumicë dhe pakicë, riparimi i mjeteve, motoçikletave	20815	21125	19775	19791	20509	16091	16142
H	Transporti dhe magazinimi	1213	1228	1135	1168	1160	1166	1185
I	Akomodimi dhe aktivitete të shërbimeve me ushqim	3498	3559	3364	3459	3715	3126	3360
J	Informacion dhe komunikim	3615	3706	3731	3696	3563	626	693
L,M,N,R,S	Aktivitete të shërbimeve tjera	3891	4209	4241	4558	3192	1897	4023
Gjithsej		41124	42086	41063	41425	41757	29057	31921

Burimi: Agjencia e Statistikave të Kosovës Rezultatet e Anketës Strukturore të Ndërmarrjeve 2014

Raportimi Financiar kërkohet duke u bazuar në ligjin e lartpërmendur Ligji Nr. 04/ L-014:

1. Shoqëritë tregtare përgatisin pasqyrat financiare për qëllime të përgjithshme në pajtim me këtë ligj;
2. Shoqëritë tregtare që kryejnë aktivitetin e tyre me mjete shoqërore apo publike do të përgatisin pasqyra financiare për qëllime të përgjithshme në pajtim me këtë ligj;
3. Shoqëritë tregtare me rastin e përgatitjeve të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme,

aplikojnë standardet e kontabilitetit, rregulloret dhe udhëzimet administrative të nxjerra nga KKRF-ja sipas nenit të 5 të këtij ligji;

4. Pavarësisht nga paragrafi 3. i këtij neni, shoqëritë tregtare mund të përgatisin pasqyra financiare plotësisht në pajtim me SNRF-në duke njoftuar KKRF-në.

Kategoritë e shoqërive tregtare për qëllim të raportimit financiar klasifikohen si vijon:

1.1. Shoqëritë tregtare të mëdha janë ato të cilat plotësojnë dy nga tri kriteret në vijim:

1.1.1. Qarkullim vjetor (neto) më i madh se katër milionë (4,000,000) Euro;

Asetet (pasuritë) bruto në bilancin e gjendjes më të mëdha se dy milionë euro (2,000,000) Euro;

1.1.3. Numri mesatar i të punësuarve gjatë vitit financiar më i madh se 50.

1.2. Shoqëritë tregtare të mesme janë ato të cilat plotësojnë dy nga tri kriteret në vijim:

1.2.1. Qarkullim vjetor (neto) më i madh se dy milionë (2,000,000) mirëpo më i vogël se katër milionë (4,000,000) Euro;

1.2.2. Asetet (pasuritë) bruto në bilancin e gjendjes në mbi një milion (1,000,000) dhe me pak se dy milionë (2,000,000) Euro;

1.2.3. Numri mesatar i të punësuarve gjatë vitit financiar më i madh se 10, mirëpo më i vogël se 50.

1.3. Shoqëritë tregtare të vogla janë ato të cilat i plotësojnë dy nga tri kriteret në vijim:

1.3.1. Qarkullim vjetor (neto) më i madh se pesëdhjetëmijë (50,000) mirëpo më i vogël se dy milion (2,000,000) Euro;

1.3.2. Asetet (pasuritë) bruto në bilancin e gjendjes në mbi njëzetepesëmijë (25,000) dhe më pak se një milion (1,000,000) Euro;

1.3.3. Numri mesatar i të punësuarve gjatë vitit financiar deri në 10;

1.4. Mikro-ndërmarrjet janë ato biznese që kanë qarkullim vjetor, vlerë të aseteve (pasurive) dhe numrin mesatar të të punësuarve më të ulët se pragu që është paraqitur në këtë nënparagraf, që do të thotë:

1.4.1. Qarkullim vjetor (neto) më pak se pesëdhjetëmijë (50,000) Euro;

1.4.2. Asetet (pasuritë) bruto në datën e bilancit të gjendjes më pak se njëzetepesëmijë (25,000) Euro;

1.4.3. Numri mesatar i të punësuarve gjatë vitit financiar më i vogël se 10.

Hyrja në fuqi të këtij ligji bëri të mundur që shteti i Kosovës ti ketë edhe të dhënat për ndërmarrjet ku ne çdo vit KKRF e publikon raportin vjetor për të dhënat që dorëzojnë pasqyrat financiare të audituara³⁹.

Bazuar në Ligjin për Kontabilitet, Raportim Financiar dhe Auditim nr. 04/L-014, pasqyrat financiare të shoqërive tregtare të mëdha në Kosovë, duhet të auditohen në pajtim me standardet ndërkombëtare të auditimit nga firmat e auditimit të licencuara nga KKRF-ja. Njëkohësisht konforme nenit 11 të Ligjit, detyrohen shoqëritë tregtare të mëdha që të dorëzojnë dhe të publikojnë pasqyrat financiare pranë Këshillit të Kosovës për Raportim Financiar (KKRF).

Pasqyrat financiare të shoqërive tregtare të mëdha duhet të përgatiten konform standardeve ndërkombëtare të raportimit financiar. Pasqyrat financiare të dorëzuara pranë KKRF-së janë pjesë përbërëse e regjistrit të pasqyrave financiare vjetore në nivel të vendit. Regjistri vjetor i pasqyrave financiare shërben si burim qendror i informatave të aktivitetit të shoqërive tregtare të mëdha në Kosovë dhe pozitës së tyre financiare. Qëllimi kryesor i krijimit të një regjistri vjetor të pasqyrave financiare, është ngritja e transparencës financiare të shoqërive tregtare të mëdha të cilat kanë ndikim të konsiderueshëm në ekonominë e vendit. Prandaj formimi i një regjistri të këtillë është

³⁹ LIGJI Nr. 04/L-014 PËR KONTABILITET, RAPORTIM FINANCIAR DHE AUDITIM

një hap drejt harmonizimit të legjislacionit të Kosovës me atë të vendeve të Bashkimit Evropian. Afati për dorëzimin e pasqyrave financiare të shoqërive tregtare të mëdha është data 30 prill e vitit vijues. Numri i shoqërive tregtare të mëdha të cilat kanë dorëzuar pasqyrat financiare pranë KKRF-së për vitin financiar që përfundon më 31 dhjetor 2014 është 221, (gjithsej total janë dorëzuar 261 raporte financiare duke përfshirë këtu disa subjekte ekonomike që i përkasin edhe kategorisë 1.2 të ligjit) duke përjashtuar ndërmarrjet dhe shoqëritë e sigurisë të cilat nuk janë subjekt i Ligjit për Kontabilitet, Raportim Financiar dhe Auditim. Ndërsa, shoqëritë tregtare të mëdha, të cilat kanë dorëzuar pasqyrat financiare për vitin financiar që përfundon më 31 dhjetor 2015 është 248, (gjithsej total janë dorëzuar 283 raporte financiare duke përfshirë këtu disa subjekte ekonomike që i përkasin edhe kategorisë 1.2 të ligjit) duke përjashtuar ndërmarrjet dhe shoqëritë e sigurisë, të cilat nuk janë subjekt i Ligjit për Kontabilitet, Raportim Financiar dhe Auditim⁴⁰.

Paraqitja tabelare e dorëzimit të pasqyrave financiare të audituara në Këshillin Kosovar për Raportim Financiar:

Tabela 9 Numri i Ndërmarrjeve që kanë dorëzuar raportet e auditimit në KKRF

Raportet	Viti 2012	Viti 2013	Viti 2014	Viti 2015
Raportet e pasqyrave financiare të audituara	209	218	221	248

Burimi : Raporti vjetor i pasqyrave financiare 2013 dhe 2015 KKRF

Misioni i KKRF është :

- Përgatit hartimin dhe azhurnimin e Standardeve të Kontabilitetit të Kosovës në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit, dhe ia paraqet KKRF-së për aprovim;

⁴⁰mf.rks-gov.net/desk/inc/media/8BA9B60B-0428-4DF9-9EC9-2064B62F3C43.pdf

- Monitoron ndryshimin e Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit (SNK-ve) dhe Standardeve të Raportimit Financiar (SNRF-ve);
- Monitoron zbatimin e standardeve të auditimit të shoqërive tregtare obliguese për dorëzimin e pasqyrave financiare në KKRF;
- Proceson aplikacionet për auditusit ligjor dhe firmat audituese ligjore vendore dhe të jashtme;
- Organizon dhe udhëheq procedurat e licencimit dhe rilicencimit të audituesve ligjorë vendorë dhe të jashtëm;
- Organizon dhe udhëheq procedurat e licencimit dhe rilicencimit të firmave ligjore vendore dhe të jashtme;
- Pranon pasqyrat financiare të shoqërive tregtare të konsoliduara në pajtim me standardet ndërkombëtare të auditimit;
- Monitoron procedurat e përgatitjes së pasqyrave financiare të audituara;
- Përgatit takimet e rregullta dhe të jashtëzakonshme të Këshillit, dhe komisioneve pranë Këshillit;
- Mirëmban dhe azhuron listën e audituesve dhe firmave audituese ligjore.

Organizatat tregtare aktualisht klasifikohen si të mëdha, të mesme, të vogla dhe mikro në bazë të kriterëve të mëposhtme:

Organizatat e mëdha tregtare do të duhet të zbatojnë SNRF që nga viti 2013.

Të gjitha organizatat tregtare të mesme dhe të vogla të regjistruara si shoqëri me përgjegjësi të kufizuar ose shoqëri aksionare gjithashtu do të kërkohet të zbatojnë SNRF-të të aprovuara nga KKRF-ja.

Me hyrjen në fuqi të ligjit për raportim financiar dhe auditim, ishte një sfidë për audituesit dhe ndërmarrjet në Kosovë ku shumica u detyruan të bëjnë auditim d.m.th. të respektojnë ligjin.

Auditimin e kuptuan si një inspektim siç bën Administrata Tatimore, ku mendonin që nëse nuk i kanë evidencat jo të mira të deklaruarat dënohen.

Pasi filloi auditimi si proces u vërejtën se shumë ndërmarrje në Kosovë nuk kishin mbajtur kontabilitet të rregullt, por vetëm libër mbajtje për qëllime tatimore.

Raportimet financiare sipas standardeve nuk ishin askund. Me publikimin e një mostre të pasqyrave financiare të KKRF filluan gjërat të lëvizin pozitivisht. Vitet e para shumë nga opinionet e audituesve për pasqyra financiare nuk ishin të mira.

Me kalimin e kohës dhe me presionin e KKRF, në vitin 2013 KKRF u dërgoi ndërmarrjeve një paralajmërim se nëse nuk i përgatitni raportet financiare siç e kërkon ligji atëherë do pasojnë gjrobat. Në këtë mënyrë shumica e ndërmarrjeve e kuptuan se auditimi është një proces që ndihmon dhe e këshillon biznesin që të udhëhiqet drejt suksesit.

Në vitin 2014 dhe 2015 filloi në ndërmarrje të mbahet kontabiliteti në përputhje me Standardet Ndërkombëtare për Raportim Financiar. Përveç ndërmarrjeve të mëdha ku ishte e detyrueshme prej 2015 që të raportojnë edhe bizneset e mesme dhe të vogla filluan të raportojnë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare për Raportim Financiar.

7.2 Auditimi i Ndërmarrjeve Publike në Kosovë 2011-2015

Qeveria e Republikës së Kosovës është Aksionare e Ndërmarrjeve Publike, ku përmes Njesisë për Politika dhe Monitorim të Ndërmarrjeve Publike, do të ushtrojë mbikëqyrje të vazhdueshme dhe rigoroze të veprimtarisë së Bordit të Drejtorëve dhe Komisioneve të Auditimit të NP-së në fjalë.

Monitorimin e Ndërmarrjeve Publike qendrore në Kosovë e bën Njësia për Politika dhe Monitorim të Ndërmarrjeve Publike, që funksionon si departament në Ministrinë e Zhvillimit Ekonomik, ndërsa Ndërmarrjet Publike Lokale monitorohen ndarazi nga secila komunë.

Ndër të tjera, Njësia për Politika dhe Monitorim të Ndërmarrjeve Publike mbështet ministrin e Ministrisë së Zhvillimit Ekonomik, në ushtrimin e përgjegjësisë ndaj Ndërmarrjeve Publike dhe në cilësinë e vëzhguesit (i cili ka të drejtë të marrë pjesë edhe në mbledhjet e bordeve). Në përgjithësi puna e Njesisë për Politika dhe Monitorim të Ndërmarrjeve Publike është vlerësuar mirë nga zyrtarët e Ndërmarrjeve Publike.

Përveç monitorimit, Njësia për Politika dhe Monitorim të Ndërmarrjeve Publike dhe Ndërmarrjet Publike (NJPMNP) kanë detyrime ligjore për transparencë ndaj publikut. Neni 14.3 i Ligjit për Ndërmarrje Publike (NP) kërkon që secila NP pas miratimit të deklaratave vjetore financiare të publikojë në një faqe në internet një deklaratë e cila paraqet realizimin e objektivave të NP-së krahasuar me caqet e përcaktuara në Planin e Biznesit dhe të gjitha rregulloret në fuqi. Ndërsa Neni 31.3, përcakton bordin e ndërmarrjes si përgjegjës për publikimin e raportit vjetor në një faqe publike të internetit. Përveç ndërmarrjeve të cilat kanë përgjegjësi për publikimin e raporteve, Neni 31.3 dhe 32 bëjnë gjithashtu përgjegjës NJPMNP për publikimin e këtyre raporteve si dhe publikimin e një deklarate të konsoliduar financiare për të gjitha ndërmarrjet qendrore publike.

NJPMNP ka bërë një punë të mirë sa i përket publikimit të dokumenteve të NP-ve qendrore, mirëpo shpesh dokumentet e këtyre ndërmarrjeve, janë jo të standardizuara sa i përket informacionit që ofrojnë. Gjendja është shumë më e keqe në NP lokale ku vetëm katër nga 12 ndërmarrjet lokale të përfshira në këtë studim kanë ueb-faqe, ndërsa edhe në ato raste kur ekziston ueb-faqja ato nuk publikojnë raportet financiare apo vjetore dhe dokumentet tjera të ndërmarrjes⁴¹.

Qeveria i përgjigjet Kuvendit për mënyrën në të cilën ajo, Ministri dhe Njësia për Politikën dhe Monitorimin e NP i ushtrojnë kompetencat dhe përgjegjësitë të cilat u janë dhënë me këtë ligj. Qeveria do t'i raportojë Kuvendit në bazë vjetore mbi performancën e këtyre autorizimeve dhe

⁴¹ Instituti për studimet e avancuara GAP Menaxhimi i Ndërmarrjeve Publike, 2015

përgjegjësve si dhe mbi arritjen e objektivave të përcaktuara në politikën e pronësisë të përcaktuar në nenin 6.1 të këtij ligji. Qeveria do t'i sigurojë të dhëna kuantitative dhe të qëndrueshme publikut dhe Kuvendit mbi mënyrën e menaxhimit të Ndërmarrjeve Publike Qendrore në interes të Republikës së Kosovës.

Ndërmarrjet Publike ndahen:

Ndërmarrjet Publike Qendrore

1. Korporata Elektroenergjetike e Kosovës Sh.A. (KEK);
2. Operatori i Sistemit, Transmisionit dhe Tregut, Sh.A (KOSTT);
3. Posta dhe Telekomunikacioni i Kosovës Sh.A. (PTK);
4. Posta e Kosovës (PK);
5. Hekurudhat e Kosovës-TrainKos Sh.A.;
6. Hekurudhat e Kosovës-InfraKos Sh.A.;
7. Aeroporti Ndërkombëtar i Prishtinës-Kontrolli Ajror”Adem Jashari” Sh.A.;
8. Kompania për Menaxhimin e Deponive Sh.A.;
9. NPH Iber Lepenc Sh.A.

Kompanitë Rajonale të Ujitjes:

1. Kompania e Ujitjes Drini i Bardhë Sh.A. Pejë.
2. Kompania e Ujitjes Radoniqi-Dukagjini Sh.A. Gjakovë.

Kompanitë Rajonale të Ujësjiellit:

1. Kompania Rajonale e Ujësjiellit Prishtina Sh.A, Prishtinë;
2. Kompania Rajonale e Ujësjiellit Hidrodrini Sh.A, Pejë;
3. Kompania Rajonale e Ujësjiellit Hidroregjioni Jugor Sh.A, Prizren;
4. Kompania Rajonale e Ujësjiellit Mitrovica Sh.A, Mitrovicë;

5. Kompania Rajonale e Ujësjetës Hidromorava Sh.A, Gjilan;

6. Kompania Rajonale e Ujësjetës Radoniqi Sh.A, Gjakovë.⁴²

Figura 8 Ndërmarrjet publike sipas sektorëve



Burimi: Instituti për studime të avancuara GAP Menaxhimi i Ndërmarrjeve Publike 2015

Në këtë punim janë marre për studim raportet e auditimit të jashtëm për të gjitha Kompanitë Publike që janë 17. Në raporte janë analizuar opinionet e auditimit për 5 vite ku gjatë analizës konstatojmë se raportet e audituesit të jashtëm si dhe opinionet e audituesit gjatë viteve ka pasur përmirësime pozitive.

Rekomandimet e auditimit të jashtëm kanë ndikuar në menaxhim më të mirë të Ndërmarrjeve Publike ku auditimi ka ndikuar pozitivisht në performancën e ndërmarrjeve.

Në Kosovë veprojnë 17 Ndërmarrje Qendrore Publike që është pronar Qeveria e Kosovës ku dhe i mbikëqyr ato. Studimi jonë përfshin vitet 2011-2015 ku vetëm nga viti 2011 janë publikuar pasqyrat financiare të audituara në faqen zyrtare të Njesisë për Politika dhe Monitorim të Ndërmarrjeve Publike që vepron në kuadër të Ministrisë së Zhvillimit Ekonomik. Siç shihet,

⁴² Ligji nr.03/L-087 për ndërmarrjet publike

opinionet e auditimit janë dhënë për 5 vite radhazi, duke parë që procesi i auditimit është një proces që ndikon në efikasitetin e ndërmarrjes.

Auditimi si proces që bëhet në çdo vit ku audituesi e lëshon raportin dhe Letër Menaxhimin. Me rekomandimet e audituesit ndërmarrja i merr parasysh këto dhe vepron në bazë të rekomandimeve të audituesit.

Kemi përmirësim të ndërmarrjet publike ku pas vitit 2008 kur u shpall pavarësia e Kosovës audituesi ka pasur më shumë gjetje të ndërmarrjet, pasi në ndërmarrjet publike në fillim raportimi financiar ka qenë shumë i mangët, si dhe nuk ka funksionuar kontrolli i brendshëm në ndërmarrje. Me hyrjen në fuqi të Ligjit për auditim të brendshëm si dhe Ligjit për raportim financiar dhe auditim gjithnjë e më shumë po ndërgjegjësohen ndërmarrjet për funksionimin sa më të mirë.

Në vazhdim nga raportet e auditimit në periudhën 2011 deri 2015 paraqiten në formë tabelare llojet e opinionëve që ka nxjerrë audituesi i jashtëm.

Tabela 10 Opinioni i audituesit për vitin 2011

		2011		
		Opinioni i audituesit		
Nr.	Ndërmarrjet Qendrore Publike	Kualifikuar	Pa kualifikuar	Theksim të Çështjes
1	Telekomi i Kosovës - Vala Sh.A.		√	3
2	Posta e Kosovës Sh.A..		√	2
3	Korporata Energjetike e Kosovës Sh.A.		√	8
4	Operatori i Sistemit, Transmisionit dhe Tregut Sh.A.		√	0
5	Trainkos. Sh.A.		√	2
6	Infrakos Sh.A.		√	4
7	Aeroporti Ndërkombëtar i Prishtinës - "Adem Jashari"	√		
8	Kompania për Menaxhimin e Deponive në Kosovë Sh.A.	√		
	NPH Iber Lepenc Sh.A.		√	1

Nr.	Ndërmarrjet Publike rajonale të ujitjes dhe ujësjellësit	Kualifikuar	Pa kualifikuar	Theksim të Çështjes
1	Kompania e Ujësllësit Rajonal Prishtina Sh.A. , Prishtinë	√		
2	Kompania e Ujitjes Drini i Bardhë Sh.A	√		
3	Kompania e Ujitjes Radoniqi-Dukagjini Sh.A.		√	1
4	Kompania Rajonale e Ujësllësit Hidrodrini Sh.A., Pejë		√	1
5	Kompania Rajonale e Ujësllësit Hidroregjioni Jugor Sh.A., Prizren	√		
6	Kompania Rajonale e Ujësllësit Mitrovica Sh.A., Mitrovicë	√		
7	Kompania Rajonale e Ujësllësit Hidromorava Sh.A., Gjilan		√	11
8	Kompania Rajonale e Ujësllësit Radoniqi Sh.A. – Gjakovë	√		

Burimi: Autori 2016

Nga tabela shihen opinionet e audituesit për vitin 2011 në ndërmarrjet qendrore dhe ndërmarrjet rajonale. Audituesi në ndërmarrjet qendrore nga 9 ndërmarrje për 7 prej tyre ka lëshuar opinion të pakualifikuar me theksime të çështjes, ndërsa te ndërmarrjet rajonale është më keq. Arsyeja është se ndërmarrjet rajonale i faturojnë popullatës për kryerjen e shërbimeve. Shumica e raporteve të kualifikuara janë për shkak të Llogarive të Arkëtueshme dhe aseteve, sepse në krijimin e ndërmarrjeve publike nuk ka pasur një rivlerësim të aseteve që të regjistrohen me vlerë reale siç kërkohet me Standardet Ndërkombëtare për Raportim Financiar (SNRF).

Tabela 11 Opinioni i audituesit për vitin 2012

		2012		
		Opinioni i audituesit		
Nr.	Ndermarrjet Qendrore Publike	Kualifikuar	Pa kualifikuar	Theksim të Çështjes
1	Telekomi i Kosovës - Vala Sh.A..		√	2
2	Posta e Kosovës Sh.A.		√	2
3	Korporata Energjetike e Kosovës Sh.A		√	4
4	Operatori i Sistemit, Transmisionit dhe Tregut Sh.A		√	0
5	Trainkos. Sh.A.		√	3
6	Infrakos Sh.A.		√	1
7	Aeroporti Ndërkombëtar i Prishtinës - "Adem Jashari"		√	0
8	Kompania për Menaxhimin e Deponive në Kosovë Sh.A.	√		
9	NPH Iber Lepenc Sh.A.		√	0

Nr.	Ndërmarrjet Publike rajonale të ujitjes dhe ujësjellësit	Kualifikuar	Pa kualifikuar	Theksim të Çështjes
1	Kompania e Ujësjellësit Rajonal Prishtina Sh.A. , Prishtinë	√		
2	Kompania e Ujitjes Drini i Bardhë Sh.A	√		
3	Kompania e Ujitjes Radoniqi-Dukagjini Sh.A.	√		
4	Kompania Rajonale e Ujësjellësit Hidrodrini Sh.A., Pejë		√	1
5	Kompania Rajonale e Ujësjellësit Hidroregjioni Jugor Sh.A., Prizren	√		
6	Kompania Rajonale e Ujësjellësit Mitrovica Sh.A., Mitrovicë	√		
7	Kompania Rajonale e Ujësjellësit Hidromorava Sh.A., Gjilan		√	7
8	Kompania Rajonale e Ujësjellësit Radoniqi Sh.A. – Gjakovë	√		

Burimi: Autori 2016

Në vitin 2012 sipas tabelës kemi një përmirësim të opinionëve të audituesit të ndërmarrjet qendrore. Në këto ndërmarrje është kualifikuar opinionin vetëm i një ndërmarrjeje, ndërsa të ndërmarrjet rajonale opinionet e shumica janë kualifikuar me çështje të njëjta si të vitit paraprake

Tabela 12 Opinioni i audituesit për vitin 2013

		2013		
		Opinioni i audituesit		
Nr.	Ndërmarrjet Qendrore Publike	Kualifikuar	Pa kualifikuar	Theksim të Çështjes
1	Telekomi i Kosovës - Vala Sh.A.		√	2
2	Posta e Kosovës Sh.A.		√	2
3	Korporata Energjetike e Kosovës Sh.A.		√	2
4	Operatori i Sistemit, Transmisionit dhe Tregut Sh.A.		√	0
5	Trainkos. Sh.A.		√	5
6	Infrakos Sh.A.		√	1
7	Aeroporti Ndërkombëtar i Prishtinës - "Adem Jashari"		√	0
8	Kompania për Menaxhimin e Deponive në Kosovë Sh.A.		√	3
9	NPH Iber Lepenc Sh.A.		√	1

Nr.	Ndërmarrjet Publike rajonale të ujitjes dhe ujësjellësit	Kualifikuar	Pa kualifikuar	Theksim të Çështjes
1	Kompania e Ujësjellësit Rajonal Prishtina Sh.A. , Prishtinë	√		
2	Kompania e Ujitjes Drini i Bardhë Sh.A.	√		
3	Kompania e Ujitjes Radoniqi-Dukagjini Sh.A.	√		
4	Kompania Rajonale e Ujësjellësit Hidrodrini Sh.A., Pejë		√	3
5	Kompania Rajonale e Ujësjellësit Hidroregjioni Jugor Sh.A., Prizren		√	2
6	Kompania Rajonale e Ujësjellësit Mitrovica Sh.A., Mitrovicë	√		
7	Kompania Rajonale e Ujësjellësit Hidromorava Sh.A., Gjilan		√	1
8	Kompania Rajonale e Ujësjellësit Radoniqi Sh.A. – Gjakovë		√	4

Burimi: Autori 2016

Siç shihet nga tabela auditimi si proces ka luajtur rol të rëndësishëm te ndërmarrjet qendrore. Nuk kemi opinion të kualifikuar por vetëm opinione të pakualifikuar me theksim të çështjes, që tregon se auditimi ka ndikuar në menaxhim më të mirë në ndërmarrje publike qendrore. Sa i përket ndërmarrjeve publike rajonale kemi një rezultat më të mirë se nga viti i kaluar ku opiniononi i audituesit për çështjet e kualifikuara në këtë vit janë më pak.

Tabela 13 Opinioni i audituesit për vitin 2014

		2014		
		Opinioni i audituesit		
Nr .	Ndermarrjet Qendrore Publike	Kualifikuar	Pa kualifikuar	Theksim të Çështjes
1	Telekomi i Kosovës - Vala Sh.A.		√	1
2	Posta e Kosovës Sh.A.		√	0
3	Korporata Energjetike e Kosovës Sh.A.		√	4
4	Operatori i Sistemit, Transmisionit dhe Tregut Sh.A.		√	0
5	Trainkos. Sh.A.		√	3
6	Infrakos Sh.A.		√	1
7	Aeroporti Ndërkombëtar i Prishtinës - "Adem Jashari"	√		
8	Kompania për Menaxhimin e Deponive në Kosovë Sh.A.		√	2
9	NPH Iber Lepenc Sh.A.		√	1

Nr .	Ndërmarrjet Publike rajonale të ujitjes dhe ujësjellësit	Kualifikuar	Pa kualifikuar	Theksim të Çështjes
1	Kompania e Ujësllësit Rajonal Prishtina Sh.A. Prishtinë	√		
2	Kompania e Ujitjes Drini i Bardhë Sh.a	√		
3	Kompania e Ujitjes Radoniqi-Dukagjini Sh.A.	√		
4	Kompania Rajonale e Ujësllësit Hidrodrini Sh.A., Pejë	√		
5	Kompania Rajonale e Ujësllësit Hidroregjioni Jugor Sh.A., Prizren		√	1
6	Kompania Rajonale e Ujësllësit Mitrovica Sh.A., Mitrovicë	√		
7	Kompania Rajonale e Ujësllësit Hidromorava Sh.A., Gjilan		√	1
8	Kompania Rajonale e Ujësllësit Radoniqi Sh.A. - Gjakovë		√	4

Burimi: Autori 2016

Në këtë vit nga tabela rezulton që te ndërmarrjet publike qendrore kemi opinione të pastra të pa kualifikuara (pa rezervë), gjë që tregon se auditimi ka pasur efikasitet në këto ndërmarrje. Sa u përket ndërmarrjeve publike rajonale nga analiza e raporteve për këtë vit audituesi i ka kualifikuar disa ndërmarrje po ka më pak çështje për kualifikim. Tri ndërmarrje kanë raport të pakualifikuar dhe kanë zvogëluar çështjet e theksuara nga viti paraprak.

Tabela 14 Opinioni i audituesit për vitin 2015

		2015		
		Opinioni i audituesit		
Nr.	Ndërmarrjet Qendrore Publike	Kualifikuar	Pa kualifikuar	Theksim të Çështjes
1	Telekomi i Kosovës - Vala Sh.A.		√	1
2	Posta e Kosovës Sh.A.		√	0
3	Korporata Energjetike e Kosovës Sh.A.		√	5
4	Operatori i Sistemit, Transmisionit dhe Tregut Sh.A.		√	0
5	Trainkos. Sh.A.		√	5
6	Infrakos Sh.A.		√	0
7	Aeroporti Ndërkombëtar i Prishtinës - "Adem Jashari"			
8	Kompania për Menaxhimin e Deponive në Kosovë Sh.A.		√	2
9	NPH Iber Lepenc Sh.A.		√	1

Nr.	Ndërmarrjet Publike rajonale të ujitjes dhe ujësjellësit	Kualifikuar	Pa kualifikuar	Theksim të Çështjes
1	Kompania e Ujësjellësit Rajonal Prishtina Sh.A. , Prishtinë	√		
2	Kompania e Ujitjes Drini i Bardhë Sh.A.	√		
3	Kompania e Ujitjes Radoniqi-Dukagjini Sh.A.	√		
4	Kompania Rajonale e Ujësjellësit Hidrodrini ShA., Pejë	√		
5	Kompania Rajonale e Ujësjellësit Hidroregjioni Jugor Sh.A., Prizren		√	1
6	Kompania Rajonale e Ujësjellësit Mitrovica Sh.A., Mitrovicë	√		
7	Kompania Rajonale e Ujësjellësit Hidromorava ShA., Gjilan		√	4
8	Kompania Rajonale e Ujësjellësit Radoniqi Sh.A. – Gjakovë		√	1

Burimi: Autori 2016

Siç shohim nga tabela për vitin 2015 nëse e krahasojmë dhe analizojmë raportet e audituesit kemi dallim në opinionet e kompanitë publike qendrore. Raportet janë të gjitha të pakualifikuara me numër me të vogël të çështjeve të theksuara, ndërsa të ndërmarrjet publike gjatë analizës së raporteve të audituesit në vitet 2011 kualifikimet kanë qenë në disa çështje siç ishin : Asetet, Stoqet, Llogaritë e Arkëtueshme, Llogaritë e Pagueshme, Prokurimi, Rregulloret e brendshme etj. Në 2015 shumica e raporteve të kualifikuara janë për shkak të Llogarive të Arkëtueshme dhe Aseteve. Siç e theksuam më lart kompanitë rajonale publike, shërbimet ia faturojnë ekonomisë familjare për shërbimet e ujit dhe kanalizimit. Për shkak të gjendjes ekonomike jo të mirë që është në Kosovë është vështirë të arkëtohen borxhet. Mbetet sfida e ndërmarrjeve publike rajonale në arkëtimin e borxheve.

Opinionit kualifikohet nga audituesi atëherë kur zërat në pasqyra financiare kanë ndikim material dhe nuk i japin siguri në përcaktimin e rezultatit, ndërsa theksimi i çështjes janë çështje që nuk janë materiale në pasqyra financiare. Për të shtjelluar opinionet e audituesit janë katër forma që audituesi i jep në raportin e auditimit:

Opinion i pakualifikuar (Pa rezervë) - Opinionit i pakualifikuar nuk ka rezerva në lidhje me pasqyrat financiare. Kjo është e njohur edhe si një opinion i pastër që do të thotë se, pasqyrat financiare paraqiten në mënyrë të drejtë.

Opinionit i kualifikuar (Me rezervë) - Ky opinion do të thotë se audituesi shpreh rezervë për zërat në pasqyra financiare ose kemi llogari që janë materiale por nuk është në gjendje për të përcaktuar rezultatit e mundshëm të një pasigurie materiale.

Mohim opinionit - Ky lloj opinionit është i veçantë në raportin e auditimit që duhet të lëshohet, kur audituesi vlerëson në lidhje me pasqyrat financiare që nuk janë ekzaminuar në përputhje me standardet përgjithësisht të pranura të auditimit.

Opinion i kundërt - Ky lloj i opinionit të auditimit, i cili thotë se pasqyrat financiare nuk paraqesin në mënyrë të drejtë pozicionin financiar, rezultatet e operacioneve, dhe ndryshimet në gjendjen financiare, në përputhje me parimet e kontabilitetit përgjithësisht të pranura.

Opinionit i pa kualifikuar (pa rezervë) nga audituesi jepet edhe me **çështje të theksuar** kur raportin për mos ta kualifikuar audituesi e jep në formën e një raporti pa rezervë të auditimit, por i cili përmban një paragraf që thekson një çështje (shpjeguese) për të theksuar kështu një çështje specifike.

7.3 Analiza e Gjetjeve të audituesit dhe rekomandimet e ndërmarrjeve private dhe publike

Auditimin si proces, në vendet në tranzicion e kanë kuptuar si “teoria e policit”, por me kalimin e kohës kompanitë kanë kuptuar se auditimi është një proces që i ndihmon kompanitë për rritjen e efikasitetit të tyre.

Unë si auditues ligjor me përvojë dymbëdhjetë vjeçare kam arritur disa kompani t’i bindë se procesi auditimit është si instruktori ku i jep instruksionet si të ngasësh makinën, edhe audituesi është një instruktor që jep instruksione si ta drejtosh kompaninë.

Kemi marrë në studim disa ndërmarrje private dhe publike ku janë marrë gjetjet dhe rekomandimet që jepen në ”Letër Menaxhment”, pasi letër menaxhimi është një dokument që u jepet vetëm anëtarëve të bordit-pronarëve dhe menaxhimit ku nuk publikohet jashtë kompanisë.

Si studim janë marrë 28 ndërmarrje private dhe 4 ndërmarrje publike ku në letrën e menaxhimit janë analizuar gjetjet me të shpeshta të ndërmarrjet private dhe ndërmarrjet publike.

Sipas gjykimit tonë letër menaxhimi është dokument shumë i rëndësishëm në procesin e auditimit, pasi audituesi të gjitha gjetjet që i gjen gjatë procesit të auditimit i shkruan në letër menaxhment, si dhe jep rekomandime për këto gjetje ku patjetër menaxhimi duhet t'i ketë parasysh që të përmirësohet. Audituesi në këtë proces rrit efikasitetin e ndërmarrjes, aty ku nuk është në rregull duhet të përmirësohet.

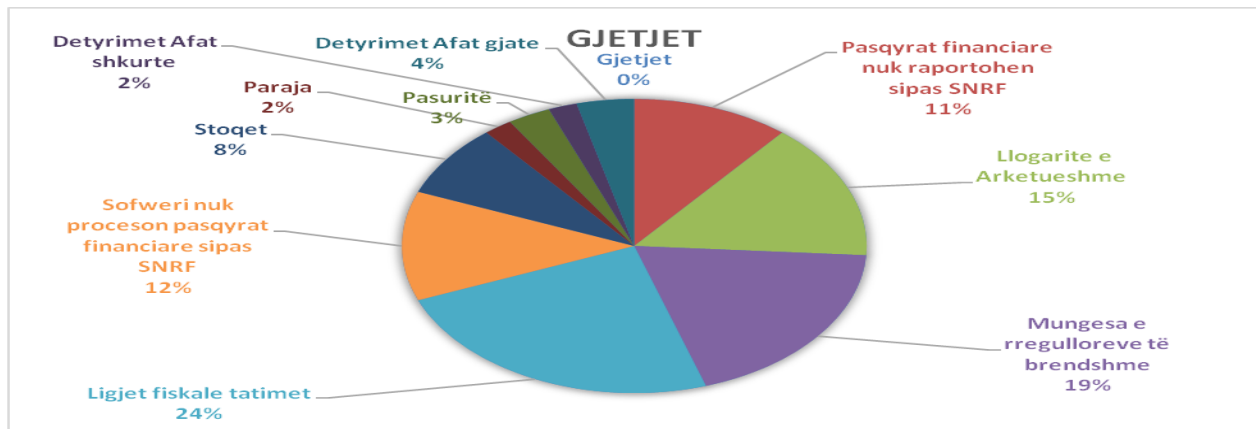
Siç e theksuam më lart në 28 ndërmarrjet private dhe 4 ndërmarrjet publike disa nga gjetjet e audituesit kanë qenë :

Tabela 15 Gjetjet nga audituesi për kompani private

Gjetjet	
Pasqyrat financiare nuk raportohen sipas SNRF	11%
Llogaritë e Arkëtueshme	15%
Mungesa e rregulloreve të brendshme	19%
Ligjet fiskale tatimet	24%
Softweri nuk proceson pasqyrat financiare sipas SNRF	12%
Stoqet	8%
Paraja	2%
Pasuritë	3%
Detyrimet Afat shkurte	2%
Detyrimet Afat gjate	4%

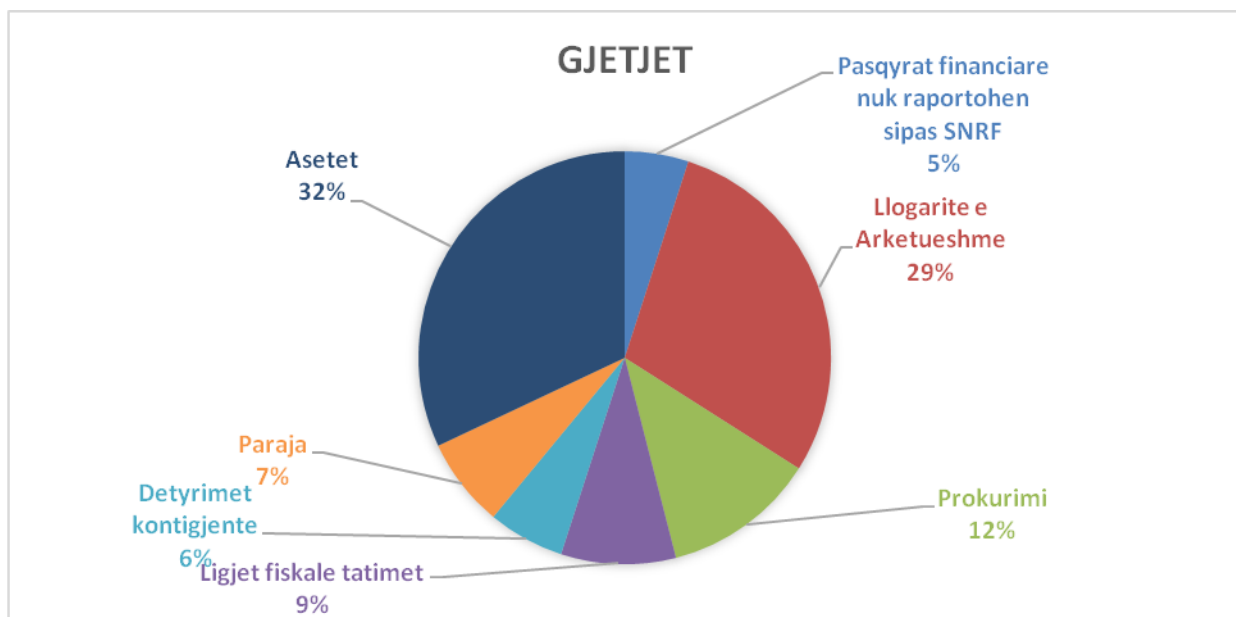
Ndërmarrjet Private :

Grafiku 1 Gjetjet nga audituesi për kompani private



Ndërmarrje Publike :**Tabela 16 Gjetjet nga audituesi për kompani publike**

Gjetjet	
Pasqyrat financiare nuk raportohen sipas SNRF	5%
Llogaritë e Arkëtueshme	29%
Prokurimi	12%
Ligjet fiskale tatimet	9%
Detyrimet kontingjente	6%
Paraja	7%
Asetet	32%

Grafiku 2. Gjetjet nga audituesi për kompani publike

Sipas të dhënave të ndërmarrjeve publike dhe atyre private, sa i përket përpilimit të pasqyrave financiare sipas Standardeve Ndërkombëtare për raportim financiar, nga 24 ndërmarrje private 11% prej tyre nuk i paraqesin pasqyrat financiare sipas SNRF-ve, ndërsa te ndërmarrjet publike kjo përqindje është më e ulët 5%. Në Kosovë deri në vitin 2013 ndërmarrjet i kanë dorëzuar pasqyrat financiare në Administratën Tatimore në Kosovë, ku kjo e fundit nuk ka qenë strikte dhe e unifikuar për dorëzimin e pasqyrave financiare. Shumica e kompanive të vogla dhe disa të mesme i kanë dorëzuar raportimet financiare vetëm me pasqyrën gjithëpërfshirëse të të ardhurave. Por me hyrjen në fuqi të ligjit për raportim financiar këto ndërmarrje e kanë të detyrueshme që të përgatitin pasqyrat financiare sipas SNRF-ve.

Gjatë auditimit ndërmarrjet e kanë prezantuar pasqyrën gjithëpërfshirëse të të ardhurave ku audituesi i ka rekomanduar të përpilohen gjitha pasqyrat sipas SNRF.

Gjetje tjetër janë llogaritë e arkëtueshme ku këto llogari ndikojnë në efikasitetin e ndërmarrjeve, nëse kompania rrit shitjet atëherë njëkohësisht ajo rrit edhe llogaritë e arkëtueshme. Ndërmarrja në të ardhmen do të ketë problem me qarkullim të parasë si dhe në zërat e llogarive të arkëtueshme që figurojnë në bilancin e gjendjes (pozicioni financiar janë shuma ku realisht janë të vjetra me më shumë se një vit), pasi arkëtimi i tyre është vështirë të arkëtohet prandaj audituesi rekomandon që të provisionon d.m.th. të dihet përafërsisht sa është kompania në gjendje të arkëtojë këto para. Ky rekomandim ndikon që kompania të jetë azhornuar për mbledhjen e borxheve. Kemi hasur shumë raste me rritjen e shitjeve. Kur ka mungesë të parasë njëkohësisht me mungesën e parasë ndërmarrja merr kredi. Audituesi i rekomandon që problemi këtu edhe pse janë rritur shitjet ndërmarrja ka shitur me kredi. Te llogaritë e arkëtueshme prej 28 ndërmarrjeve private 15% kanë probleme me llogari të arkëtueshme. Te ndërmarrjet publike me rekomandimet e mëhershme

këto ndërmarrje kanë marrë masa për provisionimin e llogarive të arkëtueshme ku gjetjet janë 29%.

Një problem te ndërmarrjet publike është se llogaritë e arkëtueshme janë shuma shumë të mëdha në llogaritë e bilancin e gjendjes, ku janë shumë të vjetra para vitit 2008. Me vendimin e qeverisë dhe me aprovimin e ligjit për faljen e borxheve publike Ligji Nr. 05/L -043 me 22.07.2015 kompanive publike sipas këtij ligji deri me datën 31.12.2008 u falen të gjitha borxhet, dhe pavarësisht këtij ligji ndërmarrjet nuk i kanë fshirë këto borxhe të pasuritë në pasqyra financiare.

Një tjetër gjetje që është shumë e përsëritur te ndërmarrjet private është që çdo ndërmarrje duhet të ketë rregulla të brendshme. Që të funksionojë sistemi në ndërmarrje duhet të ketë infrastrukturë ligjore të brendshme ku punonjësit e ndërmarrjeve duhet të veprojnë sipas këtyre rregulloreve të brendshme. 19% të kompanive nuk kanë ndonjë rregullore të brendshme ndërsa te ndërmarrjet publike në vitet e fundit kanë përpiluar rregullore të brendshme edhe pse duhet akoma punë sepse nuk janë të kompletuar siç duhet.

Te ndërmarrjet publike si një departament shumë i ndjeshëm është prokurimi, ku audituesi është shumë i kujdesshëm në këtë departament, sepse në ndërmarrje publike bëhen blerjet me shuma të mëdha dhe audituesi shikon procedurat a janë zhvilluar në përputhje me ligjin e Prokurimit Publik (ku është 12% një përqindje e madhe).

12% te ndërmarrjet private programi- softweri nuk i proceson raportet siç kërkohet me standarde ndërkombëtare. Audituesi i ka dhënë rekomandimet që të kenë software që të përshtatet dhe t'i gjenerojë raportet sipas SNRF-ve.

Audituesi te ndërmarrjet publike ka gjetje edhe te mos respektimi i ligjeve fiskale në Kosovë ku gjetjet janë 9%, ndërsa te ndërmarrjet private është me i lartë 24%, ku shumë herë në bazë të

përvojës tonë rekomandimet e audituesit kanë ndikuar që ndërmarrjet të bëjnë korrigjime tatimore dhe të mos gjobiten nga Administrata Tatimore e Kosovës -ATK.

Stoqet që është një zë në bilancin e gjendjes shumë i ndjeshëm ku audituesi jep rekomandime në këtë studim. Kemi 8 % të rekomandimeve për stoqe sepse gjatë ekzaminimit fizik dhe gjendjes së llogarive ka diferenca.

Detyrimet kontingjente janë detyrime që në të ardhmen priten të lindin. Audituesi jep rekomandime që të pasqyrohen në pasqyra financiare detyrimet kontingjente.

Paraja është zë shumë i ndjeshëm. Audituesi shpesh gjen parregullsi te regjistrimet në llogaritë e parasë, ku gjetjet janë në ndërmarrje private 2% ndërsa në ndërmarrje publike 7%.

Asetet te ndërmarrjet private gjetjet janë 3 % ndërsa te ndërmarrjet publike janë 32%. Lind pyetja pse ndërmarrjet publike kanë rekomandime kaq shumë për asete? Aresyeja është se në 2007 të gjitha kompanitë publike kanë rivlerësuar pasuritë-asetet ku kompania që e ka bërë vlerësimin nuk ka qenë e licencuar në Kosovë dhe audituesi ka qenë i rezervuar në vlerësimin e këtyre aseteve. Sipas ekspertëve audituesi i angazhuar, shumicën e rasteve i ka nënvlerësuar këto pasuri të ndërmarrjeve publike te vlerësuara nga vlerësuesi i pavarur.

Gjetje ka te kompanitë publike pasi ato nuk i kanë definuar të gjitha pronat që kanë pasur paraluftës së fundit të Kosovës. Audituesi shpreh rezerva që disa prona të ndërmarrjes publike janë të uzurpuara. Audituesi me gjetje dhe rekomandime përpiqet që të mbrojë pasuritë e ndërmarrjes.

Te detyrimet afatshkurta dhe detyrimet afatgjata audituesi ka gjetje 2% gjegjësisht 4 %.

Në këtë studim që janë marrë 28 ndërmarrje private. Në disa ndërmarrje që merren me aktivitetet e gjerave ushqimore, audituesi ka zbuluar se menaxheret e shitjes, kanë bërë mashtrime te llogaritë

e arkëtueshme, ku shuma të konsiderueshme (te ndërmarrja që është bërë auditimi) ka figuruar borxh ndërsa pas konfirmimit të klienti për borxhin, ka dalë se ky klient nuk ka borxh. Menaxherët e shitjes nuk e kanë përmbyllur borxhin me pagesa, por i kanë përdorur pagesat e klientit për qëllime të tyre, duke mashtruar, duke mbetur me borxh ndërmarrja. Ky rast vlen të theksohet sepse ka pasur të bëjë me vlera shumash të mëdha, ku pronaret ishin shumë të kënaqur me audituesit për zbulimin e këtij mashtrimi.

7.4 Roli i Auditimit në sektorin publik në Kosovë

Sikurse qeveritë kombëtare të shteteve të ndryshme edhe qeveria e Kosovës ka nxjerrë procedurat e kontrollit të brendshëm dhe të jashtëm të buxhetit, me qëllim të përcjelljes së procedurave të menaxhimit të buxhetit dhe të organizatave buxhetore, të cilat shpenzojnë dhe formojnë paranë publike.

Me qëllim dhe në ndihmë të menaxhimit më të mirë, kontrollimit, parandalimit të parregullsive, sigurimin e konkluzioneve, ndërmarrjen e masave për zgjidhjen e problemeve, korrigjimit të lëshimeve në buxhet, vepron auditimi i brendshëm dhe i jashtëm.

Auditimi i brendshëm është institucion që funksionon si departament në vete, që angazhohet në procesin e menaxhimit të buxhetit. Si institucion është përgjegjësi e secilës organizatë në mënyrë që t'i kontrollojë resurset financiare. Organizatat e sektorit publik dhe atij privat në tërë botën auditimin e brendshëm dhe të jashtëm e pranojnë si mekanizëm me qëllim që të arrijnë rezultate në procesin e përforcimit të menaxhimit të buxhetit.

Auditimi i brendshëm i ka rregullat dhe konceptet e veta në kryerjen e detyrave dhe përgjegjësi rreth të ardhurave dhe shpenzimeve buxhetore.

Përmes veprimeve të pavarura, auditimi i brendshëm bën zbulimin dhe parandalimin e parregullsive në punët financiare të qeverisë dhe të agjencive buxhetore, atëherë kur mund të paraqiten. Grupet profesionale, të cilat merren me auditim, përveç të tjerave, bëjnë identifikimin e dobësive potenciale në sistemin e kontabilitetit dhe korrigjojnë gabimet apo dobësitë para se të paraqiten në sistem. Po ashtu, auditimi si shërbim përbën një faktor me rëndësi në mbajtjen e besimit të publikut të vendorët dhe ndërkombëtarët, se paratë publike aty ku është e nevojshme shpenzohen me efikasitet dhe trajtohen në mënyrë të duhur.

Në praktikën e menaxhimit të financave publike secila organizatë buxhetore disponon auditimin e brendshëm për të siguruar se organizatat buxhetore menaxhojnë mjetet në mënyrën më të rregullt. Përveç auditimit të brendshëm, në përcjelljen e menaxhimit të buxhetit aktivitete zhvillon edhe auditimi i jashtëm.

Auditimi i jashtëm angazhohen që të sigurojë që financat publike menaxhohen me integritet dhe me përgjegjësi më të madhe nga kompetentët, nga menaxherët dhe zyrtarët e organeve qeveritare. Auditimi i jashtëm bën identifikimin e parregullsive, shpërdorimin e mundshëm të financave publike, verifikimin e besueshmërisë së raporteve për ekzekutimin e buxhetit, si dhe informon vendimmarrësit për masat që duhet ndërmarrë në shfrytëzimin më të efektshëm të financave publike.

Pra shohim një rol të madh të auditimit në sektorin publik, duke përfshirë të dy auditivet si atë të brendshëm dhe atë të jashtëm.

Në aktivitetet e panumërta të sektorit publik dhe raportimin mbi auditimin, një pikë e rëndësishme janë marrëdhëniet që ekzistojnë midis juridiksioneve të ndryshme dhe në forma të ndryshme të qeverisjes. Megjithatë aktivitetet e auditimit të sektorit publik duhet të konfigurohen në mënyrë të

përshtatshme, për t'u mundësuar subjekteve të sektorit publik për të përmbushur detyrën e tyre që janë: të jenë të përgjegjshëm dhe transparentë për publikun si dhe të arrijnë realizimin e objektivave të tyre në mënyrë efektive, efikase, ekonomikisht dhe etike.

Roli i Auditimit të Sektorit Publik

Elementet kryesore të një veprimtarie të auditimit efektiv të sektorit publik janë të forcojë qeverisjen dhe për të rritur transparencën ndaj qytetarëve. Në aspekt të qeverisjes audituesit kryejnë një funksion veçanërisht të rëndësishëm që është thelbësor për promovimin e kredibilitetit, barazisë dhe sjelljes së duhur të zyrtarëve të sektorit publik, duke reduktuar rrezikun e korrupsionit publik. Prandaj është e rëndësishme që aktivitetet e auditimit të jenë të konfiguruar në mënyrë të përshtatshme dhe të kenë një mandat të gjerë për të arritur këto objektiva. Aktiviteti i auditimit duhet të fuqizohet për të vepruar me integritet dhe për të bërë shërbime të besueshme.

Disa nga aktivitetet e auditimit janë:

Pavarësia Organizative lejon auditim pa ndërhyrje nga subjekti nën auditim. Aktiviteti i auditimit duhet të ketë pavarësi të mjaftueshme të nevojshme, për të audituar, në mënyrë që të kryhen punët në formën më profesionale.

Në përgjithësi, çdo formë e subjektit të auditimit të sektorit publik duhet të kontrollojë që nga masat e llogaridhënies që sigurojnë zyrtarët deri te përdorimi i burimeve dhe autoritetit për të përmbushur qëllimet dhe objektivat e mandatuara. Qeverisja publike duhet të veprojë konform ligjeve dhe rregulloreve dhe të zbatohet në mënyrë të paanshme.

Llogaridhënia është përgjegjësia ku proceset në entitetet e sektorit publik, dhe individët brenda tyre, janë përgjegjës për vendimet dhe veprimet e tyre, duke përfshirë administrimin e fondeve

publike dhe të gjitha aspektet e performancës. Ata i nënshtrohen dhe përshtaten edhe shqyrtimit të jashtëm.

Qeverisja e mirë përfshin përshtatjen, zbulimin e informatave të rëndësishme për palët e interesuara, në mënyrë që ata kanë fakte përkatëse për punën dhe veprimet e nevojshme për subjektet në sektorin publik. Shumë subjekte të sektorit publik janë të nevojshme të veprojnë me ligj për të bërë dokumentet publike në dispozicion sipas kërkesës ligjore.

Audituesit luajnë një rol që siguron një lidhje të drejtpërdrejtë midis transparencës dhe besueshmërisë së subjekteve të sektorit publik. Ligjvënësit dhe subjektet audituese publike, auditojnë për të siguruar që veprimet, në sektorin publik janë etike, ligjore dhe raportojnë me saktësi duke pasqyruar masën e vërtetë të operacioneve⁴³.

Por kush është roli i Audituesit të Përgjithshëm në mbikëqyrjen e të hyrave dhe shpenzimeve publike në Kosovë?

Audituesi i Përgjithshëm do të përgatisë dhe t'i dorëzojë Kuvendit një raport mbi deklaratat financiare të organizatave buxhetore dhe ndërmarrjeve publike për vitin e kaluar fiskal. Nëse organizata buxhetore është komunë, raporti po ashtu duhet t'i sigurohet kuvendit komunal. Ky raport do të parashtrojë opinionet e Audituesit të Përgjithshëm mbi atë, se nëse deklaratat financiare të organizatave të këtyre buxhetore, japin një pasqyrë të vërtetë dhe të drejtë të financave të këtyre organizatave buxhetore dhe ndërmarrjeve publike. Audituesi i Përgjithshëm do të ketë qasje të pakufizuar në të gjitha informatat dhe shpjegimet që për mendimin e tij/saj janë të nevojshme me qëllimin të ekzekutimit të auditimit financiar. Kosova si një shtet më i ri në Evropë ka kaluar në një fazë tranzicioni ku pas shpalljes së

⁴³Mbikëqyrja e financave publike në Kosovë – Instituti Kosovar për kërkime dhe zhvillime të politikave -KIPRED

pavarësisë ka marrë për studim rolin e auditimit në sektorin publik duke bërë krahasimin me vitet e mëparshme.

Studimi është marrë me raportime financiare të buxhetit të Republikës së Kosovës për vitet 2009, 2010, 2011 dhe 2012 ku kemi vërejtur një ngritje të raportimit financiar nga raportet e audituesit. Ky është një tregues i qartë se cilësia në raportimin e jashtëm financiar po përmirësohet.

Gjatë studimit kemi analizuar opinionin e Audituesit Gjeneral si dhe rekomandimet e raportuara a janë zbatuar nga organizatat buxhetore, pavarësisht se raportet e auditimit kanë pasur rekomandime më pak.

Disa mangësi kanë të bëjnë me:

- Barazimet me kohë mes organizatave buxhetore dhe Thesarit;
- Mosregjistrimi i transaksioneve në kodet e duhura ekonomike;
- Mungesa e masave të mjaftueshme në lidhje me grumbullimin e të hyrave;
- Në disa komuna ka probleme me kontabilitetin në përgjithësi;

Gjatë analizës kemi vërejtur një interesim në rritje nga të gjitha palët e interesit për rezultatet e auditimit. Veçanërisht, Kontrolli i Brendshëm i Financave Publike (KMFP-ja) ishte shumë aktiv në shqyrtimin e të gjitha raporteve si dhe nxjerrjen e konkluzioneve nga seancat dëgjimore. Gjithashtu, një frymë e re bashkëpunimi është vendosur me të gjitha entitetet e audituara. Metodologjia e re e aplikimit të auditimit të ndërmjetëm, ka bërë të mundur që shumë nga paqartësitë në pasqyra financiare të eliminohen si dhe të përmirësohet cilësia e informatave.

Roli i Audituesit të Përgjithshëm është që të ofrojë bazën për mbylljen e zinxhirit të llogaridhënies në mes të Kuvendit dhe Qeverisë. Audituesi i Përgjithshëm luan një rol kyç në promovimin e parimeve të llogaridhënies menaxheriale te ministritë, komunat dhe ndërmarrjet e tjera publike.

Audituesi i Përgjithshëm e përmbush këtë përgjegjësi duke e kryer një herë në vit auditimin e raportit të Qeverisë për ekzekutimin e buxhetit të saj dhe raporteve shoqëruese, duke ofruar kështu vlerësimet për procesin e llogaridhënies të të gjithë aktorëve. Kjo arrihet duke kryer Auditimet e detyrueshme të rregullsisë së ekzekutimit të Buxhetit të Kosovës (BK-së) dhe disa institucioneve jashtë BK-së, por edhe duke kryer auditime të performancës për ekonominë, efikasitetin dhe efektivitetin e operacioneve dhe shërbimeve qeveritare. Auditimi i raportohet entitetit të audituar dhe Kuvendit. Kuvendi informohet vazhdimisht për gjetjet dhe konkluzionet e auditimit. Raportet e Auditusit të Përgjithshëm janë në dispozicion për publikun dhe u japin qytetarëve informacione lidhur me performancën e Qeverisë. Përmes auditimit të rregullsisë, Zyra e Audituesit të Përgjithshëm bën ekzaminimin dhe vlerësimin e Pasqyrave financiare dhe të dhënave tjera, duke ofruar një opinion:

- Nëse pasqyrat financiare paraqesin një pamje të drejtë dhe të vërtetë të llogarive,
- Nëse të dhënat, sistemet dhe transaksionet janë në pajtim me ligjet dhe rregulloret; dhe
- Për përshtatshmërinë e funksioneve të kontrollit të brendshëm dhe auditimit të brendshëm.

Auditimet e performancës kanë për synim rritjen e efektivitetit, ekonomisë, dhe efikasitetit të aktivitetit të Qeverisë në mënyrë që të maksimizojë vlerën e parasë për taksapaguesit kosovarë. Ky lloj auditimi akoma gjendet në fazë fillestare të zhvillimit dhe vetëm tani, ka filluar të japë rezultatet e para. Aktivitetet e Audituesit të Përgjithshëm kanë një fushëveprim më të gjerë sesa u tha më lart. Krahas vlerësimit të raporteve financiare dhe performancës operative, Zyra i jep këshilla të gjitha palëve të interesit rreth çështjeve që kanë të bëjnë me Menaxhimin Financiar dhe

Kontrollin, duke kontribuar kështu në ndërtimin e qeverisjes së mirë në sektorin publik të Kosovës⁴⁴.

Në këtë studim është bërë analiza e raporteve financiare të organizatave buxhetore në Republikën e Kosovës dhe raporteve të auditimit të Zyrës Kombëtare të Auditimit.

Gjatë studimit kemi vërejtur se që nga viti në vit, është rritur llogaridhënia për të hyrat dhe shpenzimet e buxhetit, gjithashtu kemi analizuar opinionet dhe rekomandimet e audituesit.

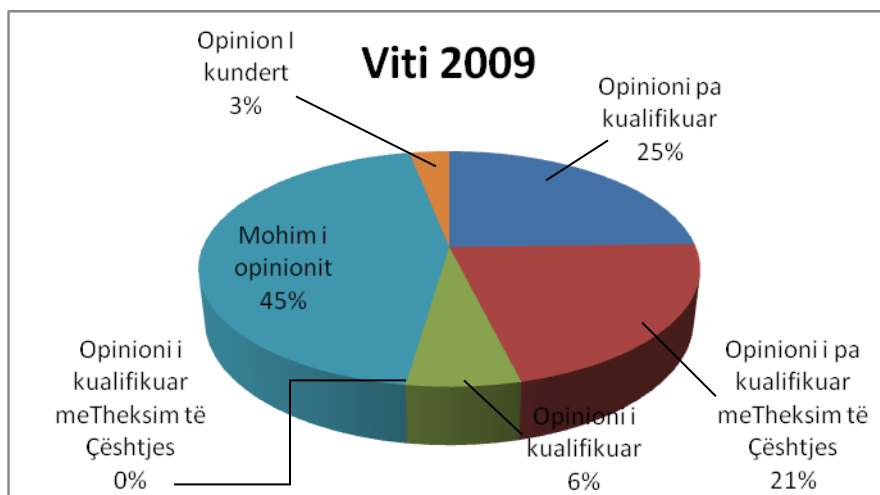
Gjetjet dhe vlerësimi i bërë në këtë raport, bazohen në metoda të ndryshme të mbledhjes së të dhënave. Kryesisht është përdorur metoda kualitative për mbledhjen e të dhënave ku përfshihet: analizimi i legjislacionit primar dhe sekondar, i cili rregullon fushën e financave publike në Kosovë; raportet e brendshme të publikuara nga ana e institucioneve përkatëse të cilat pasqyrojnë menaxhimin institucional të tyre; raportet e publikuara nga ana e institucioneve të pavarura mbikëqyrëse (Zyra e Audituesit Gjeneral; Agjencioni) raportet e komisioneve parlamentare (për siguri, buxhet si dhe për mbikëqyrje të financave publike); si dhe raportet dhe analizat e publikuara nga ana e organizatave lokale e ndërkombëtare.

Tabela 17 Opinionet e audituesit për vitin 2009

Llojet e opinionëve	Viti 2009
Opinion i pa kualifikuar	16
Opinion i pa kualifikuar me Theksim të Çështjes	14
Opinion i kualifikuar	4
Opinion i kualifikuar me Theksim të Çështjes	-
Mohim i opinionit	29
Opinion i kundërt	2

Burimi: Autori (2016)

⁴⁴Ligji për Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë, Nr. 03/L048

Grafiku 3 Opinionet e audituesit për vitin 2009

Burimi: Autori (2016)

Në vitin 2008 janë dhënë 230 rekomandime ndërsa në vitin 2009 ka pasur përmirësime në zbatimin e këtyre rekomandimeve ku në 2009 janë zbatuar 40 rekomandime.

Entitetet e audituara më herët kanë zbatuar rekomandimet e dhëna në një përqindje të vogël.

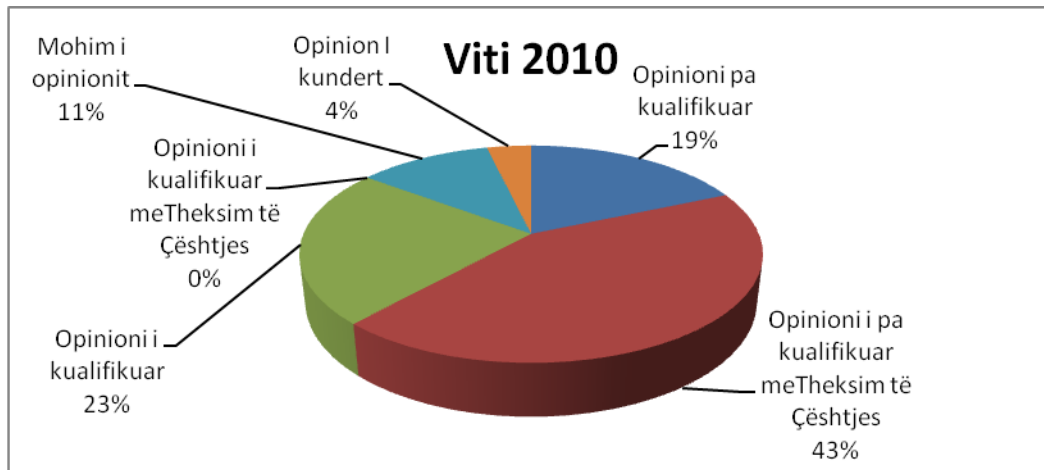
Arsyeja për këtë mund të gjendet në mënyrën se si janë dhënë dhe formuluar këto rekomandime si dhe në perceptimin e rezultatit të auditimit jo plotësisht në pajtim me standardet e njohura ndërkombëtarisht.⁴⁵

Tabela 18 Opinionet e audituesit për vitin 2010

Llojet e opinioneve	Viti 2010
Opiniononi i pa kualifikuar	15
Opiniononi i pa kualifikuar me Theksim të Çështjes	35
Opiniononi i kualifikuar	19
Opiniononi i kualifikuar me Theksim të Çështjes	-
Mohim i opinionit	9
Opiniononi i kundërt	3

Burimi: Autori (2016)

⁴⁵Grafiku i përpiluar nga të dhënat e mësipërme

Grafiku 4 Opinionet e audituesit për vitin 2010


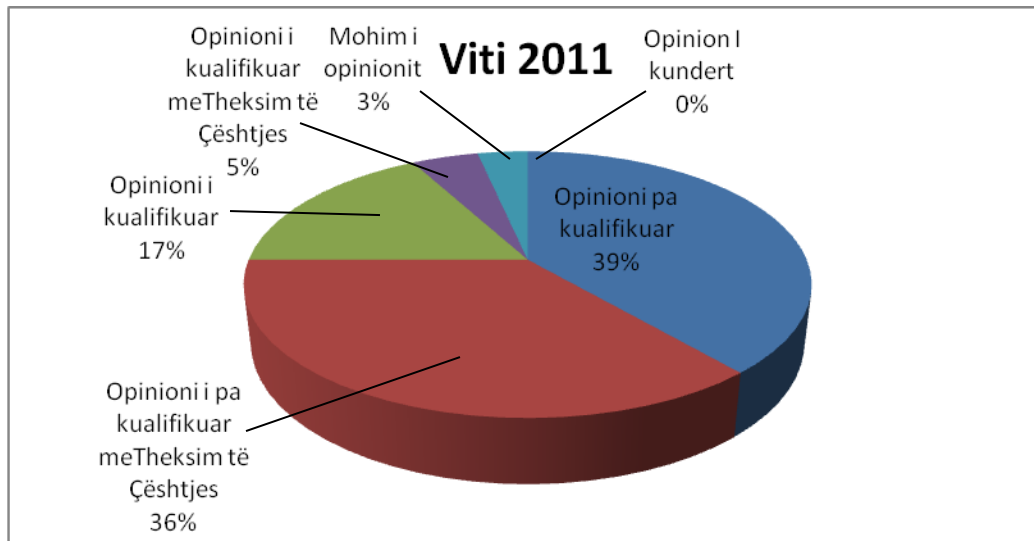
Burimi: Autori (2016)

Rekomandimet kanë qenë më pak se në vitin 2009. Kryesisht në institucionet buxhetore kanë qenë përpilimi i pasqyrave vjetore financiare si dhe ngritja e një sistemi uniformes për të trajtuar regjistrimin, vlerësimin, amortizimin, zhvlerësimin, huat, heqjen nga përdorimi i pasurive dhe organizimin e trajnimeve për sa i përket përgatitjes së pasqyrave financiare.

Tabela 19 Opinionet e audituesit për vitin 2011

Llojet e opinionëve	Viti 2011
Opiniononi i pa kualifikuar	34
Opiniononi i pa kualifikuar me Theksim të Çështjes	32
Opiniononi i kualifikuar	15
Opiniononi i kualifikuar me Theksim të Çështjes	4
Mohim i opinionit	3
Opiniononi i kundert	-

Burimi: Autori (2016)

Grafiku 5 Opinionet e audituesit për vitin 2011


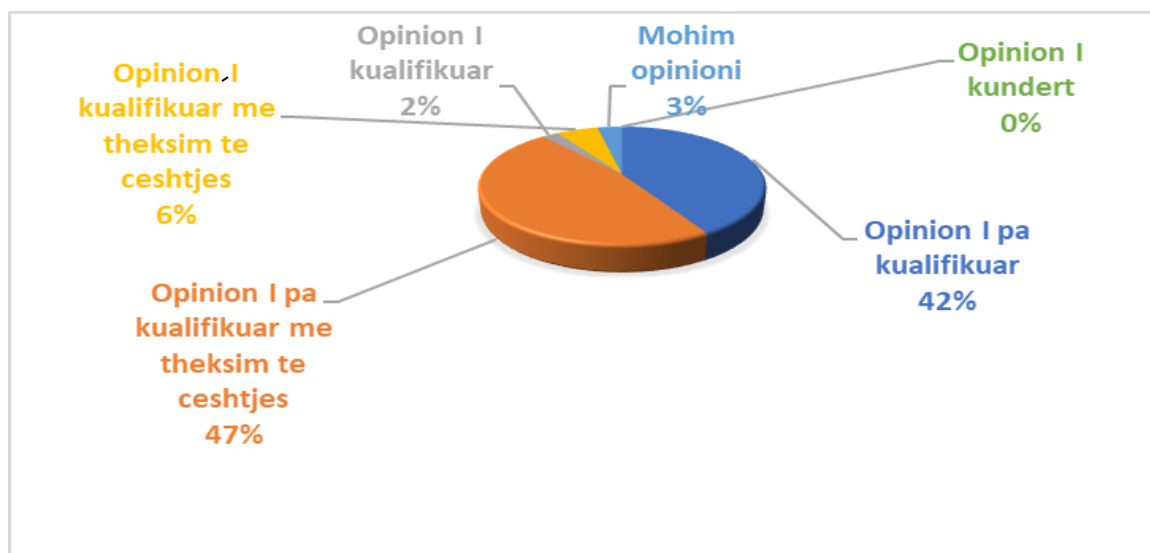
Burimi: Autori (2016)

Rekomandimet më të shumta kanë qenë në drejtim të çregjistrimit të borxheve të këqija tatimore (të trashëguara), në konsolidimin e duhur të transaksioneve ndërqeveritare, rivlerësimin e pasurive që janë zhvlerësuar plotësisht, por janë ende në përdorim, analizimin e thellë të shkaqeve për rritjen e detyrimeve dhe marrjen e masave të nevojshme.

Tabela 20 Opinionet e audituesit për vitin 2012

Llojet e opinioneve	Viti 2012
Opinion i pa kualifikuar	37
Opinion i pa kualifikuar me Theksim të Çështjes	42
Opinion i kualifikuar	2
Opinion i kualifikuar me Theksim të Çështjes	5
Mohim i opinionit	3
Opinion i kundert	-

Burimi: Autori (2016)

Grafiku 6 Opinionet e audituesit për vitin 2012**Burimi:** Autori (2016)

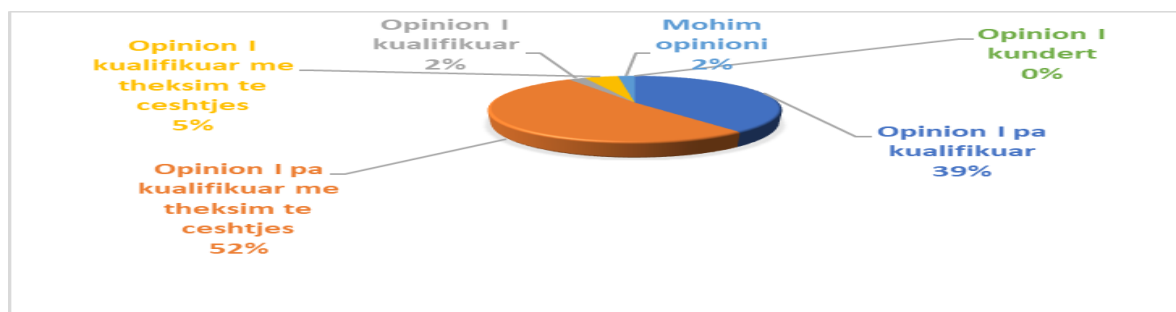
Rekomandimet janë: Marrja e shpejtë e masave për të zgjidhur mospajtueshmëritë midis sistemit të E-Pasurisë dhe rivlerësimit të pasurisë që është zhvlerësuar plotësisht por që ende është në përdorim; Zbatimi i planit të veprimit në sektorin e të hyrave dhe veprimeve të mëtejshme të Qeverisë.⁴⁶

Tabela 21 Opinionet e audituesit për vitin 2013

Llojet e opinioneve	Viti 2013
Opinionit i pa kualifikuar	35
Opinionit i pa kualifikuar me Theksim të Çështjes	46
Opinionit i kualifikuar	2
Opinionit i kualifikuar me Theksim të Çështjes	4
Mohim i opinionit	2
Opinionit i kundërt	-

Burimi: Autori (2016)

⁴⁶Grafiku i përpiluar nga të dhënat e mësipërme

Grafiku 7 Opinionet e audituesit për vitin 2013

Burimi: Autori (2016)

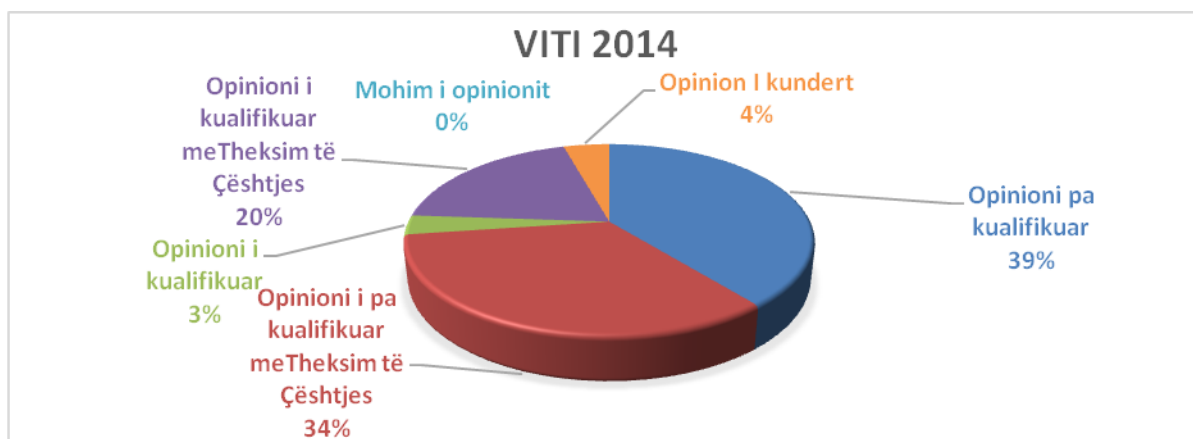
Rekomandimet janë: Krerët e organizatave buxhetore u kushtojnë vëmendje të veçantë kërkesave për planet e veprimeve për adresimin e rekomandimeve të audituesit; Kreu i çdo organizate buxhetore fillon të hartojë një raport të performancës çdo vit; Ministria e Financave të gjejë një zgjidhje të qëndrueshme për sa i përket futjes në përdorim të certifikimit të përshtatshëm për audituesit e brendshëm bazuar, për shembull, në Kornizën Ndërkombëtare të Praktikave Profesionale të Institutit të Audituesve të Brendshëm si dhe të analizojë modalitetet për rritjen e cilësisë së Komiteteve të Auditimit.⁴⁷

Tabela 22 Opinionet e audituesit për vitin 2014

Llojet e opinioneve	Viti 2014
Opinionit i pa kualifikuar	36
Opinionit i pa kualifikuar me Theksim të Çështjes	31
Opinionit i kualifikuar	3
Opinionit i kualifikuar me Theksim të Çështjes	18
Mohim i opinionit	-
Opinionit i kundërt	4

Burimi: Autori (2016)

⁴⁷Raporti Vjetor i Auditimit ZAGJ 2012 fq.16

Grafiku 8 Opinionet e audituesit për vitin 2014

Burimi: Autori (2016)

Rekomandimet lidhen me:Kontrollet lidhur me ruajtjen e kufirit të deficitit buxhetor që duhet të forcohen për të siguruar që Ligji për ndarjet buxhetore të mos përfshijë një deficit buxhetor i cili tejkalon kufirin e lejuar me LMFPP. Të shqyrtojë vjetërsinë dhe vlefshmërinë e borxheve individuale dhe të zbatojë një proces sistematik të trajtimit të atyre borxheve që konsiderohen të pa mbledhshme. Të gjitha mjete në dispozicion të shfrytëzohen, përfshirë veprimet ligjore. Kërkohet nga Zyrtarët Kryesorë Administrativ të OB-ve të sigurojnë që faturat e furnitorëve të menaxhohen me kujdesin e shtuar dhe ato të paguhen me kohë, për të evituar rrethanat të cilat mund shkaktojnë pagesën e tyre drejtpërdrejt nga MF apo edhe sipas vendimeve gjyqësore.⁴⁸

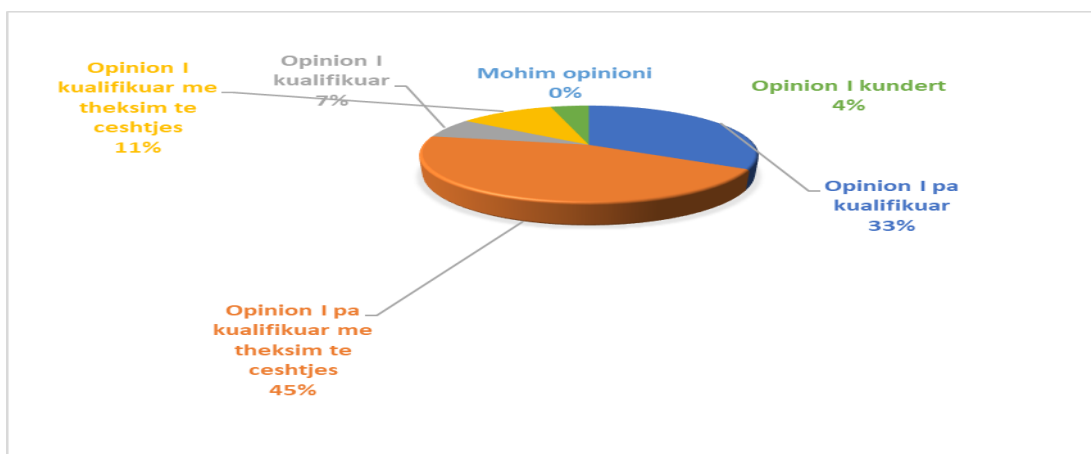
⁴⁸Raporti Vjetor i Auditimit ZAGJ fq.24

Tabela 23 Opinionet e audituesit për vitin 2015

Llojet e opinioneve	Viti 2015
Opiniononi i pa kualifikuar	52
Opiniononi i pa kualifikuar me Theksim të Çështjes	19
Opiniononi i kualifikuar	10
Opiniononi i kualifikuar me Theksim të Çështjes	6
Mohim i opinionit	-
Opiniononi i kundërt	4

Burimi: Autori (2016)

Grafiku 9 Opinionet e audituesit për vitin 2015



Burimi: Autori (2016)

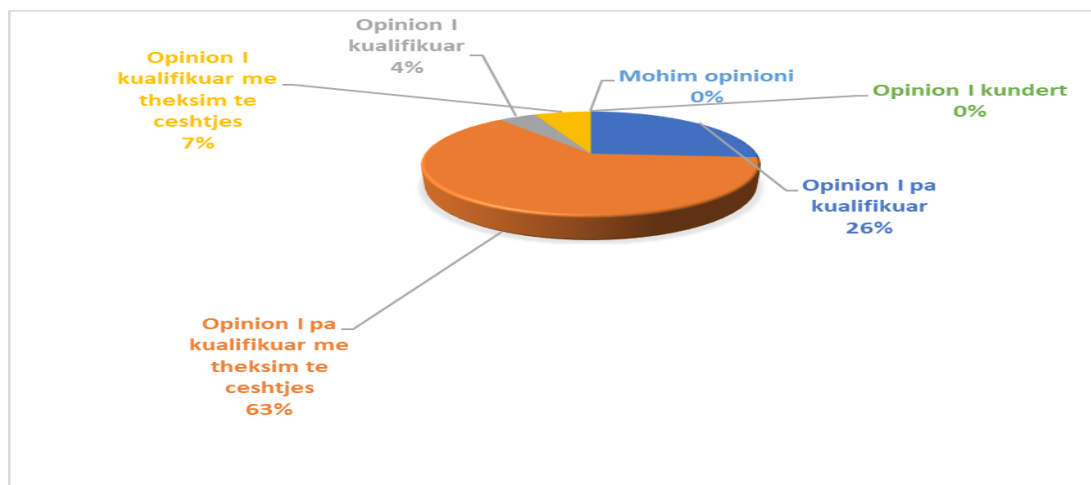
Rekomandimet janë: Procesi i konsolidimit duhet të përfshijë informata plotësuese për llogaritë e arkëtueshme, regjistrimin dhe raportimin e plotë të pasurive kapitale, pagesave nga palët e treta si dhe të detyrimeve të papaguara. Ministri i Financave gjatë përgatitjes së planit të të hyrave dhe ndërmarrjes së masave fiskale duhet të sigurojë përfshirjen më aktive të menaxhimit të dy agjencive (DK dhe ATK) me qëllim që parashikimet buxhetore të jenë më të përafërta. Parashikimet buxhetore duhet të mbështeten në të dhëna të besueshme indikative për rrjedhjen e të hyrave përgjatë vitit. Për projekte kapitale duhet të vendoset vetëm kur ato janë të arsyetuara mirë,

duke zhvendosur buxhetimin e fondeve drejt qëllimeve apo prioriteteve më të rëndësishme dhe të realizueshme. Ministri i Financave duhet të rrisë llogaridhënien ndaj zyrtarëve të përfshirë në realizimin e projekteve të financuara nga huamarrja. Vendimi për huamarrje duhet të merret vetëm pas vendosjes së parakushteve si: projekte të dokumentuara mirë dhe të cilat kanë mundësi realizimi. Kjo duhet të bëhet me qëllim të përfitimit të mundësive për zhvillimin e ekonomisë së vendit në aspektin e investimeve publike. Thesari/divizioni për monitorim në kuadër të MF-së, duhet të ushtrojë kontrolle më të rrepta të monitorimit në proceset e raportimeve mujore të detyrimeve të papaguara. Një rishikim më kritik i raporteve për detyrimet e papaguara është i nevojshëm dhe aty ku vonesat dhe vlera e detyrimeve është materiale. Këto duhet ta adresojnë çështjen te zyrtarët përgjegjës të organizatës përkatëse.

Tabela 24 Opinionet e audituesit për vitin 2016

Llojet e opinioneve	Viti 2016
Opiniononi i pa kualifikuar	24
Opiniononi i pa kualifikuar me Theksim të Çështjes	58
Opiniononi i kualifikuar	4
Opiniononi i kualifikuar me Theksim të Çështjes	6
Mohim i opinionit	-
Opiniononi i kundërt	-

Burimi: Autori (2017)

Grafiku 10 Opinionet e audituesit për vitin 2016**Burimi: Autori (2017)**

ZKA në vazhdimësi jep rekomandime për institucionet e audituara, për Qeverinë dhe për Kuvendin, për adresimin e çështjeve të ndryshme që identifikohen gjatë auditimeve. Këto rekomandime janë një mjet kyç në mbështetje të qeverisjes efektive dhe menaxhimit financiar. Zbatimi i rekomandimeve të auditimit, është njëri ndër treguesit nëse menaxhmenti po përmirëson proceset ekzistuese dhe kontrollet.

Analiza e gjetjeve :

Në bazë të studimit të paraqitur mund të theksojmë se nga analiza e auditimit të bërë në institucionet publike kemi arritur në këto gjetje:

Në vitin 2009 institucionet publike nuk i kanë dhënë rëndësi auditimit dhe janë gjetur gabime evidente në menaxhimin e financave publike. Në vitet 2010,2011,2012,2013,2014.2015 dhe 2016 vazhdimisht ka ardhur në rritje kuptimi i rolit dhe rëndësisë së auditimit të brendshëm dhe të jashtëm, gjë që kanë ngritur efikasitetin e menaxhimit të financave publike(mund të verifikohet nga të dhënat e paraqitura në punim ku opinionet vazhdimisht janë më pozitive në vitet e fundit). Nëse krahasojmë të dhënat e opinionëve të audituesit nga Zyra Kombëtare e Auditimit nga viti

2009 në 2016 kemi një ndryshim pozitiv. Ne vitin 2009 raporte të auditimit janë 29 raporte me opinion të audituesit “Mohim opinionin”, ndërsa ne vitin 2016 nuk ka asnjë raport “Mohim opinionin” , 26% e audituesve kanë lëshuar opinion të pakualifikuar dhe 63% opinion të pakualifikuar me theksim të çështjes, ku tregon se roli i auditimit është një shtyllë e fortë për menaxhimin e të hyrave dhe shpenzimeve publike. Gjatë studimit të raporteve të audituesit shumë organizata buxhetore kanë pasur një ngritje të llogaridhënies dhe me transparencë në raportime financiare. Rekomandimet e audituesit kanë ndikuar që organizatat buxhetore të ngritin nivelin e raportimit financiar. Përmirësime janë vërejtur gjithashtu edhe në cilësinë e raporteve të auditimit të brendshëm, sidomos në nivelin qendror. Në shumicën e rasteve janë dhënë rekomandime të duhura, megjithëse niveli i adresimit të këtyre rekomandimeve nga menaxhimi ende mbetet në nivel jo të kënaqshëm.

Nga viti 2011 janë certifikuar 32 auditues, duke janë aftësuar zyrtarë të auditimit të brendshëm duke zhvilluar aftësimin e vazhdueshëm profesional të tyre. Aktualisht po vazhdon certifikimi i tyre ku po arrihen rezultate të kënaqshme.

KAPITULLI VIII- ANALIZA E TË DHËNAVE EMPIRIKE

Në punim si kampion janë marrë 143 ndërmarrje të cilat janë ndërmarrje publike, ndërmarrje prodhuese dhe tregtare. Sipas vlerësimit tonë 143 ndërmarrje janë të mjaftueshme për marrjen e të dhënave për të përcaktuar rezultatin dhe për të parë a vërtetohen hipotezat e studimit .

Të dhënat nga databaza e excel janë bartur në programin SPSS duke ua përshtatur të dhënat dhe emërtimin e tyre këtij programi. Pastaj përpunimi i të dhënave është bërë në këtë program përmes disa analizave:

- Analiza e thjeshtë e të dhënave, - nga këto të dhëna janë nxjerrë rezultatet e thjeshta në formë të frekuencave dhe të përqindjeve sipas strukturës së përgjigjeve dhe gjithashtu përqindjet kumulative të tyre.
- Analiza e tabelave të kryqëzuara, - përmes kësaj analize është bërë varësia në mes të dy variablave përmes testit `Chi Square`, e cila tregon nëse dy variabla kanë marrëdhënie statistikisht të rëndësishme në dallimet e përgjigjeve të dhëna.
- Analiza e regresionit linear është përdorur për të matur ndikimin e disa faktorëve në performancën dhe efikasitetin e ndërmarrjeve. Esenca e kësaj metode bazohet nëse faktorë të caktuar (variabla të pavarura) kanë ndikim statistikisht të rëndësishëm në variablën e varur.

8.1 Analiza e diferencave në mesatare**8.1.1 Analiza e vlerësimit të mesatareve.**

Esenca e kësaj metode është të vlerësoje nëse dallimet e mesatareve janë statistikisht të rëndësishme apo jo.

Duke u nisur nga përpunimi i rezultateve të pyetësorëve dhe duke përdorur analizën e diferencave të rezultateve kemi këto rezultate.

Pyetja : Vlerëso efikasitetin e kompanisë prej 1 deri në 5, pas auditimit të parë, auditimit të dytë dhe auditimit të tretë.

Përgjigjja është më poshtë:

Tabela 25 Vlerëso efikasitetin e kompanisë prej 1 deri në 5, pas auditimi të parë, auditimit të dytë dhe auditimit të tretë.

One-Sample Statistics

Vlerëso efikasitetin e kompanisë prej 1 deri në 5	N	Mesatarja	Devijimi standard	Mesatarja e gabimit standard
Pas auditimit të parë	143	4.67	.500	.042
Pas auditimit të dytë	143	4.81	.393	.033
Pas auditimit të tretë	143	4.94	.244	.020

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Pas auditimit të parë	111.639	142	.000	4.671	4.59	4.75
Pas auditimit të dytë	146.495	142	.000	4.811	4.75	4.88
Pas auditimit të tretë	242.256	142	.000	4.937	4.90	4.98

Burimi: Autori (2016)

Pyetja që është bërë për “vlerësimin e efikasitetit të ndërmarrjes pas secilit nga auditimet e para” të anketuarit kanë pasur mundësi të vlerësojnë nga 1-5. Nga përpunimi i të dhënave rrjedh se vlerësimi mesatar për efikasitetin shkon duke u ngritur pas çdo auditimi të bërë.

Ky dallim i mesatareve është statistikisht i rëndësishëm (p-value=0). Siç shihet nga tabela 1 vlerësimi i efikasitetit të ndërmarrjeve pas auditimit të parë ka mesatare 4.67 (1-5 vlerësimi), pas auditimit të dytë kjo mesatare është me e lartë 4.81 dhe pas auditimit të tretë është më e lartë 4.94.

Kjo tregon dhe nxjerr në pah rolin e madh që ka auditimi për ngritjen e efikasitetit të kompanisë.

Pyetja : Vlerëso rezultatet e auditimit për ndërmarrjen tuaj për vitin 2013, 2014, 2015.

Përgjigjja është më poshtë:

Tabela 26 Vlerëso rezultatet e auditimit për ndërmarrjen tuaj për vitin 2013, 2014, 2015

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
1=dobët - 5=shumë të mira	143	4.91	.288	.024
1=dobët - 5=shumë të mira	143	4.88	.346	.029
1=dobët - 5=shumë të mira	143	4.96	.201	.017

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
1=dobët - 5=shumë të mira	203.488	142	.000	4.909	4.86	4.96
1=dobët - 5=shumë të mira	168.801	142	.000	4.881	4.82	4.94

Burimi: Autori (2016)

Pyetja që është bere për “vlerësimin e rezultateve të auditimit në ndërmarrjen tuaj pas secilit vit” të anketuarit kanë pasur mundësi të vlerësojnë nga 1-5. Nga përpunimi i të dhënave rrjedh se vlerësimi mesatar për rezultatet shkon sipas vlerësimit duke u ngritur pas çdo viti.

Ky dallim i mesatareve është statistikisht i rëndësishëm ($p\text{-value}=0$). Siç shihet nga tabela 2 vlerësimi i rezultateve të auditimit në vitin 2013 ka mesatare 4.9 (1-5 vlerësimi), pas auditimit në vitin 2014 kjo mesatare është 4.88 dhe pas auditimit në vitin 2015 është më e lartë 4.96. Kjo tregon se auditimi ka pasur rezultate në ndërmarrje.

Pyetja : Sa ka qenë numri i rekomandimeve në ndërmarrjen tuaj pas auditimit për vitin 2013,2014,2015

Përgjigjja është më poshtë:

Tabela 27 Sa ka qenë numri i rekomandimeve në ndërmarrjen tuaj pas auditimit për vitin 2013,2014,2015

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Sa_ka_qenë_numri_i_rekoman dimeve_pas_auditimit_2013	143	4.50	1.168	.098
Sa_ka_qenë_numri_i_rekoman dimeve_pas_auditimit_2014	143	1.98	1.178	.098
Sa_ka_qenë_numri_i_rekoman dimeve_pas_auditimit_2015	143	.70	.751	.063

Burimi: Autori (2016)

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Sa_ka_qenë_numri_i_rekomandimeve_pas_auditimit_2013	46.033	142	.000	4.497	4.30	4.69
Sa_ka_qenë_numri_i_rekomandimeve_pas_auditimit_2014	20.096	142	.000	1.979	1.78	2.17
Sa_ka_qenë_numri_i_rekomandimeve_pas_auditimit_2015	11.136	142	.000	.699	.58	.82

Burimi: Autori (2016)

Pyetjen “sa ka qenë numri i rekomandimeve të audituesit në tre vitet e fundit në ndërmarrjen tuaj”, pas secilit vit, të anketuarit kanë pasur mundësi të vlerësojnë nga 1-2, 3-5,6-10 dhe mbi 10 rekomandime. Nga përpunimi i të dhënave rrjedh se vlerësimi mesatar për rezultatet shkon sipas vlerësimit se në çdo vit ka pasur më pak rekomandime nga audituesi.

Ky dallim i mesatareve është statistikisht i rëndësishëm ($p\text{-value}=0$). Siç shihet nga tabela 3 vlerësimi i rezultateve të auditimit në vitin 2013 ka mesatare 4.5 (1-5 vlerësimi), pas auditimit në vitin 2014 kjo mesatare është 1.98 dhe pas auditimit në vitin 2015 është më e lartë 0.7. Kjo tregon se rekomandimet janë ulur përgjatë vitit të fundit. Rezultati i të dhënave tregon se ka pasur efekt

procesi i auditimit nga mesatarisht 5 rekomandime që ka pasur në vitin 2013 është ulur mesatarisht në 1 rekomandim në vitin 2015.

Pyetja : Sa ka pasur efekt procesi i auditimit në parandalimin e gabimeve dhe mashtrimeve në ndërmarrjen tuaj pas auditimit të 2013,2014 dhe 2015

Përgjigjja është më poshtë:

Tabela 28. Sa ka pasur efekt procesi i auditimit në parandalimin e gabimeve dhe mashtrimeve në ndërmarrjen tuaj pas auditimit të 2013,2014 dhe 2015

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Vlerësimi: 1 deri 5	143	4.61	.617	.052
Vlerësimi: 1 deri 5	143	4.78	.451	.038
Vlerësimi: 1 deri 5	143	4.87	.361	.030

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Vlerësimi: 1 deri 5	89.307	142	.000	4.608	4.51	4.71
Vlerësimi: 1 deri 5	126.738	142	.000	4.776	4.70	4.85
Vlerësimi: 1 deri 5	161.357	142	.000	4.867	4.81	4.93

Burimi: Autori (2016)

Pyetja që është bërë për “vlerësimin e procesit të auditimit në parandalimin e gabimeve dhe mashtrimeve në ndërmarrjen tuaj pas secilit vit”, të anketuarit kanë pasur mundësi të vlerësojnë nga 1-5. Nga përpunimi i të dhënave rrjedh se vlerësimi mesatar për rezultatet shkon sipas vlerësimit duke u ngritur rezultati i parandalimeve të gabimeve dhe mashtrimeve pas çdo viti.

Ky dallim i mesatareve është statistikisht i rëndësishëm ($p\text{-value}=0$). Siç shihet nga tabela 4 vlerësimi i rezultateve të auditimit në vitin 2013 ka mesatare 4.6 (1-5 vlerësimi), pas auditimit në vitin 2014 kjo mesatare është 4.78 dhe pas auditimit në vitin 2015 është më e lartë 4.87. Kjo tregon se auditimi ka pasur rezultate në parandalimin e gabimeve dhe mashtrimeve në ndërmarrje.

Pyetja : Vlerëso efikasitetin e ndërmarrjes pas auditimit të vitit 2013,2014,2015

Përgjigjja është më poshtë:

Tabela 29 Vlerëso efikasitetin e ndërmarrjes pas auditimit të vitit 2013,2014,2015

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Vlerësimi: 1 deri 5	143	3.31	.619	.052
Vlerësimi: 1 deri 5	143	3.94	.679	.057
Vlerësimi: 1 deri 5	143	4.51	.730	.061

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Vlerësimi: 1 deri 5	63.869	142	.000	3.308	3.21	3.41
Vlerësimi: 1 deri 5	69.416	142	.000	3.944	3.83	4.06
Vlerësimi: 1 deri 5	73.857	142	.000	4.510	4.39	4.63

Burimi: Autori (2016)

Pyetja që është bërë për “vlerësimin e efikasitetit të ndërmarrjes pas auditimit pas secilit vit”, të anketuarit kanë pasur mundësi të vlerësojnë nga 1-5. Nga përpunimi i të dhënave rrjedh se vlerësimi mesatar për rezultatet e efikasitetit të ndërmarrjes shkon duke u ngritur pas auditimit (të çdo viti.

Ky dallim i mesatareve është statistikisht i rëndësishëm ($p\text{-value}=0$). Siç shihet nga tabela 5 vlerësimi i rezultateve të auditimit në vitin 2013 ka mesatare 3.3 (1-5 vlerësimi), pas auditimit 2 në vitin 2014 kjo mesatare është 3.94 dhe pas auditimit në vitin 2015 është më e lartë 4.51. Kjo tregon se auditimi ka pasur rezultate në ngritjen e efikasitetit në ndërmarrje

8.1.2 Analiza e thjeshtë e të dhënave

Është bërë edhe krahasimi i mesatareve siç janë, mesataret për vlerësimin e performancës, efikasitetit dhe treguesve të tjerë për ndërmarrjet në periudha të caktuara kohore pas kryerjes së auditimeve.

Pyetja : Sa i merrni parasysh rekomandimet e auditimit

Përgjigjja është më poshtë:

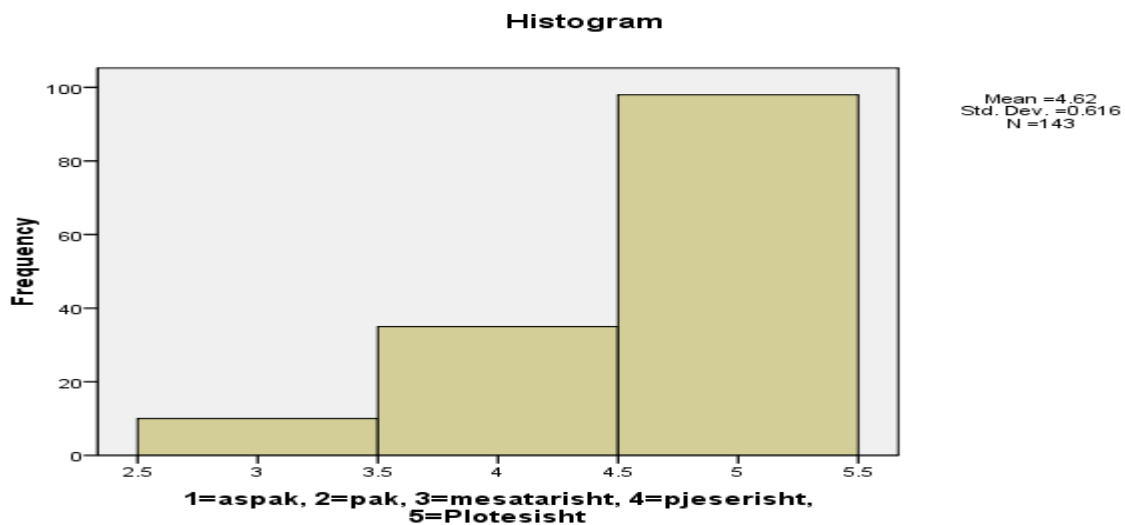
Tabela 30 Sa i merrni parasysh rekomandimet e auditimit
1=aspak, 2=pak, 3=mesatarisht, 4=pjesërisht, 5=Plotësisht

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
3	10	7.0	7.0	7.0
4	35	24.5	24.5	31.5
5	98	68.5	68.5	100.0
Total	143	100.0	100.0	

Burimi: Autori (2016)

Të anketuarit kanë pasur mundësi të përgjigjen me vlerësim prej 1 aspak nuk i marrin parasysh rekomandimet, deri ne 5 i marrin plotësisht parasysh. Rezultatet nga kjo pyetje janë 7% e ndërmarrjeve i marrin mesatarisht në konsideratë rekomandimet e audituesit, kurse 24.5% i marrin pjesërisht dhe 67% të tyre i marrin plotësisht rekomandimet e audituesit.

Grafiku 10. Histogram



Burimi: Autori (2016)

Pyetja : Trego nivelin e opinionit që ka dhënë audituesi në auditimin e fundit

Përgjigja është më poshtë:

Tabela 31 Trego nivelin e opinionit që ka dhënë audituesi në auditimin e fundit

Niveli i opinionit të audituesit:

Niveli i opinionit	Frekuenca	Përqindje
Pa rezervë	23	16.1
Me rezervë	116	81.1
I kundërt	4	2.8
Totali	143	100.0

Burimi: Autori (2016)

Të anketuarit kanë pasur mundësi të përgjigjen për opinionin e audituesit pa rezervë (pa kualifikuar), me rezervë (kualifikuar), i kundërt dhe mohim të opinionit të audituesit. Rezultatet nga kjo pyetje janë: 16.1% kanë lëshuar raportet pa rezervë, 81.10 % kanë lëshuar raportet me rezervë ndërsa vetëm 2.8% kanë opinione të kundërta. Duke e krahasuar me vitet e mëparshme raportet kanë qenë më shumë të kualifikuara. Rekomandimet e audituesit kanë ndikuar që të jenë raportet më të mira.

Pyetja : A ka ndikuar auditimi i pasqyrave financiare në rritjen e besueshmërisë së pasqyrave financiare

Përgjigja është më poshtë:

Tabela 32. A ka ndikuar auditimi i pasqyrave financiare ne rritjen e besueshmërisë së pasqyrave financiare? Vlerëso nga 1 deri 5

Auditimi i pasqyrave financiare në rritjen e besueshmërisë së pasqyrave financiare	Vlerësimi	Frekuenca	Përqindje
	3	16	11.2
	4	35	24.5
	5	92	64.3
	Total	143	100.0

Burimi: Autori (2016)

Të anketuarit kanë pasur mundësi të përgjigjen me vlerësim prej 1 aspak nuk i marrin parasysh rekomandimet, deri ne 5 i marrin plotësisht parasysh. Rezultatet nga kjo pyetje janë 11% e ndërmarrjeve i marrin mesatarisht parasysh në rritjen e besueshmërisë së pasqyrave financiare, 24.5% i marrin pjesërisht parasysh dhe 64.3% të tyre vlerësojnë se procesi i auditimit rrit besueshmërinë e pasqyrave financiare dhe ndikon në vendimmarrje më të mirë nga përdoruesit e pasqyrave financiare.

Pyetja : Vlerëso efektet e auditimit në procesin monitorues për menaxhimin

Përgjigjja është më poshtë:

Tabela 33. Vlerëso efektet e auditimit në procesin monitorues për menaxhimin

1=Pa efekt, deri në 5= Efekt shumë pozitiv

Efektet e auditimit në procesin monitorues për menaxhimin	Vlerësimi	Frekuenca	Përqindje
	3	15	10.5
	4	54	37.8
	5	74	51.7

1=Pa efekt, deri në 5= Efekt shumë pozitiv

Efektet e auditimit në procesin monitorues për menaxhimin	Vlerësimi	Frekuenca	Përqindje
	3	15	10.5
	4	54	37.8
	5	74	51.7
	Total	143	100.0

Burimi: Autori (2016)

Të anketuarit kanë pasur mundësi të përgjigjen me vlerësim prej 1 aspak nuk i marrin parasysh rekomandimet, deri ne 5 i marrin plotësisht parasysh. Rezultatet nga kjo pyetje janë 10.5% e ndërmarrjeve i marrin mesatarisht parasysh vlerësimet që procesi i auditimit është monitorues i pasqyrave financiare, 37.8% i marrin pjesërisht parasysh dhe 51.7% të tyre vlerësojnë se procesi i auditimit është proces i monitorimit të menaxhimit.

Pyetja : Rëndësia e auditimit në ngritjen e menaxhimit financiar të ndërmarrjes

Përgjigjja është më poshtë:

Tabela 34. Rëndësia e auditimit në ngritjen e menaxhimit financiar të ndërmarrjes

1=E parëndësishme, - 5= shume e rëndësishme

Rëndësia e auditimit në ngritjen e menaxhimit financiar të ndërmarrjes	Vlerësimi	Frekuenca	Përqindje
	3	11	7.7
	4	111	77.6
	5	21	14.7
	Total	143	100.0

Burimi: Autori (2016)

Të anketuarit kanë pasur mundësi të përgjigjen me vlerësim prej 1 aspak nuk i marrin parasysh rekomandimet, deri ne 5 i marrin plotësisht parasysh. Rezultatet nga kjo pyetje janë 7.7% e ndërmarrjeve i marrin mesatarisht parasysh vlerësimet që, procesi i auditimit ndikon në ngritjen e menaxhimit sa më të mirë financiar, 77.6% i marrin pjesërisht parasysh dhe 14.7% të tyre vlerësojnë se procesi i auditimit është proces që ndihmon në ngritjen e menaxhimit financiar në organizatë.

Pyetja : A funksionon Auditimi i Brendshëm (AB) në organizatën tuaj?

Përgjigjja është më poshtë:

Tabela 35 . A funksionon Auditimi i Brendshëm (AB) në organizatën tuaj?

1 = Po, 0 = Jo

Auditimi i Brendshëm (AB) në Organizatën tuaj	Përgjigjet	Frekuencat	Përqindjet
	0	89	62.2
	1	54	37.8
	Total	143	100.0

Burimi: Autori (2016)

Gjatë zhvillimit të procesit të anketimit ka qenë edhe pyetja “a funksionon njësia e auditimit të brendshëm”. Në Kosovë përveç ndërmarrjeve publike që e kanë kërkesë ligjore të ketë një funksion të auditimit të brendshëm, nuk kemi pasur njësi auditimi të brendshëm në organizata private. Në vitet e fundit ndërmarrjet private janë ndërgjegjësuar për rëndësinë e funksionimit të auditimit të brendshëm dhe kanë filluar që të punësojnë auditues të brendshëm. Nga 143 te anketuar 37.8% konfirmojnë se funksionon auditimi i brendshëm ndrsa ne 62.2% të tyre nuk kanë

auditues të brendshëm, pra nuk funksionon auditimi i brendshëm, Sipas diskutimeve me ta ata konfirmojnë se do të ketë një rritje për punësimin e audituesve të brendshëm.

Pyetja : Njësia e Auditimit të Brendshëm a është e vendosur në nivelin më të lartë të organizatës dhe a është funksionalisht e pavarur nga njësitë e tjera organizative?

Përgjigjja është më poshtë:

Tabela 36. Njësia e Auditimit të Brendshëm a është e vendosur në nivelin më të lartë të organizatës dhe a është funksionalisht e pavarur nga njësitë e tjera organizative?

1 = Po, 0 = Jo

NJAB a është e vendosur në nivelin më të lartë të Organizatës	Përgjigjet	Frekuencat	Përqindjet
	0	5	9.3
	1	49	90.7
	Total	54	100.0

Burimi: Autori (2016)

Gjatë zhvillimit të procesit të anketimit ka qenë pyetja “njësia e auditimit të brendshëm a është në nivel të lartë të organizatës dhe a është e pavarur”, nga të anketuarit janë përgjigjur që mbi 90% se funksionon auditimi i brendshëm në ato organizata. Në këtë studim janë 54 ndërmarrje nga 143 që funksionon auditimi i brendshëm.

Pyetja : Audituesit e brendshëm a ndjekin ndonjë program trajnimi për edukim të vazhdueshëm profesional – EVP

Përgjigjja është më poshtë:

Tabela 37. Audituesit e brendshëm a ndjekin ndonjë program trajnimi për edukim të vazhdueshëm Profesional – EVP

1 = Po, 2= Jo

Audituesit e brendshëm a ndjekin ndonjë program trajnimi - EVP	Përgjigjet	Frekuencat	Përqindjet
	0	11	20.4
	1	43	79.6
	Total	54	100.0

Burimi: Autori (2016)

Të anketuarit kanë pasur mundësi të përgjigjen “se sa i ndjekin programet e trajnimit të edukimit të vazhdueshëm profesional-EVP”, nga 54 ndërmarrje që funksionon auditimi i brendshëm 20.4% janë përgjigjur me jo d.m.th nuk i ndjekin programet e edukimit të vazhdueshëm profesional, ndërsa 79.6% i ndjekin vazhdimisht për çdo vit.

Pyetja : Në vitin e fundit sa herë kanë marrë pjesë në EVP.

Përgjigjja është më poshtë

Tabela 38. Në vitin e fundit sa herë kanë marrë pjesë në EVP

1=1, 2=2, 3=më shumë se 2

Ne vitin e fundit sa herë kanë marrë pjesë në EVP	Vlerësimi	Frekuenca	Përqindje
	1	17	39.5
	2	18	41.9
	3	8	18.6
	Total	43	100
Missing	System	100	74.8

1=1, 2=2, 3=më shumë se 2

Ne vitin e fundit sa herë kanë marrë pjesë në EVP	Vlerësimi	Frekuenca	Përqindje
	1	17	39.5
	2	18	41.9
	3	8	18.6
	Total	43	100
Missing	System	100	74.8
Total		143	100.0

Burimi: Autori (2016)

Të anketuarit kanë pasur mundësi të përgjigjen “se sa herë kanë marrë pjesë brenda një viti në programet e trajnimit të edukimit të vazhdueshëm profesional-EVP”. nga 43 ndërmarrje 39.5% marrin pjesë një herë në vit, 41.9% dy herë në vit dhe 18.6% marrin pjesë tri herë në vit.

8.1.3 Analiza e tabelave të kryqëzuara.

Përmes kësaj analize është bërë varësia në mes të dy variablave përmes testit `Chi Square`, e cila tregon nëse dy variabla kanë marrëdhënie statistikisht të rëndësishme në dallimet e përgjigjeve të dhëna.

Crosstabs

Në tabelën në vijim është bërë kryqëzimi i pyetjeve: A përgatitni pasqyra financiare sipas SNRF dhe Vlerëso efikasitetin e kompanisë suaj pas auditimit të vitit 2015.

Tabela 39. A përgatitni pasqyra financiare sipas SNRF dhe Vlerëso efikasitetin e kompanisë suaj pas auditimit të vitit 2015

1=dobët - 5=shumë të mira * 1= po; 0 = Jo Crosstabulation

		Vlerëso rezultatet e kompanisë suaj pas auditimit 2015 – A përgatitni Pasqyra Financiare		Total
		0	1	
	Count	1	5	6
	% within 1=dobët - 5=shumë të mira	16.7%	83.3%	100.0%
	Count	15	122	137
	% within 1=dobët - 5=shume te mira	10.9%	89.1%	100.0%
	Count	16	127	143
	% within 1=dobët - 5=shumë të mira	11.2%	88.8%	100.0%

Burimi: Autori (2016)

Nga tabela e mësipërme të gjitha rezultatet e efikasitetit nga të anketuarit janë vlerësuar me 4 dhe 5. Me 4 e kanë vlerësuar 83.3% e kompanive që përgatisin pasqyra financiare sipas SNRF-ve dhe 16.7% që nuk i përgatisin në këtë mënyrë. Ndërsa efikasitetin e kanë vlerësuar me 89.1% e kompanive që përgatisin pasqyra financiare sipas SNRF-ve dhe 11.2% që nuk i përgatisin në mënyrë të tillë.

Crosstabs

Nga rezultatet e tabelës më poshtë vërehet se ato ndërmarrje që përgatisin pasqyra financiare sipas SNRF-ve marrin më pak rekomandime prej audituesve të jashtëm, se sa ato që nuk i përgatisin në mënyrë të tillë. Siç shihet në kuadër të grupit të ndërmarrjeve me pasqyra financiare sipas SNRF-ve 17.3% tyre kanë marrë nga dy rekomandime herën e fundit, ndërsa 46.5% e tyre nuk kanë marrë asnjë rekomandim.

Tabela 40. Numri i rekomandimeve pas auditimit 2015 x Ndërmarrjet që përgatitin pasqyra financiare sipas SNRF-ve

Sa ka qenë numri i rekomandimeve pas auditimit të vitit 2015		A përgatitini pasqyra financiare sipas SNRF-ve		Totali
		Jo	Po	
	Frekuenca	9	59	68
	Përqindje	56.2%	46.5%	47.6%
	Frekuenca	4	46	50
	Përqindje	25.0%	36.2%	35.0%
	Frekuenca	3	22	25
	Përqindje	18.8%	17.3%	17.5%
	Frekuenca	16	127	143
	Përqindje	100.0%	100.0%	100.0%

Burimi: Autori (2016)

Nga tabelat e mëposhtme është bërë kryqëzimi i pyetjeve: efekti i auditimit në parandalimin e gabimeve dhe mashtrime në përgatitjen e pasqyrave financiare sipas SNRF-ve

Crosstabs

Tabela 41. Efektet e auditimit në parandalimin e gabimeve dhe mashtrimeve x A përgatitni pasqyra financiare sipas SNRF-ve.

Vlerësimi: 1 deri 5 * 1= po; 0 = Jo Crosstabulation

		Efektet e auditimit në parandalimin e gabimeve dhe mashtrimeve x A përgatitni pasqyra financiare sipas SNRF-ve	
		0	1
	Count	1	0
	% within 1= po; 0 = Jo	6.2%	.0%
	Count	1	16
	% within 1= po; 0 = Jo	6.2%	12.6%
	Count	14	111
	% within 1= po; 0 = Jo	87.5%	87.4%
	Count	16	127
	% within 1= po; 0 = Jo	100.0%	100.0%

Burimi: Autori (2016)

Bazuar në rezultatet e kësaj table rezultatat janë të njëjta në mes të kompanive që përgatisin pasqyra sipas SNRF-ve dhe atyre që nuk përgatisin në këtë mënyrë. Kjo do të thotë nuk ka dallime të vërejtshme. Shumica, rreth 87.4%, janë të mendimit se auditimi ka efekt në parandalimin e gabimeve dhe mashtrimeve.

Nga tabelat e mëposhtme është bërë kryqëzimi i pyetjeve: nivelin e opinionit që ka dhënë audituesi në auditimin e fundit dhe a përgatitni Pasqyra Financiare.

Crosstabs

Tabela 42. Nivelin e opinionit që ka dhënë audituesi në auditimin e fundit x A përgatitni Pasqyra Financiare

1=Pa rezervë, 2=Me rezervë, 3= I kundërt, 4= Mohim * 1= po; 0 = Jo Crosstabulation

		Trego nivelin e opinionit që ka dhënë audituesi në auditimin e fundit x A përgatitni Pasqyra Financiare	
		0	1
	Count	4	19
	% within 1= po; 0 = Jo	25.0%	15.0%
	Count	12	104
	% within 1= po; 0 = Jo	75.0%	81.9%
	Count	0	4
	% within 1= po; 0 = Jo	.0%	3.1%
	Count	16	127
	% within 1= po; 0 = Jo	100.0%	100.0%

Burimi: Autori (2016)

Entitetet që i kanë pasqyrat financiare sipas SNRF -ve dhe në vazhdimësi gjatë viteve i kanë përgatitë pasqyrat financiare sipas standardeve opinionit i audituesit ka qenë më i mirë se sa ato entitete që nuk kanë paraqitur pasqyra financiare sipas SNRF-ve.

Nga tabela e mëposhtme është bërë kryqëzimi i pyetjeve: progresi në efikasitetin e kompanisë dhe a përgatitni Pasqyra Financiare.

Crosstabs

Tabela 43. Progresi në efikasitetin e kompanisë x A përgatitni Pasqyra Financiare

Progresi_në_efikasitetin_e_kompanisë * 1= po; 0 = Jo Crosstabulation

		Progresi në efikasitetin e kompanisë x A përgatitni Pasqyra Financiare		
		0	1	
	Count	1	16	17
	% within 1= po; 0 = Jo	6.2%	12.6%	11.9%
	Count	9	71	80
	% within 1= po; 0 = Jo	56.2%	55.9%	55.9%
	Count	6	40	46
	% within 1= po; 0 = Jo	37.5%	31.5%	32.2%
	Count	16	127	143
	% within 1= po; 0 = Jo	100.0%	100.0%	100.0%

Burimi: Autori (2016)

Përgatitja sipas SNRF-ve të pasqyrave financiare te entitetet ka pasur rritje të transparencës si dhe ka ndikuar në efikasitetin e entitetit.

Nga tabela e mëposhtme është bërë kryqëzimi i pyetjeve: me auditimin e jashtëm a është rritur besueshmëria financiare dhe a funksionon AB në kompaninë tuaj

Crosstabs

Tabela 44. Me auditimin e jashtëm a është rritur besueshmëria financiare x A funksionon AB në kompaninë tuaj?

Me_auditimin_e_jashtëm_a_është_rritur_besueshmeria_financiare * 1 = Po, 0 = Jo

Crosstabulation

		Me auditimin e jashtëm a është rritur besueshmëria financiare x A funksionon AB në kompaninë tuaj		
		0	1	
Count		85	54	139
	% within 1 = Po, 0 = Jo	95.5%	100.0%	97.2%
Count		4	0	4
	% within 1 = Po, 0 = Jo	4.5%	.0%	2.8%
Count		89	54	143
	% within 1 = Po, 0 = Jo	100.0%	100.0%	100.0%

Burimi: Autori (2016)

Sa i përket rritjes së besueshmërisë financiare së ndikuar nga kryerja e auditimit të jashtëm, 100 % e kompanive që përgatisin pasqyra financiare kanë deklaruar se është rritur besueshmëria financiare, ndërsa 95.5% e kompanive kanë deklaruar që nuk përgatisin pasqyra financiare sipas SNRF-ve.

Nga tabela e mëposhtme është bërë kryqëzimi i pyetjeve: rezultatet e kompanisë suaj pas auditimit 2015 dhe a funksionon AB në kompaninë tuaj.

Crosstabs

Tabela 45. Rezultatet e kompanisë suaj pas auditimit 2015 x. A funksionon AB në kompaninë tuaj?

1=dobët - 5=shumë të mira * 1 = Po, 0 = Jo

Crosstabulation

		Vlerëso rezultatet e kompanisë suaj pas auditimit 2015 x A funksionon AB në kompaninë tuaj		
		0	1	
Count		5	1	6
	% within 1 = Po, 0 = Jo	5.6%	1.9%	4.2%
Count		84	53	137
	% within 1 = Po, 0 = Jo	94.4%	98.1%	95.8%
Count		89	54	143
	% within 1 = Po, 0 = Jo	100.0%	100.0%	100.0%

Burimi: Autori (2016)

Te vlerësimi i efikasitetit të kompanisë pas auditimit të vitit 2015, kompani që kanë njësinë e auditimit të brendshëm kanë vlerësuar maksimalisht efikasitetin e kompanisë.

Nga tabela e mëposhtme është bërë kryqëzimi i pyetjeve: sa ka qenë numri i rekomandimeve pas auditimit 2015 dhe a funksionon AB në kompaninë tuaj.

Crosstabs

Tabela 46. Sa ka qenë numri i rekomandimeve pas auditimit_2015 x A funksionon AB në kompaninë tuaj

Sa_ka_qenë_numri_i_rekomandimeve_pas_auditimit_2015 * 1 = Po, 0 = Jo Crosstabulation

		Sa ka qenë numri i rekomandimeve pas auditimit_2015 x A funksionon AB në kompaninë tuaj		
		0	1	
	Count	41	27	68
	% within 1 = Po, 0 = Jo	46.1%	50.0%	47.6%
	Count	33	17	50
	% within 1 = Po, 0 = Jo	37.1%	31.5%	35.0%
	Count	15	10	25
	% within 1 = Po, 0 = Jo	16.9%	18.5%	17.5%
	Count	89	54	143
	% within 1 = Po, 0 = Jo	100.0%	100.0%	100.0%

Burimi: Autori (2016)

Tabela na jep rezultat se entitetet që kanë në funksion njësinë e Auditimit të brendshëm kanë më pak rekomandime nga audituesi se sa ato që nuk kanë auditim të brendshëm.

Nga tabela e mëposhtme është bërë kryqëzimi i pyetjeve. Sa i merrni parasysh rekomandimet e audituesit dhe A funksionon AB në kompaninë tuaj?

CROSSTABS

Tabela 47. Sa i merrni parasysh rekomandimet e audituesit x A funksionon AB në kompaninë tuaj?

1=aspak, 2=pak, 3=mesatarisht, 4=pjesërisht, 5=Plotësisht * 1 = Po, 0 = Jo Crosstabulation

		Sa i merrni parasysh rekomandimet e audituesit x A funksionon AB në kompaninë tuaj		
		0	1	
	Count	5	5	10
	% within 1 = Po, 0 = Jo	5.6%	9.3%	7.0%
	Count	29	6	35
	% within 1 = Po, 0 = Jo	32.6%	11.1%	24.5%
	Count	55	43	98
	% within 1 = Po, 0 = Jo	61.8%	79.6%	68.5%
	Count	89	54	143
	% within 1 = Po, 0 = Jo	100.0%	100.0%	100.0%

Burimi: Autori (2016)

Kompanitë që kanë njësinë e auditimit të brendshëm janë më të prira që t'i marrin më shumë parasysh rekomandimet e audituesit, ku 79.6 % e tyre kanë deklaruar se i marrin plotësisht rekomandimet e audituesit, ndërsa 61.8% e kompanive që nuk kanë njësi të auditimit të brendshëm i marrin plotësisht parasysh ato rekomandime.

Në tabelën e mëposhtme është bërë kryqëzimi i pyetjeve: efektet e auditimit në parandalimin e gabimeve dhe mashtrimeve 2015 dhe A funksionon AB në kompaninë tuaj.

CROSSTABS

Tabela 48. Efektet e auditimit në parandalimin e gabimeve dhe mashtrimeve_2015 x. A funksionon AB në kompaninë tuaj?

Vlerësimi: 1 deri 5 * 1 = Po, 0 = Jo Crosstabulation

		Efek. audit. në parandal. e gab. dhe mashtrim_2015 x A funksionon AB në kompaninë tuaj	
		0	1
Count		1	0
	% within 1 = Po, 0 = Jo	1.1%	.0%
Count		9	8
	% within 1 = Po, 0 = Jo	10.1%	14.8%
Count		79	46
	% within 1 = Po, 0 = Jo	88.8%	85.2%
Count		89	54
	% within 1 = Po, 0 = Jo	100.0%	100.0%

Burimi: Autori (2016)

Kompanitë që kanë njësinë e auditimit të brendshëm vlerësojnë se auditimi i jashtëm ndikon në parandalimin e gabimeve dhe mashtrimeve. Ato janë 85.2% në krahasim me 88.8% të kompanive që nuk kanë njësinë e auditimit të brendshëm.

Nga tabela e mëposhtme është bërë kryqëzimi i pyetjeve: vlerëso efektin e auditit në procesin monitorues të menaxhimit dhe a funksionon AB në kompaninë tuaj.

Crosstabs

Tabela 49. Trego nivelin e opinionit që ka dhënë audituesi në auditimin e fundit x. A funksionon AB në kompaninë tuaj?

1=Pa rezervë, 2=Me rezervë, 3= I kundërt, 4= Mohim * 1 = Po, 0 = Jo Crosstabulation

		Trego nivelin e opinionit që ka dhënë audituesi në audit. e fundit x A funksionon AB në kompaninë tuaj		
		0	1	
	Count	16	7	23
	% within 1 = Po, 0 = Jo	18.0%	13.0%	16.1%
	Count	69	47	116
	% within 1 = Po, 0 = Jo	77.5%	87.0%	81.1%
	Count	4	0	4
	% within 1 = Po, 0 = Jo	4.5%	.0%	2.8%
	Count	89	54	143
	% within 1 = Po, 0 = Jo	100.0%	100.0%	100.0%

Burimi: Autori (2016)

Te kompanitë që kanë njësinë e auditimit të brendshëm në 87 % të rasteve audituesi i jashtëm ka dhënë opinion me rezervë, 13% të rasteve opinion pa rezervë si dhe nuk ka pasur raste të opinionit të kundërt apo mohim. Ndërsa te kompanitë pa AB, në 18% të rasteve ka dhënë opinion pa rezervë, 77.5% opinion me rezervë dhe 4.5% opinion të kundërt.

Nga tabela e mëposhtme është bërë kryqëzimi i pyetjeve: vlerëso efektin e auditit në procesin monitorues të menaxhimit dhe a funksionon AB në kompaninë tuaj

Crosstabs

Tabela 50. Vlerëso efektin e auditit në procesin monitorues të menaxhimit x. A funksionon AB në kompaninë tuaj?

1=Pa efekt, deri në 5= Efekt shumë pozitiv * 1 = Po, 0 = Jo Crosstabulation

		Vlerëso efektin e auditit në procesin monitorues të menaxhimit x A funksionon AB në kompaninë_tuaj		
		0	1	
	Count	9	6	15
	% within 1 = Po, 0 = Jo	10.1%	11.1%	10.5%
	Count	33	21	54
	% within 1 = Po, 0 = Jo	37.1%	38.9%	37.8%
	Count	47	27	74
	% within 1 = Po, 0 = Jo	52.8%	50.0%	51.7%
	Count	89	54	143
	% within 1 = Po, 0 = Jo	100.0%	100.0%	100.0%

Burimi: Autori (2016)

Sa i përket opinionit të efektit të auditimit në procesin monitorues të menaxhimit nuk ka dallime të dukshme në mes të kompanive që kanë njësinë e auditimit të brendshëm dhe të atyre që nuk e kanë.

Nga tabela e mëposhtme është bërë kryqëzimi i pyetjeve: rëndësia e auditimit në ngritjen e menaxhimit financiar dhe a funksionon AB në kompaninë tuaj.

Crosstabs

Tabela 51. Rëndësia e auditimit në ngritjen e menaxhimit financiar x A funksionon AB në kompaninë tuaj

1=E pa rëndësishme, - 5= shumë e rëndësishme * 1 = Po, 0 = Jo Crosstabulation

		Rëndësia e auditimit në ngritjen e menaxhimit financiar x A funksionon AB në kompaninë tuaj		
		0	1	
Count		6	5	11
	% within 1 = Po, 0 = Jo	6.7%	9.3%	7.7%
Count		68	43	111
	% within 1 = Po, 0 = Jo	76.4%	79.6%	77.6%
Count		15	6	21
	% within 1 = Po, 0 = Jo	16.9%	11.1%	14.7%
Count		89	54	143
	% within 1 = Po, 0 = Jo	100.0%	100.0%	100.0%

Burimi: Autori (2016)

Për rëndësinë e auditimit në ngritjen e menaxhimit financiar, kompanitë që kanë njësinë e auditimit të brendshëm 79.6% pra shumica, e kanë vlerësuar me 4 rëndësinë e tij, 11.1% me 5 dhe 9.3% me 3. Ndërsa kompanitë pa NJAB, 76.4% e tyre e kanë vlerësuar me 4, 16.9% me 5 dhe 6.7% me 3.

Nga tabela e mëposhtme është bërë kryqëzimi i pyetjeve: vlerëso efikasitetin e kompanisë pas auditimit 2015 dhe A funksionon AB në kompaninë tuaj.

Crosstabs

Tabela 52. Vlerëso efikasitetin e kompanisë pas audit 2015 x A funksionon AB në kompaninë tuaj

Vlerësimi: 1 deri 5 * 1 = Po, 0 = Jo Crosstabulation

		Vlerëso efikasitetin e kompanisë pas audit 2015 x A funksionon AB në kompaninë tuaj		
		0	1	
	Count	2	0	2
	% within 1 = Po, 0 = Jo	2.2%	.0%	1.4%
	Count	42	18	60
	% within 1 = Po, 0 = Jo	47.2%	33.3%	42.0%
	Count	45	36	81
	% within 1 = Po, 0 = Jo	50.6%	66.7%	56.6%
Count		89	54	143
% within 1 = Po, 0 = Jo		100.0%	100.0%	100.0%

Burimi: Autori (2016)

Vërehen dallime të dukshme në vlerësimin e efikasitetit të kompanisë pas auditimit të vitit 2015 në mes të kompanive që kanë NjAB dhe atyre që nuk e kanë. 66.7% e kompanive që kanë NjAB e kanë vlerësuar maksimalisht (me 5) efikasitetin e kompanisë, kundrejt 50.6% të atyre që nuk e kanë NjAB.

Nga tabela e mëposhtme është bërë kryqëzimi i pyetjeve: Progresi i performancës dhe a funksionon AB në kompaninë tuaj.

Crosstabs

Tabela 53. Progresi i performancës x. A funksionon AB në kompaninë tuaj

Progresi_i_performancës * 1 = Po, 0 = Jo Crosstabulation

		Progresi i performancës x A funksionon AB në kompaninë tuaj		
		0	1	
	Count	14	8	22
	% within 1 = Po, 0 = Jo	15.7%	14.8%	15.4%
	Count	69	43	112
	% within 1 = Po, 0 = Jo	77.5%	79.6%	78.3%
	Count	6	3	9
	% within 1 = Po, 0 = Jo	6.7%	5.6%	6.3%
Count		89	54	143
% within 1 = Po, 0 = Jo		100.0%	100.0%	100.0%

Burimi: Autori (2016)

Sa i përket progresit të performancës përafërsisht ka ngjashmëri në mes të kompanive që kanë NjAB dhe atyre që nuk e kanë, por në përgjithësi shumica e kompanive, 78.3 % kanë bërë progres për një shkallë të Likertit.

Nga tabela e mëposhtme është bërë kryqëzimi i pyetjeve: progresi në efikasitetin e kompanisë dhe a funksionon AB në kompaninë tuaj?

Crosstabs

Tabela 54. Progresi në efikasitetin e kompanisë x. A funksionon AB në kompaninë tuaj?

Progresi_në_efikasitetin_e_kompanisë * 1 = Po, 0 = Jo Crosstabulation

		Progresi ne efikasitetin e kompanisë x A funksionon AB në kompaninë tuaj		
		0	1	
	Count	13	4	17
	% within 1 = Po, 0 = Jo	14.6%	7.4%	11.9%
	Count	52	28	80
	% within 1 = Po, 0 = Jo	58.4%	51.9%	55.9%
	Count	24	22	46
	% within 1 = Po, 0 = Jo	27.0%	40.7%	32.2%
	Count	89	54	143
	% within 1 = Po, 0 = Jo	100.0%	100.0%	100.0%

Burimi: Autori (2016)

Edhe te progresi i efikasitetit të kompanisë vërehet një përparësi te kompanitë që kanë NjAB, ku 40.7% e tyre kanë vlerësuar për 2 shkallë të Liktertit progresin në efikasitetin e kompanisë në mes dy periudhave të caktuara kohore, përkundrejt 27% të kompanive që nuk kanë NjAB. Kjo vërehet edhe në të dhënat për kompanitë që nuk kanë pasur progres, ku 14.6% e kompanive pa NjAB nuk kanë pasur fare progres në efikasitetin e kompanisë, kundrejt 7.4% të kompanive me NjAB që nuk kanë pasur fare progress.

8.2 Rezultatet e hipotezave

8.2.1 Analiza e korrelacionit të variablave

Në tabelën në vijim, janë paraqitur koeficientet e korrelacionit në dy kahet e të gjitha variablave të përfshira në model.

Siç shihet në tabelë, numri i viteve të kompanive që kryejnë auditimin e jashtëm, ka lidhje të butë pozitive me ekzistencën e Njesisë së Auditimit të Brendshëm. Kjo lidhje është në kompani në nivel 1% (0.376) dhe gjithashtu ka lidhje të butë pozitive me efikasitetin e kompanisë në nivel 5%. Progresi në efikasitetin e kompanisë ka lidhje të fortë pozitive me vlerësimin për efikasitetin e kompanisë për vitin 2015 (0.596) në nivel 1%, që është lehtë e kuptueshme. Me vlerësimin e efikasitetit të kompanisë një lidhje të butë pozitive e ka edhe prezenca e Njesisë së Auditimit të brendshëm, në nivelin 5%.

Tabela 55 . Koeficientet e korrelacionit të Pearsonit të variablave të pavarura dhe të varura

	Me_auditimin_e_jashtëm_është_rritur_besueshmëria_financiare	Vlerësimi i efikasitetit të kompanisë në vitin 2015: 1 deri 5	Ekzistenca e Njesisë së Auditimit të Brendshëm	Vitet_prej_auditimit_të_parë	Progresi_i_performancës	Progresi_në_efikasitetin_e_kompanisë
Me_auditimin_e_jashtëm_është_rritur_besueshmëria_financiare	1	-.002	-.132	-.086	-.059	.013
Vlerësimi i efikasitetit të kompanisë në vitin 2015: 1 deri 5	-.002	1	.167*	.177*	.161	.596**
Ekzistenca e Njesisë së Auditimit të Brendshëm	-.132	.167*	1	.376**	-.003	.161

Vitet_prej_auditimit_të_parë	-.086	.177*	.376**	1	-.071	.150
Progresi_i_performancës	-.059	.161	-.003	-.071	1	.088
Progresi_ne_efikasitetin_e_kompanisë	.013	.596**	.161	.150	.088	1

*. Korrelacioni është statistikisht i rëndësishëm në nivelin 5 % (në 2-anët).

**. Korrelacioni është statistikisht i rëndësishëm në nivelin 1 % (në 2-anët).

Burimi: Autori (2016)

Më poshtë po analizojmë në mënyrë analitike realizimin e pyetjeve kërkimore dhe hipotezat e studimit tone.

Pyetjet Kërkimore

- A loz auditimi i jashtëm një rol të rëndësishëm në rritjen e efikasitetit të ndërmarrjes?
- A ndikon Auditimi në mirëqeverisjen e ndërmarrjeve dhe në rritjen e performancës së tyre?
- A loz auditimi i brendshëm një rol të rëndësishëm në rritjen e efikasitetit të ndërmarrjeve?

Hipotezat:

Hipotezat janë ngritur në përgjigje të pyetjeve kryesore kërkimore dhe konkretisht:

Hipoteza 1-Auditimi i jashtëm loz rol të rëndësishëm në rritjen e performancës së ndërmarrjes.

Hipoteza 2-Auditimi i jashtëm loz rol të rëndësishëm në ngritjen e efikasitetit të ndërmarrjeve.

Hipoteza 3-Auditimi i brendshëm loz rol të rëndësishëm në ngritjen e efikasitetit të ndërmarrjeve.

Tabela 56. Përshkrimi i variablave

Variablat e pavarura	Përshkrimi i variablave
VitAJ	Koha në vite, prej se kompania ka filluar të zbatojë auditimin e jashtëm
RrBesPF	Perceptioni i përdoruesve mbi rritjen e besueshmërisë së pasqyrave financiare i shprehur në bazë të shkallëve të Likertit (1-5)
NjAB	Ekzistenca e Njesisë së Auditimit të Brendshëm në kompani. kodohet me 1 për kompanitë që e kanë Njësinë e AB, përndryshe 0
Variabla e varur	
PrPERF	Progresi i performancës – Diferenca në mes të performancës nga auditimi i fundit dhe atij të parë. Respondentët janë përgjigjur në bazë të shkallëve të Likertit prej 1 deri në 5
PrEfiKomp	Progresi në efikasitetin e kompanisë - Diferenca në mes të vlerësimit të efikasitet të kompanisë pas auditimit të vitit 2015 në krahasim me atë 2013

Burimi: Autori (2016)

Hipoteza 1-Auditimi i jashtëm loz rol të rëndësishëm në rritjen e performancës së ndërmarrjeve.

Për këtë hipotezë formohet ekuacioni linear:

$$PrPERF = \beta_0 + \beta_1 VitAJ + \beta_2 RrBesPF + \beta_3 NjAB + \varepsilon$$

Përmbledhje e modelit

Modeli	R	R katror	R katror e rregulluar	Gabimi standard i vlerësimit
1	.798 ^a	.612	.604	.161

a. Predictors: (Constant), 1 = Po, 0 = Jo,

Me auditimin e jashtëm është rritur besueshmëria financiare, Vitet prej auditimit të parë

Burimi: Autori (2016)

Sipas tabelës, vlera e R^2 (R Square) është 0.612, që tregon se variablat e përfshira shpjegojnë 61% variablën e varur. Një vlerë e R^2 nën 0.2 konsiderohet e dobët, midis 0.2 dhe 0.4 është e moderuar, dhe mbi 0.4 është e fortë.

Tabela 57. Regresioni linear

Modeli	Koeficientet pastandardizuar		Koeficientet standardizuar	t	Rëndësia statistikore (Sig.)	Statistikat kolinearitetit	
	B	Std. Error	Beta			Toleranca	VIF
(Konstanta)	3.189	.253		12.602	.000		
Vitet_prej_auditimit_të_parë	.430	.032	.284	.924	.037	.857	1.167
Me_auditimin_e_jashtëm_është_rritur_besueshmëria_financiare	.276	.236	.164	.747	.026	.981	1.019
Njësia e Auditimit të brendshëm	.319	.086	.120	.223	.014	.848	1.179

a. Dependent Variable: Progresi i performancës

Burimi: Autori (2016)

Rezultatet e gjeneruara tregojnë se të tri variablat (VitAJ1, AJrrBesPF dhe NjAB) kanë ndikim statistikisht të rëndësishëm në performancën e kompanisë, sepse AJ1 ($p\text{-value} = 0.037 < 0.05$), AJrrBesPF, pasi që $p\text{-value}$ e saj është $p = 0.026$, d.m.th. $p\text{-value} < 0.05$ dhe NjAB ($p\text{-value} = 0.014 < 0.05$, ku ndikimi i dy variablave është pozitiv. Ndërsa perceptimi i pozitiv i përdoruesve se, me auditimin e jashtëm është rritur besueshmëria e pasqyrave financiare, nuk gjendet efekt pozitiv në rritjen e performancës së kompanisë pasi që $p\text{-value} = 0.226 < 0.05$.

Testi për matjen e nivelit të multikolinearitetit tregon se në asnjërën nga variablat e përfshira në model nuk ka prezencë të multikolinearitetit, pasi që konsiderohet se multikolineariteti i

variablave është prezent nëse niveli i VIF⁴⁹ është 5 e më i lartë dhe niveli i tolerancës është 0.2 e më i vogël⁵⁰(Krasniqi, 2012).

Bazuar në rezultatet e fituara, mund të formohet ekuacioni i regresionit linear si më poshtë.

$$PrPERF = \beta_0 + \beta_1 10.430 + \beta_2 20.276 + \beta_3 0.014 + \varepsilon$$

Rezultatet e gjeneruara nga modeli, tregojnë se sa i përket faktorit të parë, sa më shumë vite të ketë ndërmarrja që bën auditimin, aq më shumë rritet performanca e ndërmarrjes. Domethënë, kur ka një kohë të gjatë që ndërmarrja ka filluar të bëjë auditimin e jashtëm (dhe duke supozuar se auditimi ka vazhduar për çdo vit), atëherë kjo ka ndikuar që të rritet performanca e ndërmarrjes.

Faktori i dytë në model – Me auditimin e jashtëm është rritur besueshmëria shpreh percepcionin dhe bindjen e përdoruesve se auditimi i jashtëm i pasqyrave financiare ka ndikuar në rritjen e besueshmërisë së pasqyrave financiare dhe kjo është e lidhur ngushtë edhe me rritjen e performancës së ndërmarrjes.

Faktori i tretë – Ekzistenca e njësisë së brendshme të auditimit, jep evidencë të qartë se ekzistenca e kësaj njësie ndihmon në transmetimin dhe qartësimin e rekomandimeve të dhëna nga audituesit e jashtëm, si dhe bën presion te departamentet përkatëse të ndërmarrjes, që të merren në konsideratë me seriozitet rekomandimet nga auditimi i jashtëm.

Siç shpjegojmë më lart Hipoteza 1 konfirmohet e vërtetuar.

⁴⁹VIF = Variance Inflation Factor, Faktori i fryerjes së variancave

⁵⁰Krasniqi, A. B. Metodatat kërkimore në shkencat sociale, dispensë, Instituti për ndërmarrësi dhe biznes të vogël, Prishtinë 2012.

Hipoteza 2 -Auditimi i jashtëm loz rol të rëndësishëm në ngritjen e efikasitetit të ndërmarrjeve.

$$PrEfiKomp = \beta_0 + \beta_1 VitAJI + \beta_2 RrBesPF + \beta_3 NjAB + \varepsilon$$

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.492 ^a	.437	.416	.629

a. Predictors: (Constant), 1 = Po, 0 = Jo,

Me auditimin e jashtëm është rritur besueshmëria financiare, Vitet prej auditimit të parë

Burimi: Autori (2016)

Sipas tabelës, vlera e R^2 (R Square) është 0.437, që tregon se variablat e përfshira shpjegojnë 43.7% variablën e varur.

Coefficients^a

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients			Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	.774	.387		1.999	.048		
Vitet_prej_auditimit_të_parë	.052	.044	.006	1.180	.040	.857	1.167
Me_auditimin_e_jashtëm_është_rritur_besueshmëria_financiare	.147	.322	.038	.457	.038	.981	1.019
AB, 1 = Po, 0 = Jo	.164	.118	.126	1.395	.226	.848	1.179

a. Dependent Variable:

Progresi_në_efikasitetin_e_kompanisë

Burimi: Autori (2016)

Rezultatet e gjeneruara tregojnë se të dy variablat (VitAJ1 dhe AJ rrisin Besueshmerinë e PF) kanë ndikim statistikisht të rëndësishëm në performancën e kompanisë, sepse AJ1 ($p\text{-value} = 0.040 < 0.05$), AjBesPF ($p\text{ value} = 0.038 < 0.05$), ku ndikimi i dy variablave është pozitiv. Ndërsa

ekzistenca i Njësisë së Auditimit të Brendshëm nuk ka ndikim statistikisht të rëndësishëm në rritjen e efikasitetit të kompanisë pasi që $p\text{-value} = 0.226 > 0.05$.

Edhe në këtë test të ekuacionit linear nuk ka prezencë të multinkolinearitetit.

Bazuar në rezultatet e fituara, mund të formohet ekuacioni i regresionit linear si më poshtë.

$$PrEfiKomp = \beta_0 + \beta_1 * 0.052 + \beta_2 * 0.147 + \varepsilon$$

Faktori i parë në model, tregon se sa më shumë vite që ka ndërmarrja që kur ka filluar të bëjë auditimin, aq më i lartë është efikasiteti i punës dhe rezultateve në ndërmarrje. Gjithashtu rritja e besueshmërisë së pasqyrave financiare me kryerjen e auditimit të jashtëm, ka pasur efekt pozitiv në rritjen e efikasitetit të ndërmarrjes.

Ndërsa, siç vërehet nga rezultatet, ekzistenca e njësisë së auditimit të brendshëm në kuadër të ndërmarrjes nuk ka ndikuar në rritjen e efikasitetit të ndërmarrjes.

Siç shihet nga tabelat e mëposhtme, testi (i) ANOVA – tregon se ka dallime statistikisht të rëndësishme për efikasitetin e vlerësuar në mes të kompanive që kanë Njësinë e Auditimit të Brendshëm dhe atyre që nuk e kanë, ku vlerësimi më i lartë për efikasitet del te kompanitë që e kanë Njësinë e Auditimit të Brendshëm.

Descriptives

Vlerësimi: 1 deri 5

					95% Confidence Interval for Mean			
					Lower Bound	Upper Bound		
0	89	4.42	.837	.089	4.24	4.59	0	5
1	54	4.67	.476	.065	4.54	4.80	4	5
Total	143	4.51	.730	.061	4.39	4.63	0	5

Burimi: Autori (2016)**Tabela 58. Anova****ANOVA**

Vlerësimi: 1 deri 5

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2.116	1	2.116	4.053	.046
Within Groups	73.618	141	.522		
Total	75.734	142			

Burimi: Autori (2016)

Hipoteza e tretë, e testuar përmes krahasimit në mes të ndërmarrjeve që kanë njësinë e auditimit të brendshëm dhe atyre që nuk e kanë, jep një dallim statistikisht të rëndësishëm për një efikasitet megjithatë më të lartë në favor të ndërmarrjeve që kanë njësinë e auditimit të brendshëm në krahasim me ato ndërmarrje që nuk e kanë këtë njësi.

Hipoteza 3: Rekomandimet e auditimit kane ndikuar në rritjen e performances se entiteteve ne Kosove.

Sa ka qene numri i rekomandimeve në ndermarrjen tuaj pas auditimit per vitin 2013,2014,2015

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Sa_ka_qene_numri_i_rekomandimeve_pas_auditimit_2013	143	4.50	1.168	.098
Sa_ka_qene_numri_i_rekomandimeve_pas_auditimit_2014	143	1.98	1.178	.098
Sa_ka_qene_numri_i_rekomandimeve_pas_auditimit_2015	143	.70	.751	.063

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Sa_ka_qene_numri_i_rekoman dimeve_pas_auditimit_2013	46.033	142	.000	4.497	4.30	4.69
Sa_ka_qene_numri_i_rekoman dimeve_pas_auditimit_2014	20.096	142	.000	1.979	1.78	2.17
Sa_ka_qene_numri_i_rekoman dimeve_pas_auditimit_2015	11.136	142	.000	.699	.58	.82

Pytjet se sa ka qenë numri i rekomandimeve te audituesit në tre vitet e fundit në ndermarrjen tuaj, pas secilit vit nga respondentet kanë pas mundësi të vlersojne nga 1-2, 3-5,6-10 dhe mbi 10 rekomandime. Nga perpunimi i të dhënave rrjedhë se vlersimi mesatar për rezultatet shkon sipas vlersimit në çdo vit ka pasur më pak rekomandime nga audituesi. Dhe ky dallim i mesatereve është statistikisht i rëndesishëm ($p\text{-value}=0$). Siç shihet nga tabela vlersimi i rezultateve të auditimit në vitin 2013 ka mesatare 4.5 (1-5 vlersimi), pas auditimit 2014 kjo mesatare është 1.98 dhe pas auditimit vitit 2015 është me lartë 0.7. Kjo tregon se rekomandimet janë ulur per gjatë vitit te fundit. Rezultati i të dhenave tregon se ka pasur efekt procesi i auditimit nga mestarisht 5 rekomandime qe ka pas ne vitin 2013 është ulur në 1 rekomandim mesatarisht.

Nëse shkohet edhe me tutje që të analizohet, nga tabela me poshtë shihet se rreth 47.6% e kompanive nuk kanë pasur asnje rekomandim, 35 % e tyre kane pasur vetem 1 rekomandim dhe 17.5 % kane pasur 2 rekomandime, qe eshte numri me i madh i rekomandimeve për nje kompani më 2015.

Sa_ka_gene_numri_i_rekomandimeve_pas_auditimit_2015 * Progresi_i_performances Crosstabulation

		Progresi_i_performances			
		0	1	2	
	Frekuencat	7	59	2	68
	Perqindjet per numri e rekomandimeve_pas_auditimit_2015	10.3%	86.8%	2.9%	100.0%
	Perqindjet per progresin e performances	31.8%	52.7%	22.2%	47.6%
	Frekuencat	11	36	3	50
	Perqindjet per numri e rekomandimeve_pas_auditimit_2015	22.0%	72.0%	6.0%	100.0%
	Perqindjet per progresin e performances	50.0%	32.1%	33.3%	35.0%
	Frekuencat	4	17	4	25
	Perqindjet per numri e rekomandimeve_pas_auditimit_2015	16.0%	68.0%	16.0%	100.0%
	Perqindjet per progresin e performances	18.2%	15.2%	44.4%	17.5%
	Frekuencat	22	112	9	143
	Perqindjet per numri e rekomandimeve_pas_auditimit_2015	15.4%	78.3%	6.3%	100.0%

Sa_ka_qene_numri_i_rekomandimeve_pas_auditimit_2015 * Progresi_i_performances Crosstabulation

		Progresi_i_performances			
		0	1	2	
	Frekuencat	7	59	2	68
	Perqindjet per numri e rekomandimeve_pas_auditimit_2015	10.3%	86.8%	2.9%	100.0%
	Perqindjet per progresin e performances	31.8%	52.7%	22.2%	47.6%
	Frekuencat	11	36	3	50
	Perqindjet per numri e rekomandimeve_pas_auditimit_2015	22.0%	72.0%	6.0%	100.0%
	Perqindjet per progresin e performances	50.0%	32.1%	33.3%	35.0%
	Frekuencat	4	17	4	25
	Perqindjet per numri e rekomandimeve_pas_auditimit_2015	16.0%	68.0%	16.0%	100.0%
	Perqindjet per progresin e performances	18.2%	15.2%	44.4%	17.5%
	Frekuencat	22	112	9	143
	Perqindjet per numri e rekomandimeve_pas_auditimit_2015	15.4%	78.3%	6.3%	100.0%
	Perqindjet per progresin e performances	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

Ndersa nëse analizohet progresi total i performances ne vitin 2015 krahasuar me vitin 2013, vërehet se shumica e e ndermarrjeve, rreth 78.3% e kane vleresuar per 1 shkalle të Likertit me të lartë performancën e kompanise, 6.3% e kane vleresuar per 2 shkalle me te larte, ndersa 15.4 % e kanë vleresuar njejtë performancë e kompanise gjatë 3 viteve të fundit. Asnjë kompani nuk e ka paraqitur trend negative të performancës së tyre.

Bazuar në këto rezultate, rrjedh se Hipoteza 3 konfirmohet e vërtetuar.

KAPITULLI IX - KONKLuzionet dhe Rekomandimet**9.1 Konkluzione dhe Rekomandime**

Auditimi është një proces që dita ditës po ëzhvillohet në vendin tonë.

Auditimi i ndërmarrjeve është një gjenerator i zhvillimit të ndërmarrjeve.

Zhvillimi i profesionit në mënyrë të vazhduar dhe me profesionalizëm (gjithnjë në mbrojtje të interesave të ndërmarrjeve), ka ndikuar që sot auditimi të jetë një promotor i zhvillimit.

Audituesi duhet të jetë profesionist që me gjykimin e tij të vendosë për veprimet e tij konform standardeve profesionale.

Auditimi si proces rrit besueshmërinë e raportimeve financiare që paraqet kompania dhe me krijimin e besueshmerisë rritet edhe bashkëpunimi me partneret siç janë: ndërmarrjet, investitorët, institucionet e tjera etj.

Auditimi luan një rol të rëndësishëm në menaxhimin më të mirë të kompanive.

Kompanitë si publike ashtu edhe private nëse funksionon auditimi i brendshëm dhe i jashtëm kanë rritje të efikasitetit të sistemit brenda kompanisë.

Kompanitë që kanë të organizuar sistemin e auditimit kanë më pak gjetje dhe rekomandime të audituesit, ndërsa kompanitë që nuk kanë të organizuar sistemin e auditimit kanë shumë gabime dhe mashtrime dhe raportimet financiare nuk janë të besueshme pasi këto sisteme nuk ju janë nënshtruar kontrolleve.

Shumë kompani që e funksionalizojnë sistemin e auditimit janë të kënaqura me funksionet që ushtron ai. Drejtimi edhe përdoruesit e tjerë të pasqyrave financiare e shohin efektin e auditimit nëpërmjet funksionimit të mirë të kontrollit të brendshëm, si dhe funksionimit me më efektivitet të proceseve të biznesit që kontrollohen në mënyrë më rigoroze.

Kontabilistët dhe audituesit, duhet të jenë në vazhdimësi të përgatitur profesionalisht për të

plotësuar nevojat e klientëve.

Në këtë të ardhme që po na pret, duhet të ndryshohet qasja si ka qenë dhe të fokusohet në auditimin e vazhdueshëm, monitorim dhe kontrolle të vazhdueshëm.

Auditimi i brendshëm dhe i jashtëm është një proces i verifikimit të pavarur për të reduktuar mashtrimet, gabimet brenda kompanisë.

Auditimi i brendshëm është një aktiviteti pavarur për të ofruar siguri objektive dhe një aktivitet këshillues, i dizajnuar për të shtuar vlerën dhe për të përmirësuar veprimet e organizatës.

Auditimi i brendshëm ndihmon organizatën në përmbushjen e objektivave, duke nxitur një qasje sistematike dhe të disiplinuar për vlerësimin dhe përmirësimin e efektivitetit në menxhimin e rrezikut, kontrolleve dhe proceseve të qeverisjes.

Rritja dhe globalizimi i bizneseve, presioni i tregut për të përmirësuar operacionet. Ndryshimi i shpejtë i kushteve të biznesit ka krijuar nevojën për kontroll duke siguruar që kontrolli të jetë sa me efektiv dhe për të zbuluar rrezikun siç duhet.

Audituesi ruan pavarësinë dhe objektivitetin e auditimit të brendshëm në vlerësimin e efektivitetit të kontrolleve, menaxhimin e rrezikut dhe proceseve të qeverisjes.

Përdorimi efektiv i pasqyrave financiare kërkon që lexuesit të kuptojnë rolet e atyre që janë përgjegjës për përgatitjen dhe auditimin e pasqyrave financiare.

Pasqyrat financiare janë përgjegjësi e menaxhimit. Kur përdorim deklaratat e menaxhimit, përdoruesi duhet të pranojë se përgatitja e këtyre pasqyrave kërkon që menaxhimi të bëjë parashikime të rëndësishme të kontabilitetit, si dhe të përcaktohet midis disa parime kontabël alternative dhe metodave që janë më të përshtatshme në kuadrin e kontabilitetit përgjithësisht të pranuar si standarde.

Përgjegjësia e audituesit është të shprehë një opinion mbi atë se sa menaxhimi ka prezantuar në mënyrë të drejtë e të plotë informacionin në pasqyrat financiare.

Nëse audituesi parandien mashtrime, ai si profesionist duhet të investigojë e jo të tërhiqet.

Audituesi si profesionist duhet të ushtrojë gjykim profesional duke qene skeptike për evidencat që ai kontrollon. Besimi është i mirë po kontrolli është akoma më i mirë.

Audituesi duhet të marrë vendime duke u bazuar në njohuritë profesionale, eksperiencën e ushtruar dhe trajnimet që i ka zhvilluar gjatë karrierës së vet.

Skepticizmi profesional është i nevojshëm për vlerësimin kritik të dëshmive audituese. Kjo përfshin dëshmi të auditimit për besueshmërinë e dokumenteve dhe përgjigjet ndaj pyetjeve dhe informacione të tjera të marra nga menaxhimi ose atyre të ngarkuar me qeverisje.

Skepticizmi përfshin shqyrtimin e mjaftueshmërisë dhe përshtatshmërisë se provave të marra të auditimit në rrethana të ndryshme. Në rastin kur ekzistojnë faktorët e rrezikut, mashtrim edhe një dokumentim i një natyre që është e ndjeshme ndaj mashtrimit, atëherë kjo është dëshmi e vetme mbështetëse për një sasi materiale të pasqyrave financiare.

Në përfundim të këtij studimi theksojmë faktin që informacioni i dhënë në këtë punim mund të konsiderohet si kontribut në disa drejtime:

Ky studim shënon një përpjekje në fushën e studimeve mbi auditimin e brendshëm dhe të jashtëm pasi këto janë minimale në Kosovë.

Është krijuar një bazë të dhënash fillestare për rolin edhe efektivitetin e auditimit në ndërmarrje, tek i cili mund të bazohen studiues të tjerë për studime të mëtejshme.

Ky punim ka vlerë praktike dhe për audituesit vetë, të cilët nëpërmjet rezultateve të sondazhit, duke kuptuar se si perceptohen nga të audituarit dhe se cilat konsiderohen dobësitë e tyre, të rriten profesionalisht dhe të synojnë të rrisin efektivitetin e punës së tyre.

1. Punimi jep një kontribut nëpërmjet përpunimit të literaturës ekzistuese dhe teorive mbi auditimin, sistemimin e disa koncepteve dhe qartësimin e keqkuptimeve që ekzistojnë mbi auditimin, kontrollin, mashtrimin.
2. Ky studim mund t'u shërbejë ndërmarrjeve që nuk kanë auditues të brendshëm në marrjen parasysh të disa rekomandimeve për të ngritur njësi auditimi, në mënyrë që të rritet efikasiteti i këtij funksioni në ndërmarrje.
3. Kontribut tjetër që sjell ky punim është dhe nxitja që u jep drejtuesve ekzekutivë të ndërmarrjeve, në marrjen e masave që Auditimi i Brendshëm i tyre të jetë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit.
4. Informacioni i dhënë në këtë punim mund të konsiderohet si kontribut, jo për të lehtësuar pozicionin e auditimit, por për të qartësuar këtë pozicion dhe për të ndërgjegjësuar drejtuesit se ku duhet të fokusohen dhe si të drejtojnë burimet në mënyrë që mashtrimet të parandalohen dhe jo të transferohet përgjegjësia dhe mos të shihet problemi i vërtetë.
5. Marrja në konsideratë e asaj çka të audituarit perceptojnë për auditimin e brendshëm është një e dhënë e vlefshme për t'u marrë parasysh nga drejtues të departamenteve të auditimit të brendshëm në ndërmarrje, për të kryer ndryshimet e nevojshme në departamentet e tyre, qoftë në rritjen e profesionalizmit të audituesve të brendshëm ashtu dhe në funksionimin e departamentit, apo dhe në rëndësinë dhe cilësinë e detyrave dhe rekomandimeve që lihen në raportin e auditimit të jashtëm.

Po rëndisin me poshtë disa konkluzione që rezultuan nga studimi, si dhe po japim disa mendime në formën e rekomandimeve që të merren parasysh për rritjen e efikasitetit të Auditimit në ndërmarrje.

Auditimi ndihmon në rritjen e efikasitetit të ndërmarrjes dhe në zbulimin e risqeve kryesore të saj, duke ndikuar në shëndetin financiar të ndërmarrjes.

- Funkzioni i auditimit të brendshëm apo të jashtëm luan një rol të rëndësishëm në vlerësimin e përputhshmërisë së aktiviteteve të ndërmarrjes me ligjet dhe rregulloret e vendosura nga autoritetet shtetërore, duke siguruar që mos të ketë shmangie nga kuadri ligjor dhe duke eliminuar penalizime që do të dëmtonin reputacionin e ndërmarrjes.
- Auditimi i brendshëm dhe ai i jashtëm janë dy aktivitete të ndryshme, nuk dublojnë njëri – tjetrin.
- Auditimi i jashtëm është ndërtuar për t’u dhënë siguri aksionarëve dhe publikut të gjerë. Ai është kryesisht i fokusuar në pasqyrat financiare, në vërtetësinë e informacionit dhe situatën reale financiare, ndërsa Auditimi i brendshëm ka një fokus gjithëpërfshirës brenda ndërmarrjes duke i shtuar vlerë asaj.
- Auditimi është gjerësisht i pranuar nga të audituarit (në këtë rast të anketuarit), duke dakorduar se ai ndikon në përmirësimin e efikasitetit të sistemit të brendshëm të kontrollit, përmirësimin e procedurave, proceseve apo qoftë dhe në parandalimin dhe identifikimin e mashtrimit çka konsiderohet si vlerë e shtuar për ndërmarrjen.
- Auditimi është një funksion i domosdoshëm për çdo ndërmarrje për t’i dhënë një siguri të arsyeshme Komitetit të Auditimit dhe Bordit Drejtues mbi mirëfunksionimin e sistemit të kontrollit të brendshëm, mjaftueshmërisë në punën e kryer për biznesin, drejtimit të riskut brenda ndërmarrjes dhe qeverisjes së ndërmarrjes.
- Të gjitha standardet ndërkombëtare mbi Auditimin e jashtëm dhe të brendshëm theksojnë se audituesit duhet të kenë njohuri të mjaftueshme që të vlerësojnë riskun e mashtrimit dhe mënyrën

se si ai drejtohet, por nuk pritet që të kenë ekspertizën e dikujt përgjegjësi parësore e të cilit është identifikimi dhe investigimi i mashtrimit.

- Të zbatohet ligji për raportim financiar dhe auditim, sepse me hyrjen në fuqi të këtij ligji shumë kompani për shkak të detyrimeve ligjore kanë kryer auditimin.
- Të reformohet sistemi institucional duke bërë të mundur koordinimin e institucioneve si Administrata Tatimore, Ministria e Tregtisë dhe Industrisë dhe Këshilli Kosovar për Raportim Financiar, që të kenë një qasje në përpunimin e të dhënave nga raportet e dorëzuara në këto institucione.
- Të hartohet një strategji në mes instancave shtetërore dhe audituesve për luftimin e informalitetit në Kosovë.
- Të raportohen pasqyrat financiare sipas Standardeve Ndërkombëtare për Raportim Financiar të kompanive që kanë qarkullim mbi 50,000.00 Euro, sepse me futjen në sistem të këtyre kompanive, atëherë institucionet relevante e kanë një pasqyrë më të qartë për kompanitë që veprojnë në vend.
- Kompanitë që kanë qarkullim mbi 4,000.000.00 Euro të detyrohen të ngrenë dhe të funksionojë auditimi i brendshëm.
- Për kompanitë që kanë detyrime ligjore për raportim financiar sipas Standardeve Ndërkombëtare KKRF të merren masa rigoroze.
- Të ngritet profesioni i audituesit dhe të mbrohet me ligj dhe të jetë i pavarur që të mos ketë presione gjatë punës së tij.
- Të hartohet ligji që pasqyrat financiare të përgatiten nga kontabilisti i certifikuar e jo personat që nuk janë profesionistë.

- Të ketë përgjegjësi ligjore dhe masa ndëshkuese për audituesin nëse nuk punon në mënyrë profesionale sipas etikes profesionale.

9.2 Mundësitë për kërkime të mëtejshme

Kërkimet e mirëfillta shkencore në lidhje me këtë temë mund të konsiderohen të pakta jo vetëm në Kosovë dhe në Shqipëri, por edhe në vende të tjera të marra në studim. Në përgjithësi literatura përfshin standarde, rregullore ose udhëzime dhe më pak studime akademike.

Po kështu metodat e përpunimit të të dhënave në këto studime janë më tepër përshkruese sesa ekonometrike. Në këto kushte ka qenë tepër e vështirë të përdornim një bazë të mirëfilltë krahasimi për metodologjinë e përdorur si dhe për të dhënat e përfutuara.

Ky studim mund të përsëritet në të ardhmen për një numër më të madh të anketuarish duke testuar kështu qëndrueshmërinë e rezultateve të tij edhe në kohë.

Faktorët e përdorur në model mund të mos jenë të vetmit që ndikojnë në rolin e auditimit në rritjen e efikasitetit të ndërmarrjeve në Kosovë. Në kapitullin e metodologjisë së studimit kemi argumentuar arsyet për përzgjedhjen e faktorëve të marrë në studim duke u bazuar në nevojat e këtij studimi konkret por edhe në studime të mëparshme. Ndërkohë jemi të ndërgjegjshëm se mund të ketë edhe faktorë të tjerë të cilët mund të mos përmenden në literaturën e shfletuar ose të mos jenë konsideruar me shumë ndikim për kushtet konkrete të rastit studimor të Kosovës. Studiues të tjerë në të ardhmen mund të përfshijnë edhe faktorë të tjerë, specifikë për raste të tjera studimore (si për shembull vende të ndryshme të Ballkanit) ose faktorë që marrin rëndësi me kalimin e viteve. Në këtë mënyrë kjo analizë do të ishte më e plotë, më aktuale dhe me më shumë vlera për të gjithë të interesuarit.

Bazuar në sa më sipër besojmë se ky punim vjen në kohën e duhur për të paraprirë këto ndryshime si dhe për të ndërgjegjësuar profesionistët e kontabilitetit se, ata së bashku me pjesëmarrës të tjerë

të tregut, duhet të pranojnë dhe të nxisin ndryshimet si dhe të fokusojnë e të unifikojnë përpjekjet e tyre në drejtim të zhvillimit të shërbimeve të auditimit në vend.

Në fund të këtij rrugëtimi mendojmë se punimi i ka përmbushur objektivat e tij kërkimore por në të njëjtën kohë krijon mundësi për studime të mëtejshme në këndvështrime të tjera akademike dhe profesionale. Një model i ngjashëm kërkimor mund të përdoret në të ardhmen edhe për vende të tjera të Ballkanit duke krijuar kështu një bazë krahasimtare për përfundimet e tij. Në këtë mënyrë do të mund të kontribuonim edhe në unifikimin e përpjekjeve të profesionistëve të kontabilitetit të vendeve të rajonit për harmonizimin e politikave në fushën e auditimit si dhe në zhvillimin e qëndrueshëm të këtij profesioni.

BIBLIOGRAFIA

ACCA, (2012), *Audit and Assurance*

ACCA, (2017), *Audit and Assurance*

Advanced Auditing & Professional Ethics A. S. Foundation's 2017

AICPA (2017) Conference on Current SEC and PCAOB Developments

AICPA, (2012). *Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit*

David Coderre, (2007). *Recommendations for an Effective Continuous Audit Process*

Arena, M., Azzone, G., (2009), "Internal Audit effectiveness: relevant drivers of auditees' satisfaction", *International Journal of Auditing*.

Asher Friedberg and Carl Lutrin, (2005). *State Audits in The United States 1996-2000* ACCA, (2011). *Audit under fire: a review of the post-financial crisis inquiries* p18

Audit and Assurance Faculty , (2009). *Changes in financial reporting and audit practice*

Auditing & Assurance CA Nikhil Singhal Edition Dec 2017

Barry Elliott and Jamie Elliott, (2007). *Financial Accounting and Reporting*

Biljana Jovković, Snežana Ljubisavljević, Vladimir Obradović, (2012). *External audit of Banks in Serbia*

Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, (2003). *Principles of External Auditing*

Candace Friedman, William Newsom, (2012). *IFIC Basic Concepts of Infection Control*

Center for Audit Quality, (2010). *Detering and Detecting Financial Reporting*

Cohen, A., Sayag, G., (2010), "The effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations", *Australian Accounting Review*, No. 54 Vol. 20 Issue 3.

Debrand D. Raiborn, (1981). *An Empirical study of audit Problems Encountered eith Small Business Engagemnts*

Dechow, P., Schrand, C. 2004. Earnings quality: The Research Foundation of CFA Institute.

Dittenhofer, M. (2001), "Internal audit effectiveness: an expansion of present methods", Doc. dr Milanka Aleksić, (2012). *Revizija I Kontrola* Dr.sc. Vlasta Roška, (2012). *Revizija*

European Commission (2006), "Ëelcome to the ëorld of Public Internal Financial Control (PIFC)."

European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) (2013), “Improving cooperation between internal and external audit, Position Paper.”

Faqja zyrtare e Kontrollit të Lartë të Shtetit: www.klsh.org.al

Grant Thornton, (2010). *Evaluating the internal and external audit function*

Haron, H. & Chambers, A. & Ramsi, R. & Ismail, I. (2004), “The reliance of external auditors on internal auditors, Managerial Auditing Journal, Vol. 19 No. 9, pp. 1148-1159.

Hulumtimi 2017 Federata Evropiane e Kontabilitetit dhe Auditimit për NVM (EFAA)

ICAEW Audit and Assurance Faculty, (2013). *Reliability and the central role of the auditor*

IFAC, (2009). *International Standard on Auditing 200*

IIA (2008), International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards).

IIA, (2009). *The Role of Internal Audit in Enterprise-Wide Risk Management*

IIA DAVID CODERRE, (2009). *Internal Audit Efficiency through Automation in LDC's: Some Recent Findings*

International Auditing and Assurance Standards Board, (2011). *The Evolving Nature of Financial Reporting: Disclosure and Its Audit Implications*

INTOSAI (2010), “GOV 9140 Internal Audit Independence in the Public Sector”.

INTOSAI (May, 2010), Conference on strengthening external public auditing in INTOSAI regions, Vienna, Austria. <http://www.intosai.org/uploads/intosaipublikation02112010small.pdf>

INTOSAI, Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector.

Jeffery A. Winer, Christoph E. Schreiner, (2011). *The Auditor's Cortex*

Jenny Stewart and Nava Subramaniam, (2009). *Internal audit Independence and Objectivity*

John Bourn, (2007). *Public Sector Auditing*

John McLaren, Columbia University, (1986). *Corruption, Black Markets, and the Fiscal Problem*

Joseph V. Carcello, Ann Vanstraelen, (2007). *The Effect of Audit Standards on Auditor Reporting*

Karapici Vjollca, “Auditim”, teks 2002.

Karapici Vjollca, “Leksione të parashkruara në Auditim” 2006.

Karla M. Johnstone, Audrey A. Gramling, Larry E. Rittenberg, (2014). *A Risk-Based Approach To Conducting a Quality Audit*

KCSS, (2014). *Menaxhimi i parasë publike në Sektorin e Sigurisë në Kosovë*

- Kees Camfferman and Stephen A. Zeff, (2006). *Financial Reporting and Global Capital Markets*
- Kim Ittonen, (2010). *A Theoretical Examination of the Role of Auditing and the Relevance of Audit Reports*
- Komapania e Auditimit “ETIKA” (2014). *Letërmenaxhmeti i Ndërmarrjeve Publike dhe Ndërmarrjeve Private*
- Ligji Nr. 03/L-128, (2009). *Ligji për Auditim të Brendshëm(RKS)*
- Ligji nr.9720/2007 “Për Auditimin e Brendshëm në Sektorin Publik”. Shqipëri.
- Managerial Auditing Journal, Vol. 16 No.8.
- Mark DeFond, Jieying Zhang, (2014). *A review of archival auditing research*
- Mautz, R. (1984), “Internal and external audituesis: hoë do they relate?” *Corporate Accounting*, Vol.3 No.4, pp.56-58.
- Mihaela Ungureanu , (2013). *Role of Environmetal Audit in The modern Enterprice*
- Ministria e Finacave e Kosovës, (2008). *Doracaku i Auditimit të Brendshëm*
- Ministria e Financave R. e Shqipërisë,(2010). *Bazat e Auditimit të Brendshëm*
- Ministria e Financave R. e Shqipërisë,(2010). *Kontabiliteti publik dhe Raportimi Financiar*
- Ministria e Financave R. Kosovës, (2012). *Materiali për diskutim lidhur me Menaxhimin e Financave Publike dhe Auditimin*
- Morton Pincus, Feng Tian, (2014). *Do Companies’ Enterprise Systems Impact Audit Quality and Efficiency*
- MU’AZU SAIDU BADARA,(2012). *The Role of Internal Audituesis in Ensuring Effective Financial*
- National Audit Office, (2005). *State Audit in the European Union*
- National Audit Office, (2013). *Improving access to finance for small and medium-sized enterprises*
- Patrick D. Warren, James Hannan, and Craig P. Youngberg,(2011). *Internal Audit Leads the Way*
- Peacock, E.& Pelfrey, S. (June, 1989), Hoë internal audituesis vieë the external audit? *The Internal Audituesi*, Vol.46.
- Peter Carey, Roger Simnett, and George Tanewski, (2000). *Voluntary Demand for Internal and External Auditing by Family Businesses*
- Prof. Dr. Milovan Stanišić,(2009) . *Revizija*

Richard F. Chambers , (2014). *Audit Trail*

Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder ,Philip Wallage,(2005). *Principles of Auditing*

Rittenberg, L.E. & Covalleski M. (1997), *The Outsourcing Dilemma: What's Best for Internal Auditing?* The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

SEDDI SEBASTIAN MAIMAKO, (2005). *The role of Financial Control Institutions in Promoting Financial Accountability in the Public Sector*

SIGMA (2013), "Sigma assessment Albania – Internal Audit", OECD Publishing.

SPENCER PICKETT, (2006) . *Audit Planning A Risk-Based Approach*

Standardi 1311 (2017)- Vlerësimet e Brendshme IIA

Tamara Stojanović, (2015). *Interna Revizija*

Tiessen, P. & Colson, R.H. (1990), External auditors' reliance on internal audit, *Journal of Internal Auditing*, Vol. 5 No. 3.

to Performance Improvement

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1992), *Internal Control – Integrated Framework*.<http://www.coso.org>

The Institute of Chartered Accountants in Australia,(2009). *The role and function of external auditors*

The Institute of Internal Auditors, (2012). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*

USAID, (2002). *Corruption and Public Finance*

ZAGJ, (2009). *Raporti vjetor 2009*

ZAGJ, (2009). Udhëzues i menaxhimit të cilësisë së auditimit

ZAGJ, (2009). *Udhëzuesi për Auditimin e Performancës p2-3*

ZAGJ, (2010). *Raporti vjetor 2010*

ZAGJ, (2011). *Raporti vjetor 2011*

ZAGJ, (2012). *Raporti vjetor 2012*

ZAGJ, (2013). *Raporti vjetor 2013*

ZAGJ, (2014). *Raporti vjetor 2014*

ZAGJ, (2015). *Raporti vjetor 2015*

ZAGJ, (2016). *Raporti vjetor 2016*

ZAGJ,(2009). *Strategjia për zhvillimin e përbashkët*

Zainab Rezai and Zahra Mousavi, (2014). *Role of Internal Audit in Preventing Financial Crises*

ANEKSI – PYETËSORI**P Y E T Ë S O R**

Roli dhe rëndësia e auditimit në ngritje të efikasitetit në Ndërmarrje

I/E nderuar,

Ky studim do të mbështetet në të dhënat që do të sigurohen nëpërmjet anketimit të Juve ndërmarrësve, dhe audituesve ligjor përgjigjet e juaja do të luajnë një rol të rëndësishëm për përpilimin e një raport cilësor me qëllim të shfrytëzimit të këtyre të dhënave në punimin e doktoratës sime ku në të ardhmen shpresoj që rezultatet e punimit të doktoratës të shfrytëzohen nga kompani të ndryshme private dhe publike për rritjen e efikasitetit financiar dhe të përgjithshëm të kompanive të tyre.

Ju siguroj se të dhënat do të përdoren me anonimitet të plotë, që do të thotë se emri juaj nuk do të jetë i njohur për askënd. Të dhënat do të përdoren vetëm për qëllime kërkimore të këtij studimi.

(Plotësimi i pyetësorit bëhet përafërsisht për 10 minuta)

Me respekt,

Fatmir Mehmeti PhD Candidat

TË DHËNAT PERSONALE MBI TË ANKETUARIN NË NDËRMARRJE

1. Gjinia (rrumbullakëso): 1. Femër 2. Mashkull

2. Mosha (shëno vitet): _____

3. Përgatitja profesionale (rrumbullakëso):

- 1) Shkolla fillore,
- 2) Shkolla e mesme,
- 3) Arsimi universitar
- 4) Arsimim pasuniversitar

4. Profesioni: _____;

5. Pozita në ndërmarrje:

- 1. Pronar
- 2. Menaxher kryesor
- 3. Menaxher/zyrtar financiar
- 4. Tjetër (specifiko) _____

6. A përgatitini Pasqyra financiare sipas SNRF siç kërkohet nga ligjet në fuqi?

- 1. Po
- 2. Jo

Nëse Jo , Çfarë planesh keni për zbatimin e SNRF në të ardhmen?

7. Ne cilin vit keni bërë me se pari auditimin e jashtëm?

8. Me auditimin e pasqyrave financiare a është rritur besueshmëria e pasqyrave financiare:

Po = 1

Jo

=2

9. Vlerëso efikasitetin e kompanisë prej 1 deri në 5, pas auditimi të parë !

1; 2; 3; 4; 5

10. Vlerëso efikasitetin e ndërmarrjes prej 1 deri në 5, pas auditimit të dytë (?).

1; 2; 3; 4; 5

11. Vlerëso efikasitetin e ndërmarrjes prej 1 deri në 5, pas auditimit të tretë (?).

1; 2; 3; 4; 5

12. Vlerëso rezultatet e auditimit për ndërmarrjen tuaj për vitin 2013!

(prej 1-të dobëta deri në 5 - shumë të mira)

1; 2; 3; 4; 5

13. Vlerëso rezultatet e auditimit për ndërmarrjen tuaj për vitin 2014!

(prej 1-të dobëta deri në 5 – shumë të mira)

1; 2; 3; 4; 5

14. Vlerëso rezultatet e auditimit për ndërmarrjen tuaj për vitin 2015!

(prej 1-të dobëta deri në 5 - shumë të mira)

1; 2; 3; 4; 5

15. Sa ka qenë numri i rekomandimeve në ndërmarrjen tuaj pas auditimit për vitin 2013?

- a) 1-2;**
- b) 3-5**
- c) 6-10**
- d) mbi 10**

16. Sa ka qenë numri i rekomandimeve në ndërmarrjen tuaj pas auditimit për vitin 2014?

- a) 1-2;**
- b) 3-5**
- c) 6-10**
- d) mbi 10**

17. Sa ka qenë numri i rekomandimeve në ndërmarrjen tuaj pas auditimit për vitin 2015?

- a) 1-2;**
- b) 3-5**
- c) 6-10**
- d) mbi 10**

18. Sa i merrni parasysh rekomandimet e auditimit ?

- 1. Aspak**
- 2. Deri diku**
- 3. Mesatarisht**
- 4. Pothuajse plotësisht**
- 5. Plotësisht**

19. Sipas mendimit tuaj, sa ka pasur efekt procesi i auditimit në parandalimin e gabimeve dhe mashtrimeve në kompaninë tuaj pas auditimit të 2013? Vlerëso prej 1 deri në 5.

1; 2; 3; 4; 5

20. Sipas mendimit tuaj, sa ka pasur efekt procesi i auditimit në parandalimin e gabimeve dhe mashtrimeve në kompaninë tuaj pas auditimit të 2014? Vlerëso prej 1 deri në 5.

1; 2; 3; 4; 5

21. Sipas mendimit tuaj, sa ka pasur efekt procesi i auditimit në parandalimin e gabimeve dhe mashtrimeve në kompaninë tuaj pas auditimit të 2013? Vlerëso prej 1 deri në 5.

1; 2; 3; 4; 5

22. Trego nivelin e opinionit që ka dhënë audituesi në auditimin e fundit?

1. Pa rezervë = 1

2. Me rezervë = 2

3. I kundërt = 3

4. Mohim = 4

23. A ka ndikuar auditimi i pasqyrave financiare në rritjen e besueshmërisë së pasqyrave financiare? Vlerëso prej 1 deri në 5!

1; 2; 3; 4; 5

24. Vlerëso me notë 1 deri 5 për efektet e auditimit në procesin monitorues për menaxhimin! (1 = Pa efekt ---- 5 = Efekt shumë pozitiv)

1; 2; 3; 4; 5

25. Sa ka qenë i rëndësishëm auditimi në ngritjen e menaxhimit financiar të ndërmarrjes në përgjithësi?

1. E pa rëndësishme,
2. Pak e rëndësishme,
3. Mesatarisht e rëndësishme,
4. E rëndësishme,
5. Shumë e rëndësishme

26. Vlerëso performancën e ndërmarrjes (prej 1 deri ne 5) para auditimit të parë !

1; 2; 3; 4; 5

27. Vlerëso performancën e ndërmarrjes (prej 1 deri ne 5) pas auditimit të fundit !

1; 2; 3; 4; 5

28. Vlerëso efikasitetin e ndërmarrjes pas auditimit të vitit 2013, prej 1 deri ne 5 !

1; 2; 3; 4; 5

29. Vlerëso efikasitetin e ndërmarrjes pas auditimit te vitit 2014, prej 1 deri ne 5 !

1; 2; 3; 4; 5

30. Vlerëso efikasitetin e ndërmarrjes pas auditimit te vitit 2015, prej 1 deri ne 5 !

1; 2; 3; 4; 5

31. A funksionon Auditimi i Brendshëm (AB) në Organizatën tuaj ?

1 Po

0

Jo

32. A është Njësia e Auditimit të Brendshëm e vendosur në nivelin më të lartë të Organizatës dhe funksionalisht e pavarur nga njësitë e tjera organizative?

1 Po

0 Jo

33. AB ka komunikim të drejtpërdrejtë me aksionarët / bord të drejtorëve? (vlerëso prej 1 deri në 5)

1; 2; 3; 4; 5

34. A janë bërë aranzhimet adekuate, për t'u siguruar që audituesit e brendshëm, a iu shmangen çfarëdo konflikti potencial të interesit? (vlerëso prej 1 deri në 5)

1; 2; 3; 4; 5

35. A ndjekin audituesit brendshëm ndonjë program trajnimi për Edukim të vazhdueshëm profesional – EVP ?

1 Po

2 Jo

36. Nëse Po në vitin e fundit ka marrë pjesë :

a) 1 herë

b) 2 Herë

c) Më shumë se 2 herë

37. A janë realizuar të gjitha auditimet e planifikuara për vitin e kaluar? (vlerëso prej 1- aspak deri në 5-plotësisht)

1; 2; 3; 4; 5

38. A i ka përgatitur menaxhimi planet e veprimit për zbatimin e rekomandimeve të AB?
(vlerëso prej 1-aspak deri në 5-plotësisht)

1; 2; 3; 4; 5

39. A është vendosur procedura përcjellëse për monitorimin e zbatimit të rekomandimeve të dakorduara të AB? (vlerëso prej 1-aspak deri në 5-plotësisht)

1; 2; 3; 4; 5

40. Vlerëso efektin e AB në monitorimin e funksionimit të Kontrollit të Brendshëm - KB
(vlerëso prej 1-aspak deri në 5-plotësisht)

1; 2; 3; 4; 5

41. Vlerëso efektin e AB funksionimin e AB në evitimin e konfliktit të interesit të personeli gjatë kryerjes së detyrave. (vlerëso prej 1-aspak deri në 5-plotësisht)

1; 2; 3; 4; 5