

QEVERISJA E KORPORATAVE DHE AUDITIMI I BRENDSHËM NË SEKTORIN PUBLIK: PROMOVIM I QEVERISJES SË MIRË DHE I PËRMIRËSIMIT TË PERFORMANCËS

Brikenda Vokshi

Dorëzuar
Universitetit European të Tiranës
Shkollës Doktorale

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

Udhëheqës shkencor: Prof. Dr. Vjollca Karapici

Numri i fjalëve: 51,644

Tiranë, Dhjetor 2015

DEKLARATA E AUTORËSISË

Ky material nuk është prezantuar më parë në tërësi ose pjesërisht në këtë institucion dhe as në ndonjë institucion tjetër të ngjashëm me të. Mënyra e mbledhjes, përpunimit dhe analizimit të të dhënave të këtij punimi është krejtësisht puna ime.

ABSTRAKTI

Auditimi është një gur themel dhe një pjesë integrale e kuadrit të qeverisjes së korporatave në njësitë ekonomike, e krijuar për të menaxhuar rreziqet dhe për të arritur objektivat e tyre. Duke siguruar paanësinë, duke bërë vlerësime objektive e nëse burimet publike menaxhohen me përgjegjësi dhe në mënyrë efektive mund të arrihen rezultatet e synuara. Audituesit i ndihmojnë ndërmarrjet e sektorit publik dhe privat për të arritur përgjegjshmërinë dhe integritetin, të përmirësojnë operacionet dhe të rrisin besimin në mesin e qytetarëve dhe palëve të interesuara. Sektori publik luan një rol të madh në pothuajse të gjitha ekonomitë. Për këtë arsye, një sektor publik i qeverisur siç duhet mund të kontribuojë së tepërmi në drejtim të të dyja aspekteve: përmirësimin e jetës së qytetarëve të saj dhe përdorimin e burimeve në mënyrë më efikase.

Qëllimi i këtij studimi është që të shqyrtojë rolin e funksionit të auditimit të brendshëm në qeverisjen e ndërmarrjeve në sektorin publik dhe faktorët që kanë efekt në këtë funksion. Zbulimi tregon se personeli kompetent, pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi dhe roli i Komitetit të Auditimit të Brendshëm brenda ndërmarrjeve janë faktorë më ndikim në rritjen e efektivitetit të auditimit të brendshëm. Ky studim synon të kontribuojë në radhë të parë, duke testuar empirikisht shkallën e rolit të funksionit të auditimit të brendshëm në sektorin publik me faktorët e saj (që janë menaxhimi i riskut, mbështetja e menaxhimit, pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi, personeli adekuat dhe kompetent i auditimit të brendshëm dhe roli i Komitetit të Auditimit).

Roli i funksionit të auditimit të brendshëm në sektorin publik dhe efektiviteti i këtij funksioni në rritjen e performancës janë disa faktorë që nuk janë analizuar më herët nga ndonjë autorë në Kosovë.

ABSTRACT

Auditing is a foundation stone and an integral part of the corporate governance framework in economic entities, created to manage risks and to achieve their objectives. Ensuring impartiality, making objective assessments of whether public resources are managed responsibly and effectively can achieve the intended results. Auditors help public sector enterprises and private enterprises to achieve accountability and integrity, improve operations, and increase confidence among citizens and stakeholders. The public sector plays a major role in almost all economies. Therefore, a public sector governed properly can contribute greatly in terms of both aspects: improving the lives of its citizens and use resources more efficiently.

The purpose of this study is to examine the role of the internal audit function in the governance of public sector enterprises and the factors that affect this function. The discovery shows that competent staff, independence of the audit from management and the audit committee's role within the enterprise influential are factors in increasing the effectiveness of internal audit. This study aims to contribute in the first place, by testing empirically the extent of the role of the function of internal audit in the public sector with its factors (which are risk management, support management, independence of internal audit from management, the staff competent and the role of Committee Audit). The role of the internal audit function in the public sector and the effectiveness of this function to increase performance are factors that were not analyzed before from any author in Kosovo.

FALENDERIME

Unë u jam shumë mirënjohëse të gjithë atyre që më kanë ndihmuar mua në përmbushjen e këtij rrugëtimi drejt përmbushjes së obligimeve për kryerjen e studimeve doktorale, veçanërisht Prof. Dr. Vjollca Karapici, e cila si mbikëqyrësja ime më ndihmoi gjatë pregaditjes dhe përfundimit të kësaj teze.

Një falenderim shumë të madh për bashkëshortin tim, i cili tregoi mirëkuptim, më inkurajojë dhe ishte mbështetja ime e vazhdueshme gjatë kryerjes së këtij studimi dhe gjatë gjithë kursit të doktoraturës.

Poashtu një falenderim i veçantë dhe mirënjohës prindërve të mi, vëllezërve të mi dhe motrave të mija për inkurajimin, mbështetjen dhe ndihmën.

Së fundmi për të gjithë miqtë dhe kolegët, unë u jam me të vërtetë mirënjohëse për mbështetjen tuaj dhe të kuptuarit në të gjithë udhëtimin tim akademik.

PËRMBAJTJA E LËNDËS

Titulli	i
Deklarata e Autorësisë	ii
Abstrakti	iii
Falënderimet	v
Përmbajtja	vii
Lista e Figurave	xi
Lista e Tabelave	xi
Lista e shkurtimeve dhe fjalorit	xii

KAPITULLI 1: HYRJE

1.1 Parathënie	1
1.2 Shtrimi i Problemit	3
1.3 Pyetjet kërkimore dhe hipotezat bazë	5
1.4 Debati aktual mbi problematikën e zgjedhur	6
1.5 Fushëveprimi dhe kufizimi i studimit	7
1.6 Shpjegim i shkurtër i strukturës së punimit	8
1.7 Përmbledhje e Kapitullit – Hyrje	9

KAPITULLI II: RISHIKIMI I LITERATURËS

2.1 Hyrje	11
2.2 Përkufizimi i auditimit të brendshëm.....	13
2.2.1 Llojet e kontrolleve të kryera nga audituesit e brendshëm	15
2.2.2 Efektiviteti i auditimit të brendshëm	17
2.3 Roli i funksionit të auditimit të brendshëm në sektorin publik në Kosovë	20

2.3.2 Cilësia e funksioneve të auditimit të brendshëm	22
2.3.3 Pavarësia e auditimit të brendshëm dhe objektiviteti	24
2.3.4 Stafi adekuat dhe kompetent i auditimit të brendshëm	26
2.3.5 Funksioni i auditimit të brendshëm në Ministrinë e Financave	29
2.3.6 Decentralizimi-funksioni i auditimit të brendshëm i vendosur në nivel entiteti	31
2.3.7 Auditimi i brendshëm si pjesë e zyrës së audituesit të përgjithshëm	32
2.4 Roli i menaxhimit të rrezikut në funksionin e auditimit të brendshëm	33
2.5 Roli i kontrollit në funksionin e auditimit të brendshëm	33
2.6 Përkufizimi i Komitetit të Auditimit	35
2.7 Roli, kontributet dhe funksioni i Komitetit të Auditimit	36
2.8 Raporti ndërmjet Komitetit të Auditimit dhe Menaxhimit.....	37
2.9 Raporti ndërmjet Komitetit të Auditimit dhe auditimit të brendshëm.....	39
2.10 Raporti ndërmjet Komitetit të Auditimit dhe auditimit të jashtëm	43
2.10.1 Natyra e auditimit të jashtëm	45
2.11 Qeverisja në sektorin publik	47
2.12 Përmbledhje – Rishikimi i Literaturës	48

KAPITULLI III: QEVERISJA NË ORGANIZATAT E SEKTORIT PUBLIK

3.1 Hyrje	50
3.2 Kuptimi i Qeverisjes	51
3.2.1 Qeverisja e sektorit publik	57
3.3 Qeverisje vs. menaxhim	60
3.4 Parimet e qeverisjes për sektorin publik	61
3.5 Përgjegjësitë e subjekteve publike	66
3.6 Zgjerimi i thirrjeve për llogaridhënie publike	68

3.7 Ndërmarrjet publike në Kosovë – zhvillimet në kornizën ligjore dhe institucionale	69
3.8 Mirë qeverisja e sektorit publik, kuadri, procesi dhe praktikat	72
3.8.1 Sfidat në matjen e performancës	77
3.9 Përmbledhje – Qeverisja në organizatat e sektorit publik	84

KAPITULLI IV: METODOLOGJIA E KËRKIMIT

4.1 Hyrje	85
4.2 Projektimi i hulumtimit	86
4.2.1 Lloji i hulumtimit	86
4.2.2 Njësia e analizës	87
4.3 Mbledhja e të dhënave dytësore	88
4.4 Mbledhja e të dhënave parësore	88
4.4.1 Përzgjedhja e mostrës	91
4.4.2 Pyetësi Pilot	93
4.5 Analiza	93
4.6 Përmbledhje – Metodologjia e Kërkimit	94

KAPITULLI V: ANALIZA E TË DHËNAVE EMPIRIKE

5.1 Hyrje	95
5.2 Niveli i përgjigjeve	95
5.3 Rezultatet e hulumtimit	96
5.3.1 Karakteristikat e të anketuarve	96
5.4 Analiza e besueshmërisë	100
5.5 Vlerësimi i supozimeve më të vogla	101
5.5.1 Vlerësimi i normalitetit	101
5.5.2 Vlerësimi i heteroskedasticitetit	102
5.5.3 Vlerësimi i multikolinearitetit	103
5.5.4 Vlerësimi i autokorelacionit	105
5.6 Rezultatet e regresionit dhe testimet e hipotezave	105

5.7 Rezultatet e regresionit për efektivitetin e auditimit të brendshëm	106
5.8 Testimi i hipotezave	109
5.9 Përmbledhje – Analiza e të dhënave	115
KAPITULLI VI : DISKUTIME, KONKLUZIONE DHE REKOMANDIME	
6.1 HYRJE	116
6.2 MODELI FUNKSIONAL KONCEPTUAL	116
6.3 PËRFUNDIME	118
6.4 KUFIZIMET E KËTIJ HULUMTIMI	120
6.5 REKOMANDIMET	121
6.6 SUGJERIMET PËR STUDIMET E ARDHSHME	124
 BIBLIOGRAFIA	 125
ANEKSE	149

LISTA E TABELAVE DHE FIGURAVE

Lista e Tabelave

Tabela Nr. 1 - Dallimet në mes qeverisjes së firmave private dhe publike	59
Tabela Nr. 2 – Shpërndarja demografike e të anketuarve	97
Tabela Nr. 3 – Pergjigjet e audituesve të brendshëm	99
Tabela Nr. 4 – Tabela e Besueshmërisë	100
Tabela Nr. 5 – Vlerësimi i normalitetit	101
Tabela Nr. 6 – Testi i heteroskedasticitetit	102
Tabela Nr.7 – Statistikat e kolinearitetit	103
Tabela Nr. 8 – Matricat e korelacionit Pearson	104
Tabela Nr. 9 – Rezultatet e regresionit për efikasitetin e auditimit të brendshëm	107

Lista e Figurave

Figura Nr. 1 - Tre shtyllat e Komitetit të auditimit	36
Figura Nr. 2 – Sistemi i qeverisjes së Korporatave	53
Figura Nr. 3 – Aktivitetet e krahasuara të qeverisjes dhe menaxhimit	60

LISTA E SHKURTIMEVE DHE E FJALORIT

AB – Auditimi i Brendshëm

NJQH – Njesia Qendrore e Harmonizimit

IIA – Instituti i Auditorëve të Brendshëm

OB – Organizatë Buxhetore

NJAB – Njesia e Auditimit të Brendshëm

NP – Ndërmarrje Publike

SPS – Performanca e Sektorit Publik

SMI – Sistemi i Menaxhimit të Informacionit

KAB – Komiteti i Auditimit të Brendshëm

BD – Bordi i Drejtorëve

NJQHAB – Njesia Qendrore e Harmonizimit të Auditimit të Brendshëm

NJPMNP – Njesia për Politika dhe Monitorim të Ndërmarrjeve Publike

KAPITULLI I: HYRJE

1.1 Parathënie

Çdo ndërmarrje publike, duhet të jetë e përgjegjshme në përdorimin e parasë publike dhe në ofrimin efektiv, efikas dhe ekonomik të shërbimeve. Për t'i arritur këto objektiva, funksionimi i auditimit të brendshëm, ka qenë mekanizmi kryesor për kontrollin dhe shfrytëzimin e të gjitha burimeve të pakta në dispozicion në korporatat publike në Kosovë. Gjithnjë e më shumë sistemet më të mëdha dhe më komplekse kërkojnë konkurrencë më të madhe, kështu auditimi i brendshëm është dashur të bëhet gjithnjë e më profesional.

Përveç kësaj, zhvillimi në profesionin e auditimit të brendshëm sjell ndryshime në qëllimet dhe funksionet e klientëve të auditimit të brendshëm. Më parë audituesit e brendshëm janë parë vetëm si një asistent i kontabilistit, por kohët e fundit roli i audituesit të brendshëm sigurisht konsiderohet si një profesion i pavarur, i cili është duke luajtur një rol të rëndësishëm në menaxhimin e organizatave. Përveç kësaj, pavarësia e audituesit të brendshëm ka qenë gjithmonë një çështje e ndjeshme, ndërsa ai/ajo është punonjës i organizatës dhe mbi të gjitha, nuk e ka të organizuar në mënyrë të qartë strukturën apo linjën e raportimit, gjë që e bënë problemin më të komplikuar.

Audituesit e brendshëm, të cilët janë fokus i këtij studimi dhe gjithashtu punonjësit kyq në ndërmarrjet publike, pritet që të punojnë në mënyrë të pavarur dhe objektive për të rritur cilësinë e shërbimeve publike. Po ashtu, të arrihet sistem më i mirë i kontrollit të brendshëm, për të shmangur korrupsionin, për të siguruar sistem më të mirë të qeverisjes së korporatave, për të nxitur llogaridhënien dhe të kemi transparencë më të madhe.

Popullata e synuar për këtë hulumtim kanë qenë njesitë e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike qendrore dhe ndërmarrjet publike lokale në Republikën e Kosovës. Mostrat janë zgjedhur në mënyrë të qëllimshme, nga gjithsejt 60 ndërmarrje publike që operojnë në Kosovë (17 ndërmarrje publike qendrore dhe 43 ndërmarrje publike lokale) janë mbledhur të dhëna nga 52 prej tyre.

Pyetësorët janë dërguar për dy kategoritë, audituesit e brendshëm dhe menaxherët e nivelit të lartë, për të vënë në pah faktorët që ndikojnë në rritjen e efektivitetit të auditimit të brendshëm.

Prandaj, është e rëndësishme që të ketë njësi efektive të auditimit të brendshëm, si pjesë e sistemit të qeverisjes moderne në zyrat e ndërmarrjeve në sektorin publik. Në qeverisjen e korporatave, Auditimi i Brendshëm (AB), ka marrë vëmendje të rritur në vitet e fundit për shkak të arsyeve të ndryshme.

Përmendim disa prej tyre, *së pari*: auditimi i brendshëm lidhet me sistemin e brendshëm të menaxhimit të kontrollit, menaxhimit të rrezikut, përmirësimit të efikasitetit dhe efektivitetit organizativ nëpërmjet ofrimit të kritikave konstruktive dhe rekomandimeve në lidhje me statusin e organizatave. *Së dyti*: duke reduktuar asimetrinë informative gjatë marrjes së vendimeve, shërben si një siguri e brendshme dhe e rëndësishme në procesin e biznesit dhe në raportimin financiar të korporatave.

Përveç kësaj, në profesionin e kontabilitetit, audituesit luajnë një rol të rëndësishëm në shërbim të interesit publik duke rritur llogaridhënien e menaxherëve dhe duke forcuar besimin në procesin e raportimit financiar. Ata shërbejnë si një lidhje e rëndësishme në

procesin e biznesit dhe raportimit financiar të korporatave dhe jo për fitimin e ofruesit në nivel organizativ (Reynolds, 2009). Në lidhje me këtë, auditimi i brendshëm identifikon lidhje të dobëta në sistem, si dhe krijon mundësi potenciale për përmirësim dhe vepron si një mekanizëm reagues për menaxhimin e lartë. Për këtë arsye, organizatat që kërkojnë një sistem të përshtatshëm dhe efektiv të menaxhimit të cilësisë, duhet të kryejnë auditime të brendshme për të siguruar që sistemi funksionon ashtu siq është i menduar (Lindow dhe Raca, 2002).

Këto përkufizime na japin një informatë të gjerë për rëndësinë dhe kontributin e funksioneve të auditimit të brendshëm në organizata. Për shembull, auditimi i brendshëm është i përfshirë në aktivitete këshilluese dhe vlera të shtuara kontribuese për vlerësim dhe përmirësim të efektivitetit të menaxhimit të rrezikut si dhe procesit të qeverisjes (IIA, 2001). Kjo tregon rolin e auditimit të brendshëm, që është duke lëvizur nga objekti i ngushtë i matjes dhe vlerësimit të efektivitetit të kontrolleve të brendshme drejt një fushe me të gjerë të aktiviteteve që krijojnë mundësi për profesionin e auditimit të brendshëm. Të gjitha këto marrin me shumë vëmendje në qeverisjet e korporatave.

1.2 Shtrimi i Problemit

Audituesit e brendshëm kanë të drejtën dhe aftësinë për të pasur qasje në të gjitha informatat në çdo pjesë të organizatës dhe funksioni i tyre shtrihet në të gjitha aktivitetet e sistemit të qeverisjes së korporatave. Të gjitha palët e interesuara, pra, do të përfitojnë nga egzistenca e një funksioni të fortë të auditimit të brendshëm, që do të sigurojë vlera për bazat e tjera të qeverisjes korporative (Smet dhe Mendtion, 2011). E gjithë kjo sepse

audituesit e brendshëm mund të bëjnë menaxherët e linjës me të vetëdijshëm për përgjegjësitë e tyre, mund të veprojnë si konsulent në monitorimin e rrezikut, identifikojnë dobësitë në sistemin e kontrollit të brendshëm dhe lehtësojnë zbatimin e menaxhimit të rrezikut. Po ashtu, audituesit e brendshëm kontribuojnë në përshtatshmërinë e procedurave dhe veprimeve të entitetit të audituar (Dittenhofer, 2001).

Njesitë e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike në Kosovë janë të organizuara në mënyrë joefikase, me aftësi të ulët të stafit teknik, që nuk kanë të pregaditur një plan strategjik për të kryer aktivitetet e tyre për të prodhuar raporte me efektive të auditimit të brendshëm në organizatën e tyre. Përveç kësaj, dëshmitë e auditimit janë të bashkangjitura me raportet e tyre vjetore, por për shkak të qasjes së tyre të kufizuar për lexueshmëri, shpërndarje e kufizuar e drejtuesve të njesisë së auditimit të brendshëm dhe nivelit të ulët të mbikëqyrësve për zbatimin e rekomandimeve të auditimit, duhet të aplikojnë një auditim të brendshëm më efektiv. Përgjigjet e përgjithshme nga menaxhimi për gjetjet dhe rekomandimet e audituesit të brendshëm në përgjithësi nuk janë adekuate në ndërmarrjet publike lokale. Për më tepër, numri i auditimeve aktuale që kryhen në një periudhë janë zakonisht më pak se numri i auditimeve të përcaktuara në planin vjetor të auditimit.

Zona që ishte në këtë fokus të hulumtimit mbi efektivitetin e audituesve të brendshëm, matet në kushtet e aftësisë së audituesit të brendshëm në identifikimin e aktiviteteve të jopajtueshmërisë dhe kontributit të shtuar nga audituesit e brendshëm në njesitë e ndërmarrjeve publike, që janë një koncept i rëndësishëm për të treguar vënien nën ndikim nga audituesit e brendshëm. Kjo do të ketë implikime të gjera në nivel të efektivitetit të auditimit të brendshëm dhe kompetencës.

Aftësia për të planifikuar, ekzekutuar dhe për të komunikuar gjetjet e auditimit janë dimensionet më të përshtatshme për të vlerësuar efektivitetin e auditimit të brendshëm. Në lidhje me këtë, studimi është fokusuar në identifikimin e faktorëve që ndikojnë në efektivitetin e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike. Në mënyrë të veçantë, sa është mbështetja e menaxhimit, sa janë të pavarur audituesit e brendshëm nga menaxhimi, sa kemi staf adekuat dhe kompetent të auditimit të brendshëm dhe cili është roli i Komitetit të Auditimit në rritjen e efektivitetit të auditimit të brendshëm, këto duhet të shqyrtohen dhe të marrim përgjigje.

1.3 Pyetjet kërkimore dhe Hipotezat Bazë

Hulumtimi u jep përgjigje pyetjeve kërkimore të mëposhtme:

- 1. A e rrit efektivitetin e Auditimit të brendshëm mbështetja e dhënë nga menaxhimi?*
- 2. A ka rëndësi funksioni i menaxhimit të riskut në efektivitetin e auditimit të Brendshëm?*
- 3. Pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi, a ndikon në efektivitetin e Auditimit të Brendshëm?*
- 4. A ndikon stafi adekuat dhe kompetent i auditimit të brendshëm në efektivitetin e Auditimit të Brendshëm?*
- 5. A ndikon prania e Komitetit të Auditimit të brendshëm në efektivitetin e auditimit të brendshëm?*

Pas shqyrtimit të literaturës përkatëse specifikisht mbështetja e menaxhimit, funksioni i menaxhimit të riskut, pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi, stafi adekuat

dhe kompetent i auditimit të brendshëm si dhe prania e Komitetit të Auditimit ndikojnë në studimin e efektivitetit të auditimit të brendshëm dhe janë të dizajnuara në hipotezat në vijim:

H1: *Mbështetja e menaxhimit është e lidhur pozitivisht me efektivitetin e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike.*

H2: *Funkcioni i menaxhimit të riskut, aftësia e audituesve të brendshëm në identifikimin e aktiviteteve të mospajtueshmërisë janë të lidhura pozitivisht me efektivitetin e auditimit të brendshëm.*

H3: *Pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi lidhet pozitivisht me efektivitetin e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike.*

H4: *Prania e stafit adekuat dhe kompetent të auditimit të brendshëm në njesitë e ndërmarrjeve publike ka pozitivisht lidhje me efektivitetin e auditimit të brendshëm.*

H5: *Roli i Komitetit të Auditimit në ndërmarrjet publike ka ndikim pozitiv dhe të rëndësishëm në efektivitetin e auditimit të brendshëm.*

1.4 Debati aktual mbi problematikën e zgjedhur

Literatura ekzistuese thekson se roli i funksionit të auditimit të brendshëm mund të identifikohet me tri elemente kryesore, gjegjësisht, vlerësimin dhe përmirësimin e proceseve të menaxhimit të riskut, kontrollit dhe qeverisjes në sektorin publik. Menaxhimi i rrezikut, kontrollit dhe qeverisjes përfshin politikat dhe procedurat e vendosura për të siguruar arritjen e objektivave dhe përfshijnë vlerësimin e duhur të rrezikut, besueshmërinë

e proceseve të raportimit dhe llogaridhënies së brendshme dhe të jashtme, pajtueshmërinë me ligjet dhe rregulloret në fuqi dhe respektimin e sjelljes. Po ashtu, edhe standardet etike të vendosura për organizatat publike dhe punonjësit. Debate të tjera argumentojnë mbikëqyrjen, depërtimin dhe largpamësin, si një element thelbësor i një strukture të fortë të qeverisjes së sektorit publik. Ky studim, megjithatë, mbulon menaxhimin e rrezikut, kontrollit dhe procesin e qeverisjes dhe rolin e funksionit të auditimit të brendshëm në sektorin publik.

Instituti (IIA 2010) thekson se aktiviteti i auditimit të brendshëm duhet të vlerësojë ekspozimin ndaj rrezikut, që ka të bëjë me qeverisjen e organizatave, operacionet dhe sistemet e informacionit në lidhje me: besueshmërinë dhe integritetin e informacionit financiar dhe operacional, efektivitetin dhe efikasitetin e operacioneve dhe programeve, ruajtjen e pasurive dhe pajtueshmërinë me ligjet, rregulloret, politikat, procedurat dhe kontratat.

Në shqyrtimin e literaturës dhe debateve amerikane për auditimin e brendshëm vërejmë se theksohet nevoja e madhe që audituesit e brendshëm jo vetëm që duhet të jenë në gjendje për të vlerësuar rreziqet në organizatat e tyre të mëdha, por ato duhet të jenë në gjendje për të përfunduar analizat për rrezikun kompleks në ngritjen e efektivitetit të auditimit të brendshëm.

1.5 Fushëveprimi dhe kufizimi i studimit

Ky studim, i fokusuar në përcaktuesit e efektivitetit të auditimit të brendshëm, do të jetë më i suksesshëm në qoftë se ai do të kryhej në të gjitha ndërmarrjet e sektorit publik si

dhe në të gjitha organizatat në pronësi private. Por, për shkak të kohës dhe kufizimeve tjera, ai është jashtë prekjeve të studiuesve individual dhe për shkak të kësaj, njesitë e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet e sektorit publik të cilat janë mbuluar nën këtë punë kërkimore janë të kufizuara në 52 ndërmarrje publike qendrore dhe lokale, të zgjedhura me qëllim që të tregojnë efektivitetin e të gjitha njesive të auditimit të tjera të përfshira në këtë studim. Përveç kësaj, qëllimi i këtij studimi është të hetojë përcaktuesit e zgjedhur të efektivitetit të auditimit të brendshëm, të tillë si mbështetja e menaxhimit, funksioni i menaxhimit të riskut, pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi, personeli adekuat dhe kompetent i auditimit të brendshëm dhe roli i Komitetit të Auditimit të brendshëm në njesitë e përzgjedhura të auditimit të ndërmarrjeve në sektorin publik.

1.6 Shpjegim i shkurtër i strukturës së punimit

Ky studim përbëhet nga gjashtë kapituj. Kapitulli i parë me temat e tij ka inkorporuar hyrjen, parashtrimin e problemit me të cilin mirret studimi, pyetjet kërkimore, hipotezat bazë kërkimore të rëndësishme për kryerjen e studimit, debatin aktual për problematikën e zgjedhur, literaturën e përdorur dhe kufizimin e saj si dhe metodologjitë e përdorura për të kryer këtë studim.

Kapitulli i dytë përshkruan shqyrtimin e detajuar mbi rishikimin e literaturës të lidhur me efektivitetin e auditimit të brendshëm dhe variablave të cilat ndikojnë në efektivitetin e auditimit të brendshëm. Në këtë pjesë përfshihen definicione për auditimin e brendshëm, funksionin dhe rolin e tij brenda ndërmarrjeve në sektorin publik në Kosovë, cilësia e funksionit të auditimit të brendshëm, pavarësia dhe objektiviteti i auditimit të brendshëm,

funksioni i menaxhimit të riskut, ndërlidhjen në mes audituesve të brendshëm dhe menaxhimit, ndërlidhjen në mes audituesve të brendshëm dhe Komitetit të Auditimit të brendshëm. Pra, në këtë kapitull do të shtjellohet e tërë literatura që ndërlidhet me efektivitetin e auditimit të brendshëm dhe variablat që kanë ndikim në rritjen e këtij efektiviteti.

Kapitulli i tretë flet për qeverisjen e korporatave në sektorin publik, tregon dallimin në mes termit qeverisje dhe atij menaxhim, shtjellohen parimet kryesore për qeverisje të mirë në ndërmarrjet publike, shtjellohet kuadri ligjor dhe ai institucional i zhvillimit të ndërmarrjeve publike në Kosovë, sfidat në matjen e performancës dhe përmbledhja e kapitullit.

Kapitulli i katërt shpreh informacion në lidhje me teknikat e marrjes së mostrave të përdorura për të kryer hulumtimin, metodat e përdorura, llojin e analizës dhe mbledhjen e të dhënave parësore dhe dytësore, pyetësin pilot dhe vështirësitë e hasura gjatë punës në terren.

Kapitulli i pestë është analiza, diskutimi dhe prezantimi i pjesës së hulumtimit dhe me në fund, kapitulli i fundit, i gjashtë, përshkruan konkluzionet e arritura gjatë testimit të hipotezave dhe rekomandimet e studimit për rastin e ndjekur. Në fund të punimin janë referencat dhe shtojcat.

1.7 Përmbledhje e Kapitullit

Audituesit e brendshëm kanë një ndikim të rëndësishëm për të kontrolluar çdo aktivitet të jopajtushmërisë dhe përputhjes me politikat e themeluara, planet, procedurat, ligjet dhe rregulloret e vendosura nga qeveria, e cila mund të ketë një ndikim të rëndësishëm në operacionet e organizatës. Audituesit e brendshëm janë gjithashtu thelbësore për të shtuar ose për të krijuar vlerë për organizatat, për të shmangur dështimin dhe për të kursyer kostot operative dhe administrative në përputhje me politikat dhe procedurat e organizatës.

Prandaj, ky hulumtim është shumë i domosdoshëm për të treguar funksioni efektiv të audituesve të brendshëm, duke vlerësuar faktorët që përcaktojnë efektivitetin e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike.

KAPITULLI II: RISHIKIMI I LITERATURËS

2.1 Hyrje

Nevoja për të qenë transparent e krijoj profesionin e auditimit të brendshëm dhe sot është bërë pjesë përbërëse dhe e pandashme e çdo organizate moderne. Asnjë nga bizneset e mëdha nuk mund të mos ketë një funksion të tillë. Nëse nuk e kanë deri tani, duhet ta kenë herët a vonë.... (Arthur E. Hald, 1944)

Auditimi i brendshëm përbënë sot një element kryesor të qeverisjes së çdo organizate, pavarësisht nga aktiviteti që kryen apo pronësia që ajo ka. Skandalet që kanë ndodhur në mënyrë të vazhdueshme në korporatat e mëdha, por sidomos ato të tipit të “ENRON“, “Parmalat” etj., rreth viteve 2000, e drejtuan vëmendjen tek nevoja për përmirësimin e qeverisjes së korporatës dhe për forcimin e funksionit të auditimit.

Megjithëse prej kohësh njëri prej rëndësia e auditimit të brendshëm si funksion në mbështetje të qeverisjes së mirë të organizatave, madje kjo rëndësi ishte mishëruar në formulimin e standardeve ndërkombëtare të auditimit të brendshëm, përsëri ishte ky moment që ndikoi në pranimin në praktikë të rolit të auditimit të brendshëm.

Ditët kur audituesi i brendshëm kontrollonte nëse ishin mbledhur apo shumëzuar saktë shifrat nëpër fatura e dokumente të tjera kontabël, janë tashmë të kaluara. Sot, audituesi i brendshëm dhe funksioni i auditimit të brendshëm orientohen tek vlerësimi i rreziqeve të një organizate dhe kontrolleve të vendosura për reduktimin e tyre, me synim përmbushjen e objektivave të organizatës. Sot auditimi i brendshëm konsiderohet si një element kyç për të pasur një aktivitet të suksesshëm.

“Origjina e auditimit fillon që nga kohët kur kontabiliteti sapo kishte filluar... Me zhvillimin e civilizimit, lindi nevoja e një njeriu të besueshëm në lidhje me pasurinë e një tjetri”. (Richard Brown, 1905)

Termi Auditim rrjedh nga fjala latine auditimi - auditare, e cila e ka domethënien "për të dëgjuar", por rreth auditimit është folur që nga koha e Asirisë, egjiptianët, nga sundimi i mbretit Charles-it të madh apo të Edward të I-rë të Anglisë. Egzistenca e auditimit të brendshëm dhe auditimit të jashtëm është e lidhur ngushtë me zhvillimin e krizës ekonomike të vitit 1929 në Shtetet e Bashkuara të Amerikës, sipas specialistit Jacques Renard, kur bizneset janë prekur plotësisht nga shkëputja ekonomike.

Ngritja e funksionit të auditimit të brendshëm dhe të jashtëm buroi nga nevoja për të pasur disa mjete të pavarura të verifikimit me qëllim që të reduktoheshin gabimet nga regjistrimet kontabël, përvetësimet e pasurive dhe mashtrimet brenda organizatave fitimprurëse dhe jofitimprurëse. Funksioni i auditimit ka rrënjë të hershme. Ai ka zënë vend të rëndësishëm në administratën publike qysh në vitet 4000 para Krishtit (P.K.), në Lindjen e Afërt e më pas në Egjipt dhe Kinë.

Më vonë edhe sistemet publike financiare të Babilonisë, Greqisë, Perandorisë Romake, shtetet e Italisë etj., e ndien nevojën për auditim. Kjo nevojë u diktua nga shqetësimi që ekzistonte prej gabimeve dhe pasaktësive në regjistrime, që mund të bëheshin nga punonjësit jokompetentë, por edhe nga shqetësimi prej mashtrimit, që mund të kryhej prej punonjësve të korruptuar. Për pasojë, në këto qytetërime u zhvilluan sisteme të detajuara të spontimeve dhe verifikimeve (O'Reilly, 1998).

Në Europën e shekullit VIII-të, auditimi më tepër përqendrohej në verifikimin e pajtueshmërisë me rregullat dhe normat e dekretuara nga autoritete të ndryshme. Me hyrjen e shekullit të XX-të, theksi u vu në krijimin e një funksioni formal të auditimit të brendshëm. Bazat, zhvillimi dhe evoluimi i profesionit bashkëkohor të auditimit të brendshëm është i lidhur ngushtë me historinë e Institutit të Audituesve të Brendshëm (IIA), një institut ndërkombëtar, i cili u themelua nga 24 anëtarë, të mbledhur në qytetin e Nju Jorkut, SHBA, më 9 dhjetor të vitit 1941.

Prej atij momenti, profesioni i auditimit të brendshëm ka njohur rritje dhe përparim të konsiderueshëm. Nga fundi i viteve 1970, profesioni i auditimit të brendshëm fitoi të drejtën për t'u quajtur "profesion që mund të zhvillohet shpejt dhe në mënyrë të qëndrueshme".

Auditimi në përgjithësi, është një proces sistematik dhe objektiv për marrjen dhe vlerësimin e informacionit apo deklaratat për të vlerësuar shkallën e tyre të përputhjes me kriteret e paracaktuara, dhe komunikimin e rezultateve për përdoruesit e interesuar. Auditimi konsiston në kontrollimin dhe vërteton deklaratat financiare nga një ekspert i pavarur që të sigurojë një opinion mbi faktet dhe saktësinë e të dhënave që përfshihen këtu. Roli i auditimit është që t'u ofrojë përdoruesve një informacion mbi parimet dhe praktikatat e kontabilitetit dhe paraqitjen e pasqyrave financiare të sakta, pozicionim i qartë dhe i plotë financiar dhe performancë të saktë financiare të kompanisë.

Auditimi në sektorin publik ka zgjeruar fokusin e tij nga transaksionet individuale për tek sistemet e kontrollit dhe operacionet programore. Auditimi në sektorin publik duhet të ruajë

karakteristikat përcaktuese që janë baza e kredibilitetit të saj - vlerë që ajo siguron për procesin e qeverisjes - duke përfshirë:

- Pavarësinë e palëve që auditohen dhe një qëndrim objektiv ndaj subjektit nën auditim.
- Përdorimin e proceseve sistematike për të mbledhur dhe analizuar deshmitë substanciale dhe të përshtatshme.
- Krahasimi me kriteret për formulimin e konkluzioneve. Shembuj të kriterëve që përfshijnë standardet, qëllimet / objektivat, rregulloret dhe ligjet.
- Përdorimi i standardeve profesionale të auditimit të pranuarra gjerësisht.

Besueshmëria e veprimtarisë së auditimit forcon qeverisjen publike, duke siguruar për përgjegjshmërinë dhe mbrojtjen e vlerave thelbësore të sektorit publik, të cilën ajo e bënë duke vlerësuar nëse menaxhimi dhe zyrtarët e njesive publike e zhvillojnë biznesin me transparencë ndaj publikut, drejtësi, ndershmëri dhe në përputhje me ligjet dhe rregulloret.

Si një element thelbësor i një strukture të fortë të qeverisjes në sektorin publik, auditimi mbështet rolet qeverisëse të mbikëqyrjes, depërimit dhe largpamësinë e menaxhimit. Suksesi i sektorit publik është matur kryesisht nga aftësia e audituesit të brendshëm për të ofruar shërbime të sukseshme dhe për të kryer programe në një mënyrë të barabartë dhe të përshtatshme. Aktivitetet e auditimit në sektorin publik duhet të kenë autoritetin dhe kompetencën për të vlerësuar përputhshmërinë financiare dhe programet, efektivitetin, ekonominë dhe efikasitetin.

Për më tepër, audituesit e brendshëm gjithashtu duhet të mbrojnë vlerat thelbësore të sektorit publik, pasi ajo i shërben të gjithë qytetarëve.

Audituesit i ndihmojnë vendimmarrësit në mbikëqyrjen që ata e ushtrojnë duke vlerësuar nëse entitetet e sektorit publik janë duke bërë atë që kanë planifikuar, bëjnë shpenzimin e fondeve për qëllimin e menduar dhe në përputhje me ligjet e rregulloret në fuqi. Auditimet që kryhen duke u fokusuar në mbikëqyrjen duhet t'iu përgjigjen këtyre pyetjeve: "A janë zbatuar politikat që kanë qenë si qëllim?" dhe "A janë duke punuar menaxherët në implementimin e kontrolleve efektive për të minimizuar rreziqet e mundshme?".

Auditimi i mbështet strukturat e qeverisjes së sektorit publik duke verifikuar agjensitë dhe programet, raportet e performancës financiare e programore dhe duke testuar besnikërinë e tyre në pajtim me rregullat e organizatës dhe qëllimet e saj. Për më tepër, auditimet e mbikëqyrjes kontribuojnë në llogaridhënien publike duke siguruar qasje në këtë informacion të performancës së palëve të interesuara brenda dhe jashtë organizatës e cila auditohet. Zyrtarët e zgjedhur dhe të emëruar, si dhe menaxherët e sektorit publik janë përgjegjës për vendosjen e drejtimit dhe përcaktimin e objektivave organizative. Përveç kësaj, drejtuesit kanë për detyrë për të vlerësuar rreziqet e mundshme që mund të vijnë nga brenda organizata dhe jashtë saj dhe të vendosë kontrolle efektive për të arritur objektivat dhe për të shmangur rreziqet. Në rolin e tyre mbikëqyrës, audituesit e sektorit publik mund të vlerësojnë dhe raportojnë mbi suksesin e këtyre përpjekjeve.

Audituesit gjithashtu i ndihmojnë organizatat e sektorit publik të shikojnë përpara duke identifikuar trendet e rritjes dhe duke sjell vëmendjen për sfidat e reja para se ato të

bëhen kriza. Aktiviteti i auditimit mund të nxjerrë në pah sfidat që do të vijnë, të tilla si nga trendet demografike, kushtet ekonomike apo ndryshimin e kërcënimeve të sigurisë dhe të identifikojnë rreziqet dhe mundësitë që dalin nga evoluimi me shpejtësi i shkencës dhe teknologjisë, kompleksitetet e shoqërisë moderne, ngjarjet ndërkombëtare dhe ndryshimet në natyrën e ekonomisë.

Këto çështje shpesh përfaqësojnë rreziqet afatgjata që mund të tejkalojnë kushtet e sektorit publik për të zgjedhur zyrtarët apo për të emëruar dhe ndonjëherë mund të marrin prioritet për vëmendjen e ultë, ku burimet e pakta mund të zënë më shumë fokusin afatshkurtër në shqetësimet urgjente. Përveç kësaj, një qasje e përbashkët e auditimit, bazuar në rrezik të auditimit, fokuson auditimin në kuadrin e përgjithshëm të organizatës në menaxhimin e rrezikut, e cila mund të ndihmojë në identifikimin dhe të largojë rreziqet e papranueshme. Nëpërmjet rrezikut të bazuar të auditimit, aktiviteti i auditimit ofron informata të dobishme dhe të rëndësishme për menaxhimin e rreziqeve të organizatës.

Auditimet duke u fokusuar në largpamësi mund të ndihojnë që të përgjigjemi në pyetjen: "Çfarë rishikimeve të politikës apo implementimi do të përmbushte një nevojë në të ardhmen ose do të rrezikonte" kur audituesit e sektorit publik të fokusohet në tendencat e reja dhe të shohin përpara, ata mbështesin vendimmarrjen. Audituesit gjithashtu luajnë një rol kyq për të ndihmuar menaxherët që të kuptojnë dhe të inicojnë vlerësime të rrezikut.

Përveç kësaj, vlerësimi i rrezikut të auditimit siguron që burimet e auditimit janë përdorur në mënyrë efektive për të trajtuar fushat e ekspozimit më të madh.

Nëpërmjet këtyre roleve, audituesit kryejnë funksionin e tyre duke mbrojtur vlerat thelbësore publike. Duke ofruar mbikëqyrje, depërtim, dhe parashikim të shërbimeve, audituesit e sektorit publik ndihmojnë për të siguruar që menaxherët dhe zyrtarët publik të zhvillojnë biznesin e ndërmarrjeve publike në mënyrë transparente, të drejtë dhe me ndershmëri, me drejtësi dhe integritet, ndërsa kryerjen e punës së tyre duke përdorur standardet më të larta të integritetit. Audituesit nuk duhet vetëm të vlerësojnë abuzimin e mundshëm të pushtetit, por, gjithashtu duhet të bëjnë të ditur fuqinë e tyre brenda një organizate. Audituesit mund të shërbejnë si një kontrollë mbi abuzimin e pushtetit. Audituesit në sektorin publik nëse emërohen nga legjislativi apo ekzekutivi ose të zgjedhur nga zgjedhësit duhet të jenë të përgatitur dhe të njohin të gjitha rrethanat, të raportojnë korrupsionin, abuzimin e autoritetit dhe pushtetit ose dështimin për të siguruar kapital apo procesin e rregullt në ushtrimin e një aktiviteti qeveritar apo aktivitet rregullator.

Për shkak se raportimi i tillë mund të sfidojë interesa të fuqishme ose të ngulitura, audituesit mund të kërkojnë disa masa të mbrojtjes së vendeve të punës dhe të jenë në gjendje të raportojnë në mënyrë të pavarur.

Audituesit nuk duhet të abuzojnë me pushtetin e tyre. Roli unik i audituesit në sektorin publik jep fuqinë që mund të jenë të ndjeshëm ndaj abuzimit. Prandaj, puna e vetë audituesit duhet të pasqyrojë të njëjtat parime të transparencës, barazisë dhe integritetit që priten tek sektori publik. Kjo do të thotë se për çështjet e auditimit që kanë me shumë rëndësi, duhet të shkruhen raporte të sakta dhe të balancuara dhe duke e bërë raportimin e auditimit në dispozicion për shqyrtim publik.

2.2 Përkufizimi i Auditimit Të Brendshëm

Historikisht, auditimi i brendshëm është konsideruar si një funksion monitorues, i cili ka luajtur rolin e "policit brenda organizatave dhe të mbikqyrësit" (Morgan, 1979), duke u toleruar si një komponent e domosdoshme e kontrollit organizativ, por, gjithashtu konsiderohej funksion mjaft i rëndësishëm në arritjen e objektivave të mëdha të korporatës.

Megjithatë, Instituti i Audituesve të Brendshëm, (IIA, 1991; Taylor dhe Glezen, 1991; Konrath, 1996) e përkufizon auditimin e brendshëm si "një funksion të vlerësimit të pavarur, i themeluar në kuadër të një organizate për të shqyrtuar dhe vlerësuar aktivitetet e saj si një shërbim për organizatën". Duke masur edhe vlerësimin e efektivitetit të kontrolleve organizative, auditimi i brendshëm, në vetvete, është një pajisje e rëndësishme e kontrollit menaxherial (Carmichael et al., 1996), e cila është e lidhur direkt me strukturën organizative dhe rregullat e përgjithshme të biznesit (Cai, 1997).

Në këtë periudhë, auditimi i brendshëm është i përcaktuar edhe nga COSO (Sponsorizues i Organizatave të Komisionit Treadway, 1992), si një procedurë e cila ofron siguri themelore të biznesit në lidhje me besueshmërinë e çështjeve financiare. Raporti përcakton kontrollin e brendshëm dhe përshkruan një kornizë për kontrollin e brendshëm. Megjithatë, ndryshimi thelbësor i këtij raporti është se ajo gjithashtu ofron kriteret për menaxhimin për të shfrytëzuar mënyrat që të vlerësojnë kontrollet e brendshme (Aldridge dhe Colbert, 1994). Një hap shumë i rëndësishëm është përcaktimi i një definicioni të ri të auditimit të brendshëm të lëshuar nga IIA në qershor të vitit 1999, e cila në mënyrë të qartë thekson se

"aktiviteti i auditimit të brendshëm duhet të vlerësojë dhe të kontribuojë në përmirësimin e menaxhimit të rrezikut, kontrollit dhe qeverisjes" (IIA, 1999).

Përkufizimi i ri, e zhvendos fokusin e funksionit të auditimit të brendshëm nga një prej shërbimeve të sigurisë në atë të vlerës së shtuar dhe përpjekjet për të lëvizur profesionin drejt një qasjeje të standardeve të shtyra me një identitet të rritur (Bou-Raad, 2000; Krogstad et al., 1999). Kohët e fundit, Instituti i Audituesve të Brendshëm (2004) duke deklaruar se aktiviteti i auditimit të brendshëm duhet të vlerësojë dhe të kontribuojë në përmirësimin e menaxhimit të rrezikut, kontrollit dhe qeverisjes, njih rol in e sigurimit dhe të konsultimit të auditimit të brendshëm në qeverisjen korporative.

Kontrollit i brendshëm lëviz në një fushë më të madhe të filozofisë së menaxhimit dhe të zbatimit praktik dhe shton një vlerë, duke ofruar në të njëjtën kohë një qasje sistematike të shkencës në vlerësimin dhe përmirësimin e efektivitetit të bizneseve (Papadatou, 2005,. Karagiorgos et al, 2006).

Nga përkufizimet e mësipërme, është e qartë se kontrolli i brendshëm nuk është vetëm një mjet i njëanshëm për të kontrolluar rendin dhe drejtësinë në situata të caktuara, por kjo është një metodë e zbulimit për vlerën e shtuar në një kompani, duke arritur indeksin e efektivitetit dhe rentabilitetin e kompanisë (Nagy dhe Cenker, 2002; Goodwin, 2004 Karagiorgos et al, 2007.).

Për të kuptuar më mirë së çfarë është auditimi i brendshëm, më e saktë do të ishte t'i referohemi edhe njëherë përkufizimit të shpallur nga IIA:

“Auditimi i brendshëm është një aktivitet sigurie dhe këshillimi, i pavarur dhe objektiv, i ndërtuar për të shtuar vlerë dhe për të përmirësuar operacionet e organizatës. Ai ndihmon organizatën të arrijë objektivat, duke përdorur mjete sistematike në vlerësimin dhe përmirësimin e efektivitetit të administrimit të rrezikut, kontrollit dhe proceseve të drejtimit”.

Ky përkufizim i auditimit të brendshëm qartëson rolin dhe përgjegjësinë e këtij funksioni: Auditimi i brendshëm drejtohet për nga kërkesat e klientëve dhe merret me çështjet kryesore të kontrollit, drejtimit dhe qeverisjes. Kjo realizohet nëpërmjet ofrimit të shërbimeve të sigurisë dhe këshillimit. Auditimi i brendshëm ka kontribut të rëndësishëm në çdo organizatë, pasi në veprimtarinë e vet duhet të tregojë se po i shton vlerë dhe po përmirëson operacionet e organizatës.

Auditimi i brendshëm ka përgjegjësi që ta mbështesë organizatën për të arritur të gjitha objektivat e saj. Është një aktivitet i vlefshëm, pasi udhëhiqet nga standardet, të cilat përbëjnë bazat për dokumentimin e duhur, disiplinën dhe proceset sistematike që sigurojnë cilësinë e performancës së angazhimit të auditimit të brendshëm.

Në këtë përkufizim supozohet se kontrollet ekzistojnë vetëm për të ndihmuar organizatën të administrojë rreziqet e saj dhe të nxisë qeverisjen efektive. Një perspektivë e tillë i zgjeron në mënyrë të konsiderueshme horizontet e auditimit të brendshëm dhe zgjeron fushën e tij të punës, e drejton atë kah administrimi i rreziqeve, kontrollet dhe proceset e qeverisjes.

Auditimi i brendshëm është një veprimtari e pavarur dhe objektive, një organizate i jep siguri për shkallën e kontrollit nga operacionet, një udhëzues për të përmirësuar operacionet dhe të kontribuojë për një vlerë të shtuar. Auditimi i brendshëm i ndihmon organizatës për të arritur objektivat e saj duke vlerësuar një qasje sistematike dhe metodike të proceseve të menaxhimit të rrezikut, kontrollit dhe menaxhimit të subjektit dhe duke bërë propozime për të forcuar efektivitetin e tyre.

Profesioni i auditimit të brendshëm është i bazuar në një kuadër fleksibël të referencës, të njohur në mbarë botën, e cila është përshtatur me kuadrin legjislativ dhe rregullator specifik të secilit vend, në përputhje me rregullat e veçanta që rregullojnë sektorë të ndryshëm dhe organizimin kulturës.

Kështu, në vitet 1990 u kuptua qartësisht se audituesit e brendshëm, në varësi të nevojave dhe preferencave të veçanta të organizatës së tyre, punonin në fusha të ndryshme: auditet e pajtueshmërisë me ligjet, auditet e cikleve të transaksioneve, hetimi i mashtrimeve dhe i parregullsive të tjera, vlerësimi i efikasitetit operacionale, analitike, matja dhe raportimi i rreziqeve operacionale të organizatës, në tërësi dhe aktivitete të tjera sigurie dhe këshillimi.

Në kryerjen e shumë prej këtyre aktiviteteve, audituesit e brendshëm përdorën mjetet e bazuara në nivelin e rrezikut dhe të përqendruara në kontroll. Ata, gjithashtu, përdorën shumë aplikacionet e sofistikuar teknologjike në kryerjen e këtyre auditeve.

Në vitin 1999, Instituti Ndërkombëtar i Auditorëve të Brendshëm (IIA) në SHBA ka lëshuar një përkufizim të ri të auditimit të brendshëm, pas një studimi prej 800 nxënësve, koordinuar nga kontrollorët e universiteteteve Australiane, të tilla si:

Auditimi i brendshëm është një veprimtari e pavarur dhe objektive, një organizatë që i jep siguri për shkallën e kontrollit nga operacionet, një udhëzues për të përmirësuar operacionet dhe të kontribuojnë për një vlerë të shtuar. Auditimi i brendshëm i ndihmon organizatës për të arritur objektivat e saj duke vlerësuar një qasje sistematike dhe metodike të proceseve të menaxhimit të rrezikut, kontrollit dhe menaxhimit të subjektit dhe duke bërë propozime për të forcuar efektivitetin e tyre.

Pra “audituesit e shekullit të 21-të duhet të përgatiten të auditojnë virtualisht çdo gjë, operacionet (duke përfshirë sistemet e kontrollit), performancën, informacionet dhe sistemet e informacionit, pajtueshmërinë me ligjet, pasqyrat financiare, mashtrimet, raportimet dhe cilësinë” (Ratliff, Reding, 2002).

Në fjalor për termin "Fjalët e Auditimit" është dhënë përkufizimi i mëposhtëm:

"Funkcioni i auditimit të brendshëm brenda një organizate ushtrohet në mënyrë të mandatuar dhe bënë vlerësim të pavarur të kontrollit të brendshëm. Kjo qasje specifike do të konkurrojë me kontrollin mirë të rrezikut.

Auditimi i brendshëm është një aktivitet i pavarur objektiv i sigurimit dhe konsultimi i projektuar për të krijuar vlerë dhe për të përmirësuar operacionet e organizatës. Ajo i ndihmon një organizate në arritjen e objektivave të saj duke zbatuar një qasje sistematike

dhe një disiplinë në vlerësimin që i bënë procesit të menaxhimit të riskut dhe përmirësimin e efikasitetit të këtij procesi dhe kontrollit të brendshëm.

Profesioni i auditimit të brendshëm është i bazuar në një kuadër fleksibël të referencës, të njohur në mbarë botën, e cila është përshtatur me kuadrin legjislativ dhe rregullator specifik të secilit vend, në përputhje me rregullat e veçanta që rregullojnë sektorë të ndryshëm dhe organizimin kulturës.

Referenca e auditimit të brendshëm përfshinë:

a) Koncepti i auditimit të brendshëm, i cili tregon disa elemente thelbësore:

- Auditimi i brendshëm kryen funksione të siguri së dhe këshillues;
- Fushat e saj të përgjegjësisë janë të riskut, kontrollit të brendshëm dhe të njësive të menaxhimit,
- Qëllimi i auditimit të brendshëm është për të shtuar vlerën për organizatat:

b) Kodi i sjelljes, i cili siguron audituesit e brendshëm të punojnë në bazë të parimeve dhe vlerave që u mundësojnë atyre që të përqëndrohen në praktikën e tyre profesionale në përputhje me kontekstin specifik;

c) Rregullat (standardet) për praktikën profesionale të auditimit të brendshëm, i cili udhëheq audituesit e saj për të kryer misionet dhe aktivitetet e menaxhimit;

d) Masat për implementimin e funksioneve kompetente dhe të shpjegojë rregullat (standardet) dhe të japë rekomandohet për praktikat më të mira;

d) Mbështetje për zhvillimin profesional, të përbërë kryesisht nga punime dhe artikuj, dokumente të punës dhe takime, konferenca dhe seminare të ndryshme në lidhje me auditimin e brendshëm.

Një auditim i brendshëm efektiv në ndërmarrjet publike forcon qeverisjen materialisht duke rritur aftësinë e qytetarëve për të mbajtur entitetet publike përgjegjëse të sektorit të tyre. Audituesit kryejnë një funksion të rëndësishëm sidomos në ato aspekte të qeverisjes që janë thelbësore për promovimin e besueshmërinë, barazisë dhe sjelljen e duhur të zyrtarëve të sektorit publik, duke reduktuar rrezikun e korrupsionit publik.

Prandaj, është e rëndësishme që aktivitetet e auditimit janë konfiguruar siç duhet dhe të ketë një mandat të gjerë për të arritur këto objektiva. Aktiviteti i auditimit duhet të fuqizohet për të vepruar me integritet dhe të prodhojnë shërbime të besueshme, edhe pse mjetet specifike me të cilat auditorët duhet të arrijnë këto qëllime. Në një minimum, aktivitetet e auditimit të sektorit publik duhet të plotësojnë këto kritere:

- Duhet të kenë Pavarësi Organizative - Pavarësia Organizative lejon aktivitetin e auditimit që të kryejë punën pa ndërhyrje nga subjekti nën auditim. Aktiviteti i auditimit duhet të ketë pavarësi të mjaftueshme nga ato që është e nevojshme për të kryer auditimin në mënyrë që ajo mund të kryejë dhe të perceptohet për të kryer punën e saj pa ndërhyrje. Shoqëruar me objektivitet, pavarësia organizative kontribuon në saktësinë e punës së auditorëve dhe aftësinë për të mbështetur në rezultatet e raportuara.

Pavarësia është e ndikuar në masë të madhe nga mënyra se si një shef ekzekutiv i ndërmarrjes publike nuk ndërpret punën e audituesit të brendshëm.

- Të ketë një mandat formal - Fuqitë e veprimtarisë së auditimit dhe detyrat e audituesve duhet të themelohet nga manuali I auditimit të brendshëm për sektorin publik, Karta, ose ndonjë dokument tjetër themelor juridik. Në mesin e temave të tjera, ky dokument do të trajtojë procedurat dhe kërkesat e raportimit dhe obligimin e entitetit të audituar për të bashkëpunuar me audituesin e brendshëm
- Të ketë qasje të pakufizuar - Auditimet duhet të kryhen me qasje të plotë dhe të pakufizuar të të punësuarve, prona dhe të dhënat duhet të jenë të përshtatshme për kryerjen e aktiviteteve të auditimit.
- Njesitë e auditimit të brendshëm duhet të kenë financimi të mjaftueshëm - Aktiviteti i auditimit duhet të ketë fonde të mjaftueshme në lidhje me madhësinë e përgjegjësisë së saj të auditimit. Ky element i rëndësishëm nuk duhet të lihet nën kontrollin e organizatës që auditohet, sepse buxheti ndikon në kapacitetin e veprimtarisë së auditimit për të kryer përgjegjësitë e veta.
- Stafi i njesisë së auditimit të brendshëm duhet të ketë udhëheqje kompetente - Udhëheqësi i njesisë së auditimit të brendshëm duhet të jetë në gjendje që të bëjë vlerësime në mënyrë të pavarur dhe të jenë në mënyrë efektive të rekrutuar, të mbajtur dhe të aftë për të menaxhuar me staf shumë të aftë, pa ndikim të padrejtë menaxherial apo politik. Udhëheqësi duhet të jetë i njoftuar me standardet e auditimit, të cilat janë të zbatueshme, profesionalisht të jetë i kualifikuar, mundësisht i certifikuar nga institucionet e auditimit dhe të jetë kompetent për të mbikëqyr dhe për të menaxhuar një funksion auditimi.

-
- Të ketë staf objektiv - stafi i një veprimtarie të auditimit të brendshëm duhet të jetë objektiv. Stafi i auditimit duhet të ketë qëndrime të paanshme dhe për të shmangur ndonjë konflikt të interesit. Konflikti i interesave është një situatë në të cilën një auditor i brendshëm, i cili është në një pozicion të besimit, ka një interes të konkurrojnë profesionale apo personale. Një konflikt i interesit mund të ekzistojnë edhe nëse nuk ka rezultate joetike ose akte të papërshtatshme. Një konflikt i tillë mund të krijojë një pamje të pahijshme që mund të minojë besimin e audituesit të brendshëm, të aktivitetit të auditimit të brendshëm, dhe të profesionit të auditimit. Për më tepër, konflikti i interesit mund të pengojë aftësinë e individit për të kryer detyrat dhe përgjegjësitë e auditimit objektivisht.
 - Njesia e auditimit të brendshëm duhet të ketë personel kompetent - Aktiviteti i auditimit ka nevojë për një staf profesional që kolektivisht ka kualifikimet e nevojshme dhe kompetencën për të kryer gamën e plotë të kontrolleve të kërkuara nga mandati i saj. Audituesit duhet të përputhen me kërkesat e vazhdueshme minimale arsimore të themeluara nga organizatat e tyre përkatëse dhe standardet profesionale.
 - Mbështetja e palëve të interesuara - Legjitimiteti i veprimtarisë së auditimit dhe misioni që ka e duhet të kuptohet dhe të mbështetet nga një gamë të gjerë të zgjedhur dhe të emëruar si zyrtarë të sektorit publik, si dhe nga mediat dhe qytetarët e përfshirë.
 - Standardet profesionale të auditimit - Standardet profesionale të auditimit, të tilla si korniza e Praktikave Profesionale Ndërkombëtare (IPPF), e shpallur nga Instituti i

Auditorëve të Brendshëm, të mbështetur dhe me zbatimin e elementeve të mëparshme duhet të sigurojë një kornizë për të promovuar punën e auditimit të cilësisë që është sistematike, objektive dhe në bazë të provave. Ashtu si shumë subjekte të sektorit publik që kanë miratuar standardet e kontrollit të brendshëm, qoftë si kërkesa apo udhëzime për menaxherët e sektorit publik, aktivitetet e auditimit duhet të kryejnë punën e tyre në përputhje me standardet e njohura.

Subjekti i sektorit publik duhet të krijojë mbrojtje për të siguruar që aktivitetet e auditimit janë të autorizuar që të raportojnë çështjet e rëndësishme për autoritetet përkatëse mbikëqyrëse. Një nga mënyrat për ta realizuar këtë mbrojtje është përmes krijimit të një komisioni të pavarur të auditimit. Për të ruajtur pavarësinë, shërbimet e auditorëve në sektorin publik duhet të kenë rolin këshillues dhe asnjëherë nuk duhet të marrin rolin e menaxhimit. Për më tepër, audituesit duhet të ruajnë pavarësinë dhe objektivitetin për çdo punë pasuese të kryer të auditimit ku kanë kryer shërbime këshilluese më parë.

Pra, siq e pame në sqarimet e mësipërme nuk është një karakteristikë e përhapur e sektorit publik për të dëgjuar britmat e qeverisjes për një funksion efektiv të auditimit të brendshëm për të përmbushur përgjegjësitë e kërkuara nga palët e interesuara. Një funksion i shëndetshëm i ndërtuar i auditimit të brendshëm mund të luaj një rol jetik në procesin e qeverisjes dhe llogaridhënies së institucioneve të sektorit publik me vlerësimet e tyre mbi efektivitetin e kontrolleve kyçe organizative, qeverisjes dhe proceseve të menaxhimit të rrezikut (Asare, 2009). Ky funksion i shëndetshëm i auditimit të brendshëm të menaxhimit të rrezikut, kontrollit dhe procesin e qeverisjes kërkon pavarësi organizative, mandat

formal, qasje të pakufizuar, fonde të mjaftueshme, udhëheqje kompetente, personel të kualifikuar, mbështetje të menaxhimit dhe standardet profesionale të auditimit (IIA, 2006). Deri në çfarë mase, ekzistenca e këtyre elementeve e lidhur me menaxhimin e rrezikut, kontrollit dhe qeverisjes dhe rolet e funksionit të auditimit të brendshëm në qeverisjen e sektorit publik është rrallë e hetuar në mënyrë empirike. Edhe pse shumica e studiuesve pajtohen se roli i funksionit të auditimit të brendshëm në qeverisjen e sektorit publik është e detyrueshme, ende nuk ka studime adekuate të mëparshme empirike mbi këtë çështje në Kosovë.

Literatura ekzistuese thekson se roli i funksionit të auditimit të brendshëm mund të identifikohet se përfshin tri elemente kryesore, gjegjësisht vlerësimin dhe përmirësimin e proceseve të menaxhimit të riskut, kontrollit dhe qeverisjes në sektorin publik. Menaxhimi i rrezikut, kontrollit dhe qeverisjes përfshin politikat dhe procedurat e vendosura për të siguruar arritjen e objektivave dhe të përfshijë vlerësimin e duhur të rrezikut, besueshmërinë e proceseve të raportimit dhe llogaridhënies së brendshme dhe të jashtme, pajtueshmërinë me ligjet dhe rregulloret në fuqi dhe respektimin e sjelljes. Poashtu edhe standardet etike të vendosur për organizatat publike dhe punonjësit. Të tjerë argumentojnë mbikëqyrje, depërtim dhe largpamësi, si një element thelbësor i një strukture të forte të qeverisjes së sektorit publik (IIA, 2006).

2.2.1 Llojet e kontrolleve të kryera nga audituesit e brendshëm

Auditimi i Brendshëm përfshin shërbimet e sigurisë ose shërbimet e konsultimit. Një angazhim i funksionit të auditimit të brendshëm për të kryer shërbime të sigurisë kemi një zhvillim të një auditimi me bazë sistemi nëpërmjet auditimit të përputhshmërisë,

auditimit të performancës, auditimit financiar, auditimit të teknologjisë së informacionit apo nëpërmjet kombinimit të llojeve të ndryshme të auditimit. Një angazhim i funksionit të auditimi për shërbimin e konsulencës përfshin veprimtari që kanë funksione këshilluese dhe të tjera funksione si këto: konsulta profesionale, këshillime, ndihmë dhe trajnime profesionale, natyra e të cilave dhe objekti i tyre miratohen nga udhëheqësi i organizatës.

Audituesit e sektorit publik mund të kryejnë auditime me lloje të ndryshme e objektivave. Kërkesat e raportimit financiar, kërkesat e pajtueshmërisë, dhe treguesit e performancës për funksionet e sektorit publik mund të ndryshojnë në mes juridiksioneve dhe llojeve të veprimtarisë (p.sh., shëndeti publik, të zbatimit të ligjit, sigurisë kombëtare, dhe mbrojtja e mjedisit) dhe rezultatet mund të duhen vite për tu materializuar. Rrjedhimisht, do të thotë se për të vlerësuar rregullsinë financiare të sektorit publik dhe performanca e tyre ndryshojnë gjerësisht.

Prandaj, audituesit individual në sektorin publik mund të kryejnë lloje të ndryshme të auditimit dhe të demonstrojnë aftësitë, kompetencat, dhe specializimet e tyre. Për shembull, audituesit e sektorit publik duhet të kuptojnë standardet e kontabilitetit dhe sistemet për të shqyrtuar përgjegjshmërinë financiare, operacionet e programit dhe matjet e performancës për të vlerësuar pajtueshmërinë, suksesi ose progresin e aktiviteteve të qeverisë, standardet dhe praktikat më të mira për qeverisjen e sektorit publik, menaxhimin, dhe kontrollin e brendshëm. Në disa raste, audituesit mund të vlerësojnë besueshmërinë e treguesve ekzistues, por ata gjithashtu duhet të jenë në gjendje për të matur performancën në mënyrë të pavarurdhe të bëjnë vlerësimin e arritjeve dhe një shumëllojshmëri të programeve publike.

Për më tepër, për të bërë rekomandime të dobishme se siduhet të veprojnë ndërmarrjet e sektorit publik për të përmirësuar operacionet, ata duhet të jenë në gjendje të aplikojnë standardet dhe praktikat e mira e të veçanta për menaxhimin dhe llojin e operacionit që është duke u shqyrtuar.

Përzgjedhja e llojit të auditimit apo shërbimit të kryer është e bazuar në autoritetin e veprimtarisë së auditimit dhe qëllimet e tij, si dhe nevojat dhe çështjet që duhet të adresohen. Shtrirja e veprimtarisë së auditimit dhe punësqë ata e kryejnë varet në autoritetin që i është dhënë sipas legjislacionit të saj duke bërë të mundur dhe nevojat apo rreziqet me të cilat ballafaqohet organizimi i punës audituese. Në fokus të gjerë lejohet që aktiviteti i auditimit të ketë fleksibilitet për të përdorur një qasje të bazuar në rrezik për auditim, duke u fokusuar në zonat më shqetësuese ose rrezikun, duke kontribuar vlerë nëpër tërë organizatën. Fokusi i gjerë i auditimit gjithashtu konsideron që aktivitetet e organizatës qeverisjese, të cilat mund të ndihmojnë organizatat të arrijë objektivat e saj dhe qëllimet prioritare për të përmirësuar kuadrin e saj të qeverisjes, duke përfshirë kodin e tij etik.

Fokusi i ngushtë i auditimit përfshin testimin e transaksioneve individuale për gabime apo për pajtim me kushtet e kontratës, politikat, rregulloret apo ligjet. Shtrirja e punës audituese mund të ndryshojë në mes të këtyre ekstremeve, dhe të përfshijnë aktivitete të tilla si rishikimin e kontrolleve të brendshme, proceset dhe sistemet për të identifikuar dobësitë sistematike dhe të propozojnë përmirësime operacionale. Zakonisht, dy llojet e fokusit janë të nevojshme për njëfarë ndryshimi për të arritur ndikim më efektiv nga një aktivitet i auditimit në sektorin publik.

Legjislacioni dhe standardet e Auditimit të Brendshëm i referohen llojeve të ndryshme të veprimtarive të Auditimit të cilat vijojnë si më poshtë:

- a. **Auditimi mbi bazë sistemi** - përfaqëson një vlerësim në thellësi të sistemeve të menaxhimit financiar dhe kontrollit të brendshëm të vendosura nga menaxhimi, më qëllim që të përcaktojnë nëse ato po funksionojnë me kosto efektive, në mënyrë eficiente dhe në pajtim me arritjen e objektivave, dhe që janë në gjendje të identifikojnë mangësitë dhe të ndërmarrin veprime korrigjuese.
- b. **Auditimi i përputhshmërisë** - përfaqëson ekzaminimin e veprimtarive të subjektit në procesin e realizimit të objektivave në këndvështrimin e përputhjes së tyre me ligjet dhe rregullat. Auditimi i pajtueshmërisë si funksion ka që të egzaminojë nëse organizata operon në pajtim me ligjet dhe rregulloret në fuqi.
- c. **Auditimi i performancës** – përfaqëson procesin e programeve dhe shkallën e realizimit të tyre, në lidhje me kursimin, dobinë dhe frytshmërinë.

Kursimi - është përdorimi i burimeve në një masë të caktuar dhe më më kujdes i për një veprimtari, duke pasë për bazë ruajtjen e cilësisë.

Dobia – kuptojmë ndërlidhjen në mes të rezultatin që kemi arritur dhe burimeve që I kemi përdorur për të prodhuar të mirat apo shërbimet.

Frytshmëria - nënkupton nivelin e realizimit të objektivave dhe mardhëniet ndërmjet rezultatit të pritur dhe rezultatit faktik të veprimtarisë.

Auditimi i performancës bënë ekzaminimin e shërbimeve të kryera, sa ato kanë qenë cilësore dhe nëse këto shërbime i shtojnë “vlerë për para”. Auditimet e

performancës, zakonisht përfshijnë krahasimin e informacionit të kostos dhe shërbimit, dhe mundësimin e shërbimit nga organizata të tjera të ngjashme.

Audituesit e brendshëm sistematik mbledhin prova për të vlerësuar aspektet e performancës së programit përtej raportimit financiar. Sepse llojet e shërbimeve të sektorit publik janë të gjera, llojet e objektivave të përshtatshme për auditimin e performancës do të ndryshojnë. Gjithashtu, në varësi të juridiksionit, një vargveprimtarish dhe fokusi i auditimit të performancës do të ndryshojnë. Në kontekstin e saj më të gjerë, objektivat e auditimit të performancës mund të vlerësojnë:

- Efektiviteti - vlerëson arritjet e programit. A ka një program për të arritur objektivat e saj? Cilat janë rezultatet e programit apo rezultatet, të menduara dhe të pamenduara?
- Efikasiteti - shqyrton, produktivitetin e kostos për njësi apo treguesve të tillë si normat e përdorimit, ngecjet apo koha e pritjeve të shërbimit. Të bëjë operacione për të maksimizuar rezultatet në lidhje me kostot dhe inputet e tjera të resurseve (p.sh., numri i rinovimeve të licencës për orë e stafit).
- Ekonomia - ekzaminon shkallën në të cilën një operacion i sektorit publik ka minimizuar përdorimin e saj të inputeve (p.sh., paratë, burimet e personeli, pajisjet ose objektet) në përputhje me nevojat e kualitetit të programit. Për shembull, një auditim i ekonomisë mund të vlerësojë vlefshmërinë e një procesi konkurrues të prokurimit për të siguruar që shpenzimet janë kontrolluar.

-
- Përputhshmëria - sprovon konformitetin e organizatës me kërkesat objektive, standardet apo kriteret e përdorura. Këto lloje të auditimeve zakonisht vlerësojnë pajtueshmërinë me ligjet dhe rregulloret, kushtet e kontratës, kërkesat e granteve si dhe politikat dhe procedurat organizative. Një shërbim relativisht i ri, auditimi mjedisor, ndihmon për të shqyrtuar pajtueshmërinë me rregulloret mjedisore.
 - Besueshmëria e të dhënave - vlerëson kontrollet e brendshme dhe raportimet për çështjet jofinanciare, të tilla si masat e performancës.
 - Politika dhe vlerësimet e tjera të ardhshme (forëard-looking) - vlerëson programet apo politikat alternative, parashikimet e rezultateve të mundshme në program nën supozime të ndryshme, apo vlerëson avantazhet apo disavantazhet e propozimeve të ndryshme legislative. Audituesit gjithashtu mund të përpilojnë informatat mbi standartet, ose praktikën e mirë për të ndihmuar në vlerësimin dhe dizajnimin e programit ose praktikat e menaxhimit.
 - Vlerësimi i rrezikut - identifikon rreziqet që mund të ndikojnë në arritjen e qëllimeve strategjike dhe financiare të organizatës dhe objektivat, vlerëson reagimin e drejtuesve ndaj këtyre rreziqeve. Në sektorin publik, rreziqet shkojnë përtej rreziqeve normale financiare dhe operationale dhe këtu mund të përfshijnë rreziqe politike dhe shoqërore. Për shembull, disa rreziqe të sektorit publik që përfshijnë pasoja politike dhe ekonomike të perceptimit të publikut për trajtim të drejtë dhe të barabartë të qytetarëve, kafshët, mjedisin dhe të tjerët. Audituesit gjithashtu mund të kryejë vlerësime të rrezikut për të zgjedhur këto problematika dhe të planifikojnë auditimet.

d. Auditimet Financiare – janë funksione që kryhen për të bërë vlerësimin e saktësisë dhe plotësisë së regjistrimeve dhe gjendjeve të llogarive të kompanisë. Auditimet financiare i përdorin testet thelbësore, rishikimet analitike, dhe procedurat e tjera për të vlerësimin, të cilat mund të përfshijnë ose të mos përfshijnë testet funksionale apo rishikimet e transaksioneve të llogarive.

Auditimet financiare përcaktojnë nëse informacioni financiar i subjektit publik paraqet në mënyrë të besueshme pozitën financiare, rezultatet e operacioneve dhe ndryshimet e subjektit të audituar në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit Publik. Procedurat e punës së auditmit financiar duhet të paraqiten në formë më të detajuar. Audituesit shprehin një opinion mbi prezantimin e pasqyrave financiare në përputhje me parimet e kontabilitetit të përcaktuara ose të pranuara (rregullsia). Shpeshherë kryhen nga auditues të jashtëm - ose revizorë komerciale apo auditues nga një degë tjetër e sektorit publik - ky tip i auditimit mund të fokusohet në mënyrë të përshtatshme me kontabilitetin për aktivet dhe shpenzimet, siç raportohet nga subjekti i sektorit publik. Përveç mendimit të pasqyrat financiare, auditimet financiare gjithashtu mund të shqyrtojnë besueshmërinë e informacionit financiar specifik, pajtueshmërinë me procedurat dhe rregullat përkatëse, ose ruajtjen e aseteve.

e. Auditime të Teknologjisë së Informacionit (TI) - një auditim i teknologjisë së informacionit ka si fokus vetëm kontrollet që janë të vendosura brenda një organizate. Ky lloj auditimi mund të përfshijë auditimin e të gjithë kontrolleve të sistemit të TI në një organizatë ose vetëm të një fushe të organizatës, si për shembull, të fushës së llogarisë. Auditimet e TI më shpesh bëhen kur në një fushë të

veçantë llogarie është vendosur një sistem i ri.

- f. *Angazhimet e Auditimit për këshillim*** - një angazhim këshillues është një egzaminim i sistemeve me qëllim të përmirësimit të kontrolleve ekzistuese. Krahëuar me auditimet me bazë sistemi, angazhimi këshillues është më i kufizuar pasi nuk teston kontrollet e brendshme ekzistuese, por thjesht vëren projektimin/ndërtimin e sistemit që shqyrtohet.

Audituesit mund të ofrojnë këshilla objektive, ekspert në një varg fushash në të cilat ata posedojnë ekspertizë. Bazuar në njohuritë dhe ekspertizën e tyre, ata mund të ofrojnë këshilla teknike për çështjet që lidhen me qeverisjen e mirë, të llogaridhënies, praktikën etike dhe programet antikorruption, vlerësim të riskut dhe menaxhimin efektiv, kontrollet e brendshme, proceset e shëndosha të biznesit, zhvillimin e sistemeve të teknologjisë së informacionit dhe operacioneve, menaxhimin e projekteve, vlerësimin e programit dhe fusha të tjera që ndikojnë në efektivitetin, efikasitetin dhe ekonominë e operacioneve. Përveç kësaj, audituesit mund të ofrojnë shërbime (p.sh., të kontrollit dhe vlerësimit të riskut të punëtorëve) dhe trajnime në fusha të tilla si vetëdijësimin kundër mashtrimit, matjen e performancës dhe dizajn të kontrollit. Ata gjithashtu mund të ofrojnë këshilla mbi zbatimin e rekomandimeve të auditimit.

Në ofrimin këshillues / Shërbimet e Asistencës, audituesit duhet të mbeten të pavarur. Megjithatë audituesit mund të kenë një rol këshillues, të ofrojnë këshilla teknike dhe të bëjnë rekomandime për menaxhimin, ata nuk mund të marrin vendime të menaxhimit

ose të marrin një rol të menaxhimit. Për më tepër, ata duhet të ruajnë pavarësinë dhe objektivitetin për auditimet e mëvonshëm të kryera në çdo program që ka nivele të konsiderueshme dhe të marrin këshilla apo ndihmë në fazat e tij formuese. Me fjalë të tjera, audituesit nuk duhet të kontrollojnë punën e tyre.

g. Angazhimet e auditimit për Shërbim konsultimi - Audituesit e Brendshëm kur kryejnë shërbim konsultimi veprojnë në kapacitetin e këshilluesit për menaxhimin e një organizate. Një gjë e tillë do të thotë se Audituesit e Brendshëm kanë një rol këshillues aktiv në një fushë të caktuar dhe jo të rishikojnë në mënyrë të pavarur atë që u ka propozuar menaxhimi.

2.2.2 Efektiviteti i Auditimit të Brendshëm

Roli Efektiv i auditimit të brendshëm ndërlidhet edhe me aftësitë e komunikimit të audituesve të brendshëm me palët që janë të interesuara siq janë: Menaxhimi Ekzekutiv, Komiteti i Auditimit dhe përdorues të tjerë të raporteve të punës që i lëshon audituesi i brendshëm. Një auditues i brendshëm i suksesshëm që kryen punën në mënyrë efektive di të vlerësojë rëndësinë që ka zhvillimi i vazhdueshëm i dokumentacionit dhe informatave bindëse për të jap një konkluzion të qartë.

Autorë të ndryshëm kanë definuar termin "efektivitetin" si më poshtë; për shembull, Arena dhe Azzone (2009) e kanë përcaktuar efektivitetin si "kapacitetin për të marrë rezultate që janë në përputhje me objektivat".

Dittenhofer (2001) "Efektiviteti është arritja e qëllimeve të brendshme të auditimit dhe objektivat duke i përdorur masat e parashikuara si faktor për përcaktimin e faktorëve të

tillë". Mihret dhe Yismaë, (2007) Efektiviteti i auditimit të brendshëm është përcaktuar si "shkallë në të cilën një zyrë e auditimit të brendshëm i plotëson objektivat e saj të synuara ose shkallën e saj në të cilën ajo e plotëson rezultatin e synuar".

Të gjitha këta tre autorët e lartëcekur e kanë përcaktuar efektivitetin në drejtim të arritjes së qëllimeve dhe objektivave të Auditimit të Brendshëm, ndonëse interpretohet në mënyra të ndryshme.

Mihret dhe Yismaw (2007) përshkruan karakteristikat e njësive të auditimit të brendshëm efektive nga pika e parë e auditimit të brendshëm. Një auditim i brendshëm efektiv:

- ✚ Ndërmerr një vlerësim të pavarur të sistemeve dhe procedurave financiare e operative;
- ✚ Kontribuon në arritjen e qëllimeve organizative;
- ✚ Nevojat janë përkushtim i menaxhimit për implementimin e rekomandimeve;
- ✚ Ofron rekomandime të dobishme për përmirësime sipas nevojës;
- ✚ Ndikuar negativisht nga mungesa e vëmendjes nga menaxhimi, dhe
- ✚ Mbështetja e managementit është një gjë e natyrshme për auditimin e brendshëm efektiv.

Derisa; Sarens dhe Beelde (2006), nxjerrin në pah kontributin dhe rolin e auditimit të brendshëm në organizata ose qeverisje korporative nga pika e menaxhimit më të lartë për pritje të mendimit. Menaxhimi i lartë pret auditimin e brendshëm:

- ✚ Për të kompensuar për humbjen e drejtimit të kontrollit që rezulton nga rritja organizative;

- ✚ Kompleksiteti, të jetë mbrojtja e kulturës korporative përmes kontakteve personale me njerëzit në terren;
- ✚ Të jetë një mbështetëse në funksionimin, monitorimin dhe përmirësimin e menaxhimit të rrezikut dhe sistemin e kontrollit të brendshëm;
- ✚ Për të pregaditur një terren trajnimi për menaxherët e ardhshme, dhe
- ✚ Të bashkëpunojnë në mënyrë aktive me audituesit e jashtëm për të rritur mbulimin e përgjithshëm të auditimit.

Kjo tregon se auditimi i brendshëm dhe menaxhimi është njësia e ndërruar që duhet të ketë bashkëpunim për të arritur qëllimet e organizatës. Ndërsa duke bërë aktivitetet e tyre, ka disa vlera që njësia e auditimit të brendshëm kërkon nga menaxhimi (të tilla si mbështetja e menaxhimit, përkushtimi etj.,) dhe se menaxhimi kërkon nga auditimi i brendshëm për të shtuar vlerën e organizatës dhe mbështetje në vendimmarrje duke siguruar informata të mjaftueshme dhe reduktim në asimetrinë informative, monitorimin dhe përmirësimin e menaxhimit të riskut dhe të sistemit të kontrollit të brendshëm.

Në këtë situatë, efektiviteti i auditimit të brendshëm do të thotë aftësia e audituesit të brendshëm për të arritur objektivin e vendosur në kuadër të pushtetit lokal. Kjo shkon së bashku që objektivat e auditimit të brendshëm për çdo organizatë janë në varësi të qëllimeve të përcaktuara nga menaxhimi i organizatës (Pungas, 2003) si të tilla, qëllimi i auditimit të brendshëm në qeverinë lokale duhet gjithashtu të shkon në një kohë më të gjatë me grupe me menaxhimin e këshillave të veçanta, edhe pse shkalla e efektivitetit të auditimit të brendshëm ka tendencë të ndryshojë në nivel organizativ, si dhe vend (el-Tëajry et al., 2003).

Kjo do të thotë se efikasiteti i auditimit të brendshëm mund të ndryshojë në nivel lokal. Në lidhje me këtë, auditimi i brendshëm duhet të jetë në gjendje për të arritur objektivin e vendosur në mënyrë që të përmirësohet performanca e organizatës. Si rrjedhojë, për të përcaktuar nëse funksioni i auditimit të brendshëm është duke funksionuar në mënyrë efektive apo jo, disa gjëra duhet ti marrim në konsideratë të cilat përfshijnë; identifikimin e objektivit themelor të auditimit të brendshëm; të përcaktojmë qëllimet që do të realizohet nga ana e auditimit të brendshëm dhe për të vendosur masat që do të ndihmojnë drejt arritjes së këtyre qëllimeve (Aguolu, 2009, Dittenhofer, 2001) ndërsa Cassandra në (2008) argumentuan se për të arritur objektivin e auditimit të brendshëm, ekzistojnë tre kushte themelore duhet të plotësohen për të kënaqur pavarësinë dmth; Statusi organizativ; dhe objektiviteti, gjithashtu (Feizizadeh, 2012) konsideron se se, për një funksion efikas të auditimit të brendshëm dhe për të arritur nivele të larta të efikasitetit janë këto katër artikujt që duhet të mirren parasysh; shkon së bashku me nevojat e palëve të interesuara; arrin më e mirë për aftësitë e tij; në përputhje me standardet relevante profesionale dhe; Masat e performancës.

Kështu, (Beckmerhagen në 2004) argumentoi gjithashtu se efektiviteti i auditimit nuk duhet të matet në bazë të arritjes së objektivave të auditimit ose në numrin e gjetjeve të vetëm audituesit të brendshëm, por edhe më e rëndësishme është për të përcaktuar cilësinë dhe përshtatshmërinë e planit të auditimit, ekzekutimin dhe të ndjekjen e rekomandimeve.

Në mënyrë të ngjashme, Aksionarët duhet të kenë fuqinë për të hequr çdo auditues të brendshëm që është i paefektshëm (Dhamankar & Khandewale, 2003). Kjo duhet të jetë në përputhje me këshillin lokal duke hequr të gjithë ata auditues të brendshëm që nuk janë

efektive, pavarësisht ofrimit të të gjitha kushteve të nevojshme që mund të ketë për të përmirësuar efektivitetin e tyre.

Në përgjithësi, hulumtuesit gjithashtu kanë treguar disa nga arsyet e efikasitetit të auditimit të brendshëm që përfshijnë; Kontrollat joefektive të menaxhimit, definimi jo i qartë i objektivave nga ana e disa organizatave dhe mbështetja e pamjaftueshme nga ana menaxhimit të lartë (Ahmed et al, 2009; Dittenhofer 2001; Unegbu & Kida, 2011). Prandaj, në pajtim me këtë, pasojat e një auditimit të brendshëm joefektiv në menaxhimin e sektorit publik mund të çojë në mundësinë e shfaqjes së mashtrimit, përputhshmëri të ulët ose jo me politikat dhe procedurat e brendshme, vendime financiar të paefektshme për operacionet e suksesshme të punës (Unegbu & Kida, 2011).

Për këtë arsye, auditime të brendshme efektive të kryera për një vlerësim të pavarur të informacionit dhe sistemeve dhe procedurave financiare dhe operative, me qëllim për të dhënë rekomandime të mira për përmirësime (Mihret & Yismaw, 2007; Neë Delhi, 2006). Kjo është arsyeja pse organizimi i duhur i brendshëm është gjithashtu faktor thelbësor që të çojnë në arritjen e efektivitetit të auditimit të brendshëm.

Në mënyrë të ngjashme, efektiviteti i auditimit të brendshëm mund të rrisë duke siguruar konsistencë në dokumentacionin e punës së auditimit, cilësinë e raportimit dhe zbatimin e duhur të rekomandimeve të tyre (Mihret & Yismaw, 2007). Prandaj, duke pasur auditimin e brendshëm efektiv brenda organizatës, automatikisht do të ndihmon për të arritur performancën dhe profitabilitetit dhe parandalon humbjen e të ardhurave në veçanti në sektorin publik (Vijayakumar & Nagaraja, 2012) edhe pse Pilcher Gilchrist dhe Singh

(2011) vërehet se efikasitetin dhe efektivitetin e Auditimi në kontekst të sektorit publik është më komplekse se në sektorin privat. Por pastaj duhet të merren parasysh për efektivitetin e auditorëve të brendshëm veçanërisht në nivel lokal në mënyrë që të përmirësojnë standardin e tyre.

2.3 Roli i funksionit të auditimit të brendshëm në sektorin publik në Kosovë

Sektori publik në Kosovë karakterizohet nga një ndarje e madhe. Shumica e organizatave buxhetore janë të vogla sa i përket buxhetit, veprimeve, personelit dhe vëllimit të shërbimeve publike. Pothuajse secila prej tyre ka një auditor të brendshëm të organizatës ose njësi të veten të Auditimit të Brendshëm (AB-së).

Përshtypja e përgjithshme është që shërbimi i auditimit të brendshëm nuk përdoret në mënyrë efikase për të përmirësuar veprimet e Organizatave Buxhetore (OB-ve). Njëkohësisht, ka disa organizata që drejojnë procese komplekse duke ju ekspozuar rrezikut të lartë dhe kanë vëllim të madh të shpenzimit të cilave iu nevojiten njësi më të mëdha të AB-së.

Sistemet demokratike nëpër vende të ndryshme të botës sot kërkojnë që përveç tjerash qeveritë të jenë shumë efektive në përdorimin dhe shfrytëzimin e fondeve publike. Këto sisteme duhet të kryejnë shërbime më efektive, me më eficiencë dhe në të mirë të zhvillimit ekonomik të vendeve të tyre. Për të qenë të sigurt dhe për të jap garanci për këtë, duhet të paraqiten e të luajnë rolin e tyre secili prej akterëve të përfshirë në skenë, siç janë rregullatorët, media, etj. Natyrisht rol shumë i rëndësishëm i takon procesit të monitorimit

dhe procesit të vlerësimit, dy funksione këto që nuk mund të realizohen pa kaluar nëpër procedurat dhe standardet e duhura dhe pa funksionin dhe rolin e audituesve të brendshëm.

Progresi ekonomik e social i njerëzimit sot është i lidhur ngushtë me zhvillimet në teknologjinë e informacionit e cila mundëson hartimin dhe përdorimin e sistemeve të komplikuar, monitorimi e vlerësimi i të cilave kërkon një përgatitje shumë të lartë profesionale të ekspertëve të fushës së auditimit. Përdorimi i vlerave të mëdha të fondeve publike kërkon kompetenca më të larta dhe më të gjera për profesionistët si të menaxhimit ashtu edhe ata të kontrollit e ekzaminimit , kërkon që përvec rritjes së vazhdueshme profesionale profesionistët të zgjerojnë edhe objektin e tyre të auditimit, duke e shtrirë në vlerësimin e rreziqeve, dhe vlerësimin e ekonomisë, për të garantuar përdorimin sa më efektiv dhe në mënyrën më të mirë të mundshme edhe burimet e rralla.

Avancimi i teknologjisë në kohët e sotme është një mjet që mundëson të dhëna të shpejta e të sakta dhe në një kohë shumë të shkurtër, duke lënë kohën e nevojshme për menxhimin e rreziqeve, pasi gabimet e devijimet mund të kapen e të evidentohen në një kohë shumë më të shpejtë.

Auditimi i brendshëm në sektorin publik, sjell këto dobi:

- ✚ Aktiviteti i auditimit ndihmon qeverinë për të qenë llogaridhënëse ndaj publikut, duke matur zbatimin e ligjit, rregulloreve dhe kontrolleve të vendosura, si dhe efektivitetin, ekonomizimin dhe efikasitetin e veprimeve;
- ✚ Aktiviteti i auditimit u ofron siguri objektive organeve mbikëqyrëse, rreth seriozitetit dhe besueshmërisë së raporteve financiare dhe raporteve të

performancës, të përgatitura nga menaxhimi;

- ✚ Aktiviteti i auditimit mund të ndihmoj menaxhimin e sektorit publik në arritjen e qëllimeve dhe objektivave të tyre duke përmirësuar sistemet dhe shërbimet e organizatës;
- ✚ Prania e rregullt e auditorëve mund të ndihmoj në mbrojtjen e pasurive të qeverisë, duke parandaluar mashtrimin, humbjen dhe keqpërdorimin; si dhe
- ✚ Kontributi i auditimeve mund t'u ndihmoj punonjësve në përmirësimin e performancës së përgjithshme të punës dhe në zbatimin e kontrolleve të vendosura.

2.3.1 Organizimi i auditimit të brendshëm në Kosovë

Misioni i departamentit të auditimit të brendshëm, është të ofroj shërbimet të pavarura, objektive, siguroese dhe këshillëdhënëse të dizajnuara që të shtojnë vlerën dhe të përmirësojnë operacionet e organizatës. Ky departament është një ndihmë për organizatën që ajo t'i arrijë objektivat e parapara duke pas një qasje të disiplinuar dhe në formë sistematike për të qenë e gatshme të vlerësojë dhe të bëjë përmirësimin efektiv të proceseve të menaxhimit të rrezikut, kontrollit të brendshëm dhe qeverisjes së organizatës në përgjithësi.

Fushëveprimi i punës së departamentit të auditimit të brendshëm, është që të përcaktohet nëse organizata po mirret me proceset e menaxhimit të rrezikut, kontrollit dhe qeverisjes siç është planifikuar dhe siq bëhet përqaqësimi nga menaxhimi, është i përshtatshëm dhe funksionon në mënyrë që të siguroj që:

-
- Rreziqet të identifikohen dhe menaxhohen si duhet;
 - Ndërveprimi me grupet e ndryshme të qeverisjes të ndodhë sipas nevojës;
 - Informata të mjaftueshme financiare, menaxheriale dhe operative të janë të sakta, të besueshme dhe me kohë;
 - Veprimet e punonjësve të janë në pajtueshmëri me politikat, standardet, procedurat dhe ligjet e rregulloret e aplikueshme;
 - Burimet të sigurohen në mënyrë ekonomike, të përdoren me efikasitet dhe të mbrohen në mënyrë adekuate;
 - Të arrihen programet, planet dhe objektivat;
 - Cilësia dhe përmirësimi i vazhdueshëm të promovohen në procesin e kontrollit të organizatës dhe
 - Çështjet me rëndësi nga aspekti i respektimit të ligjeve dhe rregulloreve dhe që janë me ndikim në organizatë janë të adresuar në mënyrë të duhur. Egzistojnë mundësitë që të përmirësohet kontrolli i menaxhimit, fitimi i organizatës dhe mund të identifikohen të gjitha aspektet negative gjatë procesit të auditimit. Këto gjetje do të komunikohen në nivelin e menaxhimit adekuat.

Elementët kryesor për funksionimin e auditimit të brendshëm në Sektorin Publik të Kosovës janë: korniza legjislativë për auditim të brendshëm dhe aktet kyç në auditim. Korniza legjislativë për auditim të brendshëm përfshinë: Ligjin për auditim të brendshëm, doracakun e auditimit të brendshëm, standardet ndërkombëtare për auditim të brendshëm, kodin e etikës, praktikat më të mira profesionale për auditim të brendshëm, modelin e statutit

për NjAB, Udhëzimin administrativ për krijimin dhe funksionimin e Komiteteve të Auditimit, praktikat më të mira për Komitete të Auditimit dhe model statutin e Komiteteve të Auditimit.

Akterët kyç për funksionimin e auditimit të brendshëm në Qeverinë e Kosovës janë:

- Njësia Qendrore për Harmonizimin e Auditimit të Brendshëm,
- Njësitë e Auditimit të Brendshëm,
- Audituesit e Brendshëm,
- Komitetet e Auditimit dhe
- Menaxhimi.

2.3.2 Cilësia e funksioneve të auditimit të brendshëm

Menaxhimi i lartë i subjektit të Sektorit Publik është përgjegjës për zbatimin e kontrolleve të brendshme efektive, përfshirë funksionin e auditimit të brendshëm që qeveriset nga Ligji për Auditim të Brendshëm. NjAB janë krijuar nga Subjekti i Sektorit Publik (SSP) për të i ofruar menaxhimit siguri se sistemi i kontrollit të brendshëm është funksional dhe se burimet publike përdoren në mënyrë efikase dhe efektive si dhe të jap rekomandime për përmirësimin e tyre.

Çdo organizatë, pavarësisht nga struktura, forma, qëllimi, lloji i kapitalit në veprimtarinë e vet ndërmerr rrezeqe të caktuara. Për përmbushjen e objektivave që ka organizata, e rëndësishme është që këto rrezeqe të njihen dhe të administrohen.

Procesi i administrimit të rrezeqeve realizohet nga krejt organizata, sipas një modeli i cili përshkruhet nga Jean-Pierre Garitte (2011), si i përbërë nga tri vija mbrojtëse.

Procesi i njohjes dhe administrimit të rreziqeve bëhet nga punonjësit dhe drejtuesit e operacioneve të organizatës, gjatë kryerjes së veprimtarisë së përditshme. Rreziqet njihen duke i identifikuar dhe i vlerësuar ato. Rreziqet reduktohen nëpërmjet vendosjes së kontrolleve. Rreziqet administrohen nëpërmjet procesit të vënies në funksionim të kontrolleve dhe mbikëqyrjes së këtij procesi nga drejtuesit e nivelit të ulët deri te niveli i lartë. Pikërisht ajo pjesë e organizatës, e cila përbëhet nga punonjësit dhe drejtuesit e angazhuar në veprimtarinë e përditshme të saj, është pronare, përgjegjëse dhe jep llogari për vlerësimin e rreziqeve, kontrollin e rreziqeve dhe reduktimin e tyre. Në këtë mënyrë ata shndërrohen në vijën e parë të mbrojtjes së organizatës.

Duke qenë se përmbushja e objektivave është tepër e rëndësishme, organizatat ndërtojnë vijën e dytë të mbrojtjes, e cila realizon mbikëqyrjen e rreziqeve dhe efektivitetin e kontrollit të tyre në vijën e parë të mbrojtjes. Vija e dytë e mbrojtjes përbëhet nga funksione të tilla si: kontrolli financiar, inspektimi, hetimi i mashtrimit, administrimi i rrezikut, kontrolli i brendshëm, pajtueshmëria me ligjet dhe rregullat. Vija e dytë e mbrojtjes realizon në mënyrë të pavarur vlerësimin e rrezikut, strategjisë së organizatës për të marrë rrezik mbi vete, e raportimit të rrezikut dhe të përshtatshmërisë së planeve të hartuara për zvogëlimin e rrezikut.

Në vijën e tretë të mbrojtjes qëndron funksioni i auditimit të brendshëm, i cili jep siguri mbi funksionimin e dy vijave të para të mbrojtjes, mbi përshtatshmërinë dhe efektivitetin e kontrolleve të brendshme, si dhe mbi efektivitetin e zbatimit të politikave. Rëndësia shërbimeve të sigurisë që ofron auditimi i brendshëm është se vija e tretë e mbrojtjes e kryen funksionin e saj në mënyrë të pavarur nga punonjësit dhe drejtimi i

angazhuar në veprimtarinë e përditshme të organizatës. Për pasojë, auditimi i brendshëm kërkohet të mos jetë pjesë e operacioneve të organizatës dhe as në administrimin apo drejtimin e tyre, si dhe të raportojë në nivelet më të larta të organizatës, siç janë bordi apo i Komiteti i Auditimit.

Ky model gjen zbatim në çdo organizatë, por zhvillimi i funksioneve brenda secilës vijë mbrojtëse varet gjerësisht nga madhësia dhe kompleksiteti i organizatës, fusha ku vepron, rreziqet me të cilat përballlet, shtrirja gjeografike etj. Kur kemi një oragnizatë të madhe, e cila ka një strukturë të organizimit dhe aktivitete shumë komplekse, e që është organizatë shumëkombëshe dhe shtrihet në zona të ndryshme dhe më të gjera gjeografike, e cila përballlet me nivele të larta rreziku dhe rreziqe të shumëfishta apo që vepron në industri sensitive (si p.sh., industria bankare), duhet të ketë më të përshtatshëm të kontrollit të brendshëm që të minimizojë risqet e mundshme në organizatë. Asnjëherë nuk kërkohet që rreziku të jetë zero. Një rrezik zero, sipas Jean-Pierre Garitte, thotë që kemi edhe zero aktivitete dhe normalisht nuk kemi fitim. Ajo që kërkohet është kontrolli i përshtatshëm i rreziqeve të ndërmarra, duke ndjekur parimin e kosto-efektivitet.

2.3.3 Pavarësia e auditimit të brendshëm dhe objektiviteti

Auditimi i brendshëm kryhet në mjedise të ndryshme ligjore dhe kulturore; brenda organizatave madhësia, qëllimi, kompleksiteti, dhe struktura e të cilave ndryshon; dhe nga persona brenda apo jashtë organizatës.

Ndërkohë që dallimet mund të ndikojnë në praktikën e auditimit të brendshëm në secilin mjedis, përputhshmëria me Standardet ndërkombëtare të IAB mbi praktikën profesionale të auditimit të brendshëm është thelbësore për përmbushjen e përgjegjësive të autorëve të brendshëm dhe për aktivitetin e auditimit të brendshëm.

Aktiviteti i auditimit të brendshëm duhet të jetë i lirë nga ndërhyrjet gjatë përcaktimit të fushëveprimit të auditimit të brendshëm, kryerjes së punës, dhe komunikimit të rezultateve. Audituesit e brendshëm janë të pavarur brenda një organizate por kjo nuk nënkupton edhe pavarësinë e tyre me organizatën sepse audituesit e brendshëm janë staf i brendshëm apo të punësuar në organizatë dhe rrjedhimisht nuk e kanë pavarësinë e auditorëve të jashtëm. Pavarësia në punën e audituesit të brendshëm ka shumë rëndësi sepse ata duhet të jenë shumë profesional në punën e tyre, të paanshëm, dhe të anashkalojnë konflikte të mundshme fushëveprimit të auditimit të brendshëm, kryerjes së punës, dhe komunikimit të rezultateve.

Ndodh që në kompani të shumta, audituesit e brendshëm janë pothuajse tërësisht të varur nga menaxhimi ekzekutiv i kompanisë. Në raste të tilla, audituesit e brendshëm luajnë vetëm rolin e konsultanit të biznesit për menaxhimin e lartë dhe siguria objektive që ata mund të ofrojnë si tek menaxhmenti ekzekutiv ashtu edhe tek bordi i drejtorëve është shumë e kufizuar.

Auditimi i brendshëm në mënyrë tipike në të gjithë procesin e menaxhimit, për të ruajtur objektivitetin, për të rritur besueshmërinë e informacionit, të jenë të lirë nga rreziku i papranueshëm i paragjykimëve materiale, dhe të nxjerrë raporte sipas mendimit të

arsyeshëm dhe të besueshme të auditimit, është e nevojshme që të jetë i pavarur (IIA, 2001). Megjithatë, për shkak të një marrëdhënie shpesh të fortë drejtpërdrejtë ose të tërthortë ndërmjet auditimit të brendshëm dhe Kryeshefit Ekzekutiv ose kryeshefit për Financa, është e arsyeshme të pritët që menaxhimi i lartë është në gjendje të ushtrojë një ndikim domethënies mbi auditimin e brendshëm (Van Peurse, 2005).

Pavarësia në fakt ekziston kur audituesit janë në të vërtetë në gjendje të veprojnë me objektivitet, integritet, paanshmëri dhe të lirë nga çdo konflikt interesi. Ndërsa koncepti i pavarësisë në pamjen është audituesi duhet të perceptohet nga të tjerët (pala e tretë publik ose të tjera), të jetë e pavarur. Në këtë rast, konflikti i interesit do të ekzistojë kur një person i arsyeshëm, me njohuri të plotë të të gjitha fakteve relevante dhe rrethanat, do të arrijnë në përfundimin se audituesi, ose një anëtar profesional i ekipit të auditimit, nuk është i aftë për të ushtruar gjykim objektiv dhe të paanshëm në lidhje me zhvillimin e auditimit të entitetit të audituar.

Audituesit duhet të jenë mjaft të pavarur nga ata që janë të nevojshme për të audituar në mënyrë që të kryejnë punën e tyre pa ndërhyrje. Shoqëruar me objektivitet, pavarësia organizative kontribuon në saktësinë e punës së audituesit dhe i jep punëdhënësit besimin se ata mund të mbështetët në rezultatet dhe raportet (Cohen & Sayag, 2010). Megjithatë, Hellman N. (2011) sugjeruan që kryeshefat ekzekutiv kërkojnë të ndikojnë në planifikimin e auditimit, veçanërisht në lidhje me kontrollet e brendshme dhe përzgjedhjen dhe qëllimin e subjekteve që i nënshtrohen auditimit; dhe kjo në këmbim dëmton pavarësinë e audituesve të brendshëm.

Në mënyrë që të ruajë statusin organizativ audituesit të tyre për pavarësi të brendshëm dhe pozitën është gjithashtu e rëndësishme që është e lidhur me perceptimin e menaxhimit. Kjo është për shkak se ajo u mundëson atyre të ushtrojnë detyrat e tyre në mënyrë të pavarur dhe të veprojnë në mënyrë objektive. Si Stewart dhe Subramaniam (2010) rishikimi nën statusin organizativ se efektiviteti i auditimit të brendshëm duhet t'i jepet status i përshtatshëm në organizatë për të mundësuar funksion të ushtrojë pavarësinë organizative dhe audituesit e brendshëm individuale për të vepruar në mënyrë objektive që nga audituesit e brendshëm gjenden në një pozicion unik si punonjës të një organizate me përgjegjësi për të vlerësuar dhe monitoruar vendimet e bëra nga menaxhimi dhe gjithashtu të menaxhimit.

Për më tepër, shumë auditorë kanë argumentuar se për të arritur objektivat e auditimit dhe të bëhet pavarësi efektive organizative është shumë e rëndësishme. Për shembull, pavarësia e departamentit të auditimit të brendshëm dhe niveli i autoritetit të cilit i referohet raporti i brendshëm stafi i auditimit janë kritere të rëndësishme që ndikojnë në objektivitetin e punës së saj, dhe ka shtuar se pavarësia organizative është më e rëndësishme për efikasitetin e auditorëve të brendshëm, si ajo mbron audituesin nga presioni ose frikësimi, dhe rrit objektivitetin e punës së auditimit (Cohen & Sayag 2010).

2.3.4 Stafi adekuat dhe kompetent i Auditimit të Brendshëm

Personeli adekuat është thelbësore për një sistem efikas dhe për aftësinë e saj të plotë. Dobësitë në staf mund të çojnë në keqmenaxhim, gabim dhe abuzime, që mund të mohojnë efektin e kontrolleve të tjera. Madhësia e stafit të auditimit të brendshëm dhe kompetenca e auditimit të brendshëm janë karakteristikat kritike të cilësisë së efektivitetit të

auditimit të brendshëm që nuk mund të ndahet. Kjo do të thotë që në mungesë të një dimensionit tjetër nuk mund të kontribuojnë në cilësinë e audituesve të brendshëm.

Përveç kësaj, madhësia e madhe e stafit të auditimit të brendshëm ka shumë përfitime për operacionet e brendshme të njësisë së auditimit të brendshëm. Për çastin, njësitë më të mëdha dhe me madhësi funksionale, nuk do të kenë më shumë mundësi dhe fleksibilitet për të pasur një staf me orar që mund të ndikojnë në efektivitetin e auditimit të brendshëm duke promovuar një marrëdhënie më të shëndetshme dhe duke rezultuar në hetime më objektive të auditimit. Për më tepër, disa autorë argumentojnë se një auditim më staf të madh dhe me madhësi të brendshme me të madhe ka të ngjarë të jetë më mirë me burime, duke përfshirë edhe të pasurit e një fushë të gjerë të punës, status më të lartë organizativ dhe talent më të gjerë të stafit se një njësi më e vogël e auditimit. Gjithashtu, cilësia e punës së auditimit të brendshëm ka të ngjarë të jetë më e lartë në njësitë e auditimit të brendshëm me një përqindje më të madhe të stafit me përvojë të auditimit sesa në ato ndërmarrje me një përqindje më të ulët të përvojës së auditimit.

Personeli i duhur i departamentit të kontrollit të brendshëm dhe menaxhimit të mirë të atij stafi janë çelësat për funksionimin efektiv të auditimit të brendshëm. Një auditim kërkon një staf profesional që kolektivisht ka arsimimin e nevojshëm, trajnim, përvojën dhe kualifikimet profesionale për të kryer gamën e plotë të kontrolleve të kërkuara nga drejtuesit e tij (El-Täaijry et al, 2004). Audituesit duhet të përputhet me kërkesat minimale të arsimit të vazhdueshëm dhe standardet profesionale të publikuara nga organizatat e tyre përkatëse profesionale (IIA, 2001).

IIA-së standardi 1210, në aftësin e audituesit kërkojnë që audituesit e brendshëm duhet të zotërojnë njohuri, aftësi dhe kompetenca të tjera që duhet të kryejnë përgjegjësitë e tyre (IIA, 2001). Përveç kësaj, dimensionet kritike të stafit të auditimit të brendshëm adekuat dhe kompetent është cilësia e stafit të tij të brendshëm të auditimit të matet në aspektin e aftësive të brendshëm të auditorëve. Si pjesë e kësaj, Korniza Kompetenca për Auditimin e Brendshëm (CFIA) fokusohet në aftësitë e nevojshme nga një individ të jetë një auditor i brendshëm efikas.

Shqyrtimi i literaturës që është kryer në mënyrë të veçantë në aftësitë e komunikimit (Smith, 2005) ka deklaruar se zhvillimi i aftësive të komunikimit efektive (të tilla si dëgjimi, ndërpersonale, aftësi të shkruara dhe aftësitë e komunikimit me gojë) është një pjesë e rëndësishme e potencialit të audituesit të brendshëm drejt avancimit. Audituesit e brendshëm duhet të zotërojnë aftësi shumë të zhvilluara në nivel komunikimi që të bëhet një profesionist i suksesshëm. Zhvillimi i këtyre aftësive jo vetëm rrit potencialin e audituesit, por gjithashtu do të përmirësojë cilësinë e auditimeve të kryera.

Përveç dimensioneve që u përmenden mësipër të cilësisë së stafit të auditimit të brendshëm, kompetenca e auditorëve të brendshëm mund të matet në terma të nivelit akademik, përvojën dhe përpjekjet e stafit për zhvillimin e vazhdueshëm profesional dhe pajtueshmërisë me standardet e auditimit. Si sasia e përpjekjeve të auditimit dhe cilësinë e kujdesit profesional ushtruar do të përcaktojë cilësinë e përgjithshme të punës së auditimit të brendshëm (Belay 2007). Arena dhe Azzone, (2009) gjithashtu deklaruan se rritjen e efektivitetit të stafit adekuat dhe kompetent të auditimit të brendshëm në veçanti kur raporti midis numrit të auditorëve të brendshëm të aftë dhe të punësuarve rritet. Kjo tregon se një

numër mjaft i madh i profesionistëve të aftë mundëson auditimin e brendshëm për të bërë detyrat e veta dhe për t'i kryer obligimet me kohë.

2.3.5 Funkzioni i auditimit të brendshëm në Ministrinë e Financave në Kosovë

Ligji mbi Auditimin e Brendshëm, e themelon Njësinë Qendrore Harmonizuese për kryerjen e funksionit të Auditimit të Brendshëm në kuadër të zyrës së Ministrisë së Financave. Njësia Qendrore për Harmonizimin e Auditimit të Brendshëm (NjQH/AB) në Kosovë është themeluar më datë 01 prill të vitit 2008 si një departament i veçantë i vendosur në kuadër të Ministrisë së Financave dhe roli i saj është që të raporton drejtpërsëdrejti tek Ministria, që do t'u ndihmojë dhe këshillojë për kryerjen e detyrave përmbushjen e tyre sipas këtij ligji.

NjQH/AB është e përbërë prej dy njësive:

- Njësia për standarde dhe metodologji, dhe
- Njësia për shqyrtimin dhe analizën e planeve strategjike të njësive të auditimit të brendshëm dhe për raportim.

Misioni i NjQH/AB është organizimi i punës për funksionimin normal të procesit të auditimit të brendshëm në sektorin publik, përcaktimi i politikave të auditimit në përshtatje me standardet ndërkombëtare, trajnimin, zhvillimin dhe aftësimin e përhershëm të auditorëve të brendshëm, rritja e cilësisë së auditimit në të gjitha njësitë e auditimit të brendshëm në sektorin publik, organizimi i mbikëqyrjes së njësive të auditimit, krijimi i një baze për futjen e të dhënave që vlerësojnë aktivitetet e auditimit të brendshëm, hartimi i

standardeve ndërkombëtare të auditimit në pajtim me praktikat më të mira të vendeve të zhvilluara.

2.3.6 Decentralizimi - funksioni i auditimit të brendshëm i vendosur në nivel entiteti në Kosovë

Ligji i Auditimit të Brendshëm (LAB) ofron bazën për AB bazuar në modelin e decentralizuar (deri më 2007, MEF-i ka kryer auditimin për të gjithë). LAB përcakton Njësinë Qendrore Harmonizuese të Auditimit të Brendshëm (NjQHAB-në) e Ministrisë së Ekonomisë dhe Financave (MEF-it) përgjegjëse për caktimin e standardeve të auditimit për aplikim në Republikën e Kosovës dhe përcakton se në çdo organizatë të sektorit publik të jetë e themeluar Njesia e Auditimit të Brendshëm. Ajo poashtu i përkufizon rolet që duhet të kenë këto dy njësi, rolet e udhëheqësve të këtyre njësive dhe të audituesve individual, poashtu përcakton edhe rolin e zyrtarëve në ndërmarrjet publike. Në këtë model të decentralizuar, secila ndërmarrje publike apo organizatë duhet ketë funksionin e auditimit të brendshëm. Ligji për auditimit e brendshëm përkufizon se çdo organizatë duhet të ketë njësinë e vetë të AB (NjAB).

2.3.7 Auditimi i brendshëm si pjesë e zyrës së audituesit të përgjithshëm në Kosovë

Zyra e Audituesit të përgjithshëm kryen auditime të jashtme në pajtueshmëri me ligjin dhe rregulloret e Kosovës. Drejtori i secilës njësi të auditimit të brendshëm është përgjegjës për koordinimin e marrëdhënieve me audituesin e jashtëm (në shumicën e rasteve, audituesi i jashtëm është Zyra e Audituesit të Përgjithshëm). Qëndrimi i kooperimit dhe bashkëpunimit, përshkruan marrëdhënien ideale të NjAB-së me audituesit e jashtëm.

Kjo marrëdhënie, e jo ajo e cila auditimin e brendshëm e konsideron si një vazhdim të rolit të auditimit të jashtëm, është e nevojshme për shkak të dallimit në objektiva. Audituesit e jashtëm kryesisht janë të interesuar në ekzaminimin vjetor që merr formën e verifikimit të aseteve dhe detyrimeve në datën e caktuar dhe analizat e tilla të pasqyrave të të hyrave do t'ju mundësojnë atyre që të shprehin mendimin për saktësinë e pasqyrave financiare. Audituesi i Përgjithshëm ose audituesi tjetër i jashtëm, mund të rishikoj dhe të vlerësoj aktivitetet e auditimit të Njesisë së auditimit të brendshëm si pjesë e sistemit të kontrollit të brendshëm.

2.4 Roli i menaxhimit të rrezikut në funksionin e auditimit të brendshëm

Kërkesa për strategjitë e duhura të menaxhimit të rrezikut në sektorin publik burojnë nga kompleksiteti dhe dinamizmi i mjedisit operativ, nevojat e shoqërisë gjithnjë në rritje të shoqëruara me model të përgjithshëm si paparashikueshmëria dhe pakësimi (ulja) e burimeve për zhvillimin kombëtar (Asare, 2009).

Funksioni i auditimit të brendshëm luan një rol të veçantë në qeverisjen e përbashkët me monitorimin e rreziqeve organizative dhe për të siguruar që proceset organizative janë efikase dhe të kontrolluara në mënyrë efektive. Ky rol unik është vërejtur në të dy aspektet edhe në kërkime dhe poshtu në praktikë. Për shembull, studimet kanë gjetur se prania e funksionit të auditimit të brendshëm ka një efekt parandalues në parregullsi të raportimit financiar dhe vjedhje nga punonjësit. Gordon dhe Smith (1992) kanë gjetur se një funksion i kontrollit, të tilla që janë kryer nga auditimi i brendshëm, mund të çojnë në performancë më të mirë dhe më të fortë. Për më tepër, (Praëitt në 2006) ka gjetur se të moderuarit e

funksionit të auditimit të brendshëm ndikon në nivelin e menaxhimit të të ardhurave në ndërmarrjet publike.

Aktiviteti i auditimit të brendshëm vlerëson ekspozimin ndaj rrezikut në lidhje me qeverisjen e operacioneve të organizatës dhe sistemet e informacionit, në lidhje me efektivitetin dhe efikasitetin e operacioneve, besueshmërinë dhe integritetin e informacioneve financiare dhe operacionale, ruajtjen e pasurive dhe përputhjet me ligjet, rregulloret dhe kontratat. Bazuar në rezultatet e vlerësimit të rrezikut, audituesit e brendshëm bëjnë vlerësimin e përshtatshmërisë dhe efektivitetin se si identifikohen dhe menaxhohen në fushat e mësipërme rreziqet e caktuara. Ata gjithashtu vlerësojnë aspekte të tjera të tilla si çështjet e etikës dhe vlerave në kuadër të organizatës, menaxhimit të performancës, komunikimin e rrezikut dhe kontrollin e informacionit brenda organizatës për të lehtësuar një proces të mirë të qeverisjes (IIA Foundation Research, 2004).

Studimi i Spira & Page (2003) shqyrton ndryshimet për shkak të ridefinimeve themelore të udhëzimeve në lidhje me natyrën e kontrollit të brendshëm si një atributet i qeverisjes së korporatave në Mbretërinë e Bashkuar. Gazeta është fokusuar në këndvështrime sociologjike lidhur me rreziqet si dhe konceptime të tjera në mënyrë që të përshkruajë diskutimin në lidhje me kontrollin e brendshëm dhe menaxhimin e riskut në kuadër të qeverisjes korporative në Mbretërinë e Bashkuar. Qeverisja korporative replikohet me marrëdhëniet e pushtetit dhe rezolutat politike mes aksionarëve, kreditorëve, menaxhimit dhe punës se si ata janë të personifikuar në një histori të caktuar institucionale (Jackson 2000). Për këtë arsye, ideja e rrezikut ishte bërë e domosdoshme për qeverisjen korporative dhe bëhet e lidhur me idenë e kontrollit të brendshëm. Në proces, rëndësia kishte

ndryshuar. Kontrolli i brendshëm ishte nën vlerësimi, pjesërisht për shkak të dështimeve me publicitet të korporatave dhe pjesërisht si rezultat i lëvizjeve drejt profesionalizimit të funksionit të auditimit të brendshëm.

Autori vuri në dukje më tej rolin e audituesit të brendshëm në menaxhimi i riskut duke përfshirë vlerësimin dhe monitorimin e rreziqeve me të cilat organizata përballet, duke rekomanduar kontrollet e nevojshme për të zbutur këto rreziqe dhe vlerësimin e kompromiseve e nevojshme për organizatën për të përmbushur objektivat e saj strategjike dhe operacionale.

Shpesh ndryshimet në teknologjinë e informacionit dhe praktikën e vendimmarrjes në shumë organizata janë motivues lëvizje larg nga të rreptë, kontrolli i njohur për situatat kur përgjegjësia për kontrollin po shtynë poshtë hierarkinë e organizimit dhe ku gabimi i menaxhimit nuk mund të arrihet me aspekte konvencionale, plotësimi është i bazuar në auditimin e brendshëm. Studimi ka qenë në gjendje të tregojë një vëzhgim që në kuadër të politikave të qeverisjes së korporatave, menaxhimi i rrezikut është bërë një linjë e ngushtë me kontrollin e brendshëm i cili propozon shumën që cilat rreziqe janë administruar tashmë dhe që është kapur si një formë e përgjegjshmërisë, sesa fokusin e saj që konsiderohen si një indeks kundër të cilit një matje e performancës është duke u llogaritur.

Vizioni i menaxhimit të riskut, si pjesë e procesit të llogaridhënies, e cila përfshin një ndryshim i cili hijet dallimin në mes të përgjigjeve ndaj rrezikut, nëpërmjet sistemeve të menaxhimit të rrezikut dhe përgjegjësisë së rrezikut (Spira & Internet, 2003).

Instituti (IIA 2010) thekson se veprimtaria e auditimit të brendshëm është që të vlerësojë ekspozimet ndaj rreziqeve të lidhura me organizata dheqeverisjen e saj, operacionet dhe sistemet e informacionit në lidhje me: besueshmërinë dhe integritetin e informacionit financiar dhe operacional, efektivitetin dhe efikasitetin e programeve të operacioneve, ruajtjen e aseteve dhe pajtueshmërin me ligjet, rregulloret, politikat, procedurat dhe kontratat në fuqi.

Në kontekstin e qeverisjes, aktiviteti kryesor i auditimit të brendshëm me respektim të rrezikut është për të monitoruar të gjithë hapat dhe degët e identifikimit të riskut, vlerësimin e efektit potencial të rrezikut për organizatën, përcaktimin e një strategjie për të adresuar rrezikun dhe pastaj monitorimin e mjedisi për rreziqet e reja, si dhe monitorimin e strategjisë së rrezikut dhe kontrollet ekzistuese (Hermanson et al., 2003).

Hass et al. (2006), në shqyrtimin e tyre të literaturës amerikane të auditimit të brendshëm vuri në dukje se audituesit e brendshëm nuk duhet të jenë vetëm në gjendje për të vlerësuar rreziqet në organizatat e tyre të mëdha, por ata duhet të jetë në gjendje të përfundojnë analizat komplekse të rreziqeve.

2.5 Roli i kontrollit në funksionin e auditimit të brendshëm

Asare (2009) thekson se auditimi i brendshëm si një masë kontrolli jo vetëm që e bënë të minimizuar mundësinë për korrupsion nëpërmjet verifikimit të proceseve të prokurimit, por gjithashtu siguron monitorim fizik efektiv të artikujve të kapitalit të prokuruar dhe përdorimit aktual për të shmangur mashtrimin dhe abuzimin.

Përveç këtyre, auditimi i brendshëm ka luajtur një rol aktiv në zbatimin e qeverisjes efektive dhe kontrollet ndërsa duke u kërkuar për të vlerësuar efektivitetin e praktikave të kontrollit të menaxhimit.

Në kontekstin e qeverisjes, aktivitetet kryesore të auditimit të brendshëm në lidhje për të kontrolluar është janë që të sigurojnë kontrolle të vazhdueshme për të adresuar rreziqet kryesore organizative (Hermanson et al., 2003). Standardi 2130 i IIA (2010) vuri në dukje se aktiviteti i auditimit të brendshëm duhet të ndihmojë organizatën në mirëmbajtjen e kontrolleve efektive duke vlerësuar efektivitetin dhe efikasitetin e tyre dhe duke promovuar përmirësimin e vazhdueshëm.

Ngjashëm me këtë, një funksion i auditimit të brendshëm zakonisht vlerëson sistemin e kontrollit të brendshëm të të gjithë procesit të menaxhimit të planifikimit, organizimin dhe drejtimin për të përcaktuar nëse është dhënë siguri e arsyeshme që objektivat dhe qëllimet e kompanisë do të arrihen (Haron et al. 2009). Për të arritur këto role audituesit e brendshëm duhet të inkorporojnë njohuritë e kontrolleve të fituara nga angazhimet e konsulencës në vlerësimin e proceseve të kontrollit të organizatës (IIA, 2010).

Nga përcaktimi i mësipërm i sistemit të kontrollit të brendshëm, ajo që mund të kuptojnë qartë është se të gjitha definicionet lidhen me sigurimin që do të ndihmojë organizatat e sektorit publik në arritjen e objektivave. Prandaj, për qëllim të këtij sistemi efektiv të studimit kontrollit të brendshëm i referohemi masave efektive të kontrollit të përcaktuara nga një organizatë me qëllim të ruajtjes së aseteve të tyre për të siguruar besueshmërinë e të

dhënave financiare dhe jo financiare, si dhe pajtueshmërinë me politikat dhe procedurave përkatëse për të siguruar arritjen e objektivave të organizative.

Në këtë kontekst, ndërmarrjet publike lokale duhet të sigurojnë që sistemi i tyre i kontrollit të brendshëm është krijuar edhe për të ndihmuar auditimin e brendshëm drejt arritjes së objektivit të organizimit. Në mënyrë të ngjashme, cilësia e sistemit të organizimit të brendshëm të kontrollit ka ndikim të rëndësishëm në saktësinë e udhëzimit të menaxhimit, po kështu veprojnë edhe firmat që zbulojnë joefektivitet të sistemit të kontrollit të brendshëm dhe që kanë tendencë më të madhe për të përjetuar gabime të menaxhimit në funksionimin e tyre përveç atyre firmave që raportojnë efektivitet të kontrollit të brendshëm të sistemit (Feng, Li & McVay, 2009).

Prandaj, është përgjegjësi e menaxhimit të një organizate për të siguruar që sistemi efektiv i kontrollit të brendshëm është vënë në vend dhe që do të sigurojë arritjen e objektivave organizative të përcaktuara. Kjo është për shkak se krijimi dhe mbikëqyrja e sistemeve efektive të kontrollit të brendshëm janë përgjegjësi e menaxhimit, e jo e audituesve të brendshëm (Changchit et al, 2001).

Në të njëjtën kohë efektiviteti i sistemi të kontrollit të brendshëm janë shoferët themelor ndaj cilësisë së të ardhurave (Kisha & Schneider, 2008). Në të njëjtën mënyrë, sistem efektiv i kontrollit të brendshëm ka një rol thelbësor për të luajtur në arritjen e suksesit të një firme (Jokipii, 2010). Në përputhje me çështjen e mësipërme, sistem efektiv i kontrollit të brendshëm mund të luajë një rol të rëndësishëm në efikasitetin e audituesve të brendshëm veçanërisht në qeverisjen e ndërmarrjeve publike lokale. Të gjitha ndërmarrjet publike

qeveritare duhet të përmirësojë efektivitetin e sistemit të kontrollit të brendshëm, funksionin e auditimit të brendshëm dhe angazhimin e organizatës për shkak se ato janë faktorët kryesor për të përmirësuar qeverisjen e mirë (Eko & Hariyanto 2011).

Përveç kësaj, sistemi i tillë efektiv i kontrollit të brendshëm mund të jap informacion për menaxhimin e ndërmarrjeve rreth përparimit të njësisë ekonomike, ose mungesa e progresit drejt arritjes së objektivave të tyre (Changchit et al, 2001; Jokipii, 2010; Nilniyom & Chanthinok 2011; Vijayakumar & Nagaraja, 2012; Verdina, 2011). Prandaj, Baltaci dhe Yilmaz (2006) ka vërejtur se vendosja e sistemit të kontrollit të brendshëm dhe praktikave të auditimit në nivelin e qeverisjes së ndërmarrjeve publike lokale dhe atyre qendrore ka marrë pak ose aspak vëmendje. Dhe pa krijimin e një sistemi efektiv të kontrollit të brendshëm në këtë nivel, për zbulimin dhe kontrollin e sjelljes së keqe në pushtetin lokal dhe qendror nuk do të jetë e mundur. Prandaj, zbatimi dhe ruajtja e sistemi të tillë efektiv të kontrollit të brendshëm do të sigurojë përputhshmërinë me ligjet dhe rregullat edhe në sektorët e ndryshëm të ekonomisë (Amudo & Inanga, 2009; Gundling, 2000).

Ndërkohë, ajo është një e mirë për të qeverisjen e ndërmarrjeve publike për të përmirësuar efektivitetin e sistemit të kontrollit të brendshëm të tyre, në mënyrë që të rrisin efektivitetin e auditimit të brendshëm. Për më tepër, përgjegjësitë kryesore të sistemit të kontrollit të brendshëm në këto ndërmarrje publike arrihen për të siguruar mbrojtjen e plotë të aseteve të tyre, duke siguruar përdorimin e duhur të burimeve dhe të këshillave, autorizimin e duhur të të ardhurave dhe shpenzimeve, monitorimin e duhur të shpenzimeve, heqjen e çdo iniciativë të sjelljes së keqe (Kwanbo, 2010). Për shkak të njohjes botërore të rëndësishme së

krijimit efektiv të sistemit të kontrollit të brendshëm në ndërmarrjet publike, disa vende kanë ende sistem të dobët të kontrollit të brendshëm në nivelin e tyre lokal dhe atë qendror.

Gjithashtu ndërmarrjet duhet të përmirësojnë efektivitetin dhe efikasitetin e sistemit të tyre të kontrollit të brendshëm (Nilniyom & Chanthinok, 2011). Në mënyrë të ngjashme, Vijayakumar dhe Nagaraja (2012) tregojnë shqetësimin e tyre se organet drejtuese të subjekteve të sektorit publik duhet të sigurojnë sistem efektiv të kontrollit të brendshëm për shkak se është një nga disa faktorët që ndikojnë në performancën e një organizate dhe ajo luan një rol të rëndësishëm në arritjen e objektivave të menaxhimit për qëllime që do të çojnë në operacione të suksesshme. Nuk është e mjaftueshme për një organizatë që të ketë sistem të kontrolleve të brendshme mbi proceset e tyre kritike, por është për të siguruar se këto kontrolle janë efektive (Candrea, 2006). Al-Tëajry et al (2004) gjithashtu ka gjetur se efektshmëria e sistemit të kontrollit të brendshëm i ndihmon audituesit e jashtëm të mbështeten në punën e audituesve të brendshëm dhe në këtë mënyrë për të përmirësuar efikasitetin e tyre. Prandaj, sistemet e kontrollit të brendshëm janë pjesë integrale e proceseve të menaxhimit të sektorit publik, të cilat duhet të krijohet për të ofruar siguri të arsyeshme se operacionet janë kryer në mënyrë efikase dhe efektive.

Efektiviteti i sistemit të kontrolleve të brendshme është thelbësor për efektivitetin e ndërmarrjeve publike dhe operacioneve të tyre, sepse ato merren me aktivitete ose procedura që janë projektuar për të siguruar siguri të arsyeshme se operacionet janë kryer sipas planit dhe këto mund të ndikojnë në efektivitetin e auditimit të brendshëm. COSO gjithashtu siguron parimet bazë që përfaqësojnë konceptet themelore për efektivitetin e kontrollit të brendshëm në pesë komponentët e kësaj kornize (Candrea, 2006;

Sudsomboon & Ussahaëanitchakit, 2009). Edhe pse Amudo dhe Inanga (2009) argumentuan se dobësia e mekanizmit COSO është dështimi për të njohur teknologjinë e informacionit, si një nga komponentët kryesore të sistemit të kontrollit të brendshëm dhe teknologjia e informacionit është shumë e rëndësishme për kuadrin e kontrollit të brendshëm.

Kjo është pse shumica e organizatave sot përdoren teknologjinë e informacionit për autorizim, fillim, regjistrimin dhe përpunimin e transaksioneve, sepse siguron efektivitetin e saj të sistemit të kontrollit të brendshëm dhe në këtë mënyrë duke e bërë atë si elementin e gjashtë më të rëndësishëm. Në të njëjtën kohë avancimet në teknologjinë e informacionit kanë rritur rëndësinë e vendosur në kontrollet e sistemit të brendshëm (Rezaee et al, 2001). Këto komponente duhet të jenë të pranishme dhe të funksionojnë në mënyrë efektive për çdo sistem të kontrollit të brendshëm për të arritur objektivat organizative (COSO):

- Mjedis i Kontrollit - është aspekti kryesor i menaxhimit të një organizatë, kjo është për shkak se është një reflektim i qëndrimit dhe politikave të menaxhimit në lidhje me rëndësinë e auditimit të brendshëm në njësinë ekonomike (Theofanis, et al 2011). Ajo ka ndikim mbi qëllimet e arritjeve organizative (Aldridge & Colbert, 1994). Megjithatë, ajo është themeli për komponentët e tjerë të kontrollit të brendshëm dhe siguron strukturën (Sudsomboon & Ussahawanitchakit, 2009). Mjedis i kontrollit i ndihmuar në mënyrë të drejtë ndikon në uljen e nivelit të aktiviteteve mashtruese në funksionimin organizativ edhe cilësia e sistemit të kontrollit të brendshëm të njësisë ekonomike varet nga funksioni dhe cilësia e mjedisit të tyre të kontrollit (Amudo & Inanga, 2009). Prandaj, duke siguruar një

ambient të përshtatshëm të kontrollit për një ndërmarrje publike është shumë e domosdoshme për arritjen e efektivitetit të funksionimit të tyre.

- Vlerësimi i rrezikut - është identifikimi dhe analiza e rreziqeve përkatëse që lidhen me arritjen e objektivave të menaxhimit të ndërmarrjeve publike (Theofanis, et al 2011), po ashtu (Sudsomboon & Ussahaëanitchakit 2009) dhe vlerësimin e rrezikut si një pamje në procesin e identifikimit dhe analizimit të menaxhimit të rreziqeve relevante për përgatitjen e pasqyrave financiare që do të paraqiten në mënyrë të drejtë, në përputhje me parimin e përgjithshëm të pranuar të kontabilitetit. Në këtë situatë, menaxhimi duhet të përcaktojë nivelin e rrezikut me kujdes për të pranuar, dhe duhet të përpiqen për të ruajtur një rrezik të tillë brenda niveleve të përcaktuara. Prandaj, ndërmarrjet publike duhet që shpesh të vlerësojnë nivelin e rrezikut të tyre të përjetuar brenda organizatës në mënyrë që të marrin veprimet e nevojshme.
- Aktivitetet e kontrollit - këto janë politikat, procedurat dhe mekanizmat që sigurojnë që direktivat e duhura të drejtimit janë kryer (Aikins 2011, Rezaee, Elami dhe Sharbatoghlie, 2001). Dokumentacioni i duhur i politikave dhe udhëzimeve procedurale në këto aspekte do të ndihmojë për të përcaktuar jo vetëm se aktivitetet e kontrollit duhet të ekzekutohet, por gjithashtu të sigurojnë informacion të mjaftueshëm për shqyrtim të audituesve të përshtatshmërisë së përgjithshme të dizajnit të kontrollit mbi praktikën e menaxhimit financiar (Aikins, 2011). Ky aktivitet i kontrollit na siguron që të gjitha veprimet e nevojshme duhet të merren me qëllim për të adresuar risqet në mënyrë që objektivat e organizatës janë duke u arritur. Shembull i aktiviteteve të kontrollit përfshijnë, ndarja e detyrave, depozita e

përditshme e pranimeve, rakordimet bankare dhe kufizimin e qasjes për të kontrolluar aksionet.

- Informimi dhe komunikimi - i referohet procesit të identifikimit, kapjes dhe komunikimit të informatave relevante në mënyrë të duhur dhe brenda afatit kohor për të përmbushur objektivat e raportimit financiar (Aldridre & Colbert, 1994). Megjithatë, komunikimi efektiv duhet të ndodhë në një kuptim më të gjerë me informacionin në kuadër të seksioneve të ndryshme të organizatës (Theofanis et al, 2011). Shumica e literaturës të fundit në kuadrin e sistemit të kontrollit të brendshëm dhanë shqetësimet e tyre mbi informacionin dhe komunikimin si njëmjet i kontrollit të brendshëm. Komponentët e sistemit, për shkak të rëndësisë së tyre do të ndikojnë në marrëdhënien e punës brenda organizatës në të gjitha nivelet (Amudo & Inanga, 2009). Për këtë arsye, një informacion i tillë duhet të komunikohet në të gjithë organizatën në mënyrë që të lejojnë personelin për të kryer përgjegjësitë e tyre në lidhje me arritjen e objektivave.
- Monitorimi - është pranuar zakonisht se sistemet e kontrollit të brendshëm duhet të jenë të përshtatshme për të monitoruar dhe për të vlerësuar cilësinë dhe efektivitetin e performancës së sistemit me kalimin e kohës. Monitorimi jep siguri se gjetjet e auditimeve dhe rishikimet e tjera janë përcaktuar menjëherë (Theofanis et al, 2011), gjithashtu monitorimi i operacioneve siguron funksionimin efektiv të sistemit të kontrollit të brendshëm (Amudo & Inanga, 2009). Për këtë arsye, monitorimi përcakton nëse janë apo jo politikat dhe procedurat të dizajnuara dhe zbatuara nga menaxhimi dhe janë duke u kryer në mënyrë efektive nga punonjësit. Disa studime kanë kryer kërkime mbi sistemin e kontrollit të brendshëm, por asnjëri prej tyre nuk

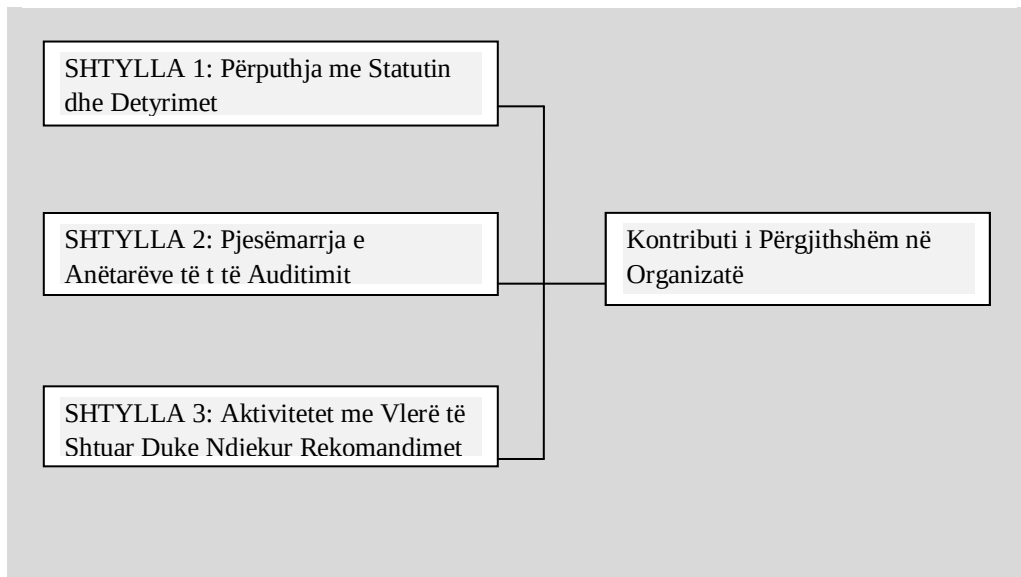
studiojnë ndikimin e sistemit efektiv të kontrollit të brendshëm në efektivitetin e kontrollit të brendshëm, veçanërisht në nivel të ndërmarrjeve publike (Aikins 2011; Baltaci & Yilmaz, 2006; Eko & Hariyanto, 2011; Feng et al, 2009; Këanbo 2009; Nilniyom & Chanthinok, 2011), për shembull një studim i kryer nga Eko dhe Hariyanto (2011) mbi marrëdhëniet në mes të sistemit të kontrollit të brendshëm, auditimit të brendshëm, si dhe angazhimin e organizatës me një qeverisje të mirë: rasti në Indonezi. Gjithashtu studimi i kryer nga Baltaci dhe Yilmaz (2006) në mbajtjen e një sy në pushtetin vendor: Kontrolli dhe auditimi i brendshëm në nivel lokal. Megjithëse studimi është konceptual dhe ka gjetur se sistemi i kontrollit të brendshëm dhe të auditimit janë komponentet kryesore të sistemeve të menaxhimit financiar publik për rritjen e efikasitetit dhe efektivitetit në operationet e qeverisjes vendore. Në një studim lidhur kryer nga Nilniyom dhe Chanthinok (2011) një risi në sistemin e kontabilitetit dhe pranimin e palëve të interesuara të firmave të listuara. Rezultati i studimit tregon se efektiviteti i kontrollit të brendshëm ka një marrëdhënie pozitive me pranimin e palëve të interesuara. Feng në vitin (2009) bënë edhe një studim mbi kontrollin e brendshëm dhe udhëzime të menaxhimit, pyetësonin e përdorur dhe më në fund gjeti se cilësia e kontrollit të brendshëm ka një efekt ekonomik të rëndësishëm në saktësinë e udhëzimit të menaxhimit. Në mënyrë të ngjashme, Aikins (2011) në bazë të një hulumtim në shqyrtimin e rolit të auditimeve të brendshme "të qeverisë në përmirësimin e performancës financiare, në të cilën ai përdoret performancën e qeverisjes vendore financiare si variabël i varur dhe variabla të pavarura të; efektet e viteve në mes të auditimeve, përshtatshmërinë e kontrollit të brendshëm, efikasitetin e brendshëm të sistemit të

kontrollit, si dhe vlerësimin e monitorimit të performancës financiare, e përdorur anketë online. Rezultatet e hulumtimit tregojnë marrëdhënie të rëndësishme në mes të viteve në mes të auditimeve, përshtatshmërinë e kontrollit të brendshëm, efektivitetin e kontrollit të brendshëm dhe të vlerësimit të monitorimit të performancës financiare në performancën financiare të pushtetit lokal. Megjithatë, duke kërkuar në studimet e mësipërme që ka janë kryer në sistem efektiv të kontrollit të brendshëm, asnjë nga studimet e mësipërme nuk ka shqyrtuar marrëdhënien ndërmjet sistemit efektiv të kontrollit të brendshëm me efektivitetin e auditimit të brendshëm veçanërisht në nivel të ndërmarrjeve publike.

2.6 Përkufizimi i Komitetit të Auditimit

Komiteti i Auditimit është një komponentë kyçe e kornizës qeverisëse të çdo organizate qeveritare. Çdo entitet i sektorit publik, qoftë ai një ministri, komunë apo organizatë buxhetore e pavarur, e ka pozitën e nivelit më të lartë, siç është ministri apo Kryeshefi ekzekutiv, apo këshilli qeverisës si Kuvendi komunal apo Bordi i drejtorëve, e cila është në fund të fundit llogaridhënëse për administrimin efektiv, eficient, ekonomik dhe ligjor të burimeve publike që u janë besuar atyre.

Figura Nr.1 Tre Shtyllat e Komitetit të Auditimit



Burimi: IIA 2014

Çelës për realizimin e kësaj llogaridhënie është implementimi i sistemeve për të menaxhuar rrezikun dhe për të siguruar një kontroll adekuat të brendshëm mbi operacionet, bashkë me një aftësi të auditimit të brendshëm për të vlerësuar këto sisteme. Komiteti për Auditim mbështetë llogaridhënien në secilin entitet të sektorit publik përmes:

- Sigurimit të një mbikëqyrjeje të pavarur të planeve dhe rezultateve të auditimit të brendshëm dhe të jashtëm;
- Vlerësimit të nevojave të burimeve të auditimit;
- Të siguruarit se rezultatet dhe rekomandimet pranohen dhe se organizata vepron sipas tyre;
- Këshillimit në lidhje me atë se sa është sistemi adekuat dhe i përshtatshëm, sa i përket rreziqeve dhe kontrollit.

Ajo tani është pranuar në përgjithësi se korrelacioni mes auditimit të brendshëm dhe të qeverisjes korporative ndikon në të gjitha llojet e aktivitetit ekonomik dhe se

implikimet e perceptuara dhe pasojat e këtij bashkëveprimi kanë ndryshuar në mënyrë të konsiderueshme në vitet e fundit. Auditimi i brendshëm dhe qeverisja e korporatave janë bërë tashmë një çështje e shqetësimit të madh publik.

Në këtë koncept, udhëzimet ndërkombëtare perceptojnë se bashkëpunimi efektiv i qeverisjes së korporatave dhe kontrollit të brendshëm përmirëson punën, dhe është një burim i përparësisë konkurruese. Kontributi i auditimit të brendshëm tek qeverisja korporative është përshkruar me anë të demarkacionit të marrëdhënieve në mes të auditimit të brendshëm dhe elementeve kyçe të qeverisjes së korporatave.

Në këtë koncept, është fakt se Bordi i Drejtorëve ka qenë e njohur si lojtar kyç në qeverisjen korporative nga rregullatorët dhe komitetet e qeverisjes anembanë botës (Kongresi amerikan, 2002, ASX, 2003). Përkufizimi i ri ka në fokus kryesor auditimin e brendshëm në qeverisjen e korporatave, sidomos Bordin e Drejtorëve. Ky përkufizim thekson rolin e auditimit të brendshëm në ndihmën që njësia ekonomike të arrijë objektivat e saj. Për shkak të faktit se Bordi i Drejtorëve është përgjegjës për realizimin e objektivave kryesore të njësisë ekonomike, kontributi i audituesit të brendshëm është që të ofrojnë informacione për këtë grup (Colbert, 2002). Përveç rolit të lart, auditimi i brendshëm është vendimtar për të ndihmuar Bordin e Drejtorëve në qeverisjen e saj për vetë-vlerësim.

Sipas Cook dhe Winkle (1976), Sistemi i Kontrollit të Brendshëm i ngjan sistemit nervor të njeriut e cila është e përhapur në të gjithë biznesin e mbante urdhrat dhe reagime

për dhe nga menaxhimi. Në këtë koncept, duke matur dhe vlerësimin e efektivitetit të kontrolleve organizative, auditimi i brendshëm, në vetvete, është një pajisje e rëndësishme e kontrollit menaxherial (Carmichael et al., 1996), e cila është e lidhur direkt me strukturën organizative dhe rregullat e përgjithshme të biznesit (Cai, 1997). Në mjedisin e sotëm të biznesit audituesit e brendshëm janë tani duke ofruar për menaxhimin një gamë shumë të gjerë të informacionit në lidhje financiare, aktivitetet operative dhe të pajtueshmërisë së organizatës për të përmirësuar efektivitetin, efikasitetin, dhe ekonominë e performancës dhe aktiviteve të menaxhimit (Rezaee, 1996).

Në bazë të Komitetit të Auditimit, auditimi i brendshëm nga njëra anë mund të kontribuojë në qeverisjen korporative duke:

- Sjellë ide më të mira praktike rreth kontrollit të brendshëm dhe proceseve të menaxhimit të rrezikut të Komitetit të Auditimit.
- Sigurimi i informacionit në lidhje me ndonjë veprimtari mashtruese ose parregullsive të mundshme (Rezaee dhe Lander, 1993)
- Kryerja e auditimeve vjetore dhe raportimi i rezultateve tek Komiteti i Auditimit.
- Inkurajimi i Komitetit të Auditimit për të kryer rishikime periodike të aktiviteve dhe praktikave të saj në krahasim me praktikat më të mira aktuale për të siguruar që aktivitetet e tij janë përbërëse me praktikat kryesore (Sawyer, 2003).

Nga ana tjetër, një Komitet i Auditimit efektiv mund të forcojë pozicionin e funksionit të auditimit të brendshëm, duke ofruar një mjedis të pavarur dhe mbështetës dhe të rishikojë efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm.

2.7 Raporti ndërmjet Komitetit të Auditimit dhe menaxhimit

Menaxhimi luan një rol të rëndësishëm në kontrollin dhe drejtimin e biznesit. Menaxhimi pritet të arrijë këtë përmes praktikave profesionale dhe etike dhe me punësimin e punonjësve kompetente. Komitetet e Auditimit e mbështesin menaxhimin, dhe presin që të marrin raporte nga menaxhimi dhe informacione se si është duke vepruar biznesi.

Menaxhimi përbëhet nga persona të cilët paguhen dhe ju është besuar për ta drejtuar organizatën. Menaxhimi ka pushtet të konsiderueshëm në drejtimin e një organizate drejt qëllimeve që ajo ka në plan ose është duke shpresuar për ti arritur.

Menaxhimi siguron që aktivitetet e biznesit janë kryer në mëny dhe kontrollon këto aktivite. Planet e menaxhimit janë që të inicojnë aktivitete dhe transaksionet të jenë të hapura dhe të përmbledhura në raporte periodike për të informuar palët e interesuara, duke përfshirë bordin, aksionarët apo publikun. Menaxhimi ka përgjegjësi të konsiderueshme në formësimin dhe dhënien e informacioneve shpjeguese në raportet financiare.

Bordet janë menduar që të veprojnë të pavarura të menaxhimi. Megjithatë, për shkak të fuqisë së menaxhimit, drejtorët e pavarur emërohen për tu bërë menaxherë përgjegjës. Sepse, konfliktet e interesit mund të lindin kur anëtarët të kenë ndikim të tepruar personal ose të mbartur mbi kontratat e biznesit. Për shembull, është vënë re se menaxherët të cilët kanë qenë të rekrutuar prej firmave profesionale që do të duhej të sigurojnë auditime të pavarura mund të gjejnë vështirësi për të siguruar objektivisht një opinion mbi zgjidhjet e ofruara në të njëjtën organizatë. Në rastin e Enron, një organizatë e cila dështoi, ajo ka qenë

në pyetje se kontabiliteti i rremë dhe konflikti i interesave i cili ka ekzistuar sepse drejtorët e pavarur të emëruar ishin ish auditorë apo konsulentëve të menaxhimit (Swartz 2003: 4).

Komitetet e Auditimit janë themeluar për të reflektuar dhe për të marrë një qasje të pavarur dhe objektive. Si çështje të tilla si konflikti i interesit, lakmia, falsifikim i llogarive, dhe mashtrime të jenë të identifikueshme dhe të mirren veprimet korrigjuese. Kështu është krijuar përshtypja se një Komitet i Auditimit është një matës dhe një parandalues i këtyre çështjeve. Llogaridhënia dhe transparenca është e rëndësishme, në sektorin publik, ku një Kodi i Sjelljes duhet të promovohet në të gjithë stafin. Në sektorin publik Kryeshefi Ekzekutiv, Zyrtarët e departamenteve, Sekretarët dhe Zyrtari Kryesor Financiar nuk janë të lejuar të jenë anëtarë të Komitetit të Auditimit Brenda asaj Organizate.

2.8 Raporti ndërmjet Komitetit të Auditimit dhe auditimit të brendshëm

Komitetet e Auditimit pritet që të kenë takime të rregullta Brenda vitit fiskal. Në mënyrë që të funksionojë si një auditues ata do të kërkojnë analiza të besueshme të sistemeve të kontrollit të brendshëm në vend. Raportet nga audituesit e brendshëm mund të ofrojnë Komiteteve të Auditimit një siguri se praktikat e kontrollit të brendshëm janë duke u vlerësuar, për të siguruar që ato ekzistojnë dhe janë testuar. Këto detyra zakonisht kryhen në një bazë të rrezikut nga ana e auditorëve të brendshëm, si më poshtë: "Auditimi i brendshëm është një siguri objektive e pavarur dhe veprimtaria e konsultimit, e projektuar për të shtuar vlerën dhe për të përmirësuar operacionet e organizatës.

Ajo i ndihmon një organizatë të përmbushur objektivat e saj duke sjellë një qasje sistematike dhe të disiplinuar për të vlerësuar dhe përmirësuar efektivitetin e proceseve të

menaxhimit të riskut, kontrollit dhe qeverisjes. "(Korniza e Praktikave Ndërkombëtare Profesionale (IPPF) 2009).

Audituesit e brendshëm duhet të sigurojnë ndihmë profesionale për një organizatë për të përmbushur objektivat e saj duke sjellë një të disiplinë dhe një qasje sistematike, (profesionalisht të pavarur) për të vlerësuar dhe përmirësuar efektivitetin e menaxhimit të riskut, kontrollit dhe procesit të qeverisjes (IIA Kornizë e Praktikave Profesionale).

Instituti i Auditorëve të Brendshëm kanë kategorizuar standardet e performancës. Këto standarde janë kërkesa që audituesit e brendshëm duhet t'u përmbahet kur kryejnë një gamë të gjerë të aktiviteteve të auditimit të brendshëm, dhe për të vlerësuar nëse performanca e auditimit të brendshëm është e një standardi profesional për të siguruar siguri objektive për detyrat e kryera. Qëllimet e performancës së organizatës mund të dokumentohen si tregues kyç të performancës, fitimeve, produkteve dhe efekteve. Audituesit e brendshëm të adresuar të sistemeve dhe operacioneve si elemente të performancës, domethënë efikasitet në ekonomi dhe efektivitetit.

Efikasiteti është mënyra që aktiviteti është duke u kryer, ekonomia përfshin vlerësimin e përdorimit të burimeve për të arritur vlerën për para, dhe efektiviteti është vlerësimi nëse qëllimet, objektivat dhe rezultatet janë arritur.

Megjithatë, audituesit e brendshëm rrallë sfidojnë vendimet e politikave të menaxhimit, nëse ato janë të pasakta ose jo etike, sepse roli i auditimit të brendshëm është që të ndihmojë për të arritur qëllimet përformancës së menaxhimit.

Funksioni i Auditimit të Brendshëm (AB) është që tu ofron bordit dhe menaxhimit një nivel të pasqyrës të pavarur se si organizimi dhe menaxhimi është duke e drejtuar organizatën. Për shembull auditimi i brendshëm siguron informacion për qeverisjen duke siguruar kështu besimin e palëve të interesuara që rreziku i sistemit të informacionit është menaxhuar në mënyrë pragmatike, në mënyrë të përshtatshme, dhe me kosto-efektive (IIA 2005: 1).

Instituti i Auditorëve të Brendshëm (IIA) këshillon anëtarët e saj që në interes të ndarjes së qartë të detyrave, qeverisja duhet të kuptohet në mënyrë të qartë nga Komiteti i Auditimit. Komitetet e Auditimit që kërkojnë të ndërhyjnë me tek menaxhimi mund të ballafaqohen me dy rreziqe.

Së pari, ata janë duke marrë përgjegjësi në më shumë se ata mund të trajtojë dhe së dyti ata janë të liruar nga përgjegjësitë e menaxhimit. Komitetet e Auditimit përpiqen për të gjetur një balancë të përshtatshme ndërmjet mbikëqyrjes dhe këshillimit të menaxhimit, duke shmangur problemet, monitorimin e pajtueshmërisë me ligjet, rregulloret dhe kodet e sjelljes, dhe mbikëqyrjen riskut të menaxhimit (Bromiloë & Berlin 2005).

Instituti i Auditorëve të Brendshëm (IIA 2010) ka qenë prej kohësh një ithtar i vlerës së Komiteteve të Auditimit dhe ka publikuar një deklaratë për pozicionin e Komitetit të Auditimit.

IIA pas shqyrtimit të literaturës profesionale të AICPA-ja, intervistimin e drejtorëve të auditimit, duke studiuar aktivitetet ligjore, dhe duke shqyrtuar projektet e ndërlidhura me kontabilistët publik, arriti në përfundimin se Komitetet e Auditimit luajnë një rol kritik në

zbulimin dhe raportimin e mashtrimit, dhe rekomandoi që kompanitë publike të formojnë Komitete e Auditimit për të mbështetur funksionin e auditimit të brendshëm. Rëndësia e rolit të luajtur nga Komiteti i Auditimit është një fokus qendror i Standardeve Ndërkombëtare të Auditimi, Praktikave Profesionale të Auditimit të Brendshëm, Pasqyrat e Standardeve të Auditimit të Brendshëm, Buletinet e standardeve profesionale.

Instituti i Auditorëve të Brendshëm gjithashtu inkurajoi krijimin e Komiteteve të Auditimit në organizatat e tjera, duke përfshirë organizatat jo-fitimprurëse dhe organet e qeverisjes (Vanasco 1994: 1).

Audituesit e brendshëm i sigurojnë Komitetet e Auditimit me informacion të vlefshëm. Performanca e detyrave të auditimit të brendshëm dhe shtrirja e aktiviteteve të tyre përfshin informacione financiare, operative dhe të teknologjisë së informacionit.

Me përdorimin teknikave më të sofistikuar kanë qenë në gjendje të sigurojnë menaxhimin me proceset më inteligjente të monitorimit, duke përmirësuar mbikëqyrjen e proceseve dhe transaksioneve të raportimit nga përjashtimi i ndonjë transaksioni të pazakontë dhe duke theksuar ato për hetime të mëtejshme.

Marrëdhëniet në mes Komiteteve të Auditimit dhe audituesve të brendshëm ekzistojnë për të nxitur kompetencën, kulturën korporative dhe të menduarit pozitiv. Audituesit e brendshëm gjithashtu kërkojnë të ndikojnë në rolin e Komitetit të Auditimit dhe për të siguruar efekt maksimal në lidhje me menaxhimin më të mirë të korporatave dhe kontrollit të brendshëm (Cooper 1993).

Audituesit e brendshëm e ndihmojnë në mënyrë të pavarur testimin e brendshëm të sistemeve të kontrollit dhe në këtë mënyrë e sigurojnë Komitetin e Auditimit që sistemet e kontrollit të brendshëm ekzistojnë dhe përmbushen në mënyrë efikase që të ndihmojnë Komitetet e Auditimit për të arritur detyrat e tyre mbikëqyrëse.

Profesionalisht, audituesit e brendshëm sigurojnë organizatën me vlerësime të pavarura dhe garanci të shërbimeve. Garancia e shërbimeve është "Një proces që siguron besimin se planifikimi dhe objektivat do të arrihen brenda një shkallë të pranueshme të riskut të mbetur" (Standardet Australi HB 158 2006: 6).

Sigurimi përfshin shërbimin profesional të pavarur të testimit, vlerësimin dhe sigurimin e një mendimi pozitiv apo negativ në performancën e sistemeve, aktiveve, raporteve dhe duke raportuar rezultatet në organizatë. Një system adreson tërësinë e aktiviteteve të konvertimit të inputeve përmes rezultateve të arritura. Audituesit normalisht veçojnë aktivitetet financiare nga aktivitetet e performancës.

(Hay 1993) vuri në dukje se përkufizimet zyrtare të kontrollit të brendshëm kanë ndryshuar me kalimin e kohës. Kontrolli i brendshëm vlen për pikat e kontrollit për të dy veprimtaritë financiare dhe të performancës. Audituesit në kryerjen e detyrave të tyre profesionale identifikojnë një numër të supozimeve themelore (pohimeve) dhe një trup të ideve të integruara, e cila do të jetë një ndihmë e drejtpërdrejtë në zhvillimin dhe praktika e artit të auditimit. Auditimi është i mjaftueshëm për të justifikuar një mbikëqyrje të duhur të aktiviteteve të auditimit dhe sigurimit në një organizatë. Një shembull tjetër i çështjeve të auditimit është: ajo që testimi është i mjaftueshëm për të justifikuar një opinion. Kjo

përfshin çështjet në lidhje me marrjen e mostrave, testimi statistikor, probabilitetin kundrejt gjykit e një audituesi me përvojë, ligjet në fuqi dhe konkluzionet e dhëna nga audituesi i pavarur.

2.9 Raporti ndërmjet Komitetit të Auditimit dhe auditimit të jashtëm

Zhvillimi i Auditimit të Jashtëm në kuptimin e vërtet të fjalës ka filluar që në momentin e lindjes së nevojës për auditim, si një shërbim nga të tretët për të audituar punën e administratorëve dhe drejtuesve dhe për ti raportuar pronarit mbi këtë veprimtari. Përderisa kjo veprimtari ishte një punë e kontraktuar nga pronarët për ti garantuar ata se si administrohej pasuria e tyre, edhe pagesa për ta ishte më e mirë. Në këto kushte ushtrimi i kësaj veprimtarie kërkonte një staf të kualifikuar dhe shumë të aftë nga pikëpamja profesionale me qëllim që të kënaqte interesat e pronarëve. Ky staf pas auditimit duhej të vlerësonte (gjykonte) mbi baza të shëndosha dhe reale punën dhe veprimtarinë e subjekteve të audituara bazuar në raportimet e tyre financiare, dhe pastaj të përgatiste një raport për pronarët me besnikëri mbi veprimtarinë ekonomiko-financiare për një periudhë një ose më shumë vjeçare.

Kjo do të thotë se auditimi në një farë mënyre që në kohët e lashta certifikonte bilancet duke dhënë një gjykim apo opinion nëse “pasqyrat financiare” të cilat kanë qenë subjekt i auditimit si tërësi përmbajnë ose nuk përmbajnë anomali materiale apo gabime që mund të kenë efekte negative për organizatën dhe që këto gabime apo anomali të mos influencojnë në marrjen e vendimeve për organizatën apo institucionin.

Nga këtu dalim në konkluzionin se: Objekti kryesor i veprimtarisë së Auditimit të Jashtëm është: Testimi i transaksioneve historike financiar, ekzaminimi i pasqyrave financiare dhe certifikimi i bilancit mbi veprimtarinë ekonomiko - financiare vjetore.

Veprimtaria e auditimit të jashtëm për sektorin publik në çdo shtet drejtohet dhe realizohet nga institucioni më i lartë i kontrollit në vend. Këto organizata institucionale në shumë vende njihen me emrin “Institucione Supreme të Auditimit” (Supreme Audit Institutions-SAI). Veprimtaria e tyre mbështetet në aktet ligjore të çdo vendi (zakonisht Ligji themeltar i shtetit, pasi përfaqësojnë një institucion kushtetues), në statutin e tyre dhe në standardet ndërkombëtare të Auditimit të Jashtëm.

Komitetet e Auditimit marrin informacion të vlefshëm prej angazhimeve të auditimit të brendshëm dhe dëshmojnë për raportet financiare të një organizate. Për organizatat qeveritare të sektorit publik, legjislacioni i jep audituesit të Përgjithshëm të drejtën për të kryer auditime të performances mbi çështjet e interesit publik.

Komitetet e Auditimit duhet të jenë të sigurt se raportet financiare janë prezantuar në mënyrë të vërtetë dhe kanë paraqitur në mënyrë të drejtë rezultateve gjatë një periudhe kohore të bilanceve të aktivitetit dhe detyrimet janë raportuar në mënyrë korrekte dhe të saktë. Komitetet e Auditimit komunikojnë me audituesit e jashtëm për të siguruar që shërbimi profesional është dorëzuar. Audituesit e jashtëm profesionalisht bëjnë testimit dhe verifikimin e rezultateve në përputhje me standardet e auditimit dhe japin një opinion të pavarur mbi raportet financiare.

Komitetet e Auditimit të sektorit privat mund të përfshihen në përzgjedhjen dhe angazhimin, duke përfshirë negociatat e tarifave të auditimit, si dhe lidhjen me audituesit e jashtëm. Ky aktivitet nuk është i zbatueshëm për Komitetet e Auditimit të sektorit publik për shkak se Qeveria e bënë emërimin e Audituesit të Përgjithshëm.

Auditimi i jashtëm konsiderohet gjithashtu si një gur themeli të rëndësishëm të qeverisjes së korporatave, veçanërisht në lidhje me parandalimin dhe zbulimin e mashtrimit dhe gabimeve në pasqyrat financiare (Adamec et al, 2005;.. Davidson et al, 2005). Marrëdhënia në mes të audituesve të brendshëm dhe të jashtëm duhet të jetë një mbështetje e ndërsjellë dhe bashkëpunimi me qëllim të forcimit të cilësisë së përgjithshme të auditimit dhe mekanizmave të qeverisjes korporative (Gramling dhe Myers, 2003).

Së fundi auditimi i brendshëm i ndihmon qeverisjes korporative duke rishikuar kodin e organizatës të Sjelljes dhe Etikës, politikave për të siguruar se gjendja aktuale po përmirësohet dhe po komunikohen rezultatet e mira për të punësuarit. Nga sa u tha më sipër është e qartë, se auditimi i brendshëm zhvillon qasje gjithnjë të reja të auditimit të brendshëm, kurdis produkte të reja të auditimit dhe shërbimeve, dhe ndihmon për të përmbushur kërkesat gjithnjë e më komplekse që menaxhimi sot përballet me to. Lidhur me këtë, mund të pritet që auditimi i brendshëm do të jetë gjithnjë i orientuar drejt këshillimit të menaxhimit për qeverisje efikase korporative.

2.9.1 Natyra e auditimit të jashtëm

Auditimi nuk është një qëllim në vetvete por synon:

- ✚ Të zbulojë shmangjet nga standardet e pranuar,
- ✚ Të zbulojë shkeljet e parimeve të ligjshmerisë, eficiencës, efektivitetit të ekonomisë dhe administrimit efektiv të burimeve,
- ✚ Marrjen e masave për parandalimin e gjendjes dhe rekomandimet për përmirësim.

Auditimi i jashtëm është definuar si:

"Shqyrtimi nga një palë e pavarur e tretë e pasqyrave financiare të një organizate, duke rezultuar në publikimin e një mendimi të pavarur ose jo, në të gjitha aspektet material se raporti financiar është paraqitur në mënyrë të drejtë, në përputhje me Standardet e Kontabilitetit dhe, informatat e paraqitura janë të përshtatshme, relevante me kërkesat statutores dhe të tjera".

Veprimet, vendimet dhe proceset e një auditimi profesional duhet të jenë transparente në mënyrë që të kuptohet qartë arsyeja pse merren këto vendime dhe nëse ato mund të konsiderohen si mundësia më e mirë në një kohë të caktuar. Gjithmonë ekziston mundësia e të bërit gabime dhe rrjedhimisht për shkak të rrethanave mund të duket sikur opinionin apo rekomandimin i dhënë ka qenë jo i drejtë. Për këtë arsye, është thelbësore që të gjithë të mund të shohin informacionin e disponueshëm të periudhës së audituar. Kontributi i një auditimi është i përcaktuar nga shanset që ka një auditues të identifikojë gabime në pasqyrat financiare (parregullsi të tjera si mashtrimi ose akte joligjore), si dhe vullnetin e audituesit të raportojë këto gabime edhe përkundër dëshirës së të audituarit (pavarësia e audituesit). Auditimi luan një rol të rëndësishëm në reduktimin e riskut të informacionit (Watts 1986).

Pa një auditim të jashtëm, informacionit kontabël që përdoret për të marrë vendime i mungon besueshmëria. Katër janë kriteret që krijojnë nevojën për të pasur një auditim të jashtëm: konflikti potencial ose real i interesit, pasojat e gabimeve, kompleksiteti dhe largësia.

Kërkesa për auditim mund të lindë nga ekzistenca e konfliktit të interesit midis përgatitësit të informacionit dhe përdoruesit. Kjo situatë krijon mundësi për ndryshim informacioni, çka do të thotë që drejtuesi mund të zgjedhë metodën, shtrirjen dhe kohën e raportimit. Kjo mënyrë e bën cilësinë e informacionit të dyshimtë.

Dy burime konflikti interesi mund të identifikohen, të cilat janë të qëllimshme dhe të pandërgjegjshme. Sipas të parit, Drejtimi mund të përgatisë informacion të modifikuar për qëllime personale. Pra drejtuesit modifikojnë informacionin për të arritur objektivat e vendosura nga aksionerët.

2.10 Qeverisja në sektorin publik

Përkufizime të ndryshme ekzistojnë në lidhje me Qeverisjen.

IFC (Korporata Financiare Ndërkombëtare, degë e Bankes Botërore) e përkufizon Qeverisjen e Korporatave si: “Strukturat dhe proceset për drejtimin dhe kontrollin e shoqërive”. Qeverisja e Korporatave ofron edhe strukturën nëpërmjet së cilës vendosen objektivat e shoqërisë, përcaktohen mjetet e arritjes së këtyre objektivave dhe monitorimit të performancës.

Një qeverisje e mirë e korporatave duhet të jetë një nxitje për menaxhimin dhe bordin drejtues në mënyrë që të arrihen objektivat e caktuara që kanë interes të gjitha palët, duke filluar nga shoqëria në përgjithësi e deri tek aksionarët dhe për të lehtësuar monitorimin efektiv, duke nxitur kompanitë të përdorin burimet e tyre në mënyrë më efikase.

Cadburye përkufizon "Qeverisjes si një sistemin brenda organizatës, mirëpo nga i cili drejtohet dhe kontrollohet e tërë organizata". Pavarësisht si përkufizimeve të sipërme, përkufizimet për Qeverisjen kanë disa elemente të përbashkët si më poshtë: Keasy & Ēright e përcakton Qeverisjen si "strukturat, proceset, kultura dhe sistemet, të cilat bejnë të mundshëm operimin e suksesëshem te organizatave".

Qeverisja e korporatave është një sistem marrëdhëniesh, të përcaktuara nga strukturat dhe proceset: Marrëdhëniet midis aksionerëve dhe manaxhimit konsistojnë në sigurimin e kapitalit i cili me vonë do të arrijë një kthim me të lartë të investimeve te aksionerëve.

Manaxherët nga njëra anë, u sigurojnë rregullisht aksionerëve të korporatve raporte për gjendjen financiare dhe operacionale në mënyrë transparente. Aksionerët, gjithashtu zgjedhin Bordin e Drejtoreve ose Këshillin Mbikëqyres i cili prezanton interesat e tyre. Ky Bord, siguron drejtimin dhe kontrollin e manaxherëve të kompanisë. Manaxherët janë të përgjegjshëm për këtë Bord, i cili nga ana tjetër është përgjegjës strategjik para aksionereve nëpërmjet Asamblesë së Përgjiithëshme të Aksionereve. Strukturat dhe proceset që përcaktojnë këto marrëdhënie kanë në qendër performanca të ndryshme të manaxhimit dhe mekanizmat e raportimit.

Sektori publik përfaqëson një marrëdhënie bazë-agjenti. Zyrtarët - veprojnë si agjent (publik) dhe duhet periodikisht t'u japin llogari publikut për përdorimin eparave publike dhe administrimin e këtyre burimeve në masën në të cilën objektivat e publikut janë realizuar. Një aktivitet efektiv i auditimit të brendshëm i redukton rreziqet e natyrshme në një marrëdhënie të tillë bazë-agjent. Baza mbështetet në audituesit e brendshëm për të siguruar një vlerësim të pavarur dhe objektiv për saktësinë e kontabilitetit të agjentit dhe të raportoje nëse agjenti përdor burimet në përputhje me dëshirat e deklaruesit. Nevoja për një palë të tretë që të dëshmojnë për besueshmërinë e raportimit financiar, rezultatet e performancës, pajtueshmërinë, dhe masat e tjera rrjedh nga disa faktorë të qenësishëm në marrëdhëniet në mes të bazës dhe agjentit të saj:

- a. Konfliktet e interesit - Agjentët mund të përdorin burimet e tyre dhe autoritetin për të përfituar për interesat e tyre dhe jo për interesat e deklaruesit.
- b. Largësia - Operacionet mund të largohen fizikisht nga mbikqyrja e drejtpërdrejtë e drejtorit.
- c. Kompleksiteti – Drejtuesit nuk mund të zotërojnë ekspertizën teknike të nevojshme për të mbikëqyrur veprimtarinë.
- d. Pasojat e gabimit - Gabimet mund të jebë të kushtueshme kur agjentët janë administratorë të sasive të mëdha të burimeve dhe janë përgjegjës për programet që ndikojnë në jetën ekonomike dhe shendetësore të qytetarëve.

Edhe pse auditimi në sektorin publik e ka zgjeruar fokusin e tij nga transaksionet individuale drejt atyre të sistemeve të kontrollit dhe operacioneve programore, auditimi në

sektorin publik duhet të ruajë karakteristikat përcaktuese që janë baza e kredibilitetit të saj, një vlerë që ajo siguron për procesin e qeverisjes duke përfshirë:

- Pavarësinë nga palët që auditohen dhe një qëndrim objektiv ndaj subjektit nën auditim.
- Përdorimin e proceseve sistematike për të mbledhur dhe analizuar dëshmitë substanciale dhe të përshtatshme.
- Krahasimi me kriteret për formulimin e konkluzioneve. Shembuj të kriterëve që përfshijnë standardet, qëllimet, objektivat, rregulloret dhe ligjet.
- Përdorimi i standardeve profesionale të auditimit të pranuarra gjerësisht.

Besueshmëria e veprimtarisë së auditimit të brendshëm në kuadër të ndërmarrjeve publike e forcon qeverisjen në sektorin publik, duke siguruar për përgjegjshmërinë dhe mbrojtjen e vlerave thelbësore të sektorit publik, të cilën ajo e bën duke vlerësuar nëse menaxherët dhe zyrtarët po zhvillojnë biznesin e publikut me transparencë, drejtësi, ndershmëri, dhe në përputhje me ligjet dhe rregulloret.

2.11 Përmbledhje – Rishikimi i Literaturës

Ky kapitull përmbledhi informacion për literaturën në lidhje me origjinën e auditimit si proces dhe auditimit të brendshëm në veçanti. Pjesa më e madhe e literaturës së egzaminuar përmban material për informacionin mbi rolin dhe funksionin e auditimit të brendshëm në sektorin publik, mbi përbërjen e komisioneve të auditimit, si dhe marrëdhëniet e tyre me bordit, menaxhimin, auditimin e brendshëm, auditimin e jashtëm, qeverisjen dhe performancën e korporatave në sektorin publik.

Audituesit e Brendshëm duhet të identifikojnë, analizojnë, vlerësojnë dhe regjistrojnë informacione të mjaftueshme për të arritur objektivat e angazhimeve. Audituesit e Brendshëm duhet të identifikojnë informacione të mjaftueshme, të besueshme, relevante dhe të dobishme për të arritur objektivat e angazhimit.

Literatura sugjeron se Komitetet e Auditimit të sigurojnë një rol mbikëqyrës. Është sugjeruar se mbikëqyrja është e arritshme nëse Komiteti i Auditimit punon së bashku me menaxhimin, audituesin e brendshëm dhe audituesin e jashtëm (IIA 2009, Cameron 2003).

Qëllimi i një të auditimit është që të ndihmojë në zgjidhjen e problemit agjenci dhe konfliktit të mundshëm të interesave ndërmjet një bordit dhe menaxhimit. Miratimi i udhëzimeve të qeverisjes së mirë sugjeron se ka një probabilitet të lartë që ajo logjikisht çon në arritjen e rezultatit të dëshiruar.

Për të qeverisur në mënyrë efikase gjithë këta akterë kërkohen të kenë njohuri e koncepte të veçanta, kërkohen metoda e instrumente të specializuara që kontribuojnë aspektet ekonomiko-financiare me ata juridikë, aspektet organizative me sjellje lidhësi, pjesën menaxheriale me logjikën aksionere etj. Qeverisja e korporatave përbën një profesion të ri, shumë më kompleks sesa menaxhimi i biznesit, e drejta e biznesit apo marketingu, një profesion që mungon në Kosovë.

Si një element thelbësor i një strukture të fortë e qeverisjes së sektorit publik, auditimi i brendshëm mbështet rolet qeverisëse të mbikëqyrjes, depërtimin dhe largpamësinë. Sepse suksesi i sektorit publik është matur kryesisht nga aftësia e saj për të ofruar shërbime me sukses dhe për të kryer programe në një mënyrë të barabartë dhe të përshtatshme.

Aktivitetet e auditimit të sektorit publik duhet të ketë autoritetin dhe kompetencën për të vlerësuar përputhshmërinë financiare me programin, efektivitetin, ekonominë dhe efikasitetin. Për më tepër, audituesit gjithashtu duhet të mbrojnë vlerat thelbësore të sektorit publik, pasi ajo i shërben të gjithë qytetarëve të vendit.

Ndikimi i krizës ekonomike mbi ekonominë globale është me të vërtetë shkatërruese, ky fakt u pranua unanimisht nga e gjithë turma e profesionistëve nga fusha të ndryshme të ekonomisë botërore. Në mënyrë për të luftuar efektet negative të kësaj krize, por edhe për të ndihmuar sprapsjen dhe parandalimin në të ardhmen e afërt të fenomeneve negative në një shkallë të tillë, ai bëhet absolutisht thelbësor dhe për t'i kushtuar vëmendje për të identifikuar faktorët potencialë që kishin një kontribut të madh në gjenerimin e kësaj krize ekonomike. Nëse analizojmë raportet e ndryshme të organeve të nivelit legjislativ dhe ato profesionale, por edhe artikuj nga shtypi ndërkombëtar financiar, kemi vënë re se ka disa faktorë që kishin shkaktuar krizën globale ekonomike në të cilën pjesa më e madhe e ekspertëve janë pajtuar, të tilla si mangësitë në rrezikun e sistemeve të menaxhimit, sistemet e kompensimit për menaxhimin e korporatës pa substancë ekonomike, mangësitë e vlerësimeve të vendosura nga agjencitë e vlerësimit me njohjen ndërkombëtare, mangësi në rregullat e politikave bankare dhe të qeverisë që inkurajuan bankat të japin kredi të tepër për popullsinë, pa qenë i sigurt për sigurinë e aftësisë së shlyerjes, joefikasiteti në aplikimin e koncepteve të kontabilitetit të tilla si përdorimi i kontabilitetit me vlerën e drejtë ose joefikasiteti i punës së audituesve të jashtëm. Duke u përpjekur për të analizuar të gjithë gamën e shkaqeve të krizës globale ekonomike, objektivat tona kryesore janë identifikuar nga perspektivat e ardhshme e këtij konteksti të vështirë ekonomik mbi zhvillimin e

funksionit të auditimit të brendshëm. Disa specialistë në të fundit kanë përqendruar vëmendjen në përgjegjësinë e auditimit të brendshëm në krizën e tanishme ekonomike. Bëhet e qartë se e ardhmja e ardhshme do të jap disa sfida të rëndësishme për audituesit e brendshëm, që konsiston në zhvillimin e aftësive në vlerësimin e efikasitetit të menaxhimit të rrezikut i cili do të ndihmojë për të rritur vlerën e shtuar të ofruar nga auditimi i brendshëm, dhe më e rëndësishmja, do të rrisë besueshmërinë e auditimit të brendshëm.

Poashtu, audituesit ofrojnë njohuri për të ndihmuar vendimmarrësit, duke vlerësuar programet dhe politikat të cilat po punojnë dhe që nuk janë, për ndarjen e praktikave më të mira dhe informacion mbi standartet, dhe duke kërkuar horizontalisht në të gjithë subjektet e sektorit publik dhe vertikalisht midis niveleve të sektorit publik për të gjetur mundësi për të marrë hua, për t'u përshtatur me praktikën më të mirë të menaxhimit.

Prandaj, auditimet mund të sigurojnë një përshkrim të përgjithshëm të problemeve, burimeve të këtyre problemave që mund të paraqiten, rolet dhe përgjegjësitë e secilit aktor Brenda ndërmarrjeve publike, dhe e kombinuar me të kuptuarit e shkakut apo rrënjës së problemit dhe rekomandimeve të dobishme, mund të inkurajojë palët e interesuara për të gjetë një zgjidhje për problemet e paraqitura. Duke ndikuar në këtë formë që performance e qeverisjes së këtyre ndërmarrjeve publike të përmirësohet.

KAPITULLI III: QEVERISJA NË ORGANIZATAT E SEKTORIT PUBLIK

3.1 Hyrje

Ky kapitull paraqet një hyrje për Qeverisjen e në sektorin publik. Organizatat, vendim-marrësit dhe menaxherët e tyre çdo herë kanë pasur përgjegjësi për të bërë aranzhimet për qeverisje dhe kontroll të organizatës. Kjo është themelore për ruajtjen e përgjegjësisë për organizatën.

Struktura për vendim-marrje dhe llogaridhënie kanë pasur tendencë të jenë në vëmendje dhe shqyrtim të kujdesshëm në shërbimet publike për shkak të rritjes së pritjeve të organeve publike që shpenzojnë paranë publike.

Qeverisja e Korporatave dhe Kontrolli i Brendshëm ka si synim t'u japë audituesve të brendshëm në sektorin publik njohuritë e përgjithshme dhe të nevojshme për sistemin e qeverisjes së ndërmarrjeve publike, teknikat e planifikimit dhe menaxhimit financiar, rolin dhe përgjegjësitë që kanë ndërmarrjet publike duke ofruar shërbime dhe të mira për qytetarët si dhe njohuri në lidhje me funksionin e menaxhimit të riskut dhe lidhjen që ky funksion ka me kontrollin e brendshëm të ndërmarrjeve.

Posedimi i këtyre njohurive nga ana e audituesve të brendshëm është një aspekt pozitiv që ata të operojnë më lirshëm sa u përket koncepteve të kontrollit të brendshëm dhe funksionit të auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike.

Organizatat e sektorit publik në vendet moderne, përfaqësuese të demokracisë, funksionojnë në një ambient kompleks. Influencat në politikat publike dhe numri i individëve dhe grupeve që do të përpiqen t'i japin formë asaj, janë të shumta. Proceset përfaqësuese dhe të pritura në rritje e sipër të përgjegjshmërisë publike shërbejnë për t'i bërë këto ndikime më të ndjeshme se sa kanë qenë ndonjëherë në të kaluarën. Qeverisja e Korporatave ka tërhequr vëmendjen dhe po merr shtrirje të gjërë në ditët e sotme si në mbarë botën, ashtu edhe në Kosovë. Është bërë një kërkesë e kohës së sotme që të gjitha ndërmarrjet të ndjekin parimet për një qeverisje të mirë. Në fokus të veçantë është ndarja e pronësisë së ndërmarrjeve nga menaxhimi dhe funksionimi në mënyrë cilësore i rolit të Bordit të Drjetorëve, që kanë një rol të veçantë në qeverisjen korporative, përgjegjësia mbi grupet e interesit, si dhe çështje të tjera të rëndësishme bazuar në parimet e Qeverisjes së mirë.

Një qeverisje e mirë do të thotë njohje, respektim dhe zbatim i ligjeve, si dhe një kulturë të lartë në qeverisjen dhe menaxhimin e shoqërisë. Parimet e përgjithshme për një qeverisje të mirë në sektorin publik përmbajnë elemente të ndryshme në lidhje me përgjegjshmërinë e ndërmarrjeve publike, konfidencialitetin e tyre, transparencën që ato e bartin tek publiku dhe përhapja e informacionit. Qeverisja e mirë e korporatave përforcon sigurinë, integritetin dhe efikasitetin tregut, duke bërë kështu të mundur rritjen ekonomike dhe stabilitetin financiar të vendit.

3.2 Kuptimi i qeverisjes

Qeverisja e Korporatave bazohet në strukturat dhe mekanizmat, që janë pjesë e qeverisjes së mirë të një kompanie: akterët e saj qeverisëse, të drejtat që këto organe kanë dhe obligimet e tyre, trajtimi që u bëhet aksionarëve të korporatave, trajtimi që u bëhet kreditorëve të ndryshëm dhe raporti midis menaxhimit dhe akterëve të ndryshëm.

Korniza për një qeverisje të mirë të korporatave u jep mundësi kompanive që ato të kenë sisteme efektive të funksionimit të bordeve, poashtu raporte mirë të definuara ndërmjet bordeve dhe menaxhimit, obligimet dhe detyrat e menaxhimit janë të formuluar dhe të definuara mirë, interesi që aksionarët e kanë në kompani (përfshirë edhe ata më të vegjël), të investitorëve dhe të kreditorëve janë të mbrojtura, si dhe merret në konsideratë interesi i gjerë i akterëve të tjerë. Qeverisja e mirë, jep mundësi të reja për investitorët e ndryshëm dhe huadhënësit e huaj poashtu, se investimi i tyre apo huaja është e sigurt në këto korporata. Në të njëjtën kohë kjo u jep një mundësi që këto kompani të kenë qasje në financat ndërkombëtare.

Qeverisja është "Mjeti i brendshëm me anë të së cilit korporatat veprojnë dhe kontrollohen [...], brenda së cilës marrin pjesë apo përmbledhën një grumbull i marrëdhënieve ndërmjet menaxhimit të një korporate, bordit të saj drejtues, aksionarëve dhe pjesëtarëve të tjerë. Qeverisja e Korporatave ofron edhe strukturën nëpërmjet së cilës vendosen objektivat e shoqërisë, përcaktohen mjetet e arritjes së këtyre objektivave dhe monitorimit të performancës. Një qeverisje e mirë e korporatave ofron mundësi dhe nxitje si për bordin drejtues ashtu dhe për menaxhimin, që ata të realizojnë objektivat e korporatës që kanë interes për shoqërinë në përgjithësi. Qeverisja e mirë u mundëson edhe

aksionarëve që të kenë një monitorim më efektiv të kontrollit të brendshëm, që korporata të përdor burimet e nevojshme dhe në mënyrë më efektive. "

Figura Nr.2 Sistemi i qeverisjes së Korporatave



Burimi: IFC, 2004

Rëndësia e instrumentave të një qeverisje të mirë të korporatave zë një vend të rëndësishëm dhe është vënë në rend të parë në debatet midis personave që ushtrojnë funksionin e ekonomisë, personave që janë jurist, ekspertëve të fushave të ndryshme të financave dhe përpiluesve të politikave të ndryshme, si efekt i disa skandaleve financiare që kanë ndodhur në këtë dekad të fundit, ekonomistët janë marrë me këtë çështje për një kohë më të gjatë – qysh nga viti 1932, atëherë kur në teori dhe në praktikë u zhvillua koncepti i “ndarjes së pronësisë dhe kontrollit”. Problemi i qeverisjes ekziston për asye se në ndërmarrjet aksionare apo korporatat kemi një ndarje të pronësisë dhe menaxhimit të saj: menaxherët e korporatave marrin vendimet investive dhe ato financiare në emër të aksionerëve. Aksionarët e korporatave përmes bordit të drejtorëve angazhojnë menaxherët për të drejtuar afarizmin (biznesin) e tyre, por pasi që ata e delegojnë procesin e vendimmarrjes tek këta menaxherë, nuk (dhe nuk mund të jenë) konsultohen për çdo

vendim të marrë nga ana e menaxherëve. Mundësia që aksionerët e korporatave të monitorojnë menaxherët nuk është plotësisht e mundshme sepse menaxherët janë të shpërndarë nëpër sektorë të ndryshëm dhe kjo bart kosto të monitorimit ku asnjë aksionarë në mënyrë individuale nuk mund t'i përballojë, por një gjë që do të përfitonin të gjithë aksionarët (ka insentiva për “free riding”).

Prandaj, gjithmonë ekziston mundësia që menaxherët mund të marrin vendime në interes të tyre e jo në atë të pronarëve dhe kreditorëve të kompanisë. Me zgjerimin dhe rritjen e korporatave ne shek. XX-të, ato krijuan një pozitë të lakmueshme në të gjitha ekonomitë e zhvilluara të botës, ku ndarja e aksionarëve apo pronarëve nga menaxhimi i korporatave mori rëndësi më të madhe dhe terhoqi vëmendjen e shumë autorëve të ndryshëm në fushën e financave dhe të mikoekonomisë.

Pastaj, nga një sërë ekonomistësh, kjo u zgjerua në konceptin “problemi i principalit dhe agjentit”, “problem” apo “kostoja e agjencisë”, ku u theksua se kur kemi kushte të papershtatshme dhe informatat janë asimetrike, interesi i paguar nuk është i lidhur me performancën e mirë të korporatës me përpjekjet e menaxhimit të korporatës dhe kështu mund të jenë subjekt i sjelljeve oportuniste të agjentëve. Natyrisht se ekziston mundësia që aksionarët të zvogëlojnë oportunizmin menaxherial, duke rritur pronësinë e tyre në kompani. Në këtë rast, aksionarët që kanë numër më të madh të aksioneve kanë më shumë motiv që të monitorojnë menaxherët me kujdes, duke u siguruar që interesat e tyre të mos injorohen.

Në vende të ndryshme të botës ka disa modele të qeverisjes korporative dhe në vitet e fundit ka pasur një përafrim midis këtyre modeleve. Ky përafrim reflektohet në kodet e sjelljes së mirë, të aplikuara nga institucione dhe organizata të ndryshme financiare. Përafrimi është po ashtu i manifestuar me ngjashmëritë e karakteristikave kryesore të modeleve të ndryshme të qeverisjes korporative, siç janë të drejtat e aksionarëve, duke përfshirë edhe aksionarët e vegjël, përgjegjësitë e bordeve, prania e anëtarëve të pavarur në borde, bartja e vendimeve për kompensimin dhe emërimin e anëtarëve të bordit në komisione të ndara, si dhe kërkesat për bërje publike të të dhënave në kompani.

Ekziston, modeli anglo-amerikan, i cili përfshinë struktura të pronësisë që janë të shpërndara dhe është i mbështetur në tregje financiare të zhvilluara, poashtu në rregullore dhe rregulla të përforcimit siq është ligji i bankrotimit, ligji për mbrojtjen e interesave për aksionarët, investuesit dhe kredituesit. Në këtë model, kompanitë aksionare kanë sistem njënivëlësh të bordit – “Bordi i Drejtorëve” i zgjedhur nga aksionarët dhe që është përgjegjës për zhvillimin strategjik afatgjatë të kompanisë. Bordi pastaj emëron drejtorin ekzekutiv dhe personelin tjetër menaxherial, të cilët i implementojnë planet e bordit dhe udhëheqin punët e përditshme të kompanisë.

Bordi i drejtorëve përfaqëson aksionarët e korporatës dhe poashtu ushtron funksionin e mbikqyrjes për menaxherët, bordi duhet të ketë vetëdijën e nevojshme që mund të ketë dominime nga menaxhimi që i kontrollon informatat vitale për performansën financiare dhe të përgjithshme të kompanisë dhe që, po ashtu, e influencon emërimin e anëtarëve të bordit. Prandaj, në dekadën e fundit, kanë ekzistuar disa tendenca për t’i inkurajuar kompanitë që ato të bëjnë emërimin e drejtorëve të pavarur ose të jashtëm

(joekzekutivë) në bordet e tyre drejtuese, për të siguruar që bordet veprojnë në interesin më të mirë të kompanisë si tërësi e jo në interes të aksionarëve të mëdhenj që e influencojnë zgjedhjen e tyre. Është pranuar, po ashtu, se udhëheqësi i këtij bordi nuk duhet të jetë njëkohësisht si drejtor ekzekutiv i kompanisë dhe udhëheqës i bordit dhe se këto dy zyra duhet të jenë të ndara.

Në anën tjetër është modeli gjerman, që po ashtu aplikohet në shumë vende të BE-së, ku kompanitë aksionare qeverisen nga një sistem dynivelësh, i përbërë nga Bordi Mbikëqyrës, i zgjedhur nga pronarët, dhe Bordi i Menaxhimit, i emëruar apo i zgjedhur nga Bordi Mbikëqyrës dhe i konfirmuar në mbledhjet e përgjithshme vjetore të aksionarëve.

Ekziston një ndarje e funksioneve midis dy bordeve, ku i pari është përgjegjës për çështje më të gjera strategjike gjithashtu, ka ushtrim të funksionit dhe monitoron bordin e dytë. Ndërsa bordi i dytë ka përgjegjësi për funksionimin e punëve të përditshme të korporatës.

Në modelin gjerman, korporatat kanë kryesisht pronësi të fokusuar, shumicën e rasteve prej familjeve, grupe të shokëve, apo korporatave të tjera institucione financiare, ku kanë funksionin si mbështetës financiar apo financues. Derisa në Britani të Madhe kemi një numër të vogël të korporatave që kontrollohen nga aksionarët që kanë numër më të madh të aksioneve, ky numër është më pak se 3%, në Austri, Danimarkë dhe Gjermani, përafërsisht dy të tretat e kompanive të listuara kanë një aksionar kontrollues. Në këto vende, tregjet financiare nuk janë shumë të zhvilluara apo mbrojtja me ligj për aksionarëve dhe investitorëve nuk është po aq e fortë si në modelin anglo-amerikan. Duke pasur në fokus pronën e tyre, aksionarët sigurohen se ata do mund të kenë kontroll mbi menaxherët dhe se

interesat e tyre janë të mbrojtura. Natyrisht se, në këto kushte, mbrojtja e aksionarëve të vegjël bëhet fokusi i debatit mbi qeverisjen korporative.

Krahas modeleve që i përmendëm më sipër, kemi dhe mënyra të tjera të qeverisjes së korporatave në vende të ndryshme, duke përfshirë vende me zhvillim të ultë dhe ato që janë në zhvillim, të cilat ju lejojnë që korporatat mund të zgjedhin një bord drejtues unifikues apo me dy nivele.

Por, sa i përket vendeve të zhvilluara të OECD-së, ato i përkasin njërit prej dy modeleve. Vendet të cilat janë në tranzicion, kemi një evoluim të vazhdueshëm në këto vitet e fundit duke kaluar ndërmarrjet publike në privatizim dhe në krijimin e ndërmarrjeve të reja. Pronarët fillestar pas procesit të privatizimit masiv, që mund të shihet si një fazë transitore ku pronarët e parë të aksioneve mund t'i shesin ato aksione dhe mund të përdoren në mënyrë më efektive, d.m.th.: bëhet bartja e pronësisë nga pronarët aktual “më pak efektive” pronarët që konsiderohen “më efektive”. Duhet cekur se kemi tri aspekte mjaft të rëndësishme që luajnë rol në qeverisjen e korporatave në këto vende. *Së pari*, shumë vende në Evropën Qendrore dhe atë Lindore kanë adaptuar sistemin e bordeve drejtuese me dy nivele apo atë gjerman. Mendohet se adoptimi i një sistemi me dy nivele të bordeve na siguron një qeverisje më efektive dhe në pajtim me rregulloret dhe ligjet me të cilat rregullohet puna e bordeve drejtuese dhe vendosjen e kompetencave që konsiderohen më të rëndësishme.

Së dyti, nëse i marrim parasysh vendet ku kanë tregje financiare jo të zhvilluara, ku kemi dhe korniza ligjore shumë të dobta dhe joekzekutim të ligjeve në fuqi, kemi një pajtim se rezultati masiv i procesit të privatizimit kemi një shpërndarje të stukturave të pronësisë që

janë jo të përshtatshme dhe nuk kanë efekt pozitiv në qeverisjen e mirë të korporatave. Strukturat më të koncentruara të pronësisë (ku pronarët e kompanisë mund të ushtrojnë një monitorim më direkt të menaxherëve) konsiderohen si më të përshtatshme për qeverisje të mirë korporative.

Në fakt, nga pervoja që kanë treguar shumë vende kemi një trend të rritjes së pronësisë dhe bordeve me dy nivele. *Së treti*, një qeverisje më e mirë e korporatave mund të lehtësojë ristrukturimin si një proces i rëndësishëm në këtë periudhë tranzitore, si një ndër proceset me rëndësi në periudhë tranzicioni dhe proces i strukturimit të ri sepse pronarët e rinj kanë më shumë interes dhe janë më të motivuar për të përfunduar procese të ristrukturimit.

3.2.1 Qeverisja e sektorit publik

Ndërmarrjet publike luajnë një rol të rëndësishëm në shumicën e vendeve të botës – shpeshherë kanë rol dominant në shërbime komunale, telekomunikacion, transport, etj. Në vendet e OECD-së, ndërmarrjet në sektorin publik ende luajnë një rol të rëndësishëm në prodhim dhe në punësim. Duke pas për bazë udhëzimet e OECD-së, termi “ndërmarrjet publike” u referohet ndërmarrjeve ku shteti ka një kontroll sinjifikant, nëpërmjet pronësisë së plotë, shumicës apo pakicës sinjifikante.

Në shumicën e shteteve në zhvillim, këto ndërmarrje përbëjnë sektorin më dominant të ekonomisë në kuptim të prodhimit dhe të punësimit. Prandaj, operimi i ndërmarrjeve publike mund të ketë influencë të madhe në efijencën ekonomike dhe në konkurrencën e vendit si tërësi.

Ndërmarrjet publike janë shpeshherë monopole notyrale ose kanë disa elemente të tyre dhe nuk janë pjesë e dy mekanizmave të rëndësishëm disiplinorë të sistemit të tregut: falimentimit dhe mekanizmit të gllabërimit. Gjithashtu, përkundër sektorit privat, ku marrëdhënia “principal-agent” është direkte, në ndërmarrjet publike kjo marrëdhënie është e llojit të agjencisë së shumëfishtë, me principe themelore (shoqëria) të larguar nga skena. Në kompanitë private, pronarët janë të lidhur ngushtë me menaxhimin dhe mund të shprehin pakënaqësinë e tyre rreth kompanisë, nëpërmjet shitjes së pjesës së tyre apo duke thirrur mbledhjen e përgjithshme të aksionarëve dhe duke larguar menaxherët joefiçientë. Mirëpo, në ndërmarrjet publike pronarët nuk mund të shesin pjesën e tyre (në të vërtetë ata nuk kanë të drejtë ligjore mbi kompaninë apo aksionet e saj) e as t’i largojnë menaxherët. Ndërmarrjet në sektorin publik shumicën e herave janë subjekte të ndërhyrjeve të qeverisë të motivuara në formë politike. Prandaj, është me rëndësi të zhvillohen mekanizmat e duhur, në mënyrë që t’u mundësohet këtyre kompanive udhëheqja sa më e ngjashme me kompanitë private në një ambient konkurrues.

Qeverisja e kompanive në sektorin publik është kritike për të siguruar kontributin e tyre pozitiv në efikasitetin ekonomik dhe konkurrueshmërinë e përgjithshme të një vendi. Përvoja ka treguar gjithashtu, së qeverisja e mirë e ndërmarrjeve shtetërore është një parakusht i rëndësishëm për privatizimin efektiv, pasi kjo do t’i bënte këto ndërmarrje më tërheqëse për blerësit e ardhshëm dhe do të rriste vlerën e tyre në treg. Sfidat e kompanive në sektorin publik janë më të vështira sesa ato të kompanive private.

Tabela Nr.1 Dallimet në mes qeverisjes së firmave private dhe publike

Treguesit publike	Firmat e sektorit privat	Ndërmarrjet
Objektivat	Fokusimi i qartë në maximizimin e vlerës	Ndjekje e objektivave komerciale dhe jo-komerciale
Çështje të agjensisë	Agjensie vetme: preokupim mbi sjelljen e orientuar nga interesi vetjak i menaxherëve apo i aksionerëve kontrollues	Agjensi e dyfishtë: preokupim mbi sjelljen e orientuar nga interesi vetjak i menaxherëve dhe politikanëve/burokratëve
Stimujt/ disiplina	Stimuj dhe disiplinë e fortë e diktuar nga tregu	Mekanizma të dobët jo të tregut
Transparenca	Nivel i lartë i transparencës	Nivel i ulët i transparence

Burimi: Autori, 2015

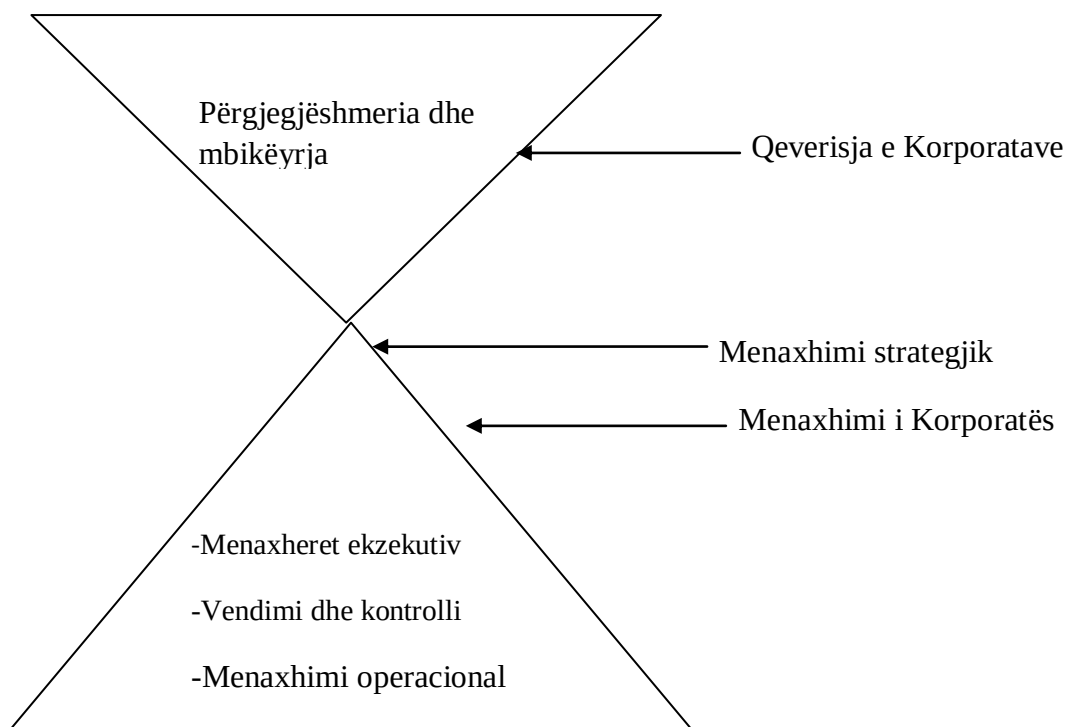
Nëse kompanitë private, kanë qëllimin kryesor maksimizimin e fitimit, kompanitë në sektorin publik duhet të ndjekin objektiva tregtare biznesi. Problemi i agjensisë, i cili luan një rolvsinjifikant në Teorinë e Qeverisjes, është shumë më i dukshëm dhe i prekshëm në kompanitë private në krahasim më ato të sektorit publik.

Bazuar në principet e OECD për Qeverisjen, kompanitë e sektorit publik, pra kompanitë shtetërore duhet të fokusohen në politika të cilat sigurojnë një Mirë Qeverisje të këtyre kompanive. Pavarësisht nga përpjekjet e bëra, deri më sot asnjë qeveri nuk ka mundur të manaxhojë në mënyrë të suksesshme e të kapërcejë të gjitha problemet thelbësore, me të cilat ndeshen ndërmarrjet publike.

3.3 Qeverisje Vs. Menaxhim

Qeverisja nuk duhet ngatërruar me menaxhimin. Ajo përqendrohet në strukturën e shoqërisë dhe proceset që sigurojnë një sjellje të ndershme, transparente dhe të përgjegjshme të korporatës. Menaxhimi i korporatës, në anën tjetër, është e përqendruar edhe në burimet që i nevojiten ndërmarrjes për te funksionuar në mënyre të duhur. Qeverisja e Korporatave ka një nivel të drejtimit në një shkallë më të lartë dhe menaxhimi i korporatës bëhet sipas interesit që kanë aksionarët. Një tjetër aspekt ku kemi mbiterheqje në mes menaxhimit të korporatës dhe qeverisjes së saj ekziston strategjia, të cilën e trajtojmë në nivelin e menaxhimit të korporatës dhe është gjithashtu një element kyç i rëndësishëm i Qeverisjes së Korporatës.

Figura Nr.3 Aktivitetet e Krahasuara të Qeverisjes dhe Menaxhimit



Burimi: Autori, 2015

Në shkencat ekonomike Qeverisje (angl.: Governance) përshkruhet si: përshkrimi i rolit të personave që janë të autorizuar për mbikëqyrje, kontroll dhe drejtimin e një subjekti. Personat që marrin pjesë në qeverisje kanë edhe përgjegjësinë që të sigurojnë që ndërmarrja po i arrin objektivat e veta, me pjesën e raportimit financiar dhe raportimin tek palët e interesuara. Ata që janë të ngarkuar me qeverisje përfshijnë menaxhimin vetëm kur ai kryen funksione të tilla. Ndërkaq *menaxhimi* si term rrjedh nga fjala angleze “*mange*” që ka kuptimin: *drejtoj, administroj*.

Termi qeverisje korporatash mund të ketë shumë domethënie. Një përcaktim i dobishëm është që qeverisja e korporatës përcakton struktura të qarta përgjegjshmërie, përgjegjësie dhe transparence nën udhëheqjen e kompanisë, dhe përcakton rolin e bordeve dhe të menaxhimit. Kjo do të thotë që me një qeverisje të mirë të korporatës, vendosen kontrollet dhe balancimet e nevojshme midis menaxhimit dhe pronarëve (dhe mundësisht palëve të interesuara, si punonjësit), qarkullimi i informacionit dhe raportimet janë të qarta e transparente, përgjegjshmëria është ndërtuar ndërmjet shtresave të ndryshme të organizatës, kontrollet e brendshme dhe praktikatat e menaxhimit të riskut janë iniciuar, dhe standartet e larta të etikës janë norma kudo nëpër kompani.

3.4 Parimet e qeverisjes per sektorin publik

Nëse bazohemi në ato qka i përmendem më lartë, poashtu duke u bazuar në publikimet e bëra të principeve të OECD-së, është e ditur se principet e qeverisjes së korporatave janë njëjtë (nëse jo edhe më shumë) të aplikueshme për një operim eficient të kompanive publike. Çdo përmirësim në performansën e kompanive publike do të ketë ndikim edhe në përmirësimin ekonomik në tërësi si dhe veprimtarinë operative të

ndërmarrjeve private. Për këtë arsye OECD ka zhvilluar Udhëzimet mbi Qeverisjen Korporative të Ndërmarrjeve Publike, të disenjuara të plotësojnë parimet e OECD-së mbi Qeverisjen Korporative (OECD, 2005). Elementet kryesore të këtyre udhëzimeve janë:

- I. ***Sigurimi i një kornize efektive rregullative.*** Korniza ligjore dhe rregullative për ndërmarrjet publike duhet të sigurojë një fushë të barabartë në tregjet ku ndërmarrjet publike dhe kompanitë e sektorit privat konkurrojnë në mënyrë që t'u shmangen çrregullimeve të tregjeve. Kjo kornizë duhet ndërtuar dhe duhet të jetë në përputhshmëri të plotë me Principet e Qeverisjes Korporative të OECD-së.
- II. ***Shteti si pronar efektiv.*** Shteti duhet të veprojë si një pronar aktiv dhe i informuar dhe të themelojë politika të qarta dhe të qëndrueshme të pronësisë, në mënyrë që të sigurojë që qeverisja e ndërmarrjeve publike të bëhet në mënyrë transparente dhe të përgjegjshme, me shkallë të nevojshme të profesionalizmit dhe efektivitetit.
- III. ***Trajtimi i arsyeshëm i aksionarëve.*** Shteti dhe ndërmarrjet publike duhet të sigurojnë të drejtat e aksionarëve dhe në përputhshmëri të plotë me Principet e Qeverisjes Korporative të OECD-së duhet të sigurojnë trajtim të barabartë dhe qasje të barabartë në informacionet e korporatës.
- IV. ***Marrëdhëniet me akterët tjerë.*** Politikat e pronësisë shtetërore duhet të njohin plotësisht përgjegjësitë e ndërmarrjeve publike drejt akterëve (stakeholders) dhe të kërkojnë që ata të raportojnë në relacionet me akterët tjerë.
- V. ***Transparenca dhe bërja publike.*** Ndërmarrjet publike duhet t'u përmbahen standardeve të larta të transparencës në përputhshmëri me Principet e Qeverisjes Korporative të OECD-së.

- VI. ***Përgjegjësitë e bordeve.*** Bordet e ndërmarrjeve publike duhet të kenë autoritetin e nevojshëm, kompetencat dhe objektivitet në implementimin e funksionit të tyre në udhëheqje strategjike dhe në monitorimin e menaxhimit. Ata duhet të veprojnë me integritet dhe të mbajnë përgjegjësi për veprimet e tyre.

Parimi I njeh faktin që shumë ndërmarrje publike janë monopole apo kanë elemente të “monopolit natyral” si rrjetet, sistemet përçuese, etj., dhe se procedura e tyre e vënies së çmimeve duhet të rregullohet nga një agjenci e pavarur. Në Kosovë, rregullimi i energjisë elektrike, industrisë së telekomunikacionit është i deleguar tek Zyra e Rregullatorit të Energjisë dhe Zyra e Rregullatorit të Telekomunikacionit. Normalisht, këto zyra ende nuk kanë kontroll të plotë në procesin e vënies së çmimeve dhe rregullimin e kompanive në sferën e aktiviteteve të tyre. Ka ende hapësirë për përmirësim në këtë fushë, mirëpo këto nuk janë çështje të brengës direkte me projektin prezent, prandaj ne nuk do të diskutojmë këtë aspekt në detaje në këtë raport. Ky princip, gjithashtu, siguron se roli i shtetit si pronar dallon nga ai si rregullator.

Parimi II kërkon që shteti të përdorë të drejtat pronësore, që të sigurojë që kompania është duke u udhëhequr efektivisht dhe në mënyrë transparente dhe nuk është duke u trajtuar si më e favorshme në krahasim me konkurrentët nga sektori privat. Shteti duhet të emërojë anëtarët e bordit të kompanisë në baza profesionale, si dhe në kualifikime e merita ta të menaxhimit të kompanisë në duar të tyre dhe t’i mbajë përgjegjës për veprimet e tyre. Për dallim nga aksionarët e shthurur të shoqërive aksionare nga sektori privat, shteti mban të gjitha (apo në disa raste shumicën) aksionet e ndërmarrjes dhe duhet të jetë i motivuar

dhe të ketë aftësi të monitorojë menaxhimin dhe ta mbajë atë përgjegjës. Mirëpo, është e rëndësishme që shteti të mos ndërhyjë në udhëheqjen e këtyre kompanive apo të mundohet t'i shfrytëzojë ato si instrumente të politikës industriale. Kur shteti ka të drejtat e pronësisë në disa kompani, është e këshillueshme që të drejtat nga të gjitha kompanitë të ushtrohen nga një ministri, në mënyrë që një politikë e qëndrueshme të mund të ndiqet në të gjitha kompanitë. Në ekonomitë e tranzicionit, ku procesi i reformave do të dërgojë eventualisht në privatizimin e të gjitha ndërmarrjeve publike, Ministria e Financave apo ajo e Ekonomisë mund të jetë trupi që menaxhon të drejtat e pronësisë të shtetit në të gjitha kompanitë për një periudhë të shkurtër.

Parimi III është veçanërisht i rëndësishëm për kompanitë që nuk janë plotësisht pronë e shtetit, ku përveç shtetit ka edhe aksionarë të tjerë. Në këto kompani, shteti mund të jetë dominant apo mund t'i kontrollojë aksionarët, mirëpo të drejtat e aksionarëve në participim në vendimmarrje dhe në qasjen e informacioneve duhet njohur. Ky princip i referohet Principeve të OECD-së, që kërkojnë masa të veçanta në kornizën e qeverisjen korporative të kompanisë, për të mbrojtur të drejtat e aksionarëve pakicë dhe të jashtëm. Duke marrë parasysh se kompanitë në Kosovë nuk janë plotësisht të kontrolluara nga AKM-ja dhe se AKM mban 100 për qind të aksioneve të kompanive të korporatizuara, ky princip nuk është mjaft relevant për ndërmarrjet publike në Kosovë tani. Mirëpo, pasi që reforma e NP-ve vazhdon dhe aksionet e mbajtura nga AKM-ja shiten gradualisht te investitorët, dhënia e të drejtave për pronarët e rinj do të bëhet e rëndësishme dhe mund të influencojë shpejtësinë e transferimit tek pronarët privatë.

Parimi IV thekson rëndësinë e aktorëve të tjerë në kompani (stakeholders), në veçanti punëtorët, blerësit, furnitorët dhe komunitetin. Duke marrë parasysh se NP-të janë shpesh kompani të mëdha dhe kryesisht të lidhura me prodhimin e shërbimeve publike, marrëdhëniet e tyre me akterët janë të rëndësishë së veçantë. Ky princip kërkon që NP-të të kenë komunikim të rregullt me akterët e tjerë rreth planeve afatgjata dhe strategjive, meqë ato mund të kenë implikime të rëndësishme për punëtorët apo komunitetin lokal.

Parimi V është thelbësor për operimin e të gjitha kompanive në ekonominë e tregut dhe më tepër në vendet pa sistem financiar dhe media të zhvilluara. Ekspozimi korrekt në kohë të duhur i informatave është esencial për investitorët, bankat dhe institucionet financiare, në të cilat kompanitë mbështeten për rritje dhe zgjerim. Saktësia e informacioneve financiare duhet të sigurohet nga masat e auditimit vjetor (të brendshëm dhe i jashtëm), duke përdorur standardet internacionale të kontabilitetit dhe të auditimit. Për shkak të madhësisë dhe rëndësisë së tyre, NP-të luajnë një rol të rëndësishëm në të gjitha ekonomitë, prandaj prokurimi i tyre dhe transaksionet e kompanisë me anëtarët e vet duhet të jenë plotësisht transparente. Konfliktet e interesave që lindin nga operimet e tyre duhet të shmangen apo të deklarohen. Gjithashtu, pagesa e plotë e menaxhimit dhe anëtarëve të bordit duhet të deklarohet qartë dhe e plotë. Korniza e qeverisjes korporative duhet të kërkojë që ndërmarrjet publike të kenë politika të qarta në deklarimin e rreziqeve potenciale që rrjedhin nga veprimtaria e tyre dhe ndikimi në ndonjërin nga akterët. Gjithashtu, çdo subvencion nga shteti, direkt apo indirekt, duhet të deklarohet.

Parimi VI identifikon rolet dhe përgjegjësitë e bordit të kompanisë dhe marrëdhëniet e tyre me shtetin (pronarin). Më e rëndësishmja, anëtarët e Bordit të Drejtorëve (në sistemin unitar të bordit) apo Bordit Mbikëqyrës (në sistemin dyreshtor të bordit) duhet të caktohen në baza të aftësive profesionale, në mënyrë që të udhëheqin kompaninë, duhet të kenë mandat të qartë nga shteti rreth objektivave që duhet ndjekur, duhet të veprojnë në interesin më të mirë të kompanisë, si dhe duhet të mbahen përgjegjës për performansën e tyre – që duhet të rishikohet në baza vjetore. Ata duhet të involvohen drejtpërdrejt në zgjedhjen dhe në largimin e drejtorit ekzekutiv (CEO) të kompanisë. Numri i anëtarëve të bordit duhet të jetë i limituar dhe bordet duhet të takohen rregullisht. Bordet janë përgjegjës për udhëheqjen strategjike të kompanisë, si dhe për monitorimin e menaxhimit. Në vijë me praktikën e kompanive private, bordi duhet të emërojë auditorë të specializuar, komitete të pagesave dhe nominimeve, për të siguruar që situata financiare e kompanisë është e paraqitur drejt tek pronarët dhe publiku, që menaxherët paguhen drejt dhe se bordi mund t'i ushtrojë funksionet e veta në mënyrë të pavarur. Bordi duhet të përfshijë një numër të drejtorëve joekzekutivë, që nuk caktohet nga shteti, që do të vepronin në mënyrë të pavarur nga pronarët dhe në interes të kompanisë. Këta anëtarë duhet të jenë nga sektori privat, me eksperiencë relevante dhe ekspertiza e tyre duhet të plotësojë atë të anëtarëve të tjerë të bordit.

3.5 Përgjegjësitë e subjekteve publike

Përgjegjshmëria e menaxherëve është një nga parakushtet për një qeverisje të mirë të sektorit publik dhe si parakusht i këtij parakushti, qëndron përgjegjësia e tyre. Pa qenë e forcuar përgjegjësia e menaxherëve të lartë dhe e nivele tjera të menaxhimit të korporatës

në çdo hallkë të aktivitetit, nuk do të kemi arritje të objektivave të ndërmarrjeve publike dhe as përdorim efikas të burimeve apo kontributeve të taksapaguesve. Në të gjithë gamën e elementëve të përgjegjshmërisë, roli i përgjegjësisë materiale është i veçantë dhe ka ndikim të rëndësishëm në rritjen e përgjegjshmërisë. Nëse mungon përgjegjësia tek subjekti kemi dëmtim të interesave të publikut dhe nxitje për rritjen e korrupsionit në mesin e udhëheqësve të ndërmarrjeve publike dhe dëmtim të qeverisjes së qendrueshme në përgjithësi. Një vlerësim i ndërmarrjeve publike si mjete të zhvillimit ekonomik dhe social duhet të fillojë me një njohje të qartë të problemeve që janë shfaqur në performancën e tyre gjatë gjysmës së shekullit të kaluar. Në vëndet e zhvilluara ekonomikisht, qeveritë kanë krijuar ndërmarrjet publike si iniciativa për burim të ardhurash, për të mbështetur një strategji të zhvillimit të importit ose për të siguruar shërbime ose infrastrukturë që konsiderohet të jenë thelbësore për zhvillimin kombëtar, rajonal ose lokal. Në të vërtetë, shumë qeveri i kanë krijuar ndërmarrjet publike për arsye që ishin vetëm tangenciale për zhvillim, ose që kontribuonin në të jo me efikasitet.

Paaftësia e ndërmarrjeve publike për të kontribuar në zhvillim doli jo vetëm nga ineffiçenca e tyre falë monopolizmit ose statusit të mbrojtur, por edhe për shkak të qeverisjes së dobët. Zakonisht në ndërmarrjet publike mungojnë, presionet që aksionerët dhe drejtuesit e jashtëm mund të ushtrojnë tek menaxherët për të përmirësuar efiçencën, presionet që tregjet kapitale mund të ushtrojnë mbi kompanitë, drejtuesit e jashtëm të cilët ushtrojnë presion tek punonjësit për të përmirësuar rendimentin.

Kur ekziston një kornizë e rregulluar me ligj që përcakton ndarjen e funksioneve që ka shteti si pronar me funksionet e tjera që kanë të bëjnë me rregullimin e tregut në përgjithësi.

Në vazhdim, theksohet se marrëdhënia në mes të ndërmarrjeve publike në Kosovë dhe institucioneve të ndryshme financiare dhe tyre jo financiare private dhe shtetërore duhet të bazohet në baza komerciale.

Ndërmarrjet publike (NP) që operojnë në Kosovë kryejnë shërbime të ndryshme dhe rëndësishme për qytetarët e vendit si: shërbime të furnizimit me ujë, mbledhje të mbeturinave, prodhimi i energjisë elektrike, shërbime të transportit publik etj. Por, disa nga këto ndërmarrje publike operojnë duke gjeneruar humbje teknike dhe humbje financiare. Kur bëhet fjalë për ndërmarrjet publike qendrore në Kosovë, ato kanë pasur një humbje financiare mbi 500 milion euro. Ndërmarrjet tjera kanë pasur poashtu vështirësi të ndryshme, mirëpo, përkundër aspekteve negative kemi ndërmarrje publike që kaën cekur përmirësime në aspektin e ofrimit të shërbimeve, rritje të cilësisë së shërbimeve që ato i ofrojnë, mbulueshmëri më të madhe dhe përputhje të realizimeve me planet e tyre paraprake.

3.6 Zgjerimi i thirrjeve për llogaridhënie publike

Zakonisht transparenca konsiderohet si guri i themelit të një reforme serioze të qeverisjes. Aksesit i gjerë tek informacioni ofron një bazë të mirë për përgjegjshmërinë e qeverisë dhe njëkohësisht përbën edhe një barrierë të fortë ndaj ndërhyrjeve, që i shërbejnë interesit vetiak të individëve apo segmenteve të caktuara të pushtetit e politikës.

Pa informacion të saktë dhe të detajuar, është e vështirë të vlerësojmë performancën e kompanisë dhe të bordit, të përcaktojmë objektiva të sakta dhe të alokojmë në mënyrë eficiente kapitalin. Një nga aspektet e qeverisjes së korporatës, që nuk i jepet prioriteti i duhur nga ana e NP-ve është raportimi i manaxhimit tek aksioneri/nerët.

Menaxhimi zakonisht emërohet nga shteti, disa herë si një “qoshkë e ngrohtë” dhe rrallë ata janë përgjegjës vetëm për performancën financiare. Edhe nënndarjet e NP-ve shpesh manaxhohen nga shteti apo të emëruarit nga ministritë, të cilët nuk kanë ndonjë përgjegjësi reale ndaj aksionerëve imediatë të NP-ve.

Neni 14.3 i Ligjit për 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.

3.7 Ndërmarrjet publike në Kosovë – zhvillimet në kornizën ligjore dhe institucionale

Në Kosovë ekzistojnë 17 Ndërmarrje Publike qendrore dhe 43 NP lokale. Gjashtë nga NP-të qendrore janë kompani që operojnë në fushën e ujësjellësit dhe të kanalizimit.

Ndërmarrjet tjera qendrore veprojnë në fushat energjisë, telekomit, postës, transportit hekurudhor, mbeturinave dhe ujërave.

Prej këtyre 43 ndërmarrjeve publike lokale sa operojnë gjithsej në Kosovë, 23 prej tyre janë stacione të autobusëve, tetë ndërmarrje të tjera operojnë në fushën mbledhjes së mbeturinave, tri ndërmarrje janë kompani të ujësjellësit dhe mbledhjes së mbeturinave, dy janë ngrohtore të qytetit, tri janë ndërmarrje publike për banim dhe nga një është ndërmarrje publike që funksionon në gjelbërim, si treg, në rekreacion dhe në trafik urban.

këto ndërmarrje publike që operojnë në Kosovë poashtu funksionojnë duke u bazuar në parimet të qeverisjes korporative për ndërmarrjet publike të Organizatës për Bashkëpunim Ekonomik dhe Zhvillim (OECD).

Qeverisja e korporatave për ndërmarrjet publike në Republikën e Kosovës është e rregulluar me ligjin për Ndërmarrjet Publike, që është miratuar në vitin 2008, shënon përparime në drejtim të avancimit të Qeverisjes Korporative. Ky ligj përmban çështjet specifike të funksionimit të NP-ve duke filluar nga: pronësia, aksionet, krijimit të NP-ve të reja, krijimin e NJPMNP-së, raportimin financiar, zgjedhjen e anëtarëve të bordeve si në NP-të qendrore poashtu edhe në NP-të lokale, zgjedhjen e zyrtareve të NP-ve, zbatimin e të drejtave, kompensimin e drejtorëve të NP-ve, funksionimin dhe kompetencat e Komiteteve të Auditimit, përmbushjen e nevojave për klientët, mbikëqyrjen dhe raportimin, auditimin e jashtëm dhe dispozita tjera kalimtare.

Në vitin 2011 është paraqitur nevoja e amandamentimit të ligjit për ndërmarrje publike dhe atë për disa arsye. Së pari, ky ligj, i dalur nga pakoja e presidentit Ahtisari, nuk

mund të akomodonte situatën e krijuar pas përfundimit të mbikëqyrjes së pavarësisë. Gjithashtu, ligji aktual krijonte situata të konfliktit me ligjin për qeverisje lokale, zyrën e audituesit të përgjithshëm dhe duhet të përmirësonte mangësitë të paraqitura në performancën e dobët të NP-ve pas fillimit të implementimit të tij. Ligji i amandamentuar Nr. 04/ L-111 është aprovuar nga parlamenti më 20 prill 2012.

Me këtë ligj ndërmarrjet publike në Kosovë funksionojnë si shoqëri aksionare duke u bazuar edhe në ligjin për Shoqëritë tregtare. Në aspektin e pronës, ndërmarrjet publike ndahen në ndërmarrje publike qendrore dhe ato lokale. Ndërmarrjet publike qendrore si pronarë e kanë Qeverinë e Kosovës, ndërsa ndërmarrjet publike lokale si pronar kanë Komunitat në të cilat ato operojnë. Si Qeveria ashtu edhe Komunitat ushtrojnë të drejtën e vet si aksioere në këto ndërmarrje, duke e zgjedhur bordin e drejtorëve i cili bënë ndrejtimin e këtyre ndërmarrjeve.

Në vendë të ndryshme këto borde drejtuese mund të ndahen në dy nivele në bazë të funksionit që ato kanë, në borde mbikëqyrese të ndërmarrjeve që nuk kanë anëtare ekzekutivë dhe në borde menaxheriale të ndërmarrjeve që përmbajnë anëtarë ekzekutivë.

Kur flasim për komunitat, në këtë nivel të drejtë për të qenë aksionar është Komisioni Komunal i Aksionarëve, i cili përbëhet nga:

- a. Një anëtar i emëruar nga Kryetari i Komunitës; dhe
- b. Dy anëtarë tjerë të emëruar nga Kuvendi Komunal.

Komisioni bën përzgjedhjen e bordeve të NP-ve lokale dhe i raporton Kuvendit Komunal në baza vjetore mbi performancën e NP-vë lokale. Në rastet, kur një ose më

shume së një komunë ka aksione në një ndërmarrje lokale, atëherë secili Komision Komunal i Aksionarëve ka të drejtë të zgjedhë një drejtor. Përfaqësimi i secilës komunë në borde të drejtorëve rregullohet me udhëzim administrativ të lëshuar nga Qeveria e Kosovë.

Të drejtat e veta si aksionar në një NP, Qeveria i ushtron përmes zgjedhjes së Bordit të Drejtorëve. Bordet e NP-ve në Kosovë përbëhen prej 5 ose 7 personave dhe sipas Nenit 15.12 të Ligjit të Ndërmarrjeve Publike në Kosovë, anëtarët e bordit , përveç Kryeshefit Ekzekutiv (KE), nuk kanë kompetenca ekzekutive. Njëkohësisht, ligji në përputhje me praktikat e mira të sugjeruara nga OECD, përcakton se KE nuk mund të jetë Kryesues i Bordit. Përveç vetëvlerësimit nga ana e bordit, puna e bordeve të NP-ve qendrore vlerësohet edhe nga NJPMNP. Në rast se NP-ja dështon të realizojë caqet e përcaktuara në planin e biznesit për dy vite radhazi, atëherë aksionari merr parasysh shkarkimin e bordit të një ndërmarrje.

Sa i përket kompetencave të bordit mbi KE, Neni 18 i Ligjit për NP specifikon se bordi mbikëqyr në mënyrë të vazhdueshme performancën e zyrtarëve të NP-së (duke përfshirë KE-në). Sipas Nenit 21.4, ndër kompetencat e bordit të drejtorëve është edhe emërimi i zyrtarëve të NP-së. Zyrtarët e ndërmarrjeve publike janë përgjegjës për menaxhimin dhe arritjen e caqeve vjetore të caktuara në plan të biznesit nga vetë ata e të miratuara nga Bordi i Drejtorëve. Duke krahasuar ligjin për NP-të me parimet e OECD-së për qeverisje korporative, vërehet se shumica e këtyre parimeve janë adresuar në ligjin në fjalë. I njëjti krijon hapësirë që shteti të veprojë si pronarë efektiv i këtyre ndërmarrjeve; krijon kushte për transparencë në menaxhimin e këtyre ndërmarrjeve dhe për trajtim të barabartë të aksionarëve si dhe definon, në masë të madhe detyrat dhe përgjegjësitë e

bordit. Megjithatë, ligji nuk trajton sa duhet çështjet që lidhen me pavarësinë politike të anëtarëve të bordeve si dhe profesionalizmin e tyre. Ligji do të duhej të specifikonte nevojën e përfshirjes së përfaqësuesve të shoqërisë civile (madje vetëm si vëzhgues) në procesin e rekrutimit dhe seleksionimit të anëtarëve të bordit.

3.8 Mirë qeverisja e sektorit publik, kuadri, procesi dhe praktika

Qeverisja e mirë përfshin artikulluar qartë vlerat etike, objektivat dhe strategjitë e tonin e duhur në krye dhe kontrollit të brendshëm. Ajo duhet të përafrojë politikat dhe procedurat për të inkurajuar punonjës dhe sjelljen publike zyrtare që është në përputhje me etikën e organizatës në sektorin publik dhe vlerat. Një element i rëndësishëm është e nevojshme për të arritur sjellje që është në përputhje me etikën e mirë është caktimin dhe zbatimin e linjave të qarta të përgjegjësisë që mbajnë njerëzit përgjegjës për të bërë gjënë e duhur.

Qeverisja e mirë kërkon mbikëqyrje të vazhdueshme për të siguruar se politika është zbatuar si qëllim, strategjitë janë plotësuar, dhe performanca e përgjithshme e subjektit të sektorit publik përmbush pritjet ndërsa përputhje me politikat, ligjet dhe rregulloret.

Për shkak se subjektet e sektorit publik të veprojnë si "agentë" të përdorin burimet dhe autoritetin për të përmbushur qëllimet e vendosura, entitetet e sektorit publik duhet të llogarisë për mënyrën se si ata përdorin burimet dhe rezultatet që ata kanë kryer. Prandaj, qeverisja e mirë kërkon raportim të rregullt financiar dhe të performancës që është e vlefshme për saktësi nga një auditor i pavarur. Llogaridhënia gjithashtu nënkupton që

imponojnë gjopa ose sanksione kundër atyre që e kanë keqpërdorur burimet për qëllime të tjera sesa të dedikuara.

Kur organizata nuk ka arritur qëllimet financiare ose operative të saj të performancës, ose kur problemet janë zbuluar në operacionet apo përdorimin e fondeve, një sistem i qeverisjes së mirë do të identifikohen shkaku rrënjë e problemeve, të përcaktuar veprimet korrigjuese të nevojshme, dhe të ndjekë për të përcaktuar nëse këto veprime u implementuar në mënyrë efektive. Gjetjet dhe rekomandimet e auditorëve përfaqësojnë kontribute kritike ndaj qeverisjes së mirë që mund të çojë organizatat për të korrigjuar dobësitë dhe mangësitë e identifikuara menjëherë dhe në mënyrë të përshtatshme.

Parimet e qeverisjes lindin nga natyra unike e sektorit publik. Për shembull, unik në sektorin publik është rëndësia e forcave politike, jo-fitimprurëse, natyrën dhe objektivin përfundimtar të shërbimit publik për shumë aktivitete të sektorit publik. Njëkohësisht, entitetet e sektorit publik të mbajtur pushtetin shtrënguese (p.sh., policia, tatimet, dhe rregullatore) mbi qytetarët dhe ndërmarrjet ekonomike, dhe kështu ata duhet të miratojnë mbrojtje për të siguruar drejtësi dhe përgjegjshmërinë në përdorimin e këtyre kompetencave dhe në ofrimin e shërbimeve të pritshme. Këto mbrojtjet janë themelore në sistemet politike në të cilën qytetarët financojnë subjektet e sektorit publik me fuqitë e tyre.

Në përgjithësi, çdo formë e subjektit të sektorit publik mund të përfitojnë nga masat që sigurojnë llogaridhënie zyrtarë të përdorin burimet dhe autoritetin për të përmbushur qëllimet e mandatuar dhe objektivat. Për më tepër, qeverisja e mirë publik kërkon ligje të drejta dhe të paanshme dhe rregulloret zbatohen. Mungesa e strukturave të qeverisjes së

mirë dhe mungesa e respektimit të parimeve themelore të qeverisjes rrit rrezikun e korrupsionit publik, i cili është përcaktuar si keqpërdorimi i pushtetit të besuar për përfitim privat. Prandaj, përveç me parimet themelore të qeverisjes përshkruara në seksionin e mëparshëm, duke mbështetur parimet e llogaridhënies, transparencës, integritetit, dhe barazia janë thelbësore në sektorin publik.

- *Përgjegjësitë*. "Përgjegjësia është proces ku entitetet e sektorit publik dhe individët brenda tyre, janë përgjegjës për vendimet dhe veprimet e tyre, duke përfshirë edhe administrimin e fondeve publike dhe të gjitha aspektet e performancës, dhe të paraqesë veten për shqyrtim të duhur të jashtëm. Kjo është arritur nga të gjitha palët që kanë një kuptim të qartë të këtyre përgjegjësiave, dhe ka role të përcaktuara qartë nëpërmjet një strukture të fuqishme. Në fakt, llogaridhënia është obligim të përgjigjen për përgjegjësinë e deleguar "(Burimi: IFAC, Qeverisja në Sektorin Publik: Një Perspektivë të Trupit Drejtues, 2001).

- *Transparenca*. Parimi i transparencës ka të bëjë me hapjen e një entitet në sektorin publik ndaj zgjedhësve të saj. Qeverisja e mirë përfshin dhënien e duhur të informacionit kyç për palët e interesuara në mënyrë që ata kanë faktet relevante rreth performancës së subjektit të sektorit publik dhe operacionet e nevojshme që të kuptojnë qartë motivet dhe të arrijnë konkluzione të sakta në lidhje me ndikimet e veprimeve të saj. Rrjedhimisht, vendimet e sektorit publik-së, veprimet dhe transaksionet duhet të kryhet në të hapur. Shumë subjekte të sektorit publik janë të kërkuara nga ligji për të bërë dokumente publike në dispozicion sipas kërkesës. Përveç kësaj, shumë subjekte të sektorit publik janë të detyruar me ligj që të publikojnë njoftime takime të veçanta duke përfshirë pikat e rendit të ditës. Edhe pse interesi i publikut është shërbyer ndonjëherë duke mbrojtur informacionin nga deklarimi -

të tilla si raste ku siguria kombëtare, hetimet penale, ose informacion të pronarit të një kompanie private do të kompromentohej - transparencë e veprimeve të sektorit publik dhe informacione luan një rol të rëndësishëm në mbikëqyrjen publike. Audituesit mund të sigurojnë një lidhje të drejtpërdrejtë midis transparencës dhe besueshmërisë së subjektit të sektorit publik. Ligjvënësit dhe look publikut për të auditimeve për sigurimin se veprimet e sektorit publik janë etike dhe ligjore, dhe se raportimi financiar dhe të performancës reflektojnë saktësisht masa e vërtetë e operacioneve.

- *Integriteti*. Parimi i integritetit bën thirrje për zyrtarët publikë që të veprojnë në përputhje me parimet etike dhe vlerave, pritjeve, politikat, dhe rezultatet e subjektit të sektorit publik. Erozioni i besimit të publikut në qoftë se informacioni publik dhe veprimet nuk janë të besueshme dhe të besueshme minon legjitimitetin e sektorit publik dhe aftësinë për të qeverisur. Kostot politike, sociale, ekonomike dhe mjedisore për shoqërinë mund të jetë e gjerë. Parimi i integritetit zbatohet gjithashtu kur informacioni është shpërndarë tek autoritetet e kreditimit apo drejtorë të tjerë të cilët kanë një interes tjetër përveç një pjese të pronësisë. Pasojat e shkeljes pritshmërinë e integritet të lartë mund të jetë i shpejtë dhe shkatërrimtar kur besimi i qytetarëve në sektorin publik, institucionet e saj, dhe udhëheqësisë është i dëmtuar.

- *Barazia*. Parimi i barazisë ka të bëjë me mënyrën se si zyrtarët e sektorit publik në mënyrë të drejtë të ushtrojnë pushtetin e besuar atyre. Publik jep agjentët e saj - Zyrtarët e sektorit publik - të dyja të holla dhe fuqia për të kryer përgjegjësitë e tyre. Megjithatë, ajo është e shqetësuar me keqpërdorimin e pushtetit të sektorit publik, humbje e burimeve, dhe çdo

çështje të tjera që përfshijnë korrupsionin apo menaxhimi i dobët që mund të ndikojnë negativisht në detyrimet e njësisë dhe të ofrimit të shërbimeve për qytetarët.

Barazia e sektorit publik mund të matet dhe të vlerësohet në katër dimensione:

1. Kostot e shërbimeve janë paguar duke përdorur taksat dhe tarifat e ngarkuara nga subjektit të sektorit publik dhe fondet e huazuara që do të paguhet nga taksat e ardhshme. Kostot e shërbimit gjithashtu mund të përfshijnë kostot indirekte ose e ardhmja që rezultojnë nga veprimet e tanishme të sektorit publik apo mosveprim.
2. Ofrimi i shërbimeve përfshin shërbime të drejtpërdrejta, të tilla si infrastruktura e transportit, edukimit publik, dhe shëndetësore, si dhe shërbime indirekte të tilla si administrimi financiar dhe menaxhimin e kapitalit njerëzor.
3. Policia dhe rregullator të energjisë ka të bëjë me përdorimin e subjektit të sektorit publik e kompetencave të saj shtrënguese: arresti, konfiskimin e pronës, domain shquar, dhe proceset rregullatore të tilla si dhënia e licencave pijeve ose lejet e ndërtimit.
4. Shkëmbimi i informacionit ka të bëjë transparente vendim-marrje, duke përfshirë aksesin ndaj zyrtarëve të sektorit publik dhe të dhënat, dhe aftësinë për t'u dëgjuar.

3.8.1 Sfidat në matjen e performancës

Në terma të përgjithshëm, matja e performancës mund të tregojë rezultatet e një politike apo programi të caktuar, por nuk mund të analizojë çfarë ndryshimesh mund të bëhen në objektivat e aktiviteteve apo programeve. Ekonomistët mendojnë se këto

aktivitete duhet të gjenerojnë një përfitim maksimal të mundshëm për shtetasit e një vëndi.

Sipas një studimi (OECD, 1994) matja e performancës trajtohet sipas ketyre dimensioneve:

1. Efiçenca, që është marrdhënia midis burimeve të përdorura dhe maksimumin e mundshëm të mallrave dhe shërbimeve të prodhuara me këtë sasi burimesh.
2. Efektiviteti që është shkalla më të cilën projektet ose programet arrijnë objektivat apo rezultatet e tyre të pritshme. Të mirat dhe shërbimet mund të ofrohen në mënyrë efiçente, por në qoftë së ato nuk arrijnë objektivat e tyre të paracaktuara atëherë mund të cilësohet si një shpërdorim i burimeve.
3. Përputhshmëria që do të thotë së institucionet apo agjensitë duhet të veprojnë në përputhje me buxhetin apo akte dhe ligje të tjera përsa i përket menaxhimit të shpenzimeve.
4. Cilësia e shërbimeve, e cila krahës lidhjes direkte që ka më efektivitetin, lidhet edhe me disponueshmërinë, periodicitetin, besueshmërinë dhe vazhdimësinë e shërbimeve. Pra i referohet më tepër cilësisë së ofrimit të shërbimit sesa rezultatit që sjell ofrimi i shërbimeve.

Performanca është një përzierje e këtyre dimensioneve. Por mund të ndodhë që ato ndërthuren më njëra-tjetrën dhe mund të shkaktojnë konflikte, p.sh mund të përmirësohet cilësia e shërbimit, por kjo mund të shkaktojë një kosto më të lartë dhe ulje të efiçencës.

Egzistojnë mjaft studime të cilat e matin performancën e sektorit publik duke vlerësuar cilësinë e shërbimeve publike të tilla si ofrimi i arsimit, norma e vdekshmërisë foshnjore, norma e leximit tek nxënësit, cilësia e infrastrukturës, etj. Megjithëse një pjesë e këtyre

shërbimeve ofrohen edhe privatisht, qeveritë në shumë shtete kanë luajtur rol kryesor në ofrimin e arsimit, shëndetësisë dhe infrastrukturës. Sipas pikpamjeve teorike niveli i lartë i shpenzimeve justifikohet nëse shërben për të ofruar shërbime të tilla më cilësi të lartë.

Një aspekt problematik, por mjaft i rëndësishëm i matjes së performacës janë shpenzimet që shteti bënë në drejtim të transfertave dhe subvencioneve, konsumit qeveritar dhe punësimit në sektorin publik. Nivele të larta të shpenzimeve në këto fusha mund të reflektojnë ‘preferencat e qytetarëve’, por mund të reflektojnë edhe nivele të larta tatimesh të cilat shtrembërojnë sinjalet e tregut dhe shkaktjnë kosto edhe më të lartë për publikun.

Ofrimi eficient i të mirave dhe shërbimeve publike është një nga objektivat kryesorë të shumë qeverive të vendeve të zhvilluara, por edhe atyre në zhvillim. Ai ka tërhequr vëmendje sidomos gjatë dy dekadave të fundit, ku shumë shtete u përballën me kriza fiskale, përshkak të rritjes së kërkesës për shërbime publike dhe aftësive të kufizuara të qeverive për të rritur tatimet për të financuar këtë kërkesë.

Për të shpjeguar më mirë konceptin e efijencës duhet të dallojmë dy dimensionet e saj që janë efijenca teknike dhe efijenca alokative (OECD 2008).

Efijenca teknike – është norma produkt – faktor prodhimi (output-input) e krahasuar më një normë standarte, të konsideruar si optimale. Në këtë kontekst mund të përkufizojmë efijencën e orientuar nga inputi e cila pasqyron prodhimin e një sasive të dhënë outputi duke përdorur vlerën minimale të inpueteve dhe efijencën e orientuar nga outputi që nënkupton prodhimin e maksimumit të outputit për një nivel të dhënë të inputit.

Efiçenca alokative – ka të bëjë më përdorimin e burimeve në proporcione optimale kundrejt nivelit të dhënë të çmimeve respektive dhe teknologjisë së prodhimit.

Efiçenca ekonomike është shuma e efiçencës teknike dhe asaj alokative.

Dy objektivat kryesorë të matjes së efiçencës në sektorin publik janë:

- Identifikimi i inefiçencës teknike: përcaktimi i mundësive për të përmirësuar mënyrën sesi burimet konvertohen në output
- Identifikimi i inefiçencës në përdorimin e faktorëve të prodhimit.

Në shumë shtete, qytetarët kanë të drejtë ligjore të kenë një sërë shërbimesh publike, prandaj ulja e outputit nuk është një opsion për shërbime publike si spitale, shkolla, gjykata, agjensi publike punësimi. Këto institucione mund të minimizojnë inputet e përdorura për të realizuar të njëjtin nivel produkti, pra duhet të oreintohen nga efiçenca e inputit. Nga ana tjetër ka shumë institucione publike të cilët kanë inpute fikse, pasi kështu është e përcaktuar në buxhet dhe ato vetëm mund të rritin nivelin e outputit të prodhuar më këto inpute. Pra janë të orientuara nga efiçenca e outputit. Në lidhje më matjen e outputit shumë shtete përdorin matjen e aktiviteteve publike si numri i operacioneve në spitale, apo numri i patrullave policore.

Ky tregues nuk është gjithmonë i saktë, pasi përmirësimet mjeksore mund të reduktojnë numrin e operacioneve spitalore dhe kjo mund të reduktojë outputin dhe për pasojë edhe produktivitetin.

Outputi mund të matet në nivel mikro dhe makro. Outputi i matur në nivel mikro nënkupton outputin e realizuar nga organizimet individuale, kurse niveli makro nënkupton outputin e realizuar në nivel të qeverisjes në përgjithësi. Matja e efikasitetit në nivel makro është e dobishme për të dalluar trendin, por nuk ka shumë vlerë për qëllime manaxheriale. Outputi në nivel makro përfshin një numër shumë të madh njësisish, ndërkohë që niveli manaxherial ka informacion vetëm për njësinë që ka nën administrim. Gjithashtu të dhënat në nivel makro nuk japin asnjë informacion në lidhje me probleme të efikasitetit në njësi të caktuara që manaxherët të mund të ndërhyjnë. Agregimi i treguesve nga niveli mikro në nivel makro krijon një sërë problemesh që lidhen me vlerësimin e produktit final dhe vështirësitë përshkak të mungesës së transmetimit të sinjaleve nëpërmjet çmimeve.

Matja e efikasitetit të inputeve është disi më e thjeshtë sesa e outputit, pasi kostot në përgjithësi kanë më shumë vlera monetare të matshme. Megjithatë edhe kjo metodë ka problemet dhe vështirësitë e veta.

Performanca e sektorit publik është përcaktuar si outputi i realizuar nga aktivitetet publike. Ajo është një instrument i rëndësishëm nëpërmjet të cilit mund të bëhen përmirësime në manaxhimin e sektorit publik. Siç e komentuam edhe më sipër madhësia e sektorit publik është e lidhur ngushtë me performancën dhe efikasitetin e sektorit publik.

Në këtë kontekst natyreshëm lind pyetja :

Sa ndikon madhësia e sektorit publik në performancën e tij?

Nga pikpamja teorike në shtetet demokratike madhësia dhe struktura e sektorit publik nuk është endogjene por reflekton preferencat e votuesve, të cilët vendosin për shkallën e ndërhyrjes dhe prioritetet që mund të ketë qeveria.

Por në praktikë nuk ndodh kështu për disa arsye:

Së pari preferencat e votuesve mund të shtrembërohen nga mungesa e informacionit në lidhje me madhësinë e sektorit publik dhe me lidhjen e inverse që ka me sektorin privat.

Së dyti është shpeshherë e mundshme që të ndryshohet outputi i sektorit publik pa ndryshuar madhësinë e tij, ose të prodhohet i njëjti output me një madhësi më të vogël, duke ndryshuar strukturën.

Së treti preferencat e shoqërisë në lidhje me aktivitetet publike janë në përputhje me zhvillimet ekonomike dhe demografike. P.sh gjatë periudhave të recensionit qytetarët interesohen më shume për pagesat e papunësisë dhe sigurimeve shoqërore sesa në periudhat e rritjes.

Së katërti preferencat e qytetarëve mund të mos merren parasysh nga politikanët dhe punonjësit e administratës.

Për t'i dhënë një përgjigje edhe më konkrete pyetjes së mësipërme do të analizojmë përfundimet në lidhje me vlerësimin e performancës (Afonso, Schuknecht, Tanzi 2006) dhe krahasimin e tyre në shtete të ndryshme.

Indeksi i performancës sipas Afonso et.al 2006 analizon efektin e shpenzimeve publike në mirqënien e qytetarëve duke u bazuar në disa tregues ekonomikë dhe socialë të cilët

klasifikohen si: treguesit e mundësisë dhe treguesit Musgrave. Prandaj një përmirësim në performancën e sektorit publik varet nga përmirësimi i vlerave të treguesve socio-ekonomikë.

1. Administrata – është një nga treguesit, në të cilin përfshihen elemente si korrupsioni, cilësia e sistemit gjyqsor, ekonomia informale. Këto elemente ndikojnë në ecurinë e performancës së sektorit publik nga pikpamja e sigurimit të të drejtave të pronësisë, zbatimit të ligjit dhe krijimin e një ambienti rregullator të përshtashëm për zhvillimin e vendit.
2. Arsimi – është një nga elementet kryesore të rritjes ekonomike të një vendi. Prandaj dhe cilësia e tij tregon nëse shpenzimet qeveritare të bëra në këtë sektor kanë ndikuar vërtet në përmirësimin e tij. Cilësia e arsimit është e matur nëpërmjet dy treguesve që janë: numri i nxënësve të rregjistruar në arsimin sekondar i cili vlerëson minimumin e njohurive që duhet të ketë një nxënës që të ketë mundësi të njëjta në të gjitha vendet e industrializuara, si edhe rezultatet në lëndën e letërsisë, matematikës dhe në lëndët e tjera shkencore.
3. Shëndetsia – edhe shpenzimet qeveritare në drejtim të sektorit të shëndetsisë janë të rëndësishme. Si matës të cilësisë së shpenzimeve në shëndetsi janë përdorur vdekshmëria foshnjore dhe jetëgjatësia mesatare. Këta tregues reflektojnë më së miri cilësinë e shërbimit shëndetsor dhe aksesin e barabartë që duhet të ketë popullsia e një vendi ndaj këtij shërbimi. Shërbimi shëndetsor bazë shikohet si një kusht i domosdoshëm për të patur mundësi të barabarta në ekonominë e tregut.

Ndërsa treguesit e mësipërm kishin më tepër karakter mikroekonomik, të fokusuar në sektorë të veçantë, treguesit e Musgrave kanë më tepër karakter makroekonomik. Ata janë të fokusuar në efektin që kanë shpenzimet qeveritare në të gjithë ekonominë dhe më konkretisht janë:

1. Shpërndarja e të ardhurave – për të vlerësuar këtë element është përdorur koeficienti GINI, i cili mat nivelin e pabarazisë në shpërndarjen e të ardhurave në një vend, duke dhënë informacion edhe për nivelin e varfërisë. Përmirësimi i këtij treguesi, do të thotë sa më shumë të ardhura t'i takojnë 40 përqind të popullsisë që është më e varfra, aq më e mirë do të ishte performanca e qeverisë mbi këtë indikator.
2. Stabiliteti ekonomik – është një tjetër tregues i rëndësishëm në zhvillimin e një vendi. Norma mesatare e inflacionit për një periudhë 10 vjeçare si edhe qëndrueshmëria e rritjes ekonomike janë përdorur për të vlerësuar efektin e shpenzimeve në drejtim të stabilitetit ekonomik.
3. Performanca ekonomike – është gjithashtu e lidhur më treguesin e mësipërm. Nëpërmjet këtij treguesi vlerësohet nëse qeveria po bënë një shpërndarje të burimeve e cila maksimizon mirqënien e qytetarëve. Ky tregues përbëhet nga tre variabla: produkti i brendshëm bruto për frymë, norma e rritjes së PBB real për një periudhë 10 vjeçare si edhe norma e papunësisë.

3.9 Përmbledhje – Qeverisja në Organizatat e Sektorit Publik

Në këtë kapitull u përfshi qeverisja ne organizatat e sektorit publik ku u përmenden llojet e qeverisjes, parimet për një qeverisje më të mirë, struktura rregullatore hde ligjore e kompanive publike ne Kosove dhe sfidat në matjen e performancës së sektorit publik.

Në realitetin kosovar në të cilin gjendemi, qoftë ky në aspektin ekonomik, në atë financiar, menaxherial apo juridik, kemi të bëjmë me zhvillime të ndryshme dhe të shpejta që na bëjnë të jemi më afër me vendët e zhvilluara dhe të përballemi më te zhvillimin që ato kanë. Koncepti dhe praktika e qeverisjes së korporatave janë një dukuri relativisht e re, që përmbledh marrëdhëniet e të gjithë “ akterëve “ të suksesit në menaxhim, si aksionerët, këshilli administrative, drejtuesit teknikë, personelin e specializuar, partneret e jashtëm, klientët, bankat, komunitetin që përfiton apo ka nevojë nga shërbimet e korporatës etj.

Në aspektin e brendshëm, NP-të përballen me shumë probleme siç është pamundësia për të rekrutuar staf, qoftë për shkak të pagave të ulëta apo mungesës së kuadrove profesionale, ndërkohë që një pjese e stafit me përvojë profesionale po shkon duke u pensionuar. Shqetësuese mbetet edhe mungesa e përmbushjes së obligimeve të transparencës sidomos nga ana e ndërmarrjeve lokale.

Sektori publik luan një rol të madh në pothuajse të gjitha ekonomitë. Për këtë arsye, një sektor publik qeverisur siç duhet mund të kontribuojë së tepërmi në drejtim të të dyja përmirësimit e jetës së qytetarëve të saj dhe përdorimin e burimeve në mënyrë më efikase. Prandaj ndjekje qeverive të qeverisjes efektive të sektorit publik është i një rëndësie kritike.

Reformat e qeverisë janë mënyrat më të rëndësishme për të përmirësuar performancën e ndërmarrjeve publike. Qeveritë duhet të marrin masa për të siguruar se operacionet dhe procedurat e organeve qeverisëse të ndërmarrjeve publike janë transparente dhe të hapura për kontroll.

KAPITULLI IV: METODOLOGJIA E KËRKIMIT

4.1 Hyrje

Dizajni i hulumtim është shkenca dhe arti i planifikimit të procedurave për kryerjen e studimeve në mënyrë që të bëni gjetjet më të vlefshme (Vogt 1993: 196).

Një dizajn hulumtimi ofron planin për të udhëhequr punën dhe për tu përqendruar në hulumtim. Qëllimi i këtij kapitulli është që të dokumentohet dizajni i kërkimit që është përdorur për mbledhjen dhe analizimin e të dhënave, të cilat na ofrojnë njohuri për faktorët që ndikojnë në rritjen e performancës së auditimit të brendshëm në ndërmarrjet e sektorit publik në Kosovë.

Hapat që përfshihen në këtë studim janë:

1. Kërkime në literaturë që përfshinë bazat e të dhënave për testim.
2. Të dhënat dytësore nga librat, faqet e internetit dhe artikuj tjerë të shkruar në lidhje me auditimin e brendshëm, qeverisjen, performancën dhe kontabilitetin.
3. Të dhënat primare të mbledhura nga pyetësi.

Një pjesë e rëndësishme e veprimtarisë kërkimore është që të zhvillojë një dizajn efikas hulumtues, e cila tregon lidhjen logjike ndërmjet të dhënave të mbledhura, analizave të bëra dhe konkluzioneve të dhëna. Ky dizajn i plotëson metodat më të përshtatshme për hulumtim, natyrën e instrumenteve hulumtuese, planin e mostrimit dhe llojet e të dhënave.

Në këtë kapitull të dizajnit hulumtues, përfshihen: lloji i mostrave, instrumentet kërkimore të përdorura, variablat e varura dhe të pavarura që zbatohen gjatë hulumtimit dhe

në fund modeli i specifikuar, të cilat përdoren për analizën e të dhënave të cilat janë të aplikueshme dhe të përdorshme në studimin që janë përfshirë.

4.2 Projektimi i Hulumtimit

4.2.1 Lloji i hulumtimit

Studimi pritet të hetojë përcaktuesit e efektivitetit të auditimit të brendshëm në ndërmarrjet e sektorit publik dhe ndikimin e tij në rritjen e performancës së këtij sektori dhe në qeverisjen e mirë. Kjo është një qasje eksploruese, sepse nuk kemi informacione në dispozicion apo probleme të ngjashme të cilat janë studiuar me herët në vendin tonë.

Dizajni i hulumtimit në këtë situatë përfshinë formulimin e një kuadri funksional të bazuar në informata cilësore dhe hartimin e masave apo instrumenteve për të testuar variablat e identifikuar.

Të dhënat e përdorura për të kryer këtë studim janë të dhënat parësore të marra nëpërmjet pyetësorëve. Pyetësorët u janë shpërndanë dy kategorive të të punësuarve në ndërmarrjet publike në nivel qendror dhe atë lokal në Kosovë: menaxherëve të nivelit të lartë dhe udhëheqësve të njesive të auditimit të brendshëm.

Fushat e studimit janë përzgjedhur duke përdorur metodën e qëllimshme të mostrimit në njesitë e auditimit të brendshëm të ndërmarrjeve publike, që kanë ndikim më të madh në ekonominë e përgjithshme të vendit.

Analizat e të dhënave është kryer me anë të një statistike përshkruese, për të japur detaje në lidhje me çështjen demografike dhe faktorët e ndryshëm që ndikojnë në efektivitetin e auditimit të brendshëm në sektorin publik. Për të vlerësuar efektet e këtyre

faktorëve të ndryshëm më ndikim në efektivitetin e punës së audituesve të brendshëm në sektorin publik janë përdorur analiza me lidhje reciproke.

Për analizën e të dhënave është përdorur paketa statistikore (SPSS), versioni 20 dhe STATA. Për të vlerësuar besueshmërinë dhe qëndrueshmërinë e instrumentit u realizua testi i besueshmërisë Alpha Cronbach-së (α). Ndërsa, për të përcaktuar marrëdhëniet midis variablave dhe për të testuar metodën e hulumtimit të lidhjes reciproke të hipotezave është përdorur analiza e regresionit multivariabël dhe testi ANOVA.

Njësia e analizës

Njësia e analizës është e ndryshueshme nën këtë studim dhe pyetjet hulumtuese për të cilat të dhënat janë bledhur dhe analizuar. Njësia e analizës për këtë hulumtim janë dy kategoritë: është audituesi i brendshëm dhe menaxherët e nivelit të lartë, marrëdhëniet me partnerët tjerë siq janë menaxhimi i lartë, drejtuesit e financave dhe Komiteti i Auditimit që ndërveprojnë me audituesin e brendshëm për t'i mundësuar atij për të kryer rolin e tij të mandatuar, përmes anëtarëve të saj, miratimin e funksioneve dhe procedurave profesionale. Popullatat e synuara për këtë hulumtim kanë qenë njesitë e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike në Republikën e Kosovës. Në Kosovë ekzistojnë gjithsejt 17 Ndërmarrje Publike (NP) qendrore dhe 43 Ndërmarrje Publike lokale, gjithsejt 60 Ndërmarrje Publike, ndërkohë që të gjitha këto ndërmarrje kanë njësi të auditimit të brendshëm me staf të audituesve.

Mostrat janë zgjedhur në mënyrë të qëllimshme (nga 60 ndërmarrje publike që operojnë në Kosovë janë marrë të dhëna nga 52 prej tyre), sepse përdorimi i mostrave të qëllimshme i

mundëson studiuesit për të gjeneruar njohuri të rëndësishme që ndihmojnë për të fituar një kuptim më të thellë të fenomeneve kërkimore, duke përzgjedhur pjesëmarrësit më të informuar që është më e kënaqshme për nevoja të veçanta.

Për këtë arsye, jam përqëndruar në këto ndërmarrje publike që kanë staf të mjaftueshem të auditimit të brendshëm, me natyrë shumë të popullarizuar dhe që kanë ndikim më të madh për të ndikuar në çështjet sociale, politike dhe ekonomike të përgjithshme të vendit. Pyetësi është ndarë në dy pjesë, pjesa e parë përfshinë analizën përshkruese në lidhje me shpërndarjen demografike të të anketuarve në lidhje me moshën, gjininë dhe nivelin e kualifikimit. Pjesa e dytë përfshinë të dhënat për variablat e pavarura në model dhe për variablin e varur. Gjithsejt janë shpërndarë 120 pyetësor, nga 60 pyetësor për secilën kategori, audituesit e brendshëm dhe menaxherët e nivelit të lartë, ku për secilën kemi marrë nga 56 përgjigje.

4.3 Mbledhja e të dhënave dytësore

Ka qenë një numër i burimeve të tjera të informacionit që kanë dhënë informata të vlefshme për krahasimin e rolit dhe funksioneve të kryera nga audituesit e brendshëm dhe Komitetet e Auditimit. Të dhënat tjera të cilat janë përdorur kanë qenë burime nga punime shkencore të cilat kanë analizuar efektivitetin e auditimit të brendshëm, libra të ndryshëm, rregulloret dhe ligjet në fuqi në Kosovë. Poashtu të dhëna të tjera të marra nga faqet e internetit.

4.4 Mbledhja e të dhënave parësore

Të dhënat primare janë përdorur për të kryer studimin dhe për të mbledhur të dhënat nga të anketuarit që janë përfshirë në pyetësorë. Pyetësorët u janë shpërndarë dy kategorive: menaxherëve të nivelit të lartë dhe audituesve të brendshëm të njesive të ndërmarrjeve në sektorin publik. Por, pyetjet janë të ndryshme për menaxherët dhe për audituesit e brendshëm sipas profesionit dhe përgjegjësisë së tyre. Pyetësi për menaxherë është në lidhje me efektivitetin e procesit të auditimit të brendshëm, ndërsa pyetësorët për audituesit e brendshëm janë rreth pesë variabla të pavarura të cilat përcaktojnë efektivitetin e audituesve të brendshëm.

Pyetësorët janë përpiluar me vlerësim prej pesë shkallëve të Likert, ku shkalla më ulët përfaqëson mospajtim të plotfuqishëm dhe shkalla më e lartë 5 përfaqëson pajtim të plotfuqishëm. Pyetësorët e shpërndarë janë organizuar në dy pjesë, pjesa e parë përbëhet nga pyetje për të dhënat demografike lidhur me të anketuarit dhe pjesa e dytë përmban artikuj që lidhen me efektivitetin e auditimit të brendshëm dhe përcaktuesve të saj.

Variabla (ndryshorja) e varur për këtë hulumtim është efektiviteti i auditimit të brendshëm. Këtu efektiviteti i auditimit të brendshëm është matur në lidhje me aftësinë e audituesve të brendshëm për të identifikuar aktivitetet të jo pajtueshmërisë me procedurat dhe politikat e njesive, si dhe kontributet e shtuara të rolit të audituesit të brendshëm në ndërmarrjet publike. Auditimi i pajtueshmërisë është një lloj i shërbimit të auditimit që më së shumti kryhet nga audituesit e brendshëm të organizatës (Fadzil, 2005). Pajtueshmëria është përcaktuar si “respektimi i kërkesave të ligjeve, industrisë dhe standardeve organizative dhe kodeve, parimeve të qeverisjes së mirë dhe të komunitetit të pranuar dhe standardeve

etike". Pajtueshmëria, gjithashtu, përfshin përcaktimin e shkallën së pajtueshmërisë me politikat e vendosura, me planet, me procedurat, me ligjet dhe rregulloret të cilat mund të kenë një ndikim të rëndësishëm në operacionet e organizatës (MoFED, 2004). Prandaj, audituesi i brendshëm është përgjegjës për të vlerësuar në mënyrë të rregullt dhe të verifikojë pajtueshmërinë e operacioneve të brendshme me politikat dhe procedurat e organizatës, dhe pastaj të lëshojë raportin e përputhshmërisë për ndërmarrjen përkatëse. Kontributi i shtuar nga audituesit e brendshëm në organizata mund të jetë masë në aspektin e krijimit të vlerës (p.sh roli i tij në shmangjen e dështimeve të korporatave) dhe kursimin e kostos (Soh dhe Bennie, 2011; Cohen & Sayag, 2010).

Në këtë studim, është matur efektiviteti i auditimit të brendshëm duke zbatuar efektivitetin e auditimit të brendshëm në njesitë e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike. Auditimi i pajtueshmërisë paraqet shumicën e shërbimeve të auditimit të zbatuara në ndërmarrjet publike në Kosovë.

Për të kuptuar nivelin e perceptimit të menaxherit në rritjen e efektivitetit të auditimit të brendshëm janë përdorur pyetësorët me pyetje me vlerësim prej 5 niveleve të shkallëve të Likert-it, siq u cek edhe më sipër, të cilët janë shpërndarë tek te anketuarit. Është përdorur teknika e mbledhjes së rezultateve për pyetjet në secilin faktor për secilin pjesëmarrës. Kjo është për shkak se shkalla Likert është mbledhje e zakonshme e rezultateve.

Ky studim është fokusuar në pesë variabla të pavarura që mund të kenë ndikim në efektivitetin e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet e sektorit publik. Këto variabla të

parashikuara, të hetuara në këtë hulumtim janë: mbështetja e menaxhimit për aktivitetin e auditimit të brendshëm, funksioni i menaxhimit të riskut, pavarësinë e audituesit të brendshëm nga menaxhimi, stafi adekuat dhe kompetent i auditimit të brendshëm dhe roli i Komitetit të Auditimit të brendshëm. Duhet të theksohet se të dhënat për ndryshoret e pavarura janë mbledhur nga audituesit e brendshëm të njesive të përzgjedhura në ndërmarrjet e sektorit publik. Prandaj, variablat e pavarura përfaqësojnë perceptimet e audituesve të brendshëm në lidhje me këto koncepte. Në mënyrë të ngjashme me artikujt e ndryshorëve të varura, të gjithë artikujt e variablave të pavarura janë matur në pesë nivele pikësh Likert, ku shkalla e ulët përfaqëson mospajtimin e fuqishëm dhe shkalla më e lartë përfaqëson pajtimin e fuqishëm (Likert, 1932).

Siç tregohet në shtojcën A të pjesës II, pyetësorë të ndryshëm, janë ndërtuar për të identifikuar secilen prej variablave të pavarura të përdorura në këtë model, të mbështetjes së menaxhimit, funksionin e menaxhimit të riskut, pavarësisë së audituesve të brendshëm nga menaxhimi, disponueshmëria e stafit adekuat dhe kompetent të auditimit të brendshëm dhe rolin e Komitetit të Auditimit, ku audituesve të brendshëm i'u kërkua të shprehin mendimin e tyre për këta faktorë.

4.4.1 Përzgjedhja e mostrës

Numri i përgjithshëm i Ndërmarrjeve Publike në Kosovë është 60-të, të cilat janë klasifikuar në dy shtresa, Nndërmarrje Publike qendrore dhe Nndërmarrje Publike lokale, të bazuara në shërbimet që ato i kryejnë për publikun. Pyetësorët janë shpërndarë në gjithsej 52 Ndërmarrje publike. Për të marrë përgjigje adekuate përmes pyetësorit, shpërndarja e

pyetësores është bërë për menaxherët e nivelit të lartë, në totalin e gjashtëdhjetë të anketuarve, që përdorin rezultatin e auditimit dhe që janë të përshtatshëm për hulumtim.

Gjithashtu, për të marrë përgjigjen e duhur nga sektori publik për shërbimet e auditimit të brendshëm, në lidhje me faktorët që ndikojnë në efektivitetin e auditimit të brendshëm në këtë sektor, në total kemi gjashtëdhjetë të anketuar nga ana e audituesve të brendshëm, në disa ndremarrje më të mëdha që kanë numër më të madh të sfatit janë anketuar dy auditues dhe besohet që janë të përshtatshëm për të bërë analiza lidhur me efektivitetin e auditimit të brendshëm në njesitë e përzjedhura.

Përdorimi i mostrave në mënyrë proporcionale është më i përshtatshëm në mënyrë që të marrim një mostër reprezentative nga çdo shtresë.

Ky studim empirik analizon se si faktorët (variablat e pavarura) parashikojnë rolin efektiv të funksionit të auditimit të brendshëm (variabla e varur) në qeverisjen e sektorit publik duke u shpërndarë pyetësorë të mbyllur kategorive të të anketuarve. Të dy llojet e variablave në model, variabli i varur dhe variablat e pavarura, janë matur në nivel me pesë pikë të Likert me opsionet e përgjigjeve duke filluar nga aspak dakord (1), pak dakord (2), neutral (3), shumë dakord (4), dhe plotësisht dakord (5). Të dhënat e mbledhura janë analizuar duke përdorur metodën e analizës së regresionit me anë të paketës Statistikore (SPSS) (version 20) dhe STATA.

Për të siguruar vlefshmërinë e të dhënave të brendshme, pyetësores u paraqit në dy faza. Në fazën e parë, ai iu nënshtrua shqyrtimit nga këshilltarët dhe kolegët e tjerë dhe në fazën e dytë, për të siguruar qartësi dhe kuptueshmëri të artikujve të pyetësores tek të

anketuarit, pyetësi është rishikuar në bazë të komenteve dhe sugjerimeve të marra në çdo fazë para mbledhjes së të dhënave aktuale të paraqitura në hulumtim.

Për të ndihmuar vlefshmërinë e të dhënave të jashtme, kemi përputhje me politikat, procedurat dhe kontekstet organizative të shumicës së subjekteve të sektorit publik në Kosovë dhe i njëjti manual i auditimit të brendshëm është përdorur nga të gjitha organet publike (Manuali i auditimit të brendshëm, 2004). Kjo sferë e gjerë e attributeve siguron vlefshmërinë e lartë të artikujve të matjes të identifikuara në këtë pyetësor.

4.4.2 Pyetësi Pilot

Për të siguruar vlefshmërinë e të dhënave të brendshme, pyetësi u paraqit në dy faza. Në fazën e parë, ai iu nënshtrua shqyrtimit nga këshilltarët dhe kolegët e tjerë dhe në fazën e dytë, për të siguruar qartësi dhe kuptueshmëri të artikujve të pyetësit tek të anketuarit. Pyetësi ishte drejtuar për tu testuar tek audituesit e brendshëm në Ministrinë e Ekonomisë dhe Ministrinë e Financave. Pyetësi është rishikuar në bazë të komenteve dhe sugjerimeve të marra në çdo fazë para mbledhjes së të dhënave aktuale. Janë bërë përmirësimit e nevojshme në bazë të komenteve dhe rekomandimeve të marra dhe pastaj është shpërndarë tek të anketuarit.

4.5 Analiza

Modeli i mëposhtëm është formuluar për këtë hulumtim për të testuar hipotezën e kërkimit shkencor të vendosur më herët. 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:

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

Ku:

Y – (variabla e varur) paraqet efektivitetin e auditimit të brendshëm në identifikimin e aktiviteteve të jopajtueshmërisë dhe kontributet e shtuara të rolit të audituesit të brendshëm në ndërmarrjet publike,

X₁ - Mbështetja e menaxhimit,

X₂ - Funksioni i menaxhimit të riskut,

X₃ - Pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi,

X₄ - Stafi adekuat dhe kompetent i auditimit të brendshëm,

X₅ – Roli i Komitetit të Auditimit.

B₀ - është një konstante, e cila përfaqëson efektivitetin e auditimit të brendshëm, ku çdo ndryshore e pavarur është zero.

β₁ - β₅ - janë koeficient, në të cilën çdo ndryshim kufitar në variablat e pavarura në efektivitetin e audituesit të brendshëm ndikon në korrespondencë.

ε_i - Termi i gabimit.

4.6 Përmbledhje – Metodologjia e Kërkimit

Dizajni hulumtimit i adoptuar paraqet një qasje shume efektive për hulumtimin e efektivitetit të auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike. Teknika për mbledhjen e të dhënave është bërë duke përdorur të paketën statistikore SPSS versioni 20 dhe STATA.

Këto programe statistikore janë përdorur për analizimin e përgjigjeve, sepse ato janë në gjendje për të analizuar çështjet e ngritura në model. Të dhënat empirike për këtë hulumtim janë marrë nga menaxherët e nivelit të lartë dhe audituesit e brendshëm në ndërmarrjet publike qendrore dhe ato lokale në Kosovë. Këto organizata janë zgjedhur në mënyrë të qëllimshme.

Në këtë kapitull u përfshinë të gjitha të dhënat në lidhje me përzgjedhjen e mostrës, njesitë e auditimit të brendshëm, u shqyrtuan variablat si ajo e varura ashtu edhe ato të pavarurat të cilat kanë efekt në efektivitetin e auditimit të brendshëm.

KAPITULLI V: ANALIZA E TË DHËNAVE

5.1 Hyrje

Siç është treguar në kapitullin e mëparshëm, përpjekja kryesore e këtij studimi është të hetojë përcaktuesit e efektivitetit të auditimit të brendshëm në sektorin publik. Prandaj, ky kapitull paraqet analizën dhe diskutimet për rezultatet e hulumtimit të marra nga pyetësorët. Ajo raporton rezultatet e pyetësorëve të marra nga menaxherët e nivelit të lartë dhe audituesit e brendshëm në ndërmarrjet publike të mbuluara me pyetësor. Diskutimi fillon me normën e përgjigjeve nga pyetësorët të ndjekur nga statistikat përshkruese të pyetjeve nga të anketuarit që kanë të bëjnë me gjininë, moshën, profesionin dhe nivelin e arsimimit. Pastaj, paraqiten rezultatet e analizës së besueshmërisë së të dhënave dhe testit të supozimit. Analiza e regresionit multivariabël përdoret gjithashtu për testimin e hipotezave të paraqitura.

5.2 Niveli i përgjigjeve

Pyetësorët u shpërndanë për të dy kategoritë e të punësuarve në ndërmarrjet publike, menaxherët e nivelit të lartë dhe audituesit e brendshëm që janë zgjedhur në nivel qendror dhe atë lokal. Për këto dy kategori, 120 pyetësorë janë shpërndarë gjithsejt dhe nga të cilët janë mbledhur 112 pyetësorë më përgjigje (56 përgjigje për secilen kategori, menaxherët e nivelit të lartë dhe audituesit e brendshëm), të cilët dhanë normën e përgjigjeve prej 93.33%. Kjo tregon shkallën e mirë të përgjigjeve edhe nga menaxherët e nivelit të lartë dhe nga audituesit e brendshëm.

5.3 Rezultatet e hulumtimit

5.3.1. Karakteristikat e të anketuarve

Tabela e paraqitur me poshtë përfshinë të dhënat e përgjithshme të të anketuarve duke përfshirë: gjininë, moshën, nivelin e kualifikimit, nivelin e edukimit dhe eksperiencën në punë. Siq shohim nga të dhënat e para të të anketuarve (tabela 2), auditues që i përkasin gjinisë meshkuj janë 37 apo 66% e të anketuarve, ndërsa menaxherë të nivelit të lartë të gjinisë mashkull janë 40 apo 71%. Ndërsa të anketuarit që ushtrojnë detyrën e audituesit të brendshëm dhe që i përkasin gjinisë femër kemi 19 apo 34%, ndërsa nga kategoria e menaxherëve të nivelit të lartë kemi 16 femra apo 29%. Siq shihet nga ky klasifikim, tek te dy profesionet e ushtruara, auditues të brendshëm dhe menaxherë të niveli të lartë numri më i madh është meshkuj.

Sa i përket moshës së të anketuarve nga kategoria auditues i brendshëm në moshën 20 - 29 vjet kemi 5 apo 9%, në moshën 30 - 39 vjet janë 23 apo 41%, në moshën 40 - 49 vjet janë 19 apo 34% dhe në moshën 50 - 59 vjet janë 9 apo 16%. Siq shihet tek shpërndarja e moshës kemi një kategori relativisht më të madhe në moshën nën 39 vjet sepse auditimi është një profesion i ri që ka filluar të zbatohet në Kosovë me shumë në periudhën e mbasluftës. Ndërsa tek kategoria e menaxherëve të nivelit të lartë në moshën 20 - 29 vjet kemi 3 apo 5%, në moshën 30 – 39 janë 15 apo 27%, në moshën 40 – 49 janë 27 apo 48%, dhe në kategorinë e fundit 50 – 59 kemi 11 veta apo 20%.

Gjithashtu nga (tabela 2) mund të shihet se 12 apo 21% e të anketuarve nga audituesit e brendshëm kanë nivel të kualifikimit bachelor, kurse nga menaxherët e nivelit të lartë me

nivel bachelor janë 17 ose 30% e të anketuarve. Auditues me nivel kualifikimi master janë 39 apo 70% e të anketuarve, ndërsa nga menaxherët e nivelit të lartë kemi 35 apo 63%. Me nivel kualifikimi doktoratë nga kategoria e audituesve e brendshëm janë 5 veta apo 9% ndërsa tek kategoria e menaxherëve me nivel të doktoraturës kemi 4 apo 7%.

Bazuar në këto informata apo karakteristika mund të konkludojmë se të anketuarit janë të kualifikuar për t'iu përgjigjur këtyre pyetjeve hulumtuese dhe ne mund të mbështetemi në përgjigjet e tyre për të hulumtuar dukurinë që është marrë për hulumtim.

Tabela Nr.2 Shpërndarja Demografike e të Anketuarve

Shpërndarja Demografike		Menaxherët e Nivelit të Lartë		Audituesit e brendshëm	
		Frekuencat absolute	Frekuencat në %	Frekuencat absolute	Frekuencat në %
Gjinia	Mashkull	37	66 %	40	71 %
	Femër	19	34 %	16	29 %
	Totali	56	100	56	100
Mosha	20 – 29	5	9 %	3	5 %
	30 – 39	23	41 %	15	27 %
	40 – 49	19	34 %	27	48 %
	50 – 59	9	16 %	11	20 %
	Totali	56	100	56	100
Niveli i kualifikimit	Bachelor	12	21 %	17	30 %
	Master	39	70 %	35	63 %
	Doktoraturë	5	9 %	4	7 %
	Totali	56	100	56	100

Në procesin e qeverisjes së mirë, aktiviteti i auditimit të brendshëm duhet të vlerësojë dhe të bëjë rekomandimet e duhura për përmirësimin e procesit të qeverisjes në përmbushjen e objektivave të mëposhtme: Promovimi i etikës dhe vlerave të duhura brenda organizatës, sigurimi i menaxhimit efektiv të performancës organizative dhe llogaridhënies, komunikimi efektiv i rrezikut dhe kontrolli i informacionit për zonat e duhura të organizatës, koordinim në mënyrë me efektive të aktiviteteve dhe komunikim të informacionit midis bordit, audituesve të jashtëm dhe të brendshëm dhe ndërmjet menaxhimit.

Duke e parë si një element kyq dhe shumë të rëndësishëm në performancën e qeverisjes në ndërmarrjet publike, për audituesit e brendshëm është bërë dhe një pyetësor tjetër shtesë që përfshin informacionet e nevojshme në lidhje me nivelin e edukimit profesional dhe eksperiencën në vite të punës.

Duke u bazuar në të dhënat e paraqitura më poshtë (Tabela 3), për nivelin e edukimit profesional kemi këto rezultate për audituesit e brendshëm: teknik të kontabilitetit janë 22 apo 39%, kontabilist i certifikuar janë 10 apo 18% si dhe auditues të licencuar janë 24 apo 43% të anketuarve. Siq shihet kemi staf të auditimit të brendshëm të kualifikuar sa i përket nivelit profesional.

Sa i përket eksperiencës së punës, kanë eksperiencë në auditim më pak se 5 vite 8 apo 14% të anketuarve, kanë eksperiencë në auditim nga 5 – 10 vite 12 apo 21% të anketuarve, kanë eksperiencë në auditim nga 10 – 15 vite 35 apo 63%, ndërsa më shumë se 15 vite eksperiencë në auditim kemi vetëm një person që përfshinë 2% e të gjithë të anketuarve.

Tabela Nr.3 Përgjigjet e Audituesve të Brendshëm

Variablat	Kategoritë	Audituesit e Brendshëm	
		Frekuencat absolute	Frekuencat në %
Niveli i edukimit	Teknik i kontabilitetit	22	39 %
	Kontabilist i certifikuar	10	18 %
	Auditues i liçencuar	24	43 %
	Totali	56	100
Eksperienca në punë	Më pak se 5 vite	8	14 %
	Nga 5 - 10 vite	12	21 %
	Nga 10 – 15	35	63 %
	Më shumë se 15 vite	1	2 %
	Totali	56	100

Burimi: Autori 2014

Duke u bazuar në të dhënat e mësipërme (Tabela 3), shumica e Audituesve të Brendshëm janë me përvojë të mjaftueshme të punës dhe mund të kryejnë aktivitetet e tyre të auditimit duke përdorur përvojat e tyre të fundit në auditim. Poashtu, disponueshmëria e Komiteteve të Auditimit në sektorin publik ka treguar përfitime në monitorimin dhe kontrollin e aktiviteteve të auditimit të brendshëm, duke siguruar pavarësinë, rishikimin e programit të auditimit të brendshëm, duke siguruar përshtatshmërinë e qëllimit të aktiviteteve të auditimit të brendshëm dhe monitorimin nga menaxhimi si dhe veprime tjera në drejtim financiar, menaxhimin e rrezikut dhe kontrollin e brendshëm.

5.4 Analiza e besueshmërisë

Masa statistikore më e përdorura zakonisht e provës së besueshmërisë së të dhënave është koeficienti Alfa i Cronbach-së (Pallant, 2001). Shumica e studiuesve kanë rënë dakord se koeficienti Alfa është konsideruar me indeks të lartë për t'u marrë të dhënat si të besueshme në një nivel minimal të pranueshëm prej 0.70 (Pallant, 2001). Ndërsa stuedues të tjerë argumentojnë se masa 0.60 dhe 0.50 konsiderohet po ashtu si një vlerë e mjaftueshme (Dessalegn, 2010).

Tabela Nr.4 Tabela e Besueshmërisë

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha bazuar në vlera të Standardizuara	Nr. i Vlerave
.684	.713	6

Nga tabela e mësipërme, vlera për Alpha Cronbach's (Alfa) është 0,684 për të gjitha variablat (variablat e pavarura dhe variabëlin e varur). Për këto vlera të përlllogaritura, besueshmëria është e afërt me vlerë maksimale të pranueshme 0.70, dhe në krahasim me vlerën minimale për alfa e cila është 0.60 e përkrahur nga vetë Cronbach's (1951), atëherë përgjigjet të cilat janë grumbulluar nga pyetëtorët për të gjitha variablat e përdorura në këtë hulumtim janë të besueshme dhe të mjaftueshme për analizën e të dhënave.

5.5 Vlerësimi i supozimeve me të vogla

5.5.1. Vlerësimi i normalitetit

Për të testuar normalitetin e të dhënave, janë përdorur testet e normalitetit Kolmogorov-Smirnova dhe Shapiro-Wilk, të cilat janë kryer përmes programit SPSS versioni 20. Sipas Field (2009), një test është domethënës nëse vlera $p > 0.05$, dhe tregon se shpërndarja e mostrës nuk është shumë e ndryshme nga një shpërndarje normale.

Prandaj, rezultati i testit i prezantuar në tabelën 5 më poshtë dhe shtojcën C, tregon se të gjitha variablat janë vërtetuar të jenë normale dhe kjo prani e normalitetit është pranuar për vlerën $p > 0.05$.

Tabela Nr.5 Vlerësimi i Normalitetit

	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Efektiviteti i AB	.108	56	.298*	.962	56	.112
Mbështetja e menaxhimit	.095	56	.185*	.971	56	.247
Funksioni i menaxhimit të riskut	.125	56	.050	.965	56	.140
Pavarësia e AB nga menaxhimi	.127	56	.072	.920	56	.102
Stafi adekuat dhe kompetent i AB	.108	56	.200*	.962	56	.224
Roli i Komitetit të Auditimit	.124	56	.194*	.939	56	.213

a - Rëndësia e korrigjimit Lilliefors * - Kjo është një ulje e detyruar e rëndësisë së vërtetë.

5.5.2 Vlerësimi i heteroskedasticitetit

Analiza e korrelacionit është aplikuar për të përcaktuar ndërlidhjet mes variablave të pavarura dhe të shqyrtojnë mundësinë e kolinearitetit apo multikolinearitetit në mes tyre. Që të gjitha variablat e pavarura janë matur duke përdorur masa përafërsisht intervale, me përgjigje që variojnë nga mospajtim të plotë (1) deri të pajtim të plotë (5) të shkallës Likert.

Për prodhimin modelit të regresionit, fillimisht është kryer testi i heteroskedasticitetit Breusch-Pagan/Cook-Weisberg, i cili është kryer përmes paketës statistikore STATA versioni 12, për të provuar homogjenitetin në mes variablave dhe për të përcaktuar nëse p-vlera më e madhe se 0.05. Rezultatet janë shpallur në tabelën 6 më poshtë dhe në shtojcën C, vlera $p = 0.7894$ për modelin që është më i madh se 0.05. Kjo është vlerë kritike dhe tregon homogjenitet të ndryshem në të gjithë modelin.

Tabela Nr.6 Testi i Heteroskedasticitetit

. estst hettest
Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test për Heteroskedasticiteti
H0: Varianca Konstante
Variablat: Vlerat e ofruara për efektivitetin e Auditimin e Brendshëm
$\chi^2 = 0.1800$
Prob $\chi^2 = 0.7894$

Burimi: Autori 2014

5.5.3 Vlerësimi i multikolinearitetit

Multikolineariteti ekziston kur ka korrelacion të fuqishëm në mes të variablave të pavarura në model. Në raste të lidhjes perfekte lineare ose multikolinearitetit midis variablave të pavarur, ne nuk mund të përftojmë vlerësime unike të të gjithë parametrave. Përderisa nuk kemi vlerësimet e tyre unike, ne nuk mund të skicojmë asnjë konkluzion statistikor rreth tyre nga një model i dhënë. Pra, në raste të multikolinearitetit perfekt, vlerësimi dhe testimi i hipotezave mbi koeficientët individual të regresionit në një regresion të shumefishtë, nuk është i mundur. Përcaktuesit dhe ekzistenca e r-vlerës më të madhe se 0.80, vlera e tolerancës nën 0.10 dhe vlerës VIF më e madhe se 10, në matricën e korrelacionit janë shkaqet për ekzistencën e multikolinearitetit (Field, 2009; Myers, 1990, Pallant, 2007). Toleranca është një statistikë që përdoret për të treguar ndryshueshmërinë e variablit të caktuar të pavarur që nuk është shpjeguar nga variablat e tjerë të pavarur në model.

Tabela Nr.7 Statistikat e Kolinearitetit

Variablat	Statistikat e Kolinearitetit	
	Toleranca	VIF
Mbështetja e menaxhimit	.604	1.655
Funksioni i menaxhimit të riskut	.826	1.211
Pavarësia e AB nga menaxhimi	.805	1.242
Stafi adekuat dhe kompetent i AB	.721	1.387
Roli i Komitetit të Auditimit	.890	1.124

Burimi: Autori 2014

Siç tregohet në tabelën e kolinearitetit, nivelet e tolerances për të gjitha variablat janë më të mëdha se 0.10 dhe vlerat VIF janë më pak se 10 (shih tabelën 8 më poshtë), dhe gjithashtu matrica e korrelacionit e të gjitha variablave kanë vlerat që qiftëzohen mes përcaktuesve dhe janë më pak se 0.80 (shih tabelën 8 më poshtë). Kjo tregon se nuk ka pasur probleme multikolineariteti në model që mund të ndikojë dhe të ndryshon analizën e gjetjeve, por ajo çon në pranimin e vlerës r, tolerancës dhe vlerave VIF.

Tabela Nr.8 Matricat e korrelacionit Pearson

Variablat	Efektiviteti i auditimit të brendshëm	Mbeshtetja e menaxhimit	Funksioni i menaxhimit të riskut	Pavarësia e AB nga menaxhimi	Stafi adekuat dhe kompetent	Roli i Komitetit të auditimit
Efektiviteti i Auditimit të Brendshëm	1.000					
Mbeshtetja e Meanxhimit	.399**	1.000				
Funksioni i menaxhimit të riskut	.216	.354**	1.000			
Pavarësia e AB nga menaxhimi	.179	.429**	.220	1.000		
Stafi adekuat dhe kompetent i AB	.575**	.492**	.343**	.262*	1.000	
Roli i Komitetit të Auditimit	.402**	.311**	.184	.200	.126	1.000

**Korrelacioni është i rëndësishëm në nivelin 0.01

*Korrelacioni është i rëndësishëm në nivelin 0.05

Burimi: Autori 2014

Tabela 8, e paraqitur më sipër, përshkruan lidhjen ndërmjet variablave të pavarura në model me variablin e varur. Rezultati tregon besueshmërinë e pranueshme të variablave kërkimore, në të cilën, korrelacioni mes përcaktuesve nuk ishte i lartë, dhe kjo tregon se

nuk ka probleme multikolineariteti në mes variablave. Sikurse marrëdhëniet mes variabël të varur (efikasitetit të auditimit të brendshëm) dhe variablave të pavarura (mbështetja e menaxhimit, funksioni i menaxhimit të riskut, pavarësia e audituesit të brendshëm nga menaxhimi, stafi adekuat dhe kompetent i auditimit të brendshëm dhe roli i Komitetit të Auditimit), ekzistojnë disa gjetje të rëndësishme.

Për më tepër, ka pasur korrelacion të fortë mes ndryshorës së varur (Efektiviteti i auditimit të brendshëm) dhe variablave të pavarura siq janë: Mbështetja e menaxhimit ($r = 0,399$), Stafi adekuat dhe kompetent ($r = 0,575$) dhe Roli i Komitetit të Auditimit ($r = 0,402$) me nivel të rëndësishëm ($P < 0.01$), dhe kjo tregon një mbështetje të fortë për hipotezën e parë, të katërt dhe të pestë, respektivisht. Megjithatë, nuk ka pasur korrelacion të rëndësishme në mes Efektivitetit të auditimit të brendshëm dhe Menaxhimit të riskut, dhe Pavarësisë së audituesve të brendshëm nga menaxhimi me Efektivitetin e auditimit të brendshëm, duke hedhur poshtë hipotezën e dytë dhe të tretë. Analiza e korrelacionit shfrytëzohet që të refuzojë ose të pranojë hipotezën kërkimore në hulumtimin e bërë, përveç analizës së regresionit multivariabël.

5.5.4 Vlerësimi i autokorrelacionit

Të dhënat u vlerësuan për të siguruar që autokorrelacioni nuk është një kërcënim për përdorimin e analizës së OLS-së. Ky supozim mund të testohet me përdorimin e testit Durbin-Watson, në mënyrë që testi për korrelacionin serial mes gabimeve dhe vlerave të jetë më afër 2 dhe këto vlera do jenë të pranueshme (Field, 2009). Siç përshkruhet më

poshtë, vlerat e statistikave Durbin-Watson janë 1.952, shumë afër 2 dhe kjo sugjeron se nuk ka autokorrelacion të ashpër mes termave të gabimit.

5.6 Rezultatet e regresionit dhe testimet e hipotezave

Rezultati e regresionit multivariabël, që janë llogaritur për efektivitetin e audituesve të brendshëm në identifikimin e aktiviteteve të jopajtueshmërisë dhe aftësisë së audituesve të brendshëm në shtimin e vlerës për organizatën, janë matur me pesë variabla të pavarura në model siq janë: mbështetja e menaxhimit, funksioni i menaxhimit të riskut, pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi, stafi adekuat dhe kompetent i auditimit të brendshëm dhe roli i Komitetit të Auditimit të brendshëm. Në fund, janë ndërmarrë testet e nevojshme siq është testi ANOVA hipotezën e propozuar dhe rezultatet e prodhimit të regresionit.

5.7 Rezultatet e regresionit për efektivitetin e auditimit të brendshëm

Rezultatet e regresionit multivariabël shqyrtojnë treguesitë e nevojshëm të efektivitetit të auditimit të brendshëm duke përdorur ndryshoret e identifikuara në model. Siç tregohet në këtë model janë hulumtuar treguesit e duhur të variablave të përdorura për të identifikuar efektivitetin e auditimit të brendshëm. Kështu pra, vlera R e përdorur për të identifikuar se sa ka mospërputhje në variablin e varur (efektivitetin e auditimit të brendshëm) e cila identifikohet nga modeli. Sa më e madhe të jetë vlera e R-së, aq më i mirë është modeli.

Kontributi i përgjithshëm i mbështetjes së menaxhimit, funksioni i menaxhimit të riskut, pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi, personeli adekuat dhe kompetent i

auditimit të brendshëm dhe roli i Komitetit të Auditimit llogariten të jenë 55% ($R^2 = 0.551$) e variacionit në kontributin e tyre në efektivitetin e auditimit të brendshëm, pjesa tjetër prej 45% janë variabla të tjera që nuk përfshihen në këtë studim.

Tabela Nr.9 Rezultatet e regresionit për efektivitetin e auditimit të brendshëm

$R = 0.743$ $R^2 = 0.551$ $\text{Adj. } R^2 = 0.507$ Devijimi Standard i gabimit = 2.7287 Durbin-Watson (d) = 1.952 $F = 12.292$ $P = .000$							
Variablat	Koeficientët E Pastandardizuar		Koeficientët E Standardizuar	t-vlera	Sign.	Statistikat e Kolinearitetit	
	B	Std. Error	Beta			Toleranca	VIF
Konstantët	29.676	5.984		4.959	.000		
MM	1.705	.202	.424	3.481	.001**	.604	1.651
FMR	.047	.168	.029	.282	.779	.826	1.211
PABNM	.135	.164	.087	.825	.413	.805	1.242
SAKAB	1.196	.191	.698	6.257	.000**	.721	1.387
RKA	1.155	.298	.423	4.208	.000**	.890	1.124

** $P < 0.01$, niveli 95% i besimit, $N = 56$

Burimi: Autori 2014

Për më tepër, modeli i përmbledhjes së rezultateve, gjithashtu tregon rëndësinë e këtij modeli nga vlera e statistikave F ($p = .000$) dhe $F = 12,292$ që nënkupton se ka pasur marrëdhënie të forta midis përcaktuesve të variablave dhe rezultateve të regresionit dhe që këto rezultate janë të përshtatshme që të parashikojnë efektivitetin e auditimeve të

brendshme në ndërmarrjet publike. Koeficienti Beta (β) në model, gjithashtu tregon efektin pozitiv apo negativ të koeficientit mbi variablat e pavarura. Siç tregohet në tabelën e mësipërme, koeficienti Beta i të gjitha variablave të pavarura në model tregon efektin pozitiv të variablit të varur e të parashikuar. Kjo do të thotë, çdo rritje e variablave të pavarura do të çojë në rritjen variabël të varuar që është efektiviteti i auditimit të brendshëm.

Prandaj, bazuar në koeficientët për variablin e varur, koeficienti Beta i të gjitha hipotezave të propozuara theksojnë një marrëdhënie pozitive me variablin e varur. Por në bazë të treguesve tjerë statistikor për variablat e pavarura në nivelin 5% të rëndësisë, vetëm tre variabla të pavarura nga gjithsejt pesë (mbështetja e menaxhimit, stafi adekuat dhe kompetent i auditimit të brendshëm dhe roli i Komitetit të Auditimit) kanë dhënë kontribut shumë të rëndësishëm dhe pozitiv në efektivitetin e auditimit të brendshëm në vlerat $p < 0,01$ në nivelin e besimit.

Pra, kjo nënkupton se Mbështetja e menaxhimit, Stafi adekuat dhe kompetent i auditimit të brendshëm dhe Roli i Komitetit të Auditimit janë përcaktuesit më të rëndësishëm të efektivitetit të auditimit të brendshëm në të cilën njësiti e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike në Kosovë duhet të vënë më shumë theksin në funksionimin e tyre. Përveç kësaj, edhe pse marrëdhëniet e tyre janë pozitive në mes dy variablave të pavarura të mbetura (Funksioni i menaxhimit të riskut dhe Pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi) kanë kontribuar jo shumë të rëndësishëm për variablin e varur të parashikuar (efektivitetin e auditimit të brendshëm), sepse këto variabla kanë një sig. të vlerës më të madhe se 5%. Variabli me nivelin e rëndësisë me vlerë më të vogël se 5% mund të ketë një

kontribut në vlerat unike me vlerën e parashikuar të variablit të varur, përtej këtij niveli të rëndësisë variablat nuk janë duke dhënë ndonjë kontribut me rëndësi për parashikimin e variablit të varur.

5.8 Testimi i hipotezave

Analiza e rezultatit të regresionit multivariabël, e cila ishte paraqitur në tabelën 8 më sipër, përmban një ekzaminim më të plotë dhe më të saktë për pyetjet kërkimore të ngritura dhe hipotezat e këtij hulumtimi. Prandaj, rezultatet e analizës së regresionit japin rezultatet për të provuar këto hipoteza.

Hipotezat kërkuan për të provuar për një ndikim të rëndësishëm të variablave të pavarura të cilat ishin: mbështetja e menaxhimit, funksioni i menaxhimit të riskut, pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi, stafit adekuat dhe kompetent i auditimit të brendshëm dhe roli i Komitetit të Auditimit, në efektin e drejtpërdrejtë në variabëlën e varur, efektivitetin e auditimit të brendshëm, që ishte masa në aspektin e aftësisë së audituesve të brendshëm për të identifikuar aktivitetet e jopajtueshmërisë dhe kontributet e tyre të shtuara në ndërmarrje.

Siç mund të shihet në tabelën 8, p-vlera për variablat e pavarura, mbështetja e menaxhimit, stafi adekuat dhe kompetent i auditimit të brendshëm dhe Roli i Komitetit të Auditimit janë statistikisht shumë të rëndësishme për vlerën ($p < 0.01$), e cila sugjeron një mbështetje të fuqishme për hipotezat 1, 4 dhe 5, kurse funksioni i menaxhimit të riskut dhe pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi nuk kanë mbështetur hipotezat e zhvilluara (hipoteza 2 dhe 3) për shkak se ato ishin statistikisht të parëndësishme për vlerën ($p < 0,05$).

Testimi i hipotezave të mëposhtme është zhvilluar në bazë të rezultateve të analizës së regresionit për matjen e efektivitetit të auditimit të brendshëm të marrë nga prodhimi i regresionit.

Hipoteza I: Mbështetja e menaxhimit është e lidhur pozitivisht me efektivitetin e auditimit të brendshëm në njesitë e ndërmarrjeve publike.

Hipoteza e parë e këtij hulumtimi ka theksuar se efektiviteti i auditimit të brendshëm është drejtpërdrejt i lidhur me masën e mbështetjes së menaxhimit që ajo merr. Tregohet marrëdhënia pozitive dhe korrelacioni i fortë midis efektivitetit të auditimit të brendshëm dhe mbështetjes së menaxhimit, koeficienti Beta $\beta = 1,705$ dhe një rezultat statistikisht i rëndësishëm i mbështetjes së menaxhimit t-vlera = 3,841 dhe vlera kritike $p < 0.01$ mbështesin hipotezën e propozuar si të pranueshme. Mbështetja e menaxhimit është shumë e rëndësishme në rritjen e efektivitetit të auditimit të brendshëm në aspektin e ofrimit të burimeve, duke i dhënë trajnime, duke futur teknologjitë e reja në përdorim, sigurim të objekteve të mjaftueshme dhe inkurajim të mjaftueshëm në procesin e auditimit të brendshëm me angazhimet për të promovuar dhe për të komunikuar vlerën e tyre të shtuar për efektivitetin e punës së auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike.

Në këtë hulumtim gjetëm se menaxhimi ka efekt pozitiv duke ofruar mbështetje në aspektin e trajnimeve, burimeve dhe përmes objekteve të tjera të nevojshme për audituesit e brendshëm. Drejtuesit e lartë në ndërmarrjet publike mund të kontribuojnë në efektivitetin e auditimit të brendshëm. Prandaj, menaxhimi në përgjithësi mund të kontribuojë për rezultat më efektiv të audituesve të brendshëm përmes përkrahjes së tyre në aspektin e trajnimit të

vazhdueshëm për stafin e tyre të auditimit të brendshëm, përmbushjen e lëndëve dhe lehtësitë e nevojshme që i duhen stafit të auditimit të brendshëm dhe kjo nga ana tjetër e mbështet fuqishëm hipotezën e parë të propozuar (H1).

HIPOTEZA 2: Sa më i mirë të jetë funksionimi i menaxhimit të riskut, edhe aftësia e audituesve duhet të jetë e lartë në identifikimin e aktiviteteve të mjopajtueshmërisë dhe kontributeve më të shtuara në organizatë.

Hipoteza e dytë e këtij hulumtimi zbuloi se ka pasur marrëdhënie të drejtpërdrejtë midis funksionit të menaxhimit të riskut dhe efektivitetit të auditimit të brendshëm në mënyrën e identifikimit të aktiviteteve të jopajtueshmërisë dhe aftësisë së auditimit të brendshëm për të shtuar vlerën në organizatë. Kjo hipotezë nuk është e mbështetur nga rezultati i analizës së regresionit, pra, rezultatet statistikore janë të parëndësishme duke hedhur poshtë këtë hipotezë se funksioni i menaxhimit të riskut nuk ka lidhje pozitive me efektivitetin e auditimit të brendshëm. Siç tregohet në tabelën e regresionit mbi koeficientin e funksionit të menaxhimit të riskut koeficienti $\beta = 0.047$, që tregon lidhje pozitive por statistikisht kjo hipotezë ka lidhje negative, sepse t - vlera = 0,282 dhe vlera kritike $p > 0,05$.

Prandaj, funksioni i menaxhimit të riskut, rezulton në kontributin e rritjes së efikasitetit të auditimit të brendshëm në mënyrë statistikisht të parëndësishme për aftësinë e audituesve të brendshëm në identifikimin e aktiviteteve të jopërputhjes dhe kontributin e tyre të shtuar në organizatë, i cili shtohet në objektivin përfundimtar të aktiviteteve efektive të auditimit të brendshëm në njesitë e tyre. Edhe pse ky variabël ka një koeficient që është i lidhur pozitivisht me efektivitetin e auditimit të brendshëm, mirëpo si rezultat i analizës së

regresionit rezulton i parëndësishëm dhe analiza çon në përfundim për të mos mbështetur propozimin e hipotezës H2.

Por, kjo hipotezë ka nevojë për një kujdes me të madh sepse funksioni i menaxhimit të riskut nuk do të thotë se nuk mund të kontribuojë në efektivitetin e auditimit të brendshëm. Ky rezultat mund të ndodh për shkak se shumica e ndërmarrjeve publike që operojnë në Kosovë, si në nivel qendror ashtu edhe në atë lokal, operojnë me humbje financiare. Audituesit e brendshëm si të punësuar brenda organizatës nuk kanë ndonjë motivim të caktuar që ata të parandalojnë rreziqet e mundshme, t'i monitorojnë rreziqet nëse ato shfaqen dhe të ndërmarrin hapat e nevojshëm për t'i eliminuar. Një mangësi tjetër është numri i vogël i auditimeve të kryera në ndërmarrjet publike, sidomos mungesa e auditimeve të performancës dhe auditimeve të sistemeve. Poashtu ndjekja e rekomandimeve të dhëna nga audituesit e brendshëm është në një nivel shumë të ultë nga ana e menaxhimit.

HIPOTEZA 3: Pavarësia organizative për audituesit e brendshëm lidhet pozitivisht me efektivitetin e auditimit të brendshëm në njesitë e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike.

Hipoteza e tretë e këtij hulumtimi që supozohet të jetë përcaktuese e efektivitetit të auditimit të brendshëm është pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi. Siç tregohet në tabelën 8 mbi koeficientët e paraqitur për këtë variabël koeficienti $\beta = 0,135$ dhe $t - \text{vlera} = 0,825$, që të dyja janë të lidhura pozitivisht me efektivitetin e auditimit të brendshëm. Por, për shkak se rezultati i saj statistikor i vlerës kritike $P > 0.05$, ky rezultat i prodhimit të analizës së regresionit ka marrëdhënie statistikisht jo të rëndësishme në mes të

pavarësisë së audituesve të brendshëm nga menaxhimi dhe efektivitetit të auditimit të brendshëm, që rezulton në mosmbështetjen e hipotezës së tretë (H3). Kjo mund të jetë për shkak se organizatat e mbështetura në efektivitetin e auditimit të brendshëm dhe në përputhje me rrethanat që ato veprojnë, nivelin e pavarësisë së audituesve të brendshëm, duke raportuar në nivelin përkatës, kontakti i drejtpërdrejtë në mes bordit të drejtorëve dhe menaxhimit të lartë, konfliktet e interesit, ndërhyrjet e ndryshme, qasjet e kufizuara në departamentet brenda ndërmarrjeve dhe qasjet e kufizuara me punonjësit, emërimi dhe largimi i drejtuesve të njesisë së auditimit të brendshëm si dhe kryerja e aktivitetit të auditimit nuk mund të perceptohet në mënyrë të barabartë. Pra, pa një pavarësi të audituesve të brendshëm nga menaxhimi nuk mund të ketë funksion efektiv të auditimit për të shtuar vlerën e organizatës dhe për të identifikuar aktivitetet e jopërputhjes.

Prandaj, ekzistenca e stafit adekuat dhe kompetent të auditimit të brendshëm dhe disponueshmëria e këtij stafi në ndërmarrjet publike në përputhje me mbështetjen e duhur të menaxhimit për veprimtarinë e audituesit të brendshëm janë mjete mjaft të forta për të bërë më efektiv funksionin e auditimit të brendshëm në sektorin publik. Por kjo hipotezë, na çon në rezultat negativ të pavarësisë së audituesve të brendshëm nga menaxhimi për kontribut të parëndësishëm në efektivitetin e auditimit të brendshëm dhe hedhë poshtë hipotezën e propozuar (H3).

HIPOTEZA 4: Prania e stafit adekuat dhe kompetent të auditimit të brendshëm në njesitë e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike janë të lidhura pozitivisht për efektivitetin e auditimit të brendshëm.

Ekzistenca e stafit adekuat dhe kompetent të auditimit të brendshëm duhet gjithashtu të jetë përcaktuese e efektivitetit të auditimit të brendshëm dhe është hipoteza e katërt e këtij hulumtimi. Rezultati i analizës së regresionit e mbështet shumë këtë hipotezë në nivel të vlerës kritike $P < 0.01$. kjo vlerë është shumë e rëndësishme dhe poashtu kemi një koeficientë pozitiv të $\beta = 1.196$ dhe $t - \text{vlera} = 6,257$.

Prandaj, ekzistenca e stafit adekuat dhe kompetent të auditimit të brendshëm rezulton me marrëdhënie pozitive me efektivitetin e auditimit të brendshëm dhe me kontribut të shtuar në kryerjen e aktiviteteve të tyre në kohë, të mbuluar në fushën e planifikuar të aktiviteteve të auditimit duke përdorur mjetet e kompjuterizuara të të dhënave dhe softwereve të veçanta të auditimit të brendshëm. Kjo rezulton me kontributin e përgjithshëm të efektivitetit të auditimit të brendshëm dhe marrëdhëniet e saj pozitive me efektivitetin e auditimit të brendshëm që çon në mbështetje për hipotezën e propozuar (H4).

HIPOTEZA 5: Roli i Komitetit të Auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike kanë ndikim pozitiv dhe të rëndësishëm në efektivitetin e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet e sektorit publik.

Hipoteza e fundit, e cila është propozuar për të mbështetur efikasitetin e auditimit të brendshëm është ekzistenca dhe roli i Komitetit të Auditimit të brendshëm. Komiteti i Auditimit është një përbërës i rëndësishëm për funksionet e suksesshme të auditimit të brendshëm. Rezultati i prodhimit në analizën e regresionit gjithashtu mbështet këtë hipotezë me variabla që lidhen dukshëm me nivelin e rëndësisë, vlera kritike $p < 0.01$ dhe

koeficientët e lidhura pozitivisht $\beta = 1.255$ dhe t - velta = 4,208, kontribuojnë në mënyrë pozitive dhe të rëndësishme në efektivitetin e auditimit të brendshëm.

Kjo tregon ndikimet e rëndësishme që ka Komiteti i Auditimit për të rritur aftësinë e audituesve të brendshëm për të identifikuar aktivitetet e mospërputhjes dhe më shumë kontribut në sektorin publik.

Prandaj, roli i Komitetit të Auditimit të brendshëm në ndërmarrjet e sektorit publik kontribuon për efikasitetin e punëve të auditimit të brendshëm duke lehtësuar aktivitetet e audituesve të brendshëm dhe për të bërë qëllimin që ata kanë dhe autoritetin e tyre në përputhje me standardet dhe praktikat profesionale të formuluar nga instituti i audituesve të brendshëm, në përputhje me rregullat dhe rregulloret e organizatës. Kjo mbështet fuqishëm hipotezën e propozuar të marrëdhënieve të lidhura pozitivisht në mes të rolit të Komitetit të Auditimit dhe ndikimin e tij të rëndësishëm për efektivitetin e auditimit të brendshëm (H5).

5.9 Përmbledhje – Aanaliza e të dhënave

Një funksion i shëndetshëm i ndërtuar i auditimit të brendshëm mund të luaj një rol jetik në procesin e qeverisjes dhe llogaridhënies në ndërmarrjet e sektorit publik me vlerësimet e tyre mbi efektivitetin kryesor organizativ të mbështetjes së menaxhimit, funksionit të menaxhimit të riskut, pavarësisë së audituesve të brendshëm nga menaxhimi, stafit adekuat dhe kompetent të auditivit të brendshëm dhe rolit të Komitetit të Auditimit. Ky studim ka shqyrtuar shkallën e marrëdhënieve ndërmjet rolit të funksionit të auditimit të

brendshëm dhe sfidat në arritjen e efikasitetit. Për të analizuar të dhënat është përdorur metoda statistikore e regresionit multivariabël (OLS).

Siq pamë në rezultatet gjatë testimit të hipotezave vetëm tri nga pesë hipotezat e paraqitura kanë rezultuar të jenë të rëndësishme dhe që kanë efekt pozitiv në rritjen e efikasitetit të auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike në Kosovë. Kurse dy hipotezat tjera që përfshijnë pavarësinë e audituesve të brendshëm nga menaxhimi dhe funksionin e menaxhimit të riskut nuk kishin marrëdhënie pozitive me efikasitetin e auditimit të brendshëm.

KAPITULLI VI: DISKUTIME, KONKLUZIONE DHE REKOMANDIME

6.1 Hyrje

Një funksion i ndërtuar shëndetshëm i auditimit të brendshëm mund të luaj një rol jetik në procesin e qeverisjes së mirë dhe llogaridhënies së institucioneve dhe ndërmarrjeve publike me vlerësimet e tyre mbi efektivitetin e auditimit të matur përmes variablave të shqyrtuara në këtë studim siq janë: mbështetja e menaxhimit, funksioni i menaxhimit të riskut, pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi, stafi adekuat dhe kompetent i auditimit të brendshëm dhe roli i Komitetit të Auditimit.

Ky studim ka shqyrtuar shkallën e marrëdhënieve ndërmjet rolit efektiv të funksionit të auditimit të brendshëm dhe sfidat e këtij funksioni. Në këtë model është përdorur studimi i strukturuar në formë pyetësori, i cili është dërguar tek të gjithë drejtuesit e njesisë së auditimit të brendshëm dhe menaxherët e nivelit të lartë në ndërmarrjet publike në Kosovë. Për të analizuar të dhënat, është përdorur metoda e regresionit multivariabël. Pas testimit të hipotezave, vetëm tri nga pesë hipotezat e paraqitura kanë treguar efekt pozitiv mbi efektivitetin e auditimit të brendshëm. Në këtë pjesë jepen sqarimet e nevojshme, gjetjet dhe rekomandimet e hulumtimit.

6.2 Modeli funksional konceptual

Sipas prodhimit të analizës së regresionit të gjithë këta parashikues në model (mbështetja e menaxhimit, funksioni i menaxhimit të riskut, pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi, stafi adekuat dhe kompetent i auditimit të brendshëm dhe roli i

Komitetit të Auditimit kanë kontribuar në mënyrë pozitive në efektivitetin e funksioneve të auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike në Kosovë. Prandaj, ndërmarrjet publike duhet të kenë më shumë fokus në përdorimin e këtyre ndryshoreve përcaktuese për të bërë shpërndarjen e tyre në shërbime më efektive, efikase dhe ekonomike në të gjitha njësitë e tyre. Për më tepër mbështetja e menaxhimit, ekzistenca e stafit adekuat dhe kompetent të auditimit të brendshëm dhe roli i Komitetit të Auditimit, kanë qenë përcaktuesit kryesor të efektivitetit të auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike. Megjithatë, funksioni i menaxhimit të riskut në perceptimet për shtimin e vlerës së auditimit të brendshëm dhe pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi nuk ishin në mënyrë të konsiderueshme të rëndësishme në aspektin statistikor në rritjen e efektivitetit të auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike, siq ishin tre variablat e mësipërme (mbështetja e menaxhimit, stafi adekuat dhe kompetent i auditimit të brendshëm dhe roli i Komitetit të Auditimit). Ky studim konstaton se masa e përbërë nga mbështetja e menaxhimit, funksioni i menaxhimit të riskut, pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi, ekzistenca e stafit adekuat dhe kompetent të auditimit të brendshëm dhe roli i Komitetit të Auditimit të brendshëm për vlerën 55.10% ($R^2 = 0,551$) luajnë një rol të rëndësishëm në efektivitetin e auditimit të brendshëm dhe kanë ndikim në njësitë e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike. Që do të thotë, ndikimi i këtyre pesë variablave të pavarura ka kontribuar për efektivitetin e auditimit të brendshëm në variablin e varur në vlerën 55.10%, ndërsa pjesa e mbetur prej 44,90% janë variabla të tjerë që janë nuk janë përfshirë në këtë studim.

Pjesa e fundit e këtij hulumtimi ka për qëllim për treguar gjetjet e studimit duke u fokusuar në thelbin e hulumtimit.

Determinantat që kanë ndikime të rëndësishme në efektivitetin e auditimit të brendshëm janë edhe dy variablat e pavarura, funksioni i menaxhimit të rriskut dhe pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi, sepse ato kishin koeficientin Beta me vlerë pozitive mirëpo statistikisht nuk janë mbështetur këto hipoteza nga analiza e regresionit.

Kjo paraqet një gjetje të rëndësishme sepse këto janë dy parime të rëndësishme që duhet t'u përmbahen audituesit të brendshëm. Funksioni i punës së audituesve në mënyrë jo të pavarur është një çështje mjaft shqetuese me të cilën përballlet sektori publik në përgjithësi dhe kjo është pasojë edhe e ndërhyrjeve politike në ndërmarrjet publike. Punësimi i audituesve të brendshëm në ndërmarrjet publike pa kualifikimet e nevojshme profesionale të fushës përbënë një element tjetër që ka ndikim negativ tek funksioni i menaxhimit të rriskut dhe në uljen e efektivitetit të auditimit në përgjithësi. Poashtu mungesa e stafit në njesitë të auditimit ishte një problem me efekte negative sepse një numër i vogël i audituesve nuk mund të përmbushin të gjitha auditivet e parapara dhe nuk mund të përfshijnë të gjithë volumnin e punëve dhe aktivitetet brenda ndërmarrjes publike për të evituar rrezikun e mundshëm.

Përfundime dhe rekomandimet e dhëna më poshtë janë tërhequr nga gjetjet e studimit lidhur me mënyrën specifike të punës së menaxhimit.

6.3 Përfundime

Për shkak të rolit të auditimit, që është mjaft i rëndësishëm për sistemin e përgjithshëm të menaxhimit është edhe një mekanizëm shumë efikas për të siguruar një qeverisje të shëndoshë të korporatave. Ekzistimi i auditimit të brendshëm efektiv në njesitë

e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike, përmirëson efikasitetin organizativ dhe efektivitetin, duke ndikuar në uljen e asimetrisë informative gjatë vendimmarrjes dhe siguron besueshmërinë e brendshme të procesit të raportimit financiar. Duke marrë këtë aspekt në konsideratë, ky studim ka identifikuar faktorët që përcaktojnë efektshmërinë e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike dhe më pas duke analizuar dimensionet organizative në të cilat sektori publik duhet të operojë për të rritur efektivitetin e auditimit të brendshëm.

Auditimit në sektorin publik është çelësi për një qeverisje të mirë të ndërmarrjeve publike, është e rëndësishme që të ruajë burimet e duhura dhe sasinë e duhur të kohës me një mandat në mënyrë të përshtatshme dhe të gjerë për të arritur objektivat e qeverisjes së mirë të organizatës. Mandati dhe aktiviteti i auditimit të brendshëm në sektorin publik duhet të jetë mjaft i gjerë për t'iu mundësuar audituesve për tu përgjigjur me fushëveprimin e plotë në të gjitha aktivitetet e njesisë ekonomike.

Nga analizimi i të gjeturave, mund të vijmë deri tek përfundimet e mëposhtme në lidhje me rolin e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike dhe në qeverisjen e korporatave në përgjithësi. Ajo që u bë e qartë nga studimi është se, shërbimi i auditimit të brendshëm në shtetin e Kosovës, posaqërisht në ndërmarrjet publike lokale dhe ato qendrore luan një rol të rëndësishëm në promovimin e qeverisjes së mirë në sektorin publik duke arritur siguri të aseteve publike, ruajtje dhe siguri të sistemit të menaxhimit të mirë financiar. Audituesit e

brendshëm megjithatë nuk janë në gjendje për të luajtur këtë rol në mënyrë efektive dhe efikase për shkak të sfidave me të cilat ata ballafaqohen.

Edhe pse sistemet, procedurat dhe proceset janë të deklaruar qartë për t'u ndjekur nga zyrtarët publikë në shërbimin publik dhe monitorohen nga shërbimi i brendshëm, mospërputhja dhe jo bashkëpunimi nga ana e menaxhimit ndikon negativisht në rolin e tyre në rritjen e qeverisjes në ndërmarrjet publike. Gjithashtu mund të konkludohet se audituesit e brendshëm e kanë të vështirë për t'i kryer përgjegjësitë e tyre specifike për parandalimin dhe zbulimin e mashtrimit, të gabimeve, parregullsive, shpërdorimit dhe keqpërdorim e burimeve publike. Stafi nuk është i motivuar edhe në aspektin e shpërblimit, zyrat dhe kushteve tjera të punës. Kjo ndikon në moralin e tyre dhe nuk i motivojnë ata për të dhënë më të mirën prej tyre.

Megjithëse audituesit e brendshëm mund të jenë në gjendje për të shtuar vlerën në çdo segment të organizatës për të cilën ata mund të ofrojnë shërbime në mënyrë të pavarur, siguri objektive në minimum, çdo subjekt i sektorit publik kërkon ndonjë formë të veprimtarisë së pavarur të auditimit që ka autoritetin për të vlerësuar gamën e plotë të aktiviteteve të sektorit publik.

Mbulimi i plotë i procesit të auditimit është dhënë shpesh nga subjektet përgjegjëse të auditimit të jashtëm dhe atij të brendshëm. Megjithatë, në disa subjekte më të vogla të sektorit publik, një subjekt auditimi i vetëm, ose një njësi ekonomike që është një hibrid i karakteristikave të auditimit të brendshëm dhe të jashtëm, mund të jetë i përshtatshëm. Në fund të fundit, auditimi në sektorin publik forcon qeverisjen publike, duke siguruar

llogaridhënie dhe mbrojtjen e vlerave thelbësore të ndërmarrjeve të sektorit publik, duke siguruar që menaxherët dhe zyrtarët e lartë të këtyre ndërmarrjeve të kryejnë aktivitetin në shërbim të publikut në mënyrë transparente, në mënyrë të drejtë dhe të ndershme, si dhe me drejtësi dhe integritet. Të zgjedhurit dhe të emëruarit si zyrtarët në të gjitha nivelet e sektorit publik duhet të mbështesin aktivitetet efektive të auditimit të brendshëm duke krijuar funksione të pavarura të auditimit që plotësojnë të gjitha elementet kryesore.

Studimi është përpjekur të gjejë efikasitetin e auditimit të brendshëm në promovimin e qeverisjes së mirë në sektorin publik në Kosovë me fokus të veçantë në ndërmarrjet publike lokale dhe ato qendrore. Në bazë të gjetjeve të studimit, studimi arriti në përfundimin se auditimi i brendshëm është efektiv në përmirësimin e performancës dhe qeverisjen e mirë në ndërmarrjet publike.

Gjithashtu nga testimi i hipotezave të propozuara treguam marrëdhëniet e këtyre variablave të pavarura që kanë efekt në rritjen e efektivitetit të auditimit të brendshëm dhe kemi ardhur në këto përfundime.

✚ Efektiviteti i auditimit të brendshëm është më i lartë në kompanitë publike qendrore dhe ato lokale, kur ka mbështetjen më të madhe nga menaxhimi, kur kanë staf të mjaftueshëm dhe adekuat, i cili është kompetent dhe kur egziston Komiteti i Auditimit në kuadër të ndërmarrjeve publike.

✚ Analiza e regresionit tregon kontributet e forta të këtyre variablave në rritjen e efektivitetit. Prandaj, efekti i përgjithshëm i mbështetjes së menaxhimit, ekzistenca

e stafit adekuat dhe kompetent të auditivit të brendshëm dhe roli i Komitetit të Auditimit janë shumë të rëndësishme për rritjen e efikasitetit, pa neglizhuar edhe dy variablat e tjera që nuk janë më pa rëndësi sepse të dhënat statistikore tregojnë se ato kanë një shenjë pozitive të koeficientit Beta dhe kontribuojnë për nivelin 55.10% në aktivitetet e mospërputhjeve. Kështu, duke neglizhuar këto dy variablat mund të shkaktojmë ulje në vlerën e efektivitetit të auditimit të brendshëm që ishte marrë nga kontributi kolektiv i të gjitha pesë variablave të pavarura së bashku.

✚ Përveç kësaj, analiza e korrelacionit tregon se të gjitha variablat e pavarura do të kenë efekt të drejtpërdrejtë në efektivitetin e auditimit të brendshëm dhe në rezultatin e regresionit janë përshkruar të gjitha variablat e pavarura që kanë një shenjë pozitive të koeficientëve me efektivitetin e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike. Megjithatë, funksioni i menaxhimit të riskut me vlerën e auditimit të brendshëm dhe pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi statistikisht nuk kishin rëndësi të mjaftueshme në vlerën 5% të sig. të nivelit që të kontribuojnë për efektivitet të auditimit të brendshëm, andaj ky përfundim kërkon që në të ardhmen të vazhdon hulumtimi dhe duhet të marrim në konsideratë marrjen dhe ndikimin e këtyre variablave në efektivitetin e auditimit të brendshëm.

✚ Për më tepër, analiza e korrelacionit tregoi kontributet e të gjitha variablave të pavarura për efektivitetin e auditimit të brendshëm. Për shembull, funksioni i menaxhimit të riskut dhe pavarësia e audituesve të brendshëm nga menaxhimi nuk ishin të lidhura në mënyrë të konsiderueshme me efektivitetin e auditimit të brendshëm në njesitë e auditimit të ndërmarrjeve publike po kishin ndikim. Ky përfundim kërkon që audituesit e brendshëm në të gjitha ndërmarrjet publike në Kosovë duhet të operojnë në mënyrë më të pavarur duke ndikuar në eliminimin e rreziqeve në këto ndërmarrje, për të rritur performancën e tyre financiare dhe duke rritur efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm.

6.4 Kufizimet e këtij hulumtimi

Ky studim perveq pjesëve të analizës të cilat u ceken në kapitullin më herët gjithashtu mund të ketë disa dobësi të qenësishme në përdorimin e pyetësorëve për qëllime të mbledhjes së të dhënave. Së pari është keqinterpretimi i pyetjeve nga të intervistuarit. Kjo rezulton në disa përgjigje të cilat pasqyrojnë një situatë ideale dhe jo të shfaqjes aktuale. Disa të anketuar mund të mbajnë disa informata të fshehta që janë të rëndësishme për studimin. Ka edhe mundësi të animit tek palët tjera të disa të anketuarve dhe nuk mund të jenë të gatshëm të japin informacionin shpjegues që mund të jep një përshtypje negative për institucionin dhe për publikun. Studimi është munduar të merr informacione të mjaftueshme për të dhënë informacione të sakta për një ndërmarrje konkurrenente duke i bërë të anketuarit të kuptojnë se kjo ishte një projekt kërkimor akademik.

Kufizim kohor ishte gjithashtu një tjetër kufizim i cili ka rezultuar me të pasurit e disa të anketuar të synuar shumë të zënë dhe nuk donin të humbnin kohën për të plotësuar pyetësonin. Madhësia e vogël e popullsisë mund të ketë besim të kufizuar në rezultatet dhe kjo mund të kufizojë përgjithësimet në situata të tjera. Ngurrimi për t'iu përgjigjur pyetësorëve ishte një tjetër kufizim në mbledhjen e të dhënave të nevojshme për studim. Kjo ishte për shkak të disa rezervave të mbajtura nga popullata e synuar. Kjo kështu do të kishte çuar në përgjithësim gjatë analizës nga paraqitja e të dhënave të bëra nga ata që iu përgjigjën dhe që përfaqësojnë pikëpamjet e pjesës tjetër të të anketuarve.

6.5 Rekomandime

Në kuadër të ekonomisë së globalizuar, auditimi i brendshëm është themeluar si një mjet thelbësor për menaxhimin e saktë të çdo burimi ekonomike të biznesit. Në të njëjtën kohë, qeverisja e korporatave ka marrë vëmendje të gjerë në vitet e fundit si në praktikë ashtu dhe në kërkimin akademik, për shkak të skandaleve të mëdha të kontabilitetit dhe dështimet në shkallë të gjerë të korporatave. Skandalet e fundit të korporatave dhe të ardhurat e tyre kanë rezultuar në një theks në rritje për nevojën e një qeverisjeje më të fortë të korporatës për të siguruar cilësinë e raportimit financiar. Studimi kërkoi që të promovojë faktorët në efektivitetin e auditimit të brendshëm në promovim të qeverisjes së mirë në sektorin publik në Kosovë me fokus të veçantë në ndërmarrjet publike lokale dhe ato qendrore. Një metodë përshkruese e projektimit u zgjodh për të bërë këtë studim. Studimi ka mbledhur të dhëna si nga ato primaret përmes pyetësorëve ashtu dhe ato sekondaret për gjendjen aktuale. Hulumtimi ishte i kompletuar si në aspektin sasior ashtu dhe në atë

cilësor. Kjo do të thotë se të dy statistikat, ajo përshkruese dhe analiza konceptuale kishin përmbajtje të plotë.

Studimi rekomandon që ndërmarrjet publike duhet të njohin më mirë kontributin e auditimit të brendshëm. Përveç kësaj, studimi rekomandon që këto ndërmarrje publike duhet të zbatojnë auditimin e brendshëm në operacionin e tyre për të zbutur në mënyrë efektive rrezikun. Po ashtu, studimi rekomandon që ndërmarrjet publike në Kosovë të pranojnë funksionin e auditimit të brendshëm si një mjet për kontroll të brendshëm efektiv në mënyrë që të realizojnë objektivat e tyre të përcaktuara më me lehtësi.

Ky studim u përqëndrua më shumë në analizën e ndikimit që kishte auditimi i brendshëm, dhe efekti që mund të ketë në qeverisjen e mirë për të nxitur atë që ndërmarrjet publike në Kosovë t'i mundësojnë Qeverisë për të arritur qëllimet e tyre të përmbledhura.

Studimi gjeti se auditimi i brendshëm kishte efektin më të madh në qeverisje të mirë brenda ndërmarrjeve publike në Kosovë.

Pas shikimit të rezultateve e arritura të hulumtimit në lidhje me objektivin kryesor të këtij studimi për të identifikuar përcaktuesit kryesor të efektivitetit të auditimit të brendshëm në njesitë e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publik dhe gjithashtu për të testuar hipotezat, më poshtë, jepen rekomandimet e përmbledhura për zbatim nga ndërmarrjet publike dhe audituesit e brendshëm.

- Gjetjet e këtij hulumtimi kanë provuar se mbështetja e menaxhimit, ekzistenca e personelit adekuat, kompetent dhe të përshtatshëm të auditimit të brendshëm dhe roli i Komitetit të Auditimit të brendshëm ishin statistikisht shumë të

rëndësishme dhe të lidhura pozitivisht me efektivitetin e auditimit të brendshëm në ndërmarrjet e sektorit publik.

- Njesitë e auditimit duhet mbështetur më shumë nga menaxhimi për funksionet e auditimit të brendshëm në mënyrë të pavarur dhe t'u lehtësojnë punën audituesve të brendshëm, duke pranuar staf më të kualifikuar profesionalisht dhe në numër më të madh ose stafit aktual t'i mundësohen trajnime të mjaftueshme dhe certifikime profesionale në fushën e auditimit të brendshëm.
- Puna e të gjitha njesive të auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike duhet të bazohet në manualit të auditimit të brendshëm dhe ligjin mbi auditimin e brendshëm në Kosovë.
- Njesitë e auditimit në përgjithësi duhet të drejtojnë aktivitete të përgjithshme të audituesve të brendshëm në përputhje me standardet e auditimit të brendshëm dhe në përputhje me politikat dhe udhëzimet e njesive.
- Rekomandohet që për të ndërmarrë funksionet e plota të auditimit të brendshëm siç kërkohet nga publiku i gjerë duhet të ekzistojë pavarësi organizative dhe pavarësi e audituesve nga menaxhimi duke ruajtur linjën e duhur të raportimit.
- Organizatat duhet të sigurojnë fonde të mjaftueshme në lidhje me fushëveprimin e aktiviteteve të auditimit dhe të lejojnë qasje të lirë në informata në kohën e aktivitetit të menaxhimit.
- Menaxhmenti i lartë duhet të mbështesin dhe të vlerësojnë audituesit e brendshëm nëpërmjet pranimi të vlerës së shtuar dhe rolit të funksioneve të tyre. Poashtu nëpërmjet zbatimit në kohë të të gjeturave të auditimit dhe rekomandimeve.

-
- Departamentet e auditimit të brendshëm duhet të kenë deklaruar qartë dokumentet e auditimit (politika të ngjashme organizative) dhe të zbatojnë planin e auditimit në përpikëri.
 - Drejtuesit e njësive të auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike duhet të rekomandohen për të ruajtur dhe për të përmirësuar kontributin e tyre efektiv për rritjen e efektivitetit të auditimit të brendshëm. Ekipi menaxhues në mënyrë të përshtatshme, duhet përmirësuar duke bërë certifikimin e tyre profesional në përputhje me standardet e auditimit të brendshëm dhe udhëzimet organizative dhe duke përdorur teknologjitë moderne që përmirësojnë funksionin të auditimit në njësitë e auditimit pranë ndërmarrjeve publike.
 - Hulumtimi ka vërtetuar se roli i Komitetit të Auditimit, stafi adekuat dhe kompetent i auditimit si dhe mbështetja e menaxhimit janë faktorë të rëndësishëm në rritjen e efikasitetit të auditimit të brendshëm.
 - Stafi i auditimit të brendshëm në ndërmarrjet e sektorit publik, gjithashtu, rekomandohet që të punojnë në përputhje me dokumentet në dispozicion të auditimit të brendshëm, siq janë ligji i auditimit të brendshëm dhe udhëzimet tjera administrative, kjo i ndihmon audituesit e brendshëm që të sigurojë raportet e duhura dhe të dinë shkallën e marrëdhënieve të tyre me menaxhimin, e poashtu bëhen të qarta të drejtat e tyre dhe detyrat e audituesve të brendshëm.
 - Ndërmarrjet publike lokale dhe ato vendore në Kosovë duhet të jenë më efektive për të zbutur rrezikun dhe duhet institucionalizuar auditimin e brendshëm në funksionimin e tyre.

-
- Shërbimi i auditimit të brendshëm në Kosovë duhet të pajiset me logjistikën e nevojshme dhe infrastrukturën për t'i mundësuar stafit që të kryejë përgjegjësitë e veta në mënyrë efikase. Financimi për këtë duhet të sigurohet nga Ministria e Financave për ta paguar këtë si një përqindje të vogël si tarifë të auditimit dhe ta shqyrtojë atë si dhe kur është e përshtatshme.
 - Duhet të sigurohen automjete të mjaftueshme për stafin në terren për t'u mundësuar atyre të kryejnë detyrat e tyre në mënyrë më efektive.
 - Ndërmarrjet publike duhet të pranojnë auditim të brendshëm si një mjet për kontroll të brendshëm efektiv në mënyrë që të realizojnë objektivat e tyre të përcaktuara me lehtësi.
 - Poashtu rekomandojë që shërbimi i auditimit të brendshëm duhet të kryhet me shërbime të kompjuterizuara dhe të përdorin software adekuate për fushën e auditimit. Po ashtu të kërkohet financim për trajnime të posaqme të stafit të auditimit të brendshëm për përdorimin e softwarëve aplikativ të auditimit.
 - Në mënyrë që ndërmarrjet publike të jenë efektive në funksionimin e tyre dhe ofrimin e shërbimeve që ato i kryejnë duhet të njohin më shumë kontributin e auditimit të brendshëm.
 - Së fundi, ndërmarrjet publike në Kosovë duhet të kontribuojë në efektivitetin e auditimit të brendshëm duke punuar në bashkëpunim me zyrat tjera të auditimit të sektorit publik për të kryer punën në mënyrë efektive. Puna e auditimit duke pasur staf adekuat dhe kompetent të auditimit të brendshëm dhe gjithashtu për të dhënë trajnime afatshkurtra për të përmirësuar punën egzistuese të auditimit të

brendësh, në mënyrë që të aftësi në përputhje me standardet e auditimit të brendshëm.

- Një rekomandim tjetër është kryerja e auditimeve të rregullta të përformacës dhe auditimeve të IT-së në të gjithëndërmarrjet publike, kjo do të kishte efekte pozitive në rritjen e efikasitetit të funksionit të auditivit dhe në ngritjen e qeverisjes së mirë.

6.6 Sugjerime për studime të mëtejshme

Ky studim ka kontribuar në grupin e njohurive për të shtruar rrugën për hulumtimet e ardhshme. Një zonë interesante dhe vendimtare për të hulumtuar do të jetë se si qeverisja e korporatave lidhet ose ndikon në cilësinë e produkteve të ofruara nga ndërmarrjet publike në Kosovë. Studimi sugjeron që të bëhen kërkime të mëtejshme për të treguar marrëdhëniet në mes të funksionit të auditimit të brendshëm dhe të qeverisjes së korporatave në mënyrë që të japin anët pozitive dhe negative që mund të jenë të besueshme. Studimi gjithashtu rekomandon se kërkimi i mëtejshëm duhet bërë në sfidat për kryerjen efektive të punës së departamenteve të auditimit të brendshëm.

BIBLIOGRAFIA

Mathews, Derek. (2006) “*A history of auditing*”, SHBA .

Douglas A. Lind, W. G. M., Samuel A. Wathen. (2006). Basic Statistics for Business and Economics (5th ed.). New York: McGraw-Hill Irwin.

Asare, T. (2008), A Study of the Role of Internal Auditing in the Public Sector of Ghana: Governance and Accountability.

Abbott, L. J.; Park, Y. and Parker, S. (2000) “The Effects of Audit Committee Activity and Independence on Corporate Fraud” *Managerial Finance* 26.

Akinsanya, A. (1992) “Evaluating the performance of Public Enterprises in a Changing Environment”. *Nigerian Management Review* Vol. 7 Nos. I &2

Adams, M. B. (1994), Agency theory and the internal audit, *Managerial Auditing Journal* 9(8): 8–14.

Aguilera, R. V., Filatotchev, I., Gospel, H. and Jackson, G. (2008), Costs, contingencies and complementarities in corporate governance models, *Organization Science*, 19(3): 475–494.

Arena, M. and Azzone, G. (2009), Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness, *International Journal of Auditing* 13(1): 43–60.

Brennan, N. M. and Solomon, J. (2008), Corporate governance, accountability and mechanisms of accountability: An overview, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(7): 885–906.

-
- Christopher, J., Sarens, G. and Leung, P. (2009), A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 22(2): 200–220.
- Clark, C. J. (2006), The sum of all fears: Do directors have valid concerns on the unintended impact of new regulations? *Corporate Governance*, 6(1): 6–10.
- Daily, C. M. and Dalton, D. R. (1994), Bankruptcy and corporate governance: The impact of board composition and structure, *Academy of Management Journal*, 37: 1603–1617.
- Donaldson, L. and Davis, J. H. (1991), Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns, *Australian Journal of Management Review*, 20(1): 65–91.
- Filatotchev, I. (2008), Developing an organizational theory of corporate governance: Comments on Henry L. Tosi, Jr. (2008). Quo Vadis? Suggestions for future corporate governance research, *Journal of Management Governance* 12(2): 171–178.
- Gales, L. and Kesner, I. (1994), An analysis of board of director size and composition in bankrupt organizations, *Journal of Business Research*, 30: 271–282.
- Abbott, L. J., S. Parker, and G. F. Peters. 2011. Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness. *Working Paper*. University of Wisconsin, Milwaukee.
- Abdolmohammadi, M. 2009. Factors associated with the use of and compliance with the IIA Standards: A study of anglo-culture CAEs. *International Journal of Auditing* 13(1): 27-42.

-
- Bamber, E. M., and V. M. Iyer. 2002. Big 5 Auditors' professional and OID: Consistency or conflict? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 21 (2): 21–38.
- Burnaby, P.A., M. Abdolmohammadi, S. Hass, G. Sarens, and M. Allegrini. 2009. Usage of Internal Auditing Standards by companies in the United States and select European countries. *Managerial Auditing Journal* 24 (9): 835-860.
- Desai, N. K., G. J. Gerard, and A. Tripathy. 2011. Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (1): 149-171.
- Gramling, A. A., M. J. Maletta, A. Schneider, and B. K. Church. 2004. The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature* 23:194-244.
- Bejide, O. (2006) "Internal Audit Problems and possible Solutions" CMD Workshop on Auditing in Private and Public Sector Organizations. Ikeja August 14 -18
- Carcello, J.V., Hermanson, D.R. and Raghunandan, K. (2005). "Factors Associated with U.S. Public Companies' Investment in Internal Auditing " *Accounting Horizons* Vol. 19 No.2.
- Conrad, C. (2003) "Stemming the Tide: Corporate Discourse and Agenda Denial in the 2002 Corporate Meltdown" *Organization*, 10.
- Cooper, D. R. and Schindler, P. S. (2001) *Business Research Methods*. New York: Irwin McGraw-Hill.
- Fadzil, F. H.; Haron, H; .Tantan, M. (2005) "Internal Auditing Practices and Internal Control System" *Managerial Auditing Journal* Vol. 20, No. 8.

-
- Falshaw, J. R. Glaister, K. W. and Tatoglu, E. (2006) "Evidence on formal Strategic Planning and Company Performance" *Management Decision*, Vol. 44, No. 1.
- Okezie, B. N. (2004) *Auditing and Investigations*. Owerri: Bon Publications.
- Soyombo, O. (2002) "Techniques of Data Collection, Questionnaire Design and Administration" in A. R. Anao and C. U. Uche (eds) *Research Design and Implementation in Accounting and Finance* Lagos: University of Benin Press and ICAN.
- Williams, J. J. (2005) "Do Changes in a Firm's Management Accounting and Control System Affect the Firm's Performance" *SMU Knowledge Hub*, Issue No. 5 October.
- Aguilera, R., Rupp, D., Williams, C. & Ganapathi J. (2007). *Putting the S back in Corporate Social Responsibility: a multilevel theory of social change in organizations*. *Academy of Management Review*, 32(3), 836-863
- ASX (2003). *Principles of Good Corporate Governance and Best Practice Recommendations*, Australian Stock Exchange Corporate Governance Council, Sydney.
- Babbie, E. (2004). *The practice of social research (10th Ed)*. Thomson Belmont CA: Wadsworth Publishing Company.
- Chapman, C. & Anderson, U. (2000). *Implementing the Professional Framework*. The institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Christopher, J., Sarens, G. & Leung, P. (2009). *A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200-220.

-
- Choi, J., Jeong, K. & Park, J. (2004). *The role of audit committees in decreasing earnings management: Korean evidence*. International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation. 1(1), 37-60.
- Colbert, J. (2002). *Corporate Governance: Communications from Internal and External Auditors.*, Managerial Auditing Journal, 17(3), 147-152.
- Cooper, D. & Schinder, P. (2007). *Business Research methods*. (8th Ed.). Newdelhi: Tata McGraw Hill.
- Al-Twaijry, A. A. M., Brierley, J. A. & Gwilliam, D. R. (2004), "An Examination of the Relationship Between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector": *Managerial Auditing Journal*, 19 (7), pp.929-45.
- B.N. Tandon, (2010), *Practical Auditing*: 14th edition, pp.112-15.
- Balnaves M. and Caputi P. (2001), "Introduction to Quantitative Research Methods, an investigative approach": Sage Publications, London, Thousand Oaks and New Delhi.
- Belay, Z. (2007), *Effective Implementation of Internal Audit Function to Promote Good Governance in the Public Sector*, Ethiopian Civil Service College Research, Publication Consultancy Coordination Office, conference paper, Addis Ababa,.
- Bou-Raad, G. (2000), "internal auditors and a value-added approach: the new business regime": *Managerial Auditing Journal*, 15(4), pp.182-186.
- Cohen A. & Sayag, G. (2010), "The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations": *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.

-
- Coram P. Ferguson, C. and Moroney R. (2008), "Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and the Level of Misappropriation of Assets Fraud": *Accounting and Finance*, 48, pp.543–59.
- Carcello, J.V., D.R. Hermanson and K. Raghunandan. (2005). Factors associated with U.S. public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons* (June): 69-84.
- Chandran, E. (2004). *Research Methods*. Nairobi: Starbright services limited. Cohen, J., and D. Hanno (2000), Auditors' Consideration of Corporate Governance and Management Control Philosophy in Preplanning and Planning Judgments. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19, pp. 133-46.
- Cohen, J., G., Krishnamoorthy and A. Wright. (2004). The corporate governance mosaic and financial reporting quality. *Journal of Accounting Literature* 23: 87-152.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G. and Wright, A. (2002), Corporate Governance and the Audit Process", *Contemporary Accounting Research*, 19(4), pp. 573-94.
- Cooper, D., & Schinder, P. (2007). *Business Research methods* (8th Ed.). new delhi: tata mcgraw hill.
- Davidson, R., Goodwin-Stewart, J. and Kent, P. (2005), "Internal Governance Structures and Earnings Management", *Accounting and Finance*, 45(2), pp. 241-67.
- Deloitte. (2005). Optimizing the role of internal audit in the Sarbanes-Oxley era.
- Goodwin, J & Yeo, T Y (2001), „Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence From Singapore“, *International Journal of Auditing*, vol. 5, no. 2, pp. 107 – 125

-
- Gramling, A. A. and Myers, P. M. (2003), “Internal Auditors’ Assessment of Fraud Warning Signs: Implications for External Auditors”, *The CPA Journal*, 73(6), pp. 20-4.
- Hair, J. J., Celsi, M. W., Money, A. H., Samouel, P., & Page, M. J. (2011). *Essentials of Business Research Methods* (2nd ed.). Newyork, USA: M.E. Sharpe Inc.
- Jackson, G (2000), „Comparative Corporate Governance: Sociological Perspectives“, in J. Parkinson, A. Gamble & G. Kelly (Eds.), *The Political Economy of the Company*, Hart, Oxford, pp. 265 – 297
- Dittenhofer, M. (2001), “Internal audit effectiveness: an expansion of present methods”: *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-50.
- Fadzil, F.H., Haron, H. and Jantan, M. (2005), “Internal auditing practices and internal control system”: *Managerial Auditing Journal*, 20(8), pp.844-66.
- Field A. (2009), *Discovering statistics using SPSS*, 3rd edition, SAGE. Publication ltd.
- Flesher D. and Zanzig J. (2000), “Management accountants express a desire for change in the functioning of internal auditing”: *Managerial Auditing Journal*, 15(7), 331-37.
- Hellman N. (2011), “Chief Financial Officer Influence on Audit Planning”: *International Journal of Auditing*, 15(433), pp.247–74.
- Leung, P. and Cooper, B.J. (2009), “Internal audit – an Asia-Pacific profile and the level of compliance with Internal Audit Standards”: *Managerial Auditing Journal*, 24(9), pp.861-82.
- Lemma Argaw, (2000), *Proceedings inaugural ceremony of IIA-EC, The State of internal Auditing in Ethiopia, The Way Forward to Professionalism*, pp21-37

-
- Lindow, P.E. and Race, J.D. (2002), "Beyond traditional audit techniques": *Journal of Accountancy*, 194(1), 28-33.
- Government of Australia (2003). *ASX Corporate Council: principles of good Corporate Governance and best practice recommendations*.
- Judge, W. (2010). *Ruminations on financial efficiency and social legitimacy*. Corporate Governance: An International Review 18: 1-2.
- Hair, J., Celsi, M., Money, A, Samouel, P. & Page, M.(2011). *Essentials of Business Research Methods* (2nd ed.). Newyork, USA: M.E. Sharpe Inc.
- Hass, S. & Burnaby, P. (2006). The American Literature Review on Internal Auditing: *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 835-44.
- Helms, B. (2006). *Access for All: Building Inclusive Financial Systems*. Washington: CGAP.
- Ibrahim, E. (2011). *Corporate governance practices and auditor's client acceptance decision: empirical evidence from Egypt*. Corporate governance, 11(2), 171,183.
- Johnson, S., Malkamaki, M. & Wanjau, K. (2006). *Tackling the 'frontiers' of microfinance in Kenya: The role for decentralized services*. Small Enterprise Development 17, 41-53.
- Arens, A., Elder, R. & Beasley, M. (2008), *Auditing and Assurance Services*, 12th ed., Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ;
- Beauchamp, T., & Bowie, N. (Eds.). (2004). *Ethical theory and business* (7th ed.). Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall;
- Bou-Raad, G. (2000), 'Internal Auditors and a Value-added Approach: The New Business Regime', *Managerial Auditing Journal*, 15: 182–86.

-
- Bertschinger, Peter/Schaad, Martin (2003), *Beitrag zur Corporate Governance in der Schweiz*, Zurich;
- Boța – Avram C. (2009), *Auditul intern al societăților comerciale*, Risoprint, Cluj Napoca;
- Bockli, P. (2004). *Schweizer Aktienrecht* (3. Aufl.). Zurich: Schulthess, ISBN (13): 978-3-7255-4733;
- Goodwin, J. (2001), 'Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore', *International Journal of Auditing*, 5: 107–25.
- Goodwin, J. (2003), 'The Relationship between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand', *International Journal of Auditing*, 7: 263–78.
- Broadley, Derek (2006), Auditing and its role in corporate governance, FSI Seminar on Corporate Governance for Banks, Bank for International Settlements
- Brown, L.D. & Caylor, M.L. (2004), *Corporate Governance and Firm Performance*;
- Cadbury, A. (2002) *Corporate Governance and Chairmanship: A Personal View*. London: Oxford University Press;
- Capulong, M.V., Edwards D., Webb D. & Zhang J. (2000), *Corporate Governance and Finance in East Asia: A Study of Indonesia, Republic of Korea, Malaysia, Philippines and Thailand, Volume One (Consolidated Report)*, Asian Development Bank, Manila;
- Goodwin, J. (2004), 'A Comparison of Internal Audit in the Private and Public Sectors', *Managerial Auditing Journal*, 19: 640–50.
- DeZoort, F. T. & Salterio, S. E. (2001), *The Effects of Corporate Governance Experience and Financial-Reporting and Audit Knowledge on Audit Committee Members*;

-
- Goodwin-Stewart, J. and Kent, P. 2006, 'The Use of Internal Audit by Australian Companies', *Managerial Auditing Journal*, 21: 81–101.
- Gouldner, A.W. 1957, 'Cosmopolitans and Locals: Toward an Analysis of Latent Social Roles', *Administrative Science Quarterly*, 2: 281–306.
- Handbuch IFAC (2004): *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*, International Federation of Accountants;
- Hofstetter, Karl (2002), *Corporate Governance in der Schweiz –Bericht im Zusammenhang mit den Arbeiten der Expertengruppen Corporate Governance*, Zurich
- IIA (2002): *The Professional Practices Framework*, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, USA 2002;
- Keasey K., Thompson St. & Wright M. (2005), *Corporate Governance: Accountability, Enterprise, and International Comparisons*. Wiley;
- Moelle R. (2004), *Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules*, John Wiley&Sons, ISBN- 10: 0-471-48306-0, Hoboken, New Jersey;
- North, D. (1990) *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press, Cambridge
- Schwartz, M.S., Dunfee, T.W. and Kline, M.J. (2005), 'Tone at the Top: An Ethics Code for Directors?', *Journal of Business Ethics*, 58: 79–100.
- Solomon J.(2007), *Corporate Governance and accountability*, Second Edition, JohnWiley&Sons, Ltd, England;
- Spermann K., Gantenbein P.(2002), *Einführung in die Entstehungsgtünde und Funktionsweise der Finanzmärkte*, UTB Lucius&Lucius, Stuttgart;

-
- Tricker, R.I.(2009), *Corporate Governance - principles, policies and practices*, Oxford University Press, Oxford;
- Wallace, P. & Zinkin, J. (2005). *Corporate Governance*, ISBN-10: 0470821124, Singapore: Wiley;
- Abbott, L. J., Park, Y., & Parker, S. (2000). The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud. *Managerial Finance*, 26, 55–67;
- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F. & Raghunandan, K. (2003), „The association between audit committee characteristics and audit fees”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 22, pp. 17–32;
- Abdolmohammadi M.J.. (2009) Factors Associated with the Use of and Compliance with the IIA Standards: A Study of Anglo-culture CAEs, *International Journal of Auditing*, Volume 13, p. 27–42,
- Abdolmohammadi, M. and Tucker, R. (2002), “The influence of accounting and auditing on a country’s economic development”, *Review of Accounting and Finance*, Vol. 1 No. 3, pp. 42-53.
- Allegrini, M. and D’Onza, G. (2003), Internal auditing and risk assessment in large Italian companies: an empirical survey, *International Journal of Auditing*, Vol. 7 No. 3, pp. 191-208.
- Allegrini, M., D’Onza, G., Melville, R., Paape, L. and Sarens, G. (2006), “The internal audit profession in Europe: a literature review”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 8, pp. 845-53.
- Audas J.(2008), Comitetul de audit – în perspectiva Directivelor europene, *Audit Financiar*, nr.9

-
- Baker R.C. et. al(2010), One, two or more statutory auditors: a comparison of France, Italy and the United States Un ou plusieurs auditeurs pour la même entité: une comparaison entre la France, l'Italie et les Etats-Unis, *Multiple Auditors*, congrès AFC;
- Barth M.E.& Schipper (2008), Financial Reporting Transparency, *Journal of accounting,auditing& finance*, p.173-190;
- Institute of Internal Auditors (IIA) 2006, 'The Role of Auditing in Public Sector Governance'. Available at: <<http://www.theiia.org/guidance/>>. Accessed 5 July 2010.
- Barth M.E.,Schipper K. (2008), Financial reporting transparency, *Journal of Accounting Auditing Finance*, Volume 23(2),p.173-190;
- Barton, J. (2005), Who Cares about Auditor Reputation? *Contemporary Accounting Research* 22: 549–586;
- Beasley, M. (1996), An empirical analysis of the relation between the board of directors'' composition and financial statement fraud, *The Accounting Review*, 71(4): 443-456;
- Beasley, M. S., Carcello, J.V., & Hermanson, D.R. (2000). *Fraudulent financial reporting: 1987- 1997, An analysis of U.S. public companies*. New York: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO);
- Beiner St., Drobetz W., Schmid M.M.&Zimmermann.(2006)An Integrated Framework of Corporate Governance and Firm Valuation, *European Financial Management*, Volume 12, Issue 2, p. 249–283

-
- Beiner St., Schmid M.M., Drobetz W., Zimmermann H. (2006), An Integrated Framework of Corporate Governance and Firm Valuation , European Financial Management, Vol. 12, No. 2, pp. 249-283;
- Bertschinger, P. & Schaad, M. (2003): Der amerikanische Sarbanes-Oxley Act of 2002- Mögliche Auswirkungen auf die amerikanische und internationale Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance, *Der Schweizer Treuhänder* 10, p.883-888;
- Bertschinger, Peter/Schaad, Martin(2002):Der amerikanische Sarbanes-Oxley Act of 2002- Mögliche Auswirkungen auf die amerikanische und internationale Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance, *Der Schweizer Treuhänder* 10, p.883-888;
- Black, B., Hasung J. & Woosang K.(2006), Does Corporate Governance Affect Firms' Market Values? Evidence from Korea, *Journal of Law, Economics and Organization*, Vol. 22, 366-413.
- Leung, P., Cooper, B.J. and Robertson, P. 2004, *The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Management*, RMIT Publishing, Melbourne.
- Bocean, C.(2006), developing good corporate governance, *Revista Tinerilor Economishti*, p.65-70;
- Böckli, P. (2000). Corporate Governance auf Schnellstrassen und Holzwegen. *Der Schweizer Treuhänder*, 3, 133-152;
- Böckli, P. (2002). Harte Stellen im Soft Law. Zum Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance. *Der Schweizer Treuhänder*, 11, 981-996;

-
- Böckli, P. (2003). Leitung eines "Audit Committee": Gratwanderung zwischen Ubereifer und Unsorgfalt. *Der Schweizer Treuhander*, 8, 559-572;
- Bostan, I.& Grosu, V.(2009), Sarbanes-Oxley act-threat or opportunity for auditors?, *Analele Universitatii din Oradea*, ISSN – 1582 – 5450, p.1231-1236
- Bostan, I.&Grosu, V.(2010), Rolul auditului intern în optimizarea guvernantei corporatiste la nivelul grupurilor de întreprinderi, *Economie teoretica si aplicata Volumul XVII*, No. 2(543), pp. 63-84.
- Boa Avram C.(2010), Provocări actuale ale functiei de audit intern, *Audit Financiar*, nr.9, p.16-23
- Boa-Avram, C.& Palfi, C.(2009), measuring and assessment of internal audits effectiveness, *Analele Universității din Oradea. tiine Economice*, ISSN – 1582 – 5450, p.784-790
- Bowman B.(2008), Zece lucruri pe care trebuie să le faca in 2008 comitetele de audit, *Audit Financiar*, nr.9
- Montondon, L. 1995, 'Accountabilities in Municipalities: The Use of Internal Auditors and Audit Committees', *American Review of Public Administration*, 25: 59–69.
- Braithwaite, T. (2010) „Votes on US financial reform to be tight amid bill"s late changes, *Financial Times (Asia)*,10 May, p.4
- Brandao de Brito, J.M. (2009), New rules on liquidity could do more harm than good, *Financial Times (Asia)*,3 December, p.9.
- Brian B.L., Cox S. and Roden D.(2007), Have the Big Accounting Firms Lost Their Audit Quality Advantage? Evidence from the Returns-Earnings Relation, *Journal of Forensic Accounting* 1524- 5586 / Vol.VIII (2007), pp. 271-286;

-
- Bühler P.&Schweizer M.(2002), Was bedeutet der sarbanes- Oxley Act für die Swiss Corporate Governance, *Der Schweizer Treuhander*, 11\2002 p.997-1002\
- Bumbacher R.J., Schweizer M.(2002), Gestiegene Anforderungen an die Interne Revision, *Der Schweizer Treuhander* 11, 1039-1044;
- Bunget, O., Dumitrescu, A.C.& Dreve R.M.(2010), Risk management“s importance and role in audit, *Analele Universitatii din Oradea. Stiinte Economice*, ISSN-1582-5450, p.484-489;
- Abushaiba, I. A. & Zainuddin, Y. (2012). Performance measurement system design, competitive capability, and performance consequences-A conceptual like. *International Journal of Business and Social Science*, 3(11), 184-193.
- Bushman R., Chen Q., Engel E.& Smith A.(2004), Financial Accounting Information, Organizational Complexity and Corporate Governance Systems, *Journal of Accounting & Economics*, 2004, 37(2), pp. 167-201;
- Adeyemi, O. O., Akindele, S. T. & Agesin, B. (2012). Review: Institutionalizing the culture of accountability in local government administration in Nigeria. *African Journal of Political Science and International Relations*, 6(4), 81-91.
- Aguolu, O. (2009). Designing an effective internal audit group. *Association of Accountancy Bodies in West Africa*, 1(4), 60-76.
- Ahmad, N., Othman, R. & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), 784-790.
- Aikins, S. K. (2011). An examination of government internal audits' role in improving financial performance. *Public Finance and Management*, 11(4), 306-337.

-
- Colbert, J. (2002), "Corporate Governance: Communications from Internal and External Auditors", *Managerial Auditing Journal*, 17(3), pp. 147-152
- Bou-Raad, G. (2000), "Internal Auditors and a Value-added Approach: The New Business Regime", *Managerial Auditing Journal*, 15(4), pp. 182-186.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G. and Wright, A. (2002), "Corporate Governance and the Audit Process", *Contemporary Accounting Research*, 19(4), pp. 573-94.
- Cohen, J., and D. Hanno (2000), Auditors' Consideration of Corporate Governance and Management Control Philosophy in Preplanning and Planning Judgments. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19, pp. 133-46.
- DeZoort, F. T, and S. Salterio (2001), "The Effects of Corporate Governance Experience and Financial Reporting and Audit Knowledge of Audit Committee Members' Judgments", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20, pp. 31 -47.
- Gramling, A. A. and Myers, P. M. (2003), "Internal Auditors' Assessment of Fraud Warning Signs: Implications for External Auditors", *The CPA Journal*, 73(6), pp. 20-4.
- Karagiorgos, T., Drogalas, G., Christodoulou, P. and Pazarskis, M. (2006), "Conceptual Framework, Development Trends and Future Prospects of Internal Audit: Theoretical Approach", 5th Annual Conference, Hellenic Finance and Accounting Association (H.F.A.A.), Thessaloniki, Conference Proceedings.
- Baltaci, M. & Yilmaz, S. (2006). Keeping an eye on Subnational Governments: Internal control and audit at local levels. World Bank Institute Washington, D.

-
- Beckmerhagen, I. A., Berg, H. P., Karapetrovic, A. & Willborn, W. O. (2004). On the effectiveness of quality management system audits. *The TQM Magazine*, 16(1), 14 – 25.
- Bota, C. & Palfi, C. (2009). Measuring and assessment of internal audit's effectiveness. *Economic Science Series*, 18(3), 784-790.
- Candrea, P. J. (2006). Controlling internal controls. *Public Administration Review*, 66(3), 463-465.
- Kim, A. K. and Nofsinger, J. R. (2007), *Corporate Governance*, 2nd Edition, Pearson Prentice Hall, NJ.
- Nagy, A. and Cenker, W. (2002), "An Assessment of the Newly Defined Internal Audit Function", *Managerial Auditing Journal*, 17(3), pp. 130-137.
- Cohen, A. & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organizations. *Australian Accounting Review*, 54 (20), 296-307.
- Organisation for Economic Cooperation and Development (2004), *Principles of Corporate Governance*, OECD, Paris.
- Feng, M., Li, C. & McVay, S. (2009). Internal control and management guidance. *Journal of Accounting and Economics*, 48, 190–209.
- Glance, A. (2006). Effectiveness of internal control. *Local Government: Results of the 2006- 07 Audits*, 19 – 26.
- Pilcher, R., Gilchrist, D. & Singh, I. (2011). The Relationship between internal and external audit in the public sector – A Case Study.1-23.

-
- Papadatou, Th. (2005), "Internal and External Control of Joint Stock Companies", Sakoulas ed., Greece.
- Sawyer B. Lawrence (2003), "Sawyer's Internal Auditing. The Practise of Modern Internal Auditing", The Institute of Internal Auditors, 5th ed., pp. 1061-1102.
- Staciokas, R. and Rupsys, R. (2005), "Internal Audit and its Role in Organizational Government", Organizacijų Vadyba, ISSN 1392-1142, 33, pp. 169-180.
- Sudsomboon, S. & Ussahawanitchakit, P. (2009). Professional audit competencies: the effects On Thai's CPAS audit quality, reputation, and success. *Review of Business Research*, 9(3), 66 – 85.
- United States Congress (2002), "The Sarbanes-Oxley Act of 2002", Paper Presented at 107th Congress of the United States of America, H.R. 3763, Government Printing Office, Washington, DC.
- Verdina, G. (2011). Risk management as a tool for securing internal control in the process of study program implementation at higher education institutions. *Economics and management*, 16, 987- 991.
- Woods, M. (2009). A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. *Management Accounting Research*, 20, 69–81.
- Campbell D.(2008), Intre reguli si principii Coduri de guvernanta corporativa – analiza comparativa, *Audit Financiar*, nr11
- Cannizzo M.(2008), Guvernanta corporativa si sistemul bancar, *Audit Financiar*, nr.5
- Caswell, B. & C. Allen. (2001), The engagement team approach to independence, *Journal of Accountancy* 191 (2): 57-63;

-
- Cenker, W.J. and Nagy, A.L. (2004), Section 404 implementation: chief audit executives navigate uncharted waters, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 9, pp. 1140-7.
- Cheng, S. (2008), Board size and the variability of corporate performance, *Journal of Financial Economics*, 87: 157-176;
- Chirlesan, D.&Ilut, B.(2010), Dynamics of corporate governance reform in Europe, *Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași Tomul LVII Științe Economice*, p.117-128
- Citron, D., Taffler, R. and Uang, J. (2008), Delays in reporting price-sensitive information: the case of going concern, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 27 No. 1, pp. 19-38.
- Collier, P. & Zaman, M. (2005), „Convergence in European corporate governance: The audit committee concept“, *Corporate Governance*, Vol. 13, No. 6, pp. 753–68;
- Collier, P. A. (1993). Audit committee in major UK companies. *Managerial Auditing Journal*, 18, 25-30;
- Cooper, B.J., Leung, P. and Wong, G. (2006), The Asia Pacific literature review on internal auditing, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 8, pp. 822-34.
- Costache A.(2007), Auditul sistemelor informatice, cheia spre o eficientizare a guvernantei IT, *Audit Financiar*, nr.9
- Crowther, D., & Jatana R. (2005). Agency theory: a cause of failure in corporate governance. In: D. Crowther and R. Jatana (eds.) *International dimensions of corporate social responsibility*, 1, 135-152;

-
- Nanni, A.J. (1984), 'An Exploration of the Mediating Effects of Auditor Experience and Position in Internal Accounting Control Evaluation', *Accounting, Organizations and Society*, 9: 149–63.
- Ziegenfuss, D.E. 2000, 'Measuring Performance', *Internal Auditor*, February: 36–40.
- Daneshkhu, S. and Hall, B. (2010) „Paris looks for €360M from bank bonus tax“, *Financial Times (Asia)*, 13 January, p.5;
- Davidson, R., Goodwin-Stewart, J. and P. Kent, (2005), Internal governance structures and earnings management, *Accounting and Finance* 45, 241-267;
- DeFond, M.L., Francis, J. R. & Wong, T. J.(2000), Auditor Industry Specialization and Market Segmentation: Evidence from Hong Kong.“ *Auditing, (Spring)*(19) (1):49-66;
- Desai V.et.al.(2010), An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Relief Functions, *Contemporary Accounting Research*, Summer2010, Vol. 27 Issue 2, p346-346, 1p; DOI: 10.1111/j.1911-3846.2010.01023_4.x;
- DeZoort, F.T.& Hermanson, D.R.& Archambeault, D.S. & Reed, S.A. (2002) – Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature, *Journal of Accounting Literature*, vol.21, pp.38-75;
- Dimitriu S.(2010), Managementul riscurilor in perioada de criza. Implicatii pentru guvernanta corporativa, management si auditul financiar, *Audit Financiar*, nr.4, p.3-7
- Dobre E.(2007), Consideratii privind rolul și funcțiile comitetului de audit in practica internationala a societatilor comerciale, *Audit Financiar*, nr.12

-
- Dobroțeanu C.L.& Dobroteanu L.(2006), Relația audit intern – guvernanta corporativa, *Audit Financiar* nr.12
- Dobroteanu C.L., Dobroteanu L.& Raileanu A.S.(2010), Independenta audituesilor in contextul guvernantei corporative, *Audit Financiar*, nr.3, p.18-22
- Dobroteanu, L.C., Dobroteanu, L. & Raileanu, A S.(2009), A comparative study on corporarte governance frameworks in US,UK and Romania, *Analele Universitatii din Oradea. Stiinte Economice*, ISSN – 1582 – 5450, p.899-906;
- Domnișoru, S.& Vinătorul S.S.(2008), auditor independence, audit committee quality and internal control weaknesses, *Annals of the University of Petroșani, Economics*, 8(1), p. 161-166
- Domniaoru, S.&Vinatoru, S.S.(2008), Auditor independence, audit committee quality and internal control weaknesses, *Revista Tinerilor Economisti*, p.7-12
- Donaldson, L. and Davis, J. H. (1994) „Boards and company Performance - Research Challenges the Conventional Wisdom“, *Corporate Governance: An International Review*, 2: 151-60.
- Donaldson, T. and Preston, L.E. (1995), „The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence and Implications“, *Academy of Management Review*, 20(1): 65-91;
- Dragomir, V.D.(2007), Steps to convergence - the Romanian governance codes and the companies“ degree of compliance, *Journal of accounting and management information systems*, ISSN: 1583- 4387, p.804-816;
- Edwards J.S.S. et al. (2008), *Corporate Governance and Pay for Performance: Evidence from Germany*, *Economics of Governance* 10, 2008, 1-26;

-
- Edwards J.S.S., Eggert W., Weichenrieder A.J.(2009), Corporate Governance and Pay for Performance: Evidence from Germany, *Journal Economics of Governance*, Vol.10 No.1 pag.1-26, <http://www.springerlink.com/content/v1r6p53541416269/>
- Wheelwright, S.C. (1981), 'Japan – Where Operations Really are Strategic', *Harvard Business Review*, July–August: 67–74.
- White, A.W. 1976, 'The Essentials for the Effective Internal Audit Department', *Internal Auditor*, April: 30–33.
- Feleaga, N.(2006) Criza financiara la cumpana dintre secolele XX si XXI si guvernanta intreprinderii, *Economie teoretica si aplicata*, nr.9 p.61-70;
- Feleaga, N.(2006), „Proba europeana a guvernantei intreprinderii romanesti (European Level Test of Romanian Enterprise Governance)”, *Revista de economie teoretica si aplicata*, serie noua, Anul XIII, Nr. 2 (497), aprilie, 2006a
- Feleaga, N., Dragomir, D. V., Feleaga L. & Balaciu D.(2010), Comparative international perspectives on marketoriented models of corporate governance, *Analele Universitatii din Oradea. Stiinte Economice*, ISSN-1582-5450, p.516-522
- Feleaga, N., Vasile, C.(2006), Guvernanta intreprinderii, intre classicism si modernism (Corporate Governance between Clasicism and Modernism), *Revista de economie teoretica si aplicata*, serie noua, Anul XIII, Nr. 7 (502) Periodicals Directory, <http://www.ulrichsweb.com/ulrichsweb/>
- Fulop M. T., Span G. A., Pop A.&Popa E. I.(2010), The similitude and disimilitude of OECD, Romanien and German corporat governance codes, *International Journal of Business Research*, 2010, p.185-189, Ulrich"s International Periodicals Directory, <http://www.ulrichsweb.com/ulrichsweb/>

-
- Fülöp M.T.(2011), Studiu comparative asupra implementarii Directivei privind auditul statutar in statele membre UE, *Audit Financiar*, nr.6, p.14-23;
- Gennaro, Mauro Di (2007). The role of internal audit in corporate governance. Case: Fiat Group, *International In-house Counsel Journal*, Vol.1, No.2, November
- Gilson, R. (2001) „Globalizing corporate governance: convergence of form or function”, *American Journal of Comparative Law*, Vol. 49, p.329;
- Goodwin, J. (2003) - The Relationship between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand, *International Journal of Auditing*, vol.7, pp.263-278;
- Goodwin, J. and Yeo, T.Y. (2001) – Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore, *International Journal of Auditing*, vol.5, pp.107-125;
- Goodwin, J., & Seow, J. L. (2000). The influence of corporate governance mechanisms on the quality of financial reporting and auditing: perceptions of auditors and directors in Singapore. *Journal of Accounting and Finance*, 42(3), 195-224;
- Goodwin-Stewart, J. & Kent, P. (2006), „Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit”, *Accounting and Finance*, Vol. 46, No. 3, pp. 387–404;
- Gordon F. Woodbine J.L. (2010), Leadership Styles and the Moral Choice of Internal Auditors, *EJBO Electronic Journal of Business Ethics and Organization Studies*, Vol. 15, No. 1, p. 28-35;
- Gordon, E. A., Henry, E., & Palia, D. (2005). *Related Party Transactions: Associations with Corporate Governance and Firm Value*. Unpublished manuscript.

-
- Graf A., Stiglbauer M. (2007), Deutsches Corporate Governance Kodex: Eine Analyse der Qualitätssicherungs- und erweiterten Kommunikationsfunktion, *Journal Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung*, Springer Verlag, ISSN 1613-8392, p.279-300;
- Gramling A.A: et al. (2004), The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research, *Journal of Accounting Literature*, Vol.23, pp.194-244;
- Gramling, A.A. and Stone, D.N. (2001). Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of the Archival Literature, *Journal of Accounting Literature*, 20, pp.1-27.
- Gramling, A.A., Maletta, M.J., Schneider, A. and Church, B.K. (2004), Role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 23, pp. 194-244.
- Gugler K. (2005), Der Einfluss von Corporate Governance auf die Determinanten und Effekte von Investitionen, *Journal für Betriebswirtschaft*, S.113-143;
- Hansmann H, Kraakman R (2001), The End of History for Corporate Law. *Georgetown Law Journal*;89:439-68.
- Heath J., (2009), The Uses and Abuses of Agency Theory, *Business Ethics Quarterly* 19:4 (October 2009); ISSN 1052-150X, pp. 497-528;
- Hermanson D.R. (2006), Ten Conclusions on corporate governance, accounting, and auditing, *Internal Auditing*; Jul/Aug 2006; 21, 4; ABI/INFORM Global pg. 45-48;
- Hermanson D.R., (2002) The growing stature of internal auditing, *Internal Auditing* 17 (6): 43-44.

-
- Hermanson, D. R. and Rittenberg, L. E. (2003), Internal audit and organizational governance, in Jr., A. D. B., Gramling, A. A. and Ramamoorti, S. (Eds.), *Research Opportunities in Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors Research
- Hermanson, D.R., Rittenberg L. (2003), Internal audit and organizational governance. Research Opportunities in Internal Auditing. *Institute of Internal Auditors Research Foundation*. Altamonte Springs;
- Herrbach O.(2001) Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract, *The European Accounting Review*, 10:4, 787–802;
- Hirsch B., Sorg M.(2006), *Corporate Governance – Welchen Beitrag können Controller leisten?*, Zeitschrift für Palnung & Unternehmenssteuerung 17, S.201-221;
- Hoitash U. et al.(2009), Corporate Governance and Internal Control over Financial Reporting: A Comparison of Regulatory Regimes, *The accounting review*, Vol.84(3), p.839-867;
- Hopt, K., Kanda, H., Roe, M. and Wymeersch, E. (Eds.) (1998) Comparative Corporate Governance – The State of the Art and Emerging Research, *Clarendon Press*, Oxford.
- Huludeț, S.M.(2009), Transparența și prezentarea informațiilor – practici eficiente de guvernanta corporativă, *Studia Vasile Goldis, Arad Seria Stiinte Economice*, p.241-247
- Jenkins, P., et al. (2010) „Bankers’ fury at UK bonuses supertax”, *Financial Times (Asia)*, 10 December, p.1
- Kaserer, C. & Moldenhauer, B. (2008), Insider Ownership and Corporate Performance – Evidence from Germany, *Review of Management Science*, 2(1), pp. 1–35.

-
- Keefe, J. (2010) Fixing a failed US pension scheme, *Financial Times (Asia)*, 25 January, p.9
- Knapp J.R., Dalziel, T. & Lewis W.M. (2011), Governing Top Managers: Board Control, Social Categorization, and Their Unintended Influence on Discretionary Behaviors, *Corporate Governance: An International Review*, Blackwell Publishing Ltd, doi:10.1111/j.1467-8683.2011.00845.x, 19(4): 295–310
- Knechel, R. W. (2000), Behavioral Research in Auditing and Its Impact on Audit Education. *Issues in Accounting Education* 15 (4): 695–712;
- Kolozsi, L. & Durgheu, L. (2010), National experiences regarding corporate governance—„Proper practice” Codes, *Analele Universității din Oradea. Științe Economice*, ISSN-1582-5450, p.582-587;
- Kothari, S., Loutskina, E., Nikolaev, V., 2008, Agency Theory of Overvalued Equity as an Explanation for the Accrual Anomaly, working paper, MIT Sloan School of Management.
- Krey, S. (2001a): Qualitätssicherung in der Internen Revision, in: *Der Betrieb*, Heft 47, 23. November 2001, S. 2460-2464.
- Krishnan, J. (2005), Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis, *The Accounting Review* 80(2) p.649-678;
- Kueppers, R. J.; Sullivan, K. B. (2010), How and why an independent audit matters, *International Journal of Disclosure and Governance*, Volume 7(4), p.286-293;
- Kurt, E.S. (2006), Corporate governance principles compliance report in the view of Turkish firms, *Journal of accounting and management information systems*, ISSN: 1583-4387, p.32-42;

-
- Lan L. L. & Heracleous L., (2010), Rethinking agency theory: The view from law, *Academy of Management Review*, Vol. 35, No. 2, 294–314;
- Law, P. (2007), Employment issues on perceptions of auditor independence, *Emerging Scholars' Colloquium-Fifth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference (APIRA)*
- Manolescu M.(2008), Raportarea financiară și guvernanta corporativă, *Audit Financiar*, nr.9
- Manolescu M., Roman A.G.,Roman C.& Mocanu M.(2010), Comunicarea auditorului cu persoanele insarcinate cu guvernanta, *Audit Financiar*, nr.1, p.12-17
- Manolescu, M., Roman, A.G., Șendroi, C., Petre, G., Lazar, A. & Domnisoru, S.(2009), corporate governance- Assessments and objectives regarding implementation and assimilation process in Romania, *Management & Marketing Vol. 4, No. 2, pp. 151-156.*
- Mat Zain, M. & Subramaniam, N. (2007) – Internal auditors perceptions on audit committes interactions: a qualitative study in Malaysian public corporation, *Corporate Governance*, Volume 15 Number 5 September;
- Matiș D., Boța-Avram C., (2010) - Studiu privind relevanta publicarii raportului de audit intern in contextul asigurarii unei bune guvernante corporative, *Audit Financiar*, nr.10/2010, pp.26-33.
- McElveen, M. (2002) – New Rules, New Challenges, *The Internal Auditor*, no.59, pp.40-47;

ANEKSE

Pyetësi Për Menaxherët

Qëllimi i pyetësit

Funksioni i auditimit të brendshëm efektiv është një mjet i rëndësishëm i menaxhimit për të monitoruar dhe për të drejtuar operacionet e brendshme të një organizate në mënyrë efektive dhe të përshtatshme. Prandaj, qëllimi i këtij hulumtimi është të vlerësojë dhe të identifikojë faktorët që ndikojnë në efektivitetin e auditimit të brendshëm që do të maten në aspektin e aftësisë së audituesve të brendshëm në identifikimin e aktiviteteve të jo-pajtueshmërisë dhe vlerën e shtuar nga auditimi i brendshëm në ndërmarrjet publike.

Në përputhje me këtë, ju kërkohet për të dhënë përgjigjen tuaj në profilin tuaj personal, dhe për çdo deklaratë në lidhje me aftësinë e auditorëve të brendshëm në identifikimin e aktiviteteve jo-pajtueshmërisë në njesinë tuaj siç parashikohet në tabelën e mëposhtme.

A. Profilet Personale

Udhëzim i përgjithshëm: Ju lutem tregoni zgjedhjen tuaj duke vendosur shenjën "✓" në kllapa.

1. Gjina / Sex /: Mashkull (____) Femër (____)
2. Mosha (në vit): 20 deri në 29 (____), 30 deri 39 (____), 40 deri 49 (____), 50 deri 59 (____), mbi 60 (____)
3. Fushën juaj e studimit: Kontabilitet (____), Menaxhim (____), Ekonomi (____)
Të tjera Specifika _____
4. Niveli i arsimit: certifikatës Diplomë Bachelor (____), Diplomë Master (____), Diplomë Doktoratur (____),

6. Pozita aktuale në zyrën / sektorin tuaj _____

7. Numri i punëtorëve në zyrën / sektorin tuaj _____

8. Numri i audituesve të brendshëm në zyrën / sektorin tuaj _____

B. Artikujt Pyetësor (pyetje)

Pyetësori është i përgatitur në formë shkallëv të Likert-it shkallë me pesë peshore (5) pikë.

Unë kërkoj nga ju që të shënoni (✓) ose rrethoni shkallën e duhur (pikë) që tregon mendimin tuaj në tabelën më poshtë. Vlerat e peshore janë 5 = Plotësisht dakord, 4 = Shumë dakord, 3 = Neutral, 2 = Pak dakord, dhe 1 = Aspak dakord.

Nr.	Efektiviteti i Auditimit të Brendshëm në identifikimin e aktiviteteve të papërshtatshme	Shkallët				
		5	4	3	2	1
1	Audituesit e brendshëm mund të identifikojë në mënyrë efektive dhe të raportojë ndonjë aktivitet të mos përmputhjes me politikat dhe procedurat e njesisë së auditimit të brendshëm.	5	4	3	2	1
2	Audituesit e brendshëm japin rekomandime të dobishme dhe kritika konstruktive mbi aktivitetet mospërmputhjes apo për sistemet e kontrollit të brendshëm në ndërmarrje.	5	4	3	2	1
3	Unë i përdor rekomandimet, kritikën dhe informacionet e siguruar nga Audituesit e Brendshëm për marrjen e vendimeve.	5	4	3	2	1
4	Njësia e auditimit të brendshëm ka besimin e mjaftueshëm për shkak se mund të përballen me të gjitha aktivitetet e mospërmputhjes.	5	4	3	2	1
5	Raportet jo pajtueshmërisë të ofruara nga audituesit e brendshëm janë të besueshme dhe të rëndësishme për sektorin tim në ndërmarrje.	5	4	3	2	1

6	Audituesit e brendshëm nxjerrin raporte të auditimit të besueshme për shkak se ata janë të aftë për të përcaktuar natyrën dhe frekuencën e aktiviteteve të mospërputhjes.	5	4	3	2	1
7	Numri i ankesave (dyshimeve) në lidhje me gjetjet (raportet) e audituesit të brendshëm është shumë i ulët për shkak se raporti i tyre është i saktë dhe iarsyeshëm.	5	4	3	2	1
8	Auditimi i brendshëm siguron përdorimin ekonomik, efektiv dhe efikas të resurseve në zyrën e ndërmarrjes ku unë punoj.	5	4	3	2	1
9	Në ndërmarrjen publike ku unë punoj, auditimi i brendshëm siguron aktivitete në pajtueshmëri me rregullat e përcaktuara, procedurat, ligjet dhe rregulloret.	5	4	3	2	1
10	Rekomandimet e departamentit të auditimit të brendshëm sigurojnë zgjidhje praktike, me kosto të ultë për korrigjimin e problemeve që janë gjetur.	5	4	3	2	1
11	Audituesit e brendshëm kanë përvojë dhe ekspertizë për të adresuar problemet e menaxhimit të rrezikut të korporatave brenda organizatës.	5	4	3	2	1
12	Roli ekzistues që auditimi i brendshëm është duke luajtur është i mjaftueshëm për të adresuar qëllimin për të cilin është vendosur.	5	4	3	2	1
13	Audituesit e brendshëm në kompaninë tuaj janë të aftë për kryerjen e funksionit të kontrollit të brendshëm në bazë të rregullave aktuale të qeverisjes korporative.	5	4	3	2	1
14	Ekzistenca dhe Gjetjet (në raporte) e Audituesve të	5	4	3	2	1

	Brendshëm i kanë përmbushur pritjet e mia.					
15	Raportet Audituesit të brendshëm janë konsideruar shumë të nevojshme për marrjen e vendimeve dhe kontrollin e brendshëm nga menaxhimi.	5	4	3	2	1

B. Pyetësi për Audituesit e Brendshëm

Qëllimi i pyetësorit

Funksioni i auditimit të brendshëm efektiv është një mjet i rëndësishëm i menaxhimit për të monitoruar dhe të drejtuar operacionet e brendshme të një organizate në mënyrë efektive dhe të përshtatshme. Prandaj, qëllimi i këtij hulumtimi është për të vlerësuar dhe për të identifikuar faktorët që ndikojnë në efikasitetin e funksionit të auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike.

Në përputhje me këtë, ju kërkohet për të dhënë përgjigjen tuaj në profilin tuaj personal dhe çdo deklaratë lidhur me mbështetjen e menaxhimit, pavarësinë organizative, stafin adekuat dhe kompetent të auditimit të brendshëm dhe Rolin e t tw Auditimit.

A. Profilet personale:

Udhëzim i përgjithshëm: Ju lutem tregoni zgjedhjen tuaj duke vendosur shenjën "✓" në kllapa.

1. Gjinia/ Sex /: Mashkull (____) Femra (____)

2. Mosha (në vit): 20 deri në 29 (____), 30 deri 39 (____), 40 deri 49 (____), 50 deri 59 (____), mbi 60 (____)

3. Fushën juaj e studimit: Kontabilitet (____), Menaxhimi (____), Ekonomi (____), specifiko_____ të tjera

4. Niveli i arsimit: certifikatë Diplomë Bachelor (____), Diplomë Master (____), Diplomë Doktoratur (____),
5. Çrtifikimit profesional (nëse ka): Teknik i Kontabilitetit (____), Kontabilist i certifikuar (____) Auditor i Licensuar (____), të tjera (specifiko) _____
6. Numri i viteve të përvojës që ju punoni si një auditor i brendshëm:

7. A ka organizata / Sektori i juaj në auditimit? PO (____), JO (____)
8. Cilat janë aktivitetet kryera nga AB në zyrën / sektorin tuaj? Ju mund të zgjidhni më shumë se një.
- A. Auditimi i pajtueshmërisë B. Auditimi Financiar C. Auditimit Operacional/
Performancës D. Sistemi i kontrollit të brendshëm D. Vlerësimi i rrezikut (analiza)

B. Artikujt Pyetësor (pyetje)

Pyetësori është i përgatitur në formë shkallëv të Likert-it shkallë me pesë peshore (5) pikë. Unë kërkoj nga ju që të shënoni (√) ose rrethoni shkallën e duhur (pikë) që tregon mendimin tuaj në tabelën më poshtë. Vlerat e peshore janë 5 = Plotësisht dakord, 4 = Shumë dakord, 3 = Neutral, 2 = Pak dakord, dhe 1 = Aspak dakord.

Nr.	Mbeshtetja e Menaxhimit	Shkallët				
		5	4	3	2	1
1	Kam qasje të plotë për bashkëpunim në të dhënat dhe informacionet nga zyra e sektorit.					
2	Unë mund të marrë burime dhe objekte të nevojshme që me ndihmojnë për të kryer aktivitetet e auditimit sipas nevojës					
3	Zyra apo sektori im më mbështetin duke më ofruar trajnime profesionale për ti përmirësuar aftësitë e					

	mia dhe për tu përditësuar me fushen e auditimit					
4	Zyra apo sektori im më mbështësin duke me prezantuar me teknologjitë më të reja, politikat dhe proceduart kur ajo është e nevojshme	5	4	3	2	1
5	Zyra apo sektori im e mbështesin stafin e auditimit të brendshëm me fonde të mjaftueshme që të ndjekin trajnimet e nevojshme të të pajisen me çertifikatat përkatëse në auditim, që u lejon atyre për të audituar të gjitha sistemet e sektorëve Brenda organizatave	5	4	3	2	1
6	Zyra apo sektori im ka vetëdije të mjaftueshme për të perceptuar mirë rolin e auditimit të brendshëm	5	4	3	2	1
7	Zyra apo sektori im i shqyrton praktikat e auditimit të brendshëm si një aktivitet i cili e rrit vlerën e organizatës dhe unë punoj pa problem rregullisht me menaxhimin	5	4	3	2	1
8	Zyra apo sektori im më inkurajojnë që të zbatojë rekomandimet për të nxitur aktivitetin dhe për të rritur vlerën e funksioneve të auditimit të brendshëm	5	4	3	2	1
9	Pozita dhe statute i auditimit të brendshëm është e njohur mirë nga ana e menaxhimit	5	4	3	2	1
10	Zyra apo sektori im e shohin auditimin e brendshëm si ofrues i sigurisë së brendshme përmes hetimeve , kontroolleve dhe vlerësimeve dhe si këshillues i veçantë i kontroolleve të brendshme të ndërlidhura me punën e menaxhimit dhe operacioneve të brendshme të organizatës.	5	4	3	2	1
	Funksioni i menaxhimit të riskut					
11	Identifikimi i riskut.	5	4	3	2	1

12	Vlerësimi i riskut	5	4	3	2	1
13	Zbutja e riskut	5	4	3	2	1
14	Monitorimi i riskut	5	4	3	2	1
15	Sugjerojnë strategjitë e menaxhimit të riskut	5	4	3	2	1
16	Ofrojmë siguri se risqet janë duke u menaxhuar në mënyrë të përshtatshme	5	4	3	2	1
17	Vlerësojmë etikën dhe vlerat brenda organizatës	5	4	3	2	1
18	Vlerësojmë menaxhimin e performancës	5	4	3	2	1
19	Vlerësojmë komunikimin e riskut	5	4	3	2	1
20	Bëjmë komente të paplanifikuara dhe joformale të zonave të tjera të niveleve të papranueshme që paraqesin shqetësim për risqe të mundshme në ndërmarrje	5	4	3	2	1
	Pavarësia Organizatve					
22	I kryejë të gjitha aktivitetet e auditimit pa asnjë ndërhyrje nga askush dhe pa ndonjë ndikim nga zyra apo sektori i organizatës.	5	4	3	2	1
23	E vendosim lirshëm të gjithë fushëveprimin, kohën dhe shtrirjen e procedurave të auditimit të brendshëm në bazë të standardeve të auditimit dhe politikave të zyrës apo sektorit.	5	4	3	2	1
24	Në mënyrë objektive i shqyrtojë çështjet dhe vetëm në takime me dëshmi të besueshme dhe nuk ka interes të menaxhimit për tu përfshirë për ndonjë rregullim përtej standardeve dhe vlerave të auditimit.	5	4	3	2	1
25	Ndjehem i lirë për të përfshirë çdo auditim dhe për të gjetur çdo gjë që më duhet për punën time të auditimit dhe raportojë direkt tek organi përgjegjës (	5	4	3	2	1

	i Auditimit)					
26	Lirisht mund të kem akses tek të gjitha dokumentat e nevojshme, informacioni dhe të dhënat mbi secilin sektor të organizatës për punën time të auditimit.	5	4	3	2	1
	Stafi adekuat dhe kompetent					
27	Zyra apo sektori im ka nuër të mjaftueshëm të audituesve të brendshëm të kualifikuar. Shumica prej tyre kanë çertifikata në auditim.	5	4	3	2	1
28	Është e mundur që çdo aktivitet i auditimit të shqyrtohet në kohë, dhe mund të mbulohet në përpikmëri plani i paraparë i aktiviteteve të auditimit të brendshëm.	5	4	3	2	1
29	Procedurat e auditimit dhe klasifikimi i deshmive kryhen në kohë dhe ka numër të mjaftueshëm të audituesve të brendshëm të cilët janë të aftë dhe janë të punësuar në njësinë e auditimit brenda organizatës.	5	4	3	2	1
30	Numri i stafit të auditimit të brendshëm përputhet me fushën e operacioneve të brendshme të sektorëve brenda organizatës.	5	4	3	2	1
31	Puna e auditimit të brendshëm kryhet duke përdorur teknologjinë modern që përdorë mjete të kompjuterizuara për grumbullimin e të dhënave dhe ka programe të veçanta të auditimit të brendshëm.	5	4	3	2	1
	Roli i t të Auditimit					
32	Forcohet nga përfshirja e anëtarëve jo-ekzekutive (të pavarur).	5	4	3	2	1
33	Asistojnë menaxhimin në zbatimin e praktikave të qeverisjes së mirë.	5	4	3	2	1

34	Ruajtja dhe pavarësia e auditorëve të brendshëm.	5	4	3	2	1
35	Të sfidojë menaxhimin, audituesit e brendshëm dhe audituesit e jashtëm me pamjen e çështjeve të t të auditimit.	5	4	3	2	1
36	Shkarkimi i përgjegjësive për parandalimin e mashtrimeve, gabimeve dhe anomalive të tjera.	5	4	3	2	1
37	Asistojë menaxhimin për të përmbushur përgjegjësitë e tyre ligjore në lidhje me kontrollin e brendshëm.	5	4	3	2	1
38	Ruajtjen dhe rritjen e pavarësisë së auditorëve të jashtëm.	5	4	3	2	1
39	Asistojë menaxhimin për të përmbushur përgjegjësitë e tyre ligjore në lidhje me raportimin financiar.	5	4	3	2	1
40	Hetojnë pajtueshmërinë e organizatës me kërkesat ligjore.	5	4	3	2	1
41	Rritja e besimit për publikun mbi besueshmërinë dhe objektivitetin e pasqyrave financiare.	5	4	3	2	1
42	Asistojë audituesit në raportimin e mangësive serioze.	5	4	3	2	1
43	Përmirësimi i komunikimit në mes të komisioneve të organizimit të brendshëm dhe audituesit të jashtëm.	5	4	3	2	1
44	Përmirësuar komunikimin ndërmjet menaxhimit dhe audituesi i jashtëm.	5	4	3	2	1
45	Të sigurojë një forum për arbitrazhin në mes të menaxhimit dhe auditorëve (brendshëm dhe të jashtëm).	5	4	3	2	1
46	Angazhohen ekspertë të jashtëm kur kërkohet.	5	4	3	2	1

Apendix B: Përmbledhje e statistikave të variablave

Tabela: Efektiviteti i Auditimit të brendshëm

Efektiviteti i Auditimit të Brendshëm në identifikimin e aktiviteteve të papërshtatshme							
Pyetjet	Aspekt dakord	Pak dakord	Asnjë	Shumë dakord	Plotësisht dakord	Mesatarja	Nr. i të aketuarve
1. Audituesit e brendshëm mund të identifikojë në mënyrë efektive dhe të raportojë ndonjë aktivitet të mos përmptues me politikat dhe procedurat e njesisë së auditimit të brendshëm.	1	5	12	21	21	3.93	60
2. Audituesit e brendshëm japin rekomandime të dobishme dhe kritika konstruktive mbi aktivitetet mospërmptues apo për sistemet e kontrollit të brendshëm në ndërmarrje.	0	2	12	32	14	3.97	60
3. Unë i përdor rekomandimet, kritikën dhe informacionet e siguruar nga Audituesit e Brendshëm për marrjen e vendimeve.	0	7	14	20	19	3.85	60
4. Njësia e auditimit të brendshëm ka besimin e mjaftueshëm për shkak se mund të përballen me të gjitha aktivitetet e mospërmptues.	0	1	14	28	17	4.02	60
5. Raportet jo pajtueshmërisë të ofruara nga audituesit e brendshëm janë të besueshme dhe të rëndësishme për sektorin tim në ndërmarrje.	0	1	16	27	15	3.95	60
6. Audituesit e brendshëm nxjerrin raporte të auditimit të besueshme për shkak se ata janë të aftë për të përcaktuar natyrën dhe frekuencën e aktiviteteve të mospërmptues.	0	1	10	29	20	4.13	60
7. Numri i ankesave (dyshimeve) në lidhje me gjetjet (raportet) e audituesit të brendshëm është shumë i ulët për shkak se raporti i tyre është i saktë dhe iarsyeshëm.	1	1	13	25	20	4.03	60
8. Auditimi i brendshëm siguron përdorimin ekonomik, efektiv dhe efikas të resurseve në zyrën e ndërmarrjes ku unë punoj.	0	2	9	26	22	4.15	59
9. Në ndërmarrjen publike ku unë punoj, auditimi i brendshëm siguron aktivitete në pajtueshmëri me rregullat e përcaktuara, procedurat, ligjet dhe rregulloret.	0	0	7	31	20	4.22	58
10. Rekomandimet e departamentit të auditimit të brendshëm sigurojnë zgjidhje praktike, me kosto të ultë për korrigjimin e problemeve që janë gjetur.	0	0	10	32	16	4.10	58
11. Audituesit e brendshëm kanë përvojë dhe ekspertizë për të adresuar problemet e menaxhimit të rrezikut të korporatave brenda organizatës.	0	3	11	20	24	4.12	58
12. Roli ekzistues që auditimi i brendshëm është duke luajtur është i mjaftueshëm për të adresuar qëllimin për të cilin është vendosur.	0	2	6	29	21	4.19	58
13. Audituesit e brendshëm në kompaninë tuaj janë të aftë për kryerjen e funksionit të kontrollit të brendshëm në bazë të rregullave aktuale të qeverisjes korporative.	0	2	9	30	17	4.07	58
14. Ekzistenca dhe Gjetjet (në raporte) e Audituesve të Brendshëm i kanë përmbushur pritjet e mia.	0	3	10	25	20	4.07	58

15. Raportet Audituesit të brendshëm janë konsideruar shumë të nevojshme për marrjen e vendimeve dhe kontrollin e brendshëm nga menaxhimi.	0	0	11	32	15	4.07	58
--	---	---	----	----	----	------	----

Tabela		
Nr.	Roli i t te Auditimit – 50 të anketuar	
1.	Forcohet nga përfshirja e anëtarëve jo-ekzekutive (të pavarur)	4.86
2.	Asistojnë menaxhimin në zbatimin e praktikave të qeverisjes së mirë	4.6
3.	Ruajtja dhe pavarësia e auditorëve të brendshëm	4.56
4.	Të sfidojë menaxhimin, audituesit e brendshëm dhe audituesit e jashtëm me pamjen e çështjeve të t të auditimit	4.54
5.	Shkarkimi i përgjegjësive për parandalimin e mashtrimeve, gabimeve dhe anomalive të tjera.	4.5
6.	Asistojnë menaxhimin për të përmbushur përgjegjësitë e tyre ligjore në lidhje me kontrollin e brendshëm	4.48
7.	Ruajtjen dhe rritjen e pavarësisë së auditorëve të jashtëm	4.47
8.	Asistojnë menaxhimin përmbushur përgjegjësitë e tyre ligjore në lidhje me raportimin financiar	4.38
9.	Hetojnë pajtueshmërinë e organizatës me kërkesat ligjore	4.32
10.	Rritja e besimit për publikun mbi besueshmërinë dhe objektivitetin e pasqyrave financiare	4.24
11.	Asistojnë audituesit në raportimin e mangësive serioze	4.18
12.	Përmirësimi i komunikimit në mes të komisioneve të organizimit të brendshëm dhe audituesit të jashtëm	4.14
13.	Përmirësuar komunikimin ndërmjet menaxhimit dhe audituesi i jashtëm	3.82
14.	Të sigurojë një forum për arbitrazhin në mes të menaxhimit dhe auditorëve (brendshëm dhe të jashtëm)	3.56
15.	Angazhohen ekspertë të jashtëm kur kërkohet.	3.56