

UNIVERSITETI I MITROVICËS “ISA BOLETINI”

FAKULTETI EKONOMIK

PROGRAMI: BIZNES DHE MENAXHMENT

SPECIALIZIMI: BANKA, FINANCA DHE KONTABILITET



PUNIM DIPLOME

Ariona RUSHITI

Korrik,

Mitrovicë, 2023

UNIVERSITETI I MITROVICËS “ISA BOLETINI”

FAKULTETI EKONOMIK

PROGRAMI: BIZNES DHE MENAXHMENT

SPECIALIZIMI: BANKA, FINANCA DHE KONTABILITET



PUNIM DIPLOME

Tema:

Roli dhe rëndësia e auditmit të brendshëm në menaxhimin e ndërmarrjeve publike në Kosovë

Mentori:

Prof. Asoc. Dr. Qazim TMAVA

Kandidatja:

Ariona RUSHITI

Korrik,

Mitrovicë, 2023

UNIVERSITY OF MITROVICI "ISA BOLETINI"

ECONOMY FACULTY

PROGRAMME: BUSINESS AND MANAGEMENT

SPECIALIZATION: BANKING, FINANCE AND ACCOUNTING



Thesis:

The role and importance of internal audit in the management of public enterprises in Kosova

Supervisor:

Prof. Asoc. Dr. Qazim Tmava

Candidate:

Ariona RUSHITI

July,
Mitrovica, 2023

UNIVERSITETI I MITROVICËS “ISA BOLETINI”
FAKULTETI EKONOMIK
PROGRAMI: BIZNES DHE MENAXHMENT
SPECIALIZIMI: BANKA, FINANCA DHE KONTABILITET



PUNIM DIPLOME

Lënda: Parimet e auditimit

Titulli i Punimit: Roli dhe rëndësia e auditmit të brendshëm në menaxhimin e ndërmarrjeve publike në Kosovë

Emri dhe Mbiemri: Ariona Rushiti

Statusi i Studentit: i rregullt

Numri i Amzës (ID Regjistri):

Niveli i Studimeve: Bachelor

Departamenti: Biznes dhe Menaxhment

Specializimi: Banka, financa dhe kontabilitet

Mentori i punimit: Prof. Asoc. Dr. Qazim TMAVA

Aprovuar prej komisionit:

1. Mentori

Emri/Mbiemri/Titulli:

2. Anëtar

Emri/Mbiemri/Titulli:

3. Anëtar

Emri/Mbiemri/Titulli:

Deklarata e origjinalitetit/Autorësisë

Punimi im i diplomës është origjinal dhe kam respektuar autorësinë e çdo informacioni dhe burimi nga e kam marrë. Këtë punim/temë të diplomës e gjeni të shkruar vetëm nga unë, nga askush tjetër.

Ky punim është i publikuar vetëm nga unë. Deklaroj se gjatë punimt të tij kam respektuar të gjitha rregullat etike të punës akademike dhe shkencore të Univeristetit të Mitrovicës “Isa Boletini”.

Statement of originality/Authority

My thesis is original and I have respected the authorship of all information and sources from which I obtained it. You will find this thesis/diploma topic written only by me, no one else.

This topic is published only by me. I declare that during my work I have respected all the ethical rules of academic and scientific work of the University of Mitrovica “Isa Boletini”.

Data/Date: 2023

Ariona RUSHITI
(nënshkrimi-signature)

Përmbajtja

Përmbajtja.....	X
Lista e Tabelave	X
Lista e Figurave	X
Akronime dhe Shkurtesat	X
Hyrje.....	X
Metodologjia e Hulumtimit	X
1.PËRKUFIZIMI I AUDITIMIT	1
1.1 Auditimi i Brendshëm, roli dhe misioni i tij	3
1.2 Marëdhëniet ndërmjet Auditimit të Brendshëm dhe Auditimit të Jashtëm.....	6
<i>Përgjegjshmëria</i>	<i>5</i>
Diagrami i mëposhtëm tregon se si çdo palë përfiton nga metoda e auditimit të menaxhuar...	7
Menaxhimi	7
1.3 Llojet e Auditimit të Brendshëm	8
1.4 Auditimi i (Përputhshmëris) Rregullativës	8
1.5 Auditimi i Performancës	11
1.6 Tiparet dalluese të Auditimit të Performancës me Auditimin Financiar	13
2. MEKANIZMI I KONTROLLIT TË BRENDSHËM	13
2.1 Mjedisi i Kontrollit.....	15
2.2 Vlerësimi i Rreziqeve.....	16
2.3 Aktivitetet e Kontrollit	17
2.4 Informimi dhe Komunikimi	19
2.5 Monitorimi	19
3. MENAXHIMI I RREZIKUT TË ORGANIZATAVE	20
3.1 Identifikimi i Rreziqeve.....	22
3.2 Interpretimi i Rezultateve të Vlerësimit të Rrezikut	22
3.3 Identifikimi i Rreziqeve Kryesore	23
3.4 Strategjit e Përgjithshme për Zvogëlimin e Rreziqeve.....	24
4. PROCESI I AUDITIMIT TË BRENDSHËM NË NDËRMARRJET PUBLIKE	26

4.1 Pasqyra e Procesit të Auditimit	26
4.2 Fushëveprimi i Auditimit	26
4.3 Planifikimi i Auditimit të Brendshëm dhe Llojet e Planeve	28
4.4 Plani Strategjik i Auditimit	29
4.5 Plani Vjetor i Auditimi	30
4.6 Plani i Operativ i Auditimit.....	33
4.7 Standardet Ndërkombëtare për Praktikën Profesionale të Auditimit të Brendshëm	32
5. RAPORTIMI DHE PËRMBYLLJA E AUDITIMIT.....	35
5.1 Pasqyra e Procesit të Raportimit	36
5.2 Tipet e Raporteve në Praktiken e Auditimit të Brendshëm.....	38
5.3 Struktura e Raportit të Auditimit.....	41
6. ANALIZA E FUNKSIONIMIT TË AUDITIMIT TË BRENDSHËM NË NDËRMARRJET PUBLIKE.....	44
6.1 Qëllimi dhe Metoda e Hulumtimit	44
6.2 Metoda e Hulumtimit	45
6.3 Formulimi i Pyetësorit.....	48
6.4 Mbledhja e të Dhënave dhe Përpunimi i Tyre.....	48
7. KONKLUZIONE DHE REKOMANDIME	51
7.1 KONKLUZIONE	52
7.2 Rekomandime.....	57
8. Literatura	58

Lista e Tabelave dhe Figurave

<i>Figura 1.1</i> Trekëndëshi i Auditimit të Menaxhuar	7
<i>Figura 2.2</i> Faktorët e mjedisit të kontrollit	16
<i>Figura 3.1.</i> Procesi i menaxhimit të rrezikut në organizata	21
<i>Figura 4.1</i> Pasqyra e procesit të auditimit	26
<i>Figura 5.1</i> Pasqyra e procesit të auditimit	39
<i>Figura 5.1</i> Cilësitë që demonstroi një raport i auditimit	42
<i>Figura 5.2.</i> Struktura e raportit të Auditimit	43

Figura 6.1 Implementimi i rekomandimeve të dhëna nga auditori i brendshëm në entitete gjatë viteve shprehur në përqindje 58

Akronimet

AB	: Auditimi i Brendshëm
NJHAB	: Njësia për Harmonizim të Auditimit të Brendshëm
ZKA	: Zyrtari Kryesor Autorizues
ZAP	: Zyra e Auditorit të Përgjithshëm
KA	: Komiteti i Auditimit
KE	: Komisioni Evropian
TI	: Teknologjia Informatike
BE	: Bashkimi Evropian
PSA	: Plani Stragjik i Auditimit
KBFP	: Kontrolli i Brendshëm i Financave Publike
PVA	: Plani Vjetor i Auditimit
PA	: Plani i Auditimit
TI	: Teknologjia Informatike
IIA	: Instituti Ndërkombëtar i Audituesve të Brendshëm (Institute of Internal Auditors. USA)
COSO	: Komiteti për Sponzorimin e Organizatave të Komitetit Treadëay (Comitte of Sponsoring Organizations of the Treadëay Commission)
GAO	: Zyra Qeveritare e Kontabilitetit (Government Accounting Office. USA)

Hyrje

Civilizimi njerzor ende nuk ka zbuluar ende mekanizëm më të fuqishëm të zhvillimit se sa konkurenca. Kështu, konkurenca gjatë tërë historisë së njerëzimit ka pasur ndikimin e saj të lartë në zhvillimin e ndërmarrjeve. Edhe sot, ekzistimi i ndërmarrjeve varet shumë nga shpejtësia e përshtatjes ndaj ndryshimeve të reja në botë. Zhvillimi i tillë imponoi edhe lindjen dhe zhvillimin e mekanizmave kontrollues në ndërmarrje, në mënyrë që të iket keqpërdorimeve dhe keqkuptimeve. Aktualisht, në mbare botën rritja e mekanizmave kontrollues, përcillet kryesisht me rritjen e produktivitetit, shërbimeve, shpejtësinë e prodhimit, kualitetin e produktit dhe në anën tjetër me reduktimin e kostos. Varësisht nga mjedisi konkurrues edhe ndërmarrja duhet pozicionuar kundrejt konkurrenteve të saj. Pavarësisht nga shtrirja dhe veprimtaria që ushtron ndërmarrja, rëndësia e mekanizmave kontrollues është e madhe në ngritjen e efikasitetit të shfrytëzimit të mjeteve, rritjen e besueshmërisë së raportimit financiar, ngritjen e llogaridhënjes brenda organizatave buxhetore, me qëllim të krijimit të një kulture të mirëfilltë të delegimit të përgjegjësive dhe autoriteteve.

Qëllimi i këtij punim është analiza e rolit të auditimit tek ndërmarrjet në sektorin publik që veprojnë në Kosovë.

Rëndësi e veçantë në hulumtim i kushtohet ngritjes së cilësisë së auditimit, kur dihet se edhe në konkluzionet e komisionit të Bashkimit Evropian, në raportin mbi studimin e fizibilitetit, përmirësimet në sistemet e menaxhimit të financave publike shihen si thelbësore për zbatimin e duhur të politikave të Bashkimit Evropian të cilat cilësohen nga Komisioni Evropian, si kritere të kualifikueshmërisë dhe objektivave për mbështetje buxhetore.

Formulimi i punimit përqendrohet në menaxhimin e përgjithshëm të auditimit të brendshëm, ngritjen e mekanizmave që do të ndihmojnë menaxhmentin e sektorit publik në arritjen e qëllimeve dhe objektivave të tyre duke përmirësuar sistemet dhe shërbimet e organizatës.

Së këndejmi, lënda e kërkimit ka të bëjë me identifikimin e parimeve bazë, të cilat janë udhëzues të praktikës së auditimit të brendshëm, vlerësimin e performancës së auditimit të brendshëm, përmbushjen e obligimeve të llogaridhënies, dhe ruajtjen e burimeve nga humbja, keqpërdorimi dhe dëmtimi.

Formulimin e punimit për pjesën teorike e fillojmë me elaborimin e literaturës së fushës përkatëse në lidhje me studimin, ku pjesa e parë përqendrohet në përkufizimin e auditimit të brendshëm, pjesa e dytë teorike përqendrohet në mekanizmin e kontrollit të brendshëm, ku theks i veçantë në këtë drejtim është roli i kontrollit në ngritjen e sektorit publik, krejt këtë të

mbështetur kryesisht në punimet dhe publikimet shkencore, si dhe në përvojat dhe teoritë e punimeve të autorëve të mëdhenj botëror lidhur me modelin e mekanizmave kontrollues.

Pjesa e tretë elaboron menaxhimin e rrezikut të organizatave, pjesa e katër dhe e pestë fokusohet në procesin e auditimit të brendshëm në ndërmarrje publike në raportim dhe përmbylljen e auditimit. Pjesa e gjashtë e studimit mbështetet në të dhënat empirike të mbledhura nëpërmjet pyetësorit, që na mundëson analizën e funksionimit të auditimit të brendshëm në ndërmarrje publike. Dhe përfundimisht në pjesën e shtatë të punimit kemi përmbledhjen e rezultateve kërkimore dhe rekomandimet.

Metodologjia e Hulumtimit

Që punimi të jetë më gjithëpërfshirës janë përdorur burime të ndryshme, të cilat e rrisin vlershmërinë e punimit. Mënyra e hulumtimit tonë kryesisht ka qasje eksterne, duke i vënë në funksion të dhënat primare gjatë hulumtimit në terren dhe të dhënat sekondare të përfituara nga publikimet e ndryshme, ku metoda e hulumtimit bazohet në anketa dhe intervista. Në bazë të të dhënave të gjeneruara nga pyetësori, mundësohet që të arrijmë tek të gjetjet relevante të cilat na mundësojnë nxjerrjen e konkluzioneve dhe dhenjen e rekomandimeve, për një spekter të gjere akteresh.

Bazë e mbështetjes së studimit tonë është rishikimi i literatures relevante, vendore dhe nderkombtare, të cilat janë baze e mirë për analize dhe sintetizim të të dhënave.

Qasja e hulumtimit do të përcakton popullacionin e studimit ku nga pamundësia materiale e përfshirjes në studim të gjitha subjektet e popullacionit analiza studimore mbështetet në mostrën e zgjedhur e cila përfaqëson të gjitha ndërmarrjet e anketuara dhe një shtrirje të gjerë në sektorin publik.

Në hulumtim, janë përdorur metoda të ndryshme, të cilat theksojmë në vijim: metoda e analizës, metoda e sintezës, metodat matematikore-statistikore, metoda historike etj.

1.DEFINIMI I AUDITIMIT

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 Broën 1905)¹. Funksioni i auditimit ka rënie të herëshme. Ai ka zënë vend të rëndësishëm në

¹ www.theiia.org

administratën publike qysh në vitet e herëshme 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 regjistrimin, që mund të bëheshin nga punonjësit jokompetent, por edhe nga shqetësimi prej mashtrimit, që mund të kryejej nga punonjësit e korruptuar. Ngritja e funksionit të auditimit të brendshëm dhe të jashtëm buroi nga nevoja për të pasuar disa mjete të pavarura të verifikimit me qëllim që të reduktoheshin gabimet nga regjestrimet kontabël, përvetsimet e pasurive dhe mashtrimet brenda organizatave fitimprurëse dhe jofitimprurëse.

Në hyrjen e shekullit të 20-të, theksi u vë 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 Neë York-it, SHBA me 9 dhjetor 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 tu quajtur profesion që mund të zhvillohet shpejt dhe në mënyrë të qëndrueshme dhe që premtion të bëhet një profesion në shekullin 21-të.

Instituti ndërkombëtar i audituesve të brendshëm (IIA) ka hartuar dhe shpallur Kuadrin e Praktikës Porfesionale të Audituesit të Brendshëm. Ky kuadër përbëhet nga: Përkufizimi i Auditimit të Brendshëm, Standardet e Auditimit, Kodi i Etikës, të cilat janë të detyrueshme për zbatim nga ushtruesit e profesionit të auditimit të brendshëm.

Për të kuptuar se çfarë është auditimi i brendshëm, më e saktë do të ishte t'i referohemi përkufizimit të shapallur nga IIA²:

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.

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 kah administrimi i rreziqeve, kontrollet dhe proceset e qeverisjes.

² www.oecd.org/gov/sigma

Kështu gjatë viteve të 90-ta, u kuptua qartësisht se audituesit e brendshëm, në varësi të nevojave dhe preferencave të veçanta të organizatës së tyre, punonin në fusha të ndryshme; auditimet e pajtueshmëris me ligjet, auditimet e cikleve të transaksioneve, hetimi i mashtrimeve dhe parregullsive të tjera, vlerësimi i efijencës operacionale, analitike, matja dhe raportimi i rreziqeve operacionale dhe 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 përqëndruar në kontroll. Ata, gjithashtu, përdorën shumë aplikacionet e sofistikuar teknologjike në kryerjen e këtyre auditimeve.

Për dallim, auditorët 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)³.

1.1 Auditimi i Brendshëm, Roli dhe Misioni i tij

Auditimi i brendshëm bashkëkohor është zhvilluar si një mjet i menaxhimit me synim shtimin e vlerës së organizatës jo vetëm duke raportuar faktet, por para së gjithash duke parandaluar ndodhjen e gabimeve, duke identifikuar fushat për përmirësim nëpërmjet zbatimit të praktikave më të mira profesionale⁴.

Nëpërmjet veprimtarisë së auditimit të brendshëm organizata siguron:

- ❖ Identifikimin dhe vlerësimin e ekspozimeve ndaj riskut dhe përmirësimin e sistemeve të menaxhimit të riskut dhe kontrollit;
- ❖ Vlerësimin e përshtatshmërisë dhe efikasitetit të kontrollit;
- ❖ Në subjektet publike ndihmon qeverisjen në llogaridhënien e saj ndaj publikut, nëpërmjet zbatimit të ligjit, kontrolleve të vendosura si dhe ekonomikitetin, efijencën dhe efektivitetin e veprimeve;
- ❖ Organeve drejtuese u jep siguri rreth besueshmërisë dhe seriozitetit të raporteve financiare dhe raporteve të performancës të përgaditura nga menaxhimi;
- ❖ Mbrojtjen e pasurive nga mashtrimi, humbja dhe keqpërdorimi;
- ❖ Ndihmon punonjësit në përmirësimin e performancës së përgjithshme të punës dhe zbatimin e kontrolleve të vendosura;

³ www.gao.gov

⁴ Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, "Principles of Auditing" Californi State University, Los Angeles, 2005, fq. 75

- ❖ Vlerësimin dhe zbatimin e rekomandimeve mbi përmirësimin e procesit të qeverisjes me qëllim përmbushjen e objektivave të organizatës.

Përkufizimi i Institutit Ndërkombëtar të Auditimit (IIA) për auditimin e brendshëm (AB) është si më poshtë⁵:

AB është një veprimtari e pavarur, që jep siguri objektive dhe këshillon menaxhimin, i projektuar të shtojë vlerën dhe të përmirësojë veprimtarinë e organizatës. Ai ndihmon organizatën për të përmbushur objektivat e saj duke sjellë një model sistematik, dhe të disiplinuar për të vlerësuar dhe përmirësuar efektivitetin e menaxhimit të riskut, kontrollit dhe proceseve të qeverisjes.

Auditimi i brendshëm nuk mund të funksionojë nëse ai nuk është objektiv dhe i pavarur. Të gjitha përkufizimet e auditimit të brendshëm kanë tipar të tyre themelor *Pavarësinë*, pra pavarësisht mënyrës se si arrihet, ajo është tipari kryesor i auditimit të brendshëm. Funkzioni i auditimit të brendshëm duhet të ketë status të mjaftueshëm dhe të jetë i aftë të vëzhgojë nga sipër proceset që ai mbikqyrë në drejtim të dobishmërisë së tyre. Nëse kjo nuk mund të arrihet, atëherë kemi shmangie nga shërbimi dhe nga funksionet e auditimit të brendshëm të përcaktura sipas stadarteve të auditimit të brendshëm.

Veprimtaria e auditimit të brendshëm duhet të vlerësojë ekspozimin ndaj riskut i cili ka të bëjë me qeverisjen, operacionet e organizatës/njësisë, dhe sistemin e informacionit në lidhje me⁶:

- ❖ *Besueshmërinë dhe integritetin e informacioneve financiare dhe operacionale;*
- ❖ *Efektivitetin dhe eficientësinë e operacioneve;*
- ❖ *Ruajtjen e aseteve; dhe*
- ❖ *Përputhjen me ligjet, rregulloret dhe kontratat.*

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

Efektiviteti dhe eficientësinë e operacioneve. Audituesit e brendshëm duhet të vlerësojnë ekonominë dhe eficientësinë me të cilën burimet janë angazhuar.

Ruajtja e Aseteve. Audituesit e brendshëm duhet të rivlerësojnë mënyrat dhe përshtatshmërinë e ruajtjes së aseteve dhe verifikimin e aseteve të veçanta.

Përputhjen me ligjet, rregulloret dhe kontratat. Audituesit e brendshëm duhet të rivlerësojnë sistemet e vendosura për të dhënë sigurinë e përputhjes midis politikave, planeve,

⁵ The role of Auditing in Public Sector Governance IIA-Professional Guidance, 2010, fq 32

⁶ Sridhar Ramamoorti, Louis Braiotta, Trent Gzaway, Rober Colson, The Audit Committee Handbook, Canada, 2010, fq 56

procedurave, rregullave, ligjeve dhe kontratave të rëndësishme. Përputhja (përshtashmëria) mund të ketë një ndikim të rëndësishëm mbi operacionet dhe raportet.

Auditimi i brendshëm është përgjegjës vetëm ndaj manaxherëve, dhe është i një rëndësie të madhe (jetësore) që të jetë niveli i lartë i manaxhimit.

Sikurse audituesit e jashtëm, edhe audituesit e brendshëm udhëhiqen nga:

- Standardet, udhëzimet dhe dokumentet e tjera të auditimit të përgaditura nga organizatat profesionale e kontablë; dhe
- Standardet dhe praktikat më të mira të vetëvendosura.

1.2 Marëdhëniet ndërmjet Auditimit të Brendshëm dhe Auditimit të Jashtëm

Menaxhimi në të gjitha nivelet duhet të ketë besimin e plotë mbi integritetin dhe pavarësinë e auditimit. Ky fakt duhet të reflektohet dhe të forcojë ndërlidhjen midis auditimit të brendshëm, të jashtëm dhe manaxhimit në përgjithësi. Duke ruajtur pavarësinë, audituesit e brendshëm e realizojn funksionin e tyre nëpërmjet bashkëveprimit në mënyrë konstruktive me menaxhimin dhe auditimin e jashtëm, si dhe duke eliminuar çdo dublikim apo përpjekje të panevojshme të auditimit. Dallimet kryesore ndërmjet Auditimit të jashtëm dhe atij të brendshëm dhe marrëdhëniet ndërmjet tyre shtrihen në disa fusha⁷:

Përgjegjshmëria

- ✓ Audituesit e jashtëm emërohen mbi bazën e statutit, për të raportuar në mënyrë të pavarur mbi pasqyrat financiare. Në këtë mënyrë, përgjegjshmëria e tyre kryesore është ndaj atyre që i emëron ata, p.sh. aksionierët;
- ✓ Audituesit e brendshëm u përgjigjen vetëm menaxherëve.

Objektivat

- ✓ Objektivi (shqetësimi) kryesor i audituesit të jashtëm është nëse pasqyrat financiare nuk përmbajnë anomali, ndërsa;
- ✓ Objektivat e audituesit të brendshëm ndryshojnë sipas kërkesave të manaxhimit dhe, përgjithësisht, vihet më pak theksi në problemin e materialitetit;
- ✓ Audituesi i jashtëm është një person i kontraktuar nga jashtë dhe jo një i punësuar i organizatës siç është audituesi i brendshëm;
- ✓ Audituesi i jashtëm ka si objektiv të paraqesë një raport nëse pasqyrat financiare paraqesin një pamje të ndershme dhe të vërtetë, ndërsa auditimi i brendshëm formon

⁷ www.theiia.org

një opinion mbi efektivitetin e sistemit, menaxhimin e riskut dhe kontrollin e brendshëm.

Roli i audituesve të jashtëm është i ndryshëm nga ai i auditimit të brendshëm si në objektiva ashtu dhe në qëllimin e punës:

- ✓ Siç u theksua më lart, auditimi i jashtëm është një kërkesë ligjore për ndërmarrjet (shpk) dhe organizatat kryesore publike, ndërsa auditimi i brendshëm nuk është një kërkesë statutore për të gjitha kompanitë private, por është i detyrueshëm sipas dispozitave ligjore në subjekte të sektorit publik;
- ✓ Auditorët e brendshëm mbulojnë të gjithë operacionet e organizatës ndërsa audituesit e jashtëm punojnë kryesisht me ato sisteme financiare që ndikojnë në rezultatin final financiar;
- ✓ Auditorët e brendshëm mund të ngarkohen për zhvillimin e iniciativave që rrisin kursimet ose promovojnë efikasitetin në organizatë;
- ✓ Auditorët e brendshëm rishikojnë sistemet e kontrollit të brendshëm, ndryshe nga audituesi i jashtëm, i cili vlerëson nëse gjendja e kontrollit do të lejojë një sasi më të reduktuar të testimit;
- ✓ Auditimi i brendshëm punon për organizatën ndërsa auditimi i jashtëm është i punësuar nga një palë e tretë, aksionarët;
- ✓ Auditimi i brendshëm punon periodikisht gjatë gjithë vitit, ndërsa auditimi i jashtëm zakonisht punon në fund të vitit, pasi kanë dalë rezultatet financiare, megjithëse disa procese mund të kryhen edhe gjatë vitit.

Më poshtë paraqiten disa nga veçoritë kryesore të veprimtarive të dy auditimeve, atij të brendshëm dhe të jashtëm⁸:

<i>Faktori</i>	<i>Auditimi i brendshëm</i>	<i>Auditimi i jashtëm</i>
Objektivat	Menaxhimi i riskut dhe kontrolli	Llogaritë = të vërteta dhe të ndershme
Qëllimi i punës	Sistemet e përgjithshme që veprojnë në organizatë	Llogaritë humbje/fitime, bilancet, raportimet vjetore
Pavarësia	Nga operacionet me profesionalizem dhe status	Nga kompania me të drejta statutore
Struktura	Të ndryshme: menaxher, punonjës, asistente	Partnerët, menaxherët, trajnerët

⁸ www.ifac.org/iaasb

Stafi	Persona kompetentë të trajnuar në audit të brendshëm	Ekonomistë të kualifikuar
Metodologjia	Sisteme të bazuara në vlerësimin e riskut dhe punë këshilluese	Siguria dhe verifikimi, si dhe disa vlerësime të sistemeve në bazë të riskut
Raportet	Raporte të mirëshpjeguara të kuptueshme për të gjitha strukturat	Raporte të shkurtra të standardizuara për aksionerët dhe përdoruesit e llogarive
Standartet	IIA dhe/ose te tjera	Sipas kërkesave te ndryshme
Legjislacioni	Zakonisht jo detyrues por i inkurajuar ne shume sektore	Legjislacioni i shoqërisë dhe legjislacion kombëtar
Madhësia	Në përgjithësi organizatat e mëdha	Të gjitha kompanitë e regjistruara dhe sektori publik (kompanite e vogla mund të bëjnë përjashtime)

Tabela 1.1 Vëçoritë e auditimit të brendshëm dhe auditimit të jashtëm

Menaxhimi i ndërlidhjes midis dy degëve të auditimit dhe menaxherëve duhet të jetë një proces në tre drejtime. Në Britaninë e Madhe, Komisioni i Auditimit për Anglinë dhe Uellsin ka formuluar një strategji të quajtur *Auditimi i menaxhuar*⁹.

Diagrama e mëposhtme ilustron karakteristikat themelore dhe përfitimet që rrjedhin nga kjo metodë.

Trekëndëshi i Auditimit të Menaxhuar

Diagrami i mëposhtëm tregon se si çdo palë përfiton nga metoda e auditimit të menaxhuar.

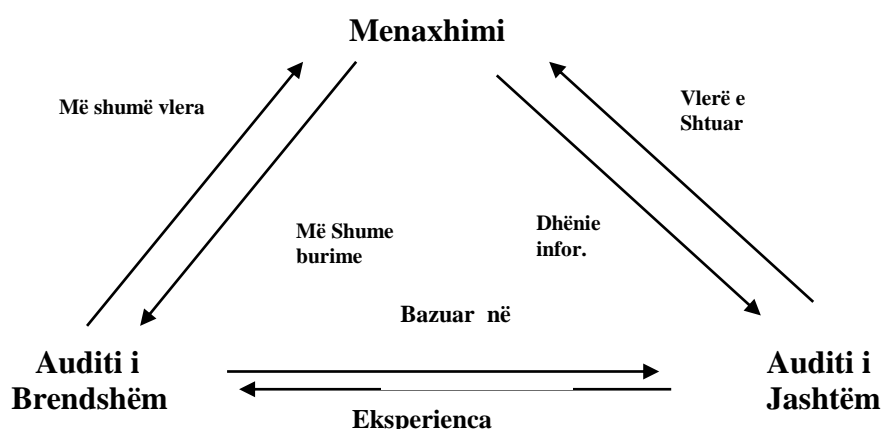


Figura 1.1 Trekëndëshi i Auditimit të Menaxhuar

Auditi i manaxhuar është shërbimi që rezulton nga aplikimi i parimeve të auditimit dhe i standardeve të duhura profesionale, duke ruajtur pavarësinë, audituesit e jashtëm e realizojnë funksionin e tyre nëpërmjet bashkëveprimit në mënyrë konstruktive me menaxhimin dhe auditimin e brendshëm.

⁹ NJQHAB “Baza e Auditimit të Brendshëm” R. e Shqipërisë, 2011-2012, fq. 36

1.3 Llojet e Auditimit të Brendshëm

Auditorët e brendshëm nuk mirren vetëm me kontrollet financiare të organizatës por me gjithë kontrollet e brendshme të organizatës. Ata vlerësojnë dhe testojnë vazhdimisht efektivitetin e kontrolleve të dizajnuara për të ndihmuar organizatën në arritjen e objektivave dhe qëllimeve. Ndihmojnë anëtarët e tjerë të organizatës në kryerjen e detyrave dhe përgjegjësi të tyre duke i furnizuar me analiza, vlerësime, rekomandime, dhe këshilla. Për këtë arsye, auditorët e brendshëm konsiderohen edhe si kontroll i brendshëm i organizatës, bile edhe vet standardet e auditimit e konsiderojn funksionin e auditimit të brendshëm si pjesë e komponentit monitorues të kontrollit të brendshëm të organizatës.

Megjithëse ekzistojn shumë lloje të auditimit, zakonisht ato klasifikohen në katër grupe: auditimet e pasqyrave financiare, auditimet e përputhshmërisë, auditimet operationale dhe auditimet ligjore. Ndërsa auditimi i brendshëm përfshinë dy lloje të saja¹⁰:

- ✓ Shërbimet e Sigurisë, dhe
- ✓ Shërbimet e Konsulencës dhe Këshillimit

Një angazhim auditimi për shërbimet e sigurisë zhvillohet në një auditim me bazë sistemi nëpërmjet auditimit të përputhshmërisë (rregullativës), auditimit të performancës, auditimit financiar.

Një angazhim auditimi për shërbimin e konsulencës përfshin veprimtari këshilluese dhe të tjera si këto: konsulta, këshilla, ndihmë dhe trajnime, natyra dhe objekti i të cilave miratohen nga kreu i organizatës.

1.4 Auditimi i (Përputhshmëris) Rregullativës

Auditimi i (Përputhshmëris) rregullativës përfshinë kryesisht tri fusha të auditimit¹¹:

- ❖ Auditimi i përputhshmërisë në sitemin e rekrutimit dhe drejtimit të institucionit.
 - ❖ Auditimi i përputhshmërisë në sitemin e buxhetit dhe të thesarit.
 - ❖ Auditimi i përputhshmërisë në sitemin e prokurimeve.
- *Auditimi i përputhshmërisë në sistemin e rekrutimit dhe drejtimit të institucionit*

Për të kuptuar rëndësinë e auditimit të përputhshmërisë në sistemin e rekrutimit dhe drejtimit të institucionit do t'i referohemi përkufizimit të kontrollit të brendshëm që i ka dhënë Zyra e Audituesit të Përgjithshëm (Government Accounting Office. Sh.B.A).

¹⁰ NJQHAB "Baza e Auditimit të Brendshëm" R. e Shqipërisë, 2011-2012, fq. 39

¹¹ NJQHAB "Baza e Auditimit të Brendshëm" R. e Shqipërisë, 2011-2012, fq. 153

Kontrolli i brendshëm është¹²:

Një proces, i ndikuar nga menaxhimi dhe personeli tjetër, i projektuar që të japë siguri të arsyeshme në lidhje me arritjen e objektivave.

Përkufizimi sipas GAO-së evidenton dukshëm rolin e menaxhimit dhe të njerëzve në procesin e kontrollit të brendshëm. Përdorimi me efikasitet i forcave të punës, i kapitalit human është esencial në arritjen e rezultateve pozitive. Kapitali njerëzor në organizatë duhet konsideruar më tepër si aset se sa kosto. Menaxhimi i burimeve njerëzore është pjesa më e rëndësishme e sistemit të kontrollit të brendshëm dhe duhet të jetë një nga drejtimet kryesore të veprimtarisë audituese të njësisë së auditimit të brendshëm. Duhet të ekzistojnë procedura për t'u siguruar që aftësitë e personelit të jenë në përputhje me përgjegjësitë e tyre të punës.

- *Auditimi i përputhshmërisë në sistemin e buxhetit dhe thesarit*

Në ciklin e menaxhimit të shpenzimeve publike Auditimi është një nga stadet përmbyllëse dhe të rëndësishme të këtij cikli.

Auditimi i brendshëm, i konsideruar si një shërbim në funksion të titullarëve (apo nëpunësve autorizues) të njësisë të qeverisjes së përgjithshme, siguron në mënyrë të arsyeshme që burimet publike në dispozicion të entitetit:

- a) Janë shpenzuar dokumentuar dhe raportuar në bazë të një informacioni të besueshëm;
- b) Kanë kontribuar maksimalisht në arritjen e qëllimeve dhe objektivave të entitetit;
- c) janë përdorur në mënyrë eficiente, ekonomike dhe efektive;
- d) nuk janë vjedhur keqpërdorur dhe shpërdoruar.

Në kuadrin e implementimit dhe zbatimit të reformës për sistemin e planifikimit të integruar të menaxhimit të shpenzimeve publike roli i strukturave të auditimit të brendshëm dhe të jashtëm është mjaft i rëndësishëm.

Në këtë aspekt auditimi i veprimtarisë së entiteve në proceset e hartimit dhe zbatimit të buxhetit ka për qëllim nxitjen e të gjitha strukturave të përfshira në këtë proces për zbatimin e kuadrit rregullator ligjor në këtë fushë.

Auditimi i buxhetit kryhet në drejtim të zbatimit të kriterëve dhe procedurave të:

- ❖ Hartimit;
- ❖ Zbatimit;
- ❖ Raportimit të tij.

¹² Standards and guidelines for performance auditing base on INTOSAI Audit standards and practical experience, fq. 48

- *Auditimi i përputhshmërisë në sistemin e prokurimeve*

Auditimi i sistemit të prokurimeve në një entitet në sektorin publik, është një nga fushat më të rëndësishme nga pikëpamja e materialitetit por edhe e konsideruar si një fushë me risk. Gjatë procesit të auditimit të blerjeve audituesi duhet të dokumentojë funksionimin e këtij sistemi edhe duke përdorur diagramën e cila ndihmon audituesit për dokumentimin dhe regjistrimin e secilës fazë që ndodhet gjatë procesit të prokurimeve.

1.5 Auditimi i Performancës

Auditimi i performancës është një veprimtari sistematike për sigurimin e një vlerësimi të drejtë dhe të pavarur të aktiviteteve, procedurave dhe funksioneve të subjekteve (organizatave) në sektorin publik.

Ky auditim përfshin një vlerësim të pavarur nëse ekonomia, efienca dhe efektiviteti i veprimtarive janë arritur nga organizata. Qëllimi i këtij lloji auditimi është përmirësimi i metodave të punës. Auditimi i performancës, me pak fjalë është auditimi për vlerën e parasë me anën e të cilit vlerësohet funksionimi i menaxhimit nga pikëpamja ekonomike (ekonomi-eficencë-efektivitet) lidhur me zbatimin e programeve (burimet financiare dhe stafi).

Që të kuptojmë rolin e auditimit të performancës duhet ta kem të qartë se çfarë kuptojmë me ekonomi, efienca dhe efektivitet?

Ekonomi – do të thotë të mbash koston e ulët. Sipas standardeve të auditimit me *ekonomi* do të kuptojmë marrjen e burimeve, që do të përdoren në një aktivitet, me çmimin sa më të ulët, por me standardet e duhura¹³.

Kjo kërkon nga audituesit që të përcaktojnë:

- nëse zgjedhja e lëndëve të para (inputet) janë marrë në mënyrë ekonomike.
- dhe nëse sasia dhe cilësia e inputeve janë blerë sipas standardeve të dëshiruara.

Detyrë e vështirë për audituesit janë rekomandimet për uljen e koston, por pa ndikuar tek sasia dhe cilësia e outputeve.

Eficienca – do të thotë të realizosh sa më shumë outpute nga burimet e disponueshme. Në thelb, efienca përcakton se sa mirë një organizatë përdor burimet e veta për të prodhuar të mira dhe shërbime. Pra, efienca përqendrohet tek marrëdhënia midis produkteve të përfituara në terma të mallrave, shërbimeve ose të mirave të tjera (outputet) në raport me burimet e

¹³ NJQHAB “Baza e Auditimit të Brendshëm” R. e Shqipërisë, 2011-2012, fq. 138

përdorura për t'i përfituar ato (inputet). Për ta kuptuar më mirë kuptimin e “efiçencës” është e nevojshme që të kuptojmë termat në vazhdim: inputet, outputet, (duke përfshirë sasinë dhe cilësinë) prodhueshmërinë, dhe nivelin e shërbimeve¹⁴.

-Inputet janë burimet - (p.sh. burimet njerëzore, financiare, pajisjet, materiale, lehtësira, informacione, energji, tokë) që do të përdoren për të prodhuar të mira (outpute).

-Outputet janë shërbimet dhe të mirat e prodhuara që përmbushin kërkesat e përdoruesve. Outputet janë përcaktuar në termat e sasisë dhe cilësisë dhe janë shpërndarë brenda parametrave në lidhje më nivelin e shërbimeve.

Sasia i përket shumës, volumit, numrit të outputeve të prodhuara. P.sh. numrit të pasaportave të lëshuara, numrit të aplikantëve të përzgjedhur për punë etj.

Cilësia i përket vetive të ndryshme dhe karakteristikat e outputeve siç janë besueshmëria, saktësia, lehtësia, siguria, komoditeti.

Efektiviteti – është arritja e objektivave ose e qëllimeve të përcaktuara më parë. Efektiviteti lidhet kryesisht me konceptin mbi arritjen e qëllimit. Efektiviteti është përfundimi i outputeve dhe raporti i impaktit të synuar dhe atij të realizuar. Është marrëdhënia midis qëllimit ose objektivave me outputet dhe ndikimin që kanë sjellë outputet e arritura.

Nga kjo që u shpjegua më lartë mund të themi se¹⁵;

Ekonomia shërben që të kemi një kosto sa më të ulët. Efiçenca është marrja e sa më shumë outputeve me burimet që disponojmë, dhe Efektiviteti është arritja e qëllimit ose e objektivit që është planifikuar.

Prandaj mund të themi se objektivi kryesor i auditimit të performancës është t'i japë niveleve të menaxhimit informacion, siguri dhe opinion të pavarur rreth ekonomisë, efiçencës dhe efektivitetit, (vlerës se parave) në fushat kryesore të të ardhurave, shpenzimeve dhe menaxhimit të tyre. Rishikimi i pavarur i performancës mund të tregojë se si janë dhe si duhen përdorur burimet e subjektit, për të arritur objektivat organizative; menaxhimi i njësisë ka arritur apo realizuar politikat e tij, parimet apo standardet në mënyre ekonomike, efiçente apo efektive. Në këtë kuptim, menaxhmenti, aksionarët, vendimmarrësit dhe publiku i gjërë marrin informacion mbi përmirësimin e burimeve publike.

Metoda që përdoret në auditimin e performancës përfshin ekzaminimin dhe vlerësimin e veprimtarisë së subjekteve, për të siguruar një vlerë të mirë të përdorimit të parave. Auditimi do të synojë gjithashtu që të evidentojë shpërdorimet serioze, ekstravagancat apo shembuj të tjerë të performancës së dobët.

¹⁴ NJQHAB “Baza e Auditimit të Brendshëm” R. e Shqipërisë, 2011-2012, fq. 141

¹⁵ www.aicpa.org

Auditimi i performancës asiston subjektin duke kontribuar nëpërmjet ndikimeve të mëposhtme¹⁶:

- ❖ Politikat e zhvillimit;
- ❖ Rritja e të ardhurave;
- ❖ Krijimi i ndërgjegjësimit për nevojën e një kontabiliteti të mirë dhe transparencës në përdorimin e burimeve;
- ❖ Forcimi dhe zhvillimi i proceseve organizative të menaxhimit dhe të administrimit;
- ❖ Përmirësimi i efikasitetit dhe i cilësisë së shërbimit;
- ❖ Arritja e qëllimeve dhe e objektivave me efektivitet, zvogëlimi i kostos apo shpenzimeve.

Me anë të auditimit të performancës, përfitohet një informacion më i gjerë mbi ecurinë e gjithë projekteve në subjektet e audituara, kurse me auditimin financiar shikohet vetëm ana financiare e subjektit dhe rregullshmëria e administrimit financiar. Gjithashtu nxjerrja në pah e ekonomisë, efikasitetit dhe efektivitetit, është një mënyre direkte ose indirekte që ndihmon subjektet për të përcaktuar (gjetur) mundësi të tjera për rritjen e rezultateve (outputeve), ose përmirësimin e tyre me të njëjtën kosto. Në mënyrë më specifike, audituesit mund të ndihmojnë drejtuesit dhe personelin që të jenë më të kujdesshëm në detyrat që ata kanë përsa i përket efikasitetit, theksojnë rëndësinë e matjes së ekonomisë, efikasitetit, efektivitetit dhe përdorimit të këtij, rritjen e sasisë, ose përmirësimin e cilësisë së outputeve dhe nivelit të shërbimeve pa rritur shpenzimet dhe përdorim më të mirë të burimeve.

1.6 Tiparet dalluese të Auditimit të Performancës me Auditimin Financiar

Auditimi financiar aplikon standarde fikse, ndërsa auditimi i performancës është më shumë elastik përsa i përket gjykimit, objektivave, mundësive dhe metodave të auditimit. Disa tipare të auditimit të performancës janë:

- ka një ekzaminim të pavarur që i bëhet një subjekti/organizate;
- ka një shtrirje të gjerë kërkimi dhe kërkon një gjykim dhe interpretim të lirë;
- kërkon një përzgjedhje të madhe të dokumenteve;

¹⁶ www.fasb.org

- ka një proces pune të ndryshëm nga auditimi financiar;
- nuk është auditim që bazohet në listë verifikimesh (check – list);
- ka një shumëllojshmëri dhe një kompleksitet për sa i përket pyetjeve gjatë auditimit.

2. MEKANIZMI I KONTROLLIT TË BRENDSHËM

Kontrolli i Brendshëm është një proces, i implementuar prej menaxhmentit dhe është i dizajnuar për të dhënë një siguri të arsyeshme për sa i takon këtyre kategorive¹⁷:

- Efektiviteti dhe rregulli i biznesit;
- Besueshmëria e raportimit financiar;
- Përshtatshmëria me rregulla dhe ligjet në fuqi.

Menaxhmenti e ka përgjegjësinë për të mbajtur kontrollin për të siguruar se kanë mbrojtje të pasurisë dhe të sigurojë regjistrim të duhur të transakcioneve. Këtë e bëjnë duke implementuar politika dhe procedura të caktuara të kontrollit si dhe mjedis që siguron zbatimin e këtyre procedurave në mënyrë efektive dhe efikase.

Auditorët kanë një këndvështrim tjetër sa i përket kontrollit të brendshëm. Ata duhet të kenë dijeni të mjaftueshme mbi atë kontroll në mënyrë që të planifikojn auditimin dhe procedurat e nevojshme. ¹⁸ Ekzistojn dy grupime të mëdha në çështjen e përkufizimit të kontrollit të brendshëm, ai Amerikan GAO-së dhe ai Evropian INTOSAI. Përkufizimi i kontrollit sipas definimit të GAO-së¹⁹.

Kontrolli i brendshëm është një proces, i ndikuar nga menaxhimi dhe personeli tjetër, i projektuar që të jap siguri të arsyeshme në lidhje me arritjen e objektivave në kategoritë vijuese:

-Besueshmëria dhe raportimi financiar;

-Efektiviteti dhe efica e veprimeve;

-Pajtueshmëria me ligjet dhe rregullat;

Procedurat e ushtrimit të kontrollit të brendshëm mund të ndryshojnë nga ndërmarrja në ndërmarrje, në varësi të faktorëve si p.sh. natyra dhe përmasat e biznesit apo të veprimtarisë

¹⁷ David Coderre, "Internal Audit" New Jersey, 2009, fq. 47

¹⁸ Dr. Hysen Ismajli, "Auditimi dhe menaxhimi i rrezikut", Prishtinë, 2011, fq. 64

¹⁹ www.intosai.org

së njësisë ekonomike në përgjithësi. Megjithatë, parimet e përgjithshme të kontrollit të brendshëm vlejné për të gjitha ndërmarrjet.

Përgjegjësia për krijimin dhe mirëmbajtjen e kontrollit të brendshëm, i takon menaxhimit. Mund të delegohen aspekte të ndryshme të kontrollit të brendshëm, por përgjegjësia përfundimtare i përket menaxhimit të lartë. Prandaj përkufizimi i kontrollit të brendshëm sipas (INTOSAI), është si vijon²⁰:

Kontrolli i brendshëm, është një proces integral që ndikohet nga menaxhmenti dhe personeli i një entiteti dhe është i dizajnuar që të adresoj rreziqet dhe të ofroj siguri të arsyeshme, që në ndjekjen e misionit të entitetit të arrihen objektivat e përgjithshme, si vijon në figurë:

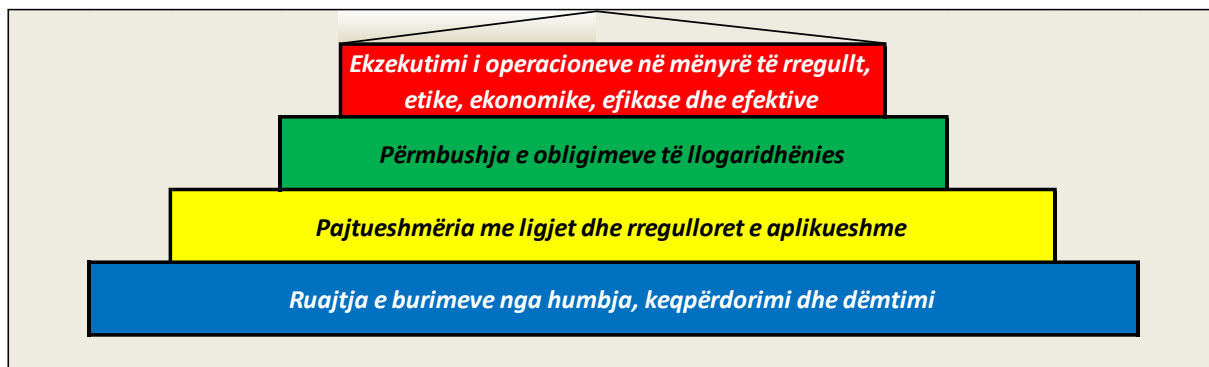


Figura 2.1 Përgjegjësia e menaxhimit

Menaxhimi duhet që fillimisht të punojë si një skuadër për të studiuar biznesin dhe procedurat ekzistuese, për të përcaktuar nëse ndërmarrja po i arrin katër pikat e renditura në figurën 2.1. Pasi të jetë krijuar një sistem kontrolli i brendshëm, është përgjegjësi e të gjithë punonjësve që ta zbatojnë atë për të siguruar efektivitetin e sistemit. Një përkufizim i përafërt për kontrollin e mbrendshëm do të ishte:

Një sistem i kontrollit të brendshëm është një sistem i tërë kontrollesh financiare dhe jo-financiare të vendosura nga drejtuesit me synim që të sigurohet vazhdimësia e funksionimit të njësisë ekonomike në mënyrë efektive dhe të rregullt dhe se janë zbatuar objektivat dhe politikat e menaxhimit.

Korniza COSO-s (Komiteti për sponsoriminin e organizatave të Komitetit Treadëay) identifikon pesë komponentë kyç të kontrollit²¹:

- Ambienti (mjedisi) i kontrollit;

²⁰ www.intosai.org

²¹ www.ifac.org/jaasb

- Vleresimi i riskut;
- Aktiviteti i kontrollit;
- Informacioni dhe komunikimi dhe;
- Monitorimi.

Në pjesët në vijim do t'i shtjellojmë të gjitha një nga një.

2.1 Mjedisi i Kontrollit

Mjedisi i kontrollit përcakton mënyrën në të cilën organizata ndikon në vetëdijësimin e punëtorëve në lidhje me kontrollin. Ai paraqet bazën e të gjitha komponentëve të kontrollit të brendshëm. Faktorët e mjedisit të kontrollit përfshijnë, integritetin, vlerat morale dhe aftësitë e pjestarëve të oragnizatës, filozofinë dhe stilin operativ të menaxhmentit, mënyrën se si menaxhmenti bën ndarjen e autorizimeve dhe përgjegjësi dhe si organizon dhe siguron zhvillimin (përparimin) e pjestarëve si dhe vëmendjen dhe udhëheqjen që e ofron menaxhmenti i lartë²².



Figura 2.2 Faktorët e mjedisit të kontrollit

2.2 Vlerësimi i Rreziqeve

Çdo organizatë përballet me rreziqe të shumëllojshme që vinë nga burime të brendshme dhe të jashtme të cilat duhet të vlerësohen. Parakusht për vlerësimin e rreziqeve është përcaktimi dhe përkufizimi i objektivave organizative, të cilat ndërlidhen me nivele të ndryshme dhe që janë të qëndrueshme. Vlerësimi i rreziqeve paraqet identifikimin dhe analizimin e rreziqeve

²² www.theiia.org

që janë me rëndësi për arritjen e objektivave, duke ofruar bazën që ndihmon në përcaktimin e mënyrës se si do të duhej menaxhuar rreziqet.

Rreziqet për organizatën mund të lindin nga faktorë të jashtëm ose të brendshëm²³.

Ndryshimi në nevojat e konsumatorëve mund të ndikojë në zhvillimin e produktit, çmimit, garancionit dhe të shërbimit. Legjislacioni i ri dhe rregulloret mund të detyrojnë ndryshime në politikat operative dhe strategjive.

Ndryshimet ekonomike kanë një ndikim në vendimet që lidhen me financimin e shpenzimeve kapitale dhe zgjerimin. Rreziqet që rrjedhin nga faktorë të brendshëm mund të përfshijë një përçarje të sistemeve të përpunimit të informacionit, cilësia e personelit dhe të trajnimit; ndryshimet në përgjegjësitë e menaxhmentit; mundësitë e shpërdorimit për shkak të natyrës së aktiviteteve të njësisë ekonomike ose qasja ndaj punonjësve, asetëve; dhe një komitet auditimi joefektive. Në vazhdim me anë të figurës prezentojmë faktorë të jashtëm dhe të brendshëm të rrezikut për organizatën²⁴.

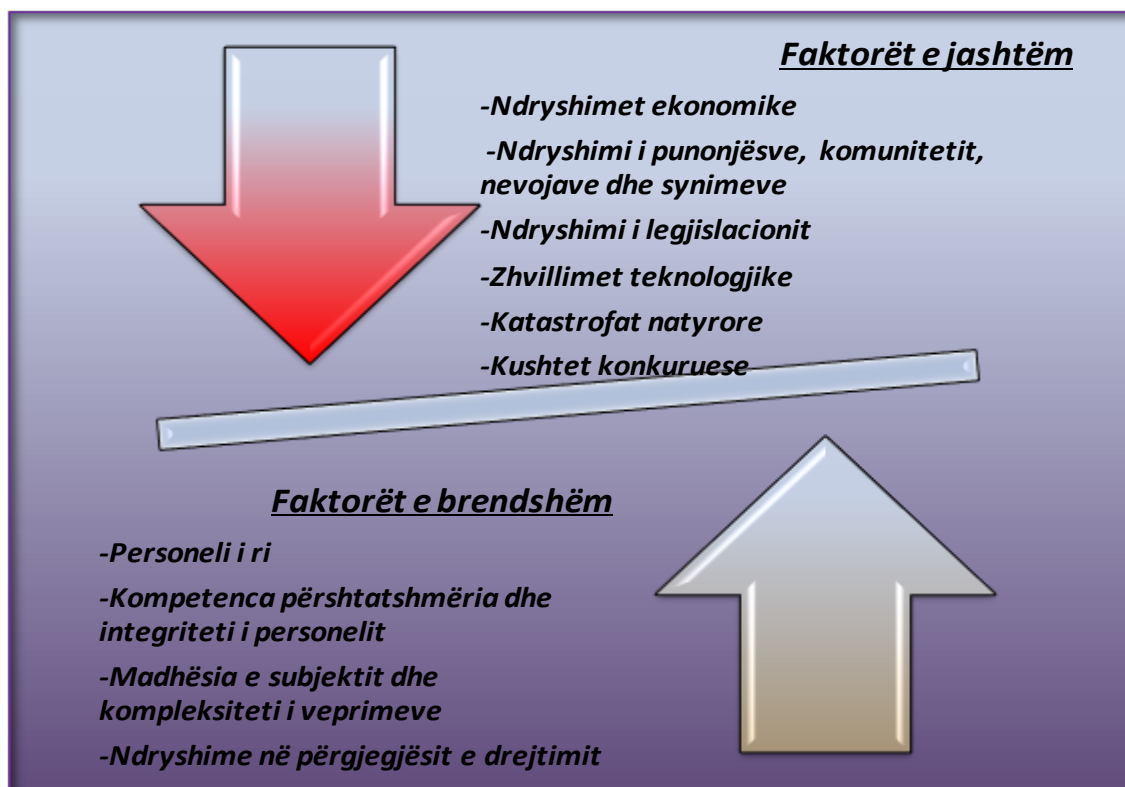


Figura 2.3 Faktorët e brendshëm dhe të jashtëm të rrezikut

Kushte të caktuara mund të rrisin rrezikun dhe meritojnë konsideratë të veçantë. Këto kushte janë: ndryshimet operative në mjedis, personel i ri, sistemet e reja ose të ringritura të

²³ Ray Whittinton & Patrick R. Delaney, "Auditing and Attestation", Canada, 2011, fq. 59

²⁴ NJQHAB, Bazat e Auditimit të Brendshëm, R. Kosovës, MEF, Prishtinë, 2008, fq. 72-77

informacionit, rritja e shpejtë, teknologjia e re, linjat e reja të prodhimeve, produktet dhe shërbimet e reja, ristrukturimi i korporatës dhe operacionet e huaja.

2.3 Aktivitetet e Kontrollit

Procedurat e kontrollit janë politikat dhe procedurat që ndihmojnë për të siguruar se direktivat e menaxhmentit janë kryer. Ato ndihmojnë për të siguruar që veprimet e nevojshme janë ndërmarrë për të adresuar rreziqet për arritjen e objektivave të njesisë për operacionet, me raportimin financiar, ose pajtueshmërisë.

Aktivitet e kontrollit mund të klasifikohen në tetë lloje të kontrolleve të zakonshme që mund të aplikohen në një organizatë²⁵:

1. **Organizative:** Organizatat duhet të kenë një plan të veprimit të tyre, i cili:
 - Definojnë dhe ndan përgjegjësitë;
 - Identifikon linjat e raportimit dhe;
 - Specifikon, në mënyrë të qartë, deligimin e autoritetit dhe përgjegjësisë.
2. **Ndarja e detyrave:** Asnjë person nuk duhet të jetë përgjegjësi i vetëm për regjistrimin dhe procesimin e një transaksioni të plotë. Me kyqjen e më shumë personave zvogëlohet rreziku i manipulimit të qëllimshëm apo gabimeve aksidentale dhe njëkohësisht shton elementin e kontrollimit të punës. Funkcionet që duhet të ndahen përfshijnë-autorizimin, ekzekutimin, mbikqyrjen, dhe regjistrimin.
3. **Fizike:** Kjo ka të bëjë me kujdesin fizik për asetet dhe regjistrat dhe ngërthen procedura që janë paraparë të kufizojnë qasjen në ndërtesa, objekte dhe sisteme të TI-së, vetëm për stafin e autorizuar.
4. **Autorizimi dhe aprovimi:** Për të gjitha transaksionet do të duhej kërkuar autorizim apo aprovim nga ana e zyrtarit të duhur përgjegjës. Çdo kufizim në nivelet e ndryshme të autorizimeve duhet të ceket enkas.
5. **Aritmetika dhe llogaritja:** Këto janë kontrollet përbrenda procesit të regjistrimit që kontrollojnë për të parë nëse të gjitha të dhënat që duhet të regjistrohen dhe procesohen janë autorizuar, janë përfshirë, janë regjistruar saktësisht dhe janë procesuar saktësisht.

Kontrollet e tilla përfshijnë:

²⁵ NJQHAB, Bazat e Auditimit të Brendshëm, R. Kosovës, MEF, Prishtinë, 2008, fq. 72-73

- Kontrollimin e saktësisë aritmetike të regjistrave:
 - Mbajtjen dhe kontrollimin e shumave totale, barazimeve, llogarive kontrolluese dhe bilanceve testuese, dhe
 - Kontabilitetin për dokumente.
- 6. Personeli:** Duhet aplikuar procedura për të siguruar se punëtorët janë kompetent për kryerjen e detyrave që iu caktohen. Masat për arritjen e këtij qëllimi përfshijnë proceduara adekuate të rekrutimit, perspektiva të përshtatshme në karrierë, trajnime dhe politika për pagesa dhe ndalesa.
- 7. Mbikëqyrja:** Të gjitha veprimet e punëtorve, të të gjitha niveleve të personelit, duhet të mbikëqyren. Përgjegjësia për këtë mbikëqyrje duhet të përshkruhet qartë dhe ti kumtohet personit që i nënshtrohet mbikëqyrjes.
- 8. Menaxhmenti:** Këto janë kontrollet që i ushtron menaxhmenti jashtë rutinës së përditshme të sistemit. Ato mund të përfshijnë:
- Kontrollet e përgjithshme të mbikëqyrjes;
 - Rishikimin e llogarive të menaxhmentit;
 - Krahasimet me buxhet;
 - Çdo procedurë tjetër të posaçme të rishikimit.

2.4 Informimi dhe Komunikimi

Informatat përkatëse duhet të identifikohen, përvetsohen dhe komunikohen në një mënyrë, dhe afat kohor që u mundëson personave të caktuar realizimin e përgjegjësive të tyre. Sistemet informative prodhojnë raporte që përmbajnë informata operative, financiare dhe që lidhen me çështje të pajtueshmërisë, të cilat mundësojnë udhëheqjen dhe kontrollimin e punës. Ato nuk merren vetëm me të dhënat e mbledhura përbrenda, por edhe me informatat në lidhje me ngjarjet, aktivitetet dhe kushtet e jashtme, që janë të nevojshme për sigurimin e informatave të nevojshme për vendimmarrje dhe për raportim të jashtëm.

Duhe të ketë komunikim efektiv edhe në kuptimin më të gjerë të fjalës, pra nga lartë-posht, horizontalisht dhe nga poshtë-lartë. I gjithë personeli duhet të pranojë një porosi të qartë nga menaxhmenti i lartë që të merren me seriozitet përgjegjësitë që kanë të bëjnë me kontroll. Ata duhet të kuptojnë rolin e tyre që kanë brenda sistemit të kontrollit të brendshëm dhe mënyrën se si aktivitetet individuale lidhen me punën e të tjerëve²⁶

²⁶ NJQHAB, Bazat e Auditimit të Brendshëm, R. Kosovës, MEF, Prishtinë, 2008, fq. 73

2.5 Monitorimi

Sistemet e kontrollit të brendshëm duhet të monitorohen – proces ky që vlerëson cilësinë e performancës së sistemit me kalimin e kohës. Kjo bëhet nëpërmjet aktiviteteve monitoruese të vazhdueshme, vlerësimeve të ndara, apo kombimit të këtyre dyjave.

Ai përfshin aktivitete të rregullta menaxheriale dhe mbikëqyrese dhe veprimeve të tjera të cilat i ndërmer personeli gjatë kryerjes së detyrave të tyre.

Nga monitorimi, menaxhmenti mund të përcaktojë se kontrollet e brendshme janë duke operuar sipas qëllimit të tyre dhe se ata janë modifikuar si të përshtatshme për ndryshimet në kushtet. Informacionet e vazhdueshme monitoruese vijnë nga disa burime: Përgjashtimet nga raportimet e aktiviteteve të kontrollit, reagime nga të punësuarit, ankesat nga konsumatorët, dhe më e rëndësishmja nga raportet e auditorit të brendshëm.

Aktivitetet monitoruese të menaxhmentit mund të përfshijnë përdorimin e informacioneve nga komunikimet nga palët e jashtme të tilla si ankesat e konsumatorëve dhe komentet që mund të tregojnë probleme apo zonat kulmore në nevojë për përmirësim.

Sistemet e kontrollit të brendshëm ndryshojn me kalimin e kohës. Kjo mund të jetë për shkak të ardhjes së personelit të ri, efektiviteti i trajnimeve të ndryshme dhe mbikëqyrja, koha dhe kufizimet e burimeve, apo presionet shtesë. Për më tepër, rrethanat për të cilat sistemi i kontrollit të brendshëm fillimisht ishte projektuar gjithashtu mund të ndryshoj, duke shkaktuar që ajo të jetë më pak e aftë për të paralajmëruar për rreziqet e sjella nga kushtet e reja. Prandaj, menaxhmenti ka nevojë për të përcaktuar nëse sistemi i kontrollit të brendshëm vazhdon të jetë relevant dhe i aftë për të adresuar rreziqe të reja. Ky është funksioni i monitorimit²⁷.

3. MENAXHIMI I RREZIKUT TË ORGANIZATAVE

Menaxhimi i rrezikut është një proces i plotë identifikimi, vlerësimi dhe monitorimi të rreziqeve që mund të ndikojn në arritjen e qëllimeve dhe objektivave të organizatës, si dhe paraqitja e aktiviteteve të nevojshme të kontrollit me qëllim të zvogëlimit të rreziqeve në një nivel të pranueshëm.

Menaxhimi i rrezikut është një proces i zbatuar nga menaxhmenti për të identifikuar, vlerësuar dhe menaxhuar rreziqet që janë mbi nivelin e tolerancës së rrezikut, në nivele të cilat nuk paraqesin kërcënim për arritjen e objektivave të organizatës. Vlerësimi dhe

²⁷ NJQHAB, Bazat e Auditimit të Brendshëm, R. Kosovës, MEF, Prishtinë, 2008, fq. 73

menaxhimi i rrezikut është përgjegjësi e menaxhmentit, ndërsa përgjegjësi e auditimit të brendshëm është:

- Të rishikoj dhe testoj procedurat dhe kontrollet e vendosura nga menaxhmenti, sa i përket zvogëlimit të rreziqeve dhe;
- Të komentoj rreth përshtatshmërisë së këtyre kontrolleve dhe procedurave dhe të tregoj nëse kontrollet dhe procedurat janë duke funksionuar siç duhet.

Menaxhmenti i organizatës buxhetore është përgjegjës për menaxhimin e rrezikut në organizatë, ata bëjnë vlerësimet e tyre mbi rreziqet e mundshme, ku këto vlerësime shfrytëzohen nga auditorët e brendshëm si fazë e parë e vlerësimit të rreziqeve në planifikimin e aktiviteteve të auditimit. Konkluzionet dhe rekomandimet e formuluar në raportet e auditimit përdoren nga organizatat për të azhurnuar bazën e të dhënave mbi rrezikun, në mënyrë që të përmirësohet procesi i menaxhimit të rrezikut.

Sipas Institutit të Standardeve të Auditimit të Brendshëm, rekomandohet lartë që auditori i brendshëm të marrë rolin e ndihmësit aktiv në menaxhimin e rrezikut.

Menaxhimi i rrezikut të organizatave ndahet në disa nënprocese²⁸:

- Identifikimi i rreziqeve;
- Vlerësimi i efekteve të rreziqeve;
- Interpretimi i rezultateve të vlerësimit të rrezikut;
- Veprimet për zvogëlim të rrezikut dhe;
- Monitorimi i implementimit të sistemit të kontrollit të rrezikut.

3.1 Identifikimi i Rreziqeve

Rreziqet identifikohen në bazë të objektivave të themeluara nga organizatat buxhetore. Është vendimtare që rreziqet të identifikohen nga këndvështrime të ndryshme. Aty ku auditimi ka identifikuar faktorët specifikë të riskut, audituesit kërkojnë të identifikojnë ato kontrolle që me efektivitet zvogëlojnë këto faktorë të riskut.

Vlerësimi i riskut në subjekt dhe niveli i fushës së llogarisë do të identifikojë faktorët specifikë të riskut, të cilët rrisin riskun e gabimeve dhe parregullsive materiale dhe do t'i lidhin ato me fushat e llogarisë dhe objektivat. Për secilin nga këta faktorë specifikë të riskut,

²⁸ Standards and guidelines for performance auditing base on INTOSAI Audit standards and practical experience, fq. 74

audituesit marrin në konsideratë nëse drejtimi ka krijuar dhe vendosur kontrollet e brendshëm të cilët pakësojnë riskun. Llojet e rreziqeve të konsideruara për një organizatë ndahen si në vazhdim²⁹:

- Rreziqet e jashtme – rreziqet që kanë të bëjnë me rrethanat e jashtme (p.sh. tenderët, organizatat e jashtme, mediat, etj.)
- Rreziqet e brendshme – rreziqet që kanë të bëjnë me organizatën dhe operimet e saj në lidhje me keqfunksionimet në sistemin e të dhënave; problemet në lidhje me punësimin e stafit të kualifikuar dhe të motivuar; ndryshimet në detyrat e punës; qasja e të punësuarve në pasuritë e organizatës; menaxhimi joefikas; korniza joefikas e kontrollit; mosekzistimi i rregullave apo rregullat e paqarta procedurale; vëllimi i gjërë i kushteve financiare dhe të transaksioneve; dokumentacioni jo i gatshëm, etj.

Identifikimi dhe vlerësimi i rrezikut, i kryer nga menaxhmenti, është një proces i vazhdueshëm. Së paku një herë në vit, në tremujorin e 4-të, në organizatën buxhetore duhet të mbahet një seancë punuese formale mbi rrezikun, si rezultat i së cilës është lista e rreziqeve sëbashku me rezlutatat e vlerësimeve.

3.2 Interpretimi i Rezultateve të Vlerësimit të Rrezikut

Menaxhimi i rrezikut është procesi që kryhet nga menaxhimi për identifikimin, vlerësimin dhe menaxhimin e rreziqeve, që janë mbi nivelin e tolerueshëm të riskut dhe nuk përbëjnë kërcënim për objektivat e njësisë. Njësitë buxhetore janë përgjegjëse për zbatimin e procedurave të identifikimit, vlerësimit dhe zvogëlimit të riskut në organizatat e tyre. Vlerësimi dhe menaxhimi i riskut është përgjegjësi e menaxhimit.

Vlerësimi i rrezikut kryhet në bazë të modelit dy faktorësh, ku faktorët që duhet të vlerësohen janë³⁰:

- Probabiliteti i rastit të paraqitjes së rrezikut;
- Efekti i ngjarjes nëse rreziku paraqitet.

Më tutje pas vlerësimit të çdo rreziku në bazë të dy faktorëve, interpretimi i rezultateve të vlerësimit të rrezikut mund të paraqitet në njërin nga këto mënyra.

- Në formë grafike dhe/ose
- Në formë tabelare, duke klasifikuar rreziqet totale.

²⁹ www.aicpa.org

³⁰ David Coderre, "Internal Audit" New Jersey, 2009, fq. 83

Interpretimi i vlerësimit të rrezikut duke u bazur në rezultatet e rrezikut total, udhëzon menaxhmentin e organizatës buxhetore në marrjen e vendimeve se ku t'i drejtojnë përpjekjet e tyre për zvogëlimin e rreziqeve.

3.3 Identifikimi i Rreziqeve Kryesore

Menaxhmenti i organizatës buxhetore pranon pragun e tolerancës së rrezikut në pajtim me parimet e përgjithshme dhe metodat për zvogëlimin e rreziqeve të rëndësishme. Auditimi i brendshëm duhet ta diskutoj pragun e tolerancës me menaxhmentin, po që se ekziston shqetësimi se niveli është i papranueshëm për organizatën. Gjatë përcaktimit të pragut të tolerancës së rrezikut, identifikimi i rreziqeve ndahet në katër fusha:

- Rreziqet kritike: këto rreziqe janë në rastin kur të dy faktorë vlerësohen të jenë të lartë. Ky është grupi i rreziqeve që duhet t'i kushtohet vëmendje e menjëhershme, ndërsa aktivitetet e menaxhimit të rrezikut duhet të shqyrtohen në detaje.
- Rreziqet e mundshme (të rastit): këto rreziqe duhet të menaxhohen para *rreziqeve administruese* pasi që efekti i tyre mund të jetë i rëndësishëm, edhe pse probabiliteti për paraqitjen e tyre është më i ultë sesa për rreziqet kritike. Zakonisht ndaj rreziqeve të këtilla mundemi të sigurohemi (p.sh. shkatërrimi nga zjarri).
- Rreziqet administruese: për këto rreziqe probabiliteti i paraqitjes është i lartë, por efekti i tyre është relativisht i ultë. Zakonisht ndaj rreziqeve të këtilla mundemi të sigurohemi. Efekti grumbullues duhet të konceptohet në mendje si një seri e problemeve të vogla paraqitja e të cilave mund të ketë efekt të lartë grumbullues apo sistematik.

Në përgjithësi, sektori publik nuk është shumë i prirë për rreziqe dhe shpesh funksionon me rregullin *tolerancë e rrezikut-zero*.

3.4 Strategjitë e Përgjithshme për Zvogëlimin e Rreziqeve

Menaxhimi i rrishtit është procesi që kryhet nga menaxhimi për identifikimin, vlerësimin dhe menaxhimin e rreziqeve, që janë mbi nivelin e tolerueshëm të rrezikut dhe nuk përbëjnë kërcënim për objektivat e njësisë. Kryesisht janë gjashtë strategji të përgjithshme për zvogëlimin e rreziqeve³¹:

³¹ Ray Whittinton & Patrick R. Delaney, "Auditing and Attestation", Canada, 2011, fq. 184

- ✓ *Shmangia e rrezikut* - Nënkupton Ri-projektimin e një procesi apo aktiviteti, në mënyrë që paraqitja e riskut të shmanget plotësisht.
- ✓ *Shumëfishimi (shumëllojshmëria)* – Nënkupton caktimin dhe shpërndarjen e rreziqeve ndërmjet disa proceseve/aktiviteteve, njësisë organizative dhe anëtarëve të stafit, në mënyrë që të reduktohet niveli i përgjithshëm i rrezikut; *p.sh. përfshirja e disa organizatave në menaxhimin e buxhetit, duke bërë ndarjen e detyrave ndërmjet zyrës së prokurimit dhe të pagesave.*
- ✓ *Kontrollimi i rrezikut* – Nënkupton zhvillimin dhe implementimin e kontroleve për të parandaluar, zbuluar, apo korrigjuar rastet e rreziqeve dhe pasojave të tyre. *p.sh. futja në përdorim e listë-kontrollit për parapagime dhe përvetësimi i parimit në katër sy, në bazë të parimit, puna e zyrtarit të parë i cili plotëson listë-kontrollin rishikohet nga zyrtari i dytë për të siguruar një kontroll për korrigjimin e mospasësive potenciale të kontrollit të kryer nga zyrtari i parë.*
- ✓ *Ndarja e rrezikut* – Nënkupton shpërndarjen e rrezikut ndërmjet partnerëve afarist apo palëve të tjera kontraktuese, ndërmjet debitorëve apo kreditorëve.
- ✓ *Transferimi i rrezikut* – Nënkupton transferimin e tërë rrezikut te një palë tjetër. *p.sh nën-kontraktimi i një funksioni ose transferimi i përgjegjësisë të menaxhimit të buxhetit dhe rreziqeve.*
- ✓ *Pranimi i rrezikut* – Nënkupton injorimin e pranisë së rreziqeve të pavend dhe të parëndësishme, pasi që kostoja e parandalimit është vlerësuar të jetë më e lartë sesa kostoja e shkakuar në rast se rreziku realizohet. *p.sh. rreziku në lidhje me stafin e ministrisë të cilët nuk kanë mundësi të kryejnë vlerësime afat-mesëm për shkak të aftësive të mangëta dhe mungesës së përvojës, mund të injorohet, pasi që trajnimi mund të kushtojë shumë dhe të marrë shumë kohë, pa pasur siguri për një rezultat më të mirë. Prandaj, kompetenca e ultë e stafit pranohet dhe rreziku injorohet.*

4. PROCESI I AUDITIMIT TË BRENDSHËM NË NDËRMARRJET PUBLIKE

Detyra e auditorit të brendshëm është që ta ndihmojë menaxhmentin e organizatës në zbulimin dhe vlerësimin e rreziqeve esenciale, dhe të kontribuojë në përmirësimin e sistemeve të menaxhimit financiar dhe të kontrollit që veprojnë në atë organizatë.

Parimet për menaxhimin financiar dhe sistemet e kontrollit janë përcaktuar në Ligjin për Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë. Auditorët e brendshëm duhet ta njohin këtë ligj dhe ta mbështesin menaxhmentin në zbatimin e tij. Ata duhet të bëjnë analiza të thella të sistemeve të menaxhimit financiar dhe sistemeve të kontrollit për vlerësimin e funksionimit efektiv të mekanizmave të kontrollit. Me fjalë të tjera, theksi duhet të vihet në auditimin e sistemeve e jo në ekzaminimin e transaksioneve. Në auditimet e sistemeve, auditorët krijojnë një mendim lidhur me atë se çfarë mekanizmesh të kontrollit ekzistojnë, si operojnë ata dhe cili është ndikimi i tyre në objektivat e organizatës. Kjo bëhet duke ekzaminuar dhe vlerësuar proceset në organizatë.

Proceset në organizatë që auditohen i kanë objektivat e tyre specifike. Auditorët e brendshëm duhet t'i njohin mirë të gjitha proceset dhe të përqendrojnë vëmendjen e auditimit në ato të cilat janë të rëndësishme apo të prira drejt rrezikut.

4.1 Pasqyra e Procesit të Auditimit

Auditimi i sistemeve është proces *hap-pas-hapi*. Megjithatë, hapat nuk duhet të konsiderohen si faza të pavarura pasi që secila prej tyre duhet të kryhet para se të fillojë faza vijuese e auditimit. Auditimi i sistemeve është një proces i plotë i integruar. Njohuritë elementare të auditorit mbi sistemet që auditohen, gradualisht do të zgjerohen gjatë auditimit. Në secilën fazë të procesit të auditimit, auditorët e brendshëm do të kenë mundësinë që ta rishqyrtojnë qasjen që kanë planifikuar, në bazë të të kuptuarit të përmirësuar në lidhje me sistemin. Kjo është ilustruar me skemën e mëposhtme³²:

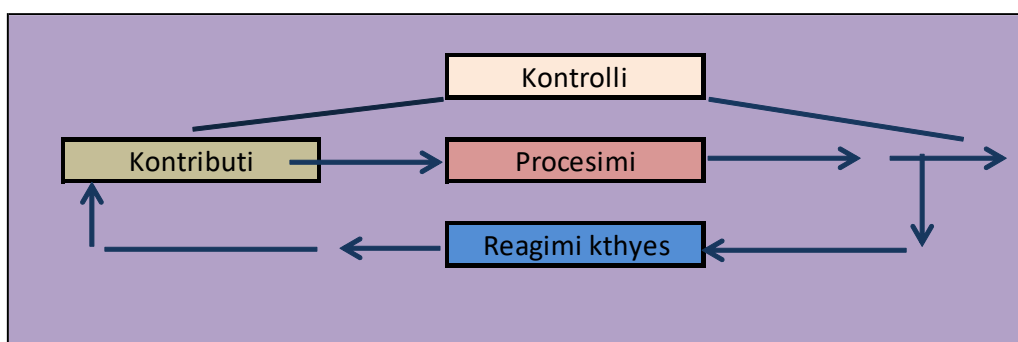


Figura 4.1 Pasqyra e procesit të auditimit

Çelësi për auditim me cilësi të lartë është qasja e auditorëve ndaj planifikimit dhe kryerjes së auditimit. Për të siguruar auditime të qëndrueshme të cilësisë së lartë, auditorët e brendshëm aplikojnë qasje standarde për secilin auditim.

³² NJQHAB, Bazat e Auditimit të Brendshëm, R. Kosovës, MEF, Prishtinë, 2008, fq. 107

4.2 Fushëveprimi i Auditimit

Objektivat dhe procedurat e auditimit së bashku përbëjnë fushëveprimin e punës së auditorit të brendshëm. Para takimit fillestar me menaxhmentin, ekipi i auditimit të brendshëm duhet të definojë fushëveprimin e auditimit, i cili do t'i arrijë objektivat e auditimit që janë përgatitur në planin vjetor. Fushëveprimi i auditimit duhet të definojë parametrat vijues gjatë një detyre të auditimit³³:

- Periudhën që do të auditohet;
- Emrin e procesit që do të auditohet;
- Dokumentet që do të kontrollohen; dhe
- Vendin ku do të kryhen kontrollimet specifike;

Fushëveprimi mund të kufizohet nga faktorët apo ngjarjet që e zvogëlojnë aftësinë e auditorit për shprehjen e një mendimi të pavarur dhe profesional për procesin që auditohet. Kufizimet e tilla mund të jenë të lidhura me:

- Qasjen e auditorëve të brendshëm në asete, dokumente, informacione dhe zyrtarë kyç që lidhen me objektivat e auditimit; ose
- Burimet njerëzore në dispozicion dhe orarin për punën e auditorëve.

Fushëveprimi i auditimit zakonisht shqyrtohet në kontekstin e procesit të përgjithshëm të mbikqyrjes së afarizmit. Lidhur me këtë se efekti i mbikqyrjes shumë varet nga metodat të cilat zbatohen gjatë kontrollës dhe auditimit. Për shkak të lëmive të ndryshme të mbikqyrjes, metodat të cilat shfrytëzohen nuk janë të njejta, për këtë arsye varësisht nga ajo se çka dëshirojmë të arrijmë me auditim zbatohen metoda të ndryshme. Prandaj klasifikimi i metodave të cilat shfrytëzohen në auditim ndahen në tri grupe³⁴:

- Metodat e përgjithshme të auditimit,
- Metodat speciale të auditimit,
- Metodat e procedurës analitike.

Me metodat e përgjithshme nënkuptojmë ato metoda të cilat përdoren në hulumtime në disiplina të ndryshme. Metodat e përgjithshme më së shpeshti të cilat përdoren në auditim janë:

- Metoda induktive,
- Metoda deduktive,

³³ Sridhar Ramamoorti, Louis Braiotta, Trent Gzaway, Rober Colson, The Audit Committee Handbook, Canada, 2010, fq 96

³⁴ Dr. Hysen Ismajli, "Auditimi dhe menaxhimi i rrezikut", Prishtinë, 2011, fq. 26-30

- Metoda e përvojës ose eksperimentale.

Metoda induktive – ku në bazë të hulumtimit të rasteve individuale vjen deri te njohja e gjendjes së përgjithshme të afarizmit të ndërmarrjes. Thënë më ndryshe me metodën induktive bëhen përpjekje që me ndihmën e studimit të dukurive individuale dhe harmonizimit të tyre me kriteriume të përcaktuara më parë që njihen si tërësi e gjerë. Për këtë arsye kjo metod mundëson që në bazë të studimit të rasteve të sigurohet konkludimi i përgjithshëm.

Metoda deduktive – nisët nga hulumtimi i tërsisë së gjerë të afarizmit dhe rezultateve të përgjithshme. Në bazë të hulumtimit të gjendjes së përgjithshme vjen deri te njohja e rasteve të veçanta të afarizmit të ndërmarrjes.

Metoda e përvojës ose eksperimentale – nënkupton eksperiment që bazohet në përvojën e mëparshme dhe me ndihmën e njohurive të akumuluar mund të përcaktohet se në cilat fusha të auditimit duhet kushtuar kujdes të madh sepse pikërisht në këtë lëmi vërehen parregullsi të caktuara.

Metodat speciale të auditimit – klasifikohen me intezitetin, orientimin, dimensionin dhe mënyrën e hulumtimit, megjithatë metodat speciale të auditimit janë:

- Metoda formale;
- Metoda materiale;
- Metoda progresive;
- Metoda retrogarde;
- Metoda e plotë ose kontinuitetit;
- Metoda e kapërcimit;
- Metoda direkte;
- Metoda indirekte.

Metoda formale – hulumton parasëgjithash se a ekziston harmoni në mes të afarizmit të ndërmarrjes dhe raporteve të saja financiare me dispozitat ligjore dhe parimet e kontabilitetit.

Metoda materiale – për ndryshim nga metoda formale, paraqet hulumtim shumë intesiv. Me këtë metodë bëhet hulumtimi i realitetit të vlerësimit të elementeve të raporteve financiare. Me këtë rast theksohet rëndësia e parimeve të kontabilitetit dhe standardeve të cilat paraqesin propozimin për zgjedhjen e politikave të kontabilitetit.

Metoda progresive – zbatohet kur ekziston dyshimi i bazuar se në raportet financiare nuk janë përfshirë të gjitha faktet e rëndësishme ekonomike ose janë përfshirë në mënyrë të gabueshme.

Metoda retrogarde – Në zbatimin e kësaj metode fillohet prej raporteve financiare, pastaj nëse vërehen parregullsi të caktuara hulumtohen evidencat e kontabilitetit të cilat u paraprijnë raporteve financiare.

Metoda e plotë ose e kontinuitetit – nënkupton përfshirjen në hulumtime në të gjitha ndryshimet afariste që janë krijuar në periudha të caktuara.

Metoda e kapërcimit ose metoda e auditimit – përmes zgjidhjes së ndryshme të ndryshimeve afariste qon në qështjen e zgjedhjes së shembullit-mostrës përkatëse të auditimit.

Metoda direkte – është e veçant për faktin se në mënyrë indirekte dhe direkte hulumtohet çdo ndryshim afarist, që në atë mënyrë të nxirret gjykimi mbi saktësinë formale dhe materiale.

Metoda indirekte – nënkupton hulumtimin e vetëm një numri të caktuar të ndryshimeve financiare (mostrave) nga një tërësi homogjene dhe në këtë mënyrë vjen deri te vlerësimi i tërësisë.

4.3 Planifikimi i Auditimit të Brendshëm dhe Llojet e Planeve

Planifikimi është një pjesë e rëndësishme e procesit të auditimit. Ai përcakton se si mund të përdoren më së miri burimet e auditimit për arritjen e objektivave strategjike dhe specifike të tij. Planifikimi është element kyç në ciklin e auditimit. Ekzistojnë tri lloje të planeve të cilat shërbejnë për qëllime të ndryshme dhe zhvillohen në faza të ndryshme të aktivitetit të auditimit të brendshëm, si vijon³⁵:

- Plani strategjik: Ky plan përgatitet së pari dhe i vendos qëllimet e fushëveprimin e AB për tri deri në pesë vitet e ardhshme. Plani strategjik i auditimit të brendshëm reflekton synimet, qëllimet dhe prioritetet strategjike të organizatës në tërësi në kontekstin e analizimit të rreziqeve me të cilat ajo përballet. Plani strategjik ofron bazat për përgatitjen e planit vjetor;
- Plani vjetor: Duke u bazuar në planin strategjik, plani vjetor specifikon anagazhimet e veçanta të auditimit që duhet të kryhen nga AB gjatë 12 muajve të ardhshëm.
- Plani i auditimit: Përgatitet në fillim të secilës detyrë të auditimit që është paraparë në planin vjetor. Ai përmban objektivat, fushëveprimin, kohëzgjatjen dhe ndarjen e burimeve për kryerjen detyrave të auditimit.

³⁵ NJQHAB, Bazat e Auditimit të Brendshëm, R. Kosovës, MEF, Prishtinë, 2008, fq. 63

Plani strategjik, plani vjetor, dhe programi i auditimit, përpilohen në bazë të vlerësimit të rrezikut. Sa i përket planifikimit të aktiviteteve të përgjithshme të auditimit të brendshëm, vlerësimi i rrezikut kryhet së paku një herë në vit. Vlerësimi i rrezikut për planin strategjik dhe vjetor, fokusohet në rreziqet për të arritur qëllimet e organizatës. Vlerësimi i rrezikut për secilën detyrë të veçantë të auditimit, përqendrohet në objektivat dhe rreziqet e lidhura me procesin/aktivitetin që auditohet.

4.4 Plani Strategjik i Auditimit

Plani strategjik i auditimit të brendshëm reflekton, qëllimet, synimet dhe prioritetet e organizatës dhe rezultatet e vlerësimit të rrezikut. Plani vjetor prezanton objektivat afatshkurtër të auditimit të brendshëm që dalin nga plani strategjik dhe që e specifikojnë temën, fushëveprimin, objektivat, kohën dhe burimet njerëzore për detyrën e veçantë të auditimit.

Objektivat kryesor të planit strategjik janë³⁶:

- Reflektimi i objektivave strategjik të ndërmarrjes në aktivitetet përkatëse të AB;
- Përkufizimi i *universit të auditimit* që përfshin të gjitha fushat/aktivitetet në organizata të cilat mund t'i nënshtrohen auditimit të brendshëm;
- Ofrimi i qasjes objektive të bazuar në rrezik për përkufizimin e punës së AB;
- Asistimi i NjAB-së në dhënien e sigurisë së arsyeshme mbi funksionimin e sistemeve të kontrollit të brendshëm në organizatë;
- Lejimi i NjAB-së që të optimizojë përdorimin e burimeve të saja dhe të përmirësoj efektivitetin e saj si shërbim për menaxhmentin;
- Prezantimi i standardeve dhe treguesve të cilët mund t'u ndihmojnë auditorëve të brendshëm në matjen e përparimit në punën e tyre dhe në arritjen e qëllimeve të veçantya strategjike; dhe
- Demonstrimi tek menaxhmenti se auditimi i brendshëm po kryhet në një mënyrë kompetente.

Plani Strategjik për AB përgatitet nga drejtori i NjAB-së, në bazë të vlerësimit të rrezikut, dhe në mënyrë tipike përfshinë një periudhë tri vjeçare. Prioritetet e Auditimit të brendshëm të

³⁶ NJQHAB, Bazat e Auditimit të Brendshëm, R. Kosovës, MEF, Prishtinë, 2008, fq. 65

përcaktuara në planin strategjik duhet të korrespondojnë me objektivat e organizatës. Plani strategjik duhet të diskutohet me menaxhmentin e organizatës dhe pastaj të pranohet nga ZKA dhe Komiteti i Auditimit. Ai duhet të azhurnohet çdo vit, në bazë të vlerësimit vjetor të rrezikut dhe sipas nevojës (ashtu që të reflektojë ndryshimet në organizatë, legjislacionin qeverisës etj.).

Planifikimi Strategjik përbëhet nga fazat në vijim:

- Kuptimi i organizatës, siç është përcaktimi i mjedisit të auditimit;
- Identifikimi i të gjitha sistemeve të auditueshme (universi i auditimit);
- Kryerja e vlerësimit të rrezikut për secilin sistem;
- Vendosja në lidhje me qasjen e auditimit që reflekton rreziqet përkatëse për elementet e ndryshme të mjedisit të auditimit dhe;
- Përcaktimi i kërkesave të përgjithshme për personelin e auditimit dhe burimet financiare.

4.5 Plani Vjetor i Auditimit

Plani vjetor përpilohet për çdo vit dhe bazohet në planin strategjik dhe vlerësimin e rrezikut që azhurnohet çdo vit. Ai bazohet në vitin aktual të planit strategjik dhe përcakton detyrat e auditimit që do të kryhen në sistemet e identifikuar nga plani strategjik. Plani vjetor identifikon fushat kritike për ato sisteme dhe në bazë të kësaj përcaktohen detyrat e auditimit, caktohen datat ose periudhat kohore të synuara për auditimet e planifikuara dhe ndahen burimet për vitin e ardhshëm.

Gjatë përgatitjes së planit vjetor, duhet të merren parasysh³⁷:

- Datat dhe rezultatet e detyrave të mëparshme;
- Vlerësimet e azhuruara të rrezikut dhe efektiviteti i menaxhimit të rrezikut dhe proceseve të kontrollit;
- Kërkesat nga ZKA-të e organizatës dhe menaxhmenti i lartë;
- Çështjet aktuale që kanë të bëjnë me qeverisjen organizative;
- Ndryshimet kryesore në veprime, programe, sisteme dhe kontrole;
- Mundësitë për të arritur përfitime operative; dhe
- Aftësitë e personelit të auditimit.

³⁷ NJQHAB, Bazat e Auditimit të Brendshëm, R. Kosovës, MEF, Prishtinë, 2008, fq. 68-70

Procesi i përgatitjes së planit vjetor kalon nëpër dy faza:

Faza e parë – Grumbullimi i informatave

Të dhënat e mëposhtme hyrëse që duhet të grumbullohen për planin vjetor:

- Lista e proceseve/sistemeve;
- Lista e rreziqeve kritike me të cilat përballet organizata/proceset/sistemet;
- Numëri i ditëve të punës në dispozicion në vitin kalendarik; dhe
- Numëri mesatar i auditorëve të brendshëm që janë në dispozicion në ato ditë pune gjatë një viti.

Faza e dytë – Përkufizimi i auditimeve

Duke shfrytëzuar të hyrat nga faza e mëparshme, detyrat e auditimit duhet të përkufizohen përmes:

- Formulimit të detyrave të auditimit për 5 - 7 rreziqet kritike të ranguar më së larti dhe proceset/sistemet e ndërlidhura;
- Ekzaminimit të tërësishëm të rreziqeve të tjera më të larta për të parë nëse ato lidhen me proceset e identifikuar nën a), dhe nëse është ashtu, të zgjerohet fushëveprimi i 5 - 7 detyrave të para për të adresuar këto rreziqe. Nëse jo, të shqyrtohet shtimi i detyrave të reja;
- Përcaktimit të llojit të auditimit për secilën detyrë siç janë: auditimi i pajtueshmërisë, auditimi i sistemeve, auditimi financiar, auditimi i TI-së;
- Diskutimit të detyrave të identifikuar me menaxhmentin dhe marrjes së kontributit të tyre para se të finalizohen detyrat e planifikuara për atë vit;
- Vlerësimit të ditëve të auditorit që nevojiten për secilën detyrë;
- Shqyrtimit të veprimeve të mundshme që nevojiten për të adresuar parregullsitë;
- Caktimit të ekipit të auditorëve për secilën detyrë në bazë të përvojës dhe shkathtësisë;
- Kalkulimit të ditëve për person të nevojshme për kryerjen e të gjitha auditimeve dhe sasisë së punës së ndarë për secilin auditor;
- Vendosjes në lidhje me kapacitetin shtesë të nevojshëm për muaj dhe për shkathtësi;
- Diskutimit me menaxhmentin në lidhje me mundësinë e shfrytëzimit të burimeve nga jashtë (nëse është e nevojshme) dhe për rezervimin e kohës dhe buxhetit të ndërlidhur për detyrat e papritura; dhe
- Marrjes së miratimit nga menaxhmenti për planin përfundimtar vjetor dhe buxhetin e ndërlidhur për auditimin e brendshëm.

4.6 Plani i Operativ i Auditimit

Posa të kompletohet plani vjetor, mund të përgatitet plani operativ. Plani operativ përcakton ndarjen precize të personelit të auditimit për auditimet individuale, duke specifikuar përgjegjësitë (p.sh. për mbikëqyrjen e përditshme të auditimeve) dhe datat e synuara për fillimin dhe përfundimin e secilit auditim. Në disa raste këtu mund të përfshihen datat e synuara për kryerjen e fazave të caktuara të secilit auditim. Plani operativ është mjet i rëndësishëm i menaxhimit për drejtorin e NjAB-ës. Ky plan, normalisht mbulon periudhën prej dy deri në tre muaj, por mund të përpilohet për tërë vitin. Përparimi në krahasim me planin (dhe krahasuar me planin e përgjithshëm vjetor) duhet të rishikohet së paku çdo muaj për të identifikuar çfarëdo devijimi dhe për të vendosur për veprimet korrigjuese që duhet të ndërmerren³⁸.

4.7 Standardet Ndërkombëtare për Praktikën Profesionale të Auditimit të Brendshëm

Aktivitetet e auditimit të brendshëm kryhen në ambiente të ndryshme ligjore dhe kulturore, në kuadër të organizatave që dallojnë për nga qëllimi, madhësia, ndërlíkueshmëria dhe struktura, dhe nga persona brenda apo jashtë organizatës. Derisa dallimet mund të ndikojnë në praktikën e auditimit të brendshëm në çdo ambient, pajtueshmëria me standardet ndërkombëtare për praktikën profesionale të auditimit të brendshëm është me rëndësi esenciale nëse duhet të përmbushen përgjegjësitë e auditorëve të brendshëm. Nëse auditorëve të brendshëm u ndalohet me ligje që të jenë në pajtueshmëri me pjesët e caktuara të standardeve, ata duhet të jenë në pajtueshmëri me të gjitha pjesët e tjera të standardeve dhe të qesin në pah gjërat e duhura³⁹.

Auditimi i brendshëm është një veprimtari e pavarur, e sigurisë objektive dhe konsulencës, i projektuar për të shtuar vlerën dhe përmirësuar operacionet e organizatës. Ai e ndihmon organizatën të arrijë objektivat e saj, duke sjellë një qasje (trajtim) sistematik, të disiplinuar për vlerësimin dhe përmirësimin e efikasitetit të menaxhimit të riskut, kontrollit dhe proceseve të qeverisjes çdo herë duke respektuar standardet dhe praktikën profesionale të AB. *Standardet janë norma, parime, shpallje profesionale, praktika apo udhëzimet më të mira për një zonë të caktuar studimi a veprimi, që lëshohen nga organizma kompetentë e të njohur*⁴⁰.

Qëllimi i Standardeve është⁴¹:

³⁸ NJQHAB, Bazat e Auditimit të Brendshëm, R. Kosovës, MEF, Prishtinë, 2008, fq. 71

³⁹ NJQHAB, Bazat e Auditimit të Brendshëm, R. Kosovës, MEF, Prishtinë, 2008, fq. 134

⁴⁰ www.aicpa.org

- Të shpjegohen parimet themelore të cilat paraqesin praktikën e auditimit të brendshëm ashtu si duhet të jetë;
- Të sigurohet një kornizë për kryerjen dhe promovimin e aktiviteteve të auditimit të brendshëm të një rangu të gjerë që shtojnë vlerën;
- Të krijohen bazat për vlerësimin e kryerjes së auditimit të brendshëm;
- Kujdesi për proceset dhe operacionet e përmirësuara organizative.

Paketa e Standarteve të IIA-se përbëhet nga tre panele⁴²: Standartet e Veçorive (Atributive), Standartet e Përmbushjes (Performancës) dhe Standartet e Zbatimit (Implementimit). Aktualisht 106 Standarde janë aprovuar gjithësej dhe ato reflektojnë gjithë përmirësimet e bëra deri më 01.01.2011.

Standartet atributive - skicojnë karakteristikat e organizatave dhe palëve që kryejnë aktivitetet e auditimit të brendshëm. Në 4 sete (nga standarti 1000 deri 1322), inkuadrohen 33 standarte atributive, që pasqyrojnë aspektet kryesore të organizimit të auditimit, të mishëruara në Kartën (Statusin) e Auditimit. Në këtë kuadër gjejnë trajtim të plotë komponentët organizativ të misionit të auditimit, (qëllimi, autoriteti, përgjegjësia, objektiviteti, pavarësia, aftësia, kujdesi i duhur dhe zhvillimi profesional, papajtueshmëria, sigurimi i cilësisë, etj). Në këtë grup të standardeve atributive nënrenditen 15 standartet e implementimit (10 për shërbimet e sigurisë dhe 5 për shërbimet këshillimore).

Standartet e performancës - përshkruajnë natyrën e punës dhe caktojnë rregulla për menaxhimin e aktiviteteve të auditimit të brendshëm. Ato sigurojnë kritere cilësie përkundëjt të cilave performanca e këtyre shërbimeve mund të ballafaqohet e matet. Këto standarde shtrihen në 6 blloqe, ku bëjnë pjesë 73 standarte gjithësej. Zona e shtrirjes së këtij grupi-standartesh është mjaft e gjerë, që fillon me planifikimin e angazhimeve, koordinimin, komponentet e kontrollit, menaxhimin e riskut, qeverisjen e organizatave dhe shtrihet deri në raportet për kryerjen e angazhimeve.

Standartet e implementimit - janë gjithësej 55 dhe futen në *xhepat* e dy grupimeve të sipërpërmendura, atyre atributive dhe performancës, ngase ato hasen si lloj specifikë angazhimesh. Këto standarte u përgjigjen shërbimeve të sigurisë (për lehtësi dallohen të koduara dhe të ndjekura simbolikisht nga germa "A", dhe shërbimeve këshillimore të koduara dhe vijuar nga germa "C").

⁴¹ www.intosai.org

⁴² The role of Auditing in Public Sector Governance IIA-Professional Guidance, 2010, fq 145

Nxjerrja, zhvillimi dhe modifikimi i Standarteve është një proces i gjatë, e i vazhdueshëm. Kodi i etikës është dokumenti i parë që pa dritën e aprovimit në vitin 1968, kurse standardet janë miratuar për herë të parë nga Instituti i Auditorëve të Brendshëm (IIA) në qershor 1978. Të përmirësuara e në formë komplete si kornizë apo kuadër i praktikave profesionale, ato u emetuan gjatë vitit 2000. Studimet për kornizat profesionale iu besuan një universiteti Australian, i cili ftoi 800 auditues nga e gjithë bota për përgatitjen e tyre. Vetëm pas 90 ditësh diskutime në kuader të Forumit Global, ato iu paraqitën bordit të standarteve për miratim. Së bashku me këshillat praktike, që bëjnë interpretime të hollësishme dhe japin konsiderata e sygjjerime komplementare rreth çdo standarti, standartet krijojnë themelin e organizimit të auditimit dhe shtratin metodologjik të realizimit të angazhimeve profesionale.

5. RAPORTIMI DHE PËRMBYLLJA E AUDITIMIT

Raporti i auditimit është një vlerësim zyrtar i statusit financiar të njësisë ekonomike, i kombinuar me mendimet e audituesit, që bazohet në të dhënat e mbledhura rreth transaksioneve financiare të entitetit. Raporti i auditimit është një opinion zyrtar ose një mohim, i lëshuar nga audituesi (qoftë ky i brendshëm apo audituesi i pavarur i jashtëm), si rezultat i një auditimi ose vlerësimi të kryer mbi një person juridik, entitet publik apo privat ose divizion periferik të tij. Raporti i adresohet më pas një "përdoruesi", (të tillë mund të konsiderohen si një individ, një grup personash, një kompani, një qeveri, apo edhe publiku i gjerë, ndër të tjera), si një shërbim i sigurisë, në mënyrë që përdoruesi të marrë vendime të bazuara në rezultatet e arsyetuara të auditimit⁴³.

Auditimi përfshinë një hetim të detajuar e sistematik të dokumentacionit të kompanisë dhe procedurave operuese, kontratat, burimet dhe politikat e menaxhimit dhe vendimet studiohen për të nxjerrë në pah besueshmërinë e informacionit në pasqyrat financiare.

Qëllimi i raportit është që të komunikohet, nëse nuk e arrijnë komunikimin, nuk do të kenë vlerë. Puna më e mirë në terren dhe analizat më brilante janë të padobishme nëse ato nuk komunikohen, kjo do të thotë që informacionet rreth të gjeturave dhe veprimet e rekomanduara duhet të pranohen dhe të kuptohen nga audiencia e cila mund të zbatojë rekomandimet.

Komunikimi duhet të jetë objektiv, i qartë, konciz, me kohë dhe konstruktiv⁴⁴.

⁴³ Sridhar Ramamoorti, Louis Braiotta, Trent Gzaway, Rober Colson, The Audit Committee Handbook, Canada, 2010, fq 69

⁴⁴Ray Whittinton & Patrick R. Delaney, "Auditing and Attestation", Canada, 2011, fq. 192

Në përgjithësi, raporti i auditimit duhet të përqendrohet në të gjeturat e rëndësishme që sugjerojnë problemet sistematike që e ekspozojnë organizatën ndaj rrezikut.

5.1 Pasqyra e Procesit të Raportimit

Raporti i auditimit prezenton një produkt të auditimit të pasqyrave financiare të klientit. Raporti i Auditimit duhet të përqendrohet në të gjeturat e rëndësishme që sugjerojnë problemet sistematike që e ekspozojnë organizatën ndaj rrezikut. Gabimet individuale, nëse nuk janë simptoma të dobësive sistematike, në përgjithësi nuk përfshihen në raport. Raporti i auditimit prezenton një produkt të auditimit të pasqyrave financiare. Auditori formulon përfundimin mbi pasqyrat financiare të marra si tërësi dhe ky përfundim është si bazë për shprehjen e mendimit në raportin e auditorit. Një raport standard i auditorit duhet të përmbajë këto elemente⁴⁵:

Titullin, pranuesin, parathënien apo fjalën hyrëse e cila duhet të përmban: identifikimin e pasqyrave financiare të audituara dhe deklaratën për përgjegjësitë e menaxhmentit të klientit dhe përgjegjësitë e auditorit, përshkrimin e fushëveprimit të auditimit, shprehja e mendimit, data e raportit dhe nënshkrimi i auditorit.

Raporti i auditorit duhet të shpreh mendimin e auditorit se pasqyrat financiare ofrojnë një pasqyrë të drejtë dhe të vërtetë në harmoni me kornizën e raporteve financiare.

Ekzistojnë katër lloje primare të raporteve të auditimit. Zgjedhja e njërit prej këtyre modeleve të raportimit varet së tepërmi nga niveli i sigurisë së informacionit financiar të disponuar, nga tërësia e të dhënave dhe lehtësia e qasjes në informatat mbi subjektin e audituar dhe nga qartësia e këtyre të dhënave financiare. Secili raport auditimi paraqet një situatë të ndryshme që haset gjatë punës së audituesit. Katër tipet e raporteve që aplikohen përgjithësisht në auditim janë si më poshtë⁴⁶:

- *Raporti opinionit i pakualifikuar* - Lloji më i shpeshtë i raportit është referuar si opinion i pakualifikuar, dhe konsiderohet nga shumë studiues e përdorues si opinion i pastër, ekuivalent i një *fatore të pastër të shëndetit për një pacient*. Ky lloj raporti lëshohet nga një auditues kur pasqyrat financiare të paraqitura, janë pa anomali materiale dhe përputhen me parimet dhe standardet e kontabilitetit të pranuar. Me fjalë të tjera, kjo do të thotë se gjendja financiare e kompanisë, pozita, dhe operacionet janë paraqitur në mënyrë të drejtë në pasqyrat financiare. Ky është lloji më i mirë i

⁴⁵ David Coderre, "Internal Audit" New Jersey, 2009, fq. 87

⁴⁶ David Coderre, "Internal Audit" New Jersey, 2009, fq. 96

raportit që një entitet mund të marrë nga një auditues. Një opinion i pakualifikuar jepet kur audituesi është i kënaqur në të gjitha aspektet materiale që: (a) pasqyrat financiare janë përgatitur duke shfrytëzuar baza dhe politika të pranuar të kontabilitetit, të cilat janë zbatuar në mënyrë konsistente (të qëndrueshme); (b) pasqyrat janë në pajtim me kërkesat statutores dhe rregulloret relevante; (c) ekspozetja e pasqyrave financiare të paraqitura përputhet me njohuritë e audituesit në lidhje me entitetin e audituar; (d) ekziston një shpalosje e të gjitha çështjeve materiale për pasqyrat financiare.

- *Raporti opinion i kualifikuar* - Një raport opinionit i kualifikuar lëshohet kur audituesi ka hasur një prej këtyre dy situatave, të cilat nuk përputhen me parimet e kontabilitetit të pranuar në përgjithësi, por pjesët e tjera të pasqyrave financiare janë prezantuar në mënyrë të drejtë. Ky opinion është shumë i ngjashëm me opinionin e pakualifikuar ose *mendimin e pastër*. Këto raporte specifikojnë se pasqyrat financiare janë prezantuar në mënyrë të drejtë, me një përjashtim të caktuar.
- *Raporti opinion negativ (kundërshtues)* - Një opinion negativ ose kundërshtues lëshohet kur audituesi konstaton se pasqyrat financiare të një entiteti përmbajnë deklarime materiale dhe të konsideruara si një e tërë, nuk përputhen me standardet e përgjithshme të kontabilitetit. Ky opinion është i kundërti i një opinionit të pakualifikuar ose të pastër, pasi në thelb deklarohet se informatat që gjenden janë të pasigurueshme dhe të pasakta për të vlerësuar pozitën financiare të entitetit dhe rezultatet e operacioneve. Në përgjithësi, një opinion i kundërt lëshohet vetëm në qoftë se pasqyrat financiare ndryshojnë nga standardet e përgjithshme të kontabilitetit.
- *Raport i refuzimit të opinionit* - Një refuzim i opinionit, lëshohet kur audituesi nuk mund të formojë, dhe për pasojë refuzon të paraqesë një opinion mbi pasqyrat financiare. Ky lloj raporti lëshohet kur audituesi u përpoq të realizojë angazhimet e auditimit të një entiteti, por nuk mundi ta plotësojë punën e tij për shkak të arsyeve të ndryshme, e si rrjedhim nuk mund të nxjerrë një opinion. Deklarata për standardet e auditimit (SAS), shpallin disa situata kur një refuzim i opinionit mund të jetë i pashmangshëm: Mungesa e pavarësisë, ose konflikti i interesit ekzistojnë mes audituesit dhe entitetit (SAS nr.26). Ekzistojnë kufizime të rëndësishme të fushëveprimit, qofshin këto të qëllimshme ose jo, të cilat pengojnë punën e audituesit në marrjen e të dhënave apo mostrave (apo kampioneve për teste) dhe pengojnë kryerjen e procedurave (SAS nr.58); Ka një dyshim të konsiderueshëm në lidhje me aftësinë e entitetit për të vazhduar ekzistencën në vijimësi ose, me fjalë të tjera, të

vazhdojnë të veprojnë (SAS nr. 59); Ka pasiguri të konsiderueshme brenda entitetit (SAS nr. 79).

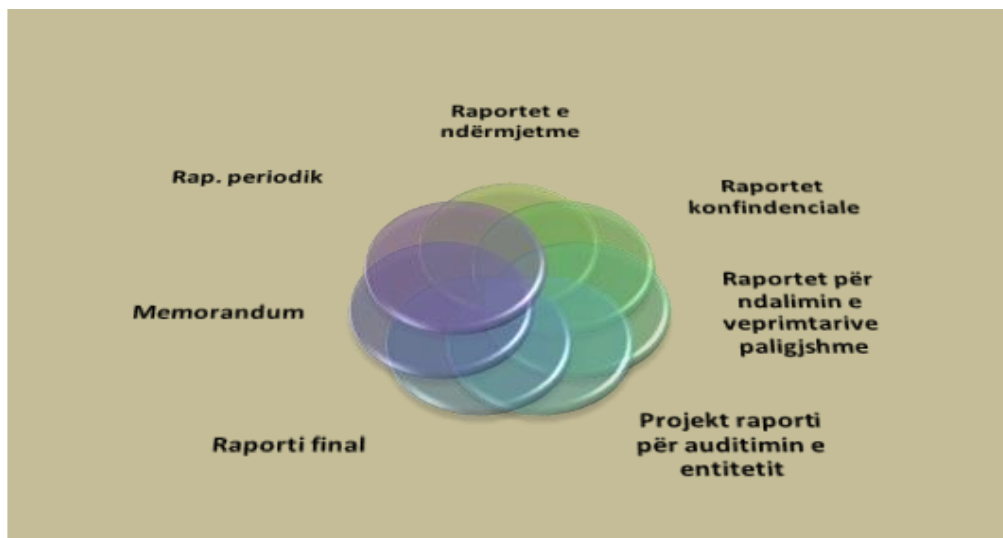
Edhe pse ky lloj opiniononi është përdorur shumë rrallë, shembujt më të zakonshëm përfshijnë⁴⁷:

1. Entiteti fsheh me dashje ose refuzon të ofrojë dëshmi dhe informacione tek audituesit mbi fushat e rëndësishme të pasqyrave financiare, apo;
2. Entiteti është duke u përballur me çështje të rëndësishme ligjore dhe gjyqësore, (zakonisht hetimet e qeverisë), dhe;
3. Çështjet që ka entiteti shkaktojnë shqetësime të përgjithshme koncentrike. Investitorët, institucionet e kreditimit, dhe në mënyrë tipike qeveritë refuzojnë pasqyrat financiare të një entiteti, nëse audituesi refuzon të japë opinion dhe kërkojnë nga entiteti korrigjimin e menjëhershëm të situatave të sipërpërmendura dhe marrjen e një raporti tjetër të auditimit.

5.2 Tipet e Raporteve në Praktiken e Auditimit të Brendshëm

Qëllimi kryesor i raportit të auditimit është të informohet menaxhmenti për rezultatet e auditimit, për të dhënë një vlerësim të gjendjes së procesit të audituar, duke shprehur mendim të pavarur dhe objektiv për efektivitetin e procedurave të kontrollit që ka të bëjë me ligjshmërinë, menaxhimin e mirë financiar dhe transparencën.

Në praktikën e auditimit të brendshëm hartohen dhe formulohen këto shtatë (7) tipe raportesh:



⁴⁷ Sridhar Ramamoorti, Louis Braiotta, Trent Gzaway, Rober Colson, The Audit Committee Handbook, Canada, 2010, fq 149

Figura 5.1 Pasqyra e procesit të auditimit

Raportet e ndërmjetme: janë raporte që auditimi i formulon me kërkesën e shefit ekzekutiv të auditimit. Në këto raporte paraqitet përgjithësisht gjendja dhe ecuria e zbatimit të programit të auditimit në subjekt në një moment të dhënë, gjetjet, problemet dhe pengesat, respektimi i afateve kohore për përfundimin e auditimit, nevojat për burime shtesë të auditimit etj. Me marrjen e raportit, shefi ekzekutiv i auditimit të brendshëm, kur është e nevojshme cakton detyra dhe merr masa suplementare për përfundimin e auditimit në kohë dhe me cilësi dhe zbatimin e drejtimit të programit të aprovuar.

Raporte konfidenciale: përgjithësisht janë raportet që audituesi formulon dhe ia paraqet shefit ekzekutiv të auditimit, në rastet e zbulimit të veprave kriminale apo situatave të veçanta që meritojnë hetim e investigim të shpejtë. Në këto raporte paraqiten shkurtimisht zbulimet dhe argumentet për fillimin e një investigimi si dhe nevojat paraprake që kërkohen për burime komplementare të auditimit (p.sh angazhimi i profesionistëve që gëzojnë avantazhin e specializimeve të ngushta sektoriale).

Raport për ndalimin e përkohshëm të veprimtarive të paligjshme: janë raporte që audituesi ia paraqet shefit ekzekutiv të auditimit në rastet kur është zbuluar një veprimtari e paligjshme, e cila vazhdon të kryhet dhe që ka një impakt të rëndësishëm në cënimin e arritjes së objektivave, ose kur nga kryerja e saj dëmtohen rëndë interesat e entitetit a më gjerë. Një veprimtari e tillë mund të jetë p.sh lidhja e një kontratë me kushte diskriminuese për entitetin, dhe anulimi i saj me gjithë penalitetet eventuale do të ishte më i favorshëm se ekzekutimi i kontratës, ose një pagesë e paligjshme, e cila vazhdon të kryhet gjatë një periudhe kohore e cila shtrihet përtej periudhës që auditohet etj. Raporti përmban përshkrimin e veprimtarisë së paligjshme dhe argumentimin e kundraligjshmërisë si dhe propozimin për ndalimin e përkohshëm të saj në baze të ligjit "Për auditimin e brendshëm në sektorin publik". Raporti i auditimit i përcillet menaxherit të larë (titullarit të subjektit publik) së bashku me komentet e shefit ekzekutiv të auditimit, për të ndërmarrë vendimin përkatës për ndërprerjen e veprimtarive të kundraligjshme.

Projektraporti për auditimin e entitetit: Projektraporti për auditimin e subjektit nuk është një dokument individual i auditimit, por ai është pronë e dosjes së auditimit dhe duhet të depozitohet në dosje krahas elementeve të tjera nominale të saj. Projekt raporti hartohet mbi bazën e programit të auditimit të entitetit duke përshkruar zbatimin e tij, si dhe gjetjet gjatë auditimit. Projekt raporti është raporti i parë përmbledhës i veprimtarisë audituese që i dërgohet organizatës. Ky projekt raport shoqërohet me një kërkesë zyrtare për menaxhimin në

të cilin i kërkohet organizatës të reagojë në lidhje me rekomandimet paraprake të paraqitura në projektraport. Në kohën kur dërgohet projektraporti, puna e bërë nga auditimi i brendshëm dhe vetë projektraporti janë subjekt i rishikimeve të brendshme dhe sigurimit të cilësisë. Procedurat për sigurimin e cilësisë realizohen para dërgimit të projektraportit në organizatë, pasi është e pamundur të kërkohet rikthimi mbrapsht i projektraportit. Pas dërgimit të projekt raportit (nëse kërkohet nga palët), audituesit e brendshëm takohen me drejtuesit, nivelet e menaxhimit të organizatës për të rënë dakord mbi përmbajtjen e tij dhe për të plotësuar planin e veprimit, ku përcaktohen reagimet e organizatës ndaj rekomandimeve të bëra nga auditimi i brendshëm. Duhet rënë dakord për saktësinë faktike të projektraportit me organizatën, gjatë procesit të auditimit (kjo bën të mundur shmangien e çdo keqkuptimi dhe gjithashtu bën të mundur që projekt raporti të mos jetë diçka shokuese e (panjohur) për menaxhimin e organizatës). Pasi të jetë rënë dakord me planin e veprimit, një gjë e tillë duhet t'i bashkëngjitet në fund projektraportit para se t'i dërgohet zyrtarisht menaxhmentit të lartë si raport final.

Memorandumi: Me dorëzimin e raportit final në subjektin e audituar, grupi i auditimit formulon një përmbledhje të shkurtër të raportit, e cila ruan strukturën e raportit, por është më koncize. Kjo përmbledhje do të quhet memorandum. Memorandumi është një dokument përmbledhës i raportit final, i cili hartohet me qëllim për të informuar titullarin e subjektit publik. Memorandumi hartohet nga grupi i punës që ka kryer auditimin dhe duhet të jetë: i qartë dhe konciz, jo shumë i detajuar (sintetik), i mundshëm për të nxjerrë përfundime. Një kopje e këtij dokumenti do të dërgohet bashkëlidhur raportit periodik pranë NjQH/AB.

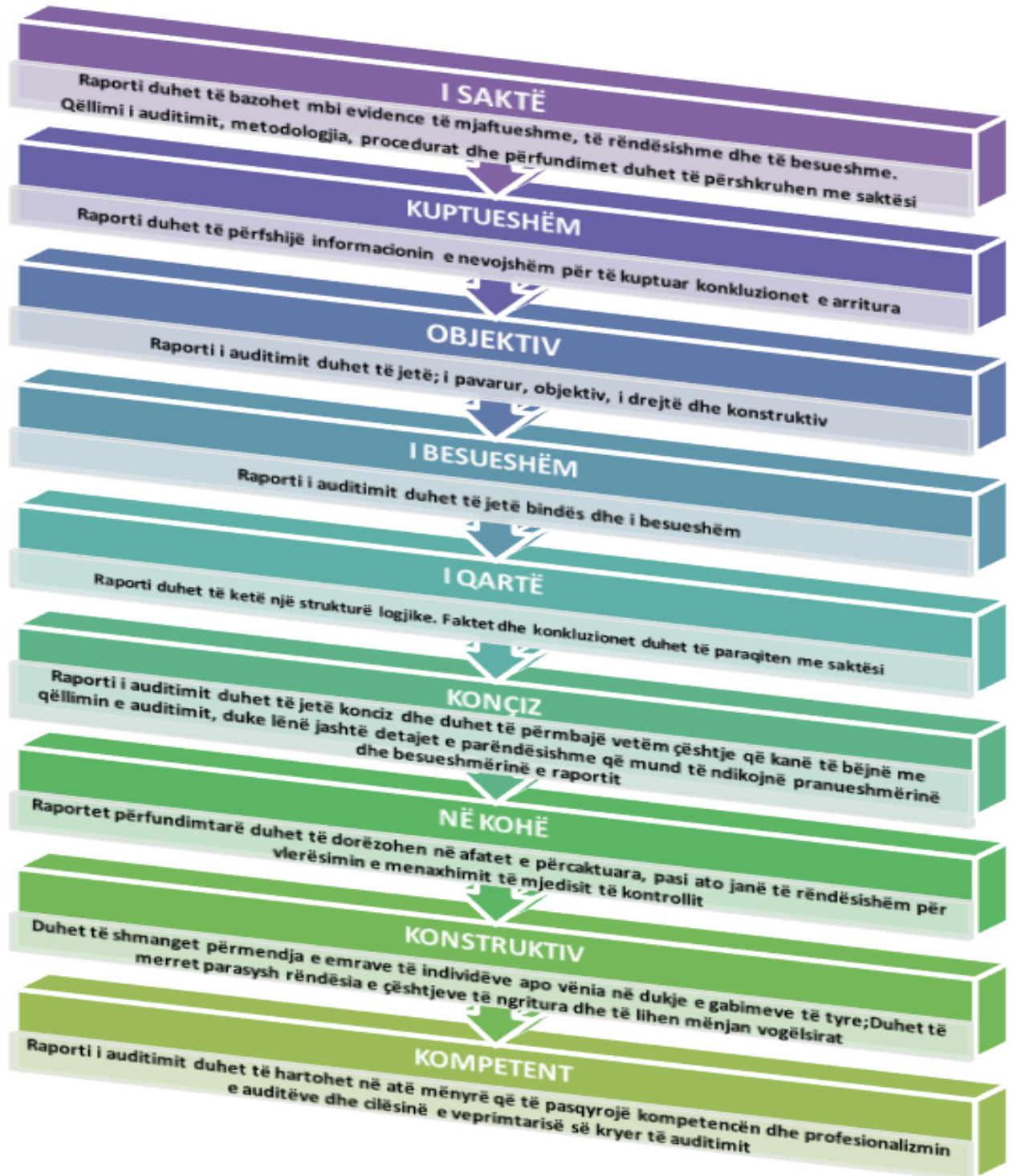
Raportet periodike dhe raporti vjetor i AB: Pas përfundimit të çdo angazhimi të auditimit, audituesit e brendshëm i dërgojnë një raport menaxhmentit të organizatës së audituar. Raporti bazohet në punën e kryer. Përveç raporteve të angazhimeve individuale, Njësia e Auditimit të Brendshëm duhet t'i dorëzojë organizatës raportin periodik dhe raportin vjetor i cili përmbledh veprimtaritë e auditimit. Raporti vjetor duhet të përmbajë numrin dhe llojin e angazhimeve të auditimit të brendshëm që janë ndërmarrë atë vit, rekomandimet e lëna si rrjedhojë e punës së bërë dhe veprimet që duhet të ndërmerren nga nivelet e menaxhimit të organizatës për zbatimin e rekomandimeve. Raportet periodike dhe raporti vjetor, të përgatitur nga njësitet e AB, pas miratimit nga titullari i institucionit, dorëzohen në rrugë zyrtare dhe në format elektronik pranë NjQH/AB.

5.3 Struktura e Raportit të Auditimit

Raporti i auditimit të brendshëm shërben për katër qëllime funksionale të rëndësishme.

1. Konkluzionet të bazohen mbi auditimin e kryer;

2. Të zbulohen shkaqet/arësyt e fenomeneve të padëshiruara;
 3. Të ndërtohet korniza e veprimeve/aksioneve korigjuese nga menaxhimi;
 4. Të qartësohen qëndrimet dhe pikëpamjet e entitetit nën auditim.
- Cilësitë që duhet të demonstrojë një raport përfundimtar i auditimit janë⁴⁸:



⁴⁸ Sridhar Ramamoorti, Louis Braiotta, Trent Gzaway, Rober Colson, The Audit Committee Handbook, Canada, 2010, fq 176

Figura 5.1 Cilësitë që demonstroi një raport i auditimit

Raporti i auditimit duhet të informojë menaxhmentin dhe përdoruesit e tjerë potencialë mbi përmbushjen e një funksioni. Një mbledhje logjike e përmbajtjes i jep lexuesit një kuptim të plotë të informacionit që është paraqitur. Prandaj formati i strukturës së raportit të auditimit është i një rëndësie të veçantë, dhe duhet të përbëhet prej këtyre pikëve⁴⁹:

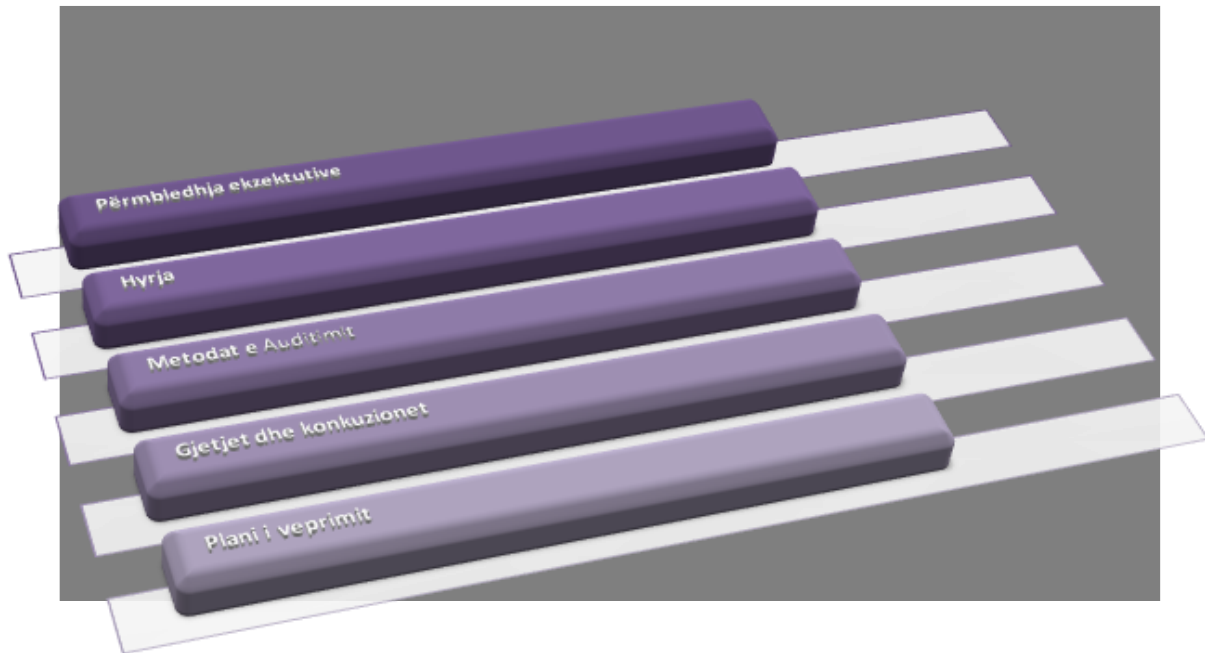


Figura 5.2. Struktura e raportit të Auditimit

Përmbledhja ekzekutive - Jo të gjithë përdoruesit/lexuesit e raporteve të auditimit kanë kohë apo nevojë për të lexuar të gjithë raportin. Një përmbledhje ekzekutive përmban një parathënie të shkurtër të raportit (një ose dy paragraf) që shpjegojnë se çfarë është bërë dhe pse është bërë. Përmbledhja ekzekutive duhet të përfshijë konkluzionet e përgjithshme të raportit dhe rekomandimet kryesore të tij.

Hyrje - Hyrja duhet të përcaktojë historikun e auditimit, punën që është bërë dhe arsyet. Audituesit duhet të mos përdorin shumë informacione këtu dhe të shmangin përfshirjen e informacioneve për të cilat lexuesi ka dijeni.

Metoda e Auditimit - Si e ka bërë punën audituesi? Çfarë periudhe ka mbuluar auditimi? A kanë bërë intervista audituesit? A janë njohur ata me dokumentet më kryesore? Çfarë

⁴⁹ Sridhar Ramamoorti, Louis Braiotta, Trent Gzaway, Rober Colson, The Audit Committee Handbook, Canada, 2010, fq 193

metodologjie është përdorur? Puna e audituesit është e rëndësishme me qëllim që përdoruesi të mund t'i besojë një punë të tillë.

Gjetjet dhe konkluzionet - Çfarë kanë gjetur audituesit si rezultat i punës së tyre? Gjatë hartimit të raportit, audituesit duhet të trajtojnë në seksione të veçanta sipas çështjeve dhe problematikave të trajtuara, me qëllim që përdoruesi ta ndjekë lehtësisht raportin e auditimit. Për shembull, mund të hartojnë në vete një seksion për planifikimin e buxhetit dhe një tjetër për zbatimin e buxhetit. Në fillim përfshihen gjetjet kryesore. Audituesit duhet të kuptojnë se çfarë e ka shkaktuar problemin, ishte si rrjedhojë e mungesës së trajnimit, ndarje e dobët e përgjegjësive, mungesë e kontrolleve të brendshme, e kështu me radhë, me qëllim që të gjenden zgjidhjet e duhura.

Plani i veprimit - Të gjitha rekomandimet duhet të përmbliidhen në një plan veprimi. Menaxhimi duhet t'i përgjigjet të gjitha rekomandimeve të bëra.

6. ANALIZA E FUNKSIONIMIT TË AUDITIMIT TË BRENDSHËM NË NDËRMARRJET PUBLIKE

Aktiviteti i auditimit të brendshëm përfshinë tërë sferën e verifikimeve pasuese "ex post" nga organizata, për të siguruar se sistemet e menaxhimit dhe kontrollit pajtohen me specifikimet buxhetore, objektivat, rregullat dhe standardet, si dhe më përgjithësisht, me parimet e menaxhimit të mirëfilltë financiarë. Për sa i përket fushës së auditimit, nuk ka legjislacion specifik të BE-së që do të përdorej në përafrimin e ligjeve kombëtare. Në vend të kësaj, vendet angazhohen që të përvetësojnë standardet ndërkombëtare të kontrollit dhe të auditimit si dhe praktikën e mira të BE-së. Ku edhe për këtë qëllim, vendi kandidatë duhet të diskutojë me Komisionin Evropian dhe të miratojë një dokument të politikave të kontrollit dhe auditimit me një plan afatshkurt dhe afatgjatë veprimi me afate realiste.

Ka shumë arsye për zbatimin e tillë të standardeve të kontrollit dhe të auditimit, një sistem i tillë që funksionon siç duhet, ndër të tjera, rrit besimin e publikut në qeverisjen kombëtare, lehtëson menaxhimin për të arritur objektivat organizative, ofron palëve të interesuara pritje të qarta në lidhje me kapacitetin e menaxhimit buxhetor dhe siguron për parlamentin një pasqyrë të qartë të mjedisit të kontrollit dhe performancës në sektorin publik.

Përmirësimet në sistemet e menaxhimit të financave publike shihen si thelbësore për zbatimin e duhur të politikave të Bashkimit Evropian si dhe për arritjen e qëndrueshme të objektivave të zhvillimit. Përmirësimet në menaxhimin e financave publike cilësohen nga Komisioni Evropian si kritere të kualifikueshmërisë dhe objektiv për mbështetje buxhetore.

Komisioni Evropian aplikon interpretim rigoroz dhe dinamik të punës së tij mbi vlerësimin e kësaj fushe, për më tepër, theksi bie mbi përkushtimin e një vendi partner për të ndryshuar dhe drejtuar në të ardhmen sistemet e tij të menaxhimit të financave publike.

Në mënyrë që të funksionoj efektivisht mekanizimi i kontrollit dhe auditimit, duhet të ekzistojë një mjedis koherent i kontrollit që mbulon përgjegjësinë e menaxhimit financiar të menaxherëve dhe organizatave, si dhe funksionin e aftë dhe me vlerë të shtuar të auditimit të brendshëm. Tek ne në Kosovë, kjo kornizë është përcaktuar nga legjislacionin dhe një aparat institucional për zbatimin e legjislacionit.

Në Republikën e Kosovës, ekziston një kornizë gjithëpërfshirëse legjislative, që rregullon fushën e kontrollit të brendshëm të financave publike (KBFP), duke përfshirë: udhëzime, standardet e tjera autoritative; politikat e qeverisë së Kosovës; legjislacioni primar dhe legjislacioni mbështetës sekondar dhe terciar, si më poshtë:

- **Baza e Politikave të BE-së:** direktivat e BE-së për KBFP;
- **Standardet e tjera autoritative:** standardet INTOSAI dhe COSO për kontrollin dhe menaxhimin e riskut dhe modeli CIPFA për menaxhimin Financiar;
- **Politika e Qeverisë së Republikës së Kosovës;** Dokumenti i Politikave të KBFP 2011;
- **Legjislacioni primar:** Ligji mbi Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë (Ligji nr. 03/L-048, ndryshuar dhe plotësuar me ligjin nr. 04/L-116) dhe Ligji mbi Auditimin e brendshëm (Ligji nr 03/L-128);
- **Legjislacioni sekondar dhe terciar:** Rregullat e Thesarit 1 dhe 2, Manuali i Procedurave të Thesarit, manuali i Auditimit të Brendshëm dhe Udhëzimet Administrative të NjQH-AB-së.

Përveç këtyre, ka edhe ligje të tjera që kanë ndërlidhje me KBFP, duke përfshi:

- Ligjin për Ndërmarrjet Publike (Ligji nr. 03/L-087, i ndryshuar dhe plotësuar me Ligjin nr. 04/L-111);
- Ligji për Financat e Pushtetit Lokal (Ligji nr. 03/L-049);
- Ligjet vjetore mbi Miratimin e Buxhetit të Kosovës;
- Ligjin për Prokurimin Publik (Ligji nr. 04/L-042);
- Ligjin për Administratën Shtetërore (Ligji nr. 03/L-189);
- Ligjin për Themelimin e Zyrës së Auditorit Gjeneral (Ligji nr. 03/L-075);

- Ligjin Anti-Korrupsion (Ligjin nr. 2004/34);
- Ligjin mbi shërbimin civil (Ligji nr. 2010/03-L-149);
- Ligjin për pagat e nënpunësve Civil (Ligji nr. 03-L-147) dhe
- Ligjin për Qasje në Dokumentet Publike (Ligji nr. 03/L-215)

Pra siç shihet qeveria ka krijuar një kornizë institucionale të përbërë nga organizatat e sektorit publik duke punuar me drejtimin e Njësive Qendrore Harmonizuese, përkatësisht për Menaxhimin Financiar dhe Kontrollin, si dhe Auditimin e Brendshëm dhe nën mbikëqyrejn e auditorit të jashtëm për të krijuar një zinxhir të llogaridhënjes.

Objektivat për funksionimin e auditimit të brendshëm në sektorin publik janë rregulluar me ligjin mbi auditimin e brendshëm, statutin për njësinë e auditimit të brendshëm, standardet e auditimit të brendshëm ku gjithë këto sëbashku ofrojnë kërkesa speciale për planifikimin e planeve të auditimit të brendshëm.

Korniza ligjore që rregullon aktivitetet e auditimit të brendshëm në Kosovë përbëhet nga pesë shtylla rregullative:

1. Strategjia për funksionimin e auditimit të brendshëm në Kosovë;
2. Ligji mbi Auditimin e brendshëm (Ligji nr 03/L-128);
3. Kodi i Etikës së Auditorëve të Brendshëm në Sektorin Publik në Kosovë;
4. Standardet e Auditimit të Brendshëm në Sektorin Publik në Kosovë dhe
5. Statuti për Njësitë e Auditimit të Brendshëm.

6.1 Qëllimi dhe Metoda e Hulumtimit

Auditimi nuk mund të përshkruhet vetëm nga aspekti i veprimit praktik, domethënë si grumbull i procedurave të zakonshme ose metodave të cilat zbatohen në auditim. Kjo tregon se auditimi është diç më tepër, sepse përveç rëndësisë praktike që ka nënkupton edhe rëndësinë teknike dhe shkencore. Me fjalë të tjera çdo zgjidhje praktike që zbatohet në auditim e ka bazën e vet teorike-shkencore.

Suksesi i ndërmarrjeve çdoherë pasqyrohet me anë të pasqyrave financiare që shërbejnë si informacione të rëndësishme për ata të cilët kanë nevojë të marrin vendime. Në këtë aspekt opinioni i auditimit e përforcon besueshmërinë e pasqyrave financiare dhe ndihmon në rritjen e besimit të veprimtarive ekonomike të ndërmarrjeve. Në kohën e sotme rritja e rrethanave

konkurruese e kanë ngritur vlerën e auditimit ku të gjitha firmat vrehet që luftojnë të tregojnë se sa me efikasitet zbatojnë principet e kontrollit dhe auditimit.

Në ekonominë e sotme roli i auditimit qëndron kryesisht në tri fusha:

- Mbrojtja e interesit të pronarit të kapitalit;
- Hulumtimi i informatave reale dhe objektive si bazament për menaxhim të suksesshëm;
- Gjetjen e mënyrave për investim të kapitalit të freskët dhe zvogëlimin e rrezikut të investimeve.

Prandaj edhe qëllimi i këtij punimi është hulumtimi i rolit të auditimit të brendshëm që ka në sektorin publik, në veçanti në rolin e madh të auditimit që ka në konstatimin real dhe objektiv në realizimin e synimeve në sektorin publik.

Objekt hulumtimi të këtij punimi është roli i auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike me qëllim të konstatimit se pasqyrat financiare, pozita financiare si dhe aktivitetet financiare të jenë në përputhshmëri me principet e kontabilitetit dhe standardet e kontabilitetit, si dhe të gjitha ligjet dhe procedurat relevante. Përveç kësaj objekti i hulumtimit fokusohet në rolin e madh që tregon auditimi i brendshëm në kujdesin e veçantë që i kushtohet shfrytëzimit të mjeteve financiare dhe dedikimit të tyre të karakterit publik si dhe mbi realitetin dhe objektivitetin e pasqyrave financiare në ndërmarrjet publike.

6.2 Metoda e Hulumtimit

Në bazë të studimit të literaturës adekuate që ka të bëjë me lëminë e auditimit dhe hulumtimit të bërë në sektorin publik lidhur me rolin e auditimit të brendshëm, të bazuar në instrumentin e intervistës dhe pyetësorit, arritëm grumbullimin e të dhënave të nevojshme që do të mundësojnë analizën e rolit të auditimit të brendshëm në sektorin publik. Meqë qëllimi i studimit është definimi i rolit të auditimit në sektorin publik, pyetësori ynë është i dizajnuar në atë mënyrë që të sigurojë mbledhjen e të dhënave në mënyrë të lehtë nëpërmjet pyetjeve konkrete dhe të qarta pa krijuar fare pasiguri dhe huti tek respondentët.

Mënyra e hulumtimit tonë kryesisht ka qasje eksterne, duke i vënë në funksion të dhënat primare gjatë hulumtimit në teren dhe të dhënat sekondare të përfituara nga publikimet e ndryshme, ku metoda e hulumtimit tonë është e degëzuar në anketa dhe intervista.

Në bazë të pyetësorit arritëm të dhënat dhe informacionet e besueshme dhe relevante nga persona të autorizuar në sektorin publik. Metodologjia e analizës së rezultateve mbështetet

kryesisht në analizën logjike dhe metodën induktive, ku me anë të analizës logjike do të bëhet zbërthimi i elementeve që përkufizojnë rolin e auditimit të brendshëm në sektorin publik, duke ndjekur qasjen deskriptive të përshkrimit të faktorëve dhe qështjen kauzale në nxerrjen e relacioneve shkak-pasojë në mes faktorëve ndikues në rolin e auditimit të brendshëm në sektorin publik.

6.3 Formulimi i Pyetësorit

Pyetësori është i dizajnuar kryesisht në marrjen e përgjigjeve që definojnë rolin e auditimit të brendshëm në sektorin publik. Objekt i hulumtimit ishte sektori publik, popullacioni i studimit përfshin kryesisht ndërmarrjet publike dhe ndërmarrjet shoqërore në Republikën e Kosovës. Nga pamundësia materiale e përfshirjes në studim të gjitha subjektet e popullacionit, analiza studimore, është mbështet në mostrën e zgjedhur e cila përfaqëson të gjitha ndërmarrjet e intervistuar dhe ka një shtrirje të gjerë në Republikën e Kosovës.

6.4 Mbledhja e të Dhënave dhe Përpunimi i Tyre

Hulumtimi është bazuar në të dhënat e mbledhura nga pyetësori dhe anketimi sy me sy me personat e autorizuar në ndërmarrjet publike dhe shoqërore në Republikën e Kosovës. Anketimi përfshinë shtatë ndërmarrje publike dhe shoqërore që veprojnë në Republikën e Kosovës.

Të dhënat e përgjithshme mbi respondentët në sektorin publik

	<i>Frekuenca</i>	<i>Përqindja</i>		<i>Frekuenca</i>	<i>Përqindja</i>
<i>Gjinia</i>			<i>Mosha</i>		
Mashkull	6	86%	40 deri 50 vjet	2	29%
Femër	1	14%	51 deri 55 vjet	4	57%
<i>Totali</i>	7	100%	56 e më tepër	1	14%
			<i>Totali</i>	7	100%
<i>Pozita e Punës</i>			<i>Edukimi</i>		
Menaxherë i Ndërmarrjes	5	71%	Niveli i mesëm	1	14%
Kryetar i Komunës	1	14%	Niveli i lartë	4	57%
Drejtor i Financave	1	14%	Niveli superior	2	29%
<i>Totali</i>	7	100%	<i>Totali</i>	7	100%
<i>Mesatarja e të ardhurave mujore</i>			<i>Statusi martesor</i>		
600 € deri 1200 €	5	71%	I martuar	6	86%
1201 € deri 2000 €	1	14%	I pamartuar	1	14%
2001 € >	1	14%	<i>Totali</i>	7	100%
<i>Totali</i>	7	100%			

Tabela 6.1 Të dhënat e përgjithshme mbi respondentët në sektorin publik

Siç shihet nga tabela pjesa më e madhe e respondentëve rreth (86%) që është përgjigjur anketës ishte e gjinisë mashkullore. Sa i përket pozitës në punë, (71%) ishin menaxherë të ndërmarrjeve, (14%) ishin kryetarë komune dhe (14%) ishin drejtorë financiarë.

Nga aspekti i të ardhurave, (71%) të respondentëve kishin të ardhura mesatare nga 600 € deri në 1200 €, (14%) të respondentëve nga 1201 € deri 2000€, dhe (14%) të tyre krijonin të ardhura më tepër se 2001 €.

Në aspektin moshorë, vërehet se (29%) e respondentëve ishin në moshën prej 40- 50 vjeçare dhe (57%) të respondentëve ishin në moshën prej 51-55 vjeçare, dhe (14%) të respondentëve mbi moshën 55 vjeçare.

Në fushën e edukimit, (14%) të respondentëve kanë nivelin e mesëm të edukimit, (57%) të respondentëve kanë nivelin e lartë të edukimit, dhe (29%) të respondentëve kanë nivel superior.

Sa i përket statusit martesor, (86%) të respondentëve janë të martuar dhe (14%) të pamartuar.

Të dhënat e përgjithshme mbi profilin e entiteteve në sektorin publik

	Frekuenca Përqindja			Frekuenca Përqindja	
Lloji i entitetit/ subjektit			Objekti në m2		
Institucione	1	14%	500 m2 deri 1000 m2	4	57%
Ndërmarrje Publike	5	71%	1000 m2>	3	43%
Ndërmarrje shoqërore	1	14%	Totali	7	100%
Totali	7	100%			
Veprimtaria e entitetit/subjektit			Numri i njësive në qytete		
Ofrim i shërbimeve	1	14%	1	1	14%
Shitja e shërbimeve	5	71%	1 deri 3	3	43%
Shitja e produkteve	1	14%	3 >	3	43%
Totali	7	100%	Totali	7	100%
Numri i të punësuarve			Udhëheqësi i entitetit/subjektit		
10 deri 50	4	57%	Kryetar	1	14%
51 deri 100	2	29%	Drejtor	4	57%
101 >	1	14%	Menaxher	2	29%
Totali	7	100%	Totali	7	100%

Tabela 6.2 Të dhënat e përgjithshme mbi profilin e entiteteve në sektorin publik

Studimi hulumtues kryesisht është mbështetur në procesin anketues, shikuar nga aspekti i profilit të entiteteve, (14%) në këtë hulumtim janë institucione shtetërore, (71%) janë ndërmarrje publike, dhe (14%) janë ndërmarrje shoqërore.

Sa i përket veprimtarisë që ushtrojnë këto subjekte, (14%) të tyre ofrojnë shërbime institucionale për qytetarët e Republikës së Kosovës, (71%) ofrojnë shitjen e shërbimeve të tyre dhe (14%) të ndërmarrjeve në këtë hulumtim prodhojnë dhe shesin produktet e tyre.

Sa i përket numrit të punëtorëve, subjektet e përfshira në këtë hulumtim renditen: subjektet që kanë nga 10 deri në 50 punëtorë, përfshin (57%) të hulumtimit, nga 51 deri 100 punëtorë (29%) dhe mbi 101 punëtorë (14%) të hulumtimit.

Sa i përket hapsirës së objekteve afariste të subjekteve, (57%) të subjekteve të anketuara veprojnë në objekte hapsinore prej 500 m² - 1000 m², dhe (43%) të tyre në hapsirë mbi 1000 m².

Sa i përket shtrirjes së tyre edhe në qendrat tjera, shohim se (14%) të subjekteve të anketuarve janë koncentruar në një qendër, (43%) të subjekteve veprojnë nga 1-3 qendra, dhe (43%) të subjekteve veprojnë në më tepër se tri qendra.

Sa i përket emërimit të udhëheqësit të entitetit, (14%) të subjekteve të hulumtuara emërtojnë udhëheqësin e subjektit si kryetar, (57%) të subjekteve emërtojnë udhëheqësin si drejtor, dhe (29%) emërtojnë udhëheqësin si menaxher.

Mbledhja e të dhënave për përkufizimin e rolit të auditimit të brendshëm në sektorin publik, nga menaxhmenti i subjekteve

	Frekuenca Përqindja			Frekuenca Përqindja	
A keni themeluar njësin e auditimit të brendshëm në ndërmarrjen tuaj?			A e thekson menaxhmenti rëndësin e respektimit të ligjeve dhe rregulloreve?		
Po	7	100%	Po	7	100%
Jo	0	0%	Jo	0	0%
Totali	7	100%	Totali	7	100%
			A është menaxhmenti i vetëdëshëm për sa u përket informatave mbi rreziqet që vijnë nga nivelet më të ulta të menaxhmentit?		
A keni njësi të kontrollit në entitetin e juaj?			Po	5	71%
Po	6	86%	Jo	2	29%
Jo	1	14%	Totali	7	100%
Totali	7	100%			
			A ekziston kodi i Etikës për organizatën? Nëse jo, cili është ekuivalenti i saj?		
Sa janë të besueshme dhe efektive këto kontrolle?			Po	7	100%
Besueshmëri e lartë	6	86%	Jo	0	0%
Besueshmëri mesatare	1	14%	Ekuivalenti		
Besueshmëri e ultë	0	0%	Totali	7	100%
Totali	7	100%			
			Sa arrin mekanizmat e kontrollit identifikimin e problemeve që pengojn arritjen e objektivave të ndërmarrjes?		
A janë përkufizuar dhe komunikuar linjat e llogaridhënies dhe të raportimit në kuadër të organizatës?			Arrin në nivel të lartë	6	86%
Po	7	100%	Mesatarisht	1	14%
Jo	0	0%	Nuk arrin	0	0%
Totali	7	100%	Totali	7	100%
			A pranon menaxhmenti raporte periodike nga njësia e auditimit të brendshëm?		
A ka ndikim të lartë njësia e auditimit të brendshëm dhe mekanizmi i kontrollit në vlerësimin dhe identifikimin e rreziqeve kritike në entitetin tuaj?			Po	7	100%
Ndikim të lartë	6	86%	Jo	0	0%
Ndikimi mesatar	1	14%	Totali	7	100%
Ndikim të ultë	0	0%			
Totali	7	100%			
			A inicon menaxhmenti veprime korrigjuese si përgjigje ndaj të gjeturave në raporte lidhur me problemet?		
A është menaxhmenti kompetent që t'i identifikoj problemet nga këto raporte?			Po	7	100%
Po	7	100%	Jo	0	0%
Jo	0	0%	Totali	7	100%
Totali	7	100%			
			A siguron menaxhmenti përmes kontrolleve (të deleguara) të realitetit, arritjet e mjaftueshme të objektivave dhe progresit?		
A e kontrollon menaxhmenti zbatimin e suksesshëm të veprimeve korrigjuese?			Po	5	71%
Po	6	86%	Jo	2	29%
Jo	1	14%	Totali	7	100%
Totali	7	100%			
			A siguron menaxhmenti pavarësin e plotë profesionale të auditimit të brendshëm?		
A reagon menaxhmenti në mënyrë konstruktive ndaj të gjeturave të auditimit?			Po	7	100%
Po	7	100%	Jo	0	0%
Jo	0	0%	Totali	7	100%
Totali	7	100%			

Tabela 6.3 Të dhënat për përkufizimin e rolit të auditimit të brendshëm në sektorin publik, nga menaxhmenti i subjekteve

Objekt i studimit kërkimor të këtij punimi, është roli i auditimit të brendshëm në ndërmarrjet publike, me qëllim të konstatimit të rolit të madh që tregon auditimi i brendshëm, në kujdesin e veçantë që i kushtohet shfrytëzimit të mjeteve financiare dhe dedikimit të tyre, të karakterit publik si dhe mbi realitetin dhe objektivitetin e pasqyrave financiare në ndërmarrjet publike, në këtë drejtim mbledhja e të dhënave nga menaxhmenti i subjekteve të hulumtuara, na jep përgjigje të pyetjeve që definojnë rolin e tij.

Nga hulumtimi shohim se të gjitha rastet e anketuara kishin themeluar njësin e auditimit të brendshëm në subjektet e tyre.

Sa i përket njësisë së kontrollit, (86%) të subjekteve kishin themeluar edhe njësinë e kontrollit, ndërsa (14%) të rasteve akoma nuk kishin themeluar njësin e kontrollit.

Nga hulumtimi shohim se (86%) të subjekteve shprehen për efektivitet dhe besueshmëri të lartë në kontrollet e tyre, ndërsa (14%) të subjekteve shprehin besueshmërin mesatare në njësinë e kontrolleve të tyre.

Sa i përket efektshmëris dhe identifikimit të problemeve që pengojnë arritjen e objektivave të ndërmarrjes, (86%) të rasteve shprehen për nivelin e lartë të efektshmëris dhe identifikimit të problemeve që janë pengesë për arritjen e objektivave të synuara në subjektet e tyre, ndërsa (14%) të rasteve shprehen mesatarisht të kënaqura.

Sa i përket rëndësisë së respektimit të ligjeve dhe rregulloreve nga ana e menaxhmentit të subjekteve, të gjitha rastet shprehen për nivelin e lartë të respektimit të ligjeve.

Po ashtu sa i përket kodit të Etikës për oragnizatën, të gjitha rastet e përfshira në hulumtim shprehen se posedojnë kodin e Etikës në subjektet e tyre.

Sa i përket përkufizimit dhe komunikimit të linjave të llogaridhënies dhe të raportimit në organizatë, të gjitha subjektet deklarohen se i kanë përkufizuar nivelet e llogaridhënies.

Rreth çështjes së rreziqeve (71%) të rasteve deklarohen se menaxhmenti është në njohuri mbi rreziqet që vijnë nga nivelet më të ulta të menaxhmentit, dhe (29%) të rasteve deklarohen se nuk kanë informata për rreziqet e ndryshme nga nivelet më të ulta.

Sa i përket ndikimit të njësisë së auditimit të brendshëm dhe mekanizmit të kontrollit në vlerësimin dhe identifikimin e rreziqeve kritike në ndërmarrje, (86%) të rasteve deklarohen për rolin e lartë ndikues që ka auditimi i brendshëm dhe njësinë e kontrollit në identifikimin dhe parandalimin e rreziqeve në ndërmarrje, dhe (14%) të subjekteve deklarohen për rolin mesatar të tyre.

Në gjitha rastet e përfshira në hulumtim, menaxhmentet e subjekteve deklarohen se në formë të rregullta periodike pranojnë raporte nga njësitë e auditimit të tyre.

Po ashtu të gjitha rastet e përfshira në hulumtim deklarohen se menaxhmenti duhet të jetë kompetent që të identifikoj problemet nga raportete e ofruara nga njësia e auditimit.

Të gjitha rastet e përfshira në hulumtim deklarojn se menaxhmenti inicon veprime korigjuese ndaj të gjeturave në raportet e auditorit.

(86%) të subjekteve deklarojn se menaxhmenti i tyre kontrollon zbatimin e suksesshëm të veprimeve korigjuese, dhe (14%) deklarojn se menaxhmenti i tyre nuk kontrollon zbatimin e korigjimeve në të gjeturat e auditimit.

Po ashtu të gjitha rastet e përfshira në hulumtim deklarojn se menaxhmenti reagon në mënyrë konstruktive ndaj të gjeturave dhe rekomandimeve të auditimit.

(71%) të subjekteve të hulumtuara deklarojn se menaxhmenti i tyre përmes kontrolleve të deleguara siguron arritjen e objektivave të progresit të tyre, dhe (29%) të subjekteve deklarohen se nëpërmjet kontrolleve të deleguara nuk sigurojn arritjen e objektivave të tyre.

Të gjitha rastet e përfshira në hulumtim deklarojnë se menaxhmenti siguron pavarësinë e plotë profesionale dhe funksionale të auditimit të brendshëm në subjektet e tyre.

Mbledhja e të dhënave për rolin e auditimit të brendshëm në sektorin publik, nga njësia e auditimit të brendshëm

	Frekuenca Përqindja			Frekuenca Përqindja	
A ka njësia e auditimit në organizatë/entitet autoritet të mjaftueshëm?			A është personeli i trajnuar në mënyrë adekuate?		
Po	4	57%	Po	7	100%
Jo	3	43%	Jo	0	0%
Totali	7	100%	Totali	7	100%
A bazoheni në plan gjatë procesit të auditimit dhe çfarë planesh i bëni: Planin Strategjik, planin vjetor dhe planin operativ?			Çfarë është qasja në informacione, a mund të merren informatat në momentin e kërkuar?		
Po, bazohem në planin strategjik	1	14%	Po	5	71%
Po, bazohem në planin operativ	1	14%	Jo	2	29%
Po, bazohem në planin vjetor	5	71%	Totali	7	100%
Jo, nuk bazohem	0	0%			
Totali	7	100%			
Çfarë është ndikimi juaj në evitimin e parregullsive në ndërmarrje/institucion?			Çfarë është roli i menaxhmentit në pavarësinë e juaj funksionale, dhe a ka ndikim në punën e juaj?		
I lartë	6	86%	Ndikim i lartë	5	71%
Mesatar	1	14%	Ndikim mesatar	2	29%
I ultë	0	0%	Ndikim i ultë		
Totali	7	100%	Totali	7	100%
A i ka definuar organizata/entiteti objektivat e veta dhe a janë komunikuar ato?			A ka menaxhmenti plan për menaxhimin e rreziqeve?		
Po	3	43%	Po	1	14%
Jo	4	57%	Jo	6	86%
Totali	7	100%	Totali	7	100%
A janë kuptuar ato objektiva si duhet nga anëtarët e personelit në nivele të ndryshme?			A i ka ndihmuar auditimi në ndonjë mënyrë menaxhmentit për menaxhimin e rrezikut?		
Po	1	14%	Po	7	100%
Jo	6	86%	Jo	0	0%
Totali	7	100%	Totali	7	100%
A ofron njësia e auditimit të brendshëm raporte periodike, për të detektuar problemet/gabimet e mundshme?			A informohet menaxhmenti me kohë mbi shkaqet e problemeve që i raportoni?		
Po	7	100%	Po	7	100%
Jo	0	0%	Jo	0	0%
Totali	7	100%	Totali	7	100%
A inicon menaxhmenti veprime korigjuese përkitazi me problemet?			A e kontrollon menaxhmenti zbatimin e suksesshëm të veprimeve korigjuese?		
Po	4	57%	Po	3	43%
Jo	3	43%	Jo	4	57%
Totali	7	100%	Totali	7	100%
A vepron menaxhmenti shpejt për adresimin e të gjeturave të auditimit?					
Po	3	43%			
Jo	4	57%			
Totali	7	100%			

Tabela 6.4 Të dhënat për rolin e auditimit të brendshëm në sektorin publik, nga njësia e auditimit të brendshëm

Në vazhdim prezentojm të dhënat e mbledhura nga auditorët e brendshëm në sektorin publik me qëllim të konstatimit të rolit të madh që tregon auditimi i brendshëm në efikasitetin e shfrytëzimit të parasë publike.

Në pyetjen rreth autoritetit të njësisë së auditimit në organizatë/entitet, (57%) të rasteve të hulumtuara deklarohen se njësia e auditimit të brendshëm posedon autoritet të lartë të mjaftueshëm, ndërsa (43%) të rasteve deklarohen se njësia e auditimit të brendshëm në organizatë nuk posedon autoritetin e kërkuar.

Të gjitha rastet e përfshira në hulumtim deklarohen se njësit e auditimit të brendshëm zotërojnë personel të trajnuar në mënyrë adekuate.

(14%) të rasteve të hulumtuara deklarohen se gjatë auditimit ato bazohen në planin strategjik të auditimit, (14%) të rasteve të hulumtuara deklarohen se gjatë auditimit bazohen në planin operativ të auditimit, dhe (71%) të rasteve të hulumtuara bazohen në planin vjetor të auditimit. Sa i përket qasjes në informacione, (71%) e rasteve të hulumtuara deklarohen se kanë qasje të lehtë në informatat dhe dokumentacionin që kërkojnë nga entiteti, dhe (29%) të rasteve deklarohen se shfaqen probleme të shumta gjatë kërimit të informatave dhe dokumentacionit. Sa i përket ndikimit dhe rolit që ka njësia e auditimit të brendshëm në evitimin e parregullsive dhe shkeljeve në ndërmarrje/institucion, (86%) të rasteve të hulumtuara shprehen se njësia e auditimit të brendshëm ka rol dhe ndikim të lartë në identifikimin dhe evitimin e parregullsive, dhe (14%) të rasteve të hulumtuara deklarojnë për rolin mesatar të ndikimit.

Sa i përket rolit të menaxhmentit në pavarësinë e plotë funksionale dhe profesionale të njësisë së auditimit të brendshëm në ndërmarrje, (71%) të rasteve të hulumtuara deklarohen se menaxhmenti i entitetit/subjektit ushtron ndikim dhe rol të lartë mbi pavarësinë funksionale të njësisë së auditimit, dhe (29%) të rasteve të hulumtuara shprehen për një nivel mesatar të rolit dhe ndikimit të menaxhmentit mbi njësinë e auditimit të brendshëm.

Sa i përket definimit të objektivave nga ana e menaxhmentit të organizatës/entitetit dhe komunikimit të tyre në nivelet tjera, (43%) të rasteve të hulumtuar deklarohen se menaxhmenti definojnë dhe komunikojnë objektivat edhe në nivelet tjera në ndërmarrje, dhe (57%) të rasteve të hulumtuara shprehen se menaxhmenti nuk komunikojnë objektivat tek nivelet tjera në ndërmarrje.

(14%) të rasteve të hulumtuara deklarojnë se objektivat e definuara dhe të komunikuarat nga menaxhmenti janë kuptuar plotësisht nga anëtarët e personelit në nivelet e ndryshme, ndërsa (86%) të rasteve të hulumtuara shprehen se këto objektiva të komunikuarat nga menaxhmenti nuk janë kuptuar nga personeli në nivelet tjera.

Sa i përket planit për menaxhimin e rrezikut, (14%) të rasteve të hulumtuara shprehen se menaxhmenti posedon një plan për menaxhimin e rrezikut, ndërsa (86%) të rasteve të hulumtuara shprehen se menaxhmenti nuk posedon një plan për menaxhimin e rrezikut në entitet.

Të gjitha rastet e hulumtuara në kërkimin studimor shprehen se njësia e auditimit të brendshëm ka rolin e saj të madh dhe ka ndihmuar menaxhmentin për menaxhimin e rreziqeve në ndërmarrje.

Sa i përket raportimin periodik të njësisë së auditimit të brendshëm në entitet, të gjitha rastet e hulumtuara deklarohen se njësia e tyre e auditimit të brendshëm në forma periodike ofron raporte për të detektuar dhe evituar problemet dhe gabimet e mundshme në ndërmarrje.

Po ashtu, të gjitha rastet e hulumtuara deklarohen se njësia e auditimit të brendshëm njofton me kohë menaxhmentin e ndërmarrjes mbi shkaqet e problemeve dhe gabimeve të mundshme. (57%) të rasteve të hulumtuara deklarohen se menaxhmenti inicon veprimet korrigjuese për problemet e detektuar në raportet e auditimit të brendshëm, dhe (43%) të rasteve të hulumtuara shprehen se menaxhmenti nuk inicon veprime korrigjuese ndaj të gjeturave në raportet e auditimit të brendshëm.

(43%) të rasteve të hulumtuara deklarojn se menaxhmenti i ndërmarrjes vepron shpejt për adresimin e të gjeturave të auditimit dhe kontrollon zbatimin e suksesshëm të veprimeve korrigjuese, dhe (57%) të rasteve deklarohen se menaxhmenti i ndërmarrjes nuk vepron shpejt dhe nuk kontrollon zbatimin e suksesshëm të rekomandimeve të auditimit të brendshëm.

Implementimi i rekomandimeve të dhëna nga auditori i brendshëm në entitete gjatë viteve 2021-2022

Nr.	Rekomandimet Viti 2009			Rekomandimet Viti 2010		
	Rekomandimet e dhëna	Rekomandimet e implementuara	Implementimi (%)	Rekomandimet e dhëna	Rekomandimet e implementuara	Implementimi (%)
Eniteti...X1	8	2	25%	7	3	43%
Eniteti...X2	9	4	44%	9	5	56%
Eniteti...X3	5	1	20%	7	3	43%
Eniteti...X4	11	6	55%	10	7	70%
Eniteti...X5	7	2	29%	6	3	50%
Eniteti...X6	8	2	25%	8	4	50%
Eniteti...X7	10	3	30%	9	4	44%

Tabela 6.5 Implementimi i rekomandimeve të dhëna nga auditori i brendshëm në entitete gjatë viteve 2021-2022

Implementimi i rekomandimeve të dhëna nga auditori i brendshëm në entitete gjatë viteve 2021-2022

Nr.	Rekomandimet Viti 2011			Rekomandimet Viti 2012		
	Rekomandimet e dhëna	Rekomandimet e implementuara	Implementimi (%)	Rekomandimet e dhëna	Rekomandimet e implementuara	Implementimi (%)
Eniteti...X1	9	5	56%	10	8	80%
Eniteti...X2	10	7	70%	11	8	73%
Eniteti...X3	8	5	63%	8	6	75%
Eniteti...X4	8	6	75%	9	8	89%
Eniteti...X5	11	7	64%	7	5	71%
Eniteti...X6	10	6	60%	10	8	80%
Eniteti...X7	9	5	56%	9	7	78%

Tabela 6.6 Implementimi i rekomandimeve të dhëna nga auditori i brendshëm në entitete gjatë viteve 2021-2022

Implementimi i rekomandimeve të dhëna nga auditori i brendshëm në entitete gjatë viteve shprehur në përqindje

	Rekomandimet	Rekomandimet	Rekomandimet	Rekomandimet
	2009	2010	2011	2012
Eniteti...X1	25%	43%	56%	80%
Eniteti...X2	44%	56%	70%	73%
Eniteti...X3	20%	43%	63%	75%
Eniteti...X4	55%	70%	75%	89%
Eniteti...X5	29%	50%	64%	71%
Eniteti...X6	25%	50%	60%	80%
Eniteti...X7	30%	44%	56%	78%

Tabela 6.7 Implementimi i rekomandimeve të dhëna nga auditori i brendshëm në entitete gjatë viteve shprehur në përqindje

Raporti i auditorëve është pjesë e rëndësishme që auditorët e lëshojn pas përfundimit të punës së tyre të kontrollit. Çdo raport i auditorit shpreh mendimin e auditorit se pasqyrat financiare ofrojnë një pasqyrë të drejtë dhe të vërtetë në harmoni me kornizën e raporteve financiare.

Çdo devijim nga opinioni pa rezervë i auditorit rezulton në dhënjen e rekomandimeve të shumta nga ana e auditorit. Më lartë kemi prezentuar tabelat ku shifren qartë se në të gjitha rastet e përfshira në hulumtim njësi e auditimit të brendshëm ka dhënë rekomandime të shumta. Periudha kërkimore e studimit për implementimin e rekomandimeve të dhëna nga njësi e auditimit të brendshëm, për të gjitha rastet fillon nga viti 2021 dhe vazhdon deri në vitin 2022. Nëse i referohemi tabelës më lartë, shohim se gjatë viteve, kemi një ngritje të

implementimit të rekomandimeve të dhëna nga njësia e auditimit të brendshëm në të gjitha entitetet që ishin objekt kërkimi.

Nga tabela më lart shohim se entiteti X¹, nga 25% të implementimit të rekomandimeve të dhëna nga zyra e auditimit gjatë vitit 2009, kemi një ngritje të implementimit të rekomandimeve deri në 80 %, gjatë vitit 2022.

Entiteti X², nga 44% të implementimit të rekomandimeve të dhëna nga zyra e auditimit, gjatë vitit 2009, kemi një ngritje të implementimit të rekomandimeve deri në 73 %, gjatë vitit 2022.

Entiteti X³, nga 20% të implementimit të rekomandimeve të dhëna nga zyra e auditimit, gjatë vitit 2009, kemi një ngritje të implementimit të rekomandimeve deri në 75 %, gjatë vitit 2022.

Entiteti X⁴, nga 55% të implementimit të rekomandimeve të dhëna nga zyra e auditimit, gjatë vitit 2021, kemi një ngritje të implementimit të rekomandimeve deri në 89 %, gjatë vitit 2022.

Entiteti X⁵, nga 29% të implementimit të rekomandimeve të dhëna nga zyra e auditimit, gjatë vitit 2009, kemi një ngritje të implementimit të rekomandimeve deri në 71 %, gjatë vitit 2022.

Entiteti X⁶, nga 25% të implementimit të rekomandimeve të dhëna nga zyra e auditimit, gjatë vitit 2021, kemi një ngritje të implementimit të rekomandimeve deri në 80 % gjatë vitit 2022.

Po ashtu edhe entiteti X⁷, nga 30% të implementimit të rekomandimeve të dhëna nga zyra e auditimit, gjatë vitit 2021, kemi një ngritje të implementimit të rekomandimeve deri në 78 %, gjatë vitit 2022. Në vazhdim prezentojm grafikun e implementimit të rekomandimeve përgjatë viteve në të gjitha rastet e hulumtuara.

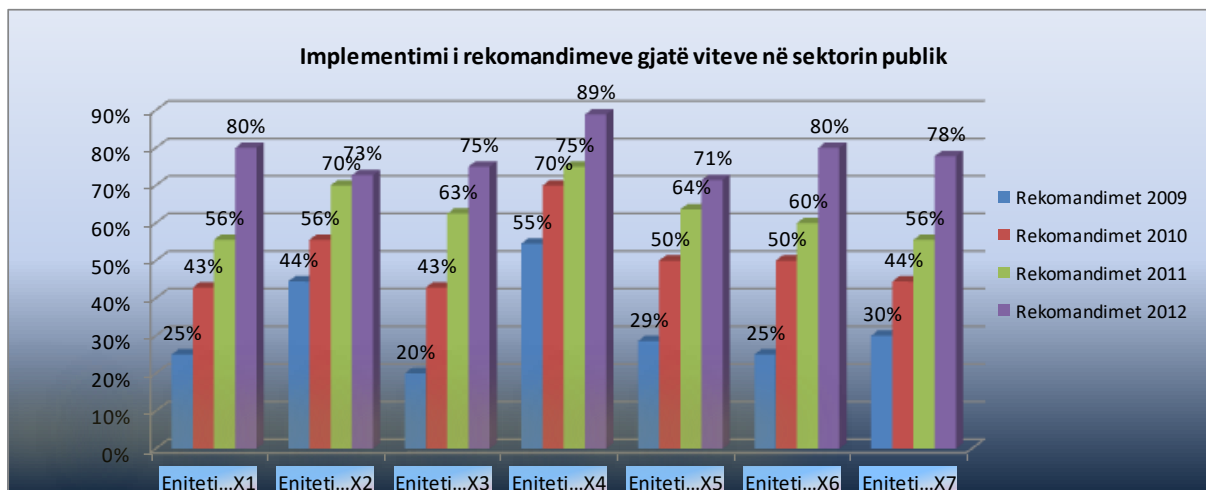


Figura 6.1 Implementimi i rekomandimeve të dhëna nga auditori i brendshëm në entitete gjatë viteve shprehur në përqindje

7. KONKLUSIONE DHE REKOMANDIME

7.1 KONKLUSIONE

Zhvillimi i auditimit të brendshëm në sektorin publik, ka një rol të veçantë në funksion të kontrollit të shfrytëzimit të mjeteve nga fondet publike për financimin e veprimtarisë që janë në interes publik. Është e natyrshme se në ekonominë e zhvilluara auditimi i brendshëm, përbën sot një element kryesor të qeverisjes së çdo organizate, pavarësisht nga aktiviteti që kryen dhe pronësia, ndërsa në mjediset tjera zhvillimi i auditimit bëhet imperativ për implementim të patjetërsueshëm. Roli i auditimit të brendshëm është i pranishëm në të gjitha llojet e ndërmarrjeve, sipas madhësisë dhe veprimtarive që ushtrohen.

Kërkimi studimor i zhvilluar në shtatë (7) raste në sektorin publik, na bën të qartë rolin e shumfishtë të auditimit të brendshëm për ndërmarrjet publike dhe shoqërore, që nga funksioni dhe roli i saj kontrollues e deri tek promotori kryesor për ngritjen e performancës së ndërmarrjes duke monitoruar në vazhdimësi arritjen e objektivave dhe parimet e ekonomicitetit, efikasitetit dhe efektivitetit në ndërmarrjet publike dhe shoqërore.

Siç u cekë më lartë, elementi më me rëndësi i rrethës kontrolluese është funksionimi i auditimit të brendshëm. Nëse edhe auditori i zyrës së përgjithshme arrin që të mbështetet në punën e auditorëve të brendshëm, vetë auditori i ZAP-it do të ketë më pak punë në mbledhjen e fakteve. Për këtë arsye është me rëndësi të shqyrtohet mundësia e zhvillimit të auditimit të brendshëm në sektorin publik, prandaj për zhvillimin dhe vlerësimin preliminar të funksionit të auditimit të brendshëm, kriter me rëndësi janë:

- Përmirësimet në sistemet e menaxhimit të financave publike, të trajtohen si thelbësore për zbatimin e duhur të politikave të Bashkimit Evropian, si dhe arritjen e qëndrueshme të objektivave të zhvillimit.
- Të kuptohet roli i madh i auditimit në kuadër të kontekstit social, politik dhe ekonomik, ku në këtë fushë vërehet edhe përkushtimi i Komisionit Evropian, ku si kriter të kualifikueshmërisë dhe objektiv për mbështetje buxhetore është ngritja dhe përforsimi i rolit të auditimit të brendshëm në sektorin publik.
- Përforsimi i rolit të auditimit të jashtëm, ka për objektiv ngritjen dhe zbatimin e kontrollit të brendshëm dhe auditimit të brendshëm në sektorin publik, në përputhje me kornizat dhe standardet ndërkombëtare.
- Poashtu në nivelin makroekonomik Republika e Kosovës, duhet të bëjë më shumë për të zhvilluar një mjedis të kontrollit të bazuar në rrezik, për të përmirësuar efektivitetin,

efikasitetin dhe ekonominë e aktiviteteve, për të rritur besueshmërinë e raportimit financiar dhe për të bërë rregullime më të mira buxhetore dhe planifikuese.

- Gjithashtu, nevojitet mirëkuptim dhe pranim më i madh i llogaridhënjes brenda organizatave buxhetore, me qëllim të krijimit të një kulture të lartë të delegimit të përgjegjësive dhe autoriteteve.
- Poashtu edhe ZAP-i, duhet të përmirësoj kapacitetin e vet, për të kryer auditimin e performancës, dhe pasi ZAP-i është pjesë e shërbimit civil, zbatimi i legjislacionit të ligjit të shërbimit civil është tepër normativ dhe kufizon në praktikë pavarësinë funksionale të ZAP-it.

7.2 REKOMANDIME

Zhvillimi i përgjithshëm në ekonominë e aktiviteteve për të rritur besueshmërinë e raportimit financiar në Republikën e Kosovës, kushtëzohet me funksionimin e një mjedisi koherent të kontrollit, që mbulon përgjegjësitë e menaxhimit financiar të menaxherëve dhe organizatave si dhe mundëson funksionin e aftë dhe me vlerë të shtuar të auditimit të brendshëm.

Ngritja e cilësisë së auditimit është qenësore, për të përmirësuar efektivitetin dhe efikasitetin e shfrytëzimit të mjeteve publike, rritjen e besueshmërisë së raportimit financiar, ngritjen e llogaridhënjes brenda organizatave buxhetore me qëllim të krijimit të një kulture të mirëfilltë të delegimit të përgjegjësive dhe autoriteteve. Sipas studimit empirik, 100% të rasteve, deklarojnë se auditimi ka ndihmuar në forma të ndryshme menaxhimin e rrezikut në ndërmarrje, prandaj rekomandojmë që:

- Korniza ekzistuese ligjore duhet të theksoj dhe të definoj vëmendje të veçantë të pavarësisë së funksionit profesional të auditimit të brendshëm, cili do të jepte pushtetin e mirëmbajtjes së gjykimit të lirë profesional në çështjet e kontrollit dhe auditimit, veçanarisht në sektorin publik.
- Aktiviteti i auditimit të brendshëm, duhet të krijoj një reputacion për nxjerrje të komunikimeve që janë të vërteta, të përshtatshme dhe me perspektivë.
- Raportet e auditimit të brendshëm duhet të jenë të bazuara në fakte, të pa anshme dhe pa shtrembërime.
- Meqë zhvillimi i aftësive profesionale për auditimin të brendshëm është në fazën fillestare në Republikën e Kosovës, dhe ka kufizime aktuale në njerëz të profesionit,

rekomandoj programe të veçanta, që do të mundësonin përgatitjen e personelit të trajnuar në mënyrë adekuate për këtë fushë.

- Rishikimi i raporteve të auditimit të brendshëm në mënyrë periodike dhe inicimi i veprimeve korigjuese si dhe kontrolli i zbatimit të suksesshëm të veprimeve korigjuese nga ana e menaxhmentit.
- Përshkrimi i drejt i obligimeve dhe përgjegjësive, që ndërlidhen me pozitën dhe definimin e qartë të llogaridhënjes në të gjitha nivelet e menaxhimit.
- Përkufizimi i objektivave nga ana e menaxhmentit, krijimi i politikave dhe përcaktimi i natyrës, fushëveprimit dhe shkallës dhe kohës së procedurave dhe testeve të nevojshme për të arritur objektivat.
- Themelimi i njësisë së auditimit dhe mekanizmave të kontrollit në çdo ndërmarrje publike dhe shoqërore, që do të synonte të sigurohet se menaxhimi financiar dhe kontrolli i qendrave shpenzuese të buxhetit shtetëror, është në pajtim me legjislacionin përkatës, përshkrimet e buxhetit, parimet e sistemit të drejtë financiar, transparencës, efikasitetit, efektivitetit dhe ekonomisë.
- Bazuar në planin për menaxhimin e rrezikut, rekomandoj që menaxhmenti i organizatës buxhetore, në baza tremujore të kryej aktivitetet siç janë; zhvillimi i planit për menaxhimin e rrezikut, si dhe identifikimin e aktiviteteve për zvogëlimin e rrezikut dhe azhurnimi i bazës së të dhënave mbi rrezikun.
- Rekomandoj që menaxhmenti i lartë i subjektit të sektorit publik dhe Komiteti i auditimit, nëse ai ekziston duhet të ndërmarrë të gjitha masat e nevojshme:
 - Për të siguruar pavarësinë e Njësisë së Auditimit të Brendshëm apo Auditorit të brendshëm dhe që menjëherë të ndërmerren masa, në rast të shkaktit të pengesave, nga cilido person në punën e Njësisë së Auditimit të Brendshëm ose auditorit të brendshëm për kryerjen e një auditimi të brendshëm sipas ligjit.
- Rekomandoj menaxhmentin e subjekteve të sektorit publik që të pranojnë dhe zbatojnë rekomandimet e dhëna nga auditimet e brendshme, marrë parasysh se ato kryhen me qëllim të ngritjes së efikasitetit të punës të subjekteve të sektorit publik, në mënyrë që të ngritet niveli i shërbimeve që u ofrohen shfrytëzuesve, përfituesve si dhe qytetarëve të Kosovës.
- Rekomandoj menaxhmentin e subjekteve të sektorit publik, të organizojnë shërbimet e auditimit të brendshëm në ndërmarrje, dhe ato shërbime të auditimit të brendshëm duhet të jenë të lira për të audituar çdo fushë të cilën ata e konsiderojnë si fushë të rrezikut për gabime materiale, edhe kur menaxhmenti mund të mos mendojë ashtu.

8. Literatura

- Hayes, Rick, Dassen, Roger, Schilder, Arnold, Eßallage, Philip, "Principles of Auditing", An Introduction to International Standards on Auditing, London, 2005.
- Braiotta, Louis Jr, Gazzay, R. Trent, Colson, Robert, Ramamoorti, Sridhar, "The Audit Committe Handbook", Neë Jersey, 2010.
- Coderra, David, "Internal Audit", Efficiency through automation, Neë Jersey, 2009.
- The Role of Auditing in Public Sector Governance ,IIA-Profesional Guidance, 2006.
- Institute of Internal Auditors:The Professional Practice Frameëork, IIA, 2009.
- Doracaku i Auditimit të Brendshëm, Ministria e Ekonomisë dhe Financave, Prishtinë, 2008.
- Ismajli, Hysen, "Auditimi dhe Menaxhimi i Rrezikut"(ligjërata), Prishtinë, 2011.
- Ismajli, Hysen, "Hyrje në shërbimet e auditimit dhe sigurisë", (ligjërata), Prishtinë, 2011.
- Mustafa, Isa, "Menaxhmenti Financiar", botimi i dytë.
- Eëhittington, O. RAY, Delaney, Patrick R, Auditing and Attestation, Neë Jersey, 2012.
- American Institute of Certified Public Accountatns, Professional Standards of Auditing, Neë York, 2003.
- Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI Audit Standards and Practical Experinece.
- Strengthening the professinalism of the indepenent auditor, AICPA, 1994.
- Panel of Audit Effectivnes, Panel on Audit Effictivnes Report Panel Recommandations, Stanford, 2000.
- Picket, K.H Spencer, "The Internal Auditing Handbook", Second Edition.
- Internal Audit Division Office of Internal Oversight Services, Audit Manual, March, 2009.