

University for Business and Technology in Kosovo

UBT Knowledge Center

Theses and Dissertations

Student Work

Fall 11-2014

KONKLuzionet dhe Raportet e Auditimit

Albulena Popaj

University for Business and Technology - UBT

Follow this and additional works at: <https://knowledgecenter.ubt-uni.net/etd>



Part of the [Business Commons](#)

Recommended Citation

Popaj, Albulena, "KONKLuzionet dhe Raportet e Auditimit" (2014). *Theses and Dissertations*. 1861. <https://knowledgecenter.ubt-uni.net/etd/1861>

This Thesis is brought to you for free and open access by the Student Work at UBT Knowledge Center. It has been accepted for inclusion in Theses and Dissertations by an authorized administrator of UBT Knowledge Center. For more information, please contact knowledge.center@ubt-uni.net.



Fakulteti për Menaxhment, Biznes dhe Ekonomi

KONKLuzionet dhe Raportet e Auditimit
Niveli Bachelor

Albulena Popaj

Nëntor / 2014
Prishtinë



Fakulteti për Menaxhment, Biznes dhe Ekonomi

Punim Diplome
Viti akademik 2011-2012

Albulena Popaj

KONKLuzionet dhe Raportet e Auditimit

Mentori: Msc. Feim Brava

Nëntor / 2014

Ky punim është përpiluar dhe dorëzuar në përmbushjen e kërkesave të pjeshme për Nivelin Bachelor

ABSTRAKT

Konkluzionet dhe Raportet e Auditimit

Tema e marrë në studim është një çështje shumë e rëndësishme për të kuptuar rolin që ka Auditimi. Auditimi është aktivitet i sofistikuar që kërkon planifikim, mbikëqyrje, kontroll dhe koordinim. Diskutimi i gjetjeve të rëndësishme të auditimit është mjaft kompleks sepse përfshinë komunikimin e aspekteve kualitative të praktikave të kontabilitetit të kompanisë, vështirësitë e hasura të auditimit, gabimet e pakorrigjuara, mosmarrëveshjet me menaxhmentin, konsultimin e menaxhmentit me kontabilistët e tjerë, çështjet në lidhje me pavarësinë e auditorëve dhe çështjet tjera signifikante. Kjo është një çështje shumë delikate pasi sa do që një shoqëri të jetë në nivelin më të lart të ndërgjegjësimit përsëri është shumë e rëndësishme që strukturat e auditimit apo kontrollit të jenë tejet profesionale dhe funksionale në nivelin më të lart të mundshëm.

Temën e kam trajtuar në këndvështrimin e dallimeve funksionale mes të dy llojeve të auditimit, të jashtëm dhe të brendshëm.

FALENDERIME DHE MIRËNJOHJE

Pas gjithë mundimeve dhe angazhimeve të bëra gjatë studimeve shfrytzoj rastin të falenderoj në këtë punim diplome.

Për rrjedhojë, do ta kufizoj vetëm me falënderimin e disa prej shumë personave, të cilët ndihmuan në përmbushjen e studimeve të mia, të cilëve do të doja t'u shprehja mirënjohjen time.

Një falënderim special shkon për profesorin tim, Mentorin: Feim Brava për ndihmën dhe mbështetjen e çmuar që më ofroi për gjatë gjithë punës sime dhe për kontributin e tij në finalizimin e punimit tim të diplomës, produkti i shumë orëve konsultimi dhe mbështetjeje nga ana e tij. Faleminderit Profesor.

Falenderoj miqtë e mi për mbështetjen që më kanë dhënë në çdo cast.

Dëshiroj, në fund të shpreh një mirënjohje të thellë për familjen time të ciles i detyrohem shumë për fillimin dhe finalizimin me sukses të këtij udhëtimi, sa të vështirë aq edhe të bukur që tashmë kulmoi me aktin final, punimin e temës së diplomës.

FALEMINDERIT TË GJITHËVE !!!

PËRMBAJTJA

LISTA E FIGURAVE	5
LISTA E TABELAVE.....	5
FJALORI I TERMAVE.....	6
1. HYRJE	7
2. SHQYRTIMI I LITERATURËS.....	10
2.1. Dokumentimi i auditimit.....	10
2.2. Letrat e punës dhe përgjegjësia e auditorëve.....	11
3. DEKLARIMI I PROBLEMIT.....	13
3.1. Konkluzionet ose përfundimet e auditimit.....	13
3.2 Hulumtimi i detyrimeve të paregjistruara.....	13
3.3 Kryerja e procedurave analitike të përfundimit.....	14
3.4 Vlerësimi i gjetjeve të auditimit.....	15
3.5 Rishikimi i auditimit.....	16
4. METODOLOGJIA.....	17
5. REZULTATET.....	18
5.1 Dosja aktuale si rezultat i përfundimit të auditimit.....	18
5.2 Çka kërkojnë më së shumti rishikuesit.....	20
5.3 Formulimi i opinionit dhe dhënia e raportit të auditimit.....	22
5.4 Raportet e auditorëve.....	23
5.4.1 Llojet e raporteve dhe pasqyrat financiare... ..	24
5.4.2 Raporti i auditorëve të pavarur.....	20
6. DISKUTIME DHE PËRFUNDIME.....	27
6.1 Auditimi i veprimtarisë dhe përfundimet.....	27
6.2 Refuzimet e lëshuara nga auditorët.....	28
7. REFERENCAT.....	32

LISTA E FIGURAVE

Figura 1. Organizimi dhe sistemimi i dosjes aktuale.....19

Figura 2. Përmbledhje e llojeve të mundshme të raporteve të auditorëve.....29

LISTA E TABELAVE

Tabela 1. Modifikimi i raportit të auditorit.....31

FJALORI I TERMAVE

AB- Auditimit i brendshëm

AJ- Auditimit i jashtëm

C & AG - Kontrollorëve dhe Audituesve të Përgjithshëm

SAI - Supreme Audit Institutions- Institucione Supreme të Auditimit

NAO - National Audit Office - Zyra Kombëtare e Auditimit

INTOSAI - Organizata Ndërkombëtare e Institucioneve Supreme të Auditimit- The International Organization of Supreme Audit Institutions

EKR - Ekspertët Kontabel të Regjistruar

PF - Pasqyrave financiare

IIA - Institutit Ndërkombëtar të Auditimi

1. HYRJE

Për të kryer një auditim të kënaqshëm, auditorëve duhet t'u jepet qasje e pakufizuar ndaj të gjitha informatave në lidhje me biznesin e klientit. Shumë nga këto informata janë konfidenciale, siç janë marzha e fitimit për çdo produkt, planet tentative për t'u bashkuar me kompanitë tjera dhe pagat e oficerëve dhe punëtorëve kyç.

Shumë nga informatat konfidenciale të marra nga auditorët regjistrohen në letrat e punës; prandaj, letrat e punës për nga natyra janë konfidenciale. *Kodi i sjelljes profesionale* i AICPA-së përfshinë një rregull që në përgjithësi e ndalon një anëtarë i cili merret me shërbime të auditimit në shpalosjen e informatave konfidenciale (të besueshme).

Në bazë të rrethanave normale, auditorët i konsiderojnë informatat konfidenciale si informata të cilat nuk duhet përhapur *jashtë* kompanisë së klientit. Por natyra konfidenciale e informatave në letrat e punës së auditorëve ka një dimension tjetër: Shpesh nuk duhet të përhapet *brenda* kompanisë së klientit. Nëse, për shembull, klienti nuk dëshiron që disa punonjës të kenë njohuri mbi nivelin e pagave të personave kyç në kompani, auditorët nuk duhet ta thyejnë këtë politikë duke i ua ekspozuar letrat e tyre të punës personave të paautorizuar.¹ Gjithashtu, letrat e punës mund të identifikojnë llogari të veçanta, degë, ose periudhat kohore të cilat duhet testuar nga auditorët; nëse u lejohet të punësuarve të klientit që të kenë njohuri mbi këto informata paraprakisht do ta dobësonte domethënien e testimeve. Auditimi është një fushë e ndryshme nga ato çka kemi mësuar deri me sot. Shumë lënde të tjera përqendrohen me shume në rregulla, teknika dhe llogaritje në përgatitjen dhe analizën e informacionit financiar. Auditimi përqendrohet më së shumti në aftësi analitike dhe llogjike të domosdoshme për të vlerësuar rëndësinë dhe besueshmërinë e sistemeve dhe proceseve përgjegjës për regjistrimin dhe përmbledhjen e informacionit financiar por dhe informacionit në përgjithësi. Në këtë mënyrë, auditimi është më shumë konceptual dhe studimi i tij ndihmon në mbledhjen dhe vlerësimin e evidencës në mënyrë që të vlerësohen deklaratimet e thëna nga të tjerët. Koncepti informacioni i besueshëm është shumë i rëndësishëm për aksionarët, menaxherët, investitorët, kreditorët, qeverinë e kështu me radhë dhe i ndihmon

¹ AICPA dhe PCAOB zakonisht përdorin termet *emetues dhe jo-emetues* për t'iu referuar kompanive publike dhe jo-publike. Emetues është ajo kompani që letrat me vlere i ka të regjistruara në SEC. Në do të përdorim termet publik/emetues dhe jo-publik/jo-emetues si sinonime përgjatë këtij libri.

ata ne marrjen e vendimeve. Auditimi ndihmon dhe siguron që informacioni të jetë i besueshëm, i verifikueshëm, i rëndësishëm dhe i raportuar në kohë.

Në shumicën e auditimeve, klienti është ai i cili ia siguron auditorëve bilancin provues punues pas regjistrimeve të zakonshme të mbylljes së fund-vitit. Para pranimit të bilancit provues si letër të tyre të punës, auditorët duhet t'i krahasojnë shumat me librin kryesorë të llogarive për të përcaktuar që bilanci provues është i saktë.

Gjatë procesit të auditimit, auditorët mund të zbulojnë lloje të ndryshme të gabimeve në pasqyrat financiare dhe në shënimet kontabël të klientit. Këto gabime mund të jenë të mëdha apo të vogla në shumë; ato mund të burojnë nga mosregjistrimi i transaksioneve ose nga regjistrimi i vlerës së gabuar; ose ato mund të burojnë nga klasifikimi joadekuat, nga prerja ose nga keqinterpretimi i transaksioneve. Kryesisht, këto gabime janë gabime aksidentale të paqëllimshme, sidoqoftë, auditorët mund të zbulojnë edhe gabime që janë si rezultat i mashtrimeve.

Për t'i korrigjuar gabimet materiale ose mashtrimet e zbuluara në pasqyrat financiare dhe shënimet kontabël të klientit, auditorët i përpilojnë ditarët e regjistrimeve korrigjuese (DRK-të), të cilat ata i rekomandojnë për t'i regjistruar në shënimet kontabël të klientit. Përveç kësaj, auditorët zhvillojnë ditarët e regjistrimeve riklasifikuese (DRR-të) për zërat të cilat edhe pse janë regjistruar në mënyrë të rregullt në shënimet kontabël, duhet të riklasifikohen për prezantim të drejtë të pasqyrave financiare të klientit. Për shembull, llogaritë e arkëtueshme me tepricë të madhe kreditore duhet të *riklasifikohen* si detyrim në bilancin e gjendjes. Regjistrimet riklasifikuese ndikojnë vetëm në prezantimin e pasqyrave financiare; prandaj, ato *nuk regjistrohen* në shënimet kontabël të klientit. Regjistrimet riklasifikuese shfaqen vetëm në letrat e punës.

Analizimi i llogarive të librit kryesor është një lloj tjetër i letrave të punës. Qëllimi i analizës është t'i tregojë ndryshimet në llogaritë e pasurive, detyrimeve, ekuitetit, të hyrave, ose shpenzimeve gjatë vitit aktual. Nëse disa nga ndryshimet marrë individualisht janë jo-materiale, atëherë ato mund të regjistrohen si zë në vete në letrën e tillë të punës.

Analizat e llogarive janë shumë të dobishme në zbulimin e atyre llogarive të cilat kanë pasur shumë pak transaksione gjatë vitit. Për shembull, llogaritë e patundshmërive, llogaritë e detyrimeve afat-gjata, llogaritë e ekuitetit dhe fitimet e mbajtura.

Për ta analizuar një llogari të librit kryesor, auditorët së pari listojnë balancën (saldon, tepricën) fillestare dhe theksojnë natyrën e elementeve të cilat e përbëjnë këtë balancë.

Pastaj, auditorët listojnë dhe investigojnë natyrën e të gjitha hyrjeve në debi dhe kredi gjatë periudhës së audituar. Këto hyrje (regjistrime kontabël), kur bashkohen me balancën fillestare, prodhojnë një shumë e cila paraqet balancën (saldon) e llogarisë në fjalë. Nëse gjatë analizës zbulohen gabime ose lënie anash të transaksioneve të rëndësishme, regjistrimet e domosdoshme korrigjuese të aprovuara nga klienti futen në letrat e punës për të dhënë balancën e korrigjuar të kërkuar për pasqyrat financiare.

Shpeshherë, auditorët dëshirojnë të verifikojnë marrëdhënien ndërmjet vlerave të siguruara nga burime të ndryshme. Kur ata bëjnë një gjë të tillë, ata sigurojnë ose i përgatisin letrat e punës të njohura si barazime (rakordime apo reconcilime). Këto barazime grumbullojnë evidencë lidhur me saktësinë e njërës apo të dyja shumave dhe janë të rëndësishme për auditimin e shumë llogarive, përfshirë paranë, llogaritë e arkëtueshme, dhe stoqet.

2. SHQYRTIMI I LITERATURËS (HISTORIKU)

2.1. Dokumentimi i auditimit

Dokumentimi i auditimit, gjithashtu i njohur si letrat e punës, përfshinë dokumentimin e procedurave të kryera, evidencën relevante të grumbulluar, dhe konkluzionet e

arritura nga auditorët. “Dokumentimi i Auditimit,” kërkon që dokumentimi i auditimit të ofrojë mbështetje kryesore për (1) dokumentimin që auditorët e kanë kryer punën e tyre në përputhje me parimet e përgjithshme të pranuar të auditimit, dhe (2) opinionin e shprehur për pasqyrat financiare. Përveç këtyre objektivave primare, dokumentimi i auditimit gjithashtu shërben për të kryer këto

funksione:

- U shërben si ndihmë auditorëve të rinj gjatë planifikimit dhe kryerjes së auditimit; gjithashtu shërben si dokument i çështjeve kryesore për auditimet e ardhshme.
- U shërben si ndihmë anëtarëve të grupit të auditimit të cilët janë përgjegjës për mbikëqyrjen dhe rishikimin e kualitetit të punës së kryer.
- E demonstroi përgjegjësinë e anëtarëve të ndryshëm të grupit të auditimit për punën e kryer.
- U shërben si ndihmë (1) rishikuesve të brendshëm të kontrollit të kualitetit të kompanisë, (2) inspektuesve ose individëve gjatë rishikimit të kolegëve, dhe (3) auditorëve të ardhshëm gjatë kryerjes së detyrave të tyre.

2.2. Letrat e punës dhe përgjegjësia e auditorëve

Dosja e auditimit përmban letrat e punës së një angazhimi të caktuar dhe shënimet kryesore të punës së kryer nga auditorët gjatë procesit të auditimit. Nëse auditorët akuzohen për pakujdesi, atëherë letrat e punës të përfshira në dosjen e auditimit do të jenë dëshmia kryesore për hedhjen poshtë të akuzave. Edhe pse dokumentimi i auditimit i përgatitur në mënyrë të duhur do t'i ndihmojnë auditorëve gjatë padive të ndryshme, dokumentimi jo i

përgatitur mirë do të punojë kundër tyre.

Nëse padia ngritët kundër auditorëve, palët paditëse do ta kërkojnë dokumentimin e auditimit për ta analizuar atë më në hollësi, duke kërkuar kështu kontradikta të ndryshme, lënie anash të procedurave, ose ndonjë evidencë pakujdesie apo mashtrimi. Kjo mundësi sugjeron që çdo kompani e auditimit pas çdo angazhimi për auditim ta bëjë një rishikim kritik të dokumentimit të tij të auditimit. Gjatë këtij rishikimi, auditorët duhet ta kenë ndërmend që çfarëdo raporti kontradiktor mund të përdoret më vonë si dëshmi për të mbështetur akuzat kundër auditorëve.

Sa gjatë duhet të ruhet dokumentimi i auditimit? Standardet profesionale kërkojnë jo më pak se pesë vjet, ndërsa Akti Sarbanes Oxley i vitit 2002 kërkon nga auditorët që ti mbajnë dokumentet për shtatë vjet. Si rrjedhim për kompanitë publike, auditorët duhet t'i mbajnë (ruajnë) letrat e punës për shtatë vjet, por ata mund t'i shkatërrojnë letrat e punës të ruajtura pas pesë vitesh nëse klienti është kompani jo-publike (private).

Ndryshimi i dokumentimit të auditimit pas datës së raportit të auditimit

Auditorëve u lejohen 60 ditë pas datës së lëshimit të raportit të auditimit (data kur klientit i jepet e drejta e përdorimit të raportit) ta kompletojnë dosjen e auditimit përmes grumbullimit të letrave finale dhe të kompletuara të punës. Gjatë kësaj periudhe ata duhet t'i kryejnë procedurat rutinore të mbledhjes së dokumenteve siç janë fshirja ose largimi i dokumenteve të zëvendësuar si dhe klasifikimin, sistemimin dhe ndër-referencimin e letrave finale të punës. Ata gjithashtu mund të nënshkruajnë në listën e nënshkrimeve ku mund t'i shtojnë të gjithë informatat të cilat i kanë pranuar pas datës së raportit të auditimit (p.sh., letër-konfirmimet origjinale të cilat më parë i kishin pranuar.

Auditimi nuk është i kufizuar vetëm në ekzaminimin e shënimeve financiare dhe letrat e punës nuk janë të kufizuara vetëm në skedule dhe analiza. Përgjatë procesit të auditimit, auditorët mund të mbledhin materiale tepër shpjeguese për të mbështetur raportin e tyre. Një shembull i thjeshtë është kopja e minutave të mbledhjes së aksionarëve dhe drejtorëve. Shembuj tjerë të dokumenteve mbështetëse përfshijnë kopjet e rregullave dhe ligjeve të inkorporimit; kopje të kontratave të rëndësishme, marrëveshjet e obligacioneve dhe kredive; konfirmimet e auditimit dhe letërpërfaqësimet nga klienti dhe avokatët e tyre.

Auditorët në përgjithësi i mbajnë dy dosje të letrave të punës për çdo klient (1) dosjen aktuale për secilin auditim dhe (2) dosjen permanente të shënimeve relativisht të Organizimi i pandryshueshme. Dosja aktuale i përket vetëm auditimit të një viti ndërsa dosja letrave të punës permanente përmban gjëra si kopjet e korporatës, të cilat janë në interes për

auditimet e vazhdueshme.

Analizat e llogarive të cilat tregojnë ndryshime shumë të vogla gjatë periudhës nën auditim përfshihen gjithashtu në dosjen permanente. Këto llogari mund të përfshijnë llogaritë e tokës, ndërtesave, zhvlerësimin të akumuluar, investimeve afatgjata, detyrimeve afatgjata, aksioneve dhe llogaritë tjera të ekuitetit. Investigimi fillestar i këtyre llogarive duhet zakonisht të përfshijë transaksionet e më shumë se të një viti. Kur këto analiza të përfundojnë, puna e kërkuar në ekzaminimet e mëtutjeshme do të jetë e kufizuar në rishikim të transaksioneve vetëm të vitit aktual. Prandaj, dosja permanente është paisje që e kursen kohën sepse ndryshimet aktuale në disa nga llogaritë kanë nevojë vetëm të shtohen në letrat permanente pa pasur nevojë që të rishfaqen në letrat aktuale të punës. Natyrisht që këto letra të punës duhet të ndër-referencohen në mënyrë adekuate për të treguar se ku mund të gjindën saktësisht informatat e tilla në dosjën permanente.²

² Dr.Hysen Ismajli, “Auditimi”, Prishtinë 2010, faqe 2

3. DEKLARIMI I PROBLEMIT

3.1 Konkluzionet ose Përfundimet e Auditimit

Raporti i auditorëve nuk duhet të datohet para datës kur auditorët të kenë grumbulluar evidencë të mjaftueshme dhe të duhur (adekuate). Kjo datë zakonisht është dita e fundit e punës në terren por mund të jetë edhe ndonjë datë e mëvonshme. Prandaj, opinionimi i auditorëve në lidhje me pasqyrat financiare bazohet në tërë evidencën e grumbulluar nga auditorët deri në datën e raportit të auditimit dhe informatat e tjera të cilat i hasin auditorët ndërmjet asaj date dhe datës së publikimit të pasqyrave financiare. Për të qenë efektiv, disa nga procedurat e shpjeguara në kapitujt paraprak nuk mund të realizohen para përfundimit të auditimi. Ndër procedurat e tilla janë:

1. Hulumtimi i detyrimeve të peregjistruara.
2. Rishikimi i minutave të mbledhjeve të bordit të drejtorëve.
3. Kryerja e procedurave analitike përfundimtare.
4. Kryerja e procedurave për të identifikuar humbjet kontingjente.
5. Rishikimi i ngjarjeve pasuese (pas datës së bilancit të gjendjes).

Sigurimi i letër përfaqësimit.

3.2 Hulumtimi i Detyrimeve të peregjistruara

Auditorët duhet të jenë vigjilent në lidhje me llogaritë e pagueshme të peregjistruara. Hulumtimi i detyrimeve të peregjistruara përfshinë procedurat e realizuara afër datës së raportit të auditimit, siç janë ekzaminimet e pagesave në para pas datës së bilancit të gjendjes. Këto procedura janë të dizajnuara për identifikimin e detyrimeve të cilat kanë ekzistuar në datën e bilancit të gjendjes por nuk janë regjistruar si detyrime në pasqyrat financiare të klientit.

Auditorët duhet t'i rishikojnë minutat e mbledhjeve të bordit të drejtorëve dhe aksionarëve, përfshirë edhe mbledhjet e organeve tjera të bordit të drejtorëve si që janë komiteti i auditimit dhe komiteti i investimeve.³Rishikimi i tillë përfshinë të gjitha mbledhjet e

³ Njesia qendore e harmonizimit për Auditimin e Brendshëm, F. Financave, *Bazat e auditimit te brendshem*, 2010, Gazeta Zyrtare, Tiranë, fq. 3

mbajtura deri në datën e raportit të auditimit. Për përfundimin e auditimit, auditorët duhet të përcaktojnë se janë marrë në konsideratë të gjitha minutat e mbledhjeve, përfshirë minutat e mbledhjeve të realizuara pas datës së bilancit të gjendjes.

3.3 Kryerja e procedurave analitike te përfundimit

Procedurat analitike duhet të kryhen si gjatë fazës së planifikimit ashtu edhe gjatë fazës së përfundimit të auditimit. Procedurat analitike të realizuara si pjesë e rishikimit të përgjithshëm i ndihmojnë auditorëve në vlerësimin e validitetit të konkluzioneve të arritura, përfshirë këtu edhe opinionin e auditimit. Rishikim final mund të identifikojë fushat të cilat duhet të ekzaminohen edhe më tuje.. SAS Nr. 99, “Manja në Konsideratë e Mashtrimeve gjatë Auditimit të Pasqyrave Financiare,” kërkon nga auditorët që të vlerësojnë nëse procedurat e kryera analitike si pjesë e procedurave thelbësore ose si pjesë e fazës së rishikimit të përgjithshëm japin ndonjë indikacion të rreziqeve të reja të gabimeve materiale nga mashtrimet.

Gabimet e identifikuar nga auditorët mund të përfshijnë shuma të gabimeve të cilat janë të njohura (faktike) ose të pritura. Gabimet e njohura (faktike) përfshijnë gabimet specifike të identifikuar gjatë procesit të auditimit (p.sh., shuma e gabimit të identifikuar nga konfirmimi i llogarive të arkëtueshme). Gabimet e pritshme mund të jenë si rezultat i ekstrapolimit nga evidenca e auditimit ose diferenca në vlerësimet kontabël:

-Ekstrapolimi i diferencave përfshinë gabimet e projektuara në bazë të mostrimit. Për shembull, nëse vlera kontabël e llogarive të arkëtueshme është \$6,250,000 dhe auditorët, nëpërmjet mostrimit, vlerësojnë që shuma e audituar e llogarive të arkëtueshme është \$6,100,000, atëherë gabimi i projektuar do të jetë \$150,000 (\$6,250,000 - \$6,100,000). Sidoqoftë, kjo shumë duhet të zvogëlohet për shumën e gabimit të njohur (gabimet specifike të identifikuar gjatë testimit të mostrës).⁴

- Diferencat në vlerësimet kontabël përfshijnë diferencat ndërmjet gjykimit të menaxhmentit dhe të auditorëve në lidhje me shumat adekuate të vlerësimeve kontabël. Për këto zëra, gabimi i vlerësuar (i pritur) është diferenca ndërmjet vlerësimit të menaxhmentit dhe shumë së përafërt të cilën auditorët e konsiderojnë si të arsyeshme. Për shembull, menaxhmenti

⁴ Ligji për Themelimin e Zyrës së Auditorit të Përgjithshëm dhe Zyrës së Auditimit të Kosovës, Nr. 03/L-075.

mund ta ketë vlerësuar detyrimin e kompanisë ndaj garancioneve të dhëna në vlerë prej \$90,000 ndërsa sipas auditorëve vlera e përafërt e detyrimit është ndërmjet shumës \$120,000 dhe \$140,000. Gabimi i prituri në këtë shembull është \$30,000 (\$120,000 - \$90,000).

Auditorët duhet të kërkojnë nga menaxhmenti që ti korrigjojnë të gjitha gabimet e njohura (faktike) materiale. Kur auditorët i identifikojnë gabimet e pritura nëpërmjet metodës së ekstrapolimit të diferencave, atëherë ata duhet të kërkojnë nga menaxhmenti që ti ekzaminonjë llogaritë e përfshira në mënyrë që t'i identifikojnë dhe të korrigjojnë të gjitha gabimet tjera të cilat mund të identifikohen. Kur vlerësimet kontabël përfshijnë gabime të pritura (të mundshme), atëherë auditorët duhet të kërkojnë nga menaxhmenti që të rishikojnë supozimet dhe metodat e përdorura gjatë zhvillimit të vlerësimeve të tyre (p.sh., lejimi për llogaritë e dyshimta).

3.4 Vlerësimi i gjetjeve të auditimit

Siç është theksuar më parë, auditorët do të kërkojnë që menaxhmenti të regjistroj të gjitha korrigjimet e duhura në mënyrë që të korrigjohen të gjitha gabimet. Në rastet kur menaxhmenti refuzon t'i korrigjoj këto gabimet, atëherë auditorët duhet të vlerësojnë rëndësinë apo peshën e tyre. Të gjitha gabimet e njohura (faktike) *materiale* duhet të korrigjohen, ose përndryshe auditorët nuk mund të japin opinion të pakualifikuar në lidhje me pasqyrat financiare. Gjatë vlerësimit, nëse gabimet individuale janë materiale, auditorët marrin në konsideratë faktorët kualitativ dhe kuantitativ. Për shembull, transaksioni në vlerë prej \$10,000 me palët e lidhura mund të konsiderohet material për një klient të caktuar, ndërsa ekzistimi i gabimit të njëjtë në lidhje me llogaritë e arkëtueshme mund të mos konsiderohet material. Gabimet jomateriale të cilat identifikohen nga auditorët dhe të cilat nuk korrigjohen nga klienti akumulohen në një letër të punës e cila titullohet “Regjistrimet Korrigjuese të Anashkaluara”⁵

⁵ Shih nenin 47 dhe 48 të Ligjit për Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë, Nr. 03/L048

3.5 Rishikimi i Auditimit

“Planifikimi dhe Mbikëqyrja,” thekson që “puna e kryer ngasecili asistent (punonjës fillestar) duhet të rishikohet (kontrollohet) për të përcaktuar se a është kryer në mënyrë të duhur dhe për të vlerësuar nëse rezultatet janë konsistente me konkluzionet e prezantuara në raportin e auditimit.” Rishikimi i punës së auditorëve kryesisht bëhet nëpërmjet rishikimit të letrave të punës. Auditorët me përvojë kryesisht gjatë tërë procesit të auditimit i rishikojnë letrat e punës të kryera nga pjesëmarrësit e ekipit të auditimit.

Përderisa partnerët dhe menaxherët e auditimit zakonisht komunikojnë me auditorët me përvojë dhe pjesëmarrësit tjerë në ekipin e auditimit, rishikimi i letrave të punës nga ata zakonisht nuk bëhet deri në përfundimin (ose pas përfundimit) e punës në terren. Partnerët dhe menaxherët e auditimit ndajnë kohë të caktuar për t’iu përkushtuar atyre llogarive të cilat paraqesin rrezik më të lartë të gabimeve materiale, si për shembull vlerësimet e dëmtimit të stoqeve dhe garancioneve të pagueshme. Gjithashtu, duhet t’i ipet konsideratë përfundimtare faktit nëse rezultatet e procedurave të kryera përgjatë tërë procesit të auditimit, përfshirë edhe rezultatet e procedurave në lidhje me përfundimin e auditimit, identifikojnë rrethana ose ngjarje të cilat tregojnë që mund të ekzistoj dyshim i madh në lidhje me aftësinë e klientit të likuide të klientit. Së fundi, nëse në bazë të politikave të kontrollit të cilësisë së kompanisë kërkohet rishikim i auditimit nga një parter i dytë, atëherë ky rishikim zakonisht bëhet para dhënies së raportit të auditimit.

Pas lëshimit të raportit të auditimit, auditorët mund të hasin në evidencë e cila tregon që pasqyrat financiare të klientit përmbajnë gabime materiale ose që shpalosjet e shënimeve shpjeguese janë të mangëta. Auditorët menjëherë duhet t’i ekzaminojnë evidencat e tilla. Nëse auditorët përcaktojnë që faktet e identifikuar janë materiale dhe ato kanë ekzistuar në datën e raportit të auditimit, atëherë duhet ta këshillojnë klientin që t’i njoftoj të gjitha palët e interesuara në lidhje me faktet e tilla. Nëse klienti refuzon që të bëjë shpalosjen e këtyre fakteve, atëherë auditorët duhet ta informojnë secilin anëtarë të bordit të drejtorëve në lidhje me refuzimin. Ata gjithashtu duhet të njoftojnë agjencitë rregulatore, dhe nëse është e mundur, secilin person i cili mund të mbështetet në pasqyrat financiare të audituara.⁶

⁶ Shih nenin 157 të Kushtetutës së Republikës së Kosovës dhe nenin 8 të Ligjit 03/L-075 për Themelimin e Zyrës së Auditorit të Përgjithshëm.

4. METODOLGJIA

Në hartimin e dallimeve mes konkluzioneve dhe raporteve të auditimit në këtë punim diplome, kam përdorur këtë metodologji pune:

Fillimisht po shtrojë përshkrimet e të dyja llojeve e auditimeve, duke përdorur metodat analitike dhe empirike të interpretimit të konkluzioneve dhe raporteve.

Për këtë qëllim kam shfrytëzuar literaturat dhe punimet editoriale në lidhje me trajtimin e veprimtarisë së autorit.

5. REZULTATET

5.1 Dosja aktuale si rezultat i perfundimit të Auditimit

Raporti i auditorëve në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare është i mbështetur nga letrat e punës të cilat gjenden në dosjen aktuale. Shumë kompani të auditimit e panë të udhës që ta sistemojnë dosjen aktuale sipas llogarive të pasqyrave financiare të klientit. Letrat administrative të punës kryesisht vendosën në fillim të dosjes aktuale, përfshirë edhe një draft të pasqyrave financiare dhe një të raportit të auditimit. Këto letra të punës përcillen me në bilanc provues punues dhe ditarë të regjistrimeve korigjuese dhe riklasifikuese. Pjesa e mbetur e dosjes aktuale përmban letra të punës të cilat mbështesin balancat dhe përfaqësimet tjera në pasqyrat financiare të klientit. Së pari fillohet me letrat e punës për llogaritë e pasurive dhe vazhdohet me letrat e punës për detyrimet, llogaritë e ekuitetit dhe përfundon me llogaritë e të hyrave dhe shpenzimeve.

Çdo letre të punës në dosje i caktohet një indeksnumër, dhe informatat janë kështu të lidhura përmes sistemit të ndër-referencimit. Në këtë mënyrë, ai i cili rishikon letrat punës mund t'i ndërlidhë prapa shumat nga bilanci provues punues me letrat mbështetëse të punës. Figura 1. ilustron sistemin e ndër-referencimit dhe sistemimin tipik të dosjes aktuale.

Dosja permanente

Dosja permanente shërben për këto tri qëllime:

- (1) të rifreskojë memorien e auditorëve për zërat e aplikueshme në një periudhe shumë vjeçare;
- (2) t'i ofrojë stafit të rinj ndihmës një përmbledhje të shkurtër të politikave dhe organizimit të klientit dhe
- (3) t'i ruaj letrat e punës lidhur me zërat të cilët tregojnë ndryshime shumë të vogla, në mënyrë që të eliminohet nevoja për përgatitje të tyre çdo vit.

Shumë nga informatat e përfshira në dosjen permanente grumbullohen gjatë procesit të auditimit për herë të parë të pasqyrave financiare të klientit. Një pjesë e madhe e kohës shpenzohet gjatë auditimit të parë për mbledhjen dhe vlerësimin e informatave mbi biznesit,

siq janë kopjet e ligjeve të aplikueshme, lizingjet, marrëveshjet mbi patentat, planet pensionale, kontratat e punës, kontratat afatgjata të ndërtimit, palët e lidhura, plani kontabël i llogarive dhe deklaratat tatimore vjetore të viteve të kaluara.

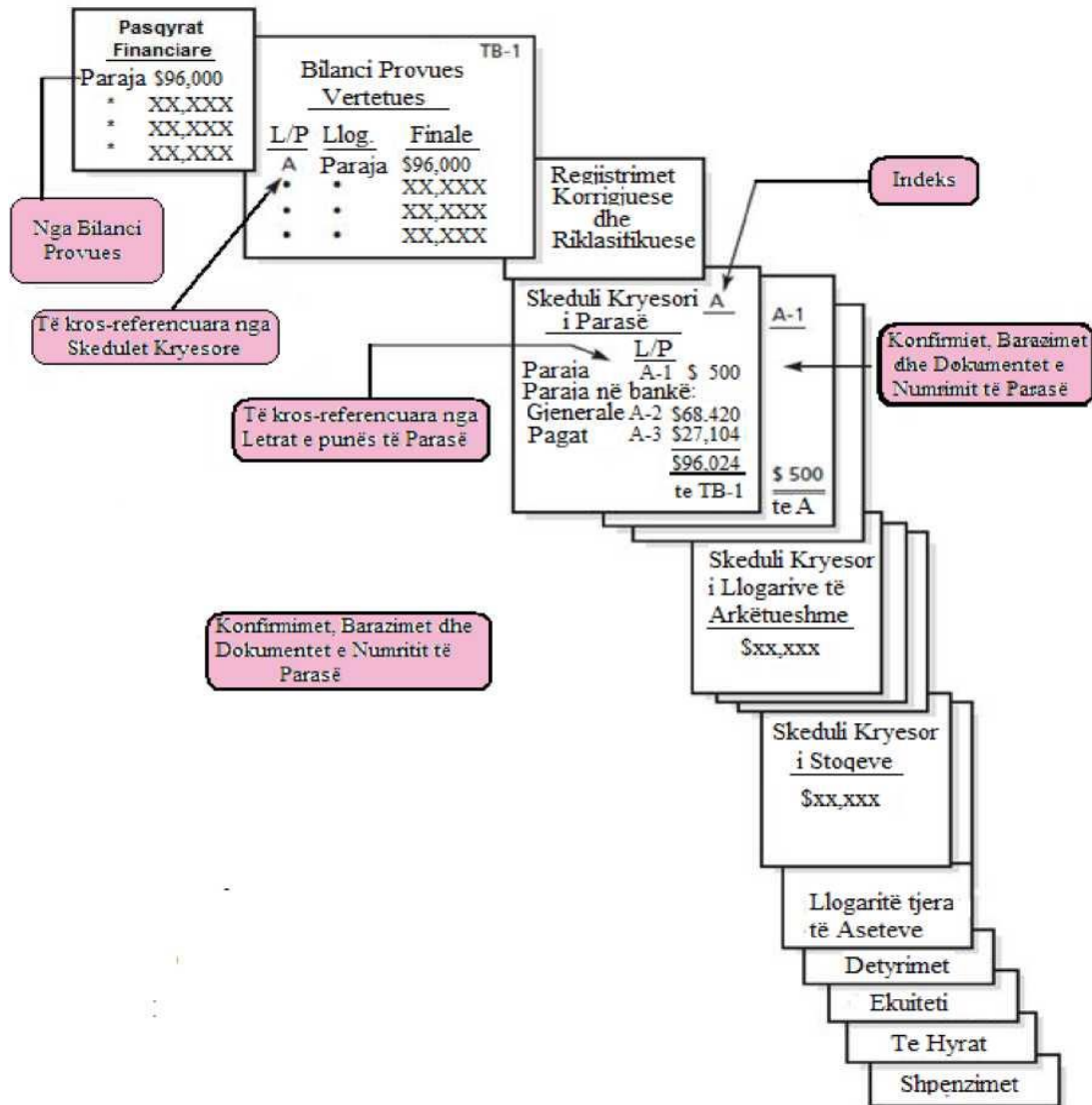


Figura 1. Organizimi dhe sistemimi i dosjes aktuale

Burumi: Njesia qendore e harmonizimit për Auditimin e Brendshëm, F. Financave, Bazat e auditimit te brendshem, 2010. Gazeta Zyrtare, Tiranë.

5.2 Çka kërkojnë më së shumti rishikuesit?

Të gjithë rishikuesit dëshirojnë të shohin që letrat e punës ta dokumentojnë auditimin në mënyrë të përshtatshme. Rishikimi nga auditori me përvojë përfshin kryesisht çështjet teknike dhe në përgjithësi kryhet menjëherë pas kompletimit të letrës individuale të punës. Auditorët me përvojë kërkojnë kryesisht të shohin që stafi ndihmës si i ka kryer procedurat e auditimit ashtu siç është kërkuar dhe që gjetjet e tyre dhe konkludimet a janë shprehur në mënyrë të qartë.

Rishikimet nga menaxherët dhe partnerët zakonisht kryhen gjatë përfundimit të angazhimit, në kohën kur rishikuesi mund t'i ekzaminojë në të njëjtën kohë të gjitha letrat e punës. Këta rishikues kryesisht janë të interesuar të përcaktojnë që auditimi është kryer në përputhje me parimet e përgjithshme të pranuar të auditimit dhe që letrat e punës e mbështesin raportin e auditorëve në lidhje me pasqyrat financiare. Ekzistojnë disa përparësi në rishikimin e të gjitha letrave të punës menjëherë. Rishikuesi mund të arrijë të kuptojë që të gjitha letrat e punës kanë “lidhshmëri” ndërmjet vete, përkatësisht shumat janë sjellë përpara nga një letër e punës tek tjetra në mënyrë të duhur. Siç e kemi theksuar më herët në këtë kapitull, këta rishikues duhet në mënyrë kritike të kërkojnë ndonjë jokonsistencë, lënie anash të transaksioneve të ndryshme, të cilat mund të mbështesin pohimet e palëve paditëse për kryerjen e auditimit në mënyrë të pakujdesshme. Gjithashtu, rishikuesit duhet të marrin në konsideratë faktin nëse disa nga diskrepancat jomateriale të cilat kanë kaluar pa korrigjime munden në mënyrë *kumulative* të kenë efekt material mbi pasqyrat financiare.

Qëllimi i *rishikimit nga një partner i dytë* është që të ofrojë siguri që të gjitha politikat e *kontrollit të kualitetit* të kompanisë së auditimit janë zbatuar, e gjithashtu edhe që të ofrojë një “opinion të dytë” që auditimi është kryer në përputhje me parimet e përgjithshme të pranuar të auditimit. Rishikimi nga partneri i dytë, ndonjëherë i quajtur edhe *rishikim i ftohtë*, kryesisht kryhet nga një partner pa ndonjë lidhje profesionale ose personale me klientin në fjalë. Kompania e auditimit e cila ka shumë degë, mund të sjellë partnerë nga degët e ndryshme për të kryer këtë rishikim. Raporti i auditorit nuk nënshkruhet pa u “nënshkruar” letrat e punës nga të gjithë rishikuesit e lartpërmendur.

Pra këtu kuptohet se çdo konkluzion çdo raport që bëhet në auditim bëhet për qëllime të evidences së letrave dhe procesit të mbarvajtur.

1. Standardi i tretë i punës në terren kërkon nga auditorët të sigurojnë evidencë të mjaftueshme dhe të duhur të auditimit për të mbështetur opinionin e tyre të auditimit. Mjaftueshmëria e mat sasinë e evidencës së auditimit. Përshtatshmëria e evidencës lidhet me relevancën dhe besueshmërinë e evidencës në ofrimin e ndihmës për zbulimin e gabimeve në tepricat llogarive, në transaksione, dhe në shpalosje. Mjaftueshmëria dhe përshtatshmëria e evidencës së auditimit janë të ndërlidhura dhe shpiejnë në vendime të auditimit bazuar në *natyrën* e evidencës së auditimit të mbledhur, *kohëzgjatjen* dhe *shtirjen* e tyre.

2. Evidenca e auditimit sigurohet për të reduktuar rrezikun e auditimit—rrezikun që auditorët do të dështojnë në modifikimin e opinionit të tyre në lidhje me pasqyrat financiare të cilat posedojnë gabime materiale. Pasi pasqyrat financiare përmbajnë një seri të pohimeve nga menaxhmenti, auditorët të sigurojnë evidencë të mjaftueshme dhe të duhur për secilin pohim të rëndësishëm të pasqyrave financiare.

3. Rreziku i auditimit në nivel të tepricës së llogarive, grupeve të transaksioneve, dhe shpalosjeve përbëhet nga (a) rreziku i ekzistimit të gabimit në nivel të pohimeve (i përbërë nga rreziku inherent dhe ai i kontrollit) dhe (b) rreziku që auditorët nuk do t'i zbulojnë gabimet (rreziku i mos-zbulimit). Auditorët e sigurojnë evidencën e auditimit për të *vlerësuar* rrezikun e gabimeve materiale dhe për të *kufizuar* rrezikun e moszbulimit.

4. Auditorët kryejnë procedurat e auditimit për të siguruar evidencë të auditimit të cilat do t'i lejojnë ata që të nxjerrin konkluzione të arsyeshme nëse pasqyrat financiare të klientit ndjekin parimet e përgjithshme të pranuar të kontabilitetit. Auditimi përbëhet nga (a) procedurat e vlerësimit të rrezikut (të sigurohet njohja e mjaftueshme e entitetit dhe mjedisit ku vepron ai, (b) testet e kontrolleve (të testohet efektiviteti i operimit të kontrolleve), dhe (c) procedurat thelbësore (të zbulohen gabimet materiale në nivel të pohimeve relevante). Testet e kryera si kundërpërgjigje të vlerësimit të rrezikut njihen ndryshe *siprocedurat e mëtutjeshme të auditimit*.

5. Procedurat thelbësore përfshijnë testet e detajeve dhe procedurat analitike. Testet e detajeve kryesisht përfshijnë testimin e dokumenteve të cilat i mbështesin tepricat e llogarive, transaksione, dhe shpalosjet. Procedurat thelbësore analitike kryesisht ofrojnë evidencë lidhur me tepricat e llogarive, transaksionet, dhe shpalosjet, përmes analizës së marrëdhënieve ndërmjet të dhënave. Procedurat analitike realizohen gjithashtu për t'u ndihmuar auditorëve gjatë vlerësimit të rrezikut dhe gjatë rishikimit të përgjithshëm të informatave financiare në fazën e kompletimit të auditimit.

6. Auditorët duhet të jenë shumë të kujdesshëm gjatë auditimit të llogarive të pasqyrave financiare të cilat varen nga vlerësimet e bëra nga menaxhmenti, siç janë lejimet për llogaritë e dyshimta. Rreziku inherent i këtyre llojeve të llogarive është kryesisht shumë më i madh se sa i llogarive tjera të pasqyrave financiare.

7. Dokumentimi i auditimit paraqet një lidhje ndërmjet të dhënave kontabël të klientit dhe raportit të auditorëve. Ky dokumentim është pronë e auditorëve dhe kryesisht përdoret për të ilustruar pajtueshmërinë e auditorëve me standardet profesionale dhe të mbështesë opinionin e auditorëve. Funkcionet tjera të dokumentimit të auditimit përfshijnë ofrimin e ndihmës gjatë planifikimit dhe kryerjes së auditimit; lehtësimin e mbikëqyrjes dhe rishikimit të auditimit; ofron regjistër të çështjeve relevante për auditimet e ardhme; mundëson auditorët tjerë të kryejnë rishikime dhe inspektime të auditimit.

5.3 Formulimi i opinionit dhe dhënia e raportit të auditimit

Pas kryerjes së të gjitha procedurave të diskutuara më sipër, auditorët do të jenë të gatshëm për përpilimin e raportit të auditimit. Vetëm kur auditorët të kenë:

siguruar evidencë të mjaftueshme dhe të duhur në lidhje me pajtueshmërinë e pasqyrave financiare me parimet e përgjithshme të pranura të kontabilitetit dhe nëse auditimi është bërë në pajtueshmëri me parimet e përgjithshme të pranura të auditimit, si dhe nëse auditorët nuk kanë kufizim të fushëveprimit, mund të japin opinion të pakualifikuar në lidhje me pasqyrat financiare. Nëse paraqiten rrethana të ndryshme (p.sh., ndryshimi në parimet e kontabilitetit, dyshimi mbi aftësinë e klientit për të vazhduar aktivitetin e tij dhe përfshirja e auditorëve të tjerë), atëherë raportit të auditimit mund t'i shtohet një paragrafi shpjegues.

Auditorët duhet t'ia komunikojnë çështjet në lidhje me mashtrimet, aktet ilegale, rrethanat e raportueshme, dhe çështjet tjera të caktuara, komitetit të auditimit ose grupeve tjera ekuivalente të cilët janë përgjegjës për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar.

Diskutimi i gjetjeve të rëndësishme të auditimit është mjaft kompleks sepse përfshinë komunikimin e aspekteve kualitative të praktikave të kontabilitetit të kompanisë, vështirësitë e hasura të auditimit, gabimet e pakorrigjuara, mosmarrëveshjet me menaxhmentin, konsultimin e menaxhmentit me kontabilistët e tjerë, çështjet në lidhje me pavarësinë e auditorëve dhe çështjet tjera signifikante.

5.4 Raportet auditorëve

Shprehja e opinionit të pavarur në lidhje me prezantimin e drejtë të pasqyrave financiare paraqet shërbimin më të shpeshtë të sigurisë të cilin e ofrojnë kompanitë e auditimit. Ky opinion, i cili shprehet në raportin e auditorëve, i ofron shfrytëzuesve të pasqyrave financiare *siguri të arsyeshme* që pasqyrat financiare janë në përputhje me parimet e përgjithshme të pranuarra të kontabilitetit.⁷ Në mënyrë që shfrytëzuesit e pasqyrave financiare ti kuptojnë të gjitha implikimet e opinionit të auditorëve, është e rëndësishme që raporti të jetë në përputhje me standardin e katër të raportimit, i cili thotë:

Në raportin e auditimit auditori duhet që *ose ta shprehë opinionin lidhur me pasqyrat financiare, marrë në tërësi, ose të deklarojë që nuk mund ta shprehë një opinion të tillë*. Në rastet kur auditori nuk mund ta shprehë opinionin e tij atëherë ai duhet të deklarojë arsyet e tij në raportin e auditimit për një veprim të tillë. Në të gjitha rastet kur emri i auditorit është i lidhur me pasqyrat financiare, auditori qartë duhet të tregojë qartazi në raportin e auditimit karakterin e punës së auditorit si dhe nivelin e përgjegjësisë që ai ndërmerr.

Më herët pamë që raporti standard i auditorëve është në përputhje me këtë standard të raportimit duke (1) deklaruar që auditimi është kryer në pajtim me parimet e përgjithshme të auditimit dhe (2) shprehur opinionin në lidhje me prezantimin e drejtë të pasqyrave financiare në pajtim me parimet e përgjithshme të pranuarra të kontabilitetit.

Sidoqoftë, nëse ekzistojnë gabime materiale në pasqyrat financiare të klientit ose kufizime në kryerjen e auditimit, ose nëse ekzistojnë rrethana tjera të pazakonshme për të cilat shfrytëzuesit e pasqyrave financiare duhet të informohen, atëherë auditorët *nuk mund* të lëshojnë raporte standarde të auditimit. Në vend të kësaj, ata duhet ta modifikojnë me kujdes raportin e tyre në mënyrë që ti bëjnë të njohura, për shfrytëzuesit e pasqyrave të audituara financiare, këto probleme ose rrethana.

⁷ Njesia qendore e harmonizimit për Auditimin e Brendshëm, F. Financave, *Bazat e auditimit të brendshëm*, 2010, Gazeta Zyrtare, Tiranë, fq. 8

5.4.1 Llojet e raporteve dhe Pasqyrat financiare

Llojet e raporteve të lëshuara nga auditorët

Llojet e ndryshme të raporteve të cilat auditorët mund ti lëshojnë në mënyrë që ta theksojnë qartazi karakterin e punës së tyre dhe nivelin e përgjegjësisë së tyre.

Faza raportuese e një auditimi fillon kur auditorët e pavarur e përfundojnë punën e tyre në terren dhe ia propozojnë klientit të gjitha korrigjimet e nevojshme të pasqyrave financiare. Para përpilimit të raportit të tyre, auditorët do të rishikojnë formën dhe përmbajtjen e pasqyrave financiare të përgatitura nga klienti ose auditorët i përgatisin pasqyrat financiare në emër të klientëve të tyre.

Pasqyrat financiare bazike për të cilat raportojnë auditorët e pavarur zakonisht janë bilanci i gjendjes, pasqyra e të ardhurave, pasqyra e fitimit të mbajtur si dhe pasqyra e rrjedhjes së parasë. Në disa raste, pasqyra e fitimit të mbajtur bashkohet me pasqyrën e të ardhurave. Me fjalë të tjera, pasqyrat e fitimit të mbajtur zgjerohen në pasqyrën e kapitalit aksionar. Pasqyrat financiare zakonisht prezantohen në formë krahasuese për vitin vijues dhe së paku një vit paraprak dhe përfshijnë shënimet shpjeguese. Pasqyrat financiare për korporatën mëmë zakonisht konsolidohen me ato të bijave.

Për të qenë në pajtuesmëri me parimet e përgjithshme të kontabilitetit, pasqyrat financiare përfshirë edhe shënimet shpjeguese, duhet të shpalosin të gjitha çështjet të cilat janë të nevojshme për shfrytëzuesit për interpretimin e tyre. Njëjtë sikurse poshtëshënimet e një libri që janë pjesë integrale e librit, gjithashtu edhe shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare janë pjesë integrale e pasqyrave financiare. Qëllimi i shënimeve shpjeguese është që të bëhet shpalosja e informatave të kërkuara në bazë të parimeve të përgjithshme të pranuar të kontabilitetit të cilat nuk mund të shpalosen në fytyrën e pasqyrave financiare. Edhe pse shënimet shpjeguese janë përgjegjësi e menaxhmentit, auditorët zakonisht e ndihmojnë menaxhmentin në përgatitjen e tyre. Përgatitja e shënimeve shpjeguese të pasqyrave financiare është detyrë mjaft sfiduese pasi që çështjet mjaft komplekse duhet të përmbliidhen në mënyrë të qartë dhe koncize.

5.4.2 Raporti i Auditorëve të Pavarur

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të bashkangjitura të kompanisë Willingham, që përfshijnë bilancin e gjendjes më 31 Dhjetor 20X6 dhe 20X5, dhe pasqyrën e të ardhurave, të fitimit të mbajtur, dhe pasqyrën e rrjedhjes së parasë për vitin që përfundoi më 31 Dhjetor 20X6.⁸ Këto pasqyra financiare janë përgjegjësi e menaxhmentit të kompanisë. Përgjegjësia jonë është të shprehim opinionin mbi pasqyrat financiare bazuar në auditimin tonë.

Ne kemi bërë auditimin në përputhshmëri me standardet e përgjithshme të pranura të auditimit në Shtetet e Bashkuara të Amerikës. Këto standarde kërkojnë që ne të planifikojmë dhe kryejmë auditimit për të arritur siguri të arsyeshme lidhur me atë nëse pasqyrat financiare janë pa gabime materiale. Auditimi përfshin procedura për të siguruar prova (evidencë) për shumat dhe shpalosjet në pasqyrat financiare. Auditimi po ashtu përfshinë vlerësimin e përshtatjes së politikave të përdorura kontabël si dhe arsyeshmërinë e vlerësimeve kontabël të bëra nga menaxhmenti, gjithashtu dhe vlerësimin e prezantimit të përgjithshëm të pasqyrave financiare. Ne besojmë që auditimi i bërë ka siguruar bazë të mjaftueshme për të shprehur opinionin tonë.

Në opinionin tonë, pasqyrat financiare paraqesin në mënyrë të drejtë, në të gjitha aspektet materiale, pozitën financiare të Kompanisë Whillington deri më 31 Dhjetor 20X6 dhe 20X5 dhe performancën e saj të operacioneve dhe rrjedhës së parasë së gatshme po për vitin që përfundon më 31 Dhjetor 20X6, në përputhshmëri me parimet e përgjithshme të pranura të kontabilitetit në Shtetet e Bashkuara të Amerikës.

Historikisht, raportet e auditimit i janë referuar zakonisht parimeve të përgjithshme të pranura të auditimit dhe parimeve të përgjithshme të pranura të kontabilitetit. Në ditët e sotme, një numër i shteteve i kanë *standardet (parimet) e tyre të përgjithshme të pranura*, dhe ato standarde zakonisht dallohen nga njëra tjetra. Për të reduktuar ngatërime, raportet e auditimit të lëshuara në Shtetet e Bashkuara të Amerikës përdorin terme si “parimet e përgjithshme të pranura të auditimit (Shtetet e Bashkuara të Amerikës)” ose “standardet e pranura të auditimit në Shtetet e Bashkuara të Amerikës.” Modifikim i ngjashëm është bërë edhe në lidhje me parimet (standardet) e përgjithshme të pranura të kontabilitetit.

⁸ Njesia qendore e harmonizimit për Auditimin e Brendshëm, F. Financave, *Bazat e auditimit të brendshëm*, 2010, Gazeta Zyrtare, Tiranë, fq. 10

Raporti i auditorëve duhet të shikohet si komunikim teknik i strukturuar me kujdes të veçantë. Raporti standard i pakualifikuar i auditimit përmban paragrafin hyrës, i cili shpjegon përgjegjësitë e menaxhmentit dhe të auditorëve; paragrafin e fushëveprimit, i cili shpjegon natyrën e auditimit; dhe paragrafin e opinionit, i cili përmbledhë opinionin e auditorëve. Raporti i auditorëve përmban titullin i cili përfshin fjalën “*pavarur*”, dhe i cili i adresohet kompanisë së audituar ose bordit të drejtorëve apo aksionarëve; dhe nënshkruhet duke përdorur emrin e kompanisë së auditimit.

Llojet e mundshme të opinionëve të auditorëve janë: (1) opinionin standard i pakualifikuar, (2) opinionin i pakualifikuar me paragraf shpjegues, (3) opinionin i kualifikuar, (4) opinionin i kundërt dhe (5) opinionin refuzues. Figura 17.2 prezanton detajet e modifikimeve adekuate të kërkuara për secilin opinion të lartpërmendur të auditorëve.

Kur klienti prezanton pasqyra financiare krahasuese, atëherë auditorët duhet të sigurohen që raporti i auditimit i mbulon të gjitha periudhat e prezantuara në pasqyrat financiare. Raportet e auditimit të periudhave paraprake duhet të freskohen në bazë të informatave të reja të cilat mund të kenë ndikim në opinionin e auditorëve. Kur pasqyrat financiare të periudhave paraprake janë audituar nga auditorë të tjerë, atëherë auditorët aktual mund të përmbledhin opinionin e auditorëve paraprakë në raportin aktual të auditimit ose klienti mund të kërkojë nga auditorët paraprakë që të ribotojnë raportin e tyre të auditimit.

Auditorët e kompanive publike duhet ti kuptojnë të gjitha kërkesat për raportim të SEC-it. Raportet e dorëzuara në SEC duhet të jenë në përputhje me Rregullën S-X, e cila rregullon formën dhe përmbajtjen e pasqyrave financiare të kompanisë.⁹

⁹ Dr. Hysen Muçeku, *Auditimi i Brendshëm, roli dhe misioni i tij*, 2011, Prishtinë, fq. 3-1

6. DISKUTIME DHE PËRFUNDIME

6.1 Auditimi i veprimtarisë dhe përfundimet

1. Analizat në këtë punim kanë theksuar nevojën për konsiderimin e llogarive të të hyrave dhe shpenzimeve së bashku me auditimin e llogarive të asetëve dhe detyrimeve. Sidoqoftë, ekzaminimi dhe procedurat tjera thelbësore në përgjithësi janë të nevojshme për llogaritë e të hyrave dhe shpenzimeve të cilat janë më pak të lidhura me ciklet e transaksioneve, si për shembull të hyrat dhe shpenzimet tjera, shpenzimet e përgjithshme dhe administrative.

2. Procedurat thelbësore në lidhje me sistemin e pagave adresojnë arsyeshmërinë e përgjithshme të kostos së pagave dhe alokimin e duhur të tyre si shpenzime të prodhimit, të shitjes dhe administrative. Pos kësaj auditorët duhet të kryejnë teste në lidhje me klasifikimin e kostove të prodhimit në kategorinë e punës në proces, mallrave të gatshme dhe kostos së mallrave të shitura.

3. Për shkak të objektivave të tyre, disa procedura të auditimit nuk mund të përfundohet para datës së bilancit të gjendjes. Këto procedura përfshijnë: (a) hulumtimin e detyrimeve të paregjistruara, (b) rishikimin e minutave të mbledhjeve të bordit të drejtorëve, (c) kryerjen e procedurave analitike përfundimtare, (d) kryarjen e procedurave për të identifikuar humbjet kontingjente, (e) rishikimin e ngjarjeve pasuese (pas datës së bilancit të gjendjes) dhe (f) sigurimin e letër përfaqësimit.

4. Auditorët duhet të kryejnë procedura të auditimit për të përcaktuar që humbjet kontingjente janë prezantuar dhe shpalosur në përputhje me *FASB Nr. 5*. Për të identifikuar humbjet kontingjente, auditorët kryejnë procedura të ndryshme si: rishikimi i minutave të mbledhjeve të bordit të drejtorëve, marrja në pyetje e avokatit të klientit, rishikimi i korrespondencës me institucionet financiare dhe agjencitë rregullatore, dërgimi i kërkesave për konfirmim institucioneve financiare dhe sigurimi i letër përfaqësimit nga zyrtarët e kompanisë.

5. Ngjarjet pasuese mund të klasifikohen në dy kategori kryesore: (1) ngjarjet të cilat ofrojnë evidencë shtesë në lidhje me faktet të cilat kanë ekzistuar në ose para datës së bilancit të gjendjes (të cilat mund të kërkojnë regjistrime korigjuese) dhe (2) ngjarjet të cilat përfshijnë faktet të cilat janë paraqitur pas datës së bilancit të gjendjes (të cilat mund të

kërkojnë shpalosje shtesë në pasqyrat financiare). Shumë nga këto ngjarje pasuese kanë të bëjnë me humbjet kontingjente dhe procedurat e auditimit janë të ngjashme me ato të përdorura për auditimin e tyre.

6. Për përfundimin e auditimit janë të rëndësishme edhe procedurat e kryera në lidhje me vlerësimin e gjetjeve të auditimit dhe rishikimi i punës së auditimit. Gjatë vlerësimit të gjetjeve të auditimit, auditorët i akumulojnë gabimet e njohura, gabimet e projektuara dhe gabimet e tjera të përlogaritura për të përcaktuar nëse rezultatet agregate të procedurave të tyre e mbështesin prezantimin e drejtë të pasqyrave financiare. Pos kësaj, auditorët duhet të konsiderojnë nëse rezultatet e auditimit ofrojnë informata të cilat mund të kërkojnë rikonsiderimin e rreziqeve të gabimeve materiale të pasqyrave financiare.

7. Edhe pas kryerjes së auditimit auditorët kanë përgjegjësi të caktuara. Nëse auditorët zbulojë, pas lëshimit të raportit të auditimit, që pasqyrat financiare përmbajnë gabime materiale, atëherë ata duhet të ndërmarrin veprime të caktuara për të parandaluar mbështetjen e palëve të interesuara në raportin e tyre të auditimit. Në disa raste kjo mund të përfshijë edhe njoftimin e agjencive rregullore.

6.2 Refuzimet e lëshuara nga auditorët

Në këtë seksion, ne kemi diskutuar vetëm ato refuzime të opinionit të cilat janë lëshuar gjatë auditimit të pasqyrave financiare. Kompanitë e auditimit lëshojnë opinione refuzuese edhe gjatë ofrimit të llojeve të tjera të angazhimeve; këto refuzime do të shpjegohen në përpikshmëri

Refuzimet nuk janë alternativa të opinionëve të kundërta

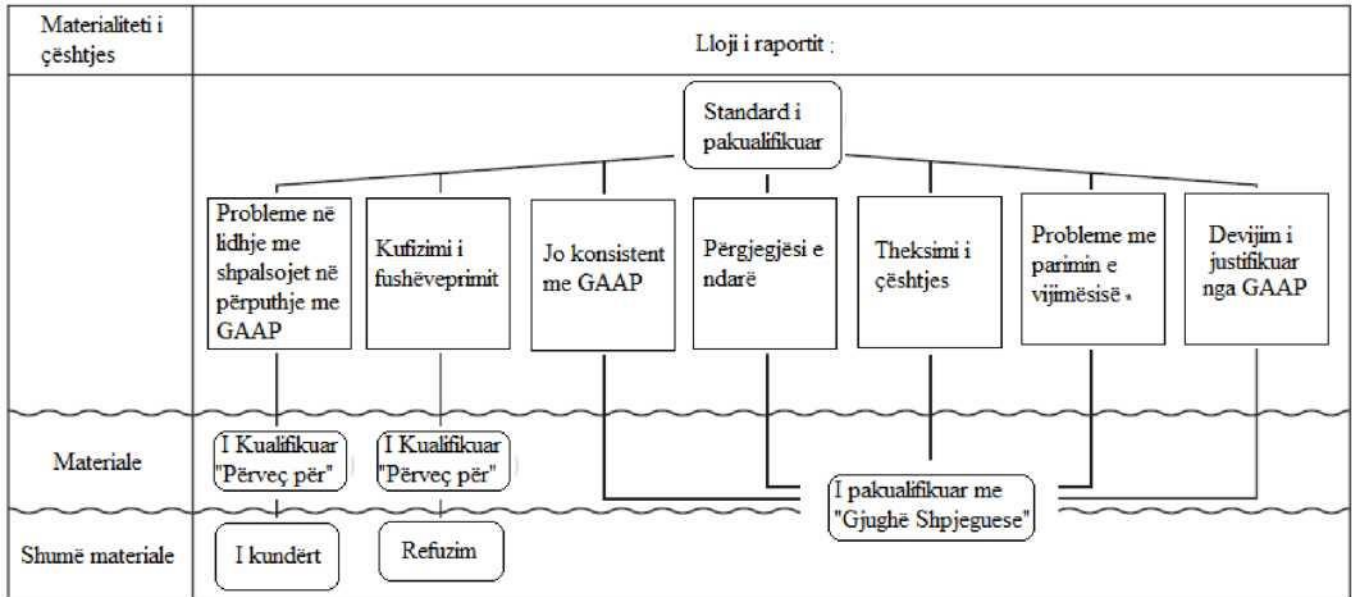
Refuzimi i opinionit mund të lëshohet *vetëm* kur auditorët nuk posedojnë informata të mjaftueshme për të formuar opinionin në lidhje me pasqyrat financiare. Nëse auditorët tanimë e kanë *formuar opinionin që pasqyrat financiare nuk janë prezantuar në mënyrë të drejtë*, atëherë refuzimi i opinionit *nuk mund* të përdoret si mënyrë për të shmangur shprehjen e opinionit të kundërt. Në fakt, edhe kur auditorët lëshojnë opinion refuzues, ata duhet të shpalosin në paragrafin shpjegues të raportit të tyre *të gjitha rezervat materiale* të cilat ata i kanë sa i përket pasqyrave financiare. Këto rezerva mund të përfshijnë devijimet eventuale nga parimet e përgjithshme të pranuar të kontabilitetit, përfshirë edhe shpalosjet jo adekuate. Me pak fjalë, lëshimi i opinionit refuzues asnjëherë nuk mund të përdoret për t'iu shmangur paralajmërimit të shfrytëzuesve të pasqyrave financiare në lidhje me

problemet që auditorët i kanë identifikuar në pasqyrat financiare.

Figura 2. përmbledh llojet e raporteve të auditorëve të cilat duhet të përdoren në bazë të rrethanave të ndryshme. Formati dhe gjuha modifikuese e të gjitha llojeve të raporteve është përmbledhur në Figurën 3.

Raporti i auditimit mund të kualifikohet për dy ose më shumë rrethana. Për shembull, raporti mund të kualifikohet për shkak të kufizimit të fushëveprimit si dhe për problemet e veçanta të cilat përfshijnë devijimet nga parimet e përgjithshme të pranura të kontabilitetit. Formulimi i raportit të tillë duhet të përfshijë gjuhë adekuate kualifikuese dhe paragrafë shpjegues për të dy llojet e kualifikimeve.

Kur ekzistojnë rrethana të ndryshme të cilat kërkojnë kualifikim të opinionit, auditorët duhet të marrin në konsideratë efektin kumulativ (agregat) të këtyre problemeve. Nëse efekti i problemeve ndikon në errësimin e prezantimit të drejtë të pasqyrave financiare ose i parandalon auditorët në formimin e opinionit të përgjithshëm, atëherë opinionit i kualifikuar do të ishte joadekuat. Në rastet e tilla, auditorët duhet të lëshojnë opinion të kundërt ose opinion refuzues, varësisht nga rrethanat.



* Në këtë rast auditorët mund të vendosin të lëshojnë opinion refuzues.

Figura 2. Përmbledhje e llojeve të mundshme të raporteve të auditorëve
 Burimi: Dr. Hysen Muceku, *Auditimi i Brendshëm, roli dhe misioni i tij*, 2011.

Nëse ekzistojnë disa rrethana të cilat kërkojnë modifikim të raportit të auditimit, atëherë gjuha shpjeguese e përfshirë në raport zakonisht do të referohet secilës rrethanë. Për shembull, merrni parasysh raportin e auditimit për një kompani e cila gjendet në një pozitë mjaft të vështirë financiare dhe pasqyrat financiare të saj përmbajnë devijime materiale nga parimet e përgjithshme të pranura të kontabilitetit. Raporti i auditimit duhet të përfshijë paragrafin shpjegues ku do të shpjegohej dyshimi substancial në lidhje me aftësinë e klientit për të vazhduar veprimtarinë e tij edhe më tutje si dhe paragrafin shpjegues dhe modifikimin e opinionit në lidhje me devijimit nga parimet e përgjithshme të pranura të kontabilitetit.

Standardi i katërt i raportimit deklaron që auditorët duhet të shprehin opinion mbi pasqyrat financiare “marrë apo shikuar si tërësi.” Kjo frazë mund të aplikohet për të gjitha pasqyrat financiare marrë si tërësi, ose për pasqyrat financiare individuale, si për shembull për bilancin e gjendjes. Prandaj, është e pranueshme që auditorët për një pasqyrë financiare të shprehin opinion të pakualifikuar ndërsa për pasqyrat tjera financiare të shprehin opinion të kundërt, të kualifikuar ose refuzues.

Një rrethanë në të cilën një gjë e tillë mund të ndodhë është rasti kur auditorët angazhohen nga klienti *pas* numërimit fizik të stoqeve *fillestare*. Në këtë rast, auditorët mund të sigurojnë informata të mjaftueshme në lidhje me shumat e prezantuara në bilancin e gjendjes, por ata mund të mos jenë në gjendje të sigurojnë informata të mjaftueshme në lidhje me pasqyrën e të ardhurave, fitimet e mbajtura dhe rrjedhën e parasë.

Modifikimet e nevojshme të raportit të auditorëve

Lloji i raportit	Paragrafi hyrës ose i fushëveprimit	Paragrafi shpjgues	Paragrafi i opinionit
Raportet e pakualifikuara Opinionet e përgjegjësishë së ndarë Pasiguria në lidhje me vijimësinë e klientit* Aplikimi jokonsistent i GAAP-it Theksimi i çështjes së caktuar Devijimi i arsyetuar nga GAAP-i	Shpjegimi i punës së kryer nga auditorët e tjerë (në paragrafin hyrës dhe në paragrafin e fushëveprimit) Asnjë Asnjë Asnjë	Asnjë Shpjegimi i pasigurisë së vijimësisë së klientit Shpjegimi i ndërrimit të parimit të kontabilitetit Shpjegimi i çështjes Shpjegimi i devijimit	"...bazuar në auditimin tonë dhe raportin e auditorëve tjerë..." Asnjë Asnjë Asnjë Asnjë
Opinionit i kundërt Devijime nga GAAP, përfshirë shpalosjet Kufizimi i fushëveprimit	Asnjë "Përveç siç është shpjeguar në paragrafin në vijim..." (në paragrafin e fushëveprimit)	Shpjegimi i devijimit dhe përgatitja e shpalosjeve Shpjegimi i kufizimit të fushëveprimit	"...përveç (problemit), pasqyrat financiare janë prezantuar në mënyrë të drejtë..." "...përveç efekteve të korigjimeve të tilla, të cilat mund të ishin identifikuar si të nevojshme...pasqyrat financiare prezantojnë në mënyrë të drejtë..."
Opinionit i kundërt Devijime materiale nga GAAP	Asnjë	Shpjegimi i arsyeve për dhënien e opinionit të kundërt	"...pasqyrat financiare nuk prezantojnë në mënyrë të drejtë..."
Opinionit refuzues Kufizimi i fushëveprimit (i imponuar nga klienti ose shumë material)	"Ne jemi angazhuar..."; nuk duhet përfshirë "Përgjegjësia jonë..." (në paragrafin hyrës). Nuk duhet përfshirë paragrafin e fushëveprimit.	Shpjegimi i kufizimit të fushëveprimit dhe rezervave	"...ne nuk shprehim opinion mbi pasqyrat financiare."

Tabela 1 . Modifikimet e raportit të auditorëve

Burimi: Dr. Hysen Muceku, Auditimi i Brendshëm, roli dhe misioni i tij, 2011.

7. REFERENCAT

- Njesia qendore e harmonizimit për Auditimin e Brendshëm, F. Financave, Bazat e auditimit te brendshem, 2010, Gazeta Zyrtare, Tiranë
- Standardet ndërkombëtare të AB publikuar nga IIA-ja.
- Welcome to the World of PIFC guidance, EU.
- Dr. Hysen Muceku, Auditimit i Brendshëm, roli dhe misioni i tij, 2011, Prishtinë
- Standardet ndërkombëtare të AJ për sektorin privat, publikuar nga IFAC dhe GAO.
- Shefket JAKUPI, Fadil KRASNIQI, AUDITIMI, Prishtinë, 2012
- Cikli i leksioneve të përgatitura për modulën “Bazat e Auditimit e Brendshëm”.
- Standardet ndërkombëtare të AJ për sektorin publik, publikuar nga INTOSAI.
- Manuali i Auditimit të Brendshëm.
- The role of Auditing in Public Sector Governance”, IIA-Professional guidance.
- Udhëzuesit evropianë për zbatimin e standarteve të kontrollit të brendshëm.
- Standards and guidelines for performance auditing base on INTOSAI Audit standards and practical experience.

Burimet nga Interneti

- http://oag-rks.org/repository/docs/RVA_2012_Shqip_923921.pdf
- <http://siteresources.worldbank.org/INTECAREPARIS/Resources/albania.pdf>
- http://cfcu.minfin.gov.al/minfin/pub/leksionet_e_lendes_bazat_e_auditimit_te_brendshem_4522_1.pdf
- http://universumcollege.org/public/docs/Literatura/Sistemmet_financiare_dhe_revizioni.pdf
- <http://www.md-ks.org/?page=1,22>
- <http://www.monitor.al/auditimi-i-brendshem-hapi-i-pare-drejt-qeverisjes/>
- [http://www.financa.gov.al/files/userfiles/Drejtoria/Drejtoria_e_Pergjithshme_rregullatore_Kontrolluese/Auditi/Baza_Ligjore/manuali_i_auditimit-shqip-sipas_variantit_te_botuar-20-07-2010_\(1\).pdf](http://www.financa.gov.al/files/userfiles/Drejtoria/Drejtoria_e_Pergjithshme_rregullatore_Kontrolluese/Auditi/Baza_Ligjore/manuali_i_auditimit-shqip-sipas_variantit_te_botuar-20-07-2010_(1).pdf)
- <http://www.oag-rks.org/sq/Funksioni/63>
- http://www.raiffeisen-kosovo.com/repository/docs/Annual_Report_2012_AL_web.pdf
- http://www.procreditbank-kos.com/repository/docs/1_389415.pdf
- <http://www.scribd.com/doc/223235049/V-Karapici-Kontroli-Dhe-Auditimi-i-Brendshem>
- <http://www.sigmaweb.org/publicationsdocuments/49375514.pdf>
- <http://www.scribd.com/doc/69851849/Auditimi-i-Brendshem-net>
- http://www.zarate-consult.de/kosvet3/alb/m5/KEET_M5_LU2_L2/auditimi_i_brendshem.html
- <https://mf.rks-gov.net/en-us/departamentet/departamentiauditimittebrendshem.aspx>