



www.qbz.gov.al

FLETORJA ZYRTARE E REPUBLIKËS SË SHQIPËRISË

Botim i Qendrës së Botimeve Zyrtare

Viti: 2025 – Numri: 90

Tiranë – E hënë, 26 maj 2025

PËRMBAJTJA

	Faqe
Vendim i Bordit të Mbikqyrjes Publike nr. 15, datë 8.5.2025	Për shpalljen e standardeve profesionale të zbatueshme nga audituesit ligjorë dhe shoqëritë e auditimit..... 12271



VENDIM
Nr. 15, datë 8.5.2025

**PËR SHPALLJEN E STANDARDEVE
PROFESIONALE TË ZBATUESHME
NGA AUDITUESIT LIGJORË DHE
SHOQËRITË E AUDITIMIT**

Në zbatim të pikës 16, të nenit 2, germës “k”, të nenit 5, të ligjit nr. 10091, datë 5.3.2009, “Për auditimin ligjor, organizimin e profesionit të audituesit ligjor dhe të kontabilistit të miratuar”, i ndryshuar, vendimit të Këshillit të Ministrave nr.

786, datë 9.11.2016, “Për procedurat e përzgjedhjes dhe rastet e shkarkimit të anëtarëve, si dhe rregullat e organizimit e të funksionimit të Bordit të Mbikëqyrjes Publike”, i ndryshuar, Bordi i Mbikëqyrjes Publike në mbledhjen e tij, sipas rendit të ditës,

VENDOSI:

1. Shpalljen e detyrueshme për zbatim të standardeve ndërkombëtare të auditimit dhe sigurisë nga audituesit ligjorë dhe shoqëritë e auditimit, si më poshtë:

Titulli	Data efektive
Standardi Ndërkombëtar i Menaxhimit të Cilësisë 1	15 dhjetor 2022
Standardi Ndërkombëtar i Menaxhimit të Cilësisë 2	15 dhjetor 2022
SNA 200 – Objektivat e përgjithshëm të audituesit të pavarur dhe kryerja e një auditimi në pajtim me standardet ndërkombëtare të auditimit	15 dhjetor 2009
SNA 210 – Rënia dakord me kushtet e angazhimit të auditimit	15 dhjetor 2009
SNA 220 – Kontrolli i cilësisë për një auditim të pasqyrave financiare	15 dhjetor 2009
SNA 230 – Dokumentimi i auditimit	15 dhjetor 2009
SNA 240 – Përgjegjësitë e audituesit lidhur me mashtrimin në një auditim të pasqyrave financiare	15 dhjetor 2009
SNA 250 (I RISHIKUAR) – Mbajtja parasysh e ligjeve dhe rregullave në një auditim të pasqyrave financiare	15 dhjetor 2017
SNA 260 (I RISHIKUAR) – Komunikimi me personat e ngarkuar me qeverisjen	15 dhjetor 2016
SNA 265 – Komunikimi i mangësive në kontrollin e brendshëm personave të ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin	15 dhjetor 2009
SNA 300 – Planifikimi i auditimit të pasqyrave financiare	15 dhjetor 2009
SNA 315 (I RISHIKUAR) – Identifikimi dhe vlerësimi i rreziqeve të anomalisë materiale nëpërmjet njohjes së entitetit dhe mjedisit të tij	15 dhjetor 2013
SNA 320 – Materialiteti në planifikimin dhe në kryerjen e një auditimi	15 dhjetor 2009
SNA 330 – Reagimet e audituesit ndaj rreziqeve të vlerësuara	15 dhjetor 2009
SNA 402 – Konsiderata auditimi për një entitet që përdor një organizatë shërbimi	15 dhjetor 2009
SNA 450 – Vlerësimi i anomaliave të identifikuara gjatë auditimit	15 dhjetor 2009
SNA 500 – Evidenca e auditimit	15 dhjetor 2009
SNA 501 – Evidenca e auditimit – Konsiderata të veçanta për zëra të zgjedhur	15 dhjetor 2009
SNA 505 – Konfirmimet nga të tretët	15 dhjetor 2009
SNA 510 – Angazhimet fillestare të auditimit – Tepërcat e çeljes	15 dhjetor 2009
SNA 520 – Procedurat analitike	15 dhjetor 2009
SNA 530 – Zgjedhja në auditim	15 dhjetor 2009
SNA 540 – Auditimi i vlerësimeve në kontabilitet, përfshirë vlerësimet e vlerës së drejtë dhe shpjegimet përkatëse	15 dhjetor 2009
SNA 550 – Palët e lidhura	15 dhjetor 2009
SNA 560 – Ngjarjet e mëvonshme	15 dhjetor 2009
SNA 570 (I RISHIKUAR) – Vijimësia	15 dhjetor 2016
SNA 580 – Letër përfaqësimit	15 dhjetor 2009
SNA 600 – Konsiderata të veçanta – Auditimi i pasqyrave financiare të grupit (duke përfshirë punën e audituesit të entitetit të kontrolluar)	15 dhjetor 2009
SNA 610 (I RISHIKUAR) – Përdorimi i punës së audituesve të brendshëm	15 dhjetor 2014
SNA 620 – Përdorimi i punës së ekspertit të audituesit	15 dhjetor 2009
SNA 700 (I RISHIKUAR) – Formimi i një opinionit dhe raportimi mbi pasqyrat financiare	15 dhjetor 2016
SNA 701 – Komunikimi i çështjeve kryesore të auditimit në raportin e audituesit të pavarur	15 dhjetor 2016
SNA 705 (I RISHIKUAR) – Modifikimet e opinionit në raportin e audituesit të pavarur	15 dhjetor 2016



Titulli	Data efektive
SNA 706 (I RISHIKUAR) – Paragrafët që theksojnë çështjen dhe paragrafët për çështje të tjera në raportin e audituesit të pavarur	15 dhjetor 2016
SNA 710 – Informacionet krahasuese – Shifrat korresponduese dhe pasqyrat financiare krahasuese	15 dhjetor 2009
SNA 720 (I RISHIKUAR) – Përgjegjësitë e audituesit në lidhje me informacionet e tjera	15 dhjetor 2016
SNA 800 (I RISHIKUAR) – Konsiderata të veçanta – Auditimet e pasqyrave financiare të përgatitura në përputhje me kuadrot për qëllime të veçanta	15 dhjetor 2016
SNA 805 (I RISHIKUAR) – Konsiderata të veçanta – Auditimet e pasqyrave financiare të vetme, elementeve, llogarive ose zërave të veçantë të një pasqyre financiare	15 dhjetor 2016
SNA 810 (I RISHIKUAR) – Angazhimet për raportimin mbi pasqyrat financiare të përmbledhura	15 dhjetor 2016

2. Ky vendim hyn në fuqi pas botimit në Fletoren Zyrtare.

Kryetar: Dritan Fino

Antarë: Adriana Berberi, Luan Abazi, Martin Mici, Gjergji Duro

STANDARDI NDËRKOMBËTAR PËR MENAXHIMIN E CILËSISË 1

MENAXHIMI I CILËSISË PËR FIRMAT QË KRYEJNË AUDITIME OSE RISHIKIME të PASQYRAVE FINANCIARE, OSE SIGURI të TJERA APO ANGAZHIME të SHËRBIMEVE të LIDHURA

(Hyn në fuqi me datën 15 Dhjetor 2022)

PERMBAJTJA	
	Paragrafi
Hyrje	
Objekti i këtij SNMC	1-5
Sistemi i menaxhimit të cilësisë së firmës	6-11
Autoriteti i këtij SNMC	12
Hyrja në fuqi	13
Objektivi	14-15
Përkufizimet	16
Kërkesat	
Zbatimi dhe pajtueshmëria me kërkesat përkatëse	17-18
Sistemi i menaxhimit të cilësisë	19-22
Procesi i vlerësimit të rrezikut të firmës	23-27
Qeverisja dhe lidhshëria	28
Kërkesat përkatëse etike	29
Pranimi dhe vazhdimi i marrëdhënieve me klientin dhe angazhimet specifike	30
Performanca (kryerja) e angazhimit	31
Burimet	32
Informacioni dhe komunikimi	33
Reagimet specifike	34
Monitorimi dhe procesi i korrigjimit të mangësive	35-47
Kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit	48-52
Vlerësimi i sistemit të menaxhimit të cilësisë	53-56
Dokumentimi	57-60
Zbatimi dhe materiali tjetër shpjegues	
Objekti i këtij SNMC	A1-A2
Sistemi i menaxhimit të cilësisë së firmës	A3-A5
Autoriteti i këtij SNMC	A6-A9
Përkufizimet	A10-A28
Zbatimi dhe pajtueshmëria me kërkesat përkatëse	A29
Sistemi i menaxhimit të cilësisë	A30-A38
Procesi i vlerësimit të rrezikut të firmës	A39-A54
Qeverisja dhe lidhshëria	A55-A61
Kërkesat përkatëse etike	A62-A66
Pranimi dhe vazhdimi i marrëdhënieve me klientin dhe angazhimet e veçanta	A67-A74

Performanca (kryerja) e angazhimit	A75-A85
Burimet	A86-A108
Informacioni dhe komunikimi	A109-A115
Reagimet specifike	A116-A137
Monitorimi dhe procesi i korrigjimit të mangësive	A138-A174
Kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit	A175-A186
Vlerësimi i sistemit të menaxhimit të cilësisë	A187-A201
Dokumentimi	A202-A206

Standardi ndërkombëtar për menaxhimin e cilësisë (SNMC) 1, Menaxhimi i cilësisë për firmat që kryejnë auditime ose rishikime të pasqyrave financiare ose angazhime të sigurive të tjera apo të shërbimeve të lidhura, duhet të lexohet i lidhur ngushte me Parathënien për Deklaratat Ndërkombëtare të Menaxhimit të Cilësisë, Auditimit, Rishikimit, Sigurive të tjera dhe Shërbimeve të Lidhura,

Hyrje

Objekti i këtij SNMC

- Standardi ndërkombëtar i menaxhimit të cilësisë (SNMC) trajton përgjegjësitë e firmave për të hartuar, zbatuar dhe venë në funksionim një sistem të menaxhimit të cilësisë për auditimet ose rishikimet e pasqyrave financiare apo angazhime të sigurive të tjera dhe të shërbimeve të lidhura.
- Rishikimet e cilësisë së angazhimit janë pjesë përbërëse e sistemit të menaxhimit të cilësisë së firmës dhe:
 - Ky SNMC trajton përgjegjësinë e firmës për të vendosur politika ose procedura për të adresuar angazhimet që kërkohet t'i nënshtrohen rishikimeve për cilësinë e angazhimit.
 - SNMC 2 trajton caktimin dhe kriteret për rishikuesin e cilësisë së angazhimit dhe performancën e dokumentimit e rishikimit të cilësisë së angazhimit.
- Deklarimet e tjera të Bordit të standardeve ndërkombëtare të auditimit dhe të sigurisë (BSNAS):
 - Mbajnë parasysh faktin që firma i nënshtrohet SNMC-ve ose kërkesave kombëtare, të cilat mund të jenë me shume kërkuese¹; dhe
 - Përfshijnë kërkesa që duhet të përmbushin partnerët e angazhimit dhe anëtarët e tjerë të grupit të angazhimit në lidhje me menaxhimin e cilësisë në nivel angazhimi. Për shembull, SNA 220 (i rishikuar) trajton përgjegjësitë e veçanta të audituesit në lidhje me menaxhimin e cilësisë në nivel të një auditimi të pasqyrave financiare dhe përgjegjësitë përkatëse të partnerit të angazhimit. (Ref: Para. A1) 4.

¹ SNMC 2 Rishikimet e cilësisë së angazhimit. Shiko për shembull, paragrafin 3, të Standardit ndërkombëtar të auditimit (SNA) 220 (i rishikuar), *Menaxhimi i cilësisë për një auditim të pasqyrave financiare* (i rishikuar)

4. Ky SNMC duhet të lexohet i lidhur ngushtë me kërkesat përkatëse etike. Ligji, rregulli ose kërkesat përkatëse etike mund të përcaktojnë përgjegjësi të tjera për menaxhimin e cilësisë së firmës, të cilat shkojnë përtej përgjegjësi që përshkruhen në këtë SNMC. (Ref: Para. A2)
5. Ky SNMC zbatohet nga të gjitha firmat që kryejnë auditime ose rishikime të pasqyrave financiare, apo angazhime të tjera të sigurisë ose shërbime të lidhura (d.m.th., ky SNMC do të zbatohet nëse firma kryen ndonjë nga këto angazhime dhe sistemi i menaxhimit të cilësisë, i vendosur në pajtim me kërkesat e këtij SNMC, bën të mundur që për të gjithë angazhimet, performanca e firmës të jetë njëjtë (koherente))

Sistemi i menaxhimit të cilësisë së firmës

6. Një sistem i menaxhimit të cilësisë funksionon në mënyrë të vazhdueshme dhe përsëritëse dhe i përgjigjet ndryshimeve në natyrën dhe rrethanat e firmës dhe angazhimet të saj. Ai nuk funksionon në mënyrë lineare. Megjithatë, për qëllimet e këtij SNMC-je, një sistem i menaxhimit të cilësisë adreson tetë elementët e mëposhtëm: (Ref: Para. A3)
 - (a) Procesin e vlerësimit të rrezikut të firmës;
 - (b) Qeverisjen dhe lidhësin;
 - (c) Kërkesat përkatëse etike
 - (d) Pranimin dhe vazhdimin e marrëdhënieve me klientin dhe angazhimet specifike;
 - (e) Performancën e angazhimit;
 - (f) Burimet;
 - (g) Informacionin dhe komunikimin; dhe
 - (h) Procesin e monitorimit dhe të korrigjimit të mangësive.
7. Ky SNMC kërkon që firma të zbatojë një metodë të bazuar në rrezik për hartimin, zbatimin dhe funksionimin e elementëve të sistemit të menaxhimit të cilësisë në një mënyrë të ndërlidhur dhe të koordinuar të atillë që firma të menaxhojë në mënyrë pro aktive cilësinë e angazhimeve të kryera prej saj. (Ref: Para. A4)
8. Metoda e bazuar në rrezik është trupëzuar në kërkesat e këtij SNMC, nëpërmjet:
 - (a) Përcaktimit të objektivave të cilësisë. Objektivat e cilësisë të vendosura nga firma konsistojnë në objektiva, të lidhura me përbërësit e sistemit të menaxhimit të cilësisë, që duhet të arrihen nga firma. Firma kërkohet të vendosë objektivat për cilësinë të cilat janë specifikuar në këtë SNMC, si edhe objektiva shtesë të cilësisë, të cilat konsiderohen prej saj të nevojshme për të arritur objektivat e sistemit të menaxhimit të cilësisë.
 - (b) Identifikimit dhe vlerësimit të rreziqeve për arritjen e objektivave të cilësisë (të referuara në këtë standard si rreziqe të cilësisë). Firma kërkohet të identifikojë dhe vlerësojë rreziqet e cilësisë për të patur një bazë për hartimin dhe zbatimin e përgjigjeve/reagimeve.

(c) Hartimit dhe zbatimit të reagimeve (përgjigjeve) për të adresuar rreziqet e cilësisë. Natyra, afatet dhe shtrirja e reagimeve të firmës për të adresuar rreziqet e cilësisë janë bazuar dhe janë reaguese të saj ndaj arsyeve për vlerësimet e dhëna për rreziqet e cilësisë.

9. Ky SNMC kërkon që, të paktën çdo vit, individët, të cilët kanë përgjegjësinë përfundimtare dhe japin llogari për sistemin e menaxhimit të cilësisë, duhet, në emër të firmës, të vlerësojnë sistemin e menaxhimit të cilësisë dhe të konkludojnë nëse sistemi i menaxhimit të cilësisë e pajis firmën me sigurinë e arsyeshme se janë arritur objektivat e sistemit të dhëna në paragrafin 14 (a) dhe (b),. (Ref: Para. A5)

Zbatimi i shkallëzuar

10. Kur zbaton një metodë të bazuar në rrezik, firma kërkohet të mbajë parasysh:

- (a) Natyrën dhe rrethanat e firmës; dhe
- (b) Natyrën dhe rrethanat e angazhimeve të kryera nga firma.

Për rrjedhojë, do të ndryshojë forma e sistemit të menaxhimit të cilësisë së firmës dhe në veçanti, kompleksiteti dhe formaliteti i tij. Për shembull, një firmë që kryen lloje të ndryshme angazhimesh për një gamë të gjerë entitetesh, përfshirë auditimet e pasqyrave financiare të entiteteve të listuara, ka të ngjarë të ketë nevojë për një sistem më kompleks dhe më të formalizuar të menaxhimit të cilësisë dhe dokumentimin mbështetës, se sa një firmë që kryen vetëm rishikime të pasqyrave financiare ose angazhime për të hartuar pasqyrat financiare.

Rrjetet dhe ofruesit e shërbimeve

11. Ky SNMC adreson përgjegjësitë e firmës, kur kjo e fundit:

- (a) I përket një rrjeti dhe firma zbaton kërkesat e rrjetit ose përdor shërbimet e rrjetit në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë apo në kryerjen e angazhimeve, ose
- (b) Përdor burimet e një ofruesi shërbimesh në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë ose në kryerjen e angazhimeve

Edhe nëse firma zbaton kërkesat e rrjetit ose përdor shërbimet e rrjetit apo burimet e një ofruesi të shërbimeve, firma e ka vetë përgjegjësinë për sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë

Autoriteti i këtij SNMC

12. Paragrafi 14 përmban objektivin e firmës në lidhje me zbatimin e këtij SNMC. Ky SNMC përmban: (Ref: Para. A6)

- (a) Kërkesat, të cilat synojnë t'i japin mundësi firmës të plotësojë objektivat e dhëna në paragrafin 14; (Ref: Para. A7)

- (b) Udhëzimin përkatës në formën e materialit për zbatim dhe shpjegimet përkatëse ; (Ref: Para. A8)
- (c) Materialin hyrës që jep kontekstin për të kuptuar siç duhet këtë SNMC; dhe
- (d) Përkufizimet. (Ref: Para. A9)

Hyrja në fuqi

13. Sistemet e menaxhimit të cilësisë sipas këtij SNMC kërkohet të hartohen dhe të zbatohen duke filluar nga data 15 Dhjetor 2022, dhe vlerësimi i sistemit të menaxhimit të cilësisë, i kërkuar nga paragrafët 53–54 të këtij SNMC, duhet të bëhet brenda një viti nga data 15 Dhjetor 2022, që është data e hyrjes në fuqi.

Objektivi

14. Objektivi i firmës është të hartojë, zbatojë dhe verë në funksionim një sistem të menaxhimit të cilësisë për auditimet ose rishikimet e pasqyrave financiare, angazhimet e tjera të sigurisë apo shërbimet e lidhura të kryera nga firma, i cili i jep firmës një siguri të arsyeshme se:
 - (a) Firma dhe personeli i saj përmbushin përgjegjësitë e tyre në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat e zbatueshme ligjore dhe rregullatore, dhe kryejnë angazhimet në përputhje me këto standarde dhe kërkesa; dhe
 - (b) Raportet e angazhimit të lëshuara nga firma ose partnerët e angazhimit janë të përshtatshme për rrethanat.
15. Interesit publik i shërbehet përmes kryerjes në vazhdimësi dhe me koherencë të angazhimeve cilësore. Hartimi, zbatimi dhe vënia në funksionim e sistemit të menaxhimit të cilësisë bën të mundur kryerjen në vazhdimësi të angazhimeve cilësore, pasi i jep firmës sigurinë e arsyeshme se janë arritur objektivat e sistemit të menaxhimit të cilësisë, të përcaktuara në paragrafin 14 (a) dhe (b). Angazhimet cilësore arrihen përmes planifikimit dhe kryerjes së angazhimeve dhe raportimit mbi to në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat e zbatueshme ligjore dhe rregullatore. Arritja e objektivave të këtyre standardeve dhe respektimi e zbatimi i kërkesave të ligjeve dhe rregullave të zbatueshme përfshin ushtrimin e gjyqimit profesional dhe, kur është e zbatueshme, në varësi të llojit të angazhimit, ushtrimin e skepticizmit profesional.

Përkufizimet

16. Për qëllime të këtij SNMC, termat në vijim kanë këto kuptime:
 - (a) Mangësi në sistemin e menaxhimit të cilësisë të firmës (referuar në këtë SNMC si “mangësi”)- Kjo ekziston kur: (Ref. Para. A10, A159-A160)
 - (i). Nuk është përcaktuar një objektivi i cilësisë që kërkohet për të arritur objektivin e sistemit të menaxhimit të cilësisë;

- (ii). Nuk është identifikuar ose vlerësuar siç duhet një rrezik i cilësisë, ose një kombinim i rreziqeve të cilësisë; (Ref: Para A11)
 - (iii). Një reagim ose kombinim i reagimeve nuk e zvogëlon në një nivel të ulët të pranueshëm mundësinë që një rrezik i lidhur me cilësinë të ndodhë, sepse reagimi ose përgjigja (et) nuk është hartuar siç duhet, nuk zbatohet apo nuk ka funksionuar në mënyrë efektive; ose
 - (iv). Mungon një aspekt tjetër i sistemit të menaxhimit të cilësisë, ose nuk është hartuar në mënyrën e duhur, nuk zbatohet apo nuk ka funksionuar në mënyrë efektive, në atë shkallë sa që një kërkesë e këtij SNMC nuk është adresuar. (Ref: Para. A12)
- (b) Dokumentimi i angazhimit - Regjistrimi i punës së kryer, rezultateve të arritura dhe përfundimeve që profesionisti kontabël ka arritur (shpesh here përdoren termat "dokumente të punës" ose "letra pune")
- (c) Partneri i angazhimit² – Partneri ose individët e tjerë, të emëruar nga firma, i cili ka përgjegjësinë për angazhimin dhe performancën e tij dhe për raportin që lëshohet në emër të firmës, dhe kur kërkohet, ka autorizimin (njohjen) e duhur nga një organizëm profesional, ligjor ose rregullator.
- (d) Rishikimi i cilësisë së angazhimit - Një vlerësim objektiv i gjykimeve të rëndësishme të bëra nga grupi i angazhimit dhe i përfundimeve të arritura prej tyre, i kryer nga rishikuesi i cilësisë së angazhimit dhe i përfunduar në datën e raportit të angazhimit ose para kësaj date.
- (e) Rishikuesi i cilësisë së angazhimit - Një partner, një individ tjetër në firmë, ose një individ i jashtëm, i emëruar nga firma për të kryer rishikimin e cilësisë së angazhimit.
- (f) Grupi i angazhimit - Të gjithë partnerët dhe stafë, të cilët kryejnë angazhimin, dhe çdo individ tjetër që kryen procedura për angazhimin, duke përjashtuar një ekspert të jashtëm³ dhe audituesit e brendshëm, të cilët japin ndihmë të drejtpërdrejtë në një angazhim. (Ref: Para. A13)
- (g) Inspektimet e jashtme - Inspektimet ose investigimet e ndërmarra nga një autoritet mbikëqyrës i jashtëm, në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë të firmës ose për angazhimet e kryera nga firma. (Ref: Para. A14)
- (h) Gjetjet (në lidhje me një sistem të menaxhimit të cilësisë) - Informacionet në lidhje me formën, zbatimin dhe funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë, të cilat janë akumuluar nga kryerja e aktiviteteve monitoruese, të inspektimeve të jashtme dhe nga burime të tjera përkatëse, që tregojnë se mund të ekzistojë një ose më shumë mangësi. (Ref: Para. A15 – A17)

² “Partneri i angazhimit” dhe “partnerët” duhet të lexohen me reference edhe në sektorin publik kur kjo është e mundur.

³ Përkufizimi i termit eksperti i audituesit është dhënë në SNA 620, *Përdorimi i punës së një eksperti të audituesit*, paragrafi 6(a)

- (i) Firmë - Një profesionist person fizik, partneritet ose korporatë apo entitet tjetër i profesionistëve kontabël ose ekuivalentët e tyre në sektorin publik. (Ref: Para. A18)
- (j) Entitet i listuar - Një entitet, pjesët, aksionet ose borxhi i të cilit janë të kuotuar ose të listuara në një burse të njohur apo tregtohen sipas rregulloreve të një burse të njohur ose një organi tjetër ekuivalent
- (k) Firmë rrjet - Një firmë ose entitet që i përket rrjetit të firmës.
- (l) Rrjeti - Një strukturë e madhe, e cila: (Ref: Para. A19)
 - (i) ka si qëllim bashkëpunimin; dhe
 - (ii) qartësisht synon arritjen e fitimit ose ndarjen e kostos apo pronësinë e përbashkët të aksioneve, kontrollit ose menaxhimit, politikat ose procedurat e zakonshme të menaxhimit të cilësisë, strategji biznesi të përbashkët, përdorimin e një emri të njëjtë (brand) ose një pjesë të rëndësishme të burimeve profesionale.
- (m) Partner - Çdo individ që ka autoritetin të angazhojë firmën për kryerjen e një angazhimi të shërbimeve profesionale.
- (n) Personeli - Partnerët dhe stafi në firmë. (Ref: Para. A20 – A21)
- (o) Gjykimi profesional - Aplikimi i trajnimit, njohurive dhe përvojës përkatëse, brenda kontekstit të standardeve profesionale, për marrjen e vendimeve të informuara në lidhje me drejtimit e veprimit, të cilat janë të përshtatshme për hartimin, zbatimin dhe vënin në funksionim të sistemit të menaxhimit të cilësisë së firmës.
- (p) Standarde profesionale - Standardet e angazhimit të IAASB, siç janë përkufizuar në *Parathënien e IAASB-së, për deklaratat ndërkombëtare të menaxhimit të cilësisë, auditimit, rishikimit, sigurive të tjera e të shërbimeve të lidhura*, dhe kërkesat përkatëse etike.
- (q) Objektivat e cilësisë - Rezultatet e dëshiruara në lidhje me përbërësit e sistemit të menaxhimit të cilësisë që duhet të arrihen nga firma.
- (r) Rreziku i cilësisë - Një rrezik që ka një mundësi të arsyeshme të:
 - (i) Ndodhjes; dhe
 - (ii) Individualisht, ose në kombinim me rreziqe të tjera, ndikon negativisht në arritjen e një ose më shumë objektive të cilësisë.
- (s) Siguri e arsyeshme - Në kontekstin e SNMC-ve, një nivel i lartë, por jo absolut, i sigurisë.
- (t) Kërkesat përkatëse etike - Parimet e etikës profesionale dhe kërkesat etike që janë të zbatueshme për profesionistët kontabël, kur ata ndërmarrin angazhime që janë auditime ose rishikime të

pasqyrave financiare ose angazhimeve të tjera të sigurisë apo të shërbimeve të lidhura. Kërkesat përkatëse etike zakonisht përfshijnë dispozitat e Kodit IESBA në lidhje me auditimet, rishikimet e pasqyrave financiare ose angazhimet e sigurive të tjera apo të shërbimeve të lidhura, së bashku me kërkesat kombëtare që janë më kufizuese (shtrënguese). (Ref: Para. A22 – A24, A62)

- (u) Përgjigja/reagimi (në lidhje me një sistem të menaxhimit të cilësisë) - Politikat ose procedurat e hartuara dhe të zbatuara nga firma për të adresuar një ose më shumë rreziqe të cilësisë: (Ref: Para. A25 – A27, A50)

- (i) Politikat janë deklarata që tregojnë se çfarë duhet ose çfarë nuk duhet të bëhet për të adresuar një rrezik të cilësisë. Këto deklarata mund të dokumentohen, të deklarohen shprehimisht në komunikime ose të bëhen detyruese nëpërmjet veprimeve dhe vendimeve.

- (ii) Procedurat janë veprime që kryhen për të zbatuar politikat.

- (v) Ofruesi/dhënësi i shërbimit (në kontekstin e këtij SNMC) - Një individ ose organizatë e jashtme për firmën, i cili jep një burim që përdoret në sistemin e menaxhimit të cilësisë ose në kryerjen e angazhimeve. Ofruesit e shërbimeve përjashtojnë rrjetin e firmës, firmat e tjera të rrjetit ose strukturat apo organizatat e tjera në rrjet. (Ref: Para. A28, A105)

- (w) Staf i - Profesionistët, të ndryshëm nga partnerët, përfshirë çdo ekspert që angazhon firma.

- (x) Sistemi i menaxhimit të cilësisë - Një sistem i hartuar, zbatuar dhe vënë në funksionim nga një firmë për ta pajisur firmën me sigurinë e arsyeshme që:

- (i) Firma dhe personeli i saj përmbushin përgjegjësitë e tyre në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat e zbatueshme ligjore e rregullatore, dhe kryejnë angazhimet në përputhje me këto standarde dhe kërkesa; dhe

- (ii) Raportet e angazhimit të lëshuara nga firma ose partnerët e angazhimit janë të përshtatshme në rrethanat përkatëse.

Kërkesat

Zbatimi dhe pajtueshmëria me kërkesat përkatëse

17. Firma do të zbatojë çdo kërkesë të këtij SNMC, përveç nëse kërkesa nuk ka lidhje me firmën, për shkak të natyrës dhe rrethanave të firmës dhe angazhimeve të saj (Ref: Para A29)

18. Individ (individët) të cilit i është caktuar përgjegjësia përfundimtare dhe llogaridhënia për sistemin e menaxhimit të cilësisë së firmës dhe individ apo individët, që kanë përgjegjësinë për zbatimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë së firmës, duhet të njohin objektivin e këtij SNMC, përfshirë pjesën e zbatimit dhe materialin shpjegues të standardit dhe të dinë të zbatojnë kërkesat në mënyrën e duhur.

Sistemi i menaxhimit të cilësisë

19. Firma do të hartojë, zbatojë dhe vere në funksionim një sistem të menaxhimit të cilësisë. Për të bere këtë, firma do të ushtrojë gjykimin profesional, të mbaje parasysh natyrën dhe rrethanat e firmës dhe angazhimet e saj. Komponenti i qeverisjes dhe lidërshpit, i sistemit të menaxhimit të cilësisë, krijon mjedisin që mbështet hartimin, zbatimin dhe funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë. (Ref: Para. A30 – A31)

Përgjegjësitë

20. Firma do të caktojë: (Ref: Para. A32 – A35)
- (a) drejtorin ekzekutiv ose partnerin drejtues të firmës (apo ekuivalentin e tij) ose, nëse është e përshtatshme, bordin e partnereve drejtues (ose ekuivalentin e tyre) të firmës, me përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë;
 - (b) Përgjegjësitë për funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë;
 - (c) Përgjegjësitë për funksionimin e aspekteve të veçanta të sistemit të menaxhimit të cilësisë, përfshirë:
 - (i) Pajtueshmëria me kërkesat e pavarësisë; dhe (Ref: Para. A36)
 - (ii) Procesin e monitorimit dhe korrigjimit të mangësive.
21. Ne caktimin e individëve në rolet që kërkohen në paragrafin 20, firma do të mbaje parasysh që individ (et): (Ref: Para. A37)
- (a) të kenë eksperiencën e nevojshme, njohuritë, ndikimin dhe autoritetin brenda firmës dhe kohë të mjaftueshme, për të përmbushur përgjegjësinë e caktuar; dhe (Ref: Para. A38)
 - (b) te kuptojnë rolet që ju janë caktuar dhe faktin që janë përgjegjës për përmbushjen e tyre.
22. Firma do të përcaktojë që individ (ët) të cilit i është caktuar përgjegjësia për funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë, pajtueshmërisë me kërkesat e pavarësisë dhe procesin e monitorimit dhe korrigjimit të mangësive, kanë një linjë të drejtpërdrejtë të komunikimit me individin (at) e caktuar me përgjegjësinë përfundimtar dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë.

Procesi i vlerësimit të rrezikut të firmës

23. Firma do të hartojë dhe zbatojë një proces të vlerësimit të rrezikut për të përcaktuar objektivat e cilësisë, identifikojë dhe vlerësojë rreziqet e cilësisë dhe hartojë e zbatojë reagimet/përgjigjet për të adresuar rreziqet e cilësisë (Ref: Para. A37-A41)
24. Firma do të vendosë objektivat e cilësisë të specifikuar nga ky SNMC dhe ndonjë objektiv tjetër shtese për cilësinë, i konsideruar prej saj i nevojshëm për të arritur objektivat e sistemit të menaxhimit të cilësisë. (Ref: Para. A42 – A44)

25. Firma do të identifikojë dhe vlerësojë rreziqet e cilësisë për të patur një bazë për hartimin dhe zbatimin e reagimeve. Duke vepruar në këtë mënyrë, firma do të:
- (a) Sigurojë njohjen dhe kuptimin e kushteve, ngjarjeve, rrethanave, veprimeve ose mosveprimeve të cilat mund të ndikojnë negativisht në arritjen e objektivave të cilësisë, përfshirë: (Ref: Para. A45–A47)
 - (i) Ne lidhje me natyrën dhe rrethanat e firmës, çështjet që kanë të bëjnë me:
 - a. Kompleksitetin dhe karakteristikat e funksionimit të firmës;
 - b. Vendimet dhe veprimet strategjike dhe të funksionimit, proceset e biznesit dhe modelin e biznesit të firmës;
 - c. Karakteristikat dhe stilin e menaxhimit të lidërsipit;
 - d. Burimet e firmës, përfshirë burimet e siguruar nga ofruesit e shërbimeve;
 - e. Ligjin, rregullat, standardet profesionale dhe mjedisin në të cilin operon firma; dhe
 - f. Në rastin e një firmë që i përket një rrjeti, natyrën dhe shtrirjen e kërkesave të rrjetit dhe shërbimet e rrjetit, nëse ka.
 - (ii) Ne lidhje me natyrën dhe rrethanat e angazhimeve të kryera nga firma, çështjet që kanë të bëjnë me:
 - a. Llojet e angazhimeve të kryera nga firma dhe raportet që do të lëshohen;
 - dhe b. Llojet e entiteteve për të cilat janë ndërmarrë këto angazhime.
 - (b) Mbajë parasysh mënyrën dhe shkallën në të cilën, kushtet, ngjarjet, rrethanat, veprimet ose mosveprimet në paragrafin 25 (a) mund të ndikojnë negativisht në arritjen e objektivave të cilësisë. (Ref: Para. A48)
26. Firma do të hartojë dhe zbatojë reagimet/përgjigjet për të adresuar rreziqet e cilësisë në një mënyrë është e bazuar dhe, reaguese, ndaj arsyeve të vlerësimeve të dhëna për rreziqet e cilësisë. Reagimet e firmës do të përfshijnë gjithashtu, përgjigjet e specifikuar në paragrafin 34. (Ref: Para. A49 – A51)
27. Firma do të vendosë politika ose procedura që kanë si synim të identifikojnë informacionin që tregon objektivat shtesë të cilësisë ose rreziqet të cilësisë apo reagime shtesë ose të modifikuara, që janë të nevojshme për shkak të ndryshimeve në natyrën dhe rrethanat e firmës ose angazhimet e saj. Kur identifikohet një informacion i tillë, firma do të shqyrtojë informacionin dhe, kur është e përshtatshme: (Ref: Para. A52 – A53)
- (a) Vendos objektiva shtesë të cilësisë ose modifikon objektivat shtesë të cilësisë të vendosura nga firma; (Ref: Para. A54)
 - (b) Identifikon dhe vlerëson rreziqet shtesë të cilësisë, modifikon ose rivlerëson rreziqet e cilësisë; ose
 - (c) Harton dhe zbaton reagime/ përgjigje shtesë, ose modifikon përgjigjet/reagimet.

Qeverisja dhe lidershpi

28. Firma do të vendosë objektivat e mëposhtme për cilësisë, që adresojnë qeverisjen dhe lidershpin e firmës, të cilat krijojnë mjedisin që mbështet sistemin e menaxhimit të cilësisë:
- (a) Firma demonstroi një angazhim ndaj cilësisë përmes një kulture që ekziston në të gjithë firmën, e cila pranon dhe përforcon: (Ref: Para. A55 – A56)
 - (i).Rolin e firmës në shërbim të interesit publik duke kryer vazhdimisht angazhime cilësore;
 - (ii).Rëndësinë e etikës profesionale, vlerave dhe qëndrimeve;
 - (iii).Përgjegjësinë e të gjithë personelit për cilësinë që lidhet me kryerjen e angazhimeve ose aktiviteteve brenda sistemit të menaxhimit të cilësisë, dhe sjelljen e tyre e pritshme; dhe
 - (iv).Rëndësinë e cilësisë në vendimet dhe veprimet strategjike të firmës, përfshirë prioritetet financiare dhe operacionale të firmës.
 - (b) Lidershpi është përgjegjës dhe jep llogari (është llogaridhënës) për cilësinë. (Ref: Para. A57)
 - (c) Lidershpi demonstroi një angazhim ndaj cilësisë përmes veprimeve dhe sjelljeve të tij. (Ref: Para A58)
 - (d) Struktura organizative dhe caktimi i roleve, përgjegjësi dhe i autoritetit është i përshtatshëm për të mundur hartimin, zbatimin dhe funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë së firmës. (Ref: Para. A32, A33, A35, A59)
 - (e) Nevojat për burime, përfshirë burimet financiare, janë planifikuar dhe burimet janë siguruar, alokuar ose caktuar në përputhje me angazhimin e firmës për cilësinë. (Ref: Para A60 – A61)

Kërkesat përkatëse etike

29. Firma do të vendosë objektivat e mëposhtëm të cilësisë, që adresojnë përmbushjen e përgjegjësi në përputhje me kërkesat përkatëse etike, përfshirë ato që lidhen me pavarësinë: (Ref: Para A62 – A64, A66)
- (a) Firma dhe personeli i saj:
 - (i).Kuptojnë kërkesat përkatëse etike të cilave duhet t'i nënshtrohet firma dhe angazhimet e firmës; dhe (Ref: Para. A22, A24)
 - (ii).Përmbushin përgjegjësitë e tyre në lidhje me kërkesat përkatëse etike që duhet t'i nënshtrohet firma dhe angazhimet e firmës;
 - (b) Të tjerët, përfshirë rrjetin, firmat e rrjetit, individët në rrjet ose firmat e rrjetit, apo ofruesit e shërbimeve, të cilët i nënshtrohen kërkesave përkatëse etike, të cilave ju nënshtrohet firma dhe angazhimet e firmës:
 - (i).Kuptojnë kërkesat përkatëse etike që zbatohen ndaj tyre; dhe (Ref: Para. A22, A24, A65)
 - (ii).Përmbushin përgjegjësitë e tyre në lidhje me kërkesat përkatëse etike që zbatohen ndaj tyre.

Pranimi dhe vazhdimi i marrëdhënieve me klientin dhe angazhimet specifike

30. Firma do të vendosë objektivat e mëposhtëm të cilësisë të cilat adresojnë pranimin dhe vazhdimin e marrëdhënieve me klientin dhe angazhimet specifike:
- (a) Gjykimet e firmës për faktin nëse ajo do të pranojë ose do të vazhdojë një marrëdhënie me klientin ose angazhimin specifik, janë bazuar në mënyrë të përshtatshme në:

- (i). Informacionin e siguruar në lidhje me natyrën dhe rrethanat e angazhimit dhe integritetin e vlerat etike të klientit (përfshirë drejtimin, dhe, kur është e përshtatshme, personat e ngarkuar me qeverisjen) që është i mjaftueshëm për të mbështetur këto gjykime; dhe (Ref: Para A67 – A71)
- (ii). Aftësinë e firmës për të kryer angazhimin në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat ligjore dhe rregullatore të zbatueshme. (Ref: Para. A72)
- (b) Prioritetet financiare dhe të funksionimit të firmës nuk çojnë në gjykime të papërshtatshme rreth faktit nëse duhet të pranoje ose do të vazhdoje një marrëdhënie me klientin ose një angazhim specifik. (Ref: Para. A73– A74)

Performanca (kryerja)e angazhimit

31. Firma do të vendose objektivat e mëposhtëm të cilësisë, të cilat adresojnë kryerjen e angazhimeve cilësore:

- (a) Grupet e angazhimit kuptojnë dhe përmbushin përgjegjësitë e tyre në lidhje me angazhimet, duke përfshirë, sipas rastit, përgjegjësinë e përgjithshme të partnerëve të angazhimit për menaxhimin dhe arritjen e cilësisë në angazhim dhe përfshirjen e tyre në mënyrë të mjaftueshme dhe të përshtatshme gjatë gjithë angazhimit. (Ref: Para. A75)
- (b) Natyra, afatet dhe shtrirja e drejtimit dhe mbikëqyrjes së grupeve të angazhimit dhe rishikimi i punës së kryer është i përshtatshëm, bazuar në natyrën dhe rrethanat e angazhimeve dhe burimet e caktuara ose të vëna në dispozicion për grupet e angazhimit, dhe puna e kryer nga anëtarët e grupit të angazhimit me më pak me përvojë është drejtuar, mbikëqyrur dhe rishikuar nga anëtarët e grupit të angazhimit më me përvojë. (Ref: Para. A76 – A77)
- (c) Grupet e angazhimit ushtrojnë gjykimin e duhur profesional dhe skepticizmin profesional në varësi të llojit të angazhimit, kur kjo është e zbatueshme. (Ref: Para. A78)
- (d) Për çështje të vështira ose të diskutueshme kryhen konsultime dhe zbatohen përfundimet e rena dakord. (Ref: Para. A79 – A81)
- (e) Sillen në vëmendje të firmës dhe zgjidhen diferencat në opinion brenda grupit të angazhimit ose midis grupit të angazhimit dhe rishikuesit të cilësisë së angazhimit, apo individëve që kryejnë aktivitete brenda sistemit të menaxhimi të cilësisë firmës. (Ref: Para. A82)
- (f) Dokumentacioni i angazhimit mblidhet dhe sistemohet në kohën e duhur pas datës së raportit të angazhimit dhe mbahet e ruhet në mënyrë të përshtatshme për të përmbushur nevojat e firmës dhe për të qenë në pajtim me ligjin, rregullat dhe kërkesat përkatëse etike ose standardet profesionale. (Ref: Para. A83–A85)

Burimet

32. Firma do të vendosë objektivat e mëposhtëm të cilësisë, të cilat adresojnë sigurimin, zhvillimin, përdorimin, mbajtjen, alokimin dhe caktimin e burimeve në kohën e duhur, për të mundësuar hartimin, zbatimin dhe vënien në funksionim të sistemit të menaxhimit të cilësisë: (Ref: Para. A86 – A87)

Burimet njerëzore

- (a) Personeli që punësohet, zhvillohet dhe mbahet, ka kompetencën dhe aftësitë për të: (Ref: Para. A88 – A90)
 - (i). Realizuar vazhdimisht angazhime cilësore, përfshirë marrjen e njohurive ose përvojës përkatëse për angazhimet që kryen firma; ose
 - (ii). Kryer aktivitete ose mbajtur përgjegjësi në lidhje me funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë të firmës.
- (b) Personeli demonstroi një angazhim ndaj cilësisë përmes veprimeve dhe sjelljeve të tij, zhvillohet dhe mban kompetencën e duhur, për të kryer rolet përkatëse dhe mbahet përgjegjës ose shpërblehet përmes vlerësimeve, kompensimit, promovimit dhe stimuljeve të tjerë. (Ref: Para A91 – A93)
- (c) Kur firma nuk ka personel të mjaftueshëm ose të përshtatshëm për të mundur funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë të firmës ose kryerjen e angazhimeve, firma angazhon individë nga burime të jashtme (p.sh., nga rrjeti, një firmë tjetër e rrjetit ose nga një ofrues i shërbimit). (Ref: Para A94)
- (d) Për çdo angazhim caktohen anëtarët e grupit të angazhimit, përfshirë një partner angazhimi, të cilët kanë kompetencën, aftësinë e duhur dhe kohën e mjaftueshme për të kryer vazhdimisht angazhime cilësore. (Ref: Para. A88 – A89, A95 – A97)
- (e) Për të kryer aktivitete brenda sistemit të menaxhimit të cilësisë caktohen individë të cilët kanë kompetencën dhe aftësitë e duhura dhe kohë të mjaftueshme, për ta kryer këto aktivitete.

Burimet teknologjike

- (f) Sigurohen ose zhvillohen, zbatohen, mbahen dhe përdoren burimet e duhura teknologjike që bëjnë të mundur funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë të firmës dhe performancën e angazhimeve. (Ref: Para. A98 – A101, A104)

Burimet Intelektuale

- (g) Sigurohen ose zhvillohen, zbatohen, mbahen dhe përdoren burimet e duhura intelektuale, të cilat bëjnë të mundur funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë të firmës dhe kryerjen e angazhimeve cilësore në vazhdimësi, burimet intelektuale janë në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat ligjore e rregullatore të zbatueshme, kur kjo është e zbatueshme. (Ref: Para. A102 – A104)

Ofruesit e shërbimeve

- (h) Burimet njerëzore, teknologjike ose intelektuale nga ofruesit e shërbimeve janë të përshtatshme për t'u përdorur në sistemin e menaxhimit të cilësisë së firmës dhe në kryerjen e angazhimeve, duke mbajtur parasysh objektivat e cilësisë në paragrafin 32 (d), (e), (f) dhe (g). (Ref: Para. A105 – A108)

Informacioni dhe komunikimi

33. Firma do të vendose objektivat e mëposhtëm të cilësisë, të cilat adresojnë sigurimin, gjenerimin ose përdorimin e informacionit në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë dhe komunikimin në kohë të informacionit brenda firmës dhe tek palët e jashtme, për të mundësuar hartimin, zbatimin dhe funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë: (Ref: Para. A109)
- (a) Sistemi i informacionit identifikon, kap, përpunon dhe mban informacionet përkatëse dhe të besueshme, të cilat mbështetin sistemin e menaxhimit të cilësisë, qoftë nga burimet e brendshme ashtu edhe ato të jashtme. (Ref: Para. A110 – A111)
 - (b) Kultura e firmës pranon dhe përforcon përgjegjësinë e personelit për shkëmbim e informacionit me firmën dhe me njëri -tjetrin. (Ref: Para. A112)
 - (c) Informacioni përkatës dhe i besueshëm shkëmbehet në të gjithë firmën dhe me grupet e angazhimit, duke përfshirë faktin që: (Ref: Para. A112)
 - (i).Informacioni i komunikohet personelit dhe grupeve të angazhimit, dhe natyra, afatet dhe shtrirja e informacionit është e mjaftueshme për t'u mundësuar atyre të kuptojnë dhe mbajnë përgjegjësitë e tyre në lidhje me kryerjen e aktiviteteve brenda sistemit të menaxhimit të cilësisë ose angazhimit; dhe
 - (ii).Personeli dhe grupet e angazhimit i komunikojnë informacion firmës kur kryejnë aktivitetet brenda sistemit të menaxhimit të cilësisë ose angazhimit.
 - (d) Informacioni përkatës dhe i besueshëm ju komunikohet palëve të jashtme, duke përfshirë:
 - (i).Informacioni komunikohet nga firma për rrjetin apo brenda tij ose tek ofruesit e shërbimeve të firmës, nëse ka, duke mundësuar që rrjeti ose ofruesit e shërbimeve të përmbushin përgjegjësitë e tyre në lidhje me kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit apo burimet që ju janë dhënë atyre; dhe (Ref: Para. A113)
 - (ii).Informacioni komunikohet për palët e jashtme, kur kërkohet nga ligji, rregullat ose standardet profesionale, apo për të mbështetur njohjen dhe kuptimin e sistemit të menaxhimit cilësisë nga palët e jashtme. (Ref: Para. A114 – A115)

Reagimet specifike

34. Në hartimin dhe zbatimin e reagimeve në përputhje me paragrafin 26, firma do të përfshijë përgjigjet e mëposhtme: (Ref: Para. A116)
- (a) Firma përcakton politika ose procedura për:
 - (i).Identifikimin, vlerësimin dhe adresimin e kërcënimeve ndaj pajtueshmërisë me kërkesat përkatëse etike; dhe (Ref: Para. A117)
 - (ii).Identifikimin, komunikimin, vlerësimin dhe raportimin e çdo shkelje të kërkesave përkatëse etike dhe reagimin e duhur, në kohën e duhur, ndaj shkaqeve dhe pasojave të shkeljeve. (Ref: Para. A118 – A119)
 - (b) Te paktën një here në vit nga i gjithë personeli, i cili sipas kërkesave përkatëse etike duhet të jetë i pavarur, firma siguron një konfirmim të dokumentuar të pajtueshmërisë së saj me kërkesat e pavarësisë.

- (c) Firma vendos politika ose procedura për marrjen, investigimin dhe zgjidhjen e ankesave dhe pretendimeve për mos kryerjen e punës në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat e zbatueshme ligjore dhe rregullatore, ose për papajtueshmëritë me politikat ose procedurat e firmës, të vendosura në përputhje me këtë SNMC. (Ref: Para. A120 – A121)
- (d) Firma vendos politika ose procedura që adresojnë rrethanat kur:
 - (i). Pas pranimit ose vazhdimit të marrëdhënies me një klient ose marrjes së një angazhimi specifik, firma vihet në dijeni të informacionit, i cili nëse do të ishte njohur para pranimit ose vazhdimit të marrëdhënies me klientin apo para marrjes së angazhimit specifik, do të bënte që firma të refuzonte marrëdhënien me klientin ose angazhimin specifik; ose (Ref: Para. A122 – A123)
 - (ii). Firma është e detyruar nga ligji ose rregulli, që të pranojë një marrëdhënie me klientin ose angazhimin specifik. (Ref: Para. A123)
- (e) Firma vendos politika ose procedura, të cilat: (Ref: Para. A124 – A126)
 - (i). Kërkojnë komunikimin me personat e ngarkuar me qeverisjen kur kryhet një auditim i pasqyrave financiare të entiteteve të listuara, lidhur me mënyrën se si sistemi i menaxhimit të cilësisë mbështet kryerjen në vazhdimësi të angazhimeve cilësore të auditimit; (Ref: Para. A127– A129)
 - (ii). Adresojnë, kur është nevoja, komunikimin me palët e jashtme, në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë së firmës; dhe (Ref: Para. A130)
 - (iii). Adresojnë informacionin që do të sigurohet kur komunikohet me palët e jashtme në përputhje me paragrafët 34 (e) (i) dhe 34 (e) (ii), përfshirë natyrën, afatet dhe shtrirjen e formën e duhur të komunikimit. (Ref: Para. A131 – A132)
- (f) Firma vendos politika ose procedura që adresojnë rishikimet e cilësisë së angazhimit në përputhje me SNMC 2, dhe kërkon kryerjen e një rishikimi të cilësisë së angazhimit për:
 - (i). Auditimet e pasqyrave financiare të entiteteve të listuara;
 - (ii). Auditimet ose angazhimet e tjera, për të cilat nga ligji ose rregullat kërkohet një rishikim i cilësisë së angazhimit; dhe (Ref: Para. A133)
 - (iii). Auditimet ose angazhimet e tjera, për të cilat firma përcakton se një rishikim i cilësisë së angazhimit është një përgjigje e përshtatshme për të adresuar një ose më shumë rreziqe të cilësisë. (Ref: Para A134-A137)

Monitorimi dhe procesi i korrigjimit të mangësive

- 35. Firma do të vendosë një proces të monitorimit dhe korrigjimit të mangësive për te: (Ref: Para. A138)
 - (a) Siguruar informacionin përkatës, të besueshëm dhe në kohën e duhur, në lidhje me hartimin, zbatimin dhe funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë.
 - (b) Ndërmarrë veprimet e duhura për t'i përgjigjur mangësive të identifikuara siç janë mangësitë që janë korrigjuar në kohë.

Hartimi dhe kryerja e aktiviteteve të monitorimit

- 36. Firma do të hartojë dhe kryejë aktivitete të monitorimit për të patur një bazë për identifikimin e mangësive.

37. Në përcaktimin e natyrës, afateve dhe shtrirjes së aktiviteteve të monitorimit, firma do të mbajë parasysh: (Ref: Para. A139 – A142)
- (a) Arsyet për vlerësimet e dhëna ndaj rreziqeve të cilësisë;
 - (b) Formën e përgjigjeve /reagimeve;
 - (c) Procesin e vlerësimit të rrezikut të firmës dhe procesin e monitorimit dhe korrigjimit të mangësive; (Ref: Para. A143 – A144)
 - (d) Ndryshimet në sistemin e menaxhimit të cilësisë; (Ref: Para. A145)
 - (e) Rezultatet e aktiviteteve të mëparshme të monitorimit, pavarësisht nëse aktivitetet e mëparshme të monitorimit vijnë të jenë të përshtatshme për vlerësimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë të firmës dhe faktin nëse veprimet e korrigjimit të mangësive kanë qenë efektive për të adresuar mangësitë e identifikuara më parë; dhe (Ref: Para. A146–A147)
 - (f) Informacione të tjera të përshtatshme, përfshirë ankesat dhe pretendimet për mos kryerjen e punës në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat e zbatueshme ligjore dhe rregullatore apo papajtueshmërinë me politikat ose procedurat e firmës, të vendosura në përputhje me këtë SNMC, informacionin nga inspektimet e jashtme dhe informacionin nga ofruesit e shërbimeve. (Ref: Para A148 – A150).
38. Në aktivitetet e saj monitoruese, firma do të përfshijë inspektimin e angazhimeve të përfunduara dhe do të përcaktojë se cilat angazhime dhe partnerë angazhimi do të zgjidhen për inspektim. Për këtë, firma do të: (Ref: Para A141, A151 – A154)
- (a) Mbajë parasysh çështjet në paragrafin 37;
 - (b) Konsiderojë natyrën, afatet dhe shtrirjen e aktiviteteve të tjera monitoruese të ndërmarra nga firma dhe angazhimet e partnerët e angazhimit, të cilat i nënshtrohen aktiviteteve monitoruese; dhe
 - (c) Zgjedhe, mbi një baze ciklike, e cila përcaktohet nga firma, të paktën një angazhim të përfunduar për secilin partner të angazhimit.
39. Firma do të vendosë politika ose procedura, të cilat:
- (a) Kërkojnë që individët të cilët kryejnë aktivitetet e monitorimit të kenë kompetencën dhe aftësitë, përfshirë kohën e mjaftueshme, për të kryer aktivitetet e monitorimit në mënyrë efektive; dhe
 - (b) Adresojnë objektivitetin e individëve që kryejnë aktivitetet e monitorimit. Këto politika ose procedura do të ndalojnë kryerjen e inspektimit të angazhimit, nga anëtarët e grupit të angazhimit ose rishikuesi i cilësisë së angazhimit. (Ref: Para. A155–A156)

Vlerësimi i gjetjeve dhe identifikimi i mangësive

40. Firma do të vlerësojë gjetjet, për të përcaktuar nëse ekzistojnë mangësi, përfshirë në se ka të tilla në procesin e monitorimit dhe korrigjimit të mangësive. (Ref: Para. A157 – A162)

Vlerësimi i mangësive të identifikuara

41. Firma do të vlerësojë seriozitetin (rëndësinë) dhe përhapjen e mangësive të identifikuara, nëpërmjet: (Ref: Para. A161, A163 – A164)

- (a) Investigimit të shkaqeve rrënjësore (kryesore) të mangësive të identifikuara. Në përcaktimin e natyrës, afateve dhe shtrirjes së procedurave për të investiguar shkaqet, firma do të mbaje parasysh natyrën e mangësive të identifikuara dhe shkallen e seriozitetit të tyre të mundshëm. (Ref: Para. A165 – A169)
- (b) Vlerësimit të efektit të mangësive të identifikuara në sistem të menaxhimit të cilësisë, si individualisht ashtu edhe në tërësi.

Reagimi ndaj mangësive të identifikuara

- 42. Firma do të hartojë dhe zbatojë veprime për korrigjimin e mangësive, për të adresuar mangësitë e identifikuara të cilat i përgjigjen rezultateve të analizës së rrënjësore të shkaqeve. (Ref: Para. A170 – A172)
- 43. Individët që kanë përgjegjësi operacionale për procesin e monitorimit dhe të korrigjimit të mangësive do të vlerësojnë nëse veprimet përmirësuese (te korrigjimit të mangësive):
 - (a) për të adresuar mangësitë e identifikuara dhe shkaqet rrënjësore të tyre, janë hartuar në mënyrë të përshtatshme dhe tregojnë se ato janë zbatuar; dhe
 - (b) te zbatuara për të adresuar mangësitë e identifikuara më parë, janë efektive.
- 44. Nëse vlerësimi tregon se veprimet e korrigjimit të mangësive nuk janë hartuar dhe zbatuar në mënyrë të përshtatshme ose nuk janë efektive, individët, që kanë përgjegjësi operacionale për monitorimin dhe procesin e korrigjimit të mangësive, do të ndërmarrin veprimet e duhura për të përcaktuar nëse veprimet përmirësuese janë modifikuar në mënyrën e duhur për të qenë efektive.

Gjetjet rreth një angazhimi të veçantë

- 45. Firma do të përgjigjet sipas rrethanave, kur gjetjet tregojnë se ka një angazhim për të cilin mungojnë procedurat që kërkohen për kryerjen e angazhimit ose, kur raporti i lëshuar mund të jetë i papërshtatshëm. Përgjigja/reagimi i/e firmës do të përfshijë: (Ref: Para. A173)
 - (a) Marrjen masave të duhura për të qenë në përputhje me standardet përkatëse profesionale dhe kërkesat ligjore e rregullatore të zbatueshme; dhe
 - (b) Kur raporti konsiderohet i papërshtatshëm, vlerësimin e pasojave dhe marrjen masave të duhura, përfshirë faktin nëse duhet të merren këshilla ligjore.

Komunikimi i vazhdueshëm në lidhje me monitorimin dhe korrigjimin e mangësive

- 46. Individët e ngarkuar me përgjegjësinë operacionale për procesin e monitorimit dhe korrigjimit të mangësive, duhet të komunikojnë në kohë kohën e duhur me individët që kanë përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë dhe individët që kanë përgjegjësinë operacionale për sistemin e menaxhimit të cilësisë: (Ref: Para. A174)
 - (a) Një përshkrim të aktiviteteve të monitorimit të kryera;
 - (b) Mangësitë e identifikuara, përfshirë shkallen dhe përhapjen e mangësive; dhe

(c) Veprimet përmirësuese për të adresuar mangësitë e identifikuar.

47. Firma do të komunikojë çështjet e përshkruara në paragrafin 46 tek grupet e angazhimit dhe tek individët e tjerë, të cilëve ju janë caktuar aktivitete në kuadër të sistemit të menaxhimit të cilësisë, për të bërë të mundur që ata të marrin masa të shpejta dhe të kryejnë veprimet e duhura në përputhje me përgjegjësitë e tyre.

Kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit

48. Kur firma i përket një rrjeti, ajo do të njohe dhe kuptojë, kur është e aplikueshme: (Ref: Para. A19,A175)

- (a) Kërkesat e vendosura nga rrjeti në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë së firmës, përfshirë kërkesat për firmën, për të zbatuar ose përdorur burimet ose shërbimet e marra nga ose përmes rrjetit (d.m.th., kërkesat e rrjetit);
- (b) Çdo shërbim ose burim të ofruar nga rrjeti, që firma zgjedh të zbatojë ose përdorë për hartimin, zbatimin ose venin në funksionim të sistemit të menaxhimit të cilësisë të firmës (d.m.th. shërbimet e rrjetit); dhe
- (c) Përgjegjësitë e firmës për çdo veprim që nevojitet për zbatimin e kërkesave të rrjetit ose përdorimin e shërbimeve të rrjetit. (Ref: Para. A176)

Firma mbetet përgjegjëse për sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë, përfshirë gjykimet profesionale të bëra për hartimin, zbatimin dhe venin në funksionim të sistemit të menaxhimit të cilësisë. Firma nuk do të zbatojë kërkesat e rrjetit ose përdore shërbimet e rrjetit për t'ju kundërvënë kërkesave të këtij SNMC. (Ref: Para. A177)

49. Bazuar në njohjen dhe kuptimin e siguruar sipas paragrafit 48, firma do të:

- (a) Përcaktojë nëse kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit janë të përshtatshme për firmën dhe ato janë mbajtur parasysh në sistemin e menaxhimit të cilësisë të firmës, përfshirë mënyrën e zbatimit të tyre; dhe (Ref: Para. A178)
- (b) Vlerësojë nëse dhe nëse po, të përcaktojë mënyrën se si do të përshtaten kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit apo plotësohen ato nga firma për të qenë të përshtatshme për përdorim në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë. (Ref: Para. A179 – A180)

Aktivitetet e monitorimit të ndërmarra nga rrjeti në sistemin e menaxhimit të cilësisë të firmës

50. Në rrethanat kur rrjeti kryen aktivitete monitorimi që lidhen me sistemin e menaxhimit të cilësisë firmës, firma do të:

- (a) Përcaktojë efektin e aktiviteteve monitoruese të kryera nga rrjeti në lidhje me natyrën, afatet dhe shtrirjen e aktiviteteve të monitorimit të firmës, të kryera në përputhje me paragrafët 36–38;

- (b) Përcaktoje përgjegjësitë e firmës në lidhje me aktivitetet e monitorimit, përfshirë ndonjë veprim të lidhur me to të kryer nga firma; dhe
- (c) Sigurojë, në kohën e duhur, rezultatet e aktiviteteve të monitorimit të rrjetit, si pjesë e vlerësimit të gjetjeve dhe identifikimit të mangësive në paragrafin 40. (Ref: Para. A181)

Aktivitetet e monitorimit të ndërmarra nga rrjeti për të gjithë firmat e rrjetit

51. Firma do të:

- (a) Njohë dhe kuptojë objektin e përgjithshëm të aktiviteteve të monitorimit, të ndërmarra nga rrjeti në të gjithë firmat e rrjetit, përfshirë aktivitetet e monitorimit për të përcaktuar nëse kërkesat e rrjetit janë zbatuar në mënyrë të përshtatshme në gjithë firmat e rrjetit, dhe mënyrën se si rrjeti do të komunikojë për firmën rezultatet e aktiviteteve të tij të monitorimit;
- (b) Sigurojë nga rrjeti, të paktën një herë në vit, informacione lidhur me rezultatet e përgjithshme të aktiviteteve monitoruese të rrjetit për të gjithë firmat e rrjetit, nëse është e aplikueshme, dhe: (Ref: Para. A182 – A184)
 - (i). Komunikojë informacionin për grupet e angazhimit dhe, sipas rastit, individët e tjerë që kanë detyra në sistemin e menaxhimit të cilësisë, për t'iu dhënë mundësi atyre të ndërmarrin veprime të shpejta dhe të përshtatshme në përputhje me përgjegjësitë e tyre; dhe
 - (ii). Konsiderojë efektin e informacioneve në sistemin e menaxhimit të cilësisë së firmës.

Mangësitë në kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit të identifikuar nga firma

52. Nëse firma identifikon një mangësi në kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit, firma do të: (Ref: Para A185)

- (a) Komunikojë për rrjetin informacionin përkatës në lidhje me mangësinë e identifikuar; dhe
- (b) Hartojë dhe zbatojë veprime përmirësuese të korrigjimit të mangësive për të adresuar efektin e mangësisë së identifikuar në kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit, në përputhje me paragrafin 42. (Ref: Para. A186)

Vlerësimi i sistemit të menaxhimit të cilësisë

53. Individët e caktuar me përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë do të vlerësojnë, në emër të firmës, sistemin e menaxhimit të cilësisë. Vlerësimi do të bëhet në një moment kohor të caktuar dhe do të kryhet të paktën çdo vit. (Ref: Para. A187 – A189)

54. Bazuar në vlerësimin, individët e caktuar me përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë do të konkludojnë, në emër të firmës, një nga sa me poshtë: (Ref: Para. A190, A195)

- (a) Sistemi i menaxhimit të cilësisë i jep firmës një siguri të arsyeshme se do të arrihen objektivat e sistemit të menaxhimit të cilësisë; (Ref: Para. A191)
- (b) Me përjashtim të çështjeve që lidhen me mangësitë e identifikuar, të cilat kanë një efekt

- të madh, por jo të përhapur mbi hartimin (formën) zbatimin dhe funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë, sistemi i menaxhimit të cilësisë i jep firmës një siguri të arsyeshme se arrihen objektivat e sistemit të menaxhimit të cilësisë; ose (Ref: Para. A192)
- (c) Sistemi i menaxhimit të cilësisë nuk i jep firmës një siguri të arsyeshme se janë arritur objektivat e sistemit të menaxhimit të cilësisë. (Ref: Para. A192–A194)
55. Nëse individët e ngarkuar me përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë, arrijnë konkluzionet e përshkruara në paragrafin 54 (b) ose 54 (c), firma do të: (Ref: Para. A196)
- (d) Kryeje veprime të shpejta dhe të përshtatshme; dhe
- (e) Komunikojë me:
- (i).Grupet e angazhimit dhe individët e tjerë të ngarkuar me aktivitete brenda sistemit të menaxhimit të cilësisë, deri në shkallën që kjo është e përshtatshme për përgjegjësitë e tyre; dhe (Ref: Para. A197)
- (ii).Palët e jashtme në përputhje me politikat ose procedurat e firmës, të kërkuara nga paragrafi 34 (e). (Ref: Para. A198)
56. Firma do të kryeje vlerësime periodike të performancës së individëve të caktuar me përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë, dhe individët e caktuar me përgjegjësinë operacionale për sistemin e menaxhimit të cilësisë. Në këtë mënyrë, firma do të mbaje parasysh vlerësimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë. (Ref: Para. A199 – A201)

Dokumentimi

57. Firma do të përgatitë dokumentimin e sistemit të saj të menaxhimit të cilësisë, i cili është i mjaftueshëm për të: (Ref: Para A202 – A204)
- (a) Mbështetur një njohje dhe kuptim të vazhdueshëm dhe të qëndrueshëm të sistemit të menaxhimit të cilësisë nga personeli i firmës, përfshirë kuptimin e roleve dhe përgjegjësi të tyre në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë dhe kryerjen e angazhimeve;
- (b) Mbështetur zbatimin dhe funksionimin e vazhdueshëm e të qëndrueshëm të përgjigjeve; dhe
- (c) Siguruar evidence të hartimit (formës), zbatimit dhe funksionimit të përgjigjeve, për të mbështetur vlerësimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë nga individët e caktuar me përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë.
58. Në përgatitjen e dokumentimit, firma do të përfshijë:
- Identifikimin e individëve të caktuar me përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë dhe me përgjegjësitë operacionale për sistemin e menaxhimit të cilësisë;
 - Objektivat e cilësisë të firmës dhe rreziqet e cilësisë; (Ref: Para. A205)
 - Një përshkrim të përgjigjeve dhe të mënyrës se si përgjigjet e firmës adresojnë rreziqet e cilësisë;
 - Në lidhje me procesin e monitorimit dhe korrigjimit të mangësive:
 - Evidencën e aktiviteteve të monitorimit të kryera;

- Vlerësimin e gjetjeve, mangësive të identifikuara dhe analizën e shkaqeve rrënjësore të tyre;
- Veprimet korrigjuese për të adresuar mangësitë e identifikuara dhe vlerësimin e formës dhe zbatimit të këtyre veprimeve korrigjuese përmirësuese; dhe
- Komunikimet rreth monitorimit dhe veprimeve korrigjuese përmirësuese; dhe
- Bazën për konkluzionet e arritura në zbatim të paragrafit 54.

59. Firma do të dokumentojë çështjet që përmenden në paragrafin 58 përse ato lidhen me kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit dhe vlerësimin e kërkesave të rrjetit ose shërbimeve të rrjetit në përputhje me paragrafin 49 (b). (Ref: Para. A206)

60. Firma do të përcaktojë një periudhë kohe për ruajtjen e dokumentacionit për sistemin e menaxhimit të cilësisë, e cila është e mjaftueshme për firmën që ajo të mund të monitorojë hartimin, zbatimin dhe funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë së firmës ose për një periudhë më të gjatë nëse kërkohet nga ligji apo rregullat.

Zbatimi dhe materiali tjetër shpjegues

Objekti i këtij SNMC (Ref: Para. 3–4)

A1 Deklaratat e tjera të BSNAS-se, përfshirë SNAR 2400⁴ (i rishikuar) dhe SNAR 3000 (i rishikuar)⁵, gjithashtu, përcaktojnë kërkesa për partnerin e angazhimit për menaxhimin e cilësisë në nivel angazhimi.

A2 Kodi IESBA⁶ përmban kërkesa dhe materialin për zbatim për profesionistët kontabël, të cilat ju japin mundësi atyre të përmbushin përgjegjësinë e tyre për të vepruar në interes të publikut. Siç tregohet në paragrafin 15, në kontekstin e performancës së angazhimit siç përshkruhet në këtë SNMC, kryerja në vazhdimësi e angazhimeve cilësore është pjesë e përgjegjësisë së profesionistit kontabël për të vepruar në interesin e publikut.

Sistemi menaxhimit të cilësisë së firmës (Ref: Para. 6–9)

A3 Firma mund të përdorë terminologji ose kuadro të ndryshme, për të përshkruar komponentët e sistemit të saj të menaxhimit të cilësisë.

A4 Shembuj të natyrës së ndërlidhur të komponentëve përfshijnë sa vijon:

⁴ Standardi ndërkombëtar i angazhimeve për të rishikuar (SNAR) 2400 (i rishikuar) , *Angazhimet për të rishikuar pasqyrat financiare historike*

⁵ Standardi ndërkombëtar i angazhimeve për të rishikuar (SNAR) 3000 (i rishikuar) , *Angazhimet e sigurisë që ndryshojnë nga auditimet ose rishikimet e Informacioneve financiare historike*

⁶ Kodi i etikës për profesionistët kontabël (Kodi IESBA) i Bordit të Standardeve Ndërkombëtare të etikës për profesionistët kontabël

- Procesi i vlerësimit të rrezikut të firmës, përcakton proceset që firma duhet të ndjekë për zbatimin e një metode të bazuar në rrezik në të gjithë sistemin e menaxhimit të cilësisë.
- Komponenti i qeverisjes dhe lidërshit, përcakton mjedisin që mbështet sistemin e menaxhimit të cilësisë.
- Burimet dhe informacioni dhe komponentët e komunikimit, mundësojnë dizajnin (formën), zbatimin dhe funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë.
- Procesi i monitorimit dhe korrigjimit të mangësive, është një proces i krijuar për të monitoruar të gjithë sistemin e menaxhimit të cilësisë. Rezultatet e procesit të monitorimit dhe korrigjimit të mangësive japin informacion që lidhet me procesin e vlerësimit të rrezikut të firmës.
- Ekzistenca e marrëdhënieve midis çështjeve të veçanta, për shembull, disa aspekte të kërkesave përkatëse etike janë të përshtatshme për pranimin dhe vazhdimin e marrëdhënieve me klientin dhe kryerjen e angazhimeve specifike.

A5 Siguria e arsyeshme arrihet kur sistemi i menaxhimit të cilësisë zvogëlon, deri në një nivel të ulët të pranueshëm, rrezikun që nuk do të arrihen objektivat e përcaktuara në paragrafin 14 (a) dhe (b). Siguria e arsyeshme nuk është një nivel sigurie absolut, sepse një sistem i menaxhimit të cilësisë ka kufizime të vetvetishme. Këto kufizime përfshijnë faktin që gjykimin njerëzor në vendimmarrje mund të jete i gabuar dhe faktin që dështimet në sistemin e menaxhimit të cilësisë së një firme mund të ndodhin, për shembull, për shkak të gabimeve ose sjelljeve njerëzore apo dështimeve në aplikacionet e teknologjisë së informacionit (TI).

Autoriteti i këtij SNMC (Ref: Paragrafi 12)

A6 Ky SNMC ka si objektiv të japë kontekstin në të cilin janë vendosur kërkesat e këtij SNMC, të përcaktojë rezultatin e dëshiruar të këtij SNMC-je dhe është parashikuar të ndihmojë firmën të kuptojë se çfarë duhet të arrihet dhe, kur është e nevojshme, mjetet e duhura për ta bërë këtë.

A7 Kërkesat e këtij SNMC shprehen duke përdorur përpara foljes formatin e kohës së ardhshme "do të".

A8 Aty ku është e nevojshme, zbatimi dhe materiali tjetër shpjegues japin shpjegime të mëtejshme për kërkesat dhe udhëzimet për zbatimin e tyre. Në veçanti, ai mund të:

- Shpjegoje më saktë se çfarë do të thotë ose synohet të mbulojë një kërkesë; dhe
 - Përfshije shembuj që ilustrojnë se si mund të zbatohen kërkesat.
- Ndonëse ky udhëzim në vetvete nuk imponon një kërkesë, ai është i rëndësishëm për zbatimin e duhur të kërkesave. Zbatimi dhe materiali tjetër shpjegues mund të japin gjithashtu, informacion baze mbi çështjet e trajtuara në këtë SNMC. Kur është e përshtatshme, në pjesën e zbatimit dhe materialit tjetër shpjegues, janë përfshirë disa konsiderata specifike shtesë për organizatat e auditimit të sektorit publik. Këto konsiderata shtesë ndihmojnë në zbatimin e kërkesave të këtij SNMC. Megjithatë, ato nuk kufizojnë apo zvogëlojnë përgjegjësinë e firmës për të qenë në pajtim me kërkesat në këtë SNMC.

A9 Nën titullin "Përkufizime", ky SNMC përfshin, një përshkrim të kuptimeve që i atribuohen disa termave për qëllime të këtij SNMC. Këto përkufizime janë dhënë për të ndihmuar në zbatimin dhe interpretimin koherent të këtij SNMC, dhe nuk kanë për qëllim të anashkalojnë përkufizimet që mund të jenë dhënë për qëllime të tjera, qoftë në ligj, rregullore ose ndryshe. Fjalori i termave që lidhet me Standardet ndërkombëtare të publikuara nga BSNAS në Manualin e Deklaratave Ndërkombëtare të Menaxhimit të Cilësisë, Auditimit, Rishikimit, Sigurimeve të Tjera dhe Shërbimeve të lidhura, të publikuar nga IFAC, përfshin termat e përkufizuar në këtë SNMC. Fjalori i termave përfshin gjithashtu, përshkrime të termave të tjerë, të gjetur në këtë SNMC, për të ndihmuar në interpretimin dhe përkthimin e njëjtë dhe të qëndrueshëm.

Përkufizimet

Mangësitë (Ref: Paragrafi 16 (a))

A10 Firma identifikon mangësitë përmes vlerësimit të gjetjeve. Një mangësi mund të lindë nga një gjetje, ose një kombinim i gjetjeve.

A11 Kur një mangësi është identifikuar si rezultat i një rreziku të cilësisë, ose kombinimit të rreziqeve të cilësisë, të cilat nuk kanë qenë identifikuar ose vlerësuar siç duhet, përgjigjet për të adresuar këto rreziqe të cilësisë gjithashtu, mund të mungojnë, ose mund të mos jenë hartuar ose zbatuar në mënyrë të përshtatshme.

A12 Aspektet e tjera të sistemit të menaxhimit të cilësisë që konsistojnë në kërkesat në këtë SNMC adresojnë:

- ☐ Caktimin e përgjegjësive (paragrafët 20–22);
- ☐ Procesin e vlerësimit të rrezikut të firmës;
- ☐ Procesin e monitorimit dhe korrigjimit të mangësive; dhe
- ☐ Vlerësimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë.

Shembuj të mangësive që lidhen me aspekte të tjera të sistemit të menaxhimit të cilësisë

- Procesi i vlerësimit të rrezikut të firmës nuk arrin të identifikojë informacionin që tregon ndryshime në natyrën dhe rrethanat e firmës dhe angazhimet e saj dhe nevojën për të vendosur objektiva shtese për cilësinë ose për të modifikuar rreziqet për cilësinë apo reagimet ndaj tyre.
- Procesi i monitorimit dhe përmirësimit, përmes korrigjimit të mangësive të firmës, nuk është hartuar ose zbatuar në një mënyrë të atille që:
 - Te japë informacionin përkatës, të besueshëm dhe në kohë, në lidhje me hartimin, zbatimin dhe funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë.
 - I jep mundësi firmës të ndërmarrë veprimet e duhura për t'iu përgjigjur mangësive të identifikuara, në mënyrë që mangësitë të korrigjohen në kohë.

- Individët që kanë përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë nuk kryejnë vlerësimin vjetor të sistemit të menaxhimit të cilësisë

Grupi i angazhimit (Ref: Paragrafi 16 (f))

A13 SNA 220 (i rishikuar)⁷ jep udhëzime për zbatimin e përkufizimit të grupit të angazhimit në kontekstin e një auditimi të pasqyrave financiare.

Inspektimet e Jashtme (Ref: Paragrafi 16 (g))

A14 Në disa rrethana, një autoritet i jashtëm mbikëqyrës mund të ndërmarrë disa lloje të tjera inspektimesh, për shembull, rishikimet tematike që, për një përzgjedhje të firmave, fokusohen në aspekte të veçanta të angazhimeve të auditimit ose praktikave të përhapura të firmës.

Gjetjet (Ref: Para. 16 (h))

A15 Si pjesë e gjetjeve të akumuluar nga aktivitetet e monitorimit, inspektimet e jashtme dhe burime të tjera të përshtatshme, firma mund të identifikojë edhe vëzhgime të tjera në lidhje me sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë, siç janë rezultatet pozitive ose mundësitë që ka firma për të përmirësuar, ose përmirësuar më tej, sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë. Paragrafi A158 shpjegon mënyrën sesi mund të përdoren nga firma vëzhgimet e tjera, në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë.

A16 Paragrafi A148 jep shembuj të informacionit që merret nga burime të tjera të përshtatshme.

A17 Aktivitetet e monitorimit përfshijnë monitorimin në nivelin e angazhimit, siç është inspektimi i angazhimeve. Për më tepër, inspektimet e jashtme dhe burimet e tjera përkatëse, mund të përfshijnë informacione që kanë të bëjnë me angazhimet specifike. Si rezultat, informacioni në lidhje me hartimin (formën), zbatimin dhe funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë përfshin gjetjet në nivel angazhimi të cilat mund të jenë tregues të gjetjeve në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë.

Firma (Ref: Paragrafi 16 (i))

A18 Përkufizimi për "firmën" në kërkesat përkatëse etike mund të ndryshojë nga përkufizimi i dhënë në këtë SNMC.

Rrjeti (Ref: Paragrafi 16 (l), 48)

⁷ SNA 220 (i rishikuar), paragrafet A15-A25

A19 Rrjetet dhe firmat brenda rrjetit mund të strukturoren në mënyra të ndryshme. Për shembull, në kontekstin e sistemit të menaxhimit të cilësisë së një firme:

- ☐ Rrjeti mund të vendosë kërkesa për firmën në lidhje me sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë, ose dhënien e shërbimeve që janë përdorur nga firma në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë apo në kryerjen e angazhimeve;
- ☐ Firmat e tjera brenda rrjetit mund të japin shërbime (p.sh., burime) që përdoren nga firma në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë apo në kryerjen e angazhimeve; ose
- ☐ Strukturat apo organizimet e tjera brenda rrjetit mund të vendosin kërkesa për firmën lidhur me sistemin e tij të menaxhimit të cilësisë, ose të dhënies së shërbimeve.

Për qëllimet e këtij SNMC, çdo kërkesë e rrjetit ose shërbimet e rrjetit që janë marre nga rrjeti, një firmë tjetër brenda rrjetit ose një strukturë apo një organizatë tjetër në rrjet, konsiderohen "kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit".

Personeli (Ref: Para. 16 (n))

A20 Përveç personelit (d.m.th., individëve në firmë), firma mund të përdorë individë të jashtëm për kryerjen e aktiviteteve në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë ose në kryerjen e angazhimeve. Për shembull, individë jashtë firmës mund të jenë individët nga firma të tjera të rrjetit (p.sh., individët në një qendër të dhënies së shërbimeve të një firmë rrjeti) ose individë të punësuar nga një ofrues shërbimi (p.sh., një auditues i komponentit nga një firmë tjetër, e cila nuk është brenda rrjetit të firmës).

A21 Personeli gjithashtu, përfshin partnerët dhe stafin në struktura të tjera të firmës, siç është një qendër e dhënies së shërbimeve në firmë.

Kërkesat përkatëse etike (Ref: Paragrafi 16 (t), 29)

A22. Kërkesat përkatëse etike, që janë të zbatueshme në kontekstin e një sistemi të menaxhimit të cilësisë, mund të ndryshojnë në varësi të natyrës dhe rrethanave të firmës dhe angazhimeve të saj. Termi "profesionist kontabël" mund të përkufizohet në kërkesat përkatëse etike. Për shembull, Kodi IESBA përcakton termin "profesionist kontabël" dhe shpjegon më tej objektin e dispozitave në Kodin IESBA që zbatohen për profesionistët kontabël individualë në praktikën publike dhe firmat e tyre.

A23 Kodi IESBA adreson rrethanat kur ligji ose rregullat e përjashtojnë profesionistin kontabël nga detyrimi për të qenë në pajtim me disa pjesë të Kodit IESBA. Më tej, ai pranon se disa juridiksione mund të kenë dispozita në ligj ose rregulla, të cilat ndryshojnë ose shkojnë përtej atyre të përcaktuara në Kodin IESBA dhe, profesionistët kontabël në këto juridiksione duhet të jenë të vetëdijshëm për këto diferenca dhe të jenë në pajtim me dispozitat më të rrepta, përveç nëse një gjë e tillë ndalohej me ligj ose rregulla.

A24 Dispozita të ndryshme të kërkesave përkatëse etike mund të zbatohen vetëm për individët në kontekstin e kryerjes së angazhimeve dhe jo për firmën në vetvete. Për shembull:

- ☐ Pjesa 2 e Kodit IESBA zbatohet për individët që janë profesionistë kontabël në praktiken publike, kur ata kryejnë aktivitete profesionale në përputhje me marrëdhëniet që kanë me firmën, qoftë si një i kontraktuar, punonjës ose pronar, dhe kjo mund të jetë e përshtatshme në kontekstin e kryerjes së angazhimeve.
- ☐ Disa kërkesa në Pjesët 3 dhe 4 të Kodit IESBA zbatohen gjithashtu për individët që janë profesionistë kontabël në praktikën publike kur ata kryejnë aktivitete profesionale për klientët.

Pajtueshmëria me këto kërkesa përkatëse etike nga individët mund të ketë nevojë të adresohet nga sistemi i menaxhimit të cilësisë së firmës.

Shembull i kërkesave përkatëse etike, të cilat janë të zbatueshme vetëm për individët dhe jo për firmën, dhe që lidhen me kryerjen e angazhimeve

Pjesa 2 e Kodit IESBA adreson presionin për të shkelur parimet themelore dhe përfshin kërkesa që një individ nuk do të:

- Lejoje që presioni nga të tjerët të rezultojë në një shkelje të pajtueshmërisë me parimet themelore ; ose
- Bëje presion mbi të tjerët, që profesionisti kontabël e di, ose ka arsye të besojë, se do të rezultonte shkeljen e primeve themelore nga individët e tjerë.

Për shembull, rrethanat mund të lindin kur, gjatë kryerjes së një angazhimi, një individ konsideron se partneri i angazhimit ose një anëtar tjetër në nivel të lartë i grupit të angazhimit ju ka bërë presion atyre që të shkelin parimet themelore

Përgjigja/Reagimi (Ref: Paragrafi 16 (u))

A25 Politikat zbatohen përmes veprimeve të personelit dhe individëve të tjerë, veprimet e të cilëve i nënshtrohen politikave (përfshirë grupet e angazhimit), ose përmes vete kufizimit të tyre nga kryerja e veprimeve, të cilat do të binin ndesh me politikat e firmës.

A26. Procedurat mund të jenë mandatuara, përmes dokumenteve zyrtare apo komunikimeve të tjera, ose mund të rezultojnë nga sjelljet që nuk janë të mandatuara por janë më tepër të kushtëzuara nga kultura e firmës. Procedurat mund të detyrohen për zbatim përmes veprimeve të lejuara nga aplikacionet e TI -së, ose aspekte të tjera të mjedisit të TI -së të firmës.

A27 Nëse, për sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë ose për kryerjen e angazhimeve, firma përdor individë të jashtëm, ajo mund të ketë nevojë të hartojë politika ose procedura të ndryshme për të adresuar veprimet e individëve. SNA 220 (i rishikuar)⁸ jep udhëzime kur nga firma mund të hartojë

⁸ SNA 220 (i rishikuar), paragrafët A23-A25

politika ose procedura të ndryshme, për të adresuar veprimet e individëve jashtë firmës në kontekstin e një auditimi të pasqyrave financiare.

Ofruesi i Shërbimit (Ref: Paragrafi 16 (v))

A28 Ofruesit e shërbimeve përfshijnë audituesit e komponentëve nga firma të tjera që nuk janë brenda rrjetit të firmës.

Zbatimi dhe pajtueshmëria me kërkesat përkatëse (Ref. Para. 17)

A29. Shembuj të rasteve kur një kërkesë e këtij SNMC mund të mos jetë e përshtatshme për firmën

- Firma është një profesionist kontabël praktikues (person fizik). Për shembull, mund të mos jenë të përshtatshme kërkesat që adresojnë strukturën organizative dhe caktimin e roleve, përgjegjësi dhe të autoritetit brenda firmës, drejtimin, mbikëqyrjen dhe rishikimin e adresimin e diferencave në opinione.
- Firma kryen vetëm angazhime që janë angazhime të shërbimeve të lidhura. Për shembull, nëse firma nuk kërkohet të ruajë pavarësinë për angazhimet e shërbimeve të lidhura, kërkesa për të marrë një konfirmim të dokumentuar të pajtueshmërisë me kërkesat për pavarësinë nga i gjithë personeli, nuk do të ishte e përshtatshme

Sistemi i menaxhimit të cilësisë

Hartimi, zbatimi dhe vënia në funksionim e një sistemi të menaxhimit të cilësisë (Ref: Para. 19)

A30 Menaxhimi i cilësisë nuk është një funksion i veçantë i firmës; ai është integrimi i një kulture që demonstroi një angazhim ndaj cilësisë, nëpërmjet strategjisë së firmës, aktiviteteve operacionale dhe proceseve të biznesit. Si rrjedhojë, hartimi i sistemit të menaxhimit të cilësisë dhe aktiviteteve operacionale të firmës dhe proceseve të biznesit, në mënyrë të integruar mund të promovojnë një metode të harmonizuara për menaxhimin e firmës dhe, përmirësimin e efektivitetit të menaxhimit të cilësisë.

A31. Cilësia e gjykrimeve profesionale të ushtruara nga firma ka të ngjarë të përmirësohet kur individët që bëjnë këto gjykime demonstrojnë një qëndrim që përmban një mendim kërkuar, i cili përfshin:

- ☐ Vlerësimin e burimit, përshtatshmërisë dhe mjaftueshmërisë së informacionit të siguruar në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë, përfshirë informacionin që lidhet me natyrën dhe rrethanat e firmës dhe angazhimet e saj; dhe
- ☐ Të qenurit i hapur dhe vigjilent ndaj nevojës për investigime të mëtejshme ose veprime të tjera.

Përgjegjësitë (Ref: Para. 20–21, 28 (d))

- A32 Komponenti i qeverisjes dhe lidërshiptit përfshin një objektiv cilësor, se firma ka një strukturë organizative dhe caktim të roleve, përgjegjësi dhe autoritetit, të përshtatshëm, për të bërë të mundur hartimin, zbatimin dhe funksionimin e sistemit të saj të menaxhimit të cilësisë.
- A33 Pavarësisht caktimit të përgjegjësi që lidhen me sistemin e menaxhimit të cilësisë në përputhje me paragrafin 20, firma mbetet përfundimisht përgjegjëse për sistemin e menaxhimit të cilësisë dhe mbajtjen individëve përgjegjës për rolet që ju janë caktuar atyre. Për shembull, në përputhje me paragrafët 53 dhe 54, edhe pse firma bën vlerësimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë dhe nxjerr konkluzionet përkatëse për individët e caktuar me përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënia për sistemin e menaxhimit të cilësisë, firma është përgjegjëse për vlerësimin dhe konkluzionin.
- A34 Një individ, të cilit i është caktuar përgjegjësi për çështjet në paragrafin 20, është zakonisht një partner i firmës, kështu që ai ka influencën dhe autoritetin e duhur brenda firmës, siç kërkohej nga paragrafi 21. Megjithatë, bazuar në strukturën ligjore të firmës, mund të ketë rrethana kur një individ mund të mos jetë partner i firmës, por individ ka influencën dhe autoritetin e duhur brenda firmës, për të kryer rolin e tij të caktuar për shkak të marrëveshjeve formale të firmës ose rrjeti i firmës
- A35. Mënyra se si firma cakton rolet, përgjegjësitë dhe autoritetin brenda saj, mund të ndryshojë dhe ligj ose rregulli mund të imponojnë disa kërkesa për firmën, të cilat ndikojnë në lidërshiptin dhe strukturën e menaxhimit ose përgjegjësitë që ju janë caktuar atyre. Një individ, të cilit i është caktuar përgjegjësi për një çështje në paragrafin 20, mund të caktoj më tej role, procedura, detyra ose veprime për individët e tjerë, për t'i ndihmuar ata në përmbushjen e përgjegjësi të tyre. Sidoqoftë, një individ që i është caktuar përgjegjësi për një çështje në paragrafin 20, do të mbetet përgjegjës dhe llogaridhënës për përgjegjësitë që i janë caktuar atij.

Shembull i shkallëzimit për të demonstruar se si mund të bëhet caktimi i roleve dhe përgjegjësi

- Në një firmë më pak komplekse, përgjegjësi përfundimtare dhe llogaridhënia për sistemin e menaxhimit të cilësisë mund t'i caktohet një partneri të vetëm menaxhues, i cili është i vetmi përgjegjës për mbikëqyrjen e firmës. Gjithashtu, ky individ mund të marrë përgjegjësi për të gjitha aspektet e sistemit të menaxhimit të cilësisë, përfshirë përgjegjësinë operacionale për sistemin e menaxhimit të cilësisë, pajtueshmërinë me kërkesat e pavarësisë, monitorimin dhe procesin e korrigjimit të mangësive.
- Në një firmë më shumë komplekse, mund të ketë nivele të shumëfishta të qeverisjes, të cilat reflektojnë strukturën organizative e firmës, dhe firma mund të ketë një organ qeverisës të pavarur që bën mbikëqyrjen jo-ekzekutive të firmës, i cili mund të përfshijë individë të jashtëm. Për më tepër, firma mund të caktoj përgjegjësi operacionale për aspekte të veçanta të sistemit të menaxhimit të cilësisë, përtej atyre të specifikuara në paragrafin 20 (c), siç është

përgjegjësia operationale për pajtueshmërinë me kërkesat etike ose përgjegjësia operationale për menaxhimin e një linje shërbimi.

A36 Pajtueshmëria me kërkesat e pavarësisë është thelbësore për kryerjen e auditimeve, ose rishikimeve të pasqyrat financiare, apo angazhimet e tjera të sigurisë, dhe një gjë e tillë pritet nga palët e interesuara, të cilat mbështeten në raportet e firmës. Individët e caktuar me përgjegjësinë operationale për pajtueshmërinë me kërkesat e pavarësisë, zakonisht janë përgjegjës për mbikëqyrjen e të gjitha çështjeve që lidhen me pavarësisë, kështu që për të trajtuar kërkesat e pavarësisë, firma harton dhe zbaton një metode të fuqishme dhe të qëndrueshme.

A37 Ligji, rregullat ose standardet profesionale mund të vendosin kërkesa shtesë për një individ, të cilit i është caktuar përgjegjësi për një çështje në paragrafin 20, siç janë kërkesat për licencimin profesional, edukimin profesional ose zhvillimi i vazhdueshëm profesional.

A38 Kërkesat për eksperiencën dhe njohuritë e duhura, për individët e ngarkuar me përgjegjësinë operationale të sistemit të menaxhimit të cilësisë, zakonisht përfshijnë një kuptim të strategjisë së firmës, vendimet dhe veprimet dhe përvojën me operacionet e biznesit të firmës.

Procesi i vlerësimit të rrezikut të firmës (Ref: Para. 23)

A39. Mënyra se si firma harton procesin e vlerësimit të rrezikut, mund të ndikohet nga natyra dhe rrethanat e firmës, përfshirë mënyrën e strukturimit dhe organizimit të firmës.

Shembuj të shkallëzimit për të treguar se si mund të ndryshojë procesi i vlerësimit të rrezikut të firmës

- Në një firmë më pak komplekse, individ, të cilit i është caktuar përgjegjësia operationale për sistemin e menaxhimit të cilësisë mund të ketë një kuptim të mjaftueshëm për firmën dhe angazhimet e saj për të kryer procesin e vlerësimit të rrezikut. Për më tepër, dokumentimi i objektivave të cilësisë, rreziqeve të cilësisë dhe përgjigjeve/reagimeve, mund të jenë më pak të komplikuar krahasuar me atë çfarë kërkohet për një firmë më shumë komplekse (p.sh., kjo mund të behet nëpërmjet një dokumenti të vetëm).
- Në një firmë më shumë komplekse, mund të ketë një proces formal të vlerësimit të rrezikut, që përfshin disa individë dhe aktivitete të shumta. Procesi mund të jetë i centralizuar (p.sh., objektivat e cilësisë, rreziqet e cilësisë dhe reagimet/përgjigjet janë vendosur në mënyrë të centralizuar për të gjitha njësitë e biznesit, funksionet dhe linjat e shërbimit) ose i decentralizuar (p.sh., objektivat e cilësisë, rreziqet e cilësisë dhe përgjigjet/reagimet janë vendosur në nivel të njësisë së biznesit, nivel funksioni ose linje shërbimi, me rezultate të kombinuara në nivel firme). Gjithashtu, rrjeti i firmës mund të pajisë firmën me objektiva të cilësisë, rreziqe të cilësisë dhe përgjigje/reagime për t'u përfshirë në sistemin e menaxhimit të cilësisë së firmës

A40. Procesi i vendosjes së objektivave të cilësisë, identifikimit dhe vlerësimit të rreziqeve të cilësisë dhe hartimit e zbatimit të përgjigjeve/reagimeve është përsëritës, dhe kërkesat e këtij SNMC nuk parashikohet të adresohen në mënyrë lineare. Për shembull:

- ☐ Për identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të cilësisë, firma mund të vendose të përfshijë një objektiv shtese.
- ☐ Gjatë hartimit dhe zbatimit të përgjigjeve, firma mund të zbulojë se nuk është identifikuar dhe vlerësuar një rrezik i cilësisë.

A41 Burimet e informacionit, që i japin mundësi firmës të vendose objektiva të cilësisë, të identifikojë dhe vlerësojë rreziqet për cilësinë dhe të hartojë e zbatojë përgjigjet/reagimet, janë pjesë e komponentit të informacionit dhe komunikimit të firmës dhe përfshijnë:

- ☐ Rezultatet e procesit të monitorimit dhe përmirësimit përmes korrigjimit të mangësive të firmës (shih paragrafët 42 dhe A171).
- ☐ Informacione nga rrjeti ose ofruesit e shërbimeve, përfshirë:
 - o Informacione në lidhje me kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit (shiko paragrafin 48); dhe
 - o Informacione të tjera nga rrjeti, përfshirë informacionin për rezultatet e aktiviteteve të monitorimit, të kryera nga rrjeti në firmat e rrjetit (shiko paragrafët 50–51).

Gjithashtu, për procesin e vlerësimit të rrezikut të firmës, mund të jenë të përshtatshme informacione të tjera, të brendshme ose të jashtme, si për shembull:

- ☐ Informacionet në lidhje me ankesat dhe pretendimet për mos kryerjen e punës në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat ligjore dhe rregullatore të zbatueshme, ose në lidhje me papajtueshmërinë me politikat ose procedurat e firmës, të vendosura në përputhje me këtë SNMC.
- ☐ Rezultatet e inspektimeve të jashtme.
- ☐ Informacionet nga rregullatorët, për entitetet për të cilat firma kryen angazhime, që i vihen në dispozicion të firmës, siç është informacioni nga një rregullator i letrave me vlerë për një entitet për të cilin firma kryen angazhime (p.sh. parregullsi në pasqyrat financiare të entitetit ose papajtueshmëri me rregullat e letrave me vlerë).
- ☐ Ndryshimet në sistemin e menaxhimit të cilësisë, që ndikojnë në aspekte të tjera të sistemit, për shembull, ndryshimet në burimet e firmës.
- ☐ Burime të tjera të jashtme, siç janë veprimet rregullatore dhe proceset gjyqësore kundër firmës ose firmave të tjera në juridiksion, që mund të nxjerrin në pah fushat që firma duhet të mbajë në konsideratë.

Vendosja e objektivave të cilësisë (Ref: Para. 24)

- A42. Ligji, rregulli ose standardet profesionale mund të përcaktojnë kërkesa që çojnë në vendosjen e objektivave shtesë për cilësinë. Për shembull, një firmë mund të kërkohej me ligj ose rregulla të emërojnë individët jo-ekzekutive në strukturën qeverisëse të firmës dhe firma e konsideron të nevojshme të vendose objektiva shtesë të cilësisë për të adresuar kërkesat.
- A43 Natyra dhe rrethanat e firmës dhe, angazhimet e saj, mund të jenë të atilla që firma mund të mos e shikojë të nevojshme të vendose objektivave shtesë për cilësinë.
- A44 Firma mund të vendosë nën-objektiva për të përmirësuar identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të cilësisë së firmës dhe të hartojë e zbatojë përgjigjet/reagimet përkatëse.

Identifikimi dhe vlerësimi i rreziqeve të cilësisë (Ref. Para. 25)

- A45 Mund të ketë kushte, ngjarje, rrethana, veprime ose mosveprime të tjera, që nuk janë përshkruar në paragrafi n25 (a), të cilat mund të ndikojnë negativisht arritjen e një objektivi për cilësinë.
- A46. Një rrezik lind nga mënyra dhe shkalla në të cilën, një kusht, ngjarje, rrethanë, veprim ose mosveprim, mund të ndikojë negativisht arritjen e një objektivi për cilësinë. Jo të gjithë rreziqet plotësojnë përkufizimin e rrezikut të cilësisë. Gjykimi profesional e ndihmon firmën në përcaktimin nëse një rrezik është një rrezik i cilësisë, i bazuar në vlerësimin e firmës për faktin nëse ekziston një mundësi e arsyeshme që rreziku të ndodhë, dhe individualisht ose në kombinim me rreziqe të tjera, mund të ndikojë negativisht arritjen e një ose më shumë objektivave të cilësisë.

<i>Shembuj të njohjes dhe kuptimit nga firma të kushteve, ngjarjeve, rrethanave, veprimeve ose mosveprimeve të tjera, të cilat mund të ndikojnë negativisht arritjen e objektivave për cilësinë</i>	Shembuj të rreziqeve për cilësinë që mund të lindin
• Vendimet dhe veprimet strategjike dhe operacionale, proceset e biznesit dhe modeli i biznesit të firmës: Qëllimet e përgjithshme financiare të firmës janë tepër të varura nga shtrirja e shërbimeve që jepen nga firma, të cilat nuk janë brenda objektit të këtij SNMC.	Ne kontekstin e qeverisjes dhe të lidërshit , kjo mund të çojë në një numër rreziqesh për cilësinë, të tilla si: • Burimet janë alokuar ose janë caktuar në një mënyrë që i jep prioritet shërbimeve, të cilat nuk janë brenda objektit të këtij SNMC dhe kjo mund të ndikojë negativisht cilësinë e angazhimeve që janë brenda objektit të këtij SNMC. • Vendimet rreth prioriteteve financiare

	dhe operacionale, nuk mbajnë parasysh fare ose nuk konsiderojnë në mënyrë të mjaftueshme, rëndësinë e cilësisë në performancën e angazhimeve brenda objektit të këtij SNMC.
Karakteristikat dhe stili i menaxhimit dhe lidershipit: Firma është e vogël, me pak partnere angazhimi me autoritet të përbashkët (qe ndahet midis tyre)	Ne kontekstin e qeverisjes dhe të lidershipit , një gjë e tillë mund të çojë në një numër rreziqesh për cilësinë, të tilla si: • Përgjegjësitë e lidershipit dhe llogaridhenia për cilësinë nuk janë përkufizuar dhe caktuar në mënyrën e duhur • Veprimet dhe sjelljet e lidershipit, të cilat nuk promovojnë cilësi, nuk janë analizuar.
• Kompleksiteti dhe karakteristikat e shfrytëzimit të firmës: Kohet e fundit, firma ka realizuar bashkimin/shkrirjen e saj me një firmë tjetër	Ne kontekstin e burimeve, kjo mund të çojë në një numër rreziqesh për cilësinë, të tilla si: • Burimet teknologjike të përdorura nga të dy firmat që bashkohen, mund të jenë inkompatibel • Grupet e angazhimit mund të përdorin burime intelektuale të zhvilluara nga një firmë para bashkimit, të cilat nuk janë në koherence me metodologjinë e re që po përdoret nga firma e re, e krijuar nga bashkimi

A47. Duke pasur parasysh natyrën në zhvillim të sistemit të menaxhimit të cilësisë, përgjigjet/ reagimet që hartohen dhe zbatohen nga firma, mund të çojnë në kushte, ngjarje, rrethana, veprime ose mosveprime, që rezultojnë në rreziqe të mëtejshme të cilësisë. Për shembull, firma mund të zbatojë një burim (p.sh., një burim teknologjik) për të adresuar një rrezik të cilësisë, dhe nga përdorimi i këtij burimi mund të lindin rreziqe të cilësisë.

A48 Shkalla në të cilën një rrezik, individualisht, ose në kombinim me rreziqe të tjera, mund të ndikojë negativisht arritjen e një objektivi cilësor mund të ndryshojë në bazë të kushteve, ngjarjeve, rrethanave, veprimeve ose mosveprimeve që çojnë në rrezik, duke marrë parasysh, për shembull:

- ☐ Mënyrën se si do të ndikonte kushti, ngjarja, rrethana, veprimi ose mosveprimi në arritjen e objektivit të cilësisë.

- ☐ Sa shpesh pritet të ndodhë kushti, ngjarja, rrethana, veprimi ose mosveprimi.
- ☐ Sa kohë do të duhej për efektin, pasi të ndodhte kushti, ngjarja, rrethana, veprimi ose mosveprimi, dhe fakti nëse brenda kësaj kohe firma do të kishte një mundësi të përgjigjeve/reagonte për të zbutur efektin e kushtit, ngjarjes, rrethanës, veprimit ose mosveprimit.
- ☐ Sa kohë, kushti, ngjarja, rrethana, veprimi ose mosveprimi do të ndikonin arritjen e objektivit të cilësisë, pasi ato kanë ndodhur.

Vlerësimi i rreziqeve të cilësisë nuk ka nevojë të përfshijë vlerësime ose rezultate formale, megjithëse firmat nuk e përjashtojnë përdorimin e tyre.

Hartimi dhe zbatimi i reagimeve/përgjigjeve për të adresuar rreziqet e cilësisë (Ref: Para. 16 (u), 26)

A49. Natyra, afatet dhe shtrirja e përgjigjeve/reagimeve bazohen në arsyt e dhëna për vlerësimin e rreziqeve të cilësisë, që është konsideruar ndodhja dhe efekti në arritjen e një ose më shumë objektivave të cilësisë.

A50. Përgjigjet e hartuara dhe të zbatuara nga firma, mund të jenë në nivel firmë ose angazhimi ose mund të ketë një kombinim të përgjegjësisë për veprimet që duhen ndërmarrë në nivel firmë dhe nivel angazhimi.

Shembull i një përgjigje të hartuar (përgatitur) dhe zbatuar nga firma e cila përdoret si në nivel firmë ashtu edhe në nivelin e angazhimit

Firma vendos politika ose procedura për konsultimet, të cilat tregojnë se me kë duhet të konsultohen grupet e angazhimit dhe, çështjet specifike për të cilat kërkohen konsultime. Firma cakton individë që kanë kualifikimin dhe përvojën e duhur për të dhënë konsultime. Grupi i angazhimit ka përgjegjësinë për identifikimin e çështjeve që kanë nevojë për konsultim, iniciacionin e konsultimit, dhe zbaton konkluzionet e konsultimit.⁹

A51 Nevoja për politika ose procedura të dokumentuara zyrtarisht, mund të jetë më e madhe për firmat që kanë shumë personel ose që janë të shpërndarë gjeografikisht, në mënyrë që të arrihet qëndrueshmëri e tyre për të gjithë firmën.

Ndryshimet në natyrën dhe rrethanat e firmës ose angazhimet e saj (Ref: Para. 27)

A52 *Shembull i shkallëzimit që shërben për të treguar mënyrën se si mund të ndryshojnë politikat ose procedurat për identifikimin e informacionit rreth ndryshimeve në natyrën dhe rrethanat e firmës dhe angazhimet e saj*

- Në një firmë më pak komplekse, mund të ketë politika ose procedura jo formale për të identifikuar informacionet në lidhje me ndryshimet në natyrën dhe rrethanat e firmës ose angazhimet e saj, veçanërisht kur individët përgjegjës për vendosjen e objektivave të cilësisë, identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të cilësisë dhe hartimin e zbatimit të përgjigjeve /reagimeve, janë në gjendje të identifikojë këto informacione në rrjedhën normale të aktiviteteve të tyre.
- Në një firmë më shumë komplekse, mund të lindë nevoja të vendosen politika ose procedura më formale, për të identifikuar dhe vlerësuar informacionet rreth ndryshimeve në natyrën

⁹ SNA 220 (i rishikuar) paragrafi 35

dhe rrethanat e firmës ose angazhimet e saj. Këto mund të përfshijnë, për shembull, një rishikim periodik të informacioneve, që lidhet me natyrën dhe rrethanat e firmës dhe angazhimet e saj, përfshirë gjurmimin e vazhdueshëm dhe ndjekjen e tendencave dhe dukurive në mjedisin e brendshëm dhe të jashtëm të firmës.

A53 Si pjesë e veprimeve përmirësuese të korigjimit të mangësive të kryera nga firma për të adresuar një mangësi të identifikuar në përputhje me paragrafin 42, mund të linde nevoja të vendosen objektiva shtesë për cilësinë, të shtohen ose modifikohen rreziqet dhe përgjigjet/reagimet ndaj rreziqeve për cilësinë.

A54 Firma mund të ketë vendosur objektiva shtesë të cilësisë, përveç atyre të përcaktuara në këtë SNMC. Gjithashtu, firma mund të identifikojë informacionin që tregon se objektivat shtesë të cilësisë tashmë të vendosura nga firma nuk janë më të nevojshme, ose kanë nevojë të modifikohen.

Qeverisja dhe lidershipi

Angazhimi për cilësinë (Ref: Paragrafi 28 (a))

A55 Kultura e firmës është një faktor i rëndësishëm që influencon sjelljen e personelit. Kërkesat përkatëse etike, zakonisht përcaktojnë parimet e etikës profesionale, ato janë adresuar më tej në komponentin e kërkesave përkatëse etike të këtij SNMC. Vlerat dhe qëndrimet profesionale mund të përfshijnë:

- Mënyrën profesionale, për shembull, afatin kohor, mirësjelljen, respektin, llogaridhënien, përgjegjshmërinë dhe ndërvlerësinë.
- Angazhimin për punën në grup.
- Mbajtjen e një mendje të hapur ndaj ideve të reja ose perspektivave të ndryshme në mjedisin profesional.
- Ndjekjen e përsosmërisë.
- Angazhimin për përmirësim të vazhdueshëm (p.sh., vendosjen e pritshmërive përtej kërkesave minimale dhe vendosja e fokusit në edukimin e vazhdueshëm).
- Përgjegjësinë sociale.

A56 Procesi i vendimmarrjes strategjike të firmës, përfshirë vendosjen e një strategjie biznesi, mund inkludojë çështje të tilla, si vendimet e firmës në lidhje me çështjet financiare dhe operacionale, qëllimet financiare, mënyrën e menaxhimit të burimeve financiare, rritjen e pjesës së tregut të firmës, specializimin sipas sektorëve ose ofrimi i shërbimeve të reja. Prioritetet financiare dhe operacionale të firmës mund të ndikojnë drejtpërdrejt ose në mënyrë indirekte në angazhimin e firmës ndaj cilësisë, për shembull, firma mund të ketë stimuj që janë të fokusuar në prioritetet financiare dhe operacionale, të cilat mund të dekurajojnë sjelljet që nuk demonstrojnë një angazhim për cilësinë.

Lidershipi (Ref: Paragrafi 28 (b) dhe 28 (c))

A57 Përgjigjet e hartuara (te përgatitura) dhe të zbatuara nga firma për të mbajtur përgjegjësitë e lidershit dhe llogaridhënien për cilësinë, përfshijnë vlerësimet e performancës të kërkuara nga paragrafi 56.

A58 Megjithëse liderशिpi e vendos tonin në krye përmes veprimeve dhe sjelljeve të tij, veprimet e qarta dhe komunikimet e qëndrueshme dhe të shpeshta në të gjitha nivelet brenda firmës kontribuojnë kolektivisht në kulturën e firmës dhe demonstrojnë një angazhim ndaj cilësisë.

Struktura organizative (Ref: Paragrafi 28 (d))

A59 Struktura organizative e firmës mund të përfshijë njësite operative (te shfrytëzimit), proceset operacionale, departamentet ose vendndodhjet gjeografike dhe struktura të tjera. Në disa raste, firma mund të përqendrojë ose centralizojë proceset apo aktivitetet në një qendër të dhënies së shërbimeve dhe grupet e angazhimit mund të kenë personel nga qendra e dhënies së shërbimeve të firmës, të cilët kryejnë detyra specifike që përsëriten ose kanë natyrë të specializuar.

Burimet (Ref: Paragrafi 28 (e))

A60 Individët me përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien ose përgjegjësinë operacionale për sistemin e menaxhimit të cilësisë, në shumicën e rasteve janë në gjendje të ndikojë në natyrën dhe shtrirjen e burimeve që firma merr, zhvillon, përdor dhe mirëmban, si dhe mënyrën se si këto burime janë ndare ose caktuar, përfshirë afatet kur ato janë përdorur.

A61 Meqenëse nevojat për burime mund të ndryshojnë me kalimin e kohës, nuk mund të parashikohen të gjitha nevojat për burime. Planifikimi i burimeve të firmës mund të përfshijë përcaktimin e burimeve që kërkohen aktualisht, parashikimin e nevojave të firmës për burime të ardhshme dhe vendosjen e proceseve për t'u marrë me nevojat për burime të paparashikuara, kur ato lindin.

Kërkesat përkatëse etike (Ref: Paragrafi 16 (t), 29)

A62 Kodi IESBA shpall parimet themelore të etikës, të cilat vendosin standardet e sjelljes që priten nga një profesionist kontabël dhe vendos Standardet Ndërkombëtare të Pavarësisë. Parimet themelore janë integriteti, objektiviteti, kompetenca profesionale dhe kujdesi i duhur, konfidencialiteti dhe sjellja profesionale. Kodi IESBA gjithashtu, specifikon metodën që duhet të zbatohet një profesionist kontabël për të qenë në përputhje me parimet themelore dhe, kur është e zbatueshme, Standardet Ndërkombëtare të Pavarësisë. Veç kësaj, Kodi IESBA adreson çështje specifike, që lidhen me pajtueshmërinë me parimet themelore. Ligji ose rregulli në një juridiksion të caktuar gjithashtu, mund të përmbajë dispozita që adresojnë kërkesat etike, përfshirë pavarësinë, siç janë ligjet e privatësisë që ndikojnë në konfidencialitetin e informacionit.

A63 Në disa raste, çështjet e adresuara nga firma, në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë mund të jenë më specifike, ose shtesë, e dispozitave të kërkesave përkatëse etike.

Shembuj të çështjeve që një firmë mund të përfshijë në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë, të cilat janë më shumë specifike, ose shtesë e dispozitave të kërkesave përkatëse etike

- Firma ndalon pranimin e dhuratave dhe të mikpritjes nga një klient, edhe nëse vlera është e vogël dhe krejt e parëndësishme.
- Firma cakton periudha rotacioni për të gjithë partnerët e angazhimit, përfshirë ata që kryejnë angazhime të tjera të sigurisë ose angazhime të shërbimeve të lidhura, dhe zgjeron periudhat e rotacionit për të gjithë individët në pozicionin e anëtarit senior në grupin e angazhimit.

A64 Komponentë të tjerë mund të ndikojnë ose që lidhen me komponentin e kërkesave përkatëse etike.

Shembuj të marrëdhënieve midis komponentit të kërkesave përkatës etike dhe komponentëve të tjerë

- Komponenti i informacionit dhe komunikimit mund të adresojë komunikimin e çështjeve të ndryshme që lidhen me kërkesat përkatëse etike, dhe përfshin si me poshtë:
 - Firma komunikon kërkesat e pavarësisë për të gjithë personelin dhe të tjerët që i nënshtrohen kërkesave të pavarësisë.
 - Personeli dhe grupet e angazhimit i komunikojnë firmës informacionin përkatës, pa patur frikë nga hakmarrjet, siç janë situatat që mund të krijojnë kërcënime ndaj pavarësisë, ose shkeljet e kërkesave përkatëse etike.
- Si pjesë e komponentit të burimeve, firma mund të:
 - Caktojë individët me detyrën për të menaxhuar dhe monitoruar pajtueshmërinë me kërkesat përkatëse etike ose për të dhënë konsultime për çështjet që lidhen me kërkesat përkatëse etike.
 - Përdore aplikacionet e TI -së për të monitoruar pajtueshmërinë me kërkesat përkatëse etike, përfshirë regjistrimin dhe ruajtjen e informacionit në lidhje me pavarësinë.

A65 Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për të tjerët, varen nga dispozitat e kërkesave përkatëse etike dhe mënyra se si firma përdor të tjerët në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë ose për kryerjen e angazhimeve.

Shembuj të kërkesave përkatëse etike që zbatohen për të tjerët

- Kërkesat përkatëse etike mund të përfshijnë kërkesat për pavarësinë, që zbatohen për firmat e rrjetit ose punonjësit e firmave të rrjetit, për shembull, Kodi IESBA përfshin kërkesat e pavarësisë që zbatohen për firmat e rrjetit.
- Kërkesat përkatëse etike mund të përfshijnë një përkufizim të grupit të angazhimit ose koncepte të tjera të ngjashme dhe përkufizimi mund të përfshijë çdo individ që kryen

procedura të sigurisë për angazhimin (p.sh., audituesi i një komponenti ose një ofrues shërbimi i angazhuar për të marrë pjesë në numërimin fizik të inventarit fizik në një vend të largët). Prandaj, çdo kërkesë e kërkesave përkatëse etike që zbatohen për grupin e angazhimit, siç përcaktohet në kërkesat përkatëse etike ose koncepte të tjera të ngjashme, mund të jenë gjithashtu, të përshtatshme për këta individë.

- Parimi i konfidencialitetit mund të zbatohet për rrjetin e firmës, firmat e tjera të rrjetit ose ofruesit e shërbimeve, kur ata kanë akses në informacionin e klientit të siguruar nga firma.

Konsiderata për sektorin publik

A66 Për arritjen e objektivave të cilësisë në këtë SNMC, në lidhje me pavarësinë, audituesit e sektorit publik mund të adresojnë pavarësinë në kontekstin e mandatit të audituesit në sektorin publik dhe masave statusore.

Pranimi dhe vazhdimi i marrëdhënieve me klientin dhe angazhimet specifike

Natyra dhe rrethanat e angazhimit dhe integriteti e vlerat etike të klientit (Ref: Para 30 (a) (i))

A67 Informacioni i siguruar në lidhje me natyrën dhe rrethanat e angazhimit, mund të përfshijë:

- ☐ Sektorin e ekonomisë të entitetit për të cilin është ndërmarrë angazhimi dhe faktorët përkatës rregullatore;
- ☐ Natyrën e entitetit, për shembull, operacionet e tij, strukturën organizative, pronësinë dhe qeverisjen, modelin e tij të biznesit dhe mënyrën e financimit; dhe
- ☐ Natyrën e çështjes baze që shqyrtohet dhe kriteret e zbatueshme, për shembull, në rastin e raportimit të integruar:
 - Çështja në fjalë mund të përfshijë informacion për sigurinë, shëndetin dhe mjedisin; dhe
 - Kriteret e zbatueshme mund të jenë matësit e performancës, të përcaktuara nga një organizëm i njohur i ekspertëve

A68 Informacioni i siguruar për të mbështetur gjykimet e firmës në lidhje me integritetin dhe vlerat etike të klientit mund të përfshijë identitetin dhe reputacionin e biznesit, të pronarëve kryesorë të klientit, drejtuesve kryesorë dhe personave të ngarkuar me qeverisjen e tij.

Shembuj të faktorëve që mund të ndikojnë natyrën dhe shtrirjen e informacionit të marrë në lidhje me integritetin dhe vlerat etike të klientit

- Natyra e entitetit për të cilin kryhet angazhimi, përfshirë kompleksitetin e strukturës së pronësisë dhe të menaxhimit të tij.
- Natyra e operacioneve të klientit, përfshirë praktikën e tij të biznesit.
- Informacioni në lidhje me qëndrimin e pronarëve kryesorë të klientit, drejtuesve kryesorë dhe personat e ngarkuar me qeverisjen, ndaj çështjeve të tilla si interpretimi agresiv i standardeve të kontabilitetit dhe mjedisi i kontrollit të brendshëm.

- Fakti nëse klienti është shumë i shqetësuar për mbajtjen e tarifave të firmës sa të jete e mundur të ulëta.
- Indikacionet se një klient imponon kufizim në objektin e punës.
- Indikacionet se klienti mund të jetë i përfshirë në pastrim parash ose aktivitete të tjera kriminale.
- Arsyet për emërimin e propozuar të firmës dhe mos emërimin e firmës së mëparshme.
- Identiteti dhe reputacioni i biznesit të palëve të lidhura.

A69 Firma mund të sigurojë informacionet nga një sërë burimesh të brendshme dhe të jashtme, duke përfshirë:

- ☐ Në rastin e një klienti ekzistues, informacione nga angazhimet aktuale ose të mëparshme, nëse kjo është e mundur, ose nga kërkesat drejtuar anëtarëve të tjerë të personelit, të cilët kanë kryer angazhime të tjera për klientin.
- ☐ Në rastin e një klienti të ri, nga kërkesat për informacione për ofruesit ekzistues ose të mëparshëm të shërbimeve profesionale kontabël për klientin, në përputhje me kërkesat përkatëse etike.
- ☐ Nga diskutimet me palët e tjera të treta, të tilla si bankierë, këshilltarë ligjorë dhe kolegë të sektorit të ekonomisë.
- ☐ Nga kërkimet në bazat e të dhënave përkatëse (të cilat mund të jenë burime intelektuale). në disa raste, firma mund të përdorë një ofrues shërbimi për të kryer kërkime në sfond.

A70 Informacioni që është siguruar gjatë procesit të pranimit dhe vazhimit me firmën, shpesh mund të jetë gjithashtu, i përshtatshëm për grupin e angazhimit kur planifikon dhe kryen angazhimin. Në mënyrë specifike, standardet profesionale mund të kërkojnë që grupi i angazhimit të sigurojë ose të marrë në konsideratë këto informacione. Për shembull, SNA 220 (i rishikuar)¹⁰ kërkon që partneri i angazhimit të mbajë parasysh informacionin e siguruar gjatë procesit të pranimit dhe vazhimit në planifikimin dhe kryerjen e angazhimit të auditimit.

A71 Standardet profesionale ose kërkesat e zbatueshme ligjore dhe rregullatore, mund të përfshijnë dispozita specifike, të cilat duhet të jenë adresuar përpara se të pranohet ose vazhdohet një marrëdhënie me klientin ose një angazhim specifik dhe gjithashtu, ato mund të kërkojnë nga firma që të bëjë kërkesa për informacione tek një firmë ekzistuese ose e mëparshme, kur pranohet një angazhim. Për shembull, kur ka patur një ndryshim të audituesve, SNA 300¹¹ kërkon që audituesi, para nisjes së punës në një auditim fillestar, të komunikojë me audituesin paraardhës në pajtueshmëri me kërkesat përkatëse etike. Kodi IESBA gjithashtu, përfshin kërkesa për vlerësimin e konfliktit të interesave në pranimin ose vazhdimin e një marrëdhënie me klientin ose kryerjen e

¹⁰ SNA 220 (i rishikuar), paragrafi 23

¹¹ SNA 300, Planifikimi i një auditimi të pasqyrave financiare, paragrafi 13(b)

një angazhimi specifik dhe komunikimin me firmën ekzistuese ose të mëparshme, kur pranohet një angazhim që është një auditim ose rishikim i pasqyrave financiare.

Aftësia e firmës për të kryer angazhimin (Ref: Paragrafi 30 (a) (ii))

A72 Aftësia e firmës për të kryer angazhimin në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat e zbatueshme ligjore dhe rregullatore mund të ndikohet nga:

- ☐ Disponibiliteti i burimeve të përshtatshme për të kryer angazhimin;
- ☐ Te paturit akses në informacion për të kryer angazhimin, ose tek personat që e japin këtë informacion; dhe
- ☐ Fakti nëse firma dhe grupi i angazhimit janë në gjendje të përmbushin përgjegjësitë e tyre në lidhje me kërkesat përkatëse etike
- ☐

Shembuj të faktorëve që firma mund të konsiderojë kur përcakton nëse janë në dispozicion burimet e duhura për të kryer angazhimin

- Rrethanat e angazhimit dhe afati i raportimit.
- Disponibiliteti i individëve me kompetencat dhe aftësitë e duhura, përfshirë kohën e mjaftueshme, për të kryer angazhimin. Kjo kërkon:
 - o Individët të marrin përgjegjësitë e përgjithshme për drejtimin dhe mbikëqyrjen e angazhimit;
 - o Individë që kanë njohuri për sektorin përkatës të ekonomisë ose çështjen kryesore në shqyrtim ose kriteret që do të aplikohen në përgatitjen e informacionit për çështjen në shqyrtim dhe eksperiencën me kërkesat përkatëse rregullatore ose të raportimit; dhe
 - o Individët të kryejnë procedura auditimi mbi informacionin financiar të një përbërësi për qëllime të një auditimi të pasqyrave financiare të grupit.
- Disponibiliteti i ekspertëve, nëse duhet.
- Kur nevojitet një rishikim i cilësisë së angazhimit, fakti nëse ka një individ disponibël, i cili plotëson kërkesat për t'u përzgjedhur, siç janë dhëne në SNMC 2.
- Nevoja për burime teknologjike, për shembull, aplikacione të TI -së, të cilat i japin mundësi grupit të angazhimit të kryejë procedura mbi të dhënat e entitetit.
- Nevoja për burime intelektuale, për shembull, një metodologji, udhëzues të veçantë të industrisë ose të çështjes në fjalë., apo akses (te drejta hyrje) në burimet e informacionit

Prioritetet financiare dhe operacionale të firmës (Ref. Paragrafi 30 (b))

A73 Prioritetet financiare mund të fokusohen në përfitueshmërinë e firmës, dhe tarifat (honorarët) e arkëtuara nga kryerja e angazhimeve ndikojnë në burimet financiare të firmës. Prioritetet operacionale mund të përfshijnë fusha me fokus strategjik, siç janë rritja e pjesës së tregut, specializimi i sektorit të ekonomisë ose ofrimi nga firma i shërbimeve të reja. Ne disa rrethana mund të jete e kënaqur me honorarin e kuotuar për një angazhim, por nuk është e përshtatshme

që ajo të pranojë ose vazhdojë angazhimin apo marrëdhënien me klientin (p.sh., kur klientit i mungon integriteti dhe vlerat etike).

A74 Në rrethana të tjera kur honorari i kuotuar për një angazhim mund të mos jete i mjaftueshëm, për shkak të natyrës dhe rrethanave të angazhimit, dhe kjo mund të zvogëlojë aftësinë e firmës për të kryer angazhimin në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat ligjore e rregullatore në fuqi. Kodi IESBA adreson honorarët dhe llojet e tjera të shpërblimit, përfshirë rrethanat që mund të krijojnë një kërcënim për pajtueshmërinë me parimin themelor të kompetencës profesionale dhe kujdesit të duhur, nëse honorari i kuotuar për një angazhim është shumë i ulët.

Performanca (kryerja) e angazhimit

Përgjegjësitë e grupit të angazhimit dhe drejtimi, mbikëqyrja dhe rishikimi (Ref: Paragrafi 31 (a) dhe 31 (b))

A75 Standardet profesionale ose kërkesat e zbatueshme ligjore e rregullatore mund të përfshijnë dispozita specifike në lidhje me përgjegjësinë e përgjithshme të partnerit të angazhimit. Për shembull, SNA 220 (i rishikuar) trajton përgjegjësinë e përgjithshme të partnerit të angazhimit për menaxhimin dhe arritjen e cilësisë në angazhim dhe për të marrë pjesë në mënyrë të mjaftueshme dhe të përshtatshme gjatë gjithë angazhimit, përfshirë përgjegjësinë për drejtimin dhe mbikëqyrjen e duhur të grupit të angazhimit dhe rishikimin e punës së tyre.

A76 *Shembuj të drejtimit, mbikëqyrjes dhe rishikimit*

- Drejtimi dhe mbikëqyrja e grupit të angazhimit mund të përfshijë:
 - Ndjekjen e progresit të angazhimit;
 - Vlerësimin e anëtarëve të grupit të angazhimit, nëse:
 - Ata i kuptojnë udhëzimet e tyre; dhe
 - Puna po kryhet në përputhje me metodën e planifikuar për angazhimin
 - Adresimin e çështjeve që dalin gjatë angazhimit, duke marrë parasysh rëndësinë e tyre dhe modifikimin e metodës së planifikuar në mënyrë të përshtatshme; dhe
 - Identifikimin e çështjeve që gjatë angazhimit kanë nevojë për konsultim ose shqyrtim nga anëtarët e grupit të angazhimit me më shumë përvojë.
- Një rishikim i punës së kryer mund të përfshijë vlerësimin nëse:
 - Puna është kryer në përputhje me politikat ose procedurat e firmës, standardet profesionale dhe kërkesat e zbatueshme ligjore dhe rregullatore;
 - Janë ngritur për shqyrtim të mëtejshëm çështje të rëndësishme;
 - Janë ndërmarrë konsultimet e duhura dhe përfundimet e tyre janë dokumentuar dhe zbatuar;
 - Ekziston nevoja për të rishikuar natyrën, afatet dhe shtrirjen e punës së planifikuar;
 - Puna e kryer mbështet përfundimet e arritura dhe është dokumentuar në mënyrë të përshtatshme

- Evidenca e siguruar për një angazhim të sigurisë, është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të mbështetur raportin; dhe
- Janë arritur objektivat e procedurave të angazhimit.

A77 Në disa rrethana, firma mund të përdorë personelin nga një qendër e dhënies së shërbimeve në firmë, ose individët nga një qendër e dhënies të shërbimeve të një firmë tjetër të rrjetit, për të kryer procedurat për angazhimin (d.m.th., në grupin e angazhimit janë përfshirë personel ose individë të tjerë). Në këto rrethana, politikat ose procedurat e firmës mund të adresojnë, në mënyrë specifike, drejtimin dhe mbikëqyrjen e individëve dhe rishikimin e punës së tyre, siç janë:

- ☐ Cilat aspekte të angazhimit mund t'u caktohen individëve në qendrën e ofrimit të shërbimeve;
- ☐ Mënyra që parashikohet nga partneri i angazhimit, ose i deleguari i tij, për të drejtuar, mbikëqyrur dhe rishikuar punën e kryer nga individët në qendrën e ofrimit të shërbimeve; dhe
- ☐ Protokollet e komunikimit midis grupit të angazhimit dhe individëve në qendrën e dhënies së shërbimeve.

Gjykimi profesional dhe skepticizmi profesional (Ref: Paragrafi 31 (c))

A78 Skepticizmi profesional mbështet cilësinë e gjykimeve të bëra në një angazhim të sigurisë dhe, përmes këtyre gjykimeve, efektivitetin e përgjithshëm të grupit të angazhimit, në kryerjen e angazhimit të sigurisë. Deklarata të tjera të BSNAS-se-së mund të adresojnë ushtrimin e gjykimit profesional ose skepticizmit profesional në nivel angazhimi. Për shembull, SNA 220 (i rishikuar)¹² jep shembuj të pengesave në ushtrimin e skepticizmit profesional në nivel angazhimi, për paragjykimet e pavullnetshme të audituesit, të cilat mund të pengojnë ushtrimin e skepticizmit profesional dhe për veprimet e mundshme, që grupi i angazhimit mund të ndërmarrë për të zbutur këto pengesa.

Konsultimi (Ref: Paragrafi 31 (d))

A79 Konsultimi zakonisht përfshin një diskutim në nivelin e duhur profesional me individë brenda ose jashtë firmës, të cilët kanë ekspertizë të specializuar për çështje të vështira ose të diskutueshme. Një mjedis që përforcon rëndësinë dhe përfitimin e konsultimit dhe inkurajon grupet e angazhimit për t'u konsultuar mund të kontribuojnë në mbështetjen e një kulture që demonstroi një angazhim ndaj cilësisë.

A80 Çështjet e vështira ose të diskutueshme, për të cilat nevojitet konsultimi, mund të specifikohen nga firma ose, vete grupi i angazhimit mund të identifikojë çështje që kanë nevojë për konsultim. Firma gjithashtu mund të specifikojë mënyrën se si duhet të dakordohen dhe zbatohen përfundimet.

¹² SNA 220 (i rishikuar), paragrafët A34-A36

A81 SNA 220 (i rishikuar)¹³ përfshin kërkesa për partnerin e angazhimit në lidhje me konsultimin.

Diferencat (dallimet) në opinion (Ref: Paragrafi 31 (e))

A82 Firma mund të inkurajojë që dallimet (diferencat) në opinion të identifikohen në një fazë të hershme dhe për këtë, mund të specifikojë hapat që duhen ndiqen për ngritjen dhe trajtimin e tyre, përfshirë mënyrën se si do të zgjidhet çështja dhe si duhet të zbatohen dhe dokumentohen përfundimet përkatëse. Në disa rrethana, zgjidhja e diferencave në opinione mund të arrihet përmes konsultimit me një profesionit ose një firmë tjetër ose me një organizëm profesional apo rregullator.

Dokumentacioni i angazhimit (Ref: Paragrafi 31 (f))

A83 Ligji, rregulli ose standardet profesionale mund të përcaktojnë afate se kur duhet të përfundojë sistemimi i dosjeve përfundimtare të angazhimit, sipas llojeve të ndryshme të angazhimeve. Aty ku ligji ose rregulli nuk kanë vendosur kufizime të tilla kohore, afatet mund të vendosen nga vete firma. Në rastin e angazhimeve të kryera sipas SNA-ve ose SNAR-ve, një afat kohor i përshtatshëm brenda të cilit duhet përfunduar sistemimi i dosjes përfundimtare të angazhimit, zakonisht nuk është më shumë se 60 ditë pas datës së raportit të angazhimit.

A84 Ruajtja dhe mbajtja e dokumentacionit të angazhimit mund të përfshijë menaxhimin e ruajtjes së sigurte, integritetin, të drejtat e hyrjes ose rivendosjen e të dhënave baze dhe teknologjinë përkatëse. Ruajtja dhe mbajtja e dokumentacionit të angazhimit mund të behet përmes aplikacioneve të TI -së. Integriteti i dokumentacionit të angazhimit mund të komprometohet nëse ndryshohet, plotësohet ose fshihet pa autorizim apo nëse humbet ose dëmtohet përgjithmonë.

A85 Ligji, rregulli ose standardet profesionale mund të përshkruajnë periudhën e ruajtjes për dokumentacionin e angazhimit. Nëse periudhat e mbajtjes nuk janë të përshkruara, firma mund të mbajë parasysh natyrën e angazhimeve të kryera nga firma dhe rrethanat e firmës, përfshirë faktin nëse dokumentacioni i angazhimit nevojitet për të siguruar një regjistrim të çështjeve me rëndësi të vazhdueshme për angazhimet e ardhshme. Në rastin e angazhimeve të kryera sipas SNA-ve ose SNAR-ve periudha e ruajtjes zakonisht është jo më e shkurtër se pesë vjet nga data e raportit të angazhimit, ose, nëse më vonë, nga data e raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare të grupit, kur kjo është e aplikueshme.

Burimet (Ref: Para. 32)

A86 Për qëllime të komponentit të burimeve, ne burimet përfshihen:

- ☐ Burimet njerëzore.
- ☐ Burimet teknologjike, për shembull, aplikimet e TI -së.

¹³ SNA 220 (i rishikuar), paragrafi 35

- Burimet intelektuale, për shembull, politikat ose procedurat e shkruara, një metodologji ose udhëzuesit.

Burimet financiare janë gjithashtu, të përshtatshme për sistemin e menaxhimit të cilësisë, sepse ato duhen për të siguruar, zhvilluar dhe mbajtur burimet njerëzore, burimet teknologjike dhe burimet intelektuale të firmës. Duke qenë se menaxhimi dhe alokimi i burimeve financiare ndikohet shumë nga lidhshëria, objektivat e cilësisë në qeverisje dhe lidhshëri, siç janë ato që adresojnë prioritetet financiare dhe operacionale, adresojnë burimet financiare.

A87 Burimet mund të jenë të brendshme të firmës, ose ato mund të merren nga jashtë, prej rrjetit të firmës, një firmë tjetër të rrjetit ose ofruesi i shërbimit. Burimet mund të përdoren në kryerjen e aktiviteteve brenda sistemit të menaxhimit të cilësisë të firmës, ose në kryerjen e angazhimeve si pjesë e funksionimit të sistemit të menaxhimit të cilësisë. Në rrethanat kur një burim është siguruar nga rrjeti i firmës ose një firmë tjetër e rrjetit, paragrafët 48–52 janë pjesë e përgjigjeve/reagimeve të hartuara dhe zbatuara nga firma, për arritjen e objektivave në këtë komponent.

Burimet njerëzore

Marrja në punë, zhvillimi dhe mbajtja e personelit dhe kompetencës e aftësive të personelit (Ref: Para. 32 (a), 32 (d))

A88 Kompetenca është aftësia e individit për të kryer një rol dhe shkon përtej njohjes së parimeve, standardeve, koncepteve, fakteve dhe procedurave; është integrimi dhe aplikimi i kompetencës teknike, zotësive profesionale dhe etikes profesionale, vlerave dhe qëndrimeve profesionale. Kompetenca mund të zhvillohet përmes një shumëllojshmërie metodash, përfshirë edukimin profesional, zhvillimin e vijueshëm profesional, trajnimin, eksperiencën e punës ose stërvitjen/trajnimin e anëtarëve të grupit të angazhimit me më pak përvojë nga anëtarët e grupit të angazhimit me më shumë përvojë.

A89 Ligji, rregullat ose standardet profesionale mund të vendosin kërkesa të cilat adresojnë kompetencën dhe aftësitë, të tilla si kërkesat për licencimin profesional të partnerëve të angazhimit, përfshirë kërkesat në lidhje me edukimin dhe zhvillimin e vijueshëm profesional.

A90 *Shembuj të politikave ose procedurave që lidhen me marrjen në punë, zhvillimin dhe mbajtjen e personelit*

Politikat ose procedurat e hartuara dhe të zbatuara nga firma në lidhje me marrjen në punë, zhvillimin dhe mbajtjen e personelit mund të adresojnë:

- Rekrutimin e individëve që kanë, ose janë në gjendje të zhvillojnë, kompetencën e duhur.
- Programet e trajnimit, të fokusuara në zhvillimin e kompetencës së personelit dhe zhvillimin e tij të vijueshëm profesional.

- Mekanizmat e vlerësimit, që ndërmerren në intervale të përshtatshme dhe përfshijnë fushat e kompetencës dhe matësit e tjerë të performancës.
- Kompensimin, promovimin dhe stimuj të tjerë, për të gjithë personelin, përfshirë partnerët e angazhimit dhe individët me role e përgjegjësi që lidhen me sistemin e menaxhimit të cilësisë së firmës.

Angazhimi i personelit ndaj cilësisë dhe llogaridhënies dhe pranimi prej tij, i angazhimit ndaj cilësisë (Ref: Para 32 (b))

A91 Vlerësimet në kohe dhe informacionet e marra ndihmojnë në mbështetjen dhe promovimin e zhvillimit të vazhdueshëm të kompetencës së personelit. Në rastet e firmave që kanë pak personel, për vlerësimin dhe marrjen e informacioneve mund të përdoren metoda më pak formale.

A92 Veprimet ose sjelljet pozitive të personelit mund të njihen dhe vlerësohen, duke përdorur mjete të ndryshme, si përmes kompensimit, promovimit ose stimujve të tjerë. Në disa rrethana, mund të jenë të përshtatshme stimuj të thjeshtë ose joformale, që nuk bazohen në shpërblime monetare

A93 Mënyra në të cilën firma e mban personelin llogaridhënës (përgjegjës) për veprimet ose sjelljet që ndikojnë negativisht mbi cilësinë, siç është dështimi për të demonstruar një angazhim për cilësinë, zhvillimin dhe mbajtjen e kompetencës, për të kryer rolin e tyre ose për të zbatuar përgjigjet/reagimet e firmës ashtu siç janë hartuar, mund të varet nga natyra e veprimit ose sjelljes, duke përfshirë seriozitetin e saj dhe frekuencën e ndodhjes. Kur personeli demonstroi veprime ose sjellje që ndikojnë negativisht në cilësinë, firma mund të kryejë veprimet e mëposhtme:

- ☐ Trajnimin ose zhvillime të tjera profesionale.
- ☐ Duke marrë parasysh efektin e çështjes që vlerësohet, të ndikojë në kompensimin, promovimin ose stimulimet e tjera për individët e përfshirë.
- ☐ Veprimet disiplinore, nëse është nevoja.

Individët e marre nga burimet e jashtme (Ref. Paragrafi 32 (c))

A94 Standardet profesionale mund të përfshijnë përgjegjësitë për partnerin e angazhimit në lidhje me përshtatshmërinë e burimeve. Për shembull, SNA 220 (i rishikuar)¹⁴ adreson përgjegjësinë e partnerit të angazhimit për vlerësimin nëse janë siguruar ose janë vene në dispozicion të grupit të angazhimit në kohën e duhur dhe në përputhje me politikat ose procedurat e firmës, burime të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të kryer angazhimin.

Anëtarët e grupit të angazhimit të caktuar për çdo angazhim (Ref: Paragrafi 32 (d))

A95 Anëtarët e grupit të angazhimit mund të jenë caktuar për kryerjen e angazhimeve nga:

- ☐ Firma, përfshirë caktimin e personelit nga një qendër e ofrimit të shërbimeve në firmë.

¹⁴ SNA 220 (i rishikuar), paragrafi 25

- ☐ Rrjeti i firmës ose një firmë tjetër e rrjetit, kur firma përdor individë të firmës rrjet ose të një firmë tjetër të rrjetit, për të kryer procedura mbi angazhimin (p.sh., audituesi i një komponenti ose një qendër e ofrimit të shërbimeve e rrjetit ose një firmë tjetër të rrjetit).
- ☐ Një ofrues shërbimi kur, për të kryer procedurat mbi angazhimin, firma përdor individë nga një ofrues shërbimi (p.sh., audituesi i një komponenti nga një firmë që nuk është brenda rrjetit të firmës).

A96 SNA 220 (i rishikuar)¹⁵ adreson përgjegjësinë e partnerit të angazhimit për të vlerësuar se anëtarët e grupit të angazhimit dhe çdo ekspert i jashtëm i audituesit dhe audituesit e brendshëm, të cilët japin ndihmë të drejtpërdrejtë, por nuk janë pjesë e grupit të angazhimit, kolektivisht kanë kompetencën dhe aftësitë e duhura, dhe kohën e mjaftueshme, për të kryer angazhimin. SNA 600, thellohet me tej në mënyrën se si do të zbatohet SNA 220 (i rishikuar)¹⁶ në lidhje me një auditim të pasqyrave financiare të grupit. Përgjigjet/reagimet e hartuara dhe të zbatuara nga firma për të adresuar kompetencën dhe aftësitë e anëtarëve të grupit të angazhimit të caktuar me angazhimin mund të përfshijnë politika ose procedura që adresojnë:

- ☐ Informacionin që mund të jete siguruar nga partneri i angazhimit dhe faktorët që duhen mbajtur parasysh kur vlerësohet nëse anëtarët e grupit të angazhimit të caktuar për angazhimin, përfshirë ata të caktuar nga rrjeti i firmës, një firmë tjetër rrjeti ose ofruesi i shërbimit, kanë kompetencën dhe aftësitë për të kryer angazhimin.
- ☐ Mënyrën se si mund të zgjidhen shqetësimet për kompetencën dhe aftësitë e anëtarëve të grupit të angazhimit, veçanërisht të atyre të caktuar nga rrjeti i firmës, një firmë tjetër e rrjetit, ose ofruesi i shërbimit.

A97 Kërkesat në paragrafët 48–52 janë gjithashtu, të zbatueshëm kur në një angazhim përdoren individë nga rrjeti i firmës ose një firmë tjetër e rrjetit, përfshirë audituesit e komponentëve (shih, për shembull, paragrafin A179).

Burimet teknologjike (Ref: Para. 32 (f))

A98 Burimet teknologjike, të cilat zakonisht janë aplikacione të TI -së, janë pjesë e mjedisit të TI-së të firmës. Mjedisi i TI-së i firmës përfshin gjithashtu, infrastrukturën mbështetëse të TI-se, proceset e TI-së dhe burimet njerëzore të përfshira në ato procese:

- ☐ Një aplikacion i TI-së është një program ose një grup programesh, i krijuar për të kryer një funksion specifik drejtpërdrejt për përdoruesin ose, në disa raste, për një program tjetër aplikimi.
- ☐ Infrastruktura e TI -së përbëhet nga rrjeti i TI-se, sistemet operative dhe bazat e të dhënave, dhe hardueri dhe softueri përkatës i tyre.

¹⁵ SNA 220 (i rishikuar), paragrafi 26

¹⁶ SNA 600, Konsiderata të veçanta për auditimin e pasqyrave financiare të grupit (përfshirë punën e audituesve të komponentëve), paragrafi 19

- ☐ Proceset e TI-së janë procese të firmës për të menaxhuar aksesin në mjedisin e TI-së, për të menaxhuar ndryshimet në program ose ndryshimet në mjedisin e TI-së dhe për menaxhimin e operacionet e TI-së, që përfshin monitorimin e mjedisit të TI-së.

A99 Një burim teknologjik mund të shërbejë për shumë qëllime brenda firmës por disa prej këtyre qëllimeve mund të mos ketë lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë. Burimet teknologjike që janë të rëndësishme për qëllimet e këtij SNMC janë:

- ☐ Burimet teknologjike që janë përdorur drejtpërdrejt për hartimin, zbatimin ose funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë së firmës;
- ☐ Burimet teknologjike që janë përdorur drejtpërdrejt nga grupet e angazhimit në kryerjen e angazhimeve; dhe
- ☐ Burimet teknologjike që janë thelbësore për të mundësuar funksionimin efektiv të sa më sipër, të tilla si, në lidhje me një aplikacion të TI-së, infrastruktura e TI-së, dhe proceset e TI-së që mbështesin aplikacionin e TI-se

Shembuj të përdorimit të shkallëzuar (skalabilitetit) për të treguar se si mund të ndryshojnë burimet teknologjike që janë të përshtatshme për qëllimet e këtij SNMC

- ☐ Në një firmë më pak komplekse, burimet teknologjike mund të përfshijnë një aplikacion komercial të TI-se, blerë nga një ofrues shërbimi, i cili përdoret e nga grupet e angazhimit. Proceset e TI -së që mbështesin funksionimin e aplikacionit të TI-së mund të jenë gjithashtu, të përshtatshme, edhe pse ato mund të jenë të thjeshta (p.sh., procese për autorizimin e aksesit në aplikacionin e TI-së dhe përpunimin e përditësimeve të aplikacionit të TI-se).
- ☐ Në një firmë më shumë komplekse, burimet teknologjike mund të jenë më komplekse dhe mund përfshijnë:
 - o Aplikacione të shumëfishta të TI-se, përfshirë aplikacione të zakonshme ose aplikacione të zhvilluara nga rrjeti i firmës, të tilla si:
 - Aplikacionet e TI-së, të përdorura nga ekipet e angazhimit (p.sh., softueri i angazhimit dhe mjete të automatizuara të auditimit).
 - Aplikacionet e TI-se, të zhvilluara dhe të përdorura nga firma për të menaxhuar aspektet e sistemit të menaxhimit të cilësisë (p.sh. aplikacionet e TI-së për të monitoruar pavarësinë ose caktimin e personelit në angazhime).
 - o Proceset e TI-së që mbështesin funksionimin e këtyre aplikacioneve të TI-së, përfshirë individët përgjegjës për menaxhimin e infrastrukturës së TI-së dhe proceseve të TI-se, dhe proceset e firmës për menaxhimin e ndryshimeve të programit në aplikacionet e TI-së

A100. Për marrjen, zhvillimin, zbatimin dhe mbajtjen e një aplikacioni të TI-së firma mund të konsiderojë çështjet e mëposhtme:

- ☐ Te dhënat e regjistruara (inputet) janë të plota dhe të përshtatshme;

- ☐ Ruajtjen e konfidencialitetit të të dhënave;
- ☐ Faktin nëse aplikacioni i TI-së funksionon ashtu siç është krijuar dhe arrin qëllimin për të cilin është parashikuar;
- ☐ Rezultatet (outputet) e aplikacionit të TI-së arrijnë qëllimin për të cilin do të përdoren;
- ☐ Kontrollat e përgjithshme të TI-së, të nevojshme për të mbështetur funksionimin e vazhdueshëm të aplikacionit të TI-së ashtu siç është hartuar, janë të përshtatshme;
- ☐ Nevoja për zotësi të specializuara për të përdorur aplikacionin e TI-së në mënyrë efektive, përfshirë trajnimin e individëve që do të përdorin aplikacionin e TI -së; dhe
- ☐ Nevoja për të zhvilluar procedura që përshkruajnë mënyrën si funksionon aplikacioni i TI -së.

A101. Firma mund të ndalojë në mënyrë specifike përdorimin e aplikacioneve të TI -së ose disa aspekte të aplikacioneve të TI-së për një kohe të caktuar, derisa ato të funksionojnë në mënyrë të përshtatshme dhe të jenë aprovuar nga firma për t'u përdorur. Përndryshe, firma mund të vendosë politika ose procedura për të adresuar rrethanat, kur grupi i angazhimit do të përdor një aplikacion të TI-se, të pa miratuar nga firma. Këto politika ose procedurat mund të kërkojnë që grupi i angazhimit të vlerësojë nëse aplikacioni i TI-së është i përshtatshëm për t'u përdorur para se të përdoret në angazhim, përmes vlerësimit të çështjeve në paragrafin A100. SNA 220 (i rishikuar)¹⁷ trajton përgjegjësitë e partnerit të angazhimit për burimet e angazhimit.

Burimet intelektuale (Ref: Para. 32 (g))

A102. Burimet intelektuale përfshijnë informacionet që firma përdor për të mundësuar funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë dhe promovimin e qëndrueshmërisë në kryerjen e angazhimeve.

Shembuj të burimeve intelektuale

Politikat ose procedurat e shkruara, një metodologji, udhëzues i veçantë për sektorin e ekonomisë ose udhëzues për çështje specifike, udhëzues për kontabilitetin, dokumentacioni i standardizuar ose aksesit në burimet e informacionit (p.sh. abonimet në faqet e internetit, të cilat ofrojnë informacion të thelluar në lidhje me entitetet ose informacione të tjera që zakonisht përdoren për kryerjen e angazhimeve).

A103. Burimet intelektuale mund të vihen në dispozicion përmes burimeve teknologjike, për shembull, metodologjia e firmës mund të futet në aplikacionin e TI-së, duke lehtësuar planifikimin dhe kryerjen e angazhimit

Përdorimi i burimeve teknologjike dhe intelektuale (Ref: Para. 32 (f) –32 (g))

A104. Firma mund të vendosë politika ose procedura në lidhje me përdorimin e teknologjisë së firmës dhe të burimeve intelektuale. Këto politika ose procedura mund të:

¹⁷ SNA 220 (i rishikuar), paragrafët 25-28

- Kërkojnë përdorimin e disa aplikacioneve të TI-së ose të burimeve intelektuale për kryerjen e angazhimit, apo për aspekte të tjera të angazhimit, siç është arkivimi i dosjes së angazhimit.
- Specifikojnë kualifikimet ose eksperiencën, që ju nevojitet individëve për të përdorur burimet, përfshirë nevojën për një ekspert ose trajnim, për shembull, firma mund të specifikojë kualifikimet ose ekspertizën e nevojshme për të përdorur një aplikacion të TI-së që analizon të dhënat, duke u nisur nga fakti që për të interpretuar rezultatet mund të kërkojnë aftësi të specializuara.
- Specifikojnë përgjegjësitë e partnerit të angazhimit në lidhje me përdorimin e teknologjisë dhe të burimeve intelektuale.
- Shpjegojnë mënyrën se si do të përdoren burimet teknologjike ose intelektuale, përfshirë mënyrën se si individët do të ndërveprojnë me një aplikacion të TI-së, ose si duhet të përdoren burimet intelektuale, dhe disponibiliteti i mbështetjes ose ndihmës në përdorimin e burimeve teknologjike ose intelektuale.

Ofruesit e shërbimeve (Ref: Paragrafi 16 (v), 32 (h))

A105. Në disa rrethana, firma mund të përdorë burimet që sigurohen nga një ofrues shërbimi, veçanërisht në rrethanat kur firma nuk zotëron burimet e duhura. Pavarësisht se një firmë mund të përdorë burimet e një ofrues shërbimi, ajo ka përgjegjësinë për sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë.

Shembuj të burimeve nga një ofrues shërbimi

- Individët që janë angazhuar për të kryer aktivitetet monitoruese të firmës ose rishikimet e cilësisë së angazhimit, ose për të dhënë konsultime për çështje teknike.
- Një aplikacion komercial i TI-së, i përdorur për të kryer angazhimet e auditimit.
- Individët që kryejnë procedura mbi angazhimet e firmës, për shembull, audituesit e komponentit, audituesit nga firma të tjera që nuk janë brenda rrjetit të firmës, ose individët e angazhuar për të marrë pjesë në inventarizimin fizik në një vend të largët.
- Eksperti i jashtëm i një audituesi, i përdorur nga firma për të ndihmuar grupin e angazhimit në sigurimin e evidencës së auditimit.

A106. Për identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të cilësisë, firmës i kërkohet të njohe dhe të kuptojë kushtet, ngjarjet, rrethanat, veprimet ose mosveprimet që mund të ndikojnë negativisht në arritjen e objektivat e cilësisë, të cilat përfshijnë kushtet, ngjarjet, rrethanat, veprimet ose mosveprimet që lidhen me ofruesit e shërbimeve. Për këtë firma mund të marrë parasysh natyrën e burimeve të ofruara nga ofruesit e shërbimeve, si dhe mënyrën dhe shtrirjen në të cilën ato do të përdoren nga firma, dhe karakteristikat e përgjithshme të ofruesve të shërbimeve të përdorura nga firma (p.sh., llojet e ndryshme të shërbimeve profesionale të firmave të tjera që janë përdorur), me qëllim identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të cilësisë që lidhen me përdorimin e këtyre burimeve.

A107 Për të përcaktuar nëse një burim nga një ofrues shërbimi është i përshtatshëm për t'u përdorur në sistemin e menaxhimit të cilësisë firmës, ose në kryerjen e angazhimeve, firma mund të marrë informacion lidhur me ofruesin e shërbimit dhe për burimin që ata ofrojnë, nga një numër i ndryshëm burimesh. Çështjet që mund konsiderohen nga firma përfshijnë:

- ☐ Objektivin e cilësisë dhe rreziqet e cilësisë. Për shembull, në rastin e një metodologjie nga një ofrues shërbimi, mund të ketë rreziqe cilësore që lidhen me objektivin e cilësisë në paragrafin 32 (g), siç është rreziku i cilësisë që ofruesi i shërbimit nuk përditëson metodologjinë për të pasqyruar ndryshimet në standardet profesionale dhe kërkesat e zbatueshme ligjore dhe rregullatore.
- ☐ Natyrën dhe shtrirjen e burimeve dhe kushtet e shërbimit (p.sh., në lidhje me një aplikacion të TI-së, sa shpesh do të bëhen përditësimet, kufizimet në përdorimin e aplikacionit të TI-së dhe mënyrën se si ofruesi i shërbimit adreson konfidencialitetin).
- ☐ Shkallen në të cilën burimi përdoret në të gjithë firmën, mënyrën se si do të përdoret burimi nga firma dhe nëse ai është i përshtatshëm për këtë qëllim.
- ☐ Shkallen e personalizimit (customizimit) të burimit për firmën.
- ☐ Përdorimin e mëparshëm nga firma të ofruesit të shërbimit.
- ☐ Eksperiencën e ofruesit të shërbimit në sektorin e ekonomisë dhe reputacionin në treg.

A108. Firma mund të ketë një përgjegjësi për të kryer veprime të mëtijshme në përdorimin e burimeve nga një ofrues shërbimi, me qëllim që burimi të funksionojë në mënyrë efektive. Për shembull, firma mund të ketë nevojë të komunikojë informacion për ofruesin e shërbimit në mënyrë që burimi të funksionojë në mënyrë efektive, ose, në lidhje me një aplikacion të TI-së, firmës mund ti linde nevoja të ketë infrastrukturë mbështetëse të TI-së dhe procese të TI-së .

Informacioni dhe komunikimi (Ref.: Para. 33)

A109. Marrja, gjenerimi ose komunikimi i informacionit është përgjithësisht një proces i vazhdueshëm që përfshin të gjithë personelin dhe nënkupton shpërndarjen e informacionit brenda firmës dhe jashtë saj. Informacioni dhe komunikimi janë të përhapur në të gjithë komponente e sistemit të menaxhimit të cilësisë.

Sistemi i informacionit të firmës (Ref: Paragrafi 33 (a))

A110. Informacioni i besueshëm dhe i përshtatshëm përfshin informacionin që është i saktë, i plotë, në kohë dhe i vlefshëm, për të bërë të mundur funksionimin e duhur të sistemit të menaxhimit të cilësisë të firmës dhe për të mbështetur vendimet në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë.

A111. Sistemi i informacionit mund të përfshijë përdorimin e elementeve manualë ose të TI-së, të cilët ndikojnë në mënyrën, në të cilën informacioni identifikohet, kapet, përpunohet, mbahet dhe komunikohet. Procedurat e identifikimit, kapjes, përpunimit, mbajtjes dhe komunikimit të informacionit mund të zbatohen përmes aplikacioneve të TI-së dhe në disa raste, ato mund të përfshihen brenda përgjigjeve/reagimeve të firmës për komponentët e

tjerë. Përveç kësaj, regjistrat digjitale mund të zëvendësojnë ose plotësojnë regjistrat fizike.

Shembull i përdorimit të shkallëzuar për të demonstruar mënyrën se si sistemi i informacionit mund të hartohet (dizajnohet) në një firmë më pak komplekse

Firmat më pak komplekse, që kanë me pak personel dhe përfshirje të drejtpërdrejtë të lidërshit, mund të mos kenë nevojë për politikën dhe procedurën rigoroze që specifikojnë mënyrën sesi informacioni duhet të identifikohet, kapet, përpunohet dhe mbahet.

Komunikimi brenda firmës (Ref: Paragrafi 33 (b), 33 (c))

A112. Firma mund të njohë dhe përforcojë përgjegjësinë e personelit dhe të grupeve të angazhimit, për të shkëmbyer informacione me firmën dhe me njëri -tjetrin, përmes vendosjes së kanaleve të komunikimit për të lehtësuar komunikimin në të gjithë firmën.

Shembuj të komunikimit midis firmës, personelit dhe grupeve të angazhimit

- ☐ Firma komunikon përgjegjësinë për zbatimin e përgjigjeve/reagimeve të firmës tek personeli dhe grupet e angazhimit.
- ☐ Firma i komunikon personelit dhe grupeve të angazhimit ndryshimet në sistemin e menaxhimit të cilësisë, në masën që këto ndryshime janë të lidhura me përgjegjësitë e tyre dhe, i jep mundësi personelit dhe grupeve të angazhimit, të ndërmarrin veprime të shpejta dhe të përshtatshme në përputhje me përgjegjësitë e tyre.
- ☐ Firma komunikon informacionin që është siguruar gjatë procesit të firmës për pranimin dhe vazhdimin, i cili është i përshtatshëm për grupet e angazhimit, për planifikimin dhe kryerjen e angazhimeve.
- ☐ Grupet e angazhimit i komunikojnë firmës informacione rreth:
 - o Klientit, që janë siguruar gjatë kryerjes së një angazhimi, të cilat mund të kishin bërë që firma të refuzonte marrëdhënien me klientin ose angazhimin specifik, në qoftë se këto informacione do të ishin njohur para pranimin ose vazhdimin të marrëdhënies me klientin ose angazhimin specifik.
 - o Funksionimit të përgjigjeve/reagimeve të firmës (p.sh. shqetësimet në lidhje me proceset e firmës për caktimin e personelit në angazhimet), të cilat në disa raste, mund të tregojnë një mangësi në sistemin e menaxhimit të cilësisë së firmës.
- Grupet e angazhimit i komunikojnë informacione rishikuesit të cilësisë së angazhimit ose individëve që japin konsultime.
- Grupet e angazhimit të grupit ju komunikojnë çështje audituesve të komponentëve, në përputhje me politikën ose procedurat e firmës, përfshirë çështjet që lidhen me menaxhimin e cilësisë në nivel angazhimi.

- Individët e ngarkuar me përgjegjësinë operationale për pajtueshmërinë me kërkesat e pavarësisë, komunikojnë me personelin përkatës dhe grupet e angazhimit, për ndryshimet në kërkesat e pavarësisë dhe politikat ose procedurat e firmës për të adresuar këto ndryshime.

Komunikimi me palët e jashtme

Komunikimi me ose brenda rrjetit të firmës dhe me ofruesit e shërbimeve (Ref: Paragrafi 33 (d) (i))

A113. Përveç komunikimit të informacionit nga firma për ose brenda rrjetit të firmës, apo për një ofrues shërbimi, firma mund të ketë nevojë të marrë informacione nga rrjeti, një firmë e rrjetit ose një ofrues shërbimi, të cilët mbështetin firmën në hartimin, zbatimin dhe funksionimin e sistemit të saj të menaxhimit cilësisë.

Shembull i informacionit të siguruar nga firma nga brenda rrjetit të firmës

Firma merr informacion nga rrjeti, ose firma të tjera të rrjetit, për klientët e firmave të tjera të rrjetit, ku ka kërkesa të pavarësisë që ndikojnë tek firma.

Komunikimi me të tjerët jashtë firmës (Ref: Para. 33 (d) (ii))

A114 Shembuj të rasteve kur ligji, rregullat ose standardet profesionale mund t'i kërkojnë firmës të komunikojë informacionin tek palët e jashtme

- Firma vihet në dijeni të papajtueshmërive me ligjet dhe rregullat nga një klient dhe kërkesat përkatëse etike kërkojnë që firma të raportojë këtë mospërputhjen me ligjet dhe rregullat tek një autoritet i përshtatshëm jashtë entitetit klient, ose për të vlerësuar nëse ky raportim është një veprim i përshtatshëm për rrethanat.
- Ligji ose rregullat kërkojnë që firma të publikojë një raport për transparencën dhe specifikon natyrën e informacionit që duhet të përfshihet në raportin për transparencën.
- Ligji ose rregullat e letrave me vlerë kërkojnë që firma të komunikojë disa çështje tek personat e ngarkuar me qeverisjen.

A115 Në disa raste, ligji ose rregullat mund të pengojnë komunikimin e firmës me të tretet të informacionit në lidhje me sistemi e saj të menaxhimit të cilësisë.

Shembuj se kur firma mund të pengohet të komunikojë informacionin tek të tretet

- Ligji ose rregullat për privacinë ose fshehtësinë ndalon zbulimin e disa informacioneve.
- Ligji, rregullat ose kërkesat përkatëse etike, përmbajnë dispozita që trajtojnë detyrimin për konfidencialitetin

Reagimet specifike (Ref: Para. 34)

A116. Përgjigjet e specifikuara mund të adresojnë rreziqe të cilësisë, të shumëfishta, të cilat lidhen me më shumë se një objektiv të cilësisë midis komponentë të ndryshëm. Për shembull, politikat ose procedurat për ankesat dhe pretendimet, mund të adresojnë rreziqet e cilësisë që lidhen me objektivat e cilësisë në komponentin e burimeve (p.sh., angazhimi për cilësinë e personelit), të kërkesave përkatëse etike dhe qeverisjes e lidershit. Përgjigjet/reagimet e specifikuara të vetme nuk janë të mjaftueshme për të arritur objektivat e sistemit të menaxhimit të cilësisë.

Kërkesat përkatëse etike (Ref: Paragrafi 34 (a))

A117. Kërkesat përkatëse etike mund të përmbajnë dispozita që lidhen me identifikimin dhe vlerësimin e kërcënimeve dhe mënyrën se si ato duhet të adresohen. Për shembull, për këtë qëllim Kodi IESBA përmban një kuadër konceptual dhe për zbatimin e kuadrit konceptual, kërkohet që firma të përdorë testin e palës së trete të arsyeshme dhe të informuar.

A118. Kërkesat përkatëse etike mund të specifikojnë mënyrën se si firma duhet të përgjigjet/reagoje ndaj një shkeljeje. Për shembull, Kodi IESBA përcakton kërkesa për firmën, në rast të një shkeljeje të Kodit IESBA, dhe përfshin kërkesa specifike që adresojnë shkeljet e Standardeve Ndërkombëtare të Pavarësisë, ku përfshihen kërkesa për komunikimin me palët e jashtme.

A119. Në lidhje me shkeljet e kërkesave përkatëse etike, firma mund të adresojë çështjet e mëposhtme:

- ☐ Komunikimin e shkeljeve të kërkesave përkatëse etike tek personeli përkatës;
- ☐ Vlerësimin e rëndësisë së një shkeljeje dhe efektin e saj në pajtueshmërinë me kërkesat përkatëse etike ;
- ☐ Veprimet që duhen ndërmarrë për të adresuar në mënyrë të kënaqshme pasojat e një shkeljeje, përfshirë faktin që këto veprime duhet të ndërmerren sa më shpejt të jetë e mundur;
- ☐ Përcaktimin nëse një shkelje do t'u raportohet palëve të jashtme (te treta), siç janë personat e ngarkuar me qeverisjen e entitetit, me të cilën lidhet shkelja, ose një autoriteti të jashtëm mbikëqyrës; dhe
- ☐ Përcaktimin e veprimeve të duhura, që duhen kryer ndaj individëve përgjegjës për shkeljen.

Ankesat dhe pretendimet (Ref: Paragrafi 34 (c))

A120. Vendosja e politikave ose procedurave, për trajtimin e ankesave dhe pretendimeve, mund të ndihmojë firmën në parandalimin e lëshimit të raporteve të angazhimit, të papërshtatshme. Gjithashtu, mund të ndihmojë firmën për:

- ☐ Identifikimin dhe trajtimin e individëve, përfshirë liderшипin, të cilët nuk veprojnë ose sillen në një mënyrë që demonstroi angazhim/zotim ndaj cilësisë dhe mbështet angazhimin e firmës për cilësinë; ose
- ☐ Identifikimin e mangësive në sistemin e menaxhimit të cilësisë.

A121. Ankesat dhe pretendimet mund të bëhen nga personeli, ose të tjerët jashtë firmës (p.sh. klientët, audituesit e komponentëve, ose individët brenda rrjetit të firmës).

Informacionet që bëhen të njohura pas pranimit ose vazhdimit të një marrëdhënieje me klientin ose angazhimin specifik (Ref: Para. 34(d))

A122. Informacionet që bëhen të njohura pas pranimit ose vazhdimit të një marrëdhënieje me klientin ose angazhimin specifik, mund të:

- ☐ kenë ekzistuar në kohën kur firma ka vendosur për të pranuar ose vazhduar marrëdhënien me klientin ose angazhimin specifik, por nuk ka qenë ne dijeni të këtyre informacioneve, ose
- ☐ Lidhet me informacione të reja, që kanë dale pasi firma ka vendosur për të pranuar ose vazhduar marrëdhënien me klientin ose angazhimin specifik.

Shembuj të çështjeve të adresuara në politikat ose procedurat e firmës, në rrethanat kur informacioni bëhet i njohur pas pranimit ose vazhdimit të një marrëdhënieje me klientin ose angazhimin specifik, të cilat mund të kenë efekt në vendimin e firmës për të pranuar ose vazhduar marrëdhënien me një klient ose angazhimin specifik.

- Kryerja e konsultimeve brenda firmës ose me këshilltarin ligjor.
- Vlerësimi i faktit nëse ka ndonjë kërkesë profesionale, ligjore ose rregullore për firmën që ajo të vazhdojë me angazhimin.
- Diskutimi me nivelin e duhur të drejtimit të klientit dhe, me personat e ngarkuar me qeverisjen, ose me palën angazhuese, për veprimin që firma mund të ndërmarrë bazuar në faktet dhe rrethanat përkatëse.
- Kur tërheqja nga angazhimi vlerësohet një veprim i përshtatshëm:
 - Informimi i drejtimit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen e klientit ose i palës angazhuese për vendimin dhe arsyet e tërheqjes.
 - Shikohet nëse firma ka ndonjë ndonjë kërkesë profesionale, ligjore ose rregullore për të raportuar tek autoritetet rregullore për tërheqjen e saj nga angazhimi, ose nga të dyja edhe angazhimi edhe marrëdhënia me klientin, si dhe për arsyet e tërheqjes,

A123. Në disa rrethana, ligji juridiksional ose rregulli, mund t'i imponojnë firmës një detyrim për të pranuar ose vazhduar angazhimin me një klient, ose në rastin e sektorit publik, firma mund të jete emëruar përmes dispozitave statusore.

Shembull i çështjeve të adresuara në politikat ose procedurat e firmës, në rrethanat kur firma është e detyruar të pranojë ose të vazhdojë një angazhim ose nuk është në gjendje të tërhiqet nga një angazhim, dhe firma është në dijeni të informacionit që do të kishte shkaktuar tërheqjen e saj ose ndërprerjen e angazhimit

- Firma merr parasysh efektin e informacionit në kryerjen e angazhimit.

- Firma komunikon informacionin tek partneri i angazhimit dhe i kërkon atij të rrite shtrirjen dhe frekuencën e drejtimit dhe mbikëqyrjes të anëtarëve të grupit të angazhimit dhe rishikimit të punës së tyre.
- Firma cakton në angazhim personelin me shume eksperience
- Firma vlerëson se duhet të bëhet një rishikim i cilësisë së angazhimit.

Komunikimi me palët e jashtme (Ref. Paragrafi: 34 (e))

A124. Aftësia e firmës për të ruajtur besimin e palëve të interesuara në cilësinë e angazhimeve, mund të përmirësohet përmes komunikimit të përshtatshëm, të besueshëm dhe transparent, për aktivitetet që ajo ka ndërmarrë, për të adresuar cilësinë dhe efektivitetin e këtyre aktiviteteve.

A125. Palët e jashtme që mund të përdorin informacion në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë të firmës, dhe shtrirja e interesit të tyre, në sistemin e menaxhimit të cilësisë së firmës, mund të ndryshojë bazuar në natyrën dhe rrethanat e firmës dhe angazhimeve të saj.

Shembuj të palëve të jashtme që mund të përdorin informacionin për sistemin e menaxhimit të cilësisë së firmës

- Drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen e klientëve të firmës, mund të përdorin informacionin për të përcaktuar nëse do të emërojnë firmën për të kryer një angazhim.
- Autoritetet e jashtme të mbikëqyrjes mund të tregojnë dëshirën për informacionin, për të mbështetur përgjegjësitë e tyre në monitorimin e cilësisë së angazhimeve në të gjithë juridiksionin dhe për të kuptuar punën e firmave.
- Firmat e tjera, që përdorin punën e firmës në kryerjen e angazhimeve (p.sh., në lidhje me auditimin e një grupi) mund të kenë kërkuar informacione të tilla.
- Përdorues të tjerë, të raporteve të angazhimit të firmës, siç janë investitorët që përdorin raportet e angazhimit për vendimmarrjet e tyre, mund të kenë treguar dëshirën për këto informacione.

A126. Informacioni në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë, që ju është dhënë palëve të jashtme, përfshirë informacion e komunikuar për personat e ngarkuar me qeverisjen ,rreth mënyrës se si sistemi i menaxhimit të cilësisë mbështet kryerjen në vazhdimësi të angazhimeve cilësore, mund të adresojë çështjet e mëposhtme:

- ☐ Natyrën dhe rrethanat e firmës, të tilla si struktura organizative, modeli i biznesit, strategjia dhe mjedisi i funksionimit.
- ☐ Qeverisjen dhe lidhshërinë e firmës, siç është kultura e saj, mënyra se si firma demonstroi një angazhim për cilësinë, dhe rolet, përgjegjësitë e autoritetin e caktuar në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë.
- ☐ Si i përmbush firmë përgjegjësitë e saj, në përputhje me kërkesat përkatëse etike, përfshirë ato që lidhen me pavarësinë.

- ☐ Faktorët që kontribuojnë në angazhimet cilësore, për shembull, një informacion i tillë mund të jetë paraqitur në formën e treguesve të cilësisë së angazhimit, ku treguesit shpjegohen në mënyrë përshkuese.
- ☐ Rezultatet e aktiviteteve të monitorimit të firmës dhe i inspektimeve të jashtme, dhe i mënyrës se si ka firma i ka korrigjuar mangësitë e identifikuara ose përndryshe, ka reaguar ndaj tyre.
- ☐ Vlerësimi i kryer në përputhje me paragrafët 53–54, për faktin nëse sistemi i menaxhimit të cilësisë i jep firmës një siguri të arsyeshme se janë arritur objektivat e sistemit dhe përfundimet përkatëse, përfshirë bazën për gjykimet bëra në kryerjen e vlerësimit dhe nxjerrjen e konkluzioneve.
- ☐ Mënyrës se si firma ka reaguar/është përgjigjur ndaj zhvillimeve dhe ndryshimeve në rrethanat e firmës ose angazhimet e saj, përfshirë mënyrën se si është përshtatur sistemi i menaxhimit të cilësisë për t'iu përgjigjur këtyre ndryshimeve.
- ☐ Marrëdhënia midis firmës dhe rrjetit, struktura e përgjithshme e rrjetit, një përshkrim i kërkesave të rrjetit dhe shërbimeve të rrjetit, përgjegjësitë e firmës dhe të rrjetit (duke përfshirë faktin që firma është përfundimisht përgjegjëse për sistemin e saj menaxhimit të cilësisë), dhe informacion në lidhje me objektin e përgjithshëm dhe rezultatet e aktiviteteve të monitorimit të rrjetit në firmat e rrjetit.

Komunikimi me personat e ngarkuar me qeverisjen (Ref. Para: 34 (e) (i))

A127. Mënyra e komunikimit me personat e ngarkuar me qeverisjen (d.m.th., nga firma ose grupi i angazhimit) mund të varet nga politikat ose procedurat e firmës dhe rrethanat e angazhimit.

A128. SNA 260 (i rishikuar) trajton përgjegjësitë e audituesit në një auditim të pasqyrave financiare për të komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen dhe adreson përcaktimin prej audituesit të personit (personave) të përshtatshëm, brenda strukturës qeverisëse të entitetit, me të cilin do të komunikojë¹⁸ dhe procesin e komunikimit¹⁹. Në disa rrethana, mund të jetë e nevojshme të komunikohet me persona të ngarkuar me qeverisjen nga entitete të tjera, të cilat nuk janë entitete të listuara (ose kur kryhen angazhime të tjera), për shembull, entitetet që mund të kenë interes publik ose tipare të përgjegjësisë publike, të tilla si:

- ☐ Entitetet që mbajnë një sasi të konsiderueshme aktivesh, në cilësinë e një të besuari për një numër të madh palesh të interesuara, duke përfshirë institucionet financiare, të tilla si disa banka, kompani sigurimesh, dhe fonde të pensioneve.
- ☐ Entitetet që kanë një profil të lartë publik, ose drejtuesit apo pronarët e të cilëve, kanë një profil të lartë publik.
- ☐ Entitetet me një numër të madh dhe gamë të gjerë të palëve të interesit.

Konsiderata për sektorin publik

¹⁸ SNA 260 (i rishikuar), Komunikimi me personat e ngarkuar me qeverisjen, paragrafët 11-13

¹⁹ SNA 260 (i rishikuar), paragrafët 18-22

A129. Firma mund të gjykojë si të përshtatshme për të komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen e një entiteti të sektorit publik, për mënyrën sesi sistemi i menaxhimit të cilësisë të firmës mbështet kryerjen në vazhdimësi të angazhimeve cilësore, duke mbajtur parasysh madhësinë dhe kompleksitetin e entitetit të sektorit publik, gamen e palëve të interesit, natyrën e shërbimeve që entiteti jep dhe rolin e përgjegjësitë e personave të ngarkuar me qeverisjen.

Përcaktimi kur është e përshtatshme të komunikohet me palët e jashtme (Ref. Para: 34 (e) (ii))

A130. Përcaktimi se kur firma duhet të komunikojë me palët e jashtme, rreth sistemit të saj menaxhimit të cilësisë, është një çështje e gjyimit profesional dhe mund të ndikohet nga:

- ☐ Llojet e angazhimeve të kryera nga firma dhe llojet e entiteteve për të cilat kryhen këto angazhime.
- ☐ Natyra dhe rrethanat e firmës.
- ☐ Natyra e mjedisit të funksionimit të firmës, siç është praktika e zakonshme e biznesit në juridiksionin e firmës, dhe karakteristikat e tregjeve financiare në të cilat firma operon.
- ☐ Shkalla në të cilën firma ka komunikuar me palët e jashtme në përputhje me ligjin ose rregullat (d.m.th., nëse nevojitet komunikim i mëtejshëm, dhe nëse po, çështjet për të cilat do të komunikohet).
- ☐ Pritshmëritë e palëve të interesuara në juridiksionin e firmës, përfshirë mirëkuptimin dhe interesin që palët e jashtme kanë shprehur në lidhje me angazhimet e ndërmarra nga firma, dhe proceset e firmës në kryerjen e angazhimeve.
- ☐ Tendencat në juridiksionin përkatës.
- ☐ Informacioni në dispozicion të palëve të jashtme.
- ☐ Mënyra se si palët e jashtme mund ta përdorin informacionin dhe kuptimi i tyre i përgjithshëm për çështjet që lidhen me sistemin e menaxhimit të cilësisë të firmës dhe auditimet ose rishikimet e pasqyrave financiare, ose angazhime të tjera të sigurisë apo shërbimeve të lidhura.
- ☐ Përfitimet me interes publik nga komunikimi i jashtëm dhe nëse ai në mënyrë të arsyeshme pritet të tejkalojë kostot (monetare ose të tjera) e komunikimit.

Çështjet e mësipërme mund të ndikojnë gjithashtu, në informacionin e dhënë nga firma në komunikim, dhe natyrën, afatet dhe shtrirjen dhe forma e përshtatshme të komunikimit.

Natyra, afatet, shtrirja dhe forma përshtatshme e komunikimit me palët e jashtme (Ref. Para: 34 (e) (iii))

A131. Në përgatitjen e informacionit që i komunikohet palëve të jashtme, firma mund të marrë parasysh cilësitë e mëposhtme:

- ☐ Informacioni të jetë specifik për rrethanat e firmës. Lidhja e çështjeve që firma komunikon direkt, me rrethanat specifike të firmës, ndihmon të minimizohet mundësia që informacioni të bëhet tepër i standardizuar dhe më pak i dobishëm me kalimin e kohës.

- ☐ Informacioni paraqitet në mënyrë të qartë dhe të kuptueshme, dhe mënyra e paraqitjes nuk është as çorientuese dhe as nuk do të influenconte, në mënyrë të papërshtatshme, në përdoruesit e komunikimit (p.sh., informacioni është paraqitur në një mënyrë që balancon në mënyrë të përshtatshme aspektet pozitive dhe negative të çështjes që komunikohet).
- ☐ Informacioni është i saktë dhe i plotë në të gjitha aspektet materiale dhe nuk përmban të dhëna që çorientojnë.
- ☐ Informacioni merr parasysh nevojat për informacion të përdoruesve, për të cilët ai është parashikuar. Për vlerësimin e nevojave të përdoruesve për informacione, firma mund të marrë parasysh çështje të tilla si, niveli i detajimit që do të kishte kuptim për përdoruesit, dhe faktin nëse përdoruesit kanë akses në informacionet përkatëse, përmes burimeve të tjera (p.sh., nga faqja e internetit e firmës).

A132. Kur kryen një auditim të pasqyrave financiare të entiteteve të listuara, firma do të përdorë gjykimin profesional, për të përcaktuar për rrethanat, formën e përshtatshme të komunikimit me palën e jashtme, përfshirë komunikimin me personat e ngarkuar me qeverisjen, që mund të bëhet me gojë ose me shkrim. Për rrjedhojë, forma e komunikimit mund të ndryshojë.

Shembuj të formës së komunikimit me palën e jashtme

- Një publikim, siç është për shembull, raporti i transparencës ose raporti i cilësisë së auditimit.
- Komunikimi me shkrim, me objektiv disa palë të veçanta të interesit (p.sh., informacion në lidhje me rezultatet e procesit të monitorimit dhe korrigjimit të mangësive të firmës).
- Bisedat dhe ndërveprimet e drejtpërdrejta me palën e jashtme (p.sh., diskutimet midis grupit të angazhimit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen).
- Një faqe në internet.
- Forma të tjera të mediave digjitale, të tilla si mediat sociale, ose intervista apo prezantime nëpërmjet transmetim në internet ose me video.

Angazhimet që i nënshtrohen një rishikimi të cilësisë së angazhimit

Rishikimi i cilësisë së angazhimit i kërkuar nga ligji ose rregullat (Ref: Paragrafi 34 (f) (ii))

A133. Ligji ose rregullat mund të kërkojnë kryerjen e një rishikimi të cilësisë së angazhimit, për shembull, për angazhimet e auditimit të entiteteve që:

- ☐ Janë entitete me interes publik, sikurse ky term përkufizohet në një juridiksion të veçantë;
- ☐ Operojnë në sektorin publik, ose janë përfitues të financimit qeveritar, apo entitete me përgjegjëshmëri publike;
- ☐ Operojnë në disa sektorë të ekonomisë (p.sh., institucione financiare, të tilla si bankat, kompanitë e sigurimeve dhe fondet e pensioneve);
- ☐ Plotësojnë një kufi të specifikuar të totalit të aktivitetit; ose
- ☐ Janë nën administrimin e një gjykate, ose në një proces gjyqësor (p.sh., në likuidim).

Rishikimi i cilësisë së angazhimit si përgjigje/reagim për adresimin e një ose më shumë rreziqeve të cilësisë (Ref: Paragrafi 34 (f) (iii))

A134. Njohja dhe kuptimi prej firmës i kushteve, ngjarjeve, rrethanave, veprimeve ose mosveprimeve që mund të ndodhin, të cilat mund të ndikojnë negativisht në arritjen e objektivave të cilësisë, siç kërkohet nga paragrafi 25 (a) (ii), lidhet me natyrën dhe rrethanat e angazhimeve të kryera nga firma. Gjatë hartimit dhe zbatimit të përgjigjeve/reagimeve, për të adresuar një ose më shumë rreziqe të cilësisë, firma mund të përcaktojë një rishikim të cilësisë së angazhimit, si një përgjigje të përshtatshme bazuar në arsyet për vlerësimet e dhëna për rreziqet e cilësisë.

Shembuj të kushteve, ngjarjeve, rrethanave, veprimeve ose mosveprimeve që shkaktojnë një ose më shumë rreziqe të cilësisë, për të cilat një rishikim i cilësisë së angazhimit, mund të jetë një përgjigje/reagim i përshtatshëm

Ato që lidhen me llojet e angazhimeve të kryera nga firma dhe raportet që do të lëshohen:

- ☐ Angazhimet që përfshijnë një nivel të lartë kompleksiteti ose gjykimi, siç janë:
 - o Auditimet e pasqyrave financiare të entiteteve që operojnë në një sektor të ekonomisë ku zakonisht ka çmuarje kontabël me një shkallë të lartë të pasigurisë së çmuarjes (p.sh., disa institucione financiare të mëdha ose entitetet minerare), ose për entitetet për të cilat ka pasiguri lidhur me ngjarjet ose kushtet që mund të hedhin dyshime të mëdha për aftësinë e tyre për të vazhduar aktivitetin në vijimësi.
 - o Angazhimet e sigurisë që kërkojnë aftësi dhe njohuri të specializuara në matjen ose vlerësimin e çështjes në fjalë kundrejt kritereve të zbatueshme (p.sh., një pasqyre e emetimit të gazrave serë kur ka pasiguri të mëdha të lidhura me sasinë e raportuara).
- ☐ Angazhimet, në të cilat janë hasur çështje, siç janë angazhimet e auditimit me gjetje të përsëritura të inspektimit të brendshëm ose të jashtëm, mangësi të rëndësishme të pakorrigjuara të rëndësishme në kontrollin e brendshëm, ose një anomali materiale në informacionin krahasues në pasqyrat financiare.
- ☐ Angazhimet, për të cilat janë identifikuar rrethana të pazakonta gjatë procesit të pranimit dhe vazhdimet (p.sh., një klient i ri që kishte një mosmarrëveshje me audituesin e mëparshëm ose profesionistin kontabël të dhënies së sigurisë).
- ☐ Angazhimet që përfshijnë raportimin e informacionit financiar ose jo-financiar, i cili pritët të përfshihet në një dosje të rregullatorit, dhe që mund të përfshijë një shkallë më të lartë gjykimi, siç është një informacion financiar pro forma, i cili do të përfshihet në një prospekt.

Ato që lidhen me llojet e entiteteve për të cilat ndërmerren angazhimet:

- ☐ Entitetet në sektorët në zhvillim, ose për të cilat firma nuk ka përvojë të mëparshme.
- ☐ Entitetet për të cilat ka shqetësime nga komunikimet me bursën e letrave me vlerë ose me rregullatorët e mbikëqyrje së kujdesshme
- ☐ Entitetet e pa listuara të cilat mund të kenë interes publik ose karakteristika të përgjegjësisë publike, për shembull:

- Entitetet që mbajnë një sasi të madhe aktivesh në kapacitetin e administratoreve të besuar, për një numër të madh të palëve të interesuara, përfshirë institucionet financiare, siç janë disa banka, shoqëritë e sigurimeve, dhe fondet e pensioneve, për të cilat me ligj ose me rregulla, nuk kërkohet një rishikim i cilësisë së angazhimit.
- Entitetet me profil të lartë publik, ose ato ku drejtuesit ose pronarët e tyre kanë një profil publik të lartë
- Entitetet me një numër të madh dhe gamë të gjerë të palëve të interesuara.

A135. Reagimet e firmës, për të adresuar rreziqet e cilësisë, mund të përfshijnë forma të tjera të rishikimeve të angazhimit që ndryshojnë nga një rishikim i cilësisë së angazhimit. Për shembull, për auditimet e pasqyrave financiare, reagimet e firmës mund të përfshijnë rishikime të procedurave të grupit të angazhimit në lidhje me rreziqe të konsiderueshme ose rishikimet e disa gjykimeve të rëndësishme, nga personeli që ka ekspertizë teknike të specializuar. Në disa raste, këto lloje të tjera të rishikimeve të angazhimit, mund të kryhen pavarësisht një rishikimi i cilësisë së angazhimit.

A136. Në disa raste firma mund të mos ketë auditime ose angazhime të tjera, për të cilat një rishikim i cilësisë së angazhimit ose një formë tjetër e rishikimit të angazhimit do të konsiderohej si një reagim/përgjigje e përshtatshme për të adresuar rrezikun (at) e cilësisë.

Konsideratat për sektorin publik

A137. Natyra dhe rrethanat e entiteteve të sektorit publik (p.sh., për shkak të madhësisë dhe kompleksitetit të tyre, gamës së palëve të tyre të interesit, ose natyrës dhe shërbimeve që ato ofrojnë) mund të çojnë në rreziqe cilësore. Në këto kushte, firma mund të vlerësojë se kryerja e një rishikimi të cilësisë së angazhimit është përgjigje e përshtatshme për të adresuar rreziqet e cilësisë. Ligji ose rregullat mund të vendosin, për audituesit e entiteteve të sektorit publik, kërkesa raportimi shtese (p.sh., një raport i veçantë mbi rastet e papajtueshmërisë me ligjin ose rregullat për legjislatorin (kuvendin) apo për një organ tjetër qeverisës, ose edhe për komunikimin e këtyre rasteve në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare). Në këto raste, kur përcakton nëse një rishikimi i cilësisë së angazhimit do të ishte një përgjigje e përshtatshme, firma mund të marre në konsiderate edhe kompleksitetin e raportimit dhe rëndësinë e tij për përdoruesit.

Monitorimit dhe procesi i korigjimit të mangësive (Ref: Para. 35–47)

A138. Përveç mundësisë të vlerësimit të sistemit të menaxhimit të cilësisë, monitorimi dhe procesi i korigjimit të mangësive ndihmon në përmirësimin proaktiv dhe të vazhdueshëm të cilësisë së angazhimit dhe të sistemit të menaxhimit të cilësisë. Për shembull:

- Nisur nga kufizimet e vetvetishme të një sistemi të menaxhimit të cilësisë, identifikimet nga firma, të mangësive nuk janë të pazakonta, ato janë një aspekt i rëndësishëm i sistemit të menaxhimit të cilësisë, sepse identifikimi i shpejtë i mangësive, i jep mundësi firmës t'i

- korrigjojë ato në kohën e duhur dhe në mënyrë efektive, dhe kontribuon në një kulturë të përmirësimit të vazhdueshëm.
- ☐ Aktivitetet e monitorimit mund të japin informacione, të cilat bëjnë të mundur që firma të parandalojë një mangësi përmes reagimit ndaj një gjetje, e cila gjatë një periudhe kohe mund të çojë në një mangësi.

Hartimi dhe kryerja e aktiviteteve të monitorimit (Ref: Para. 37–38)

- A139. Aktivitetet e monitorimit të firmës mund të përfshijnë një kombinim të aktiviteteve të vazhdueshme me ato periodike. Aktivitetet e vazhdueshme të monitorimit përgjithësisht janë aktivitete rutinë, të trupëzuara në proceset e firmës dhe të kryera në kohë reale, duke reaguuar ndaj ndryshimit të kushteve. Aktivitetet periodike të monitorimit kryhen nga firma në intervale kohe. Në shumicën e rasteve, aktivitetet e monitorimi të vazhdueshëm japin informacion në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë në një kohë më afër reales.
- A140. Aktivitetet e monitorimit mund të përfshijnë inspektimin e angazhimeve në proces. Inspektimet e angazhimeve kanë për qëllim të monitorojnë një aspekt të sistemit të menaxhimit të cilësisë, nëse ai është hartuar, zbatohet dhe operon në mënyrën e parashikuar. Në disa rrethana, sistemi i menaxhimit të cilësisë mund të përfshijë reagime që synojnë të rishikojnë angazhimet, ndërkohë që ato kryhen, të cilat ngjasojnë në natyrë me një inspektim të angazhimeve në proces (p.sh., rishikimet e hartuara për të zbuluar dështimet ose mangësitë në sistemin e menaxhimit të cilësisë, në mënyrë që të parandalojnë ndodhjen e një rreziku të cilësisë). Qëllimi i aktivitetit është të udhëheqë hartimin dhe zbatimin e tij, dhe përshtatjen brenda sistemit të menaxhimit të cilësisë (d.m.th., nëse është një inspektim i një angazhimi në proces që është një aktivitet monitorimi ose një rishikim i një angazhimi që është një përgjigje për të adresuar një rrezik të cilësisë).
- A141. Natyra, afatet dhe shtrirja e aktiviteteve të monitorimit mund të ndikohen gjithashtu, nga çështje të tjera, ku përfshihen:
- ☐ Madhësia, struktura dhe organizimi i firmës.
 - ☐ Përfshirja e rrjetit të firmës në aktivitetet e monitorimit.
 - ☐ Burimet që firma synon të përdorë për të mundësuar monitorimin e aktiviteteve, siç është përdorimi i aplikacioneve të TI-se.
- A142. Kur kryen aktivitete monitorimi, firma mund të përcaktojë si të nevojshme, të beje ndryshime në natyrën, afatet dhe shtrirjen e aktiviteteve monitoruese, si për shembull, në rastet kur gjetjet tregojnë se ka nevojë për më shumë aktivitete monitorimi.

Hartimi i procesit të vlerësimit të rrezikut të firmës, procesi i monitorimit dhe korrigjimit të mangësive (Ref: Para.37 (c))

A143. Mënyra se si është hartuar procesi i vlerësimit të rrezikut të firmës (p.sh., një proces i centralizuar ose i decentralizuar, apo frekuenca e rishikimit) mund të ndikojë në natyrën, kohën dhe shtrirjen e aktiviteteve të monitorimit, përfshirë aktivitetet e monitorimit mbi procesin e vlerësimit të rrezikut të firmës.

A144. Mënyra si është hartuar procesi i monitorimit dhe korrigjimit të mangësive të firmës (d.m.th., natyra, afatet dhe shtrirja e aktiviteteve të monitorimit dhe korrigjimit të mangësive, duke marrë parasysh natyrën dhe rrethanat e firmës) mund të ndikojë në aktivitetet e monitorimit të kryera nga firma për të përcaktuar nëse monitorimi dhe procesi i korrigjimit të mangësive arrin qëllimin e parashikuar siç përshkruhet në paragrafin 35.

Shembull i shkallëzueshmërisë për të demonstruar aktivitetet e monitorimit për monitorimin dhe procesin e korrigjimit të mangësive

- Në një firmë më pak komplekse, aktivitetet e monitorimit mund të jenë të thjeshta, pasi informacioni në lidhje me procesin e monitorimit dhe korrigjimit të mangësive mund të jetë i disponueshëm në formën njohurive të liderit, bazuar në ndërvëprimin e tyre të shpeshtë me sistemin e menaxhimit të cilësisë, për natyrën, afatet dhe shtrirjen e aktiviteteve të monitorimit të ndërmarra, rezultatet e aktiviteteve të monitorimit, dhe veprimet e firmës për të adresuar rezultatet.
- Në një firmë më shumë komplekse, aktivitetet e monitorimit për procesin e monitorimit dhe të korrigjimit të mangësive mund të jenë hartuar posaçërisht për të përcaktuar që procesi i monitorimit dhe korrigjimit të mangësive, siguron informacionet përkatëse, të besueshme dhe në kohën e duhur, në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë, dhe i përgjigjet në mënyrën e duhur mangësive të identifikuara.

Ndryshimet në sistemin e menaxhimit të cilësisë (Ref: Paragrafi 37)

(d) A145. Ndryshimet në sistemin e menaxhimit të cilësisë mund të

përfshijnë:

- ☐ Ndryshimet për të adresuar një mangësi të identifikuar në sistemin e menaxhimit të cilësisë.
- ☐ Ndryshimet në objektivat e cilësisë, rreziqet e cilësisë ose reagimet/përgjigjet, si rezultat i ndryshimeve në natyrën dhe rrethanat e firmës dhe angazhimet e saj.

Kur ndodhin ndryshime, aktivitetet e mëparshme të monitorimit, të kryera nga firma, mund të mos i japim më firmës informacion për të mbështetur vlerësimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë dhe, prandaj, aktivitetet e monitorimit të firmës, mund të përfshijnë monitorimin e atyre fushave ku kanë ndodhur ndryshime.

Aktivitetet e mëparshme të monitorimit (Ref: Paragrafi 37 (e))

A146. Rezultatet e aktiviteteve të monitorimit, të mëparshme të firmës, mund të tregojnë fushat e sistemit ku mund të lindin mangësi, veçanërisht zonat ku ka histori të mangësive të identifikuar.

A147. Veprimtaritë e monitorimit, të mëparshme të kryera nga firma, mund të mos i japin më firmës informacion për të mbështetur vlerësimin e sistemit, përfshirë fushat e sistemit të menaxhimit të cilësisë, të cilat nuk kanë ndryshuar, veçanërisht kur ka kaluar kohe e gjatë nga koha kur u kryen aktivitetet e monitorimit.

Informacione të tjera të përshtatshme (Ref: Paragrafi 37 (f))

A148. Përveç burimeve të informacionit, të treguara në paragrafin 37 (f), informacione të tjera të përshtatshme mund të jënë:

- ☐ Informacionet e komunikuara nga rrjeti i firmës, në përputhje me paragrafët 50 (c) dhe 51 (b), në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë të firmës, përfshirë kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit, që firma ka përfshirë në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë.
- ☐ Informacionet e komunikuara nga një ofrues shërbimi, për burimet që firma përdor në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë.
- ☐ Informacionet nga rregullatorët, për entitetet për të cilat firma kryen angazhime, të cilat vihen në dispozicion të firmës, siç janë informacionet nga një rregullator i letrave me vlerë për një entitet, për të cilin firma kryen angazhime (p.sh. parregullsi në pasqyrat financiare të entitetit).

A149. Rezultatet e inspektimeve të jashtme ose informacione të tjera përkatëse, të brendshme dhe të jashtme, mund të tregojnë se aktivitetet e mëparshme të monitorimit të kryera nga firma nuk kanë arritur të identifikojnë një mangësi në sistemin e menaxhimit të cilësisë. Ky informacion mund të ndikojë në vlerësimin e firmës për natyrën, afatet dhe shtrirjen e aktiviteteve të monitorimit.

A150. Inspektimet e jashtme nuk zëvendësojnë aktivitetet e monitorimit të brendshëm të firmës. Sidoqoftë, rezultatet e inspektimeve të jashtme informojnë natyrën, afatet dhe shtrirjen e aktiviteteve të monitorimit.

Inspektimet e angazhimit (Ref: Para. 38)

A151. *Shembuj të çështjeve në paragrafin 37, që mund të merren parasysh nga firma në përzgjedhjen për inspektim të angazhimeve të përfunduara*

- Në lidhje me kushtet, ngjarjet, rrethanat, veprimet ose mosveprimet që shkaktojnë rreziqe të cilësisë:
 - Llojet e angazhimeve të kryera nga firma dhe eksperiencë e firmës për kryerjen e llojit përkatës të angazhimit.
 - Llojet e entiteteve për të cilat ndërmerren angazhime, për shembull:

- Entitetet e listuara.
- Entitetet që operojnë në sektorët e rinj.
- Entitetet që operojnë në sektorët me nivel të larte kompleksiteti ose gjykimi.
 - Entitetet që operojnë në një sektor të ri për firmën.
- Qëndrimi në detyre dhe përvoja e partnerëve të angazhimit.
- Rezultatet e inspektimeve të mëparshme të angazhimeve të përfunduara, përfshirë për secilin partner të angazhimit.
- Në lidhje me informacionet e tjera përkatëse:
 - Ankesat ose pretendimet për një partner angazhimi.
 - Rezultatet e inspektimeve të jashtme, përfshirë për secilin partner angazhimi.
 - Rezultatet e vlerësimit të firmës në lidhje me angazhimin për cilësinë të cdo partneri të angazhimit

A152. Firma mund të kryejë aktivitete monitorimi të shumëfishta, që janë të ndryshme nga inspektimi i angazhimeve të përfunduara, të cilat fokusohen në përcaktimin nëse angazhimet kanë qenë në përputhje me politikat ose procedurat. Këto aktivitete monitorimi mund të ndërmerren në disa angazhime ose partnerë angazhimi. Natyra dhe shtrirja e këtyre aktiviteteve të monitorimit dhe rezultatet e tyre mund të përdoren nga firma për të përcaktuar se:

- ☐ Cilat angazhime të përfunduara duhet të zgjidhen për inspektim;
- ☐ Cilët partnerë të angazhimit do të përzgjedhin për inspektim;
- ☐ Sa shpesh duhet të zgjidhet një partner angazhimi për inspektim; ose
- ☐ Cilat aspekte të angazhimit do të merren parasysh gjatë kryerjes së inspektimit të angazhimeve të përfunduara.

A153. Inspektimi i angazhimeve të përfunduara për partnerët e angazhimit mbi baza ciklike, mund të ndihmojë firmën në monitorimin nëse partnerët e angazhimit kanë përmbushur përgjegjësinë e tyre të përgjithshme për menaxhimin dhe arritjen e cilësisë në angazhimet që u janë caktuar.

Shembull se si një firmë mund të aplikojë një bazë ciklike për inspektimin e angazhimeve të përfunduara për çdo partner angazhimi

Firma mund të vendosë politika ose procedura që adresojnë inspektimin e angazhimeve të përfunduara, të cilat:

- Përcaktojnë një periudhë standarde të ciklit të inspektimit, siç është inspektimi i një angazhimi të përfunduar për çdo partner të angazhimit që kryen auditime të pasqyrave financiare, një herë në çdo tre vjet, dhe për të gjithë partnerët e tjerë të angazhimit, një herë në çdo pesë vjet;

- Përcaktojnë kriteret për përzgjedhjen e angazhimeve të përfunduara, përfshirë ato për një partner angazhimi që kryen auditime të pasqyrave financiare, angazhimet e përzgjedhura do të përfshijnë një angazhim auditimi.
- Adresojnë përzgjedhjen e partnerëve të angazhimit në një mënyrë të paparashikueshme; dhe
- Adresojnë, kur është e nevojshme ose e përshtatshme, përzgjedhjen e partnerëve të angazhimit për një periudhë me të gjatë ose me të shkurtër sesa periudha standarde e përcaktuar në politikën e firmës, për shembull:
 - Nga firma janë identifikuar mangësi të shumëfishta, të cilat janë vlerësuar serioze, dhe firma përcakton se nevojitet një inspektim ciklik më i shpeshtë për të gjithë partnerët e angazhimit.
 - Partneri i angazhimit kryen angazhime për entitetet që operojnë në një sektor ekonomik të caktuar në të cilin ka nivele të larta kompleksiteti ose gjykimi.
 - Një angazhim i kryer nga partneri i angazhimit i është nënshtruar aktiviteteve të tjera të monitorimit, dhe rezultatet e tyre kanë qenë të pakënaqshme.
 - Partneri i angazhimit ka kryer një angazhim për një entitet që vepron në një sektor në të cilën partneri i angazhimit ka përvojë të kufizuar.
 - Partneri i angazhimit është një partner i sapoemëruar i angazhimit, ose kohët e fundit është bërë pjesë e firmës, nga një firmë tjetër ose një juridiksion tjetër.
- Firma mund të shtyjë në kohë përzgjedhjen e partnerit të angazhimit (p.sh., shtyrjen për një vit përtej periudhës standarde, të përcaktuar në politikën e firmës) kur:
 - Angazhimet e kryera nga partneri i angazhimit kanë qenë subjekt i aktiviteteve të tjera të monitorimit gjatë periudhës standarde të përcaktuar në politikën e firmës; dhe
 - Rezultatet e aktiviteteve të tjera të monitorimit, japin informacion të mjaftueshëm për partnerin e angazhimit (d.m.th. kryerja e inspektimit të angazhimit të përfunduar nuk ka gjasa t'i japë firmës informacion të mtejshëm në lidhje me partnerin e angazhimit)

A154. Çështjet që konsiderohen në një inspektim të një angazhimi, varen nga mënyra se si do të përdoret inspektimi për të monitoruar sistemin e menaxhimit të cilësisë. Zakonisht, inspektimi i një angazhimi përfshin përcaktimin që reagimet/përgjigjet në nivel angazhimt (p.sh., politikat dhe procedurat e firmës në lidhje me performancën e angazhimit), janë zbatuar ashtu siç janë hartuar dhe funksionojnë në mënyrë efektive.

Individët që kryejnë aktivitete të monitorimit (Ref: Paragrafi 39 (b))

A155. Dispozitat e kërkesave përkatëse etike janë të rëndësishme në hartimin e politikave ose procedurave që adresojnë objektivitetin e individëve, të cilët kryejnë aktivitetet e monitorimit. Një kërcënim i vete rishikimit mund të lindë kur një individ, i cili kryen:

- Një inspektim i një angazhimi ishte:
 - Në rastin e një auditimi të pasqyrave financiare, një anëtar i ekipit të angazhimit ose rishikues i cilësisë së angazhimit të atij angazhimi, ose një angazhimi për një periudhë financiare të mëpasshme; ose
 - Për të gjitha angazhimet e tjera, një anëtar i grupit të angazhimit ose një rishikues i cilësisë së angazhimit të atij angazhimi
- Një lloj tjetër të aktivitetit monitorues ka marrë pjesë në hartimin, kryerjen ose operimin e përgjigjes së monitoruar.

A156. Në disa rrethana, për shembull, një firmë më pak komplekse, mund të mos ketë personelin me kompetencën, aftësitë, kohën ose objektivitetin për të kryer aktivitetet e monitorimit. Në këto rrethana, për aktivitetet e monitorimit, firma mund të përdorë shërbimet e rrjetit ose të një ofruesi të shërbimit

Vlerësimi i gjetjeve dhe identifikimi i mangësive (Ref: Paragrafi 16 (a), 40–41)

A157. Firma akumulon gjetjet nga kryerja e aktiviteteve të monitorimit, nga inspektimet e jashtme dhe nga burime të tjera të përshtatshme.

A158. Informacioni që firma ka akumuluar nga aktivitetet e monitorimit, inspektimet e jashtme dhe nga burime të tjera të përshtatshme, mund të zbulojë fakte të tjera në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë të firmës, siç janë:

- Veprimet, sjelljet ose kushtet, që kanë çuar në rezultate pozitive në kontekstin e cilësisë ose efektivitetin e sistemit të menaxhimit të cilësisë; ose
- Rrethanat e ngjashme, ku nuk janë konstatuar gjetje (p.sh., angazhimet ku nuk janë vrenjtur gjetje, të cilat kanë natyrë të ngjashme me angazhimet ku janë vërejtur gjetje).

Për firmën mund të jenë të dobishme edhe fakte të tjera të vërejtura, pasi ato mund të ndihmojnë në investigimin rrënjësor të shkaqeve të mangësive të identifikuara, të tregojnë për praktikën që mund të mbështeten ose zbatohen gjerësisht nga firma (p.sh., në të gjitha angazhimet) ose nxjerrin në pah mundësitë që ka firma për të përmirësuar sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë.

A159. Për të përcaktuar nëse gjetjet, individualisht ose të kombinuara me gjetjet e tjera, çojnë në një mangësi në sistemin e menaxhimit të cilësisë, firma përdor gjykimin profesional. Për të bërë gjykimin, firma mund të mbaje parasysh rëndësinë relative të gjetjeve në kontekstin e objektivave të cilësisë, rreziqeve të cilësisë, përgjigjeve/reagimeve ose aspekteve të tjera të sistemit të menaxhimit të cilësisë, me të cilat ato lidhen. Gjykimet e firmës mund të ndikohen nga faktorët sasiorë dhe cilësorë, të cilët lidhen me gjetjet. Në disa rrethana, firma mund ta gjykojë të përshtatshme marrjen e më shumë informacioneve në lidhje me gjetjet, në mënyrë që të

përcaktohet nëse ekziston një mangësi. Jo të gjitha gjetjet, përfshirë gjetjet e angazhimit, do të jenë një mangësi

A160 Shembuj të faktorëve sasiorë dhe cilësorë që një firmë mund të marrë parasysh kur përcakton nëse gjetjet çojnë në një mangësi

Rreziqet dhe përgjigjet/reagimet për cilësinë

- Nëse gjetjet lidhen me një përgjigje/reagim:
 - Si është hartuar përgjigja, për shembull, natyra e përgjigjes, frekuenca e përdorimit të saj (nëse është e zbatueshme), dhe rëndësia relative e përgjigjes për adresimin e rreziqeve të cilësisë dhe arritjen e objektivave të cilësisë me të cilat lidhen.
 - Natyra e rrezikut të cilësisë me të cilën lidhet përgjigja dhe shkalla në të cilën gjetjet tregojnë se rreziku i cilësisë nuk ka qenë adresuar.
 - Fakti nëse ka përgjigje/reagime të tjera që adresojnë të njëjtin rrezik të cilësisë dhe nëse ka gjetje për ato përgjigje.

Natyra e gjetjeve dhe përhapja e tyre

- Natyra e gjetjeve. Për shembull, gjetjet që lidhen me veprimet dhe sjelljet e liderit mund të jenë cilësish të rëndësishme, duke pasur parasysh efektin e përhapur, që mund të ketë në sistemin e menaxhimit të cilësisë në tërësi.
- Faktin nëse gjetjet, në kombinim me gjetjet e tjera, tregojnë për një tendencë ose çështje sistemike. Për shembull, gjetjet e ngjashme të angazhimit, të cilat shfaqen në angazhime të shumta, mund të tregojnë për një çështje sistemike.

Shtrirja e aktivitetit të monitorimit dhe shtrirja e gjetjeve

- Shtrirja e aktivitetit të monitorimit nga ku kanë dale gjetjet, përfshirë numrin ose madhësinë e përzgjedhjeve.
- Shtrirja e gjetjeve në lidhje me përzgjedhjen e mbuluar nga aktiviteti i monitorimit, dhe në lidhje me normën e pritshme të devijimit. Për shembull, në rastin e angazhimeve të inspektimit, numri i angazhimeve të përzgjedhura, ku janë identifikuar gjetjet në raport me numrin e përgjithshëm të angazhimeve të zgjedhura, dhe normën e pritshme të devijimit të përcaktuar nga firma

A161 Vlerësimi i gjetjeve dhe identifikimi i mangësive dhe, vlerësimi i seriozitetit dhe përhapjes së një mangësie të identifikuar, përfshirë investigimin rrënjësor të shkaqeve të një mangësie të identifikuar, janë pjesë e një procesi përsëritës dhe jo-linear.

Shembuj që tregojnë se si procesi i vlerësimit të gjetjeve dhe identifikimi i mangësive, vlerësimi mangësive të identifikuar, investigimi rrënjësor i shkaqeve të mangësive të identifikuar, është përsëritës dhe jo-linear

- Për investigimin rrënjësor të shkaqeve të një mangësie të identifikuar, firma mund të identifikojë një rrethanë, e cila ka ngjashmëri me rrethanat e tjera, ku ka patur gjetje që nuk janë konsideruar si mangësi. Si rezultat, firma rregullon vlerësimin e saj për gjetjet e tjera dhe i klasifikon ato si një mangësi.
- Për vlerësimin e seriozitetit dhe të përhapjes së një mangësie të identifikuar, firma mund të identifikojë një tendencë ose një çështje sistematike, e cila lidhet me gjetjet e tjera që nuk janë konsideruar mangësi. Për rrjedhojë, firma korrigjon vlerësimin e saj për gjetjet e tjera dhe gjithashtu, i klasifikon ato si mangësi.

A162. Rezultatet e aktiviteteve të monitorimit, rezultatet e inspektimeve të jashtme dhe informacioneve të tjera përkatëse (p.sh. aktivitetet e monitorimit të rrjetit ose ankesat dhe pretendimet) mund të zbulojnë informacion në lidhje me efektivitetin e procesit të monitorimit dhe korrigjimit të mangësive. Për shembull, rezultatet e inspektimeve të jashtme mund të japin informacion në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë, të pa identifikuar nga procesi i monitorimit dhe korrigjimit të mangësive të firmës, i cili mund të nxjerrë në pah një mangësi në këtë proces.

Vlerësimi i mangësive të identifikuar (Ref: Para. 41)

A163 Për vlerësimin e seriozitetit dhe përhapjes së një mangësie të identifikuar, firma mund mbaje parasysh faktorët e mëposhtëm:

- Natyrën e mangësisë së identifikuar, përfshirë aspektin e sistemit të menaxhimit cilësisë së firmës, me të cilin lidhet mangësia dhe nëse mangësia është në formë, zbatimin ose funksionim të sistemit të menaxhimit të cilësisë;
- Në rast të mangësive të identifikuar të lidhura me përgjigjet/reagimet, faktin nëse ka përgjigje kompensuese për të adresuar rrezikun e cilësisë me të cilin lidhet përgjigja;
- Shkaqet rrënjësore të mangësisë së identifikuar
- Frekuenca në të cilën ndodh çështja që ka shkaktuar mangësinë e identifikuar; dhe
- Madhësia e mangësisë së identifikuar, sa shpejt ka ndodhur, kohëzgjatja dhe efekti në sistemin e menaxhimit të cilësisë.

A164. Serioziteti dhe përhapja e mangësive të identifikuar ndikon në vlerësimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë të kryer nga individët me përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënie për sistemin e menaxhimit të cilësisë.

Shkaku rrënjësor i mangësive të identifikuar (Ref: Paragrafi 41 (a))

A165. Objektivi i investigimit të shkaqeve rrënjësore (kryesore) të mangësive të identifikuar është të kuptohen rrethanat themelore, të cilat kanë shkaktuar mangësitë, me qëllim që firma të jete në gjendje të:

- Vlerësoje seriozitetin dhe përhapjen e mangësisë së identifikuar; dhe
- Korrigjohje mangësinë e identifikuar në mënyrën e duhur.

Kryerja e një analize rrënjësore të shkaqeve behet nga ata që kryejnë vlerësimin nëpërmjet ushtrimit të gjykimin profesional bazuar në evidencën disponibël.

A166. Natyra, afatet dhe shtrirja e procedurave të ndërmarra për të kuptuar shkakun rrënjësor të një mangësie të identifikuar, mund të ndikohen edhe nga natyra dhe rrethanat e firmës, siç janë:

- Komplexiteti dhe karakteristikat e funksionimit të firmës.
- Madhësia e firmës.
- Shpërndarja gjeografike e firmës.
- Mënyra si është e strukturuar firma ose shkalla në të cilën ajo përqendron ose centralizon proceset ose aktivitetet.

Shembuj të mënyrës se si natyra e mangësive të identifikuar, serioziteti i tyre i mundshëm dhe natyra e rrethanat e firmës, mund të ndikojnë në natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave për të kuptuar shkaqet rrënjësore të mangësive të identifikuar

- Natyra e mangësisë së identifikuar: Procedurat e firmës për të kuptuar shkakun rrënjësor të një mangësie të identifikuar mund të jenë më rigorozë në rrethanat kur një raport angazhimi, i lëshuar për një auditim të pasqyrave financiare të një entiteti të pa listuar, ishte i papërshtatshëm ose mangësia e identifikuar lidhet me veprimet dhe sjelljet e lidhshme në lidhje me cilësinë.
- Serioziteti i mundshëm i mangësisë së identifikuar: Procedurat e firmës për të kuptuar shkakun rrënjësor të një mangësie të identifikuar, mund të jenë më rigorozë në rrethanat kur mangësia është identifikuar në disa angazhime ose, kur ka një indikacion se politikat ose procedurat kanë norma të larta të papajtueshmërisë.
- Natyra dhe rrethanat e firmës:
 - Në rastin e një firmë më pak komplekse dhe me një vendndodhje të vetme, procedurat për të kuptuar shkakun rrënjësor të një mangësie të identifikuar mund të jenë të thjeshta, pasi informacioni për kuptimin mund të jetë i disponueshëm dhe i koncentruar, dhe shkakun rrënjësor mund të jetë i dukshëm
 - Në rastin e një firmë më shumë komplekse, me vendndodhje të shumta, procedurat për të kuptuar shkakun rrënjësor të një mangësie të identifikuar, mund të përfshijnë përdorimin e individëve të trajnuar posaçërisht për të investiguar shkakun rrënjësor të mangësive të identifikuar dhe zhvillimin e një metodologjie me procedura më të formalizuara për identifikimin e shkaqeve rrënjësore.

A167 Për investigimin e shkaqeve rrënjësore të mangësive të identifikuara, firma mund të analizoje pse nuk janë shfaqur mangësi në rrethana të tjera, të cilat kanë natyrë të ngjashme me çështjen me të cilën lidhet mangësia e identifikuar. Ky informacion mund të jetë i dobishëm edhe në përcaktimin e mënyrës se si të korrigjohet një mangësi e identifikuar.

Shembull, kur një mangësi nuk ka lindur në rrethana të tjera të një natyre të ngjashme, dhe si ky informacion ndihmon firmën për identifikimin e shkaqeve rrënjësore të mangësive të identifikuara

Firma mund të konstatojë ekzistencën e një mangësie, sepse gjetje të ngjashme kanë ndodhur në disa angazhime. Megjithatë, në disa angazhime të tjera brenda së njëjtës popullatë që testohet, nuk ka gjetje. Duke krahasuar angazhimet, firma arrin në përfundimin se shkak kryesor i mangësisë së identifikuar është mos përfshirja e duhur e partnerëve të angazhimit në fazat kryesore të angazhimeve.

A168 Identifikimi i një shkakut rrënjësor të përshtatshëm, mund të mbështesë procesin e firmës për të korrigjuar mangësitë e identifikuara.

Shembull i identifikimit të një shkakut rrënjësor të përshtatshëm

Firma mund të identifikojë se grupet e angazhimit, të cilat kryejnë auditime të pasqyrave financiare, nuk po arrijnë të marrin evidencën e nevojshme mbi çmuarjet kontabël, për të cilat supozimet e drejtimit kanë një shkallë të lartë subjektiviteti. Ndërsa firma vëren se këto grupe angazhimi nuk po ushtrojnë skepticizmin e duhur profesional, shkak rrënjësor baze i kësaj çështjeje mund të lidhet me një çështje tjetër, siç është një mjedis kulturor, i cili nuk inkurajon anëtarët e grupit të angazhimit të pyesin individët me autoritetin më të lartë ose, drejtim, mbikëqyrje dhe rishikim i pamjaftueshëm i punës së kryer për angazhimet.

A169 Përveç investigimit të shkaqeve rrënjësore të mangësive të identifikuara, firma mund të investigojë edhe shkaqet rrënjësore të rezultateve pozitive, pasi në këtë mënyrë ajo mund të zbulojë mundësi për firmën për të përmirësuar më tej sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë.

Përgjigja/reagimi ndaj mangësive të identifikuara (Ref: Para. 42)

A170 Natyra, afatet dhe shtrirja e veprimeve korrigjuese mund të varen edhe nga një sërë faktorësh të tjerë, duke përfshirë:

- Shkaqet rrënjësore.
- Seriozitetin dhe përhapjen e mangësisë së identifikuar dhe urgjencën për adresimin e saj.
- Efektivitetin e veprimeve korrigjuese në adresimin e shkaqeve rrënjësore, siç është fakti nëse firma ka nevojë të zbatojë më shumë se një veprim të korrigjimit të mangësive, në mënyrë që të adresojë në mënyrë efektive shkaqet rrënjësore, ose nëse ajo ka nevojë të zbatojë veprime

përmirësuese, si masa të ndërmjetme, derisa firma të jetë në gjendje të zbatojë veprime me efektive të korrigjimit të mangësive.

A171 Në disa rrethana, veprimi përmirësues mund të përfshijë vendosjen e objektivave shtesë të cilësisë, ose mund të shtohen apo modifikohen rreziqet e cilësisë ose përgjigjet/reagimet ndaj tyre, për shkak se konstatohet se ato nuk janë të përshtatshme.

A172 Në rrethanat kur firma vlerëson se shkakun rrënjësor i një mangësie të identifikuar lidhet me një burim të siguruar nga një ofrues shërbimi, firma gjithashtu, mund të:

- Vlerësojë nëse do të vazhdojë të përdore burimin e ofruar nga ofruesi i shërbimit.
- Komunikojë çështjen tek ofruesi i shërbimit.

Firma ka përgjegjësinë për adresimin e efektit të mangësisë së identifikuar në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë, të lidhur me një burim të siguruar nga një ofrues shërbimi, dhe për marrjen e masave për të parandaluar përsëritjen e mangësive në sistemin e menaxhimit të cilësisë të firmës. Megjithatë, zakonisht firma nuk është përgjegjëse për të korrigjuar mangësitë e identifikuara në emër të ofruesit të shërbimit ose për të investiguar më tej, shkakun rrënjësor të mungesës së identifikuar tek ofruesi i shërbimit.

Gjetjet rreth një angazhimi të veçantë (Ref. Para. 45)

A173 Në rrethanat kur nuk janë kryer procedurat ose, kur raporti i lëshuar është i papërshtatshëm, firma mund të ndërmarrë veprimet e mëposhtme:

- Te konsultohet me individët e duhur në lidhje me veprimin e duhur
- Te diskutojë për çështjen me drejtimin e entitetit ose, me personat e ngarkuar me qeverisjen.
- Te kryejë procedurat që nuk janë kryer.

Veprimet e ndërmarra nga firma nuk e çlirojnë firmën nga përgjegjësia për të ndërmarrë veprime të mëtejshme në lidhje me gjetjen, në kontekstin e sistemit të saj të menaxhimit të cilësisë, përfshirë vlerësimin e gjetjeve, për të identifikuar mangësitë dhe, kur ekziston një mangësi, për investigimin e shkakut rrënjësor të mangësisë së identifikuar.

Komunikimi i vazhdueshëm në lidhje me monitorimin dhe korrigjimin e mangësive (Ref: Para. 46)

A174 Informacioni i komunikuar në lidhje me monitorimin dhe korrigjimin e mangësive, për individët që kanë përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë, mund të komunikohet në mënyrë të vazhdueshme ose periodikisht. Individët mund të përdorin informacionet në mënyra të shumta, për shembull:

- Si një bazë për komunikime të mëtejshme me personelin në lidhje me rëndësinë e cilësisë.

- Për ti bere përgjegjës individët për rolet që u janë caktuar atyre.
- Për të identifikuar shqetësimet kryesore, në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë në kohën e duhur.

Informacioni siguron gjithashtu, një bazë për vlerësimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë, dhe konkluzionet përkatëse, siç kërkohet nga paragrafët 53–54.

Kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit (Ref: Paragrafi 48)

A175 Në disa rrethana, firma mund t'i përkasë një rrjeti. Rrjetet mund të vendosin kërkesa në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë së firmës ose, mund të vënë në dispozicion shërbime apo burime, që firma mund të zgjedhë për t'i zbatuar ose përdorur në hartimin, zbatimin dhe funksionimin e sistemit të saj të menaxhimit të cilësisë. Këto kërkesa ose shërbime, mund të kenë për qëllim të promovojnë kryerjen në vazhdimësi të angazhimeve cilësore në firmat që i përkasin rrjetit. Shkalla deri në të cilën rrjeti do t'i përcaktojë firmës objektiva të cilësisë, rreziqe të cilësisë dhe përgjigje/reagime, që janë të zakonshme për të gjithë rrjetin, do të varet nga marrëveshjet që firma ka me rrjetin.

Shembuj të kërkesave të rrjetit

- Kërkesat që firma të përfshijë objektiva shtesë të cilësisë, ose rreziqe të cilësisë, në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë, të cilat janë të zakonshme në firmat e rrjetit.
- Kërkesat që firma të përfshijë përgjigjet/reagimet në sistemin e saj menaxhimit të cilësisë, të cilat janë të zakonshme në firmat e rrjetit. Përgjigje të hartuara nga rrjeti janë politikat ose procedurat e rrjetit, që specifikojnë rolet dhe përgjegjësitë e lidërshpit, përfshirë mënyrën se si pritet që firma të caktojë autoritetin dhe përgjegjësinë brenda firmës ose burimet, siç janë metodologjitë e zhvilluara nga rrjeti, për kryerjen e angazhimeve ose aplikacionet e TI-se.
- Kërkesat që firma t'i nënshtrohet aktiviteteve të monitorimit të rrjetit. Këto aktivitete monitorimi mund të lidhen me kërkesat e rrjetit (p.sh., monitorimi që firma ka zbatuar në mënyrë të përshtatshme metodologjinë e rrjetit), ose sistemin e menaxhimit të cilësisë të firmës në përgjithësi.

Shembuj të shërbimeve të rrjetit

- Shërbimet ose burimet opsionale për firmën për t'u përdorur në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë, ose në kryerjen e angazhimeve, të tilla si programet e trajnimit vullnetar, përdorimi i audituesve të komponentëve ose ekspertëve nga brenda rrjetit, apo përdorimi i një qendre të ofrimit të shërbimeve në nivel rrjeti, ose nga një firmë tjetër e rrjetit apo grupit të firmave rrjet.

A176 Rrjeti mund të vendose përgjegjësi për firmën, për zbatimin e kërkesave të rrjetit ose shërbimeve të rrjetit.

Shembuj të përgjegjësiave për firmën për zbatimin e kërkesave të rrjetit ose shërbimeve të rrjetit

- Firma kërkohet të ketë një infrastrukturë të caktuar të IT-se dhe procese të TI-se, për të mbështetur një aplikim të TI-se, të ofruar nga rrjeti të cilin firma e përdor në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë.
- Firma kërkohet të ofrojë trajnime mbi metodologjinë e ofruar nga rrjeti, përfshirë trajnime në lidhje me përditësimet e metodologjisë.

A177 Njohja dhe kuptimi nga firma, e kërkesave të rrjetit ose shërbimeve të rrjetit dhe i përgjegjësiave të saj në lidhje me zbatimin e tyre, mund të merret përmes pyetjeve ose dokumentacionit të siguruar nga rrjeti për çështje të tilla si:

- Qeverisja dhe lidhshipia e rrjetit.
- Procedurat e ndërmarra nga rrjeti në hartimin, zbatimin dhe, nëse është e aplikueshme, funksionimin, kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit.
- Mënyra se si rrjeti identifikon dhe i përgjigjet ndryshimeve që prekin kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit, apo informacione të tjera, të tilla si ndryshimet në standardet profesionale ose informacionet që tregojnë për një mangësi në kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit.

Mënyra se si rrjeti monitoron përshtatshmërinë e kërkesave të rrjetit ose shërbimeve të rrjetit, të cilat mund të përfshijnë kryerjen e tyre përmes aktiviteteve të monitorimit të firmave të rrjetit, dhe proceset e rrjetit për korrigjimin e mangësive të identifikuara.

Kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit në sistemin e menaxhimit të cilësisë së firmës (Ref:

Paragrafi 49) A178 Karakteristikat e kërkesave të rrjetit ose shërbimeve të rrjetit, janë një kusht, ngjarje, rrethanë, veprim ose mosveprim në identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të cilësisë.

Shembull i një kërkesë të rrjetit ose shërbimit të rrjetit që krijon një rrezik të cilësisë

Rrjeti mund të kërkojë nga firma që të përdorë një aplikacion të TI-se, i standardizuar në të gjithë rrjetin, për pranimin dhe vazhdimin e marrëdhënieve me klientët dhe angazhimet specifike. Kjo mund të krijojë një rrezik të cilësisë pasi aplikacioni i TI-së, mund të mos adresojë çështjet sipas kërkesave ligjore ose rregullatore lokale, të cilat duhet të merren parasysh nga firma në pranimin dhe vazhdimin e marrëdhënieve me klientët dhe angazhimet specifike.

A179 Qëllimi i kërkesave të rrjetit mund të jete promovimi i kryerjes në vazhdimësi të angazhimeve cilësore në të gjithë firmat e rrjetit. Firma mund të ketë pritshmëri nga rrjeti, për të zbatuar kërkesat e rrjetit, megjithatë, firma mund të ketë nevojë të përshtatë ose plotësojë kërkesat e rrjetit, në mënyrë që ato të jenë të përshtatshme për natyrën dhe rrethanat e firmës dhe angazhimet e saj.

<i>Shembuj të mënyrës se si kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit mund të përshtaten ose plotësohen</i>	
Kërkesa të rrjetit ose shërbimit të rrjetit	Si i përshtat ose plotëson firma kërkesat e rrjetit ose shërbimin e rrjetit
Rrjeti kërkon që firma të përfshijë, në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë, disa rreziqe të cilësisë, në mënyrë që të gjitha firmat në rrjet të adresojnë rreziqet e cilësisë.	Si pjesë e identifikimit dhe vlerësimit të rreziqeve të cilësisë, firma përfshin rreziqet e cilësisë që kërkojnë nga rrjeti. Firma gjithashtu, harton dhe zbaton përgjigje për të adresuar rreziqet e cilësisë që kërkojnë nga rrjeti.
Rrjeti kërkon që firma të hartojë dhe zbatojë disa përgjigje/reagime.	Si pjesë e hartimit dhe zbatimit të përgjigjeve, firma përcakton: • Cilat rreziqe të cilësisë dhe cilat përgjigje /reagime të adresojë. • Mënyrën se si përgjigjet/reagimet e kërkuara nga rrjeti, do të përfshihen në sistemin e menaxhimit të cilësisë së firmës, nisur nga natyra dhe rrethanat e firmës. Kjo mund të kërkojë përshtatjen e përgjigjes, për të pasqyruar natyrën dhe rrethanat e firmës dhe angazhimet e saj (p.sh., përshtatja e një metodologjie, për të përfshirë çështjet që lidhen me ligjin ose rregullin).
Firma përdor individë nga firma të tjera të rrjetit si auditues të komponentit. Rrjeti ka vendosur kërkesa që nxisin një shkallë të lartë të standardizimit në sistemet e menaxhimit të cilësisë të firmave të rrjetit. Kërkesat e rrjetit përfshijnë kritere specifike që zbatohen për individët e caktuar për të punuar në auditimin e një komponenti ose të një grupi	Firma vendos politika ose procedura të cilat kërkojnë që grupi i angazhimit, të konfirmojë me audituesin e komponentit (d.m.th. me firmën tjetër të rrjetit), se individët e caktuar për komponentin përmbushin kriterin specifik të përcaktuar në kërkesat e rrjetit

A180 Në disa rrethana, për përshtatjen ose plotësimin e kërkesave të rrjetit ose shërbimeve të rrjetit, firma mund të identifikojë përmirësime të mundshme për kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit dhe mund t'i komunikojë këto përmirësime me rrjetin.

Monitorimi i aktiviteteve në sistemin e menaxhimit të cilësisë të firmës, të kryera nga rrjeti (Ref: Para. 50 (c))

A181 Rezultatet e aktiviteteve të monitorimit të rrjetit për sistemin e menaxhimit të cilësisë të firmës mund të përfshijnë këto informacione:

- Një përshkrim të aktiviteteve të monitorimit, duke përfshirë natyrën, afatet dhe shtrirjen e tyre;
- Gjetjet, mangësitë e identifikuar, dhe faktet e tjera në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë së firmës (p.sh., rezultatet pozitive ose mundësitë e firmës për përmirësim, apo përmirësim të mëtejshëm, në sistemin e menaxhimit të cilësisë); dhe
- Vlerësimin nga rrjeti, të shkaqeve rrënjësore të mangësive të identifikuar, efektin e vlerësuar të tyre dhe, veprimet korrigjuese të rekomanduara.

Monitorimi i aktiviteteve të kryera nga rrjeti në firmat e rrjetit (Ref: Para. 51 (b))

A182 Informacioni nga rrjeti për rezultatet e përgjithshme të aktiviteteve të monitorimit të rrjetit, të ndërmarrë për sistemet e menaxhimit të cilësisë të firmave të rrjetit, mund të jepet në një formë të përmbledhur, siç përshkruhet në paragrafin A181, duke përfshirë tendencat dhe fushat e zakonshme të mangësive të identifikuar në të gjithë rrjetin, ose rezultatet pozitive që mund të përsëriten/replikohen në të gjithë rrjetin. Një informacion i tillë mund të:

- Jete përdorur nga firma:
 - Në identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të cilësisë.
 - Si pjesë e informacionit tjetër përkatës, të mbajtur parasysht nga firma për përcaktimin nëse ekzistojnë mangësi në kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit, të përdorura nga firma në sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë.
- Jete komunikuar me partnerët e angazhimit të grupit, në kontekstin e vlerësimit të kompetencës dhe aftësive të audituesve të komponentëve nga një firmë rrjeti, të cilët i nënshtrohen kërkesave të përbashkëta të rrjetit (p.sh., objektivave të përbashkëta të cilësisë, rreziqet e cilësisë dhe përgjigjet/reagimet).

A183 Në disa rrethana, firma mund të marrë nga rrjeti informacion për mangësitë e identifikuar në sistemin e menaxhimit të cilësisë të firmës së rrjetit, të cilat kanë ndikim në firmë. Rrjeti gjithashtu, mund të mbledhë informacion nga firmat e rrjetit, në lidhje me rezultatet e inspektimeve të jashtme mbi sistemet e menaxhimit të cilësisë të firmave të rrjetit. Në disa raste, ligji ose rregulli në një juridiksion të veçantë, mund të pengojë që rrjeti të ndajë informacion me firmat e tjera të rrjetit, ose mund të kufizojë specifikimin e një informacioni të tillë.

A184 Në rrethanat kur rrjeti nuk jep informacion në lidhje me rezultatet e përgjithshme të aktiviteteve të monitorimit të rrjetit, të kryera në firmat e rrjetit, firma mund të ndërmarrë veprime të mëtejshme, të tilla si:

- Te diskutojë çështjen me rrjetin; dhe
- Te përcaktojë efektin e çështjes në angazhimet e firmës dhe, të komunikojë efektin tek grupet e angazhimit.

Mangësitë në kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit të identifikuar nga firma (Ref: Para. 52)

A185 Përsa kohe kërkesat rrjetit ose shërbimet e rrjetit, të përdorura nga firma janë pjesë e sistemit të menaxhimit të cilësisë të firmës, ato gjithashtu, i nënshtrohen kërkesave të këtij SNMC, në lidhje me monitorimin dhe korrigjimin e mangësive. Kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit, mund të monitorohen nga rrjeti, firma ose një kombinim i të dyjave.

Shembull kur kërkesa e rrjetit ose shërbimi i rrjetit monitorohet si nga rrjeti ashtu edhe nga firma

Një rrjet mund të ndërmarrë aktivitete monitorimi në nivel rrjeti për një metodologji të përbashkët. Firma gjithashtu, monitoron aplikimin e metodologjisë nga anëtarët e grupit të angazhimit, përmes kryerjes së inspektimeve të angazhimit.

A186 Për hartimin dhe zbatimin e veprimeve përmirësuese, për të adresuar efektin e mangësisë së identifikuar në kërkesat e rrjetit ose shërbimet e rrjetit, firma mund të:

- Njohe dhe kuptojë veprimet e planifikuara e korrigjimit të mangësive të rrjetit, përfshirë faktin nëse firma ka ndonjë përgjegjësi për zbatimin e këtyre veprimeve përmirësuese; dhe
- Mbaje parasysh faktin nëse nga firma duhet të ndërmerren veprime plotësuese shtesë, për të adresuar mangësitë e identifikuar dhe shkaqet rrënjësore të tyre, siç janë rastet kur:
 - Rrjeti nuk ka ndërmarrë veprimet e duhura përmirësuese; ose
 - Veprimet korrigjuese të rrjetit, për të adresuar në mënyrë efektive mangësitë e identifikuar, do të kërkojnë kohë.

Vlerësimi i sistemit të menaxhimit të cilësisë (Ref: Para. 53)

A187 Për kryerjen e vlerësimit, individët që kanë përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë, mund të ndihmohen nga individë të tjerë. Megjithatë, individët që kanë përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë, mbeten përgjegjës dhe llogaridhënës për vlerësimin.

A188 Momenti kohor kur behet vlerësimi, mund të varet nga rrethanat e firmës dhe mund të koincidojë me fundin e vitit fiskal të firmës ose përfundimin e një cikli vjetor të monitorimit.

A189 Informacioni, që siguron bazën për vlerësimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë, përfshin informacionin që i komunikohet individëve, të cilët kanë përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë në përputhje me paragrafin 46.

Shembuj të shkallëzueshmërisë për të treguar se si mund të merret informacioni që jep bazën për vlerësimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë

- Në një firmë më pak komplekse, individët, të cilëve ju është caktuar përgjegjësia përfundimtare dhe llogaridhënia për sistemin e menaxhimit të cilësisë, mund të jenë të përfshirë drejtpërdrejt në monitorimin dhe korrigjimin e mangësive dhe, për këtë arsye, janë në dijeni të informacionit që mbështet vlerësimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë.
- Në një firmë më shumë komplekse, individët, të cilëve ju është caktuar përgjegjësia përfundimtare dhe llogaridhënia për sistemin e menaxhimit të cilësisë, mund të kenë nevojë të krijojnë procese për të mbledhur, përmbledhur dhe komunikuar informacionin e nevojshëm, për vlerësimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë.

Përfundime mbi sistemin e menaxhimit të cilësisë (Ref: Para. 54)

A190. Në kontekstin e këtij SNMC, është parashikuar që funksionimi i sistemit në tërësi, ta pajisë firmën me sigurinë e arsyeshme, se objektivat e sistemit të menaxhimit të cilësisë janë arritur. Për të konkluduar në lidhje me sistemin e menaxhimit të cilësisë, individët e caktuar me përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë, për përdorimin e rezultateve të procesit të monitorimit dhe korrigjimit të mangësive, mund të mbajnë parasysh sa vijon:

- Seriozitetin dhe përhapjen e mangësive të identifikuara, dhe efektin mbi arritjen e objektive të sistemit të menaxhimit të cilësisë;
- Faktin nëse nga firma janë hartuar dhe zbatuar veprimet përmirësuese (te korrigjimit të mangësive) dhe nëse këto veprime të ndërmarra, deri në momentin e vlerësimit, janë efektive; dhe
- Fakti nëse efekti i mangësive të identifikuara në sistemin e menaxhimit të cilësisë, ka qenë korrigjuar në mënyrë të përshtatshme, nëse janë ndërmarrë veprime të mëtejshme në përputhje me paragrafi 45

A191. Mund të ketë rrethana kur mangësitë e identifikuara, të cilat janë serioze (përfshirë mangësitë e identifikuara serioze dhe të përhapura) janë korrigjuar në mënyrë të përshtatshme dhe efekti i tyre është korrigjuar në momentin e vlerësimit. Në këto raste, individët e caktuar me përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë mund të konkludojnë që, sistemi i menaxhimit të cilësisë i jep firmës një siguri të arsyeshme se objektivat e sistemit të menaxhimit të cilësisë janë arritur.

A192. Një mangësi e identifikuar, mund të ketë një efekt të përhapur në hartimin, zbatimin dhe funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë kur, për shembull:

- Mangësia ndikon në disa komponentë ose aspekte të sistemit të menaxhimit të cilësisë.
- Mangësia kufizohet në një komponent ose aspekt të veçantë, të sistemit të menaxhimit të cilësisë, i cili është themelor për sistemin e menaxhimit të cilësisë.
- Mangësia ndikon në disa njësi biznesi ose vendndodhje gjeografike të firmës.
- Mangësia kufizohet në një njësi biznesi ose një vendndodhje gjeografike, por njësia e biznesit ose vendndodhja e ndikuar, është thelbësore për firmën në përgjithësi.
- Mangësia ndikon në një pjesë thelbësore të angazhimeve që janë të të njëjtit lloji ose natyre.

Shembull i një mangësie të identifikuar që mund të konsiderohet serioze, por jo e përhapur

Firma identifikon një mangësi në një zyrë rajonale të vogël të firmës. Mangësia e identifikuar lidhet me papajtueshmërinë me shumë politika ose procedura të firmës. Firma përcakton se kultura në zyrën rajonale, veçanërisht veprimet dhe sjelljet e lidërshiptit në zyrën rajonale, të cilat kanë qenë më shumë të fokusuar në prioritetet financiare, kanë kontribuar në shkakun rrënjësor të mangësisë së identifikuar. Firma përcakton se efekti i mangësisë së identifikuar është:

- Serioz (i rëndë), sepse lidhet me kulturën e zyrës rajonale dhe pajtueshmërinë e përgjithshme me politikën ose procedurat e firmës; dhe
- Jo i përhapur, sepse është i kufizuar në zyrën rajonale, e cila është një zyrë e vogël.

A193. Individët, të cilëve ju është caktuar përgjegjësi përfundimtare dhe llogaridhënia për sistemin e menaxhimit të cilësisë, në rrethanat kur mangësitë e identifikuar janë serioze dhe të përhapura, mund të konkludojnë se sistemi i menaxhimit të cilësisë nuk i jep firmës sigurinë e arsyeshme se do të arrihen objektivat e sistemit të menaxhimit të cilësisë, se veprimet e ndërmarra për të korrigjuar mangësitë e identifikuar nuk janë të përshtatshme, dhe efekti i mangësive të identifikuar nuk është korrigjuar në mënyrë të përshtatshme.

Shembull i një mangësie të identifikuar që mund të konsiderohet serioze dhe e përhapur

Firma identifikon një mangësi në një zyrë rajonale, e cila është zyra më e madhe e firmës dhe i siguron asaj mbështetje financiare, operationale dhe teknike për të gjithë rajonin. Mangësia e identifikuar lidhet me papajtueshmërinë me shumë politika ose procedurave të firmës. Firma përcakton që kultura në zyrën rajonale, veçanërisht veprimet dhe sjellja e lidërshiptit në zyrën rajonale, e cila ka qenë më tepër e fokusuar në prioritetet financiare, ka kontribuar në shkakun rrënjësor të mangësisë së identifikuar. Firma vlerëson se efekti i mangësisë së identifikuar është:

- Serioz, sepse lidhet me kulturën e zyrës rajonale dhe pajtueshmërinë e përgjithshme me politikën ose procedurat e firmës; dhe
- I përhapur, sepse zyra rajonale është zyra më e madhe dhe jep mbështetje për shumë zyra të tjera, dhe papajtueshmëria me politikën ose procedurat e firmës, mund të ketë pasur një efekt më të gjerë në zyrat e tjera.

A194. Korrigjimi i mangësive të identifikuar të cilat janë serioze dhe të përhapura, mund të kërkojë kohë. Me kryerjen në vazhdimësi, të veprimeve për korrigjimin e mangësive të identifikuar, përhapja e mangësive të identifikuar mund të zvogëlohet dhe mund të vlerësohet se mangësitë e identifikuar janë perseri serioze, por jo serioze dhe të përhapura. Në këto raste, individët e caktuar me përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë, mund të nxjerrin përfundimin se, përveçse për çështjet që lidhen me mangësitë e identifikuar, që kanë një efekt serioz por jo të përhapur në hartimin, zbatimin dhe funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë, sistemi i menaxhimit të cilësisë i jep firmës një siguri të arsyeshme se arrihen objektivat e tij.

A195. Ky SNMC nuk kërkon që firma të marrë një raport të pavarur të sigurisë mbi sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë, dhe as e përjashton firmën që ta bëjë këtë.

Kryerja e veprimeve të shpejta dhe të përshtatshme dhe komunikimi i mëtejshëm (Ref: Para. 55)

A196. Në rrethanat kur individët e caktuar me përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë, arrijnë në përfundimin e përshkruar në paragrafin 54 (b) ose 54 (c), veprimet e shpejta dhe të duhura që ndërmerr nga firma mund të përfshijnë:

- Marrjen e masave për të mbështetur kryerjen e angazhimeve, përmes caktimit të më shumë burimeve ose zhvillimit të më shumë udhëzimeve dhe, për të konfirmuar që raportet e lëshuara nga firma janë të përshtatshme për rrethanat, deri në momentin kur mangësitë e identifikuar të korrigjohen, dhe komunikimin e këtyre masave tek grupet e angazhimit.
- Marrjen e këshillave ligjore.

A197. Në disa rrethana, firma mund të ketë një organ qeverisës të pavarur, i cili kryen mbikëqyrjen jo- ekzekutive të firmës. Në këto rrethana, komunikimet mund të përfshijnë informimin e organit qeverisës të pavarur

A198. *Shembuj të rrethanave kur mund të jetë e përshtatshme që firma të komunikojë me palët e jashtme në lidhje me vlerësimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë*

- Kur firma i përket një rrjeti.
- Kur firmat e tjera të rrjetit përdorin punën e kryer nga firma, për shembull, në rastin e një auditimi të grupit.
- Kur një raport i lëshuar nga firma përcaktohet prej saj si i papërshtatshëm, si rezultat i dështimit të sistemit të menaxhimit të cilësisë, dhe për këtë duhet të njoftohet drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen.
- Kur ligji ose rregulli kërkon që firma të komunikojë me një autoritet mbikëqyrës ose një organ rregullator.

Vlerësimet e performancës (Ref: Para. 56)

A199. Vlerësimet periodike të performancës nxisin llogaridhënien. Për vlerësimin e performancës së një individi, firma mund të mbaje parasysht:

- Rezultatet e aktiviteteve të monitorimit të firmës për aspektet e sistemit të menaxhimit të cilësisë, të cilat lidhen me përgjegjësinë e individit. Në disa rrethana, firma mund të vendosë objektiva për individin dhe i mat rezultatet e aktiviteteve të monitorimit të firmës kundrejt këtyre objektivave.
- Veprimet e ndërmarra nga individi, në përgjigje të mangësive të identifikuar që lidhen me përgjegjësinë e atij individi, përfshirë afatin dhe efektivitetin e këtyre veprimeve.

Shembuj të zbatimit të shkallëzuar për të demonstruar se si firma mund të kryejë vlerësimet e performancës

- Një firmë më pak komplekse, për të kryer vlerësimin, mund të angazhojë një ofrues shërbimi, ose rezultatet e aktiviteteve të monitorimit të firmës mund të jenë një tregues i performancës së individit.
- Në një firmë më shumë komplekse, vlerësimet e performancës mund të kryhen nga një anëtar jo-ekzekutiv i pavarur, i organit qeverisës të firmës, ose një komitet i posaçëm i mbikëqyrur nga organi qeverisës i firmës.

A200. Një vlerësim pozitiv i performancës, mund të shpërblehet përmes kompensimit, promovimit dhe me stimuj të tjerë, të cilët fokusohen në angazhimin e individit ndaj cilësisë dhe përforcojnë llogaridhënien. Nga ana tjetër, firma mund të ndërmarrë veprime korrigjuese për të adresuar një vlerësim negativ të performancës, i cili mund të ndikojë në arritjen e objektivave të saj të cilësisë.

Konsiderata për sektorin publik

A201. Në rastin e sektorit publik, mund të mos jetë e mundur të bëhet një vlerësim i performancës së individëve, të cilët kanë përgjegjësinë përfundimtare dhe llogaridhënien për sistemin e menaxhimit të cilësisë, ose për të ndërmarrë veprime për të adresuar rezultatet e vlerësimit të performancës, duke pasur parasysh natyrën e emërimit të individit. Sidoqoftë, vlerësimet e performancës perseri mund të ndërmerren për individë të tjerë në firmë, të cilëve ju është caktuar përgjegjësia operationale për aspektet e sistemit të menaxhimit të cilësisë.

Dokumentimi (Ref: Para. 57–59)

A202. Dokumentimi siguron evidence se firma është pajtim me këtë SNMC, si dhe me ligjin, rregullin ose kërkesat përkatëse etike. Ai mund të jetë gjithashtu, i dobishëm për trajnimin e personelit dhe të grupeve të angazhimit, pasi siguron për mbajtjen e njohurive organizative dhe një historik të bazës së vendimmarrjes së firmës për sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë. Nuk është as e nevojshme dhe as e mundur që firma të dokumentojë çdo çështje të trajtuar, ose çdo gjykim të bërë, në lidhje me sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë. Për më tepër, pajtueshmëria me këtë SNMC nga firma mund të evidentohet përmes komponenti të saj të informacionit dhe komunikimit, dokumenteve ose materialeve të tjera të shkruara, ose aplikacioneve të TI -së, që janë pjesë përbërëse e sistemit të menaxhimit të cilësisë.

A203. Dokumentimi mund të ketë formën e manualeve të shkruara zyrtare, listave të kontrollit dhe formularëve, mund të jete i dokumentuar në mënyrë informale (p.sh. komunikimi me postë elektronike ose postimi në webfaqe), ose mund të mbahet në aplikacione të TI-së, apo forma të tjera digjitale (p.sh., në bazat e të dhënave). Faktorët që mund të ndikojnë në

gjykimet e firmës në lidhje me formën, përmbajtjen dhe shtrirja e dokumentimit, përfshirë shpeshtësinë e aktualizimit të dokumentacionit, mund të jenë:

- Kompleksiteti i firmës dhe numri i zyrave;
- Natyra dhe kompleksiteti i praktikës dhe organizimit të firmës;
- Natyra e angazhimeve që firma kryen dhe natyra e entiteteve, për të cilët kryhen angazhimet;
- Natyra dhe kompleksiteti i çështjes që dokumentohet, siç është fakti nëse ajo lidhet me një aspekt të sistemit të menaxhimit të cilësisë, i cili ka ndryshuar ose një zonë me një rrezik të madh të cilësisë dhe, kompleksiteti i gjykimeve në lidhje me çështjen; dhe
- Frekuenca dhe shtrirja e ndryshimeve në sistemin e menaxhimit të cilësisë.

Një firmë më pak komplekse, mund të mos ketë nevojë për dokumentim për të mbështetur çështjet e komunikuar, sepse metodat e komunikimit joformal mund të jenë efektive. Sidoqoftë, një firmë më pak komplekse mund të vlerësojë si të përshtatshme të dokumentojë këto komunikime, në mënyrë që të sigurojë evidencë që tregon se ato kanë ndodhur.

A204. Në disa raste, kërkesat për dokumentimin mund të vendosen nga një autoritet i jashtëm mbikëqyrës, si formalisht ose jo formalisht, për shembull, rezultatet e gjetjeve të inspektimit të jashtëm. Kërkesat përkatëse etike mund të përfshijnë gjithashtu, kërkesa specifike për adresimin e dokumentimit, për shembull, Kodi IESBA kërkon dokumentimin e çështjeve të veçanta, përfshirë disa situata që lidhen me konfliktet e interesit, papajtueshmërinë me ligjet dhe rregullat dhe pavarësinë.

A205. Nuk kërkohet që firma të dokumentojë vlerësimin e çdo kushti, ngjarjeje, rrethane, veprimi ose mosveprimi për secilin objektiv të cilësisë, ose për çdo rrezik që mund të krijojë një rrezik të cilësisë. Megjithatë, në dokumentimin e rreziqeve të cilësisë dhe të mënyrës se si përgjigjet e firmës adresojnë rreziqet e cilësisë, firma mund dokumentojë arsyet për vlerësimin e dhënë ndaj rreziqeve të cilësisë (d.m.th., ndodhja e vlerësuar dhe efekti në arritjen e një ose më shumë objektivave të cilësisë), në mënyrë që të mbështesë një zbatim dhe funksionim të qëndrueshëm të përgjigjeve.

A206. Dokumentimi mund të sigurohet nga rrjeti, nga firma të tjera të rrjetit, ose struktura të tjera apo organizatat brenda rrjetit.

Standardi Ndërkombëtar i Menaxhimit të Cilësisë 2

Rishikimet e Cilësisë së Angazhimit

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I MENAXHIMIT TË CILËSISË 2

RISHIKIMET E CILËSISË SË ANGZHIMIT

(Ka hyre ne fuqi për auditimet dhe rishikimet e pasqyrave financiare për periudhat që kane filluar me datën 15 Dhjetor 2022 ose pas kesaj date, dhe për angazhimet e tjera të sigurisë dhe shërbimet e lidhura, duke filluar nga ose pas datës 15 dhjetor 2022)

PËRMBAJTJA

	Paragrafët
Hyrje	
Objekti i këtij SNMC	1–4
Sistemi i menaxhimit të cilësisë të firmës dhe roli i rishikimeve të cilësisë së angazhimit	5-9
Autoriteti i këtij SNMC	10
Hyrja ne fuqi	11
Objektivi	12
Përkufizimet	13
Kërkesat	
Zbatimi dhe pajtueshmëria me Kërkesat përkatëse	14-16
Emërimi dhe kriteret e përzgjedhjes së rishikuesve të cilësisë së angazhimit	17–23
Kryerja e rishikimi të cilësisë së angazhimit	24–27
Dokumentimi	28–30
Aplikimi dhe materiali tjetër shpjeguese	
Emërimi dhe kriteret e përshtatshmërisë së rishikuesve të cilësisë së angazhimit	A1-A24
Kryerja e rishikimit të cilësisë së angazhimit	A25-A49
Dokumentimi	A50-A53

Standardi ndërkombëtar i menaxhimit të cilësisë (SNMC) 2, *Rishikimet e cilësisë së angazhimit*, duhet të lexohet së bashku me SNM C 1, *Menaxhimi i cilësisë për firmat që kryejnë auditime ose rishikime të pasqyrave financiare, ose angazhime të sigurive të tjera apo shërbime të lidhura me to*.

Hyrje

Objekti i këtij SNMC

1. Ky Standard ndërkombëtar i Menaxhimit të Cilësisë (SNMC) ka si objekt:
 - a) Emërimin dhe kriteret e përshtatshme që duhet të plotësojë rishikuesi i cilësisë; dhe
 - b) Përgjegjësitë e rishikuesit të cilësisë së angazhimit në lidhje me performancën dhe dokumentimin e rishikimit të cilësisë së një angazhimi.
2. Ky SNMC zbatohet për të gjitha angazhimet, për të cilat kërkohet një rishikim i cilësisë, në përputhje me SNMC 1. SNMC 2 është projektuar bazuar në faktin që firmat i nënshtrohen SNMC 1 apo kërkesave kombëtare të menaxhimit të cilësisë, të cilat janë të paktën po aq kërkuese sa SNMC 1. Ky SNMC duhet të lexohet së bashku me kërkesat përkatëse etike.¹
3. Një rishikim i cilësisë së angazhimit, i kryer në përputhje me këtë SNMC është një përgjigje e përcaktuar, e cila është projektuar dhe zbatuar nga firma në përputhje me SNMC 1. Kryerja e një rishikimi të cilësisë së angazhimit bëhet nga rishikuesi i cilësisë së angazhimit, në emër të firmës², në nivel angazhimi.

Skalabiliteti (zbatimi përpjesëtimor)

4. Natyra, afatet dhe shtrirja e procedurave të rishikimit të cilësisë, të kërkuara nga ky SNMC ndryshojnë në varësi të natyrës dhe rrethanave të angazhimit apo të entitetit. Për shembull, procedurat e rishikimit të cilësisë së angazhimit, ka të ngjarë të mos jene shume të zgjeruara për angazhimet që përfshijnë më pak gjykime të rëndësishme të grupit të angazhimit.

Sistemi i menaxhimit të cilësisë të firmës dhe roli i rishikimeve të cilësisë së angazhimit

5. SNMC 1 përcakton përgjegjësitë e firmës për sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë dhe kërkon që firma të hartojë dhe zbatojë reagimet e duhura për të trajtuar rreziqet e cilësisë në një mënyrë që bazohet në, dhe i përgjigjet arsyeve të vlerësimeve të dhëna për rreziqet e cilësisë³. Reagimet specifike në SNMC 1 përfshijnë vendosjen e politikave ose procedurave që adresojnë rishikimet e cilësisë së angazhimit në përputhje me këtë SNMC.
6. Firma përgjigjet për hartimin, zbatimin dhe funksionimin e sistemit të menaxhimit të cilësisë. Sipas SNMC 1, objektivi i firmës është hartimi, zbatimi dhe vënia në funksionim e një sistemi të menaxhimit të cilësisë së angazhimit për auditimet, rishikimet e pasqyrave financiare ose të angazhimeve të sigurive të tjera apo shërbimeve të lidhura me to që kryhen nga një firmë auditimi, i cili i jep firmës siguri të arsyeshme se:
 - Firma dhe stafi i saj përmbushin përgjegjësitë e tyre në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat e zbatueshme ligjore e rregullatore dhe, për të kryer angazhimet në përputhje me këto standarde e kërkesa; dhe

¹ Standardi ndërkombëtar i menaxhimit të cilësisë (SNMC) 1 (Me parë Standardi ndërkombëtar për kontrollin e cilësisë 1), Menaxhimi i cilësisë për firmat që kryejnë auditime dhe rishikimet e pasqyrave financiare, ose angazhime të tjera të sigurisë apo shërbime të lidhura me to, paragrafi 34(f)

² SNMC 1, paragrafi 34(f)

³ SNMC 1, paragrafi 26

- Raportet e angazhimit të lëshuara nga firma ose partnerët e angazhimit janë të përshtatshme për rrethanat⁴.
7. Siç shpjegohet në SNMC 1⁵, interesit publik i shërbehet përmes kryerjes në vazhdimësi të angazhimeve cilësore. Angazhimet cilësore arrihen nëpërmjet planifikimit dhe kryerjes së tyre, dhe raportimit mbi to në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat ligjore e rregullatore të zbatueshme. Arritja e objektivave të këtyre standardeve dhe respektimi i kërkesave të zbatueshme ligjore ose rregullatore, përfshin ushtrimin e gjykimit profesional dhe, kur është e zbatueshme për angazhimin, ushtrimin e skepticizmit profesional.
 8. Një rishikim i cilësisë së angazhimit është një vlerësim objektiv i gjyqimeve të rëndësishme të bëra nga grupi i angazhimit dhe i përfundimeve të arritura prej tyre. Vlerësimi, nga rishikuesi i cilësisë së angazhimit, i gjyqimeve të rëndësishme kryhet në kontekstin e përmbushjes së standardeve profesionale dhe të kërkesave ligjore e rregullatore të zbatueshme. Megjithatë, një rishikim i cilësisë së angazhimit nuk ka për qëllim të jetë një vlerësim i faktit nëse i gjithë angazhimi është në pajtim me standardet profesionale dhe kërkesat ligjore e rregullatore të zbatueshme, ose me politikat apo procedurat e firmës.
 9. Rishikuesi i cilësisë së angazhimit nuk është anëtar i grupit të angazhimit. Kryerja e një rishikimi të cilësisë së angazhimit nuk ndryshon përgjegjësitë e partnerit të angazhimit për menaxhimin dhe arritjen e cilësisë së angazhimit, dhe as për drejtimin dhe mbikëqyrjen e anëtarëve të grupit të angazhimit dhe rishikimin e punës së tyre. Rishikuesi i cilësisë së angazhimit nuk kërkohet të sigurojë evidence për të mbështetur opinionin apo përfundimin mbi angazhimin, por ekipi i angazhimit mund të japë evidence shtesë, në përgjigje ndaj çështjeve të ngritura gjatë rishikimit të cilësisë së angazhimit.

Autoriteti i këtij SNMC

10. Ky SNMC përcakton objektivin e firmës për ndjekjen e këtij standardi, si edhe kërkesat që synojnë t'i japin mundësi firmës dhe rishikuesit të cilësisë së angazhimit, për të përmbushur objektivin e deklaruar. Përveç kësaj, ky SNMC përmban udhëzime në formën e aplikimit dhe materialit tjetër shpjegues dhe materialin hyrës, i cili paraqet kontekstin përkatës për një kuptim të duhur të këtij SNMC, dhe përkufizimet e disa termave. SNMC 1⁶ shpjegon termat objektiv, kërkesat, aplikimin dhe materialin tjetër shpjegues, materialin hyrës dhe përkufizimet.

Hyrja në fuqi

11. Ky SNMC ka hyrë në fuqi për:
 - a) Auditimet dhe rishikimet e pasqyrave financiare për periudhat që fillojnë më ose pas datës 15 dhjetor, 2022; dhe
 - b) Angazhimet e tjera të sigurisë dhe të shërbimit e lidhura me to, për periudhat që fillojnë me datën 15 dhjetor 2022 ose pas saj.

⁴ SNMC 1, paragrafi 14

⁵ SNMC 1, paragrafi 15

⁶ SNMC 1, paragrafët 12 dhe A6-A9

Objektivi

12. Objektivi i firmës, nëpërmjet emërimit të një rishikuesi të përshtatshëm të cilësisë së angazhimit, është të kryejë një vlerësim objektiv të gjykimeve të rëndësishme të bëra nga grupi i angazhimit dhe të përfundimeve të arritura prej tyre.

Përkufizimet

13. Për qëllimet e këtij SNM-je termat me poshtë kane këto kuptime:’

- a) Rishikim i cilësisë së angazhimit – Një vlerësim objektiv i gjykimeve të rëndësishme të bëra nga grupi i angazhimit dhe të përfundimeve të arritura prej tyre, i kryer nga rishikuesi i cilësisë së angazhimit, i cili ka përfunduar në datën e raportit të angazhimit ose para kesaj date.
- b) Rishikuesi i cilësisë së angazhimit – Një partner, një individ tjetër në firmë, ose një individ i jashtëm, i emëruar nga firma për të kryer rishikimin e cilësisë së angazhimit.
- c) Kërkesat përkatëse etike - Parimet e etikës profesionale dhe kërkesat etike që janë të zbatueshme për një profesionist kontabël, kur ai kryen rishikimin e cilësisë së angazhimit. Kërkesat përkatëse etike zakonisht përfshijnë dispozitat e nxjerra nga Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Etikës për Profesionistet Kontabël, të përfshira ne Kodin Ndërkombëtar të Etikës të Profesionisteve Kontabël (duke përfshirë Standardet Ndërkombëtare të Pavarësisë) (Kodi IESBA), ne lidhje me auditimet ose rishikimet e pasqyrave financiare, angazhimet e tjera të sigurisë apo shërbimeve të lidhura me to, së bashku me kërkesat kombëtare që janë më kufizuese. (Ref: Para. A12-A15)

Kërkesat

Zbatimi dhe pajtueshmëria me Kërkesat përkatëse

14. Firma dhe rishikuesi i cilësisë së angazhimit duhet të njohin këtë SNMC, përfshirë aplikimin dhe materialin tjetër shpjegues, për të kuptuar objektivin e këtij standardi dhe për të zbatuar ne mënyrën e duhur kërkesat përkatëse.
15. Firma ose rishikuesi i cilësisë së angazhimit, sipas rastit, do të jene ne pajtim me çdo kërkesë të kesaj SNMC-je, përveç nëse kërkesa nuk është e rëndësishme për rrethanat e angazhimit.
16. Zbatimi i duhur i kërkesave pritet të japë një bazë të mjaftueshme për arritjen e objektivit të këtij standardi. Megjithatë, nëse firma ose rishikuesi i cilësisë së angazhimit gjykon se zbatimi i kërkesave përkatëse nuk siguron një bazë të mjaftueshme për arritjen e objektivit të këtij standardi, firma ose rishikuesi i cilësisë së angazhimit, sipas rastit, do të ndërmarrin veprime të mëtejshme për të arritur objektivin.

Emërimi dhe kriteret e përzgjedhjes së rishikuesve të cilësisë së angazhimit

17. Firma do të vendosë politika ose procedura që kërkojnë caktimin e përgjegjësisë për emërimin e rishikuesve të cilësisë së angazhimit tek një ose disa individë me kompetenca, aftësi dhe autoritetin e duhur brenda firmës për të përmbushur këtë përgjegjësi. Këto politika apo procedura janë kërkesa që

duhet të plotësojnë individët përgjegjës për emërimin e rishikuesit të cilësisë së angazhimit. (Ref: Para. A1-A3)

18. Firma duhet të vendosë politika ose procedura që përcaktojnë kriteret për përzgjedhjen për t'u emëruar si një rishikues i cilësisë së angazhimit. Këto politika apo procedura do të kërkojnë që rishikuesi i cilësisë së angazhimit të mos jete është anëtar i ekipit të angazhimit, dhe: (Ref: Para. A4)
 - a) Te ketë kompetencën dhe aftësitë, përfshirë kohën e mjaftueshme dhe autoritetin e duhur për të kryer rishikimin e cilësisë së angazhimit; (Ref: Para. A5-A11)
 - b) Te respektoje kërkesat përkatëse etike, duke përfshirë ato në lidhje me kërcënimet ndaj objektivitetit dhe pavarësisë së rishikuesit të cilësisë së angazhimit; dhe (Ref: Para. A12-A15)
 - c) Te veproje në pajtim me dispozitat e ligjit dhe të rregulloreve, nëse ka të tilla, që përcaktojnë kriteret e përzgjedhjes së rishikuesit të cilësisë së angazhimit. (Ref: Para. A16)
19. Politikat ose procedurat e firmës, të vendosura në përputhje me paragrafin 18(b) trajtojnë gjithashtu, kërcënimet ndaj objektivitetit të krijuara nga një individ që emërohet rishikues i cilësisë së angazhimit, pasi me pare ka shërbyer si partner i angazhimit. Këto politika apo procedura do të specifikojnë një periudhë ndërprerje (cooling - off) prej dy vjetësh, ose një periudhë më të gjatë, nëse duhet, sipas kërkesave përkatëse etike, përpara se partneri i angazhimit të mund të marrë rolin e rishikuesit të cilësisë së angazhimit. (Ref: Para. A17-A18)
20. Firma do të vendosë politika ose procedura të cilat përcaktojnë kriteret për përzgjedhjen e individëve që ndihmojnë rishikuesin e cilësisë së angazhimit. Këto politika apo procedura do të kërkojnë që këta individë të mos jene anëtarë të grupit të angazhimit, dhe:
 - a) Të kenë kompetencën dhe aftësitë, përfshirë kohën e mjaftueshme, për të kryer detyrat që ju caktohen; dhe (Ref: Para. A19)
 - b) Te respektojnë kërkesat përkatëse etike, përfshirë kërkesat në lidhje me kërcënimet ndaj objektivitetit dhe pavarësisë së tyre dhe, nëse është e zbatueshme, dispozitat e ligjeve dhe të rregullave. (Ref: Para. A20-A21)
21. Firma vendos politika ose procedura të cilat:
 - a) Kërkojnë që rishikuesi i cilësisë së angazhimit të marrë përgjegjësinë e përgjithshme për kryerjen e rishikimit të cilësisë së angazhimit; dhe
 - b) Të adresojë përgjegjësinë e rishikuesit të cilësisë së angazhimit për përcaktimin e natyrës, afatit dhe shtrirjes së drejtimit dhe mbikëqyrjes së individëve që ndihmojnë në shqyrtimin, dhe rishikimin e punës së tyre. (Ref: Para. A22)

Rënia e kërkesave të përzgjedhjes së rishikuesit të cilësisë së angazhimit për të kryer rishikimin e cilësisë së angazhimit

22. Firma do të vendosë politika ose procedura të cilat adresojnë rrethanat në të cilat kriteret e përzgjedhjes së rishikuesit të cilësisë së angazhimit, për të kryer rishikimin e cilësisë së angazhimit, kane pësuar rënie dhe veprimet që do të ndërmerren nga firma, përfshirë procesin për identifikimin dhe emërimin e një zëvendësuesi në këto rrethana. (Ref: Para. A23)
23. Kur rishikuesi i cilësisë së angazhimit bëhet i vetëdijshëm për rrethanat që ulin kriteret për përshtatshmërinë e zgjedhjes së rishikuesit të cilësisë së angazhimit, rishikuesi i cilësisë së angazhimit do të njoftojë individin apo individët e duhur në firmë, dhe: (Ref: Para. A24)
- a) Nëse rishikimi i cilësisë së angazhimit nuk ka filluar, do të refuzojë emërimin për kryerjen e rishikimit të cilësisë së angazhimit; ose
 - b) Nëse rishikimi i cilësisë së angazhimit ka nisur, do të ndërpresë kryerjen e rishikimit të cilësisë së angazhimit.

Kryerja e rishikimi të cilësisë së angazhimit

24. Firma do të vendosë politika ose procedura në lidhje me kryerjen e rishikimit të cilësisë së angazhimit, të cilat do të adresojnë:
- a) Përgjegjësitë e rishikuesit të cilësisë së angazhimit për të kryer procedurat në përputhje me paragrafët 25-26 në kohen e duhur gjatë angazhimit, për të siguruar një bazë të përshtatshme për një vlerësim objektiv të gjyimeve të rëndësishme të bëra nga grupi angazhimit dhe të përfundimeve të arritura prej tyre;
 - b) Përgjegjësitë e partnerit të angazhimit në lidhje me rishikimin e cilësisë së angazhimit, përfshirë faktin që partneri i angazhimit nuk do të lëshojë raportin e angazhimit deri sa të njoftohet nga rishikuesi i cilësisë së angazhimit, në përputhje me paragrafin 27, se rishikimi i cilësisë së angazhimit është i plotë; dhe (Ref: Para. A25-A26)
 - c) Rrethanat kur natyra dhe shtrirja e diskutimeve të grupit të angazhimit me rishikuesin e cilësisë së angazhimit rreth një gjykimi të rëndësishëm, bëhet shkas për një kërcënim ndaj objektivitetit të rishikuesit të cilësisë së angazhimit, dhe veprimet e duhura që duhet të ndërmerren në këto rrethana. (Ref: Para. A27)
25. Për kryerjen e rishikimit të cilësisë së angazhimit, rishikuesi i cilësisë së angazhimit duhet: (Ref: Para. A28-A33)
- (a) Te lexojë dhe të kuptojë informacionin e komunikuar nga: (Ref: Para. A34)
 - (i). Grupi i angazhimit në lidhje me natyrën dhe rrethanat e angazhimit dhe entitetin; dhe
 - (ii). Firma, në lidhje me procesin e monitorimit dhe të korrigjimit të mangësive të firmës, veçanërisht të mangësive të identifikuar që mund të lidhen, ose ndikojnë në fushat që përfshijnë gjykime të rëndësishme të bëra nga grupi i angazhimit.

- (b) Te diskutoje me partnerin e angazhimit dhe, nëse është e zbatueshme, me anëtarët e tjerë të grupit të angazhimit, për çështje të rëndësishme dhe gjykime të rëndësishme të bëra në lidhje me planifikimin, kryerjen dhe raportimin e angazhimit. (Ref: Para. A35-A38)
- (c) Bazuar në informacionin e marrë në (a) dhe (b) me sipër, të shqyrtojë dokumentacionin e angazhimit të zgjedhur, në lidhje me gjykimet e rëndësishme të bëra nga grupi i angazhimit dhe të vlerësojë: (Ref: Para. A39-A43)
 - (i). Bazën ku mbështeten këto gjykime të rëndësishme, duke përfshirë, kur është e zbatueshme për llojin të angazhimit, ushtrimin e skepticizmit profesional nga grupi i angazhimit ;
 - (ii). Nëse dokumentacioni i angazhimit mbështet përfundimet e arritura; dhe
 - (iii). Nëse përfundimet e arritura janë të përshtatshme.
- (d) Për auditimet e pasqyrave financiare, të vlerësoje bazën që ka përdorur partneri i angazhimit për të përcaktuar se janë përmbushur kërkesat e përkatëse etike në lidhje me pavarësinë. (Ref: Para. A44)
- (e) Të vlerësojë nëse është bërë një konsultim i përshtatshëm për çështje të vështira ose të diskutueshme ose për çështjet që kanë të bëjnë me diferenca në opinione dhe për konkluzionet e dalë nga këto konsultime. (Ref: para. A45)
- (f) Për auditimet e pasqyrave financiare, të vlerësoje bazën që ka përdorur partneri i angazhimit për të përcaktuar se përfshirja e tij ka qenë e mjaftueshme dhe e përshtatshme gjatë gjithë angazhimit të auditimit, d.m.th., që partneri i angazhimit ka një bazë për të përcaktuar se gjykimet e rëndësishme të bëra dhe përfundimet e arritura janë të përshtatshme, nisur nga natyra e dhe rrethanat e angazhimit. (Ref: Para. A46)
- (g) Rishikimin:
 - (iv). Për auditimet e pasqyrave financiare, pasqyrat financiare dhe raportin e audituesit mbi këto pasqyra, përfshirë, kur është rasti, përshkrimin e çështjeve kryesore të auditimit; (Ref: Para. A47)
 - (v). Për angazhimet e rishikimit të pasqyrave financiare ose të informacionit financiar dhe raportit të angazhimit mbi këto informacione; ose (Ref: Para. A47)
 - (vi). Për angazhimet e tjera të sigurisë dhe të shërbimeve të lidhura me to, raportin e angazhimit dhe kur është e zbatueshme, informacionin për çështjen që shqyrtohet. (Ref: Para. A48)

26. Rishikuesi i cilësisë së angazhimit duhet të njoftojë partnerin e angazhimit kur rishikuesi ka shqetësime për faktin që gjykimet e rëndësishme të bëra nga grupi i angazhimit, apo përfundimet e arritura, nuk janë të përshtatshme. Nëse zgjidhja e këtyre shqetësimeve nuk e bind rishikuesin e cilësisë së angazhimit, ky i fundit do të njoftojë një individ të përshtatshëm në firmë, duke u shprehur se rishikimi i cilësisë së angazhimit nuk mund të përfundojë. (Ref: Para. A49)

Përfundimi i rishikimit të cilësisë së angazhimit

27. Rishikuesi i cilësisë së angazhimit do të vlerësojë nëse janë përmbushur kërkesat e këtij SNMC-je në lidhje me kryerjen e rishikimit të cilësisë së angazhimit dhe nëse ky rishikim është i plotë. Nëse po, rishikuesi i cilësisë së angazhimit do të njoftojë partnerin e angazhimit se rishikimi i cilësisë së angazhimit është i plotë.

Dokumentimi

28. Firma do të vendosë politika ose procedura, të cilat kërkojnë që rishikuesi i cilësisë së angazhimit të ketë përgjegjësinë për dokumentimin e rishikimit të cilësisë së angazhimit. (Ref: Para. A50)

29. Firma do të vendosë politika ose procedura që kërkojnë dokumentimin e rishikimit të cilësisë së angazhimit në përputhje me paragrafin 30, dhe ky dokumentacion të përfshihet në dosje të bashku me dokumentacionin e angazhimit.

30. Rishikuesi i cilësisë së angazhimit do të vlerësojë nëse dokumentacioni i rishikimit të cilësisë së angazhimit është i mjaftueshëm për t'i dhënë mundësi një profesionisti të praktikës me përvojë, që nuk ka patur lidhje të mëparshme me angazhimin, të kuptojë natyrën, afatin dhe shtrirjen e procedurave të kryera nga rishikuesi i cilësisë së angazhimit dhe, kur është e zbatueshme, nga individët të cilët kanë ndihmuar rishikuesin, dhe përfundimet e arritura në kryerjen e rishikimit. Rishikuesi i cilësisë së angazhimit gjithashtu do të sigurojë se dokumentacioni i rishikimit të cilësisë së angazhimit përfshin: (Ref: Para. A51-A53)

- a) Emrat e rishikuesit të cilësisë së angazhimit dhe të individëve që kanë ndihmuar me rishikimin e cilësisë së angazhimit;
- b) Një identifikim të dokumentacionit të angazhimit të rishikuar;
- c) Bazën për vlerësimin e rishikuesit të cilësisë së angazhimit në përputhje me paragrafin 27;
- d) Njoftimet e kërkuara në përputhje me paragrafët 26 dhe 27; dhe
- e) Datën e përfundimit të rishikimit të cilësisë së angazhimit.

Aplikimi dhe materiali tjetër shpjeguese

Emërimi dhe kriteret e përshtatshmërisë së rishikuesve të cilësisë së angazhimit

Përcaktimi i përgjegjësisë për emërimin e rishikuesve të cilësisë së angazhimit (Ref: Para. 17)

A1. Kompetencat dhe aftësitë e një individi për të përmbushur përgjegjësinë për t'u emëruar si rishikues i cilësisë së angazhimit mund të përfshijë njohuri të përshtatshme në lidhje me:

- Përgjegjësitë e një rishikuesi të cilësisë së angazhimit;
- Kriteret në paragrafët 18 dhe 19 në lidhje me përshtatshmërinë e rishikuesve të cilësisë së angazhimit; dhe

- Natyrën dhe rrethanat e angazhimit ose të entitetit që i nënshtrohet një rishikimi të cilësisë së angazhimit, përfshirë përbërjen e grupit të angazhimit.

A2. Politikat ose procedurat e firmës mund të specifikojnë që individ përgjegjës për emërimin e rishikuesit të cilësisë së angazhimit të mos jete një anëtar i grupit të angazhimit për të cilin do të kryhet rishikimi i cilësisë së angazhimit. Megjithatë, në rrethana të caktuara (p.sh., në rastin e një firme më të vogël ose të një personi fizik të vetëm), kjo gjë mund të mos jete e mundur dhe emërimi i rishikuesit të cilësisë së angazhimit, kryhet nga një anëtar i grupit të angazhimit.

A3. Firma mund të caktojë më shumë se një individ me përgjegjësinë për caktimin e rishikuesit të cilësisë së angazhimit. Për shembull, politikat ose procedurat e firmës mund të kenë një proces të veçantë për emërimin e rishikuesit të cilësisë së angazhimit për auditimet e entiteteve të listuara, që është i ndryshëm nga caktimi i rishikuesit për auditimet e entiteteve që nuk janë të listuara apo të entiteteve të tjera, d.m.th. me individë të ndryshëm përgjegjës për çdo proces.

Kriteret e përzgjedhjes së rishikuesit të Cilësisë së Angazhimit (Ref: Para. 18)

A4. Në disa rrethana, për shembull, në rastin e një firme më të vogël ose të një personi fizik, praktikues i vetëm, mund të mos ketë asnjë partner apo individ tjetër në firmë, i cili të përmbushë kriterin e përshtatshmërisë për të kryer rishikimin e cilësisë së angazhimit. Në këto kushte, për të kryer rishikimin e cilësisë së angazhimit, firma mund të kontrakttojë ose të marrë shërbimet e individëve nga jashtë firmës. Një individ i jashtëm mund të jetë partner ose punonjës i një firme rrjeti, një strukture ose një organizate brenda rrjetit ku bën pjese firma, ose një ofrues shërbimi i jashtëm. Kur përdoren këta individë, do të zbatohen dispozitat në SNMC 1, të cilat adresojnë kërkesat e rrjetit, shërbimet e rrjetit ose ofruesit e shërbimeve.

Kriteret e përzgjedhjes së rishikuesit të cilësisë së angazhimit

Aftësitë dhe kompetencat, përfshirë kohën e mjaftueshme (Ref: Para. 18(a))

A5. SNMC 1 përshkruan karakteristikat që lidhen me kompetencën, përfshirë integrimin dhe aplikimin e kompetencës teknike, aftësitë dhe zotësitë profesionale, dhe etiken profesionale, vlerat dhe qëndrimet⁷. Çështjet që mund të mbaje parasysh firma për të përcaktuar nëse një individ ka kompetencën e nevojshme për të kryer një rishikim të cilësisë së angazhimit përfshijnë, për shembull:

- Njohjen dhe kuptimin e standardeve profesionale, të kërkesave të zbatueshme ligjore e rregullatore, dhe të politikave ose procedurave të firmës që kanë të bëjnë me angazhimin;
- Njohuritë për sektorin e ekonomisë ku vepron entiteti;
- Një njohje, kuptim dhe përvojë të lidhur me angazhimet e një natyre dhe kompleksiteti të ngjashëm; dhe
- Njohjen dhe kuptimin e përgjegjësi të rishikuesit të cilësisë së angazhimit në kryerjen dhe dokumentimin e rishikimit të cilësisë së angazhimit, i cili mund të arrihet ose të përmirësohet nëpërmjet marrjes së trajnimit të duhur nga firma.

A6. Kushtet, ngjarjet, rrethanat, veprimet apo mosveprimet që mbahen parasysh nga firma për të përcaktuar nëse një rishikim i cilësisë së angazhimit, është një përgjigje e përshtatshme ndaj një ose

⁷SNMC 1, Paragrafët A88

më shumë rreziqeve të cilësisë⁸, mund të je në një konsideratë e rëndësishme kur firma përcakton kompetencat dhe aftësitë që kërkohen për të kryer rishikimin e cilësisë së angazhimit për këtë angazhim. Konsiderata të tjera që mund të mbahen parasysh nga firma për përcaktimin nëse rishikuesi i cilësisë së angazhimit ka kompetencat dhe aftësitë, përfshirë kohën e mjaftueshme, të nevojshme për të vlerësuar gjykimet e rëndësishme të bëra nga grupi i angazhimit dhe përfundimet e arritura prej tyre, përfshijnë, për shembull:

- Natyrën e entitetit.
- Specializimin dhe kompleksitetin e sektorit të ekonomisë ose të mjedisit rregullator në të cilin vepron entiteti.
- Shkallë në të cilën angazhimi lidhet me çështjet që kërkojnë ekspertizë të specializuar (p.sh., në lidhje me teknologjinë e informacionit (TI) ose fushat e specializuara të kontabilitetit apo auditimit), ose ekspertizë shkencore dhe ekspertizë inxhinjerike, e cila mund të jenë të nevojshme për disa angazhime të sigurisë. Shiko gjithashtu edhe paragrafin A19.

A7. Për vlerësimin e kompetencës dhe aftësive të një individi që mund të emërohet si rishikues i cilësisë së një angazhimi, konsiderata të vlefshme mund të jene edhe gjetjet që dalin nga veprimtaritë monitoruese të firmës (p.sh., gjetjet nga inspektimi të angazhimeve, në të cilat individi ka qene një anëtar i grupit të angazhimit ose rishikues i cilësisë angazhimit) apo rezultatet e inspektimeve të jashtme.

A8. Mungesa e kompetencës apo aftësive të duhura ndikon në aftësinë e rishikuesit të cilësisë së angazhimit për të ushtruar gjykimin e duhur profesional në kryerjen e rishikimit. Për shembull, një rishikues i cilësisë së angazhimit, të cilit i mungon përvoja përkatëse e sektorit të ekonomisë apo industrisë, mund të mos zotërojë aftësinë ose mund të mos ketë besimin e nevojshëm për të vlerësuar dhe, kur është e përshtatshme, për të sfiduar gjykimet e rëndësishme të bëra dhe ushtrimin e skepticizmit profesional, të grupit të angazhimit për një çështje komplekse, specifike për kontabilitetin ose auditimin në sektorin ekonomik ku vepron entiteti.

Autoriteti i përshtatshëm (Ref: Para. 18(a))

A9. Veprimet në nivel të firmës ndihmojnë në vendosjen e autoritetit të rishikuesit të cilësisë së angazhimit. Për shembull, krijimi i një kulturë respekti për rolin e rishikuesit të cilësisë së angazhimit, ndikon që rishikuesi i cilësisë së angazhimit të ketë me pak presione nga partneri i angazhimit apo nga anëtarë të tjerë të personelit të firmës, të cilët mund të ndikojnë në mënyrë të papërshtatshme në rezultatin e rishikimit të cilësisë së angazhimit. Në disa raste, autoriteti i rishikuesit të cilësisë së angazhimit mund të rritet nga politikat ose procedurat e firmës që adresojnë diferencat në opinione, të cilat mund të përfshijnë veprimet, që rishikuesi i cilësisë së angazhimit mund të ndërmarrë kur ka një mosmarrëveshje midis rishikuesit të cilësisë së angazhimit dhe grupit të angazhimit.

A10. Autoriteti i rishikuesit të cilësisë së angazhimit mund të zvogëlohet kur:

- Kultura brenda firmës nxit respektin për autoritet vetëm të personelit në një nivel më të lartë të hierarkisë brenda firmës.

⁸ SNMC 1, Paragrafët A134

- Rishikuesi i cilësisë së angazhimit ka një linjë të raportimit me partnerin e angazhimit, për shembull, kur partneri i angazhimit ka një pozicion udhëheqës në firmë ose është përgjegjës për përcaktimin dhe kompensimin e rishikuesit të cilësisë së angazhimit.

Konsiderata për sektorin publik

A11. Në sektorin publik, një auditues (p.sh., një Auditues i Përgjithshëm, ose një individ tjetër i kualifikuar në mënyrë të përshtatshme, dhe i emëruar në emër të Audituesit të Përgjithshëm) mund të veprojë në një rol ekuivalent me atë të partnerit të angazhimit me të gjithë përgjegjësitë për auditimet e sektorit publik. Në rrethana të tilla, përzgjedhja e rishikuesit të cilësisë së angazhimit mund të kërkojë shqyrtimin e nevojës për pavarësinë dhe aftësinë e rishikuesit të cilësisë së angazhimit për të bërë një vlerësim objektiv.

Kërkesat përkatëse etike (Ref: Para. 13(c), 18(b))

A12. Kërkesat përkatëse etike që zbatohen kur kryhet një rishikim i cilësisë së angazhimit mund të ndryshojnë, në varësi të natyrës dhe rrethanave të angazhimit ose të entitetit. Disa dispozita të ndryshme të kërkesave përkatëse etike mund të aplikohen vetëm për profesionistët kontabël individuale, siç mund të ishte një rishikues i cilësisë së angazhimit, dhe jo për firmën profesionale.

A13. Kërkesat përkatëse etike mund të përfshijnë kërkesa të veçanta për pavarësinë, të cilat do të aplikoheshin për profesionistët kontabël individuale, siç është një rishikues i cilësisë së angazhimit. Kërkesat përkatëse etike mund të përfshijnë gjithashtu, dispozita që trajtojnë kërcënimet ndaj pavarësisë, të krijuara nga marrëdhënia e gjatë me një klient të auditimit ose me një klient të sigurisë. Zbatimi i kushteve që lidhen me marrëdhënien për një kohë të gjatë me klientin, dallon nga zbatimi i dispozitave të ndërprerjes (cooling -off) që kërkojnë sipas paragrafit 19, ndonëse edhe kjo dispozite mund të mbahet parasys.

Kërcënimet ndaj objektivitetit të rishikuesit të cilësisë së angazhimit

A14. Kërcënimet ndaj objektivitetit të rishikuesit të cilësisë së angazhimit mund të krijohen nga një gamë e gjerë faktesh dhe rrethanat. Për shembull:

- Një kërcënim i vetë rishikimit mund të krijohet kur rishikuesi i cilësisë së angazhimit ka qene i përfshirë në gjykimet e rëndësishme të bëra nga grupi i angazhimit, veçanërisht, si partner i angazhimit ose në pozitën e një anëtar tjetër të grupit të angazhimit.
- Një kërcënim i familjaritetit ose i interesit vetjak mund të krijohet kur rishikuesi i cilësisë së angazhimit është një anëtar i ngushtë ose i menjëhershëm i familjes së partnerit të angazhimit ose të një anëtar tjetër të grupit të angazhimit, apo nëpërmjet marrëdhënieve të ngushta personale me anëtarët e grupit të angazhimit.
- Një kërcënim i frikësimit mund të krijohet kur ushtrohet presion real ose i perceptuar mbi rishikuesin e cilësisë së angazhimit (p.sh., kur partneri i angazhimit është një individ agresiv ose dominues, apo kur rishikuesi i cilësisë së angazhimit ka një linjë raportimi direkte me partnerin e angazhimit).

A15. Kërkesat përkatëse etike mund të përfshijnë kërkesat dhe udhëzimet për të identifikuar, vlerësuar dhe adresuar kërcënimet ndaj objektivitetit. Për shembull, Kodi IESBA jep udhëzime specifike, duke përfshirë shembuj të:

- Rrethanave kur mund të krijohen kërcënime ndaj objektivitetit, kur një profesionist kontabël është emëruar si një rishikues i cilësisë së angazhimit;
- Faktorëve që janë të rëndësishëm në vlerësimin e nivelit të këtyre kërcënimeve; dhe
- Veprimeve, përfshirë edhe masat mbrojtëse, që mund t'u bëjnë ballë këtyre kërcënimeve.

Ligji ose rregullat që përcaktojnë kriteret e përzgjedhjes së rishikuesit të cilësisë së angazhimit (Ref: Para. 18(c))

A16. Ligji ose rregullat mund të përshkruajnë kërkesa shtesë në lidhje me kriteret që duhet të përmbushë rishikuesi i cilësisë së angazhimit. Për shembull, në disa juridiksione, rishikuesi i cilësisë së angazhimit mund të kërkohet të zotërojë kualifikime të caktuara ose të jete i licencuar për të qenë në gjendje të kryejë rishikim të cilësisë së angazhimit.

Periudha e ndërprerjes (Cooling-off) për një individ që me pare ka shërbyer si partner i angazhimit (Ref: Para. 19)

A17. Në angazhimet që përsëriten, çështjet për të cilat bëhen gjykime të rëndësishme shpesh janë të njëjta. Për këtë arsye, gjykimet e rëndësishme të bëra në periudhat e mëparshme mund të vazhdojnë të ndikojnë në gjykimet e grupit angazhimit edhe në periudhat pasuese. Aftësia e një rishikuesi të cilësisë së angazhimit për të kryer një vlerësim objektiv të gjykimeve të rëndësishme ndikohet, kur individ i ka qene me pare i përfshirë në këto gjykime si partner i angazhimit. Në rrethana të tilla, është e rëndësishme që të vendosen masat e duhura mbrojtëse për të zvogëluar kërcënimet ndaj objektivitetit, në veçanti, kërcënimin e vetë rishikimit, deri në një nivel të pranueshëm. Prandaj ky SNMC kërkon që firma të përcaktojë politika apo procedura që specifikojnë një periudhë të ndërprerjes së angazhimit, gjatë së cilës partneri i angazhimit nuk ka të drejte për t'u emëruar si rishikues i cilësisë së angazhimit.

A18. Politikat apo procedurat e firmës mund të trajtojnë edhe faktin nëse një periudhë ndërprerje do të ishte ose jo e përshtatshme për një individ tjetër, të ndryshëm nga partneri i angazhimit, përpara se ai të plotësojë kriteret për t'u përzgjedhur dhe emëruar si rishikues i cilësisë së angazhimit. Në lidhje me këtë, firma mund të shqyrtojë natyrën e rolit që ka patur individ i dhe përfshirjen e tij të mëparshme në gjykimet e rëndësishme të bëra mbi angazhimin. Për shembull, firma mund të përcaktojë se një partner angazhimi përgjegjës për kryerjen e procedurave të auditimit mbi informacionin financiar të një komponenti në një angazhim të auditimit të një grupi, mund të mos plotësojë kriteret për t'u emëruar si rishikues i cilësisë së angazhimit të grupit, për shkak të përfshirjes së partnerit të auditimit në gjykimet e rëndësishme që prekin angazhimin e auditimit të grupit.

Rrethanat kur rishikuesi i cilësisë së angazhimit përdor asistentë (Ref: Para. 20-21)

A19. Në disa rrethana, mund të jetë e përshtatshme që rishikuesi i cilësisë së angazhimit të ndihmohet nga një individ ose grup individësh me ekspertizën përkatëse. Për shembull, për të kuptuar disa transaksione të kryera nga entiteti për të ndihmuar rishikuesin e cilësisë së angazhimit të vlerësojë gjykimet e rëndësishme të bëra nga grupi i angazhimit lidhur me këto transaksione mund të nevojiten njohuri shumë të specializuara.

A20. Udhëzimi në paragrafin A14 mund të jetë i dobishëm për firmën kur ajo vendos politika ose procedura që trajtojnë kërcënimet ndaj objektivitetit të individëve që asistojnë rishikuesin e cilësisë së angazhimit.

A21. Kur rishikuesi i cilësisë së angazhimit ndihmohet nga një individ jashtë firmës, përgjegjësitë e asistentit, përfshirë ato që lidhen me pajtueshmërinë me kërkesat përkatëse etike, mund të përcaktohen në kontratë ose me një marrëveshje tjetër midis firmës dhe asistentit.

A22. Politikat ose procedurat e firmës mund të përfshijnë përgjegjësitë e rishikuesit të cilësisë së angazhimit për te:

- Vlerësuar nëse ndihmësit i kuptojnë udhëzimet e tyre dhe nëse puna kryhet në përputhje me metodën e planifikuar për rishikimin e cilësisë së angazhimit; dhe
- Trajtuar çështjet e ngritura nga ndihmësit, duke marrë parasysh rëndësinë e tyre dhe sipas nevojës, modifikimin e metodës së planifikuar në mënyrë të përshtatshme.

Ulja e kërkesave për zgjedhjen dhe emërimin e rishikuesit të cilësisë së angazhimit për të kryer rishikimin e cilësisë së angazhimit (Ref: Para. 22-23)

A23. Faktorët që për firmën mund të jenë të përshtatshëm për të vlerësuar nëse ka rënie në kriteret për përzgjedhjen e rishikuesit të cilësisë së angazhimit për të kryer rishikimin e cilësisë së angazhimit, përfshijnë:

- Faktin nëse ndryshimet në rrethanat e angazhimit do të ndikojnë që rishikuesi i cilësisë së angazhimit të mos ketë kompetencën dhe aftësitë e duhura për të kryer rishikimin;
- Faktin nëse ndryshimet në përgjegjësitë e tjera të rishikuesit të cilësisë së angazhimit tregojnë se individit nuk ka më kohë të mjaftueshme për të kryer rishikimin; ose
- Njoftimin nga rishikuesi i cilësisë së angazhimit në përputhje me paragrafin 23.

A24. Në rrethanat kur ka ulje në kërkesat për përzgjedhjen e rishikuesit të cilësisë së angazhimit për të kryer rishikimin e cilësisë së angazhimit, politikat ose procedurat e firmës mund të përcaktojnë një proces për të identifikuar personat alternative të përshtatshëm. Politikat apo procedurat e firmës mund të trajtojnë edhe përgjegjësinë e individit të emëruar për të zëvendësuar rishikuesin e cilësisë së angazhimit, për të kryer procedurat e mjaftueshme, në përmbushje të kërkesave të këtij SNMC-je në lidhje me kryerjen e rishikimit të cilësisë së angazhimit. Në rrethana të tilla, këto politika apo procedura mund të adresojnë më tej edhe nevojën për këshillime.

Kryerja e rishikimit të cilësisë së angazhimit (Ref: Para. 24-27)

Përgjegjësitë e partnerit të angazhimit në lidhje me rishikimin e cilësisë së angazhimit (Ref: Para. 24(b))

A25. SNA 220 (i rishikuar)⁹ përcakton kërkesat për partnerin e angazhimit për angazhimet e auditimit për të cilat duhet të kryhet një rishikim i cilësisë së angazhimit, në të cilat përfshihen:

- Përcaktimi nëse është caktuar një rishikues i cilësisë së angazhimit ;
- Bashkëpunimi me rishikuesin e cilësisë së angazhimit dhe informimin e anëtarëve të tjerë të grupit të angazhimit pre përgjegjësisë së tyre për ta bërë këtë rishikim;
- Diskutimi i çështjeve të rëndësishme dhe gjykimeve të rëndësishme që dalin gjatë angazhimit të auditimit, përfshirë ato çështje që identifikohen gjatë rishikimit të cilësisë së angazhimit, me rishikuesin e cilësisë së angazhimit; dhe

⁹ Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 220 (i rishikuar), Menaxhimi i cilësisë për një auditim të pasqyrave financiare, paragrafi 36

- Mos lëshimi i raportit të audituesit deri në datën e përfundimit të rishikimit të cilësisë së angazhimit.

A26. SNAS 3000 (i rishikuar)¹⁰, përcakton gjithashtu, kërkesa për partnerin e angazhimit në lidhje me rishikimin e cilësisë së angazhimit.

Diskutimet midis Rishikuesit të Cilësisë së Angazhimit dhe Grupit të Angazhimit (Ref: Para. 24(c))

A27. Komunikimi i shpeshtë midis grupit të angazhimit dhe rishikuesit të cilësisë së angazhimit gjatë gjithë angazhimit, mund të ndihmojë në kryerjen e një rishikimi efektiv dhe në kohë të cilësisë së angazhimit. Megjithatë, në varësi të kohës dhe shtrirjes së diskutimeve me grupin e angazhimit rreth një gjykimi të rëndësishëm, mund të krijohet një kërcënim ndaj objektivitetit të rishikuesit të cilësisë së angazhimit. Politikat ose procedurat e firmës mund të përcaktojnë veprimet që duhet të ndërmerren nga rishikuesi i cilësisë së angazhimit ose grupi i angazhimit, për të shmangur situatat në të cilat rishikuesi i cilësisë së angazhimit është, ose mund të perceptohet se po i merr vendimet në emër të grupit të angazhimit. Për shembull, në këto rrethana firma mund të kërkojë këshillim rreth gjykimeve të tilla të rëndësishme me personelin tjetër përkatës, në përputhje me politikat apo procedurat e këshillimit të firmës.

Procedurat që kryen Rishikuesi i Cilësisë së Angazhimit (Ref: Para. 25-27)

A28. Politikat ose procedurat e firmës mund të specifikojnë natyrën, afatin dhe shtrirjen e procedurave që kryen rishikuesi i cilësisë së angazhimit dhe gjithashtu, mund të theksojnë rëndësinë e rishikuesit të cilësisë së angazhimit për të ushtruar gjykim profesional në kryerjen e rishikimit .

Rishikimi i informacioneve financiare historike, paragrafi 36

A29. Afati i procedurave të kryera nga rishikuesi i cilësisë së angazhimit mund të varet nga natyra dhe rrethanat e angazhimit ose entiteti, përfshirë natyrën e çështjeve që i nënshtrohen rishikimit. Rishikimi në kohë i dokumentacionit të angazhimit nga ana e rishikuesit të cilësisë së angazhimit, në gjitha fazat e angazhimit (p.sh., planifikimi, kryerja dhe raportimi) lejon që çështjet të zgjidhen shpejt, duke bindur rishikuesin e cilësisë së angazhimit, në ose para datës së raportit të angazhimit. Për shembull, rishikuesi i cilësisë së angazhimit mund të kryejë procedura në lidhje me të strategjinë e përgjithshme dhe planin e angazhimit në përfundimin e fazës së planifikimit. Kryerja në kohën e duhur e rishikimit të cilësisë së angazhimit, mund të përforcojë ushtrimin e gjykit profesional dhe, kur është e zbatueshme në varësi të llojit të angazhimit, skepticizmin profesional, nga grupi i angazhimit në planifikimin dhe kryerjen e angazhimit.

A30. Natyra dhe shtrirja e procedurave të rishikimit të cilësisë së angazhimit për një angazhim të caktuar, midis faktorëve të tjerë, mund të varet edhe nga:

- Shkaqet dhe arsyet e vlerësimeve të dhëna për rreziqet e cilësisë¹¹, për shembull, angazhimet e kryera për entitetet në industrinë në zhvillim ose me transaksione komplekse.
- Mangësitë e identifikuara dhe veprimet korrigjuese për adresimin e mangësive të identifikuara, të lidhura me procesin e mbikëqyrjes dhe të korrigjimit që zbaton firma, dhe çdo udhëzim të lidhur

¹⁰ Standardi Ndërkombëtar i Angazhimeve të Sigurisë (SNAS) 3000 (i rishikuar), Angazhimet e sigurisë që nuk janë auditime ose rishikime të informacioneve financiare historike, paragrafi 36

¹¹ SNMC 1, paragrafi A49

me të, të lëshuar nga firma, të cilat mund të tregojnë fushat, ku rishikuesi i cilësisë së angazhimit kërkohet të kryejë procedura më të zgjeruara.

- Kompleksiteti i angazhimit.
- Natyra dhe madhësia e entitetit, përfshirë faktin nëse entiteti është i listuar.
- Gjetjet në lidhje me angazhimin, siç janë rezultatet e inspektimeve të ndërmarra nga një autoriteti i mbikëqyrjes së jashtme në një periudhë të mëparshme, ose shqetësime të tjera të ngritura rreth cilësisë së punës së grupit të angazhimit.
- Informacioni i siguruar gjatë kryerjes së procedurave të firmës për pranimin dhe vazhdimin e marrëdhënieve me klientin dhe angazhimet e veçanta.
- Për angazhimet e sigurisë, identifikimi dhe vlerësimi nga grupi i angazhimit dhe reagimi ndaj rreziqeve të anomalisë materiale në angazhim.
- Fakti nëse anëtarët e grupit të angazhimit kanë bashkëpunuar me rishikuesin e cilësisë së angazhimit. Politikat apo procedurat e firmës mund të adresojnë veprimet që kryen rishikuesi i cilësisë së angazhimit, në rrethanat kur grupi i angazhimit nuk ka bashkëpunuar me rishikuesin e cilësisë së angazhimit, për shembull, duke informuar një individ të përshtatshëm në firmë, në mënyrë që të mund të ndërmerret veprim i duhur për të zgjidhur çështjen.

A31. Natyra, afati dhe shtrirja e procedurave të rishikuesit të cilësisë së angazhimit mund të ketë nevojë të ndryshojë bazuar në rrethanat që ndeshen gjatë kryerjes së rishikimit të cilësisë së angazhimit.

Konsideratat për auditimin e grupit

A32. Kryerja e një rishikimi të cilësisë së angazhimit për një auditim të pasqyrave financiare të grupit mund të përfshijë konsiderata shtesë për individin që emërohet si rishikues i cilësisë së angazhimit për auditimin e grupit, në varësi të madhësisë dhe kompleksitetit të grupit. Paragrafi 21(a) përcakton se politikat ose procedurat e firmës duhet të kërkojnë që rishikuesi i cilësisë së angazhimit të marrë përgjegjësinë e përgjithshme për performancën e rishikimit të cilësisë së angazhimit. Duke vepruar në këtë mënyrë, për auditimet e entiteteve të mëdha dhe shume komplekse, rishikuesi i cilësisë së angazhimit të grupit mund të ketë nevojë të diskutojë për çështje dhe gjykime të rëndësishme me anëtarët kryesorë të grupit të angazhimit që nuk janë anëtarë të grupit të angazhimit të grupit (p.sh., me ata që janë përgjegjës për kryerjen e procedurave të auditimit të informacionit financiar të një komponenti). Në këto rrethana, rishikuesi i cilësisë së angazhimit mund të ndihmohet nga individët në përputhje me paragrafin 20. Kur rishikuesi i cilësisë së angazhimit për kontrollin e grupit përdor asistentet, ai mund të bazohet në udhëzimin në paragrafin A22.

A33. Në disa raste, një rishikim i cilësisë së angazhimit mund të caktohet për një auditim të entiteti ose të një njësie biznesi, që është pjesë e një grupi, për shembull, kur një auditim i tillë kërkohet nga ligji, rregulli apo për arsye të tjera. Në këto kushte, komunikimi midis rishikuesit të cilësisë së angazhimit për auditimin e grupit dhe rishikuesit të cilësisë së angazhimit për auditimin e atij entiteti ose njësie biznesi, mund të ndihmojë rishikuesin e cilësisë së angazhimit të grupit, në përmbushjen e përgjegjësisë në përputhje me paragrafin 21(a). Për shembull, rasti kur entiteti ose njësia e biznesit është identifikuar si një komponent për qëllimet e auditimit të grupit dhe gjykimet e rëndësishme lidhur me auditimin e grupit janë bërë në nivelin e komponentit.

Informacione të komunikuar nga Grupi i Angazhimit dhe Firma (Ref: Para. 25(a))

A34. Njohja e informacionit të komunikuar nga grupi i angazhimit dhe firma në përputhje me paragrafin 25(a) mund të ndihmojë rishikuesin e cilësisë së angazhimit për të kuptuar gjykimet e rëndësishme për angazhimin, të cilat mund të parashikoheshin. Një kuptim i tillë mund t'i japë rishikuesit të cilësisë së angazhimit një bazë të duhur për diskutimet me grupin e angazhimit lidhur me çështjet dhe gjykimet e rëndësishme të bëra në planifikimin, kryerjen dhe raportimin e angazhimit. Për shembull, një mangësi e identifikuar nga firma mund të lidhet me një mangësi të rëndësishme në gjykimet e bëra nga grupet e tjera të angazhimit për disa çmuarje kontabël në një sektor të veçantë të ekonomisë. Në këtë rast, një informacion i tillë mund të jetë i përshtatshëm për gjykimet e rëndësishme të bëra mbi angazhimin në lidhje me këto çmuarje kontabël, dhe për këtë arsye, mund t'i sigurojë rishikuesit të cilësisë së angazhimit një bazë për diskutimet me grupin e angazhimit në përputhje me paragrafin 25(b).

Çështje të rëndësishme dhe gjykime të rëndësishme (Ref: Para. 25(b)–25(c))

A35. SNA 220 (i rishikuar)¹² kërkon që për auditimet e pasqyrave financiare, partneri i angazhimit të shqyrtojë dokumentacionin e auditimit në lidhje me çështje të rëndësishme¹³ dhe gjykime të rëndësishme, përfshirë ato që lidhen me çështjet e vështira ose të diskutueshme, të identifikuar gjatë angazhimit dhe përfundimeve të arritura.

A36. Për auditimet e pasqyrave financiare, SNA 220 (i rishikuar)¹⁴ jep shembuj të gjykimeve të rëndësishme që mund të identifikohen nga partneri i angazhimit lidhur me strategjinë e përgjithshme të auditimit dhe planin e auditimit për ndërmarrjen e angazhimit, ekzekutimin e angazhimit dhe përfundimet e përgjithshme të arritura nga grupi i angazhimit.

A37. Për angazhime të tjera, të ndryshme nga auditimet e pasqyrave financiare, gjykimet e rëndësishme të bëra nga grupi i angazhimit mund të varen nga natyra dhe rrethanat e angazhimit ose entiteti. Për shembull, në një angazhim sigurie të kryer në përputhje me SNAS 3000 (i rishikuar), vlerësimi nga grupi i angazhimit nëse kriteret për t'u aplikuar në përgatitjen e informacione të entitetit janë të përshtatshme për angazhimin, mund të përfshijnë ose kërkojë gjykim të rëndësishëm.

A38. Gjatë kryerjes së rishikimit të cilësisë së angazhimit, rishikuesi i cilësisë së angazhimit mund të bëhet i vetëdijshëm për fusha të tjera ku nga grupi i angazhimit parashikohen të bëhen gjykime të rëndësishme, për të cilat mund të nevojiten informacione të mëtejshme rreth procedurave të kryera nga grupi i angazhimit ose në lidhje me bazën për përfundimet e arritura. Në këto rrethana, diskutimet me rishikuesin e cilësisë së angazhimit mund të zbulojnë nevojën që grupi i angazhimit të arrijë në përfundimin se duhet të kryhen procedura shtese.

A39. Informacioni i marrë në përputhje me paragrafët 25(a) dhe 25(b), dhe rishikimi i dokumentimit të angazhimit të zgjedhur, ndihmon rishikuesin e cilësisë së angazhimit për të vlerësuar bazën që ka përdorur grupi i angazhimit në bërjen e gjykimeve të rëndësishme. Konsiderata të tjera që mund të jenë të përshtatshme për vlerësimin e rishikuesit të cilësisë së angazhimit përfshijnë, për shembull:

- Vigjilencën ndaj ndryshimeve në natyrën dhe rrethanat e angazhimit ose të entitetit, të cilat mund të rezultojnë në ndryshime në gjykimet e rëndësishme të bëra nga grupi i angazhimit;

¹² SNA 220 (i rishikuar), paragrafi 31

¹³ SNA 230, Dokumentimi i auditimit, paragrafi 8(c)

¹⁴ SNA 220 (i rishikuar), paragrafi A92

- Paanshmërinë nga grupi i angazhimit kur vlerësohen përgjigjet; dhe
- Ndjekjen e mospërputhjeve të identifikuar gjatë rishikimit të dokumentacionit të angazhimit, ose përgjigjeve jo koherente të grupit të angazhimit ndaj pyetjeve në lidhje me gjykimet e rëndësishme të bëra.

A40. Politikat ose procedurat e firmës mund të specifikojnë dokumentacionin e angazhimit që do të shqyrtohet nga rishikuesi i cilësisë së angazhimit. Përveç kësaj, këto politika apo procedura mund të tregojnë se rishikuesi i cilësisë së angazhimit ushtron gjykim profesional për zgjedhjen e dokumentacionit shtesë të angazhimit që do të shqyrtohet lidhur me gjykimet e rëndësishme të bëra nga grupi i angazhimit.

A41. Diskutimet rreth gjykimeve të rëndësishme me partnerin e angazhimit dhe nëse është e zbatueshme, me anëtarët e tjerë të grupit të angazhimit, së bashku me dokumentacionin e grupit të angazhimit, mund të ndihmojnë rishikuesin e cilësisë së angazhimit, në vlerësimin e ushtrimit të skepticizmit profesional, kur është i zbatueshëm për angazhimin, nga grupi i angazhimit në lidhje me këto gjykime të rëndësishme.

A42. Për auditimet e pasqyrave financiare, SNA 220 (i rishikuar)¹⁵ jep shembuj të pengesave që mund të krijohen në ushtrimin e skepticizmit profesional në nivel angazhimi, paragjykimet e pavetëdijshme të audituesit, të cilat mund të pengojnë ushtrimin e skepticizmit profesional dhe veprimet e mundshme, që grupi i angazhimit mund të kryejë për të lehtësuar pengesat në ushtrimin e skepticizmit profesional në nivel angazhimi.

A43. Për auditimet e pasqyrave financiare, kërkesat dhe materiali përkatës shpjegues pre aplikimin në SNA 315 (i rishikuar 2019),¹⁶ SNA 540 (i rishikuar)¹⁷ dhe SNA të tjera, japin edhe shembuj të fushave në një auditim, ku audituesi ushtron skepticizëm profesional, ose shembuj se ku dokumentimi i përshtatshëm mund të ndihmojë në dhënien e evidencës për mënyrën se si audituesi e ka ushtruar skepticizmin profesional. Ky udhëzim mund të ndihmojë gjithashtu, rishikuesin e cilësisë së angazhimit, në vlerësimin e ushtrimit të skepticizmit profesional nga grupi i angazhimit.

A janë plotësuar kërkesat përkatëse etike lidhur me pavarësinë (Ref: Para. 25(d))

A44. SNA 220 (i rishikuar)¹⁸ kërkon që partneri i angazhimit, para se të lëshojë raportin e audituesit, të marrë përgjegjësi për të përcaktuar nëse janë përmbushur kërkesat përkatëse etike, përfshirë ato që lidhen me pavarësinë.

Konsultimet për çështje të vështira, të diskutueshme ose për çështje që kanë të bëjnë me diferencat në opinion (Ref: Para. 25(e))

A45. SNMC 1¹⁹ trajton konsultimin për çështje të vështira ose të diskutueshme dhe diferencat në opinion brenda grupit të angazhimit, ose midis grupit të angazhimit dhe rishikuesit të cilësisë së angazhimit apo individëve që kryejnë veprimtari brenda sistemit të menaxhimit të cilësisë së firmës.

¹⁵ SNA 220 (i rishikuar), paragrafët A34-A36

¹⁶ SNA 315 (i rishikuar, 2019), Identifikimi dhe vlerësimi i Rreziqeve të anomalisë materiale, paragrafi A23

¹⁷ SNA 540 (i rishikuar), Auditimi i çmuarjeve kontabël dhe shënimeve shpjeguese të lidhura me to, paragrafi A11

¹⁸ SNA 220 (i rishikuar), paragrafi 21

¹⁹ SNMC 1, paragrafët 31(d), 31(e) dhe A79-A82

Përfshirja e mjaftueshme dhe e përshtatshme në angazhim e partnerit të angazhimit (Ref: Para. 25(f))

A46. SNA 220 (i rishikuar)²⁰ kërkon që partneri i angazhimit, para se të lëshojë (t'i vendosë datën) raportin e audituesit, të provojë se përfshirja e tij ka qenë e mjaftueshme dhe e përshtatshme gjatë gjithë angazhimit të auditimit, fakt që tregon se partneri i angazhimit ka bazën e nevojshme për të vlerësuar nëse gjykimet e rëndësishme të bëra dhe përfundimet e arritura janë të përshtatshme, duke pasur parasysh natyrën dhe rrethanat e angazhimit. SNA 220 (i rishikuar)²¹ tregon, gjithashtu, se dokumentimi i përfshirjes së partnerit të angazhimit mund të kryhet në mënyra të ndryshme. Diskutimet me grupin e angazhimit dhe rishikimi i këtij dokumentimi të angazhimit, mund të ndihmojnë rishikuesin e cilësisë së angazhimit të vlerësojë bazën e partnerit të angazhimit mbi të cilën përcaktohet se përfshirja e partnerit të angazhimit ka qenë e mjaftueshme dhe e përshtatshme.

Rishikimi i pasqyrave financiare dhe raporteve të angazhimit (Ref: Para. 25(g))

A47. Për auditimet e pasqyrave financiare, rishikimi nga rishikuesi i cilësisë së angazhimit, i pasqyrave financiare dhe raportit të audituesit mbi këto pasqyra, mund të përfshijë vlerësimin e faktit nëse paraqitja dhe dhënia e shpjegimeve për çështjet që kanë të bëjnë me gjykimet e rëndësishme të grupit të angazhimit, janë në koherencë me kuptimin që ka rishikuesi i cilësisë së angazhimit për këto çështje bazuar në rishikimin e dokumentacionit të angazhimit të zgjedhur, dhe me diskutimet me grupin e angazhimit. Kur rishikon pasqyrat financiare, rishikuesi i cilësisë së angazhimit mund të vihet në dijeni edhe të fushave, ku grupi i angazhimit parashikohet të bëjë gjykime të rëndësishme, për të cilat mund të kërkojnë informacione të mëtejshme rreth procedurave ose konkluzioneve të grupit të angazhimit. Udhëzimi në këtë paragraf zbatohet edhe për të rishikuar angazhimet dhe raportin përkatës të angazhimit.

A48. Për angazhimet e tjera të sigurisë dhe shërbimet e lidhura me to, rishikimi nga rishikuesi i cilësisë së angazhimit, i raportit të angazhimit dhe, kur është e zbatueshme, i informacionit për çështjen në fjale, mund të përfshijë vlerësime apo konsiderata të ngjashme me ato të përshkruara në paragrafin A47 (p.sh., në qoftë se paraqitja apo përshkrimi i çështjeve që kanë të bëjnë me gjykimet e rëndësishme të bëra nga grupi i angazhimit janë në koherencë me kuptimin e rishikuesit të cilësisë së angazhimit bazuar në procedurat e kryera në lidhje me rishikimin).

Shqetësimet e pazgjidhura të rishikuesit të cilësisë së angazhimit (Ref: Para. 26)

A49. Politikat ose procedurat e firmës mund të specifikojnë individin në firmë, i cili duhet njoftuar nëse rishikimi i cilësisë së angazhimit ka shqetësime/çështje të pazgjidhura, që tregojnë se gjykimet e rëndësishme të grupit të angazhimit ose përfundimet e arritura prej tij, nuk janë të përshtatshme. Ky ose këta individë mund të përfshijë individin e caktuar përgjegjës për përzgjedhjen dhe emërimin e rishikuesit të cilësisë së angazhimit. Në lidhje me këto shqetësime të pazgjidhura, politikat apo procedurat e firmës mund të kërkojnë kryerjen e konsultimeve brenda ose jashtë firmës (p.sh., me një organizëm profesional ose rregullator).

Dokumentimi (Ref: para. 28-30)

²⁰ SNA 220 (I rishikuar), paragrafi 40(a)

²¹ SNA 220 (I rishikuar), paragrafi A118

A50. Paragrafët 57 deri 60 të SNMC 1 trajtojnë dokumentacionin e firmës për sistemin e saj të menaxhimit të cilësisë. Prandaj, një rishikim i cilësisë së angazhimit, i kryer në përputhje me këtë SNMC, i nënshtrohet kërkesave të dokumentimit në SNMC 1.

A51. Forma, përmbajtja dhe shtrirja e dokumentimit të rishikimit të cilësisë së angazhimit mund të varet nga faktorë të tillë si:

- Natyra dhe kompleksiteti i angazhimit;
- Natyra e entitetit;
- Natyra dhe kompleksiteti i çështjeve që i nënshtrohen rishikimit të cilësisë së angazhimit; dhe
- Shkalla e dokumentacionit të angazhimit të rishikuar.

A52. Performanca dhe njoftimi i përfundimit të rishikimit të cilësisë së angazhimit mund të dokumentohet në disa mënyra. Për shembull, rishikuesi i cilësisë së angazhimit mund të dokumentojë rishikimin e dokumentacionit të angazhimit në mënyrë elektronike në një aplikacion në TI, për kryerjen e angazhimit. Në mënyrë alternative, rishikuesi i cilësisë së angazhimit mund të dokumentojë rishikimin nëpërmjet një memorandum. Procedurat e rishikimit të cilësisë së angazhimit mund të dokumentohen gjithashtu, në mënyra të tjera, për shembull, në minutat e diskutimeve të grupit të angazhimit ku ka qene i pranishëm rishikuesi i cilësisë së angazhimit.

A53. Paragrafi 24(b) kërkon që politikat ose procedurat e firmës të mos e lejojnë partnerin e angazhimit, të lëshojë raportin e angazhimit përpara përfundimit të rishikimit të cilësisë së angazhimit, që përfshin zgjidhjen e çështjeve të ngritura nga rishikuesi i cilësisë së angazhimit. Me kusht që janë përmbushur të gjitha kërkesat me në lidhje me kryerjen e rishikimit të cilësisë së angazhimit, dokumentimi i rishikimit mund të finalizohet edhe pas datës së raportit të angazhimit, por përpara sistemit të përmblendhës të dosjes përfundimtare të angazhimit. Megjithatë, politikat apo procedurat e firmës mund të specifikojnë që dokumentacioni i rishikimit të cilësisë së angazhimit të finalizohet në datën ose para datës së raportit të angazhimit.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 200

OBJEKTIVAT E PËRGJITHSHME TË AUDITUESIT TË PAVARUR DHE KRYERJA E NJË AUDITIMI NË PAJTIM ME STANDARDET NDËRKOMBËTARE TË AUDITIMIT

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1-2
Një Auditim i Pasqyrave Financiare	3-9
Hyrja në fuqi	10
Objektivat e Përgjithshme të Audituesit	11-12
Përkufizimet	13
Kërkesat	
Kërkesat Etike që Lidhen me një Auditim të Pasqyrave Financiare	14
Skepticizmi Profesional	15
Gjykimi Profesional	16
Evidenca e Nevojshme e Auditimit dhe Rreziku i Auditimit	17
Kryerja e një Auditimi në Pajtueshmëri me SNA-të	18-24
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Një Auditim i Pasqyrave Financiare	A1-A13
Përkufizimet	A14-A15
Kërkesat Etike që Lidhen me Auditimin e Pasqyrave Financiare	A16-A19
Skepticizmi profesional	A20-A24
Gjykimi Profesional	A25-A29
Evidenca e Nevojshme e Auditimit dhe Rreziku i Auditimit	A30-A54
Kryerja e një Auditimi në Pajtueshmëri me SNA-të	A55- A78

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësitë e audituesit të pavarur kur ai kryen një auditim të pasqyrave financiare në pajtim me SNA-të. Në mënyrë të vecantë, ai vendos objektivat e përgjithshme të audituesit të pavarur dhe shpjegon natyrën dhe objektin e një auditimi që ka si qëllim t'i japë mundësi audituesit të pavarur të përmbushë këto objektiva. Ai gjithashtu shpjegon, objektin, autoritetin dhe strukturën e SNA-ve dhe përfshin kërkesat që shërbejnë për të vendosur përgjegjësitë e përgjithshme të audituesit të pavarur të zbatueshme për të gjithë auditimet, përfshirë detyrimin për të qënë në pajtim me SNA-të. Këtu e në vijim termi auditues i pavarur është referuar me termin “auditues”.
2. SNA-të janë shkruar në kontekstin e një auditimi të pasqyrave financiare nga një auditues. Ato duhet të përshtaten sipas nevojës, në rrethanat kur ato zbatohen për auditimet e informacioneve të tjera financiare historike. SNA-të nuk adresojnë përgjegjësitë e audituesit që mund të ekzistojnë në ligj, rregulla ose ndryshe në lidhje me, për shembull, ofrimin e letrave me vlerë për publikun. Këto përgjegjësi mund të ndryshojnë nga ato të përcaktuara në SNA-të. Për rrjedhojë, ndonëse audituesi mund të gjejë aspekte të SNA-ve të dobishme për këto rrethana, është përgjegjësia e tij që të sigurojë pajtueshmërinë me të gjitha detyrimet përkatëse ligjore, rregullatore ose profesionale.

Një Auditim i Pasqyrave Financiare

3. Qëllimi i një auditimi të pasqyrave financiare është të rritë shkallën e besimit të përdoruesve të synuar në pasqyrat financiare. Kjo është arritur përmes shprehjes nga audituesi të një opinionit në se pasqyrat financiare janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale, sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar. Sipas shumicës së kuadrove për qëllime të përgjithshme, ky opinion jepet për faktin nëse pasqyrat financiare janë paraqitur në mënyrë të drejtë, në të gjitha aspektet materiale, ose japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë në përputhje me kuadrin. Një auditim i kryer në pajtim me SNA-të dhe kërkesat përkatëse etike, i jep mundësinë audituesit të formojë këtë opinion. (Ref: Para A1)
4. Pasqyrat financiare që i nënshtrohen auditimit janë ato pasqyra të entitetit, të cilat janë përgatitur nga drejtimi i entitetit me mbikëqyrje nga personat e ngarkuar me qeverisjen. SNA-të nuk imponojnë përgjegjësi mbi drejtimin ose mbi personat e ngarkuar me qeverisjen dhe nuk anashkalojnë ligjet dhe rregullat që kanë të bëjnë me përgjegjësitë e tyre. Megjithatë, një auditim në pajtim me SNA-të kryhet me kushtin që drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, personat e ngarkuar me qeverisjen, të kenë pranuar disa përgjegjësi, që janë themelore për kryerjen e auditimit. Auditimi i pasqyrave financiare nuk cliron nga përgjegjësitë drejtimin dhe as personat e ngarkuar me qeverisjen. (Ref: Par. A2-A11).

5. Si bazë për opinionin e audituesit, SNA-të kërkojnë që audituesi të marrë siguri të arsyeshme lidhur me faktin nëse pasqyrat financiare në tërësi nuk kanë anomali materiale, për shkak të mashtrimit apo gabimit. Siguria e arsyeshme është një nivel i lartë i sigurisë. Ajo arrihet kur audituesi ka siguruar evidencën e nevojshme të auditimit për të zvogëluar rrezikun e auditimit (që është, rreziku që audituesi të shprehë një opinion të papërshtatshëm kur pasqyrat financiare në të vërtetë përmbajnë anomali materiale) në një nivel të ulët të pranueshëm. Megjithatë, për shkak të ekzistencës së kufizimeve të vetvetishme të një auditimi, të cilat bëjnë që shumica e evidencës së auditimit mbi të cilën audituesi nxjerr konkluzionet dhe bazon opinionin e tij, të jetë me natyrë që çon më shumë në deduktime dhe jo në përfundime, siguria e arsyeshme nuk është një nivel absolut i sigurisë. (Ref: Para A30-A54)
6. Koncepti i materialitetit zbatohet nga audituesi si në planifikim ashtu edhe në kryerjen e auditimit, dhe në vlerësimin e efektit të anomalive të identifikuara gjatë auditimit dhe të anomalive të pakorrigjuara, nëse ka të tilla, në pasqyrat financiare¹. Në përgjithësi, anomalitë, përfshirë lëniet e informacioneve të papërfshira në pasqyra, janë konsideruar materiale nëse, individualisht ose së bashku, ato pritet që në mënyrë të arsyeshme, të ndikojnë në vendimet ekonomike të përdoruesve të marra bazuar në pasqyrat financiare. Gjykimet në lidhje me materialitetin janë bërë në dritën e rrethanave shoqëruese, dhe janë të ndikuara nga perceptimi i audituesit për informacionet financiare që ju nevojiten përdoruesve të pasqyrave financiare dhe nga madhësia ose natyra e një anomalie, apo një kombinim i të dyjave. Opinioni i audituesit jepet për pasqyrat financiare të marra në tërësi dhe për këtë arsye, audituesi nuk është përgjegjës për zbulimin e anomalive që nuk janë materiale për pasqyrat financiare në tërësi.
7. SNA-të përmbajnë objektivat, kërkesat, udhëzimet për zbatimin dhe materiale të tjera shpjeguese, të cilat kanë për qëllim të mbështetin arritjen e sigurisë së arsyeshme nga audituesi. SNA-të kërkojnë që audituesi të ushtrojë gjykimin profesional dhe të mbajë një qëndrim të skepticizmit profesional gjatë gjithë planifikimit dhe kryerjes së auditimit dhe, midis të tjerash:
 - Të identifikojë dhe vlerësojë rreziqet dhe anomalitë materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo të gabimit, bazuar në njohjen dhe kuptimin e entitetit dhe të mjedisit të tij, përfshirë edhe kontrollin e brendshëm të entitetit.
 - Të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me faktin nëse ekzistojnë anomali materiale, përmes përcaktimit dhe zbatimit të reagimeve të duhura ndaj rreziqeve të vlerësuara.

¹ SNA 320, *Materialiteti në Planifikimin dhe Kryerjen e një Auditimi* dhe SNA 450, *Vlerësimi i Anomalive të Identifikuara gjatë Auditimit*.

- Të formojë një opinion mbi pasqyrat financiare bazuar në konkluzionet e nxjerra nga evidenca e auditimit e siguruar.
8. Forma e opinionit të shprehur nga audituesi do të varet nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar dhe nga çdo ligj ose rregull tjetër i zbatueshëm. (Ref: Para. A12-A13)
 9. Në lidhje me çështjet që dalin nga auditimi, audituesi mund të ketë disa përgjegjësi të tjera për të komunikuar dhe për të raportuar për përdoruesit, drejtuesit, personat e ngarkuar me qeverisjen, ose për palët jashtë entitetit. Këto përgjegjësi mund të përcaktohen nga SNA-të ose nga ligji apo rregulli i zbatueshëm.²

Hyrja në fuqi

10. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivat e Përgjithshme të Audituesit

11. Objektivat e përgjithshme të audituesit për kryerjen e një auditimi të pasqyrave financiare, janë:
 - (a) Të arrijë siguri të arsyeshme për faktin nëse pasqyrat financiare në tërësi nuk kanë anomali materiale, qoftë për shkak të mashtrimit ose të gabimit, cka do të bëjë të mundur që audituesi të shprehë një opinion për faktin nëse pasqyrat financiare janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me një kuadër të zbatueshëm të raportimit financiar; dhe
 - (b) Të raportojë mbi pasqyrat financiare, dhe të komunikojë siç kërkohet nga SNA-të, në përputhje me konstatimet e audituesit.
12. Në të gjitha rastet kur nuk mund të arrihet siguria e arsyeshme dhe kur dhënia e një opinionit me rezervë në raportin e audituesit është e pamjaftueshme në rrethanat për qëllimet e raportimit për përdoruesit e pasqyrave financiare, SNA-të kërkojnë që audituesi të refuzojë të japë një opinion ose të tërhiqet (ose të japë dorëheqjen)³ nga angazhimi, kur tërheqja është e mundur sipas ligjit ose rregullit të zbatueshëm.

Përkufizimet

13. Për qëllime të SNA-ve, termat e mëposhtme kanë këto kuptime:

² Shiko, për shembull, SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen* dhe paragrafin 44 të SNA 240, *Përgjegjësitë e Audituesit në lidhje me Mashtrimin në një Auditim të Pasqyrave Financiare*.

³ Në SNA është përdorur vetëm termi “tërheqje”.

- (a) Kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar – Kuadri raportimit financiar, i adoptuar nga drejtimi, dhe kur është përshtatshme, edhe nga organet e ngarkuara me qeverisjen, për përgatitjen e pasqyrave financiare, i cili gjykohet i pranueshëm në këndvështrimin e natyrës së entitetit dhe të objektivit të pasqyrave financiare, ose që kërkohet nga ligji apo nga rregulli.

Termi “kuadër i paraqitjes së drejtë” përdoret për t’ju referuar një kuadri të raportimit financiar që kërkon pajtueshmërinë me kërkesat e kuadrit dhe që:

- (i) Pranon në mënyrë të drejtpërdrejtë ose të nënkuptuar se për të arritur paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare, mund të jetë e nevojshme që drejtimi të japë informacione shpjeguese përtej atyre që kërkohen në mënyrë specifike në kuadër; ose
- (ii) Pranon në mënyrë të qartë se mund të jetë e nevojshme që drejtimi të devijojë nga një kërkesë e kuadrit për të arritur paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare. Këto devijime parashikohet të ndodhin vetëm në rrethana ekstremisht të rralla.

Termi “kuadër i pajtueshmërisë” është përdorur për t’ju referuar një kuadri të raportimit financiar, i cili kërkon pajtueshmërinë me kërkesat e kuadrit, por nuk përmban pranimin (konfirmimin) e dhënë në pikat e mësipërme (i) dhe (ii)

- (b) Evidenca e auditimit - Informacioni i përdorur nga audituesi për arritjen e konkluzioneve mbi të cilat mbështetet opinioni i tij. Evidenca e auditimit përfshin informacionet që përmbajnë regjistrat kontabël, të cilët përdoren për përgatitjen e pasqyrave financiare dhe informacione të tjera. Për qëllime të SNA-ve:

- (i) Mjaftueshmëria e evidencës së auditimit është masa e sasisë së evidencës së auditimit. Sasia e evidencës së auditimit që nevojitet ndikohet nga gjykimi i audituesit dhe rreziqet e anomalisë materiale dhe, gjithashtu, nga cilësia e kësaj evidence auditimi
- (ii) Përshtatshmëria e evidencës së auditimit është masa e cilësisë së evidencës së auditimit, domethënë përkatësia dhe besueshmëria e kësaj evidence për të dhënë mbështetje për konkluzionet mbi të cilat bazohet raporti i audituesit.

- (c) Rreziku i auditimit - Rreziku që audituesi të shprehë një opinion auditimi të papërshtatshëm, kur në të vërtetë pasqyrat financiare përmbajnë anomali materiale. Rreziku i auditimit është një funksion i rrezikut të anomalisë materiale dhe rrezikut të mos-zbulimit

- (d) Auditues – Personi ose personat që kryejnë auditimin, zakonisht ortaku i angazhimit ose anëtarë të tjerë të grupit të angazhimit, ose kur ka kuptim, të

firmës. Atje ku një SNA përcakton qartë që një kërkesë ose një përgjegjësi duhet të përmbushet nga ortak i angazhimit, do të përdoret termi “ortak i angazhimit” dhe jo termi auditues. “Ortaku i angazhimit” dhe “firma” duhet të interpretohen duke ju referuar ekuivalentëve të tyre kur ato përdoren në sektorin publik.

- (e) Rreziku i mos-zbulimit - Rreziku që procedurat e kryera nga audituesi për të zvogëluar rrezikun e auditimit në një nivel të ulët të pranueshëm, nuk do të arrijnë të zbulojnë një anomali materiale që ekziston dhe që mund të jetë materiale qoftë e vetme, ashtu edhe kur ajo bashkohet me anomali të tjera.
- (f) Pasqyrat financiare - Një paraqitje e strukturuar e informacionit financiar historik, përfshirë shënimet shpjeguese shoqëruese, që ka për qëllim të komunikojnë burimet ekonomike ose detyrimet e një entiteti në një moment kohe të caktuar ose ndryshimet e ndodhura në to gjatë një periudhe kohe, në pajtim me një kuadër të caktuar të raportimit financiar. Shënimet shpjeguese shoqëruese si rregull, përfshijnë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme dhe informacione të tjera shpjeguese. Termi pasqyrat financiare, si rregull i referohet një pakete të plotë të pasqyrave financiare, sikurse kërkohet nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, por ai mund t'i referohet edhe një pasqyre financiare të vetme. Informacionet shpjeguese përfshijnë informacionin shpjegues ose përshkrues, të shpallur të detyrueshëm, që është lejuar shprehimisht ose parashikuar nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, për tu paraqitur në pasqyrat financiare, ose në shënimet ose i trupëzuar në to me referencë të kryqëzuar (Ref: Para. A14 - A15)
- (g) Informacion financiar historik - Informacion i shprehur në terma financiare në lidhje me një entitet të vecantë, i nxjerrë kryesisht nga sistemi kontabël i entitetit për ngjarjet ekonomike të ndodhura në periudhat e kaluara ose për kushtet apo rrethanat ekonomike në momentet kohore në të kaluarën.
- (h) Drejtimi - Personat që kanë përgjegjësi ekzekutive për kryerjen e operacioneve të entitetit. Për disa entitete në disa juridiksione Drejtimi përfshin disa ose të gjithë personat e ngarkuar me qeverisjen, për shembull, anëtarët ekzekutivë të një bordi të qeverisjes ose të një pronari-manaxher.
- (i) Anomali - Një diferencë midis shumës, klasifikimit, paraqitjes ose dhënies së shpjegimit, që kërkohet për një element për të qënë në pajtueshmëri me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar. Anomali të mund të vijnë nga gabimi ose mashtrimi.

Kur audituesi shpreh një opinion për faktin nëse pasqyrat financiare janë përgatitur në mënyrë të drejtë, në të gjitha aspektet materiale, ose japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë, anomali të përfshijnë gjithashtu, axhustimet e shumave, të klasifikimeve, paraqitjeve dhe shpjegimeve, të cilat sipas gjykimit

të audituesit janë të nevojshme për pasqyrat financiare, me qëllim që ato të paraqiten në mënyrë të drejtë ose të japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë

- (j) Pranimi, në lidhje me përgjegjësitë e drejtimit dhe, kur është e përshtatshme, edhe të personave të ngarkuar me qeverisjen - Drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen pranojnë dhe kuptojnë se kanë përgjegjësitë e mëposhtme, të cilat janë themelore për kryerjen e një auditimi sipas SNA-ve. Kjo do të thotë se ata kanë përgjegjësinë:
 - (i) Për përgatitjen e pasqyrave financiare në pajtim me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, duke përfshirë, kur ka kuptim, paraqitjen e drejtë të tyre;
 - (ii) Për ato kontrole që drejtimi, dhe kur është e përshtatshme, edhe personat e ngarkuar me qeverisjen, i përcaktojnë të nevojshme për të mundësuar përgatitjen e pasqyrave financiare që nuk përmbajnë anomali materiale, qoftë për shkak të mashtrimit, ose gabimit; dhe
 - (iii) T'i japin audituesit:
 - a. Të drejtën e hyrjes në të gjitha informacionet për të cilat, drejtimi dhe kur është e përshtatshme, personat e ngarkuar me qeverisjen, janë të ndërgjegjshëm se kanë të bëjnë me përgatitjen e pasqyrave financiare, siç janë regjistrat, dokumentet dhe çështje të tjera;
 - b. Informacion shtesë, të cilin audituesi mund ta kërkojë nga drejtimi, dhe kur është e përshtatshme, edhe nga personat e ngarkuar me qeverisjen, për qëllime të auditimit; dhe
 - c. Të drejtën e komunikimit pa kufizim me personat brenda entitetit nga të cilët audituesi përcakton se është e nevojshme të sigurohet evidencë auditimi.

Në rastin e një kuadri të paraqitjes së drejtë (i) më sipër mund të riformulohet “për përgatitjen dhe paraqitjen e *drejtë* të pasqyrave financiare në pajtim me kuadrin e raportimit financiar” ose “për përgatitjen e pasqyrave financiare *që japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë* në pajtim me kuadrin e raportimit financiar”.

“Pranimi në lidhje me përgjegjësitë e drejtimit, dhe kur është e përshtatshme, nga personat e ngarkuar me qeverisjen, mbi të cilën auditimi është kryer” mundet gjithashtu të referohet si “pranimi i përgjegjësiave”

- (k) Gjykim profesional – Aplikimi i trainimit, njohurive dhe eksperiencës përkatëse, brenda kontekstit të auditimit, standardeve kontabël dhe të etikës, për marrjen e

vendimeve të informuara rreth drejtimit të veprimeve, të cilat janë të përshtatshme në rrethanat e angazhimit të auditimit.

- (l) Skepticizëm profesional - Një qëndrim që përfshin një opinion dyshues, të qëniet vigjilent ndaj kushteve që mund të tregojnë për anomali për shkak të gabimit ose mashtrimit dhe një vlerësim kritik i evidencës .
- (m) Siguri e arsyeshme - në kontekstin e një auditimi të pasqyrave financiare – Një nivel sigurie i lartë, por jo absolut, i sigurisë.
- (n) Rreziku i anomalisë materiale – Rreziku që pasqyrat financiare kanë patur anomali materiale përpara auditimit. Ky konsiston në dy komponentët e përshkruar më poshtë në nivel pohimi:
 - (i) Rreziku i vetvetishëm – Dyshimi që një pohim për një klasë të transaksionit, tepricës së llogarisë, ose për një informacion shpjegues të dhënë, mund të përmbajë një anomali, e cila mund të jetë materiale individualisht, ose edhe kur ajo bashkohet me anomali të tjera, duke supozuar që asnjë nga kontrollet e brendëshme nuk ka funksionuar.
 - (ii) Rreziku i kontrollit – Rreziku që një pohim për një klasë të transaksionit, tepricës së llogarisë, ose për një informacion shpjegues të dhënë, mund të përmbajë një anomali, e cila mund të jetë materiale si individualisht, ashtu edhe kur ajo bashkohet me anomali të tjera, dhe që nuk do të mund të parandalohet ose zbulohet dhe korrigjohet në kohë nga kontrolli i brendshëm i entitetit.
- (o) Personat që janë të ngarkuar me qeverisjen – Personat ose organizatat (për shembull një bord i të besuarve të korporatës), që ka përgjegjësinë për mbikëqyrjen e drejtimit strategjik të entitetit dhe detyrimet në lidhje me përgjegjshmërinë e entitetit. Këtu përfshihet mbikëqyrja e procesit të raportimit financiar. Për disa entitete në disa juridiksione, personat e ngarkuar me qeverisjen mund të përfshijnë personelin e drejtimit, për shembull anëtarët ekzekutivë të një bordi qeverisje të një entiteti të sektorit publik apo privat, ose një pronar menaxher (drejtues).

Kërkesat

Kërkesat Etike që Lidhen me një Auditim të Pasqyrave Financiare

- 14. Audituesi duhet të respektojë të gjitha kërkesat përkatëse etike, përfshirë ato që kanë të bëjnë me pavarësinë, në lidhje me angazhimet e auditimit të pasqyrave financiare (Ref: Para A16-A19)

Skepticizmi Profesional

15. Audituesi duhet të planifikojë dhe të kryejë një auditim me skepticizëm profesional , duke pranuar se mund të ekzistojnë rrethanat që mund të shkaktojnë që pasqyrat financiare të kenë anomali materiale. (Ref: Para A20-A24)

Gjykimi Profesional

16. Audituesi do të ushtrojë gjykimin profesional në planifikimin dhe kryerjen e një auditimi të pasqyrave financiare. (Ref: Para A25-A29)

Evidenca e Nevojshme e Auditimit dhe Rreziku i Auditimit

17. Për të arritur sigurinë e arsyeshme, audituesi duhet të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit për të zvogëluar rrezikun e auditimit në një nivel të ulët të pranueshëm, që do ta bëjë audituesin të nxjerrë konkluzione të arsyeshme mbi të cilat të bazojë opinionin e audituesit. (Ref: Para A30-A54)

Kryerja e një Auditimi në Pajtueshmëri me SNA-të

Pajtueshmëria me SNA-të që janë të përshtatshme për auditimin.

18. Audituesi duhet të respektojë të gjitha kërkesat që kanë të bëjnë me auditimin. Një SNA është i përshtatshëm për auditimin, kur SNA-ja është në fuqi dhe ekzistojnë rrethanat që adresohen nga ky SNA. (Ref: Para A55-A59)
19. Audituesi duhet të kuptojë të gjithë tekstin e një SNA-je, duke përfshirë zbatimin e tij dhe materialet e tjera shpjeguese, për të kuptuar objektivat e tij dhe për të zbatuar siç duhet kërkesat e tij. (Ref: Para A60-A68)
20. Audituesi nuk duhet të shprehet në raportin e tij për pajtueshmërinë me SNA-të, përveç rastit kur ai është në pajtueshmëri me kërkesat e këtij SNA-je dhe kërkesat e të gjithë SNA-ve të tjera që janë të përshtatshme për auditimin.

Objektivat e deklaruar në SNA-të e veçanta

20. Për të arritur objektivat e përgjithshme të audituesit, ky i fundit do të përdorë objektivat e përcaktuara në SNA-në përkatëse për planifikimin dhe kryerjen e auditimit, duke mbajtur parasysh marrëdhëniet që ekzistojnë midis SNA-ve, për të: (Ref: Para. A69-A71)

- (a) Përcaktuar nëse ndonjë procedurë auditimi, përveç atyre të kërkuara nga SNA është e nevojshme për zbatim të objektivave të përcaktuara në SNA-të, dhe (Ref: Para A72)
- (b) Vlerësuar nëse është siguruar evidence e nevojshme e auditimit. (Ref: Para. A73)

Pajtueshmëria me Kërkesat Përkatëse

- 22. Sipas paragrafit 23, audituesi duhet të jetë në pajtim me çdo kërkesë të një SNA-je, përveç nëse, në rrethanat e auditimit:
 - (a) Nuk është i përshtatshëm i gjithë SNA-ja , ose
 - (b) Kërkesa nuk është e përshtatshme sepse ajo është e kushtëzuar dhe kushti nuk ekziston. (Ref: Para. A74-A75)
- 23. Në rrethana të jashtëzakonshme, audituesi mund të gjykojë të nevojshme që të devijojë nga një kërkesë përkatëse e një SNA-je. Në rrethana të tilla, audituesi duhet të kryejë procedurat alternative të auditimit për të arritur qëllimin e kësaj kërkesë. Nevoja që audituesi të devijojë nga një kërkesë përkatëse pritet të lindë vetëm kur kërkesa është për një procedurë të veçantë që do të kryhet dhe, në rrethanat specifike të auditimit, kjo procedurë do të ishte joefektive në arritjen e qëllimit të kërkesës. (Ref: Para. A76)

Dështimi për të Arritur një Objektiv

- 24. Nëse një objektiv në një SNA përkatës nuk mund të arrihet, audituesi do të vlerësojë nëse kjo e pengon atë të arrijë objektivat e përgjithshme të audituesit dhe në këtë mënyrë do të kërkohet që audituesi, në pajtim me SNA-të, të modifikojë opinionin e tij, apo të tërhiqet nga angazhimi (kur tërheqja është e mundur sipas ligjit ose rregullit në fuqi). Dështimi për të arritur një objektiv paraqet një çështje të rëndësishme që kërkon dokumentimin në pajtueshmëri me SNA 230⁴. (Ref: Para. A77-A78)

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Një Auditim i Pasqyrave Financiare

Objekti i Auditimit (Ref.: Para 3)

A1.Opinion i audituesit mbi pasqyrat financiare ka të bëjë me faktin nëse pasqyrat financiare janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar. Një opinion i tillë është i përbashkët për të gjitha

⁴ SNA 230 *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafi 8(c).

auditimet e pasqyrave financiare. Për këtë arsye, opinioni i audituesit nuk jep siguri, për shembull, për qëndrueshmërinë e ardhëshme të entitetit dhe as për efikasitetin ose efektivitetin me të cilën drejtuesit kanë kryer punët e këtij entiteti. Megjithatë, në disa juridiksione, ligji apo rregulli i zbatueshëm mund të kërkojnë që audituesit të japin opinione për çështje të tjera të veçanta, të tilla si efektiviteti i kontrollit brendshëm, ose koherenca e një raporti të veçantë të drejtimit me pasqyrat financiare. Ndonëse SNA-të përfshijnë kërkesat dhe udhëzimet në lidhje me çështje të tilla deri në atë masë që ato janë të rëndësishme për formimin e një opinioni mbi pasqyrat financiare, audituesi kërkohet që të ndërmarrë punë të mëtejshme, nëse ai do të kishte përgjegjësi shtesë për të dhënë këto opinione.

Përgatitja e Pasqyrave Financiare (Ref: Para. 4)

A2. Ligji ose rregulli mund të përcaktojnë përgjegjësitë e drejtimit dhe, kur është e përshtatshme, edhe të personave të ngarkuar me qeverisjen, në lidhje me raportimin financiar. Megjithatë, shkalla e këtyre përgjegjësiave, ose mënyra në të cilën ato janë përshkruar, mund të ndryshojnë sipas juridiksioneve të ndryshme. Pavarësisht nga këto dallime, një auditim në pajtim me SNA-të kryhet bazuar në supozimin që drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, personat e ngarkuar me qeverisjen, e kanë pranuar dhe kuptojnë që ata kanë përgjegjësinë:

- (a) Për përgatitjen e pasqyrave financiare në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, duke përfshirë, sipas rastit, paraqitjen e tyre të drejtë;
- (b) Për kontrollet e brendshme të tilla, që drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, personat e ngarkuar me qeverisjen, i kanë përcaktuar si të nevojshme për të mundësuar përgatitjen e pasqyrave financiare që nuk përmbajnë anomali materiale, për shkak të gabimit apo mashtrimit; dhe
- (c) Për t'i siguruar audituesit:
 - (i) Akses në të gjithë informacionet, për të cilat drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, personat e ngarkuar me qeverisjen, janë të vetëdijshëm se kanë lidhje me përgatitjen e pasqyrave financiare, të tilla si regjistrat, dokumentet dhe çështje të tjera;
 - (ii) Informacione shtesë që audituesi mund të kërkojë nga drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, nga personat e ngarkuar me qeverisjen, për qëllimet e auditimit; dhe
 - (iii) Akses të pakufizuar tek personat brenda entitetit, nga të cilët audituesi gjykon se është e nevojshme të sigurohet evidenca e auditimit.

A3. Përgatitja e pasqyrave financiare nga drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, nga personat e ngarkuar me qeverisjen kërkon:

- Identifikimin e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, në kontekstin e ndonjë ligji apo rregulli përkatës.
- Përgatitjen e pasqyrave financiare në përputhje me këtë kuadër.
- Përfshirjen e një përshkrimi të mjaftueshëm të këtij kuadri në pasqyrat financiare.

Përgatitja e pasqyrave financiare kërkon që drejtimi të ushtrojë gjykimin në bërjen e çmuarjeve kontabël që janë të arsyeshme në rrethanat, si dhe për të zgjedhur dhe zbatuar politika kontabël të përshtatshme. Këto gjykime bëhen në kontekstin e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.

A4. Pasqyrat financiare mund të jenë përgatitur në përputhje me një kuadër të raportimit financiar, që ka për qëllim të plotësojë:

- Nevojat e përbashkëta për informacione financiare, për një gamë të gjerë të përdoruesve (që janë “pasqyrat financiare për qëllime të përgjithshme”), ose
- Nevojat për informacione financiare të përdoruesve të veçantë (që janë “pasqyrat financiare për qëllime të veçanta”).

A5. Kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar shpesh përfshin standardet e raportimit financiar, të cilat janë vendosur nga një organizatë e autorizuar ose e njohur e hartimit të standardeve, ose që janë përcaktuar nga kërkesat ligjore apo rregullatore. Në disa raste, kuadri i raportimit financiar mund të përfshijë si standardet e raportimit financiar të vendosura nga një organizatë e autorizuar ose e njohur e hartimit të standardeve ashtu edhe kërkesat ligjore apo rregullatore. Burime të tjera mund të japin udhëzime për zbatimin e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar. Në disa raste, kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar mund të përfshijë edhe burime të tjera, ose mund edhe të konsistojë vetëm në këto burime. Në burimet e tjera mund të përfshihet:

- Mjedisin ligjor dhe etik, duke përfshirë statutet, rregulloret, vendimet e gjykatës, dhe detyrimet profesionale e etike në lidhje me çështjet e kontabilitetit;
- Interpretimet kontabël, të nxjerra nga autoritete të ndryshme të publikuara nga organizatat profesionale ose rregullatore të hartimit të standardeve.
- Pikëpamjet e paraqitura nga autoritete të ndryshme për çështjet e kontabilitetit të publikuara nga organizatat profesionale ose rregullatore të hartimit të standardeve.
- Praktikat e përgjithshme dhe të sektorit të ekonomisë, të pranuar gjerësisht dhe që prevalojnë, dhe

- Literaturën kontabël.

Kur ka konflikte midis kuadrit të raportimit financiar dhe burimeve nga të cilat mund të merren udhëzimet për zbatimin e tij, apo midis burimeve që përfshijnë kuadrin e raportimit financiar, do të prevalojë (mbizotërojë) në zbatim burimi me autoritetin më të lartë.

- A6. Kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar përcaktojnë formën dhe përmbajtjen e pasqyrave financiare. Edhe pse kuadri mund të mos specifikojë mënyrën se si do të merren në llogari apo paraqiten të gjitha transaksionet apo ngjarjet ai, zakonisht mishëron parime të gjera të mjaftueshme që mund të shërbejnë si një bazë për zhvillimin dhe zbatimin e politikave të kontabilitetit, të cilat janë në koherencë me konceptet bazë ku mbështeten kërkesat e kuadrit.
- A7. Disa kuadro të raportimit financiar janë kuadro të paraqitjes së drejtë, ndërsa disa kuadro të tjerë janë kuadro të pajtueshmërisë. Kuadrot e raportimit financiar që përfshijnë kryesisht standardet e raportimit financiar të vendosura nga një organizatë që është e autorizuar ose e njohur për të shpallur standardet që do të përdoren nga entitetet për përgatitjen e pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme, zakonisht janë projektuar për të arritur paraqitjen e drejtë, për shembull, Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF) të publikuara nga Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit (BSNK).
- A8. Kërkesat e kuadrit të raportimit financiar përcaktojnë gjithashtu, se çfarë është një paketë e plotë e pasqyrave financiare. Në rastin e shumë kuadrove, pasqyrat financiare janë të destinuara për të dhënë informacion në lidhje me pozicionin financiar, performancën financiare dhe flukset e parasë të një entiteti. Për këto kuadro, një paketë e plotë e pasqyrave financiare do të përfshijë një bilanc, një pasqyrë të të ardhurave, një pasqyrë të lëvizjeve në kapitalet e veta, një pasqyrë të flukseve të parasë dhe shënimet e lidhura me to. Për disa kuadro të tjera të raportimit financiar, një pasqyrë financiare e veçantë dhe shënimet e lidhura me të mund të përbëjnë një paketë të plotë të pasqyrave financiare:
- Për shembull, Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit për Sektorin Publik (SNKSP), “Raportimi Financiar sipas bazës së arkëtimit pagesave” të publikuar nga Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit për Sektorin Publik thekson se pasqyrë primare financiare është një pasqyrë e arkëtimit dhe pagesave, kur një entitet i sektorit publik përgatit pasqyrat e tij financiare sipas SNKSP.
 - Shembuj të tjerë të një pasqyre financiare të veçantë, ku secila prej tyre do të përfshijë shënimet përkatëse janë:

o Bilanci.

- o Pasqyra e të ardhurave ose pasqyra e operacioneve.
- o Pasqyra e fitimeve të pashpërndara.
- o Pasqyra e flukseve të parasë.
- o Pasqyra e aktiveve dhe detyrimeve që nuk përfshihen në kapitalin e pronarit.
- o Pasqyra e ndryshimeve në kapitalin e pronarëve.
- o Pasqyra e të ardhurave dhe shpenzimeve.
- o Deklarata e operacioneve sipas linjave të prodhimit.

A9. SNA 210 përcakton kërkesat dhe jep udhëzime për përcaktimin e pranueshmërisë së kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar⁵. SNA 800 (i rishikuar) trajton konsideratat e veçanta kur pasqyrat financiare janë përgatitur në përputhje me një kuadër për qëllime të veçanta⁶.

A10. Për shkak të rëndësisë që kanë supozimet lidhur me përgjegjësinë e drejtimit në kryerjen e një auditimi, audituesi duhet të arrijë një marrëveshje me drejtimin dhe, kur është e përshtatshme, me personat e ngarkuar me qeverisjen, në të cilën të thuhet se ata pranojnë dhe kuptojnë se kanë përgjegjësitë e përcaktuara në paragrafin A2, si një parakusht për pranimin e angazhimit të auditimit.⁷

Konsiderata të veçanta për auditimet në Sektorin Publik

A11. Mandatet për auditimin e pasqyrave financiare të entiteteve të sektorit publik mund të jenë më të gjera se sa ato të entiteteve të tjera. Për rrjedhojë, supozimi që lidhet me përgjegjësitë e drejtimit, mbi të cilat kryhet një auditim i pasqyrave financiare të një entiteti të sektorit publik, mund të përfshijë përgjegjësi të tjera, të tilla si përgjegjësia për kryerjen e transaksioneve dhe ngjarjeve në përputhje me ligjin, rregulloren apo ndonjë autoritet tjetër.⁸

Forma e Opinionit të Audituesit (Ref: Para 8)

A12. Opinioni i shprehur nga audituesi është për faktin nëse pasqyrat financiare janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar. Megjithatë, forma e opinionit të audituesit, do të varet nga

⁵ SNA 210, *Rënia dakord me Kushtet e Angazhimit të Auditimit*, paragrafi 6 (a).

⁶ SNA 800 (i rishikuar), *Konsiderata të Veçanta - Auditimet e Pasqyrave Financiare të Përgatitura në Përputhje me Kuadrot për Qëllime të Veçanta*, paragrafi 8.

⁷ SNA 210, paragrafi 6 (b).

⁸ Shiko Paragrafin A57.

kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar dhe ndonjë ligj apo rregull tjetër i zbatueshëm. Shumica e kuadrove të raportimit financiar përfshijnë kërkesat në lidhje me paraqitjen e pasqyrave financiare; për këto kuadro, përgatitja e pasqyrave financiare në përputhje me kuadrot e zbatueshme të raportimit financiar përfshin paraqitjen.

A13. Kur kuadri i raportimit financiar është një kuadër i paraqitjes së drejtë, siç është përgjithësisht rasti për pasqyrat financiare për qëllime të përgjithshme, opinioni që kërkohet nga SNA-të është për faktin nëse pasqyrat financiare janë paraqitur në mënyrë të drejtë, në të gjitha aspektet materiale, apo për faktin nëse ato japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë. Kur kuadri i raportimit financiar është një kuadër i pajtueshmërisë, opinioni i kërkuar është për faktin nëse pasqyrat financiare janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale, në pajtim me kuadrin. Përveç nëse është përcaktuar ndryshe, referencat në SNA-të për opinionin e audituesit mbulojnë të dy format e opinionit.

Përkufizimet

Pasqyrat Financiare (Ref: Para. 13(f))

A14. Disa kuadro të raportimit financiar mund të referohen si burime ekonomike të një entiteti ose detyrime në terma të tjera. Për shembull, ato mund të referohen si aktivet dhe detyrimet e entitetit dhe diferenca e mbetur midis tyre mund të referohet si kapital ose interesa të kapitalit.

A15. Informacionet shpjeguese ose përshkruese të kërkuara për t'u përfshirë në pasqyrat financiare sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, mund të trupëzohen brenda tyre të shoqëruara me referenca të kryqëzuara me informacionet e tjera që gjenden në dokumente të tjera, siç është raporti i drejtimin ose raporti i rezikut. "Përfshirja brenda pasqyrave me referencë të kryqëzuar" ka kuptimin e referimit të informacioneve në formë të kryqëzuar nga pasqyrat financiare tek dokumentet e tjera, por jo nga dokumentet e tjera tek pasqyrat financiare. Kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar nuk e ndalon në mënyrë të prerë përdorimin e referimit të kryqëzuar të vendit ku ndodhen informacionet përshkruese ose shpjeguese, dhe ky informacion është referuar siç duhet në mënyrë të kryqëzuar, atëherë ai do të konsiderohet pjesë e pasqyrave financiare.

Kërkesat Etike që Lidhen me Auditimin e Pasqyrave Financiare (Ref: Para 14)

A16. Audituesi është subjekt i kërkesave të rëndësishme etike, duke përfshirë ato që kanë të bëjnë me pavarësinë, në lidhje me angazhimet e auditimit të pasqyrave financiare. Kërkesat përkatëse etike zakonisht përfshihen në Pjesët A dhe B të *Kodit*

të Etikës për Profesionistët Kontabël të Bordit të Standardeve Ndërkombëtare të Etikës për Profesionistët Kontabël (Kodi i BSNEPK) që lidhen me auditimin e pasqyrave financiare së bashku me kërkesat kombëtare që janë më shtrënguese.

A17. Pjesa A e Kodit të BSNEPK përcakton parimet themelore përkatëse të etikës profesionale të audituesit kur ai kryen një auditim të pasqyrave financiare dhe jep një kuadër konceptual për zbatimin e këtyre parimeve. Parimet themelore që duhet të zbatohet audituesi për të qënë në pajtim me Kodin e BSNEPK janë:

- (a) Integriteti;
- (b) Objektiviteti;
- (c) Kompetenca profesionale dhe kujdesi i duhur;
- (d) Konfidencialiteti; dhe
- (e) Sjellja profesionale.

Pjesa B e Kodit të BSNEPK ilustron mënyrën si duhet të zbatohet kuadri konceptual në situata të vecanta.

A18. Në rastin e një angazhimi të auditimit është në interes të publikut dhe prandaj, kërkohet edhe nga Kodi i BSNEPK, që audituesi të jetë i pavarur nga entiteti që i nënshtrohet auditimit. Kodi i BSNEPK e përshkruan pavarësinë të atillë që përfshin si pavarësinë në të menduar ashtu edhe pavarësinë në dukje. Pavarësia e audituesit nga entiteti shërben si një masë mbrojtëse që e ndihmon audituesin të formojë një opinion auditimi pa qënë i influencuar nga ndikimet që mund të kompromentojnë këtë opinion. Pavarësia e rrit aftësinë e audituesit për të vepruar me integritet, për të qënë objektiv dhe për të mbajtur një qëndrim profesional skepticist.

A19. Standardi Ndërkombëtar për Kontrollin e Cilësisë (SNKC) 1,⁹ ose kërkesat kombëtare që janë të paktën të njëta me ato që kërkohen,¹⁰ trajtojnë përgjegjësitë e firmës për të vendosur dhe zbatuar një sistem të vetin të kontrollit të cilësisë për angazhimet e auditimit. SNKC 1 përcakton përgjegjësitë e firmës për vendosjen e politikave dhe të procedurave që synojnë t'i japin asaj sigurinë e arsyeshme se firma dhe personeli i saj janë në pajtim me kërkesat përkatëse etike, përfshirë ato që kanë të bëjnë pavarësinë.¹¹ SNA 220 përcakton përgjegjësitë e ortakut të angazhimit lidhur me kërkesat përkatëse etike. Këto përgjegjësi përfshijnë të qënurit vigjilent, nëpërmjet vëzhgimit dhe bërjes së kërkimeve të nevojshme, në lidhje me evidencën që tregon për pa-pajtueshmërinë me kërkesat përkatëse etike nga anëtarët e grupit të

⁹ SNKC 1 Kontrolli i Cilësisë për Firmat që Kryejnë Auditime dhe Rishikime të Informacioneve Financiare Historike dhe Angazhime të Tjera të Sigurisë dhe të Shërbimeve të Lidhura.

¹⁰ SNA 220, Kontrolli i Cilësisë për Auditimin e Pasqyrave Financiare, paragrafi 2.

¹¹ SNKC 1, paragrafët 20-25.

angazhimit, përcaktimin e veprimeve të duhura në qoftë se çështjet që vijnë në vëmendjen e ortakut të angazhimit tregojnë se anëtarët e grupit të angazhimit nuk kanë qënë në pajtueshmëri me kërkesat përkatëse etike, dhe formimin e një përfundimi mbi pajtueshmërinë me kërkesat e pavarësisë që zbatohen për angazhimin e auditimit¹². SNA 220 pranon se grupi i angazhimit ka të drejtë të mbështetet në sistemin e kontrollit të cilësisë të një firme për përmbushjen e përgjegjësisë së tij në lidhje me procedurat e kontrollit të cilësisë që zbatohen për angazhimin individual të auditimit, përveç nëse informacioni i dhënë nga firma apo palë të tjera sugjeron ndryshe.

Skepticizmi profesional (Ref: Paragrafi 15)

A20.Skepticizmi profesional përfshin të qënurit vigjilent, për shembull, në lidhje me:

- Faktin që evidenca e auditimit bie ndesh me evidencën e auditimit të siguruar.
- Informacionet që vënë në dyshim besueshmërinë e dokumenteve dhe të përgjigjeve ndaj kërkesave që do të përdoren si evidencë auditimi.
- Kushtet që mund të tregojnë për mashtrimet e mundshme.
- Rrethanat që sugjerojnë nevojën për procedura të auditimit shtesë, përveç atyre që kërkojnë nga SNA-të.

A21.Mbajtja e një qëndrimi të skepticizmit profesional gjatë gjithë auditimit është i nevojshëm, në qoftë se për shembull, audituesi do që të zvogëlojë rreziqet e:

- Mbivlerësimit të rrethanave të pazakonta.
- Mbi përgjithësimit, kur nxjerr ai konkluzionet nga vëzhgimet e auditimit.
- Përdorimit të supozimeve të papërshtatshme në përcaktimin e natyrës, kohës dhe shtrirjes së procedurave të auditimit dhe vlerësimin e rezultateve të tyre.

A22.Skepticizmi profesional është i nevojshëm për vlerësimin kritik të evidencës së auditimit. Ky përfshin shqyrtimin e evidencës së auditimit që kundërshton dhe vlerësimin e besueshmërisë së dokumenteve dhe përgjigjeve ndaj kërkesave për informacione dhe të informacioneve të tjera të marra nga drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen. Ai, gjithashtu përfshin vlerësimin e mjaftueshmërisë dhe të përshtatshmërisë së evidencës së auditimit të marrë në dritën e rrethanave, për shembull, në rastin kur ekzistojnë faktorët e rrezikut të mashtrimit dhe një dokument i vetëm, i një natyre që është i ndjeshëm ndaj mashtrimit, është e vetmja evidencë mbështetëse për një shumë materiale të pasqyrave financiare.

¹² SNA 220, paragrafët 9-12.

A23. Audituesi mund të pranojë regjistrimet dhe dokumentet si të vërteta, përveç nëse ai ka arsye për të besuar për të kundërtën. Pavarësisht kësaj, audituesi duhet të mbajë parasysh besueshmërinë e informacionit që do të përdoret si evidencë auditimi¹³. Në rastet e dyshimit në lidhje me besueshmërinë e informacionit ose në rastin e indikacioneve që tregojnë për mundësinë e mashtrimit (për shembull, nëse kushtet e identifikuar gjatë auditimit e bëjnë audituesin të besojë se një dokument nuk mund të jetë autentik ose që kushtet në një dokument mund të kenë qenë të falsifikuara), SNA-të kërkojnë që audituesi të investigojë më tej dhe të përcaktojë se çfarë ndryshime apo shtesa duhen bërë në procedurat e auditimit për të zgjidhur çështjen¹⁴.

A24. Audituesi nuk mund të pritet të mos konsiderojë eksperiencën e mëparshme të ndershmërisë dhe të integritetit të drejtimit të entitetit dhe të personave të ngarkuar me qeverisjen. Megjithatë, një besim që drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen janë të ndershëm dhe kanë integritet nuk e çliron audituesin nga nevoja për të mbajtur një qëndrim profesional skepticist ose të lejojë që audituesi të bindet me një evidencë auditimi që është më pak bindëse kur ai merr sigurinë e arsyeshme.

Gjykimi Profesional (Ref: Paragrafi 16)

A25. Gjykimi profesional është thelbësor për kryerjen e duhur të një auditimi. Kjo, pasi interpretimi i kërkesave përkatëse etike dhe të SNA-ve dhe vendimet e informuara që kërkojnë gjatë gjithë auditimit, nuk mund të merren pa zbatimin e njohurive dhe të eksperiencës përkatëse për faktet dhe rrethanat. Gjykimi profesional është i nevojshëm në veçanti në lidhje me vendimet në lidhje me:

- Materialitetin dhe rrezikun e auditimit.
- Natyrën, kohën dhe shtrirjen e procedurave të auditimit të përdorura për të përmbushur kërkesat e SNA-ve dhe mbledhur evidencën e auditimit.
- Vlerësimin nëse është marrë evidenca e nevojshme e auditimit, dhe nëse ka nevojë që të bëhet më shumë për arritjen e objektivave të SNA-ve dhe në këtë mënyrë, të objektivave të përgjithshme të audituesit.
- Vlerësimin e gjykimeve të drejtimit në zbatimin e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar të entitetit.
- Nxjerrjen e konkluzioneve të bazuara në evidencën e auditimit të siguruar, për shembull, duke vlerësuar arsyeshmërinë e çmuarjeve të bëra nga drejtimi në përgatitjen e pasqyrave financiare.

¹³ SNA 500, *Evidenca e Auditimit*, paragrafët 7-9.

¹⁴ SNA 240, paragrafi 14; SNA 500, paragrafi 11; SNA 505, *Konfirmimet me të tretët*, paragrafët 10-11, dhe 16.

A26. Tipar dallues i gjykimit profesional që pritët nga një auditues, është se ai është ushtruar nga një auditues, trajnimi, njohuritë dhe përvoja e të cilit kanë ndihmuar në zhvillimin e kompetencave të nevojshme për të arritur gjykime të arsyeshme.

A27. Ushtrimi i gjykimit profesional në çdo rast të veçantë është i bazuar në faktet dhe rrethanat që janë të njohura nga audituesi. Konsultimi për çështje të vështira ose të diskutueshme gjatë auditimit, si brenda grupit të angazhimit, ashtu edhe midis grupit të angazhimit dhe të tjerëve në nivelin e duhur brenda ose jashtë firmës, sikurse kërkohet nga SNA 220¹⁵, ndihmojnë audituesit në bërjen e gjykimeve të informuara dhe të arsyeshme.

A28. Gjykimi profesional mund të vlerësohet bazuar në faktin nëse ai ka arritur të reflektojë një zbatim kompetent të primeve të auditimit dhe të kontabilitetit dhe ai është i përshtatshëm në dritën e, dhe në koherencë me, faktet dhe rrethanat që ishin të njohura për audituesin deri në datën e raportit të audituesit.

A29. Gjykimi profesional duhet të ushtrohet gjatë gjithë auditimit. Ai gjithashtu, duhet të dokumentohet në mënyrë të mjaftueshme. Për këtë arsye, audituesi është i detyruar të përgatitë dokumentacionin e mjaftueshëm të auditimit, që i jep mundësinë një audituesi me eksperiencë, por pa lidhje të mëparshme me auditimin, të kuptojë rëndësinë e gjykimeve profesionale të bëra për arritjen e konkluzioneve për çështje të rëndësishme, që dalin gjatë gjykimit auditimit¹⁶. Gjykimi profesional nuk duhet të përdoret si justifikim për vendimet që nuk janë të mbështetura nga faktet dhe rrethanat e angazhimit ose nga evidenca e nevojshme e auditimit.

Evidenca e Nevojshme e Auditimit dhe Rreziku i Auditimit (Ref: Para. 5 dhe 17)

Mjaftueshmëria dhe Përshtatshmëria e Evidencës së Auditimit

A30. Evidenca e auditimit është e nevojshme për të mbështetur opinionin dhe raportin e audituesit. Ajo është kumulative në natyrë dhe është marrë kryesisht nga procedurat e auditimit të kryera gjatë auditimit. Megjithatë, ajo mund të përfshijë edhe informacione të marra nga burime të tjera të tilla si auditimet e mëparshme (me kusht që audituesi ka vlerësuar nëse kanë ndodhur ndryshime që nga auditimi i mëparshëm, të cilat mund të kenë ndikim në përshtatshmërinë e saj për auditimin aktual¹⁷) ose procedurat e kontrollit të cilësisë të një firme për pranimin dhe vazhdimin e marrëdhënieve me klientin. Përveç burimeve të tjera brenda dhe jashtë entitetit, regjistrimet kontabël të entitetit janë një burim i rëndësishëm i evidencës së auditimit. Gjithashtu, informacioni që mund të përdoret si evidencë auditimi mund të ketë qenë i përgatitur nga një ekspert i punësuar apo i angazhuar nga entiteti. Evidenca e auditimit përfshin si informacionin që mbështet dhe provon pohimet e

¹⁵ SNA 220, paragrafi 18.

¹⁶ SNA 230, paragrafi 8.

¹⁷ SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe të Mjedisit të tij*, paragrafi 9.

drejtimit, ashtu edhe çdo informacion që bie në kundërshtim me këto pohime. Përveç kësaj, në disa raste, mungesa e informacionit (për shembull, refuzimi i drejtimit për të firmosur një letër përfaqësimi të kërkuar) është përdorur nga audituesi, dhe për këtë arsye, ajo përbën evidencë auditimi. Pjesa më e madhe e punës së audituesit për formimin e opinionit të tij përbëhet nga marrja dhe vlerësimi i evidencës së auditimit.

A31. Mjaftueshmëria dhe përshtatshmëria e evidencës së auditimit janë të ndërlidhura. Mjaftueshmëria është masa e sasisë të evidencës së auditimit. Sasia e evidencës së nevojshme të auditimit ndikohet nga vlerësimi i audituesit për rreziqet e anomalisë (sa më të larta të jenë rreziqet e vlerësuara aq më shumë evidencë auditimi mund të kërkohej) dhe gjithashtu, nga cilësia e kësaj evidence të auditimit (sa më e lartë të jetë cilësia aq më pak evidencë do të kërkohej). Sidoqoftë, marrja e më shumë evidence auditimi, nuk mund të kompensojë cilësinë e saj të dobët.

A32. Përshtatshmëria është masa e cilësisë së evidencës të auditimit, që do të thotë, përshtatshmëria dhe besueshmëria e saj në sigurimin e mbështetjes për përfundimet në të cilat bazohet opinionin e audituesit. Besueshmëria e evidencës së auditimit ndikohet nga burimi dhe nga natyra e saj, dhe varet nga rrethanat individuale në të cilat ajo është marrë.

A33. Fakti nëse evidencia e nevojshme e auditimit është marrë për të reduktuar rrezikun e auditimit deri në një nivel të ulët të pranueshëm, duke bërë të mundur që audituesi të nxjerrë konkluzione të arsyeshme mbi të cilat të bazojë opinionin e tij, është një çështje e gjykimit profesional. SNA 500 dhe SNA të tjera vendosin kërkesa shtesë dhe japin udhëzime të mëtejshme që zbatohen gjatë gjithë auditimit në lidhje me vlerësimet që bën audituesi kur ai siguron evidencën e nevojshme të auditimit.

Rreziku i Auditimit

A34. Rreziku i auditimit është një funksion i rreziqeve të anomalive materiale dhe rrezikut të mos- zbulimit. Vlerësimi i rreziqeve bazohet në procedurat e auditimit që kryhen për të marrë informacionin e nevojshëm për këtë qëllim dhe në evidencën e siguruar gjatë gjithë auditimit. Vlerësimi i rreziqeve është një çështje e gjykimit profesional, më tepër se sa një çështje e aftësisë për të bërë një matje të saktë.

A35. Për qëllime të SNA-ve, rreziku i auditimit nuk përfshin rrezikun që audituesi të mund të shprehë një opinion që pasqyrat financiare kanë anomali materiale, kur ato në të vërtetë nuk kanë anomali materiale. Ky rrezik është zakonisht i parëndësishëm. Më tej, rreziku i auditimit është një term teknik që lidhet me procesin e auditimit, ai nuk ka të bëjë me rreziqet e biznesit audituesit, të tilla si humbjet nga paditë gjyqësore, publiciteti negativ, apo ngjarje të tjera që ndodhin në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare.

Rreziqet e Anomalisë Materiale

A36. Rreziqet e anomalisë materiale mund të ekzistojnë në dy nivele:

- Në nivelin e përgjithshëm të pasqyrave financiare, dhe
- Në nivel pohimi për klasat e transaksioneve, tepricat në llogari, dhe informacionet shpjeguese të dhëna.

A37. Rreziqet e anomalisë materiale në nivel të përgjithshëm të pasqyrave financiare i referohen rreziqeve të anomalive materiale që janë të përhapura në pasqyrat financiare në tërësi dhe që potencialisht ndikojnë në shumë pohime.

A38. Rreziqet e anomalisë materiale në nivel pohimi janë vlerësuar me qëllimin që të përcaktohet natyra, afati dhe shtrirja e procedurave të mëtejshme të auditimit të nevojshme për të marrë evidencën e nevojshme të auditimit. Kjo evidencë bën të mundur që audituesi të shprehë një opinion mbi pasqyrat financiare me një nivel të pranueshëm të ulët të rrezikut të auditimit. Audituesit përdorin metoda të ndryshme për të përmbushur objektivin e vlerësimit të rreziqeve të anomalisë materiale. Për shembull, për të arritur në një nivel të pranueshëm të rrezikut të mos-zbulimit, audituesi mund të përdorë një model që shpreh marrëdhëniet e përgjithshme të përbërësve të rrezikut të auditimit në terma matematikore. Disa auditues e shohin këtë model të dobishëm gjatë planifikimit të procedurave të auditimit.

A39. Rreziku i anomalive materiale në nivel pohimi përbëhet nga dy komponente: rreziku i vetvetishëm dhe rreziku i kontrollit. Rreziku i vetvetishëm dhe rreziku i kontrollit janë rreziqe të entitetit, ato ekzistojnë pavarësisht nga auditimi i pasqyrave financiare.

A40. Rreziku i vetvetishëm është më i lartë për disa pohime dhe klasa të lidhura të transaksioneve, tepricave të llogarive, dhe informacione shpjeguese të dhëna, krahasuar me disa të tjera. Për shembull, ai mund të jetë më i lartë për llogaritje komplekse ose për llogari që përfshijnë shumat që rrjedhin nga çmuarjet kontabël, të cilat janë subjekt i pasigurisë së çmuarjes. Rrethanat e jashtme që çojnë në rreziqe të biznesit mund të ndikojnë edhe rrezikun e vetvetishëm. Për shembull, zhvillimet teknologjike, mund të bëjnë që një produkt i veçantë të vjetërohet, duke bërë që inventari të jetë më i ndjeshëm ndaj mbivlerësimit. Faktorët në entitet dhe në mjedisin e tij, që lidhen me disa ose të gjitha klasat e transaksioneve, tepricat në llogari, apo informacionet shpjeguese të dhëna, mund të ndikojnë edhe në rrezikun e vetvetishëm të lidhur me një pohim të veçantë. Faktorë të tillë mund të përfshijnë, për shembull, një mungesë të kapitalit punues të mjaftueshëm për të vazhduar operacionet, ose një rënie të sektorit të ekonomisë (industrisë) që karakterizohet nga një numër i madh i falimentimeve të biznesit.

A41. Rreziku i kontrollit është një funksion i efektivitetit të ndërtimit, zbatimit dhe mbajtjes së kontrollit të brendshëm nga drejtimi, për të adresuar rreziqet e identifikuar që kërcënojnë arritjen e objektivave të entitetit që lidhen me përgatitjen e pasqyrave financiare të entitetit. Megjithatë, kontrolli i brendshëm, pavarësisht se sa mirë ka qënë ndërtuar dhe ka funksionuar, mundet vetëm të reduktojë, por jo të eliminojë, anomalitë materiale në pasqyrat financiare, për shkak të kufizimeve të vetvetishme të kontrollit të brendshëm. Këtu përfshihet, për shembull, mundësia e gabimeve njerëzore apo e gabimeve të tjera, apo kontrollet që janë anashkaluar nga marrëveshje të drejtimit të fshehta ose të papërshtatshme. Prandaj, një pjesë e rrezikut të kontrollit do të ekzistojë gjithmonë. SNA-të japin kushtet në të cilat audituesi, kërkohet, ose mund të zgjedhë të testojë për të provuar efektivitetin e funksionimit të kontroleve për përcaktimin e natyrës, afateve dhe shtrirjes së procedurave thelbësore që do të kryhen¹⁸.

A42. Zakonisht SNA-të nuk i referohen rrezikut të vetvetishëm dhe rrezikut të kontrollit veç e veç, por një vlerësimi të kombinuar të “rreziqeve të anomalive materiale”. Megjithatë, audituesi mund të bëjë vlerësime të veçanta ose të kombinuara të rrezikut të vetvetishëm dhe të kontrollit në varësi të teknikave të auditimit të preferuara ose metodologjive dhe konsideratave praktike. Vlerësimi i rreziqeve të anomalisë materiale mund të shprehet në terma sasiore, të tilla si në përqindje, ose në terma jo - sasiore. Në çdo rast, nevoja që audituesi të bëjë vlerësime të përshtatshme të rrezikut është më e rëndësishme se metodat e ndryshme me të cilat ato mund të bëhen.

A43. SNA 315 (i rishikuar) përcakton kërkesat dhe jep udhëzime për identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale në nivel të pasqyrave financiare dhe në nivel pohimi.

Rreziku i mos-zbulimit

A44. Për një nivel të dhënë të rrezikut të auditimit, niveli i pranueshëm i rrezikut të mos-zbulimit mbart një marrëdhënie inversi ndaj rreziqeve të vlerësuara të anomalive materiale në nivel pohimi. Për shembull, sa më të mëdha të jenë rreziqet e anomalisë materiale që audituesi beson se ekzistojnë, aq më i ulët është rreziku i mos-zbulimit që mund të pranohet, dhe, në përputhje me rrethanat, më bindëse do të kërkohet evidenca e auditimit nga audituesi.

A45. Rreziku i mos-zbulimit lidhet me natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave të audituesit, të cilat janë përcaktuar nga audituesi për të zvogëluar rrezikun e auditimit në një nivel të ulët të pranueshëm. Prandaj ai është një funksion i efektivitetit të procedurës së auditimit dhe i zbatimit të saj nga audituesi. Çështje të tilla si:

- planifikimi i duhur;

¹⁸ SNA 330, *Reagimi i Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuara*, paragrafët 7-17.

- caktimi i duhur i personelit të grupit të angazhimit;
- zbatimi i skepticizmit profesional; dhe
- mbikëqyrja dhe rishikimi i punës për auditimin e kryer,

ndihmojnë për të përmirësuar efektivitetin e një procedure auditimi dhe të zbatimit të saj dhe për të zvogëluar mundësinë që një auditues të mund të zgjedhë një procedurë të papërshtatshme të auditimit, të keqzbatojë një procedurë të përshtatshme të auditimit, apo të keqinterpretojë rezultatet e auditimit.

A46.SNA 300¹⁹ dhe SNA 330 përcaktojnë kërkesat dhe japin udhëzime mbi planifikimin e një auditimi të pasqyrave financiare dhe për reagimet e audituesit ndaj rreziqeve të vlerësuara. Megjithatë, rreziku i mos-zbulimit, vetëm mund të reduktohet, dhe jo të eliminohet, për shkak të kufizimeve të vetvetishme të një auditimi. Prandaj, një pjesë e rrezikut të mos- zbulimit do të ekzistojë gjithmonë.

Kufizimet e Vetvetishme të një Auditimi

A47. Audituesi nuk pritët të, dhe nuk mund të zvogëlojë rrezikun e auditimit në zero dhe për këtë arsye, nuk mund të arrijë sigurinë absolute se pasqyrat financiare nuk përmbajnë anomali materiale për shkak të mashtrimit apo gabimit. Kjo është për shkak se një auditim ka kufizime të vetvetishme, të cilat bëjnë që shumica e evidencës së auditimit mbi të cilën audituesi nxjerr përfundimet dhe bazon opinionin e audituesit, për nga natyra con në deduktime më shumë se sa të bind. Kufizimet e vetvetishme të një auditimi rrjedhin nga:

- Natyra e raportimit financiar;
- Natyra e procedurave të auditimit; dhe
- Nevoja që auditimi të kryhet brenda një periudhe kohe të arsyeshme dhe me një kosto të arsyeshme.

Natyrë e Raportimit Financiar

A48. Përgatitja e pasqyrave financiare përfshin gjykimet e bëra nga drejtimi për zbatimin nga entiteti të kërkesave të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar sipas fakteve dhe rrethanave të entitetit. Përveç kësaj, shumë elemente të pasqyrave financiare përfshijnë vendime ose vlerësime subjektive apo me një shkallë pasigurie, dhe mund të ketë një sërë interpretimesh ose gjykimesh të pranueshme që mund të jenë bërë. Për pasojë, disa elementë të pasqyrave financiare janë subjekt i një niveli të vetvetishëm të ndryshueshmërisë, i cili nuk mund të eliminohet nga

¹⁹ SNA 300, *Planifikimi i një Auditimi të Pasqyrave Financiare*.

zbatimi i procedurave të tjera të auditimit. Për shembull, shpesh ky është rasti që lidhet me disa çmuarje kontabël. Sidoqoftë, SNA-të kërkojnë që audituesi të japë një vlerësim të veçantë për faktin nëse çmuarjet kontabël janë të arsyeshme në kontekstin e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar dhe për to janë dhënë informacionet e duhura shpjeguese, dhe për aspektet cilësore të praktikave kontabël të entitetit, duke përfshirë treguesit e mundësisë së paragjykitimit në gjykimet e drejtimit²⁰.

Natyra e Procedurave të Auditimit

A49. Ekzistojnë kufizime praktike dhe ligjore në aftësinë e audituesit për të marrë evidencë auditimi. Për shembull:

- Ekziston mundësia që drejtimi ose të tjerët të mos japin në mënyrë të qëllimshme ose të pa qëllimshme, informacione të plota që lidhen me përgatitjen e pasqyrave financiare ose që kanë qenë kërkuar nga audituesi. Për këtë arsye, audituesi nuk mund të jetë i sigurt për plotësinë e informacionit, madje edhe pse ai ka kryer të gjitha procedurat e auditimit për të fituar sigurinë se janë marrë të gjithë informacionet përkatëse.
- Mashtrimi mund të përfshijë skema të sofistikuar dhe të organizuara me kujdes, të cilat janë projektuar për ta fshehur atë. Prandaj, procedurat e auditimit të përdorura për të mbledhur evidencën e auditimit mund të jënë jo-efektive për zbulimin e një anomalie të qëllimshme, e cila përfshin, për shembull, marrëveshjen e fshehtë për të falsifikuar dokumentacionin, që mund ta bëjë audituesin të besojë se evidenca e auditimit është e vlefshme kur në të vërtetë ajo nuk është e tillë. Audituesi as nuk është i trajnuar e as parashikohet të jetë ekspert në verifikimin e autenticitetit të dokumenteve.
- Një auditim nuk është një investigim zyrtar për keqbërjet e supozuara. Për rrjedhojë, audituesit nuk i janë dhënë kompetenca të veçanta ligjore, të tilla si pushteti për të bërë kërkime, të cilat mund të jenë të nevojshme për një investigim të tillë.

Raportimi Financiar në Kohën e Duhur dhe Raporti midis Përfitimit dhe Kostos.

A50. Çështja e vështirë e kohës apo kostos, në vetvete nuk mund të konsiderohet një bazë e vlefshme për audituesin që ai të lërë pa kryer një procedurë auditimi, për të cilën nuk ka alternative tjetër veçse të kënaqet me evidencën e auditimit që është më pak

²⁰ SNA 540, *Auditimi i Çmuarjeve Kontabël, përfshirë Çmuarjet Kontabël me Vlerën e Drejtë, dhe Informacionet Shpjeguese për to* dhe SNA 700 (i rishikuar) *Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*, paragrafi 12.

se bindëse. Planifikimi i duhur ndihmon në përdorimin e kohës dhe të burimeve të mjaftueshme për kryerjen e auditimit. Pavarësisht kësaj, përkatësia e informacionit, dhe në këtë mënyrë, vlera e tij, tentojnë të zvogëlohen me kalimin e kohës, dhe për këtë arsye duhet të gjendet një ekuilibër midis besueshmërisë së informacionit dhe kostos së tij. Kjo është pranuar në disa kuadro të raportimit financiar (shih, për shembull, Kuadri ië BSNK-së për Përgatitjen dhe Paraqitjen e Pasqyrave Financiare). Kjo është arsyeja që përdoruesit e pasqyrave financiare presin që audituesi të formojë një opinion mbi pasqyrat financiare brenda një periudhe kohe të arsyeshme dhe me një kosto të arsyeshme, duke pranuar se është e pamundur të adresohet i gjithë informacioni që mund të ekzistojë ose të ndiqet çdo çështje në mënyrë shteruese, me supozimin se informacioni është i gabuar ose mashtrues derisa të vërtetohet e kundërta.

A51. Për pasojë, është e nevojshme që audituesi të:

- Planifikojë auditimin në mënyrë që ai të kryhet në mënyrë efektive;
- Drejtojë përpjekjet e auditimit në ato fusha që pritet të kenë më shumë rreziqe të anomalisë materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimit, dhe me më pak përpjekje të drejtuara në fusha të tjera, dhe
- Përdorë testimin dhe mjetet e tjera të ekzaminimit të popullatës për të zbuluar anomali të.

A52. Në dritën e metodave të përshkruara në paragrafin A51, SNA-të përmbajnë kërkesa për planifikimin dhe kryerjen e auditimit dhe kërkojnë që audituesi, ndër të tjera, të:

- Ketë një bazë për identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalisë materiale në nivel të pasqyrave financiare dhe në nivel pohimi, përmes kryerjes së procedurave të vlerësimit të rrezikut dhe veprimtarive të lidhura me to²¹; dhe
- Përdorë testimin dhe mjete të tjera të ekzaminimit të popullatës në një mënyrë që siguron një bazë të arsyeshme për audituesin për të nxjerrë konkluzionet rreth popullatës²².

Çështje të tjera që Ndikojnë në Kufizimet e Vetvetishme të një Auditimi

A53. Në rastin e disa pohimeve ose të disa çështjeve në shqyrtim, efektet e mundshme të kufizimeve të vetvetishme mbi mundësinë e audituesit për të zbuluar anomali të

²¹ SNA 315 (i rishikuar), paragrafët 50-10

²² SNA 330; SNA 500, SNA 520, *Procedurat analitike*; SNA 530, *Zgjedhja në Auditim*.

materiale janë veçanërisht të rëndësishme. Këto pohime apo çështje që shqyrtohen përfshijnë:

- Mashtrimin, veçanërisht mashtrimin që përfshin drejtuesit e lartë ose marrëveshjet e fshehta. Shiko SNA 240 për trajtim të mëtejshëm.
- Ekzistencën dhe plotësinë e marrëdhënieve dhe të transaksioneve me palët e lidhura. Shiko SNA 550²³ për diskutim të mëtejshëm.
- Rastet e mos zbatimit të ligjeve dhe rregullave. Shiko SNA 250 (i rishikuar)²⁴ për diskutim të mëtejshëm.
- Ngjarjet e ardhshme ose kushtet që mund të bëjnë që një entitet të mos vazhdojë në vijimësi. Shiko SNA 570 (i rishikuar)²⁵ për diskutim të mëtejshëm.

SNA-të e veçanta identifikojnë procedurat specifike të auditimit që ndihmojnë në zbutjen e efektit të kufizimeve të vetvetishme.

A54. Për shkak të kufizimeve të vetvetishme të një auditimi, ekziston një rrezik i pashmangshëm që disa anomali materiale të pasqyrave financiare të mos zbulohen edhe pse auditimi është planifikuar si duhet dhe është kryer në përputhje me SNA-të. Për rrjedhojë, zbulimi i mëvonshëm i një anomalie materiale të pasqyrave financiare, që rezulton nga mashtrimi apo gabimi, në vetvete nuk tregon për dështimin e kryerjes së auditimit në përputhje me SNA-të. Megjithatë, kufizimet e vetvetishme të një auditimi nuk janë një justifikim për audituesin për t'u mbështetur tek evidenca e auditimit që është më pak bindëse. Fakti nëse audituesi ka kryer auditimin në pajtim me SNA-të, përcaktohet nga procedurat e auditimit të kryera sipas rrethanave, nga mjaftueshmëria dhe përshtatshmëria e evidencës së auditimit të marrë si rezultat i tyre, dhe nga përshtatshmëria e raportit të audituesit të bazuar në një vlerësim të kësaj evidence në dritën e objektivave të përgjithshme të audituesit.

Kryerja e një Auditimi në Pajtueshmëri me SNA-të

Natyra e SNA-ve (Ref: Para. 18)

A55. SNA-të, të marra së bashku, përcaktojnë standardet për punën e audituesit në përmbushjen e objektivave të përgjithshme të tij. SNA-të trajtojnë përgjegjësitë e përgjithshme të audituesit, si dhe konsiderata të mëtejshme, që lidhen me zbatimin e këtyre përgjegjësiave për çështje të veçanta.

²³ SNA 550 *Palët e Lidhura*.

²⁴ SNA 250 (i rishikuar) *Mbajtja parasysh e Ligjeve dhe Rregullave në një Auditim të Pasqyrave Financiare*.

²⁵ SNA 570 (i rishikuar) *Vijimësia*.

A56. Objekti, data e hyrjes në fuqi dhe çdo kufizim specifik i zbatimit të një SNA-je të veçantë është bërë i qartë në SNA-në përkatëse. Përveç nëse është përcaktuar ndryshe në SNA, audituesi është i lejuar të zbatojë një SNA para datës së hyrjes në fuqi të specifikuar në standard.

A57. Në kryerjen e një auditimi, audituesit mund t'i kërkohej që veç sa kërkohej në SNA-të, të veprojnë edhe në pajtim me kërkesat ligjore e rregullatore. SNA-të nuk anashkalojnë ligjin ose rregullin që drejton një auditim të pasqyrave financiare. Në rast se ky ligj ose rregull ndryshon nga SNA-të, një auditim i kryer vetëm në pajtim me ligjin ose rregullin nuk do të konsiderohet automatikisht në pajtim me SNA-të.

A58. Audituesi mund të kryejë një auditim në pajtim si me SNA-të ashtu edhe në pajtim me standardet e auditimit të një juridiksioni apo vendi të caktuar. Në këto raste, përveç pajtueshmërisë me çdo kërkesë të çdo SNA-je që ka lidhje me auditimin, mund të jetë e nevojshme që audituesi të kryejë procedura auditimi shtesë, në mënyrë që të jetë në pajtim me standardet përkatëse të atij juridiksioni ose vendi.

Konsiderata të Veçanta për Auditimet në Sektorin Publik

A59. SNA-të janë të përshtatshme edhe për angazhimet në sektorin publik. Megjithatë, përgjegjësitë e audituesit të sektori publik, mund të ndikohen nga mandati i auditimit, ose nga detyrimet që kanë entitetet e sektorit publik, të cilat rrjedhin nga ligji, rregullat ose autoritete të tjera (të tilla si direktivat ministeriale, kërkesat e politikave të qeverisë, ose vendimet e legjislaturës), të cilat mund të përfshijnë një objekt më të gjerë se sa një auditim të pasqyrave financiare në pajtim me SNA-të. Këto përgjegjësi shtesë nuk trajtohen nga SNA-të. Ato mund të trajtohen në prononcimet e Organizatës Ndërkombëtare të Institucioneve të Larta të Auditimit, ose hartuesit kombëtarë të standardeve, apo në udhëzimet e zhvilluara nga agjencitë qeveritare të auditimit.

Përmbajtja e SNA-ve (Ref: Para. 19)

A60. Përveç objektivave dhe kërkesave (kërkesat janë të shprehura në SNA-të duke përdorur fjalët “do të”), një SNA përmban udhëzimin përkatës në formën e zbatimit dhe materialit tjetër shpjegues. Ai mund të përmbajë gjithashtu, një material hyrës që tregon kontekstin përkatës për një kuptim të duhur të SNA-ve, dhe përkufizimet. Për këtë arsye, për të kuptuar objektivat e përcaktuara në një SNA dhe për zbatimin e duhur të kërkesave të tij duhet të merret në konsideratë i gjithë teksti i një SNA-je.

A61. Kur është e nevojshme, zbatimi dhe materiali tjetër shpjegues jep shpjegim të mëtejshëm të kërkesave të një SNA-je dhe udhëzime për kryerjen e tyre. Në veçanti, ai mund të:

- Shpjegojë më saktësisht se çfarë do të thotë një kërkesë ose çfarë ka për qëllim të mbulojë ajo.

- Përfshijë shembuj të procedurave që mund të jenë të përshtatshme për rrethanat.

Ndërsa ky udhëzim në vetvete nuk imponon një kërkesë, ai është i përshtatshëm për zbatimin e duhur të kërkesave të një SNA-je. Zbatimi dhe materiali tjetër shpjegues mund të sigurojnë gjithashtu, informacione për çështjet që adresohen në një SNA.

A62. Shtojcat janë pjesë përbërëse e zbatimit dhe materialit tjetër shpjegues. Qëllimi dhe përdorimi i synuar i një shtojce është shpjeguar në trupin e SNA-së përkatëse ose brenda titullit dhe hyrjes së shtojcës në vetvete.

A63. Materiali hyrës mund të përfshijë, sipas nevojës, çështje të tilla si shpjegimin e:

- Qëllimit dhe objektit të SNA-së, përfshirë mënyrën se si SNA-ja lidhet me SNA-të e tjera.
- Çështjes që shqyrtohet nga SNA.
- Përgjegjësitë përkatëse të audituesit dhe të tjerëve në lidhje me çështjen që shqyrtohet nga SNA-ja
- Konteksti në të cilin është hartuar SNA-ja.

A64. Një SNA mund të përfshijë, në një seksion të veçantë, nën titullin “përkufizime”, një përshkrim të kuptimeve që i atribuohen disa termave për qëllime të SNA-ve. Këto janë dhënë për të ndihmuar në zbatimin koherent dhe interpretimin e SNA-ve, dhe nuk synojnë të anashkalojnë përkufizimet që mund të jenë bërë për qëllime të tjera, qoftë në ligj, rregullore apo ndryshe. Përveç nëse tregohet ndryshe, këto terma do të kenë të njëjtat kuptime në të gjithë SNA-të. Fjalori i Termave që kanë lidhje me Standardet Ndërkombëtare të publikuara nga Bordi i Standareve Ndërkombëtare të Auditimit dhe të Sigurisë në Manualin e Deklaratave Ndërkombëtare të Kontrollit të Cilësisë, Auditimit, Rishikimit, Sigurive të tjera dhe Sherbimeve të Lidhura të publikuar nga IFAC përmban një listë të plotë të termave të përkufizuara në SNA-të. Ai gjithashtu, përfshin përshkrimet e termave të tjera që gjenden në SNA për të ndihmuar në interpretimin dhe përkthimin e njëjtë dhe koherent.

A65. Kur është e përshtatshme, në pjesën e zbatimit dhe të materialit shpjegues të një SNA-je përfshihen konsiderata të tjera specifike për auditimet e entiteteve të vogla dhe të entiteteve të sektorit publik. Këto konsiderata shtesë ndihmojnë për zbatimin e kërkesave të SNA-ve në auditimin e këtyre entiteteve. Megjithatë, ato nuk kufizojnë apo zvogëlojnë përgjegjësinë e audituesit për të zbatuar dhe për të qenë në pajtim me kërkesat e SNA-ve.

Konsiderata të Veçanta për entitetet më të vogla

A66. Për qëllime të specifikimit të konsideratave shtesë për auditimet e entiteteve të vogla, një “entitet i vogël” i referohet një entiteti i cili zakonisht ka këto karakteristika cilësore:

- (a) Përqendrimi i pronësisë dhe i drejtimit në një numër të vogël individësh (shpesh një individ i vetëm - qoftë një person fizik ose një ndërmarrje tjetër që zotëron entitetin me kusht që pronari të ketë karakteristika përkatëse cilësore); dhe
- (b) Një ose më shumë nga sa vijon:
 - (i) transaksione të drejtpërdrejta ose të pakomplikuara;
 - (ii) Regjistrime kontabël të thjeshta;
 - (iii) Pak linja biznesi dhe pak produkte brenda linjave të biznesit;
 - (iv) Pak kontrolle të brendshme;
 - (v) Pak nivele drejtimi me përgjegjësi për një gamë të gjerë kontrollesh; ose
 - (vi) Pak personel, shumë prej të cilëve kanë një gamë të gjerë të detyrave.

Këto karakteristika cilësore nuk janë shteruese, ato nuk janë ekskluzive vetëm për entitetet e vogla, dhe entitetet e vogla nuk shfaqin detyrimisht të gjitha këto karakteristika.

A67. Konsideratat e veçanta për subjektet e vogla të përfshira në SNA, janë zhvilluar duke pasur në mendje kryesisht entitetet e palistuara. Megjithatë, disa nga konsideratat, mund të jenë të dobishme në auditimin e entiteteve të vogla të listuara.

A68. SNA-të i referohen pronarit të një entiteti të vogël, i cili është i përfshirë në drejtimin e përditshëm të entitetit në cilësinë e “pronarit drejtues”

Objektivat e Përcaktuara në SNA-të e Veçanta (Ref: Para 21)

A69. Çdo SNA përmban një ose më shumë objektivat, të cilat sigurojnë një lidhje midis kërkesave dhe objektivave të përgjithshme të audituesit. Objektivat në SNA-të e veçanta shërbejnë për të fokusuar audituesin në rezultatin e dëshiruar të SNA-së, pasi ato janë të mjaftueshme për të ndihmuar audituesin të:

- Kuptojë se çfarë duhet të realizohet dhe, kur është e nevojshme, mjetet që duhen për ta bërë këtë, dhe
- Marrë vendime nëse, në rrethanat e veçanta të auditimit, ka nevojë për tu bërë më shumë për arritjen e tyre.

A70. Objektivat duhet të kuptohen në kontekstin e objektivave të përgjithshme të audituesit të përcaktuara në paragrafin 11 të këtij SNA. Sikurse me objektivat e përgjithshme të audituesit, aftësia për të arritur një objektiv të veçantë është subjekt i kufizimeve të vetvetishme të një auditimi.

A71. Në përdorimin e objektivave, audituesi duhet të ketë parasysh marrëdhëniet që ekzitojnë midis SNA-ve. Kjo, pasi siç tregohet në paragrafin A53, SNA-të merren në disa raste me përgjegjësitë e përgjithshme dhe në disa raste të tjera me zbatimin e këtyre përgjegjësiave për çështje të veçanta. Për shembull, ky SNA kërkon që audituesi të adoptojë një qëndrim të skepticizmit profesional, i cili është i nevojshëm në të gjitha aspektet e planifikimit dhe kryerjes së një auditimi, por nuk është përsëritur si një kërkesë e çdo SNA-je. Në një nivel më të detajuar, SNA 315 (i rishikuar) dhe SNA 330 përmbajnë, ndër të tjera, objektivat dhe kërkesat që kanë të bëjnë me përgjegjësitë e audituesit për të identifikuar dhe për të vlerësuar rrezikun e anomalive materiale dhe për të përcaktuar dhe kryer procedurat e mëtejshme të auditimit për t'ju përgjigjur këtyre rreziqeve të vlerësuara, respektivisht, këto objektiva dhe kërkesa zbatohen gjatë gjithë auditimit. Një SNA që merret me aspekte të veçanta të auditimit (për shembull, SNA 540) mund të zgjerohet në mënyrën se si objektivat dhe kërkesat e SNA-ve të tilla si SNA 315 (i rishikuar) dhe SNA 330 zbatohen në lidhje me subjektin e SNA-së, por nuk përsëritin ato. Kështu që, për arritjen e objektivit të deklaruar në SNA 540, audituesi merr në konsideratë objektivat dhe kërkesat e SNA-ve të tjera.

Përdorimi i Objektivave për të Përcaktuar Nevojën për Procedura Auditimi Shtesë (Ref: Para. 21(a))

A72. Kërkesat e SNA-ve janë përcaktuar për të mundësuar audituesin të arrijë objektivat e përcaktuara në SNA-të, dhe në këtë mënyrë, objektivat e përgjithshme të audituesit. Për këtë arsye, zbatimi i duhur i kërkesave të SNA nga audituesi pritet që të sigurojë një bazë të mjaftueshme për arritjen e objektivave të audituesit. Megjithatë, për shkak se rrethanat e angazhimeve të auditimit ndryshojnë shumë, dhe të gjitha këto rrethana nuk mund të parashikohen në SNA, audituesi është përgjegjës për përcaktimin e procedurave të auditimit të nevojshme për të përmbushur kërkesat e SNA-ve dhe për të arritur objektivat. Në rrethanat e një angazhimi, mund të ketë çështje të veçanta të cilat kërkojnë që audituesi të kryejë procedura e auditimi shtesë, përveç atyre të kërkuara nga SNA-të për të përmbushur objektivat e përcaktuara në SNA-të.

Përdorimi i Objektivave për të Vlerësuar nëse është Siguruar Evidenca e Nevojshme e Auditimit (Ref: Para. 21(b))

A73. Audituesi duhet të përdorë objektivat për të vlerësuar nëse është siguruar evidenca e nevojshme e auditimit në kontekstin e objektivave të përgjithshme të audituesit. Nëse si rezultat i këtij vlerësimi, audituesi arrin në përfundimin se evidenca e auditimit nuk është e mjaftueshme dhe e përshtatshme, atëherë për të përmbushur kërkesat e paragrafit 21(b), audituesi mund të ndjekë një ose më shumë nga metodat e mëposhtme:

- Vlerëson nëse ka qënë marrë ose do të merret evidencë auditimi e mëtejshme, si rrjedhojë e veprimit në pajtim me SNA të tjera;
- Zgjeron punën e kryer, duke zbatuar një ose më shumë kërkesa, ose
- Kryen procedura të tjera që për rrethanat gjykohen të nevojshme nga audituesi

Kur asnjë nga sa më sipër nuk pritet të jetë praktike, ose e mundur për rrethanat, audituesi nuk do të jetë në gjendje të marrë evidencën e nevojshme të auditimit dhe në këtë rast nga SNA-të kërkohet që ai të përcaktojë efektin në raportin e audituesit ose në aftësinë e audituesit për të përfunduar angazhimin.

Pajtueshmëria me Kërkesat Përkatëse

Kërkesat përkatëse (Ref: Paragrafi 22)

A74. Në disa raste një SNA (dhe për këtë arsye të gjitha kërkesat e tij) mund të mos jenë të përshtatshme për rrethanat. Për shembull, nëse një entitet nuk ka një funksion të auditimit të brendshëm, asgjë nga ato që kërkohen në SNA 610 (i rishikuar në 2013)²⁶ nuk është e përshtatshme.

A75. Brenda një SNA-je, mund të ketë kërkesa të kushtëzuara. Një kërkesë e tillë do të ishte e përshtatshme kur rrethanat e parashikuara në kërkesë zbatohen dhe kushti ekziston. Në përgjithësi, kushtëzimi i një kërkesë do të jetë ose i shprehur qartë, ose i nënkuptuar, për shembull:

- Kërkesa për të modifikuar opinionin e audituesit kur ka një kufizim të objektit²⁷ paraqet një kërkesë të qartë të kushtëzuar.
- Kërkesa për të komunikuar mangësi të rëndësishme të kontrollit të brendshëm të identifikuar gjatë auditimit për personat e ngarkuar me qeverisjen²⁸, e cila varet nga ekzistenca e këtyre mangësive të rëndësishme të identifikuara, dhe kërkesa për të marrë evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me paraqitjen dhe

²⁶ SNA 610 (i rishikuar në 2013), *Përdorimi i Punës së Audituesve të Brendshëm*, paragrafi 2.

²⁷ SNA 705, *Modifikimet e Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*, paragrafi 13.

²⁸ SNA 265, *Komunikimi i Mangësive të Kontrollit të Brendshëm tek Personat e Ngarkuar me Qeverisjen dhe Drejtimin*, paragrafi 9.

dhënie e informacioneve shpjeguese për informacionet e segmentit në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar²⁹, e cila varet nga fakti që kuadri që kërkon ose lejon një paraqitje të tillë, paraqet një kërkesë të kushtëzuar të nënkuptuar.

Në disa raste, një kërkesë mund të shprehet si e kushtëzuar nga ligji apo rregulli zbatueshëm. Për shembull, audituesi mund të kërkohej që të tërhiqet nga angazhimi i auditimit, *kur tërheqja është e mundur në bazë të ligjit ose rregullit të zbatueshëm, ose audituesi mund të kërkohej për të bërë diçka, përveç nëse ajo ndalohej me ligj ose rregull*. Në varësi të juridiksionit, lejimet ose ndalimet ligjore ose rregullatore mund të jenë të shprehura qartë ose të nënkuptuara.

Devijimi nga një Kërkesë (Ref: Paragrafi 23)

A76. SNA 230 përcakton kërkesat për dokumentimin në ato rrethana të jashtëzakonshme, kur një auditues devijon nga një kërkesë e caktuar³⁰ SNA-të nuk kërkojnë të veprohet në pajtim me një kërkesë që nuk është e përshtatshme për rrethanat e auditimit.

Dështimi për të arritur një objektiv (Ref: Para. 24)

A77. Fakti nëse një objektiv është arritur është një çështje e gjykit profesional të audituesit. Ky gjykim mban parasysh rezultatet e procedurave të auditimit të kryera gjatë veprimit në pajtim me kërkesat e SNA-ve, dhe vlerësimin e audituesit për faktin nëse është marrë evidenca e nevojshme e auditimit dhe për faktin nëse, në rrethanat e veçanta të auditimit, ka nevojë të bëhet më shumë për të arritur objektivat e përcaktuara në SNA. Rrethanat që mund të çojnë në një dështim për të arritur një objektiv përfshijnë ato që:

- Parandalojnë audituesin të veprojnë në përputhje me kërkesat përkatëse të një SNA.
- Çojnë në pamundësinë e audituesit për të kryer procedura auditimi shtesë ose për të siguruar evidencën e mtejshme të auditimit që përcaktohet e nevojshme nga përdorimi i objektivave në përputhje me paragrafin 21, për shembull, për shkak të një kufizimi në evidencën e auditimit disponibël.

A78. Dokumentimi i auditimit që përmbush kërkesat e SNA 230 dhe kërkesat e veçanta për dokumentim që jepen në SNA-të e tjera, jep evidencë për bazën për konkluzionet e audituesit në lidhje me arritjen e objektivave të përgjithshme të tij. Ndërsa për audituesin është e panevojshme që ai të dokumentojë veçmas (për shembull, si në një listë kontrolli) arritjen e objektivave individuale, dokumentimi prej tij i një dështimi për të arritur një objektiv e ndihmon audituesin për vlerësimin nëse dështimi e ka penguar atë të arrijë objektivat e përgjithshme të audituesit.

²⁹ SNA 501 *Evidenca e Auditimit- Konsiderata të Veçanta për Elemente të Zgjedhur*, paragrafi 13.

³⁰ SNA 230, paragrafi 12.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 210

RËNIA DAKORD ME KUSHTET E ANGAZHIMIT TË AUDITIMIT

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Hyrja në fuqi	2
Objektivat	3
Përkufizimet	4-5
Kërkesat	
Parakushtet për një Auditim	6-8
Marrëveshja mbi Kushtet e Angazhimit të Auditimit	9-12
Auditimet e Njëpasnjëshme	13
Pranimi i një Ndryshimi në Kushtet e Angazhimit të Auditimit	14-17
Konsiderata Shtesë në Pranimin e Angazhimit	18-21
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Objekti i këtij SNA-je	A1
Parakushtet për një Auditim	A2-A21
Marrëveshja mbi Kushtet e Angazhimit të Auditimit	A22-A29
Auditimet e Njëpasnjëshme	A30
Pranimi i një Ndryshimi në Kushtet e Angazhimit të Auditimit	A31-A35
Konsiderata Shtesë në Pranimin e Angazhimit	A36- A39
Shtojcë 1: Shembull i një Letre të Angazhimit të Auditimit	
Shtojcë 2: Përcaktimi i Pranueshmërisë së Kuadrove për Qëllime të Përgjithshme	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 210, “Rënia Dakord me Kushtet e Angazhimit të Auditimit” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA), trajton përgjegjësitë e audituesit në rënien dakord mbi kushtet e angazhimit të auditimit me drejtimin dhe, kur është e përshtatshme, me personat e ngarkuar me qeverisjen. Kjo përfshin përcaktimin e ekzistencës së parakushteve të caktuara për një auditim, përgjegjësia për të cilat bie mbi drejtimin dhe, kur është e përshtatshme, mbi personat e ngarkuar me qeverisjen. SNA220¹ trajton ato aspekte të pranimit të angazhimit që janë në kontrollin e audituesit. (Ref: Para. A1)

Hyrja në fuqi

2. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivat

3. Objektivi i audituesit është që të pranojë ose të vazhdojë një angazhim të auditimit vetëm kur baza mbi të cilin ai angazhim duhet të kryhet është rënë dakord, nëpërmjet:
 - a) Vendosjes nëse parakushtet për një auditim janë të pranishme; dhe
 - b) Konfirmimit se ekziston një mirëkuptim i përbashkët mes audituesit dhe drejtimin dhe, kur është e përshtatshme, personave të ngarkuar me qeverisjen mbikushtet e angazhimit të auditimit.

Përkufizimet

4. Për qëllime të SNA-ve, termii mëposhtëm ka kuptimin që i është dhënë në vijim:

Parakushtet për një auditim - Përdorimi nga drejtimi i një kuadri të pranueshëm të raportimit financiar për përgatitjen e pasqyrave financiare dhe pranimi nga drejtimi, dhe atje ku është e përshtatshme, nga personat e ngarkuar me qeverisjen, i përgjegjësisë² mbi përgatitjen e pasqyrave mbi të cilat është kryer auditimi.

¹SNA220, Kontrolli i Cilësisë për një Auditim të Pasqyrave Financiare.

²SNA 200, Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit, paragrafi 13.

5. Për qëllime të këtij SNA-je, referencat për "drejtimin" në tekstin e mëposhtëm do të lexohen si "drejtimi dhe, ku është e përshtatshme, personat e ngarkuar me qeverisjen".

6. Kërkesat

Parakushtet për një Auditim

7. Për të përcaktuar nëse parakushtet për një auditim janë të pranishme, audituesi duhet të:
- (a) Përcaktojë nëse kuadri i raportimit financiar që do të aplikohet në përgatitjen e pasqyrave financiare është i pranueshëm; dhe (Ref: Para. A2-A10)
 - (b) Marrë miratimin që ai (drejtimi) i njeh dhe i kupton përgjegjësitë e veta. (Ref: Para. A11-A14, A21)
 - i. Për përgatitjen e pasqyrave financiare në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, duke përfshirë ku është e nevojshme paraqitjen e tyre të drejtë; (Ref: Para. A15)
 - ii. Për kontrolle të brendshme që përcaktohen si të nevojshme nga ana e drejtimit për të mundësuar përgatitjen e pasqyrave financiare që nuk përmbajnë anomali materiale, qoftë për shkak të gabimeve apo mashtrimit; dhe (Ref: Para. A16-A19)
 - iii. Për t'i ofruar audituesit:
 - a. Akses në të gjitha informacionet për të cilat drejtimi ka dijeni dhe që janë të rëndësishme për përgatitjen e pasqyrave financiare të tilla si të dhëna, dokumente dhe çështje të tjera;
 - b. Informacione shtesë që audituesi mund të kërkojë nga drejtimi për qëllime të auditimit; dhe
 - c. Akses të pakufizuar mbi persona brenda subjektit, që audituesi i përcakton si të nevojshëm për të siguruar evidenca auditimi.

Kufizimi në Qëllim Para Pranimit të Angazhimit të Auditimit

8. Nëse drejtimi apo personat e ngarkuar me qeverisjen imponojnë një kufizim të qëllimit të punës së audituesit, nëpërmjet kushteve të një angazhimi auditimi të propozuar, në nivel të tillë që audituesi beson se ky kufizim do të rezultojë në mohim të dhënies së opinionit mbi pasqyrat financiare, audituesi

nuk duhet të pranojë të tilla angazhime të kufizuara si një angazhim auditimi, përveç rasteve kur kërkohet me ligj ose rregullore për ta bërë një gjë të tillë.

Faktorë të Tjerë që Ndikojnë në Pranimin e Angazhimit të Auditimit

9. Në qoftë se parakushtet për një auditim nuk janë të pranishme, audituesi duhet ta diskutojë çështjen me drejtimin. Përveç rasteve kur kërkohet me ligj ose rregullore për të bërë një gjë të tillë, audituesi nuk e pranon angazhimin e auditimit të propozuar:

a) nëse audituesi ka konstatuar se kuadri i raportimit financiar që zbatohet në përgatitjen e pasqyrave financiare është i papranueshëm, përveç rasteve të parashikuara në paragrafin 19; ose

b) në qoftë se marrëveshja e përmendur në paragrafin 6(b) nuk është arritur.

Marrëveshja mbi Kushtet e Angazhimit të Auditimit

10. Audituesi bie dakord për kushtet e angazhimit të auditimit me drejtimin apo me personat e ngarkuar me qeverisjen, sipas rastit. (Ref: Para. A22)

11. Në varësi të paragrafit 11, kushtet e rëna dakord të angazhimit të auditimit regjistrohen në një letër angazhimi auditimi, apo forma të tjera marrëveshjeje të përshtatshme të shkruara, dhe përfshijnë: (Ref: Para. A23-A27)

(a) Objektivin dhe qëllimin e auditimit të pasqyrave financiare;

(b) Përgjegjësitë e audituesit;

(c) Përgjegjësitë e drejtimin;

(d) Identifikimin e kuadrit të raportimit financiar të përdorur në përgatitjen e pasqyrave financiare, dhe

(e) Referenca për formën dhe përmbajtjen e pritshme të çdo raporti që do të lëshohet nga audituesi; dhe (Ref: Para. A24)

(f) Një pasqyrë që mund të ketë rrethana në të cilat një raport mund të ndryshojë nga forma dhe përmbajtja e tij e pritshme.

12. Në qoftë se ligji ose rregulloret parashikojnë në detaje të mjaftueshme kushtet e angazhimit të auditimit të referuara në paragrafin 10, audituesi nuk ka nevojë të hedhë këto të dhëna në një marrëveshje me shkrim, me përjashtim të faktit që ky ligj apo rregullore zbatohet dhe se drejtimi i pranon dhe i kupton

përgjegjësitë e tij siç është përcaktuar në paragrafin 6(b). (Ref: Para. A23, A28-A29)

13. Në qoftë se ligji ose rregulloret përcaktojnë përgjegjësitë drejtimit të ngjashme me ato të përshkruara në paragrafin 6 (b), audituesi mund të vlerësojë që ligji ose rregulloret përfshijnë përgjegjësi, që sipas gjykimit të audituesit, janë efektivisht të barazvlefshme me ato të përcaktuara në atë paragraf. Për përgjegjësi të tilla që janë të barazvlefshme, audituesi mund të përdorë formulimin e ligjit ose rregulloreve në formulimin e marrëveshjeve me shkrim. Për ato përgjegjësi që nuk janë parashikuar në ligj ose rregullore në mënyrë të tilla që efekti i tyre është i barabartë, marrëveshja e shkruar përdor përshkrimin në paragrafin 6(b). (Ref: Para. A28)

Auditimet e Njëpasnjëshme

14. Në auditimet e njëpasnjëshme, audituesi duhet të vlerësojë nëse rrethanat e kërkojnë që të rishikohen kushtet e angazhimit të auditimit dhe nëse është e nevojshme që entitetit t'i kujtohen edhe një herë kushtet ekzistuese të angazhimit të auditimit. (Ref: Para.A30)

Pranimi i një Ndryshimi në Kushtet e Angazhimit të Auditimit

15. Audituesi nuk duhet të bjerë dakord për një ndryshim në kushtet e angazhimit të auditimit kur nuk ka justifikime të arsyeshme për të vepruar kështu. (Ref: Para. A31-A33)
16. Nëse para përfundimit të angazhimit të auditimit audituesi i kërkohet të ndryshojë angazhimin e auditimit në një angazhim që përcjell një nivel më të ulët sigurie, audituesi duhet të përcaktojë nëse ekziston një justifikim i pranueshëm për të vepruar kështu. (Ref: Para. A34-A35)
17. Në qoftë se kushtet e angazhimit të auditimit ndryshojnë, audituesi dhe drejtimi bien dakord mbi kushtet e reja të angazhimit nëpërmjet një letre angazhimi apo formë tjetër të përshtatshme marrëveshjeje të shkruar.
18. Nëse audituesi nuk bie dakord për një ndryshim të kushteve të angazhimit të auditimit dhe nuk lejohet nga drejtimi për të vazhduar auditimin fillestar, audituesi duhet të:
 - (a) Tërhiqet nga angazhimi i auditimit aty ku është e mundur në bazë të ligjeve ose rregulloreve të zbatueshme; dhe
 - (b) Përcaktojë nëse ka ndonjë detyrim kontraktual apo të ndonjë forme tjetër, për të raportuar këto rrethana ndaj palëve të tjera, të tillë si personat e ngarkuar me qeverisjen, pronarët apo entet rregullatore.

Konsiderata Shtesë në Pranimin e Angazhimit

Standardet e Raportimit Financiar të Plotësuar nga Ligji apo Rregulloret

19. Në qoftë se standardeve të raportimit financiar, të përcaktuara nga një organizatë e autorizuar ose e pranuar për vendosjen e standardeve, u shtohen ligje apo rregullore, audituesi duhet të përcaktojë nëse ka ndonjë konflikt mes standardeve të raportimit financiar dhe kërkesave shtesë. Në qoftë se konflikte të tilla ekzistojnë, audituesi duhet të diskutojë me drejtimin natyrën e kërkesave shtesë dhe të bjerë dakord nëse:

- (a) Kërkesat shtesë mund të plotësohen përmes shënimeve shpjeguese shtesë në pasqyrat financiare; ose
- (b) Përshkrimi i kuadrit të raportimit financiar në pasqyrat financiare mund të ndryshohet në përputhje me rrethanat.

Nëse asnjë nga veprimet e mësipërme s'është i mundur, audituesi duhet të përcaktojë nëse është e nevojshme për të modifikuar opinionin e audituesit në pajtueshmëri me SNA 705.³ (Ref:Para. A36)

Kuadri i Raportimit Financiar i përcaktuar me Ligj ose Rregullore - Çështje të tjera që ndikojnë në Pranimin e Angazhimit

20. Nëse audituesi konstaton se kuadri i raportimit financiar i përshkruar me ligj ose rregullore do të ishte i papranueshëm, por duke qenë se është i parashikuar me ligj ose rregullore, audituesi duhet ta pranojë angazhimin e auditimit vetëm nëse kushtet e mëposhtme janë të pranishme: (Ref:Para. A37)

- (a) Drejtimi pranon të japë informacion shtesë në pasqyrat financiare për të shmangur ndonjë keqkuptim lidhur me to; dhe
- (b) Është pranuar në kushtet e angazhimit të auditimit që:
 - i. Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare do të përfshijë një paragraf që Thekson Çështjen, i cili tërheq vëmendjen e përdoruesve mbi shënimet shpjeguese shtesë, në pajtueshmëri me SNA 706 (i rishikuar);⁴ dhe
 - ii. Opinioni i audituesit mbi pasqyrat financiare nuk do të përfshijë fraza të tilla si "paraqet në mënyrë të drejtë, në të gjitha aspektet materiale,"

³SNA705, *Modifikimet e Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

⁴SNA 706 (i rishikuar), *Paragrafi i Theksimit të Çështjes dhe Paragrafët e Çështjeve të Tjera në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

- ose "japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë" në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, përveç rasteve kur audituesit i kërkohet me ligj ose rregullore për të shprehur opinionin e audituesit mbi pasqyrat financiare duke përdorur fraza të tilla.
21. Në qoftë se kushtet e përshkruara në paragrafin 19 nuk janë të pranishme dhe është e nevojshme me ligj ose rregullore që audituesi të ndërmarrë angazhimin e auditimit, audituesi duhet të:
- a) Vlerësojë efektin çorientues të pasqyrave financiare mbi raportin e audituesit; dhe
 - b) Përfshijë referencat e përshtatshme për këtë çështje në kushtet e angazhimit të auditimit.

Raporti i Audituesit i Përcaktuar me Ligj ose Rregullore

22. Në disa raste, ligji apo rregulloret e juridiksionit përkatës përshkruan formatin apo tekstin e raportit të audituesit në një formë ose në kushte që janë dukshëm të ndryshme nga kërkesat e SNA-ve. Në këto rrethana, audituesi duhet të vlerësojë:
- (a) Nëse përdoruesit mund të keqkuptojnë sigurinë e marrë nga auditimi i pasqyrave financiare dhe, nëse po,
 - (b) Nëse shpjegime shtesë në raportin e audituesit mund të zvogëlojnë mundësinë për keqkuptime të mundshme.⁵

Nëse audituesi konkludon që shpjegimet shtesë në raportin e audituesit nuk mund të zvogëlojnë mundësinë për keqkuptime të mundshme, audituesi nuk duhet të pranojë angazhimin e auditimit, përveç nëse kërkohet me ligj ose rregullore për ta bërë këtë. Një auditim i kryer në pajtim me këto ligje ose rregullore nuk është në përputhje me SNA-të. Prandaj, audituesi nuk duhet të përfshijë asnjë referencë në raportin e audituesit që auditimi është kryer në përputhje me SNA-të.⁶(Ref: Para. A38-A39)

⁵SNA706 (i rishikuar)

⁶Shiko gjithashtu SNA700 (i rishikuar), *Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*, paragrafi 43.

Zbatimi dhe Materiale të tjera Shpjeguese

Objektii këtij SNA-je(Ref: Para. 1)

A1. Angazhimet e dhënies së sigurisë, të cilat përfshijnë angazhimet e auditimit, mund të pranohen vetëm kur profesionisti mendon se kërkesat përkatëse etike të tilla si pavarësia dhe kompetenca profesionale do të mund të plotësohen dhe kur angazhimi paraqet disa karakteristika të caktuara.⁷ Përgjegjësitë e audituesit në respektimin e kërkesave etike në kontekstin e pranimit të një angazhimi auditimi për atë sa ato janë nën kontrollin e audituesit trajtohen në SNA 220.⁸ Ky SNA merret me ato çështje (apo parakushte) që janë në kontrollin e entitetit dhe mbi të cilat është e nevojshme të bihet dakort mes audituesit dhe drejtimit të entitetit.

Parakushtet për një Auditim

Kuadri i raportimit financiar (Ref:Para 6 (a))

- A2. Një kusht për pranimin e një angazhimi për dhënien e sigurisë është që kriteret e përmendura në përkufizimin e një angazhimi të dhënies së sigurisë janë të përshtatshme dhe në dispozicion për përdoruesit e synuar.⁹ Kriteret janë standardet që përdoren për të vlerësuar apo për të matur çështjen kryesore, duke përfshirë, sipas rastit, standardet për prezantim dhe paraqitje. Kriteret e përshtatshme bëjnë të mundur një vlerësim apo matje të arsyeshme dhe të qëndrueshme të një çështjeje brenda kontekstit të gjykimit profesional. Për qëllime të SNA-ve, kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar parashikon kriteret që audituesi përdor për auditimin e pasqyrave financiare, duke përfshirë paraqitjen e tyre të drejtë kur kjo është e nevojshme.
- A3. Pa një kuadër të pranueshëm të raportimit financiar, drejtimi nuk ka një bazë të përshtatshme për përgatitjen e pasqyrave financiare dhe audituesi nuk ka kriteret të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare. Në shumë raste audituesi mund të supozojë se kuadri i raportimit financiar në fuqi është i pranueshëm, siç përkthehet në paragrafët A8-A9.

⁷Kuadri Ndërkombëtar për Angazhimet e Dhënies së Sigurisë, paragrafi 17.

⁸SNA220, paragrafët 9-11.

⁹Kuadri Ndërkombëtar për Angazhimet e Dhënies së Sigurisë, paragrafi 17(b)(iii).

Përcaktimi i Pranueshmërisë së Kuadrit të Raportimit Financiar

A4. Faktorët që janë të nevojshëm në përcaktimin e audituesit në lidhje me pranueshmërinë e kuadrit të raportimit financiar që duhet të zbatohet në përgatitjen e pasqyrave financiare përfshijnë:

- Natyrën e entitetit (për shembull, nëse ajo është një sipërmarrje biznesi, entitet i sektorit publik apo një organizatë jo-fitimprurëse);
- Qëllimi i pasqyrave financiare (për shembull, nëse ato janë përgatitur për të përmbushur nevojat për informacion financiar të një game të gjerë përdoruesish apo nevojat për informacion financiar të përdoruesve të veçantë);
- Natyra e pasqyrave financiare (për shembull, nëse pasqyrat financiare janë një grup i plotë pasqyrash financiare apo një pasqyrë financiare e vetme); dhe
- Nëse ligji ose rregulloret përcaktojnë kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

A5. Shumë përdorues të pasqyrave financiare nuk janë në pozitë për të kërkuar pasqyra financiare të përshtatura për të përmbushur nevojat e tyre specifike për informacion. Ndërkohëqë nuk mund të plotësohen të gjitha nevojat për informacion të përdoruesve të veçantë, ka nevoja për informacion financiar që janë të përbashkëta për një gamë të gjerë përdoruesish. Pasqyrat financiare të përgatitura në përputhje me një kuadër të raportimit financiar që synon të përmbushë nevojat e përbashkëta për informacion financiar të një game të gjerë përdoruesish janë të referuara si pasqyra financiare për qëllime të përgjithshme.

A6. Në disa raste, pasqyrat financiare do të përgatiten në përputhje me një kuadër raportimi financiar që synon të përmbushë nevojat për informacion financiar të përdoruesve të veçantë. Këto pasqyra financiare janë të referuara si pasqyra financiare me qëllim të posaçëm. Në këto rrethana, nevojat e përdoruesve për informacionin financiar do të përcaktojnë kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar. SNA 800 diskuton pranueshmërinë e kuadrit të raportimit financiar që synon përmbushjen e nevojave për informacion financiar të përdoruesve të veçantë.¹⁰

A7. Pasi pranohet angazhimi i auditimit, mund të ndeshen mangësi të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar që tregojnë se ky kuadër nuk është i pranueshëm. Kur përdorimi i atij kuadri është i përcaktuar me ligj apo

¹⁰SNA 800 (i rishikuar), *Konsiderata të Veçanta – Auditimi i Pasqyrave Financiare Përgatitura në Përputhje me një Kuadër të Veçantë*, paragrafi 8.

rregullore, zbatohen kërkesat e paragrafëve 19-20. Kur përdorimi i këtij kuadri nuk është i parashikuar me ligj ose rregullore, drejtimi mund të vendosë për të miratuar një kuadër tjetër që është i pranueshëm. Kur drejtimi e bën këtë, siç kërkohet nga paragrafi 16, vendosen kushte të reja të angazhimit të auditimit për të pasqyruar ndryshimin në kuadër, pasi kushtet e pranuar më parë nuk do të jenë më të sakta.

Kuadrot për qëllime të përgjithshme

A8. Aktualisht, nuk ka bazë objektive dhe autoritare të njohur globalisht për të gjykuar pranueshmërinë e kadrove për qëllime të përgjithshme. Në mungesë të një baze të tillë, standardet e raportimit financiar të vendosura nga organizatat që janë të autorizuar ose të njohura për të shpallur standarde të cilat përdoren nga disa lloje të caktuara entitetesh supozohet të jenë të pranueshme për pasqyrat financiare për qëllime të përgjithshme të përgatitura nga entitete të tilla, me kusht që organizatat të ndjekin një proces të vendosur dhe transparent që përfshin reflektimin dhe marrjen në konsideratë të pikëpamjeve të një game të gjerë palësh të interesuara.

Shembuj të këtyre standardeve të raportimit financiar përfshijnë:

- Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF) të shpallura nga Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit;
- Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit të Sektorit Publik (SNKSP) të shpallura nga Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit për Sektorin Publik; dhe
- Parimet e Kontabilitetit shpallur nga një organizatë e autorizuar ose e njohur në vendosjen e standardeve në një juridiksion të veçantë, me kusht që organizata të ndjekë një proces themelimi transparent që përfshin pasqyrimin dhe marrjen në konsideratë të pikëpamjeve të një game të gjerë palësh të interesuara.

Këto standarde të raportimit financiar janë identifikuar shpesh si kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar sipas ligjeve ose rregulloreve që rregullojnë përgatitjen e pasqyrave financiare me qëllim të përgjithshëm.

Kuadrot e raportimit financiar të parashikuar me ligj ose rregullore

A9. Në përputhje me paragrafin 6 (a), është e nevojshme që audituesi të përcaktojë nëse kuadri i raportimit financiar, që zbatohet në përgatitjen e pasqyrave financiare, është i pranueshëm. Në disa juridiksione, ligji ose rregulloret mund të sugjerojnë kuadrin e raportimit financiar që do të përdoret në përgatitjen e pasqyrave financiare me qëllim të përgjithshëm për lloje të caktuara

entitetesh. Në mungesë të të dhënave që tregojnë të kundërtën, një kuadër i tillë raportimi financiar, supozohet si i përshtatshëm për pasqyra financiare me qëllim të përgjithshëm të përgatitura nga këto entitete. Në rast se kuadri nuk konsiderohet të jetë i pranueshëm, do të zbatohen paragrafët 19-20.

Juridiksione që nuk kanë organizata të përcaktimit të standardeve apo kuadër të sugjeruar të raportimit financiar

A10. Nëse një njësi ekonomike është e regjistruar apo vepron në një juridiksion që nuk ka një organizatë të autorizuar ose të njohur për vendosjen e standardeve, apo ku përdorimi i kuadrit të raportimit financiar nuk është i parashikuar me ligj ose rregullore, drejtimi identifikon një kuadër të raportimit financiar për të zbatuar në përgatitjen e pasqyrave financiare. Shtojca 2 përmban udhëzime për përcaktimin e pranueshmërisë së kuadrit të raportimit financiar në rrethana të tilla.

Marrëveshje të Përgjegjësive të Drejtimit (Ref: Para. 6(b))

A11. Auditimi në përputhje me SNA-të kryhet duke u bazuar në parakushtin që drejtimi ka pranuar dhe kupton përgjegjësitë e përcaktuara në paragrafin 6(b).¹¹ Në disa juridiksione, përgjegjësi të tilla mund të jenë të përcaktuara në ligj ose rregullore. Në të tjera, mund të ketë pak ose aspak përkufizime ligjore apo rregullatore të këtyre përgjegjësive. SNA-të nuk mbivendosen ndaj ligjit ose rregulloreve në çështje të tilla. Megjithatë, koncepti i një auditimi të pavarur kërkon që roli i audituesit të mos përfshijë mbajtjen e përgjegjësisë për përgatitjen e pasqyrave financiare apo kontrollet e brendshme përkatëse të entitetit dhe që audituesi ka një pritshmëri të arsyeshme për marrjen e informacionit të nevojshëm për auditimin (përfshirë informacionin e siguruar nga jashtë librave kontabël të përgjithshëm dhe ndihmës) për atë kohë sa drejtimi është në gjendje ta ofrojë ose sigurojë atë. Për këtë arsye, parakushti është thelbësor për kryerjen e një auditimi të pavarur. Për të shmangur keqkuptimet, arrihet një marrëveshje me drejtimin ku ai pranon dhe kupton që ka përgjegjësi të tilla si pjesë e rënies dakord dhe regjistrimit të kushteve të angazhimit të auditimit në paragrafët 9-12.

A12. Mënyra në të cilën përgjegjësitë për raportimin financiar janë të ndara ndërmjet drejtimit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen do të ndryshojë në varësi të burimeve dhe strukturës së entitetit dhe çdo ligji ose rregulloreje përkatëse, dhe roleve përkatëse të drejtimit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen brenda entitetit. Në shumicën e rasteve, drejtimi është përgjegjës për ekzekutimin ndërsa personat e ngarkuar me qeverisjen për mbikëqyrjen e drejtimit. Në disa raste, personat e ngarkuar me qeverisjen do të kenë, apo do të marrin, përgjegjësinë për të miratuar pasqyrat financiare apo për të monitoruar kontrollet e brendshme të entitetit në lidhje me raportimin

¹¹SNA200, paragrafi A4.

financiar. Në entitete të mëdha apo ato publike, një nën grup i personave të ngarkuar me qeverisjen, si për shembull komiteti i auditimit, mund të jetë i ngarkuar me mbikëqyrjen e disa përgjegjësive.

A13. SNA 580 kërkon që audituesi t'i kërkojë drejtimit deklarime me shkrim për faktin që ai (drejtimi) ka përmbushur disa nga përgjegjësitë e tij.¹² Për pasojë, mund të jetë i përshtatshëm ndërgjegjësimi i drejtimit për pritshmërinë e marrjes së këtyre deklarimeve me shkrim, së bashku me deklarimet me shkrim të kërkuara nga SNA-të e tjera dhe, kur është e nevojshme, deklarimeve me shkrim për të mbështetur evidencën tjetër të auditimit që ka të bëjë me pasqyrat financiare ose me një apo më shumë pohime të veçanta në pasqyrat financiare.

A14. Kur drejtimi nuk do të pranojë përgjegjësitë e tij, ose të bjerë dakord për të dhënë deklarimet me shkrim, audituesi nuk do të jetë në gjendje të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme.¹³ Në rrethana të tilla, nuk do ishte e përshtatshme për audituesin që të pranojë angazhimin e auditimit, përveç rastit kur kjo i kërkohej audituesit nga ndonjë ligj ose rregullore. Në rastet kur audituesi kërkohej të pranojë angazhimin e auditimit, audituesit mund t'i lindë nevojat që t'i shpjegojë drejtimit rëndësinë e këtyre çështjeve, si dhe implikimet në raportin e audituesit.

Përgatitja e Pasqyrave Financiare (Ref:Para. 6(b)(i))

A15. Shumica e kuadrove të raportimit financiar përfshijnë kërkesa në lidhje me paraqitjen e pasqyrave financiare; për kuadro të tillë, *përgatitja* e pasqyrave financiare në përputhje me kuadrin e raportimit financiar përfshin *paraqitjen*. Në rastin e një kuadri të paraqitje së drejtë rëndësia e objektivit të raportimit për paraqitjen e drejtë është e tillë që parakushti i rënë dakord me drejtimin përfshin referim të veçantë ndaj paraqitjes së drejtë, ose ndaj përgjegjësisë për të siguruar që pasqyrat financiare do të "japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë" në përputhje me kuadrin e raportimit financiar.

Kontrolli i Brendshëm (Ref:Para. 6(b)(ii))

A16. Drejtimi mban kontrole të brendshme të tilla që ai i ka përcaktuar si të nevojshme për të mundësuar përgatitjen e pasqyrave financiare pa anomali materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimit. Kontrolli i brendshëm, pavarësisht efektivitetit, mund t'i sigurojë një entiteti vetëm siguri të arsyeshme në lidhje me arritjen e objektivave të raportimit financiar në sajë të kufizimeve të pashmangshme të kontroleve të brendshme.¹⁴

¹²SNA580, *Deklarimet me Shkrim*, paragrafët 10-11.

¹³SNA580, paragrafi A26.

¹⁴SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale Nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të Tij*, paragrafi A54.

A17. Një auditim i pavarur i kryer sipas SNA-ve nuk është një zëvendësues për mbajtjen e kontrollit të brendshëm të nevojshëm për përgatitjen e pasqyrave financiare nga drejtimi. Për këtë arsye, audituesi ti kërkohet që të marrë aprovim nga drejtimi që ai pranon dhe kupton përgjegjësinë e tij për kontrollin e brendshëm. Megjithatë, marrëveshja e kërkuar nga paragrafi 6(b)(ii) nuk nën kupton që audituesi do të gjejë që kontrolli i brendshëm që mbahet nga drejtimi ka arritur objektivin e tij apo është pa mangësi.

A18. Është detyrë e drejtimit për të përcaktuar se çfarë kontrolli i brendshëm është i nevojshëm për të mundësuar përgatitjen e pasqyrave financiare. Termi "kontrolli brendshëm" përfshin një gamë të gjerë aktiviteteve brenda komponentësh që mund të përshkruhen si mjedisi i kontrollit; procesi i vlerësimit të rrezikut të entitetit; sistemi i informacionit, duke përfshirë edhe proceset përkatëse të biznesit që kanë të bëjnë me raportimin financiar dhe komunikimin; veprimtaritë e kontrollit; dhe monitorimin e kontrolleve. Megjithatë, kjo ndarje, nuk pasqyron domosdoshmërisht se si një entitet i veçantë mund të projektojë, zbatojë dhe mbajë kontrollin e brendshëm, ose se si ai mund të klasifikojë ndonjë komponent të veçantë.¹⁵ Kontrolli i brendshëm i një entiteti (veçanërisht, librat dhe regjistrimet kontabël, apo sistemet e kontabilitetit) do të reflektojnë nevojat e drejtimit, kompleksitetin e biznesit, natyrën e rreziqeve me të cilat përballet entiteti, dhe ligjet ose rregulloret përkatëse.

A19. Në disa juridiksione, ligjore rregulloret mund ti referohen përgjegjësisë së drejtimit për përshtatshmërinë e librave dhe regjistrimeve kontabël, ose sistemeve të kontabilitetit. Në disa raste, praktika e përgjithshme mund të supozojë një dallim midis librave dhe regjistrimeve kontabël apo sistemeve të kontabilitetit nga njëra anë dhe kontrollit ose kontrolleve të brendshme nga ana tjetër. Duke qënë se librat dhe regjistrimet kontabël, ose sistemet e kontabilitetit, janë pjesë përbërëse e kontrollit të brendshëm siç përcaktohet në paragrafin A18, një përcaktim i tillë nuk bëhet në paragrafin 6 (b)(ii) lidhur me përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit. Për të shmangur keqkuptimet, mund të jetë e përshtatshme që audituesi t'i shpjegojë drejtimit qëllimin e kësaj përgjegjësie.

Informacion shtesë (Ref: Para. 6(b)(iii)b)

A20. Informacioni shtesë që audituesi mund të kërkojë nga drejtimi për qëllime të auditimit, mund të përfshijë, kur kjo është e zbatueshme, çështjet që lidhen me informacionet e tjera sipas SNA 720 (i rishikuar). Kur audituesi parashikon të sigurojë informacione të tjera pas datës së raportit të audituesit, kushtet e angazhimit të auditimit mund të parashikojnë edhe përgjegjësitë e audituesit në lidhje me këto informacione të tjera, përfshirë kur është rasti, veprimet që

¹⁵SNA 315 (i rishikuar), paragrafi A59 dhe Shtojca 1.

mund të jenë të përshtatshme ose të nevojshme, nëse audituesi arrin në përfundimin se ekziston një anomali materiale në informacionet e tjera, të marra pas datës së raportit të audituesit.

Konsideratat në Lidhje me Entitetet e Vogla (Ref: Para. 6(b))

A21. Një nga qëllimet për rënien dakord lidhur me kushtet e angazhimit të auditimit është shmangia e keqkuptimeve mbi përgjegjësitë respektivisht të drejtimit dhe audituesit. Për shembull, kur një palë e tretë ka asistuar në përgatitjen e pasqyrave financiare, mund të jetë e nevojshme që t'i kujtohet drejtimit se përgatitja e pasqyrave financiare në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar mbetet përgjegjësi e tij.

Marrëveshja mbi Kushtet e Angazhimit të Auditimit

Rënia Dakord me Kushtet e Angazhimit të Auditimit (Ref: Para. 9)

A22. Rolet e drejtimit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen në rënien dakord me kushtet e angazhimit të auditimit për entitetin varet nga struktura qeverisëse e entitetit dhe ligjet ose rregulloret përkatëse.

*Letra e Angazhimittë Auditimit ose Forma të Tjera Marrëveshjeje të Shkruar*¹⁶ (Ref: Para. 10-11)

A23. Është në interes si të entitetit ashtu edhe të audituesit që audituesi të dërgojë një letër angazhimi të auditimit para fillimit të auditimit për të ndihmuar në shmangien e keqkuptimeve në lidhje me auditimin. Megjithatë, në disa vende, objektivi dhe qëllimi i një auditimi dhe përgjegjësitë e drejtimit dhe ato të audituesit përcaktohen mjaftueshëm me ligj, që do të thotë që ato rekomandojnë çështjet që përshkruhen në paragrafin 10. Megjithëse në këto rrethana paragrafi 11 e lejon audituesin që të përfshijë në letrën e angazhimit vetëm referencë ndaj faktit që ligji apo rregulloret përkatëse janë zbatuar dhe që drejtimi pranon dhe kupton përgjegjësitë e tij ashtu siç përcaktohen në paragrafin 6(b), audituesi mundet megjithatë të konsiderojë të përshtatshme që të përfshijë në një letër angazhimi çështjet e përshkruara në paragrafin 10 për qëllime të informimit të drejtimit.

Forma dhe Përmbajtja e Letrës së Angazhimit të Auditimit

A24. Forma dhe përmbajtja e letrës së angazhimit të auditimit mund të ndryshojë për çdo entitet. Informacioni i përfshirë në letrën e angazhimit të auditimit mbi përgjegjësitë e audituesit mund të bazohet tek SNA 200.¹⁷ Paragrafët 6(b)

¹⁶Në paragrafët që vijojnë, çdo referencë ndaj një letrë angazhimi auditimi duhet të merret si një referencë për një letër angazhimi auditimi apo formë tjetër e përshtatshme marrëveshjeje me shkrim.

¹⁷SNA 200, paragrafët 3-9.

dhe 12 të këtij SNA-je merren me përshkrimin e përgjegjësisë të drejtimit. Përveç përfshirjes së çështjeve të kërkuara nga paragrafi 10, një letër angazhimi auditimi mund t'i referohet, për shembull:

- Shtjellimit të qëllimit të auditimit, duke përfshirë referencat ndaj legjislacionit të zbatueshëm, rregulloreve, SNA-ve dhe prononcimeve etike dhe të tjera të organizmave profesionale tek të cilat aderon audituesi.
- Formës së çdo komunikimi tjetër të rezultateve të angazhimit të auditimit.
- Kërkesave për audituesin për të komunikuar çështjet kryesore të auditimit në raportin e audituesit në pajtim me SNA 701.¹⁸
- Faktit që për shkak të kufizimeve të qenësishme të një auditimi, së bashku me kufizimet e qenësishme të kontrollit të brendshëm, ekziston rreziku i pashmangshëm se disa anomali të rëndësishme nuk do të mund të zbulohen, edhe pse auditimi është planifikuar si duhet dhe kryer në përputhje me SNA-të.
- Përgatitjeve në lidhje me planifikimin dhe kryerjen e auditimit, përfshirë përbërjen e grupit të auditimit.
- Pritshmërisë se drejtimi do të sigurojë daklaratat me shkrim. (shiko gjithashtu paragrafin A13).
- Pritshmërisë që drejtimi do t'i japë audituesit akses tek të gjithë informacionet për të cilat ka dijeni se janë të lidhura me përgatitjen e pasqyrave financiare, përfshirë pritshmërinë që drejtimi do të japë akses edhe tek informacionet që lidhen me informacionet shpjeguese.
- Marrëveshjen që drejtimi të vërë në dispozicion të audituesit pasqyrat financiare paraprake dhe përfshirë të gjithë informacionet e tjera që lidhen me përgatitjen e tyre, pavarësisht nëse janë marrë nga brenda ose jashtë librave kontabël të përgjithshëm dhe ndihmës (përfshirë të gjitha informacionet që lidhen me përgatitjen e informacioneve shpjeguese), dhe informacionet e tjera¹⁹, nëse ka të tilla, në kohën e duhur me qëllim që të bëhet e mundur që audituesi të përfundojë auditimin në përputhje me afatet kohore të propozuara.
- Marrëveshjes që drejtimi të informojë audituesin për fakte që mund të ndikojnë pasqyrat financiare, për të cilat drejtimi mund të jetë i

¹⁸ SNA 701, *Komunikimi I Çështjeve Kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit të Pavarur*

¹⁹ Sikurse përkufizohet në SNA 720 (I rishikuar), *Përgjegjësitë e Audituesit në lidhje me informacionet e tjera*

vetëdijshëm gjatë periudhës nga data e raportit të audituesit deri në datën që pasqyrat financiare publikohen.

- Bazës mbi të cilën llogaritentarifat dhe çdo marrëveshje faturimi.
- Një kërkesë për drejtimin që të konfirmojë marrjen e letrës së angazhimit të auditimit dhe të bjerë dakord për kushtet e angazhimit të përshkruara në të.

A25. Kur audituesi nuk është i detyruar të komunikojë çështjet kryesore të auditimit, mund të jetë e dobishme që ai t'ju referohet kushteve të angazhimit të auditimit, lidhur me mundësinë e komunikimit të çështjeve kryesore të auditimit në raportin e audituesit, dhe në disa juridiksione, mund të jetë e nevojshme që audituesi të përfshijë edhe një referencë për këtë mundësi, për të patur mundësinë që të veprojë në këtë mënyrë.

A26. Kur është e përshtatshme, pikat e mëposhtme mund të përfshihen gjithashtu në letrën e angazhimit të auditimit:

- Marrëveshjet në lidhje me përfshirjen e audituesve dhe ekspertëve të tjerë në disa aspekte të auditimit.
- Marrëveshjet në lidhje me përfshirjen e audituesve të brendshëm dhe stafit tjetër të entitetit.
- Marrëveshjet me audituesin e mëparshëm, nëse ka, në rastin e një auditimi fillestar.
- Një referencë dhe përshkrim të përgjegjësjësive të audituesit sipas ligjit, rregullave dhe kërkesave përkatëse etike, që trajtojnë raportimin e papajtueshmërisë së identifikuar ose të dyshuar me ligjin dhe rregullat tek një autoritet i duhur jashtë entitetit.
- Ndonjë kufizim i përgjegjësisë së audituesit kur ekziston një mundësi e tillë.
- Një referencë për ndonjë marrëveshje të mëtejshme midis audituesit dhe entitetit.
- Ndonjë detyrim për të dhënë fletët e punës së auditimit palëve tjetra.

Një shembull i një letrë angazhimi auditimi jepet në Shtojcën 1.

Auditimet e Entiteteve të Kontrolluara

A27. Kur audituesi i një entiteti mëmë është edhe audituesi i një entiteti të kontrolluar, faktorët që mund të ndikojnë në vendimin nëse do të dërgohet një letër e veçantë angazhimi auditimi për entitetin e kontrolluar përfshijnë:

- Kush e emëron audituesin e entitetit të kontrolluar;
- Nëse një raport i veçantë audituesi do të lëshohet për entitetin e kontrolluar;
- Kërkesat ligjore në lidhje me emërimet e auditimit;
- Shkalla e pronësisë nga mëma; dhe
- Shkalla e pavarësisë së drejtimit të entitetit të kontrolluar nga entiteti mëmë.

Përgjegjësitë e Drejtimit të Përcaktuara me Ligj ose Rregullore (Ref: Para. 11-12)

A28. Nëse, në rrethanat e përshkruara në paragrafët A22 dhe A27, audituesi arrin në përfundimin se nuk është e nevojshme të përfshihen disa kushte të caktuara të angazhimit të auditimit në një letër angazhimi auditimi, audituesi është ende i detyruar nga paragrafi 11 të kërkojë marrëveshjen me shkrim nga drejtimi ku ky i fundit pranon dhe kupton përgjegjësitë e përcaktuara në paragrafin 6(b). Megjithatë, në përputhje me paragrafin 12, një marrëveshje e tillë me shkrim mund të përdorë formulimin e ligjit ose rregullores nëse një ligj apo rregullore e tillë përcakton përgjegjësitë për drejtimin që kanë efekt ekuivalent me ato të përshkruara në paragrafin 6(b). Profesionit kontabël, hartuesi i standardeve të auditimit, ose rregullatori i auditimit në një juridiksion mund të ketë dhënë udhëzime nëse përshkrimi në ligj apo rregullore është ekuivalent.

Konsiderata të veçanta për entitetete sektorit publik

A29. Ligje ose rregullore që drejtojnë veprimtarinë e auditimeve në sektorin publik urdhërojnë në përgjithësi emërimin e një audituesi të sektorit publik dhe përcaktojnë zakonisht përgjegjësitë dhe kompetencat e tij, duke përfshirë të drejtën për të patur hyrje në të dhënat dhe informacione të tjeratë entitetit. Kur ligji ose rregullorja përshkruan në detaje të mjaftueshme kushtet e angazhimit të auditimit, audituesi i sektorit publik mundet megjithatë të marrë në konsideratë se ka përfitime në lëshimin e një letre angazhimi më të plotë se ajo që lejohet nga paragrafi 11.

Auditimet e Njëpasnjëshme (Ref: Para. 13)

A30. Audituesi mund të vendosë të mos dërgojë një letër të re angazhimit auditimi apo marrëveshje të tjera me shkrim çdo periudhë. Megjithatë, faktorët e mëposhtëm mund të bëjnë të nevojshme që të rishikohen kushtet e angazhimit të auditimit apo që të rikujtohet entiteti për kushtet ekzistuese:

- Çdo tregues që entiteti nuk kupton objektivin dhe qëllimin e auditimit.
- Çdo kusht i rishikuar apo i veçantë i angazhimit të auditimit.
- Një ndryshim i kohëve të fundit në drejtimin e lartë.
- Një ndryshim i rëndësishëm në pronësi.
- Një ndryshim i rëndësishëm në natyrën ose madhësinë e biznesit të entitetit.
- Një ndryshim në kërkesat ligjore ose rregullatore.
- Një ndryshim në kuadrin e raportimit financiar i zbatuar nëpërgatitjen e pasqyrave financiare.
- Një ndryshim në kërkesat e tjera të raportimit.

Pranimi i një ndryshimi në kushtet e angazhimit të auditimit

Kërkesë për të ndryshuar kushtet e angazhimit të auditimit (Ref: Para. 14)

A31. Një kërkesë nga ana e entitetit që audituesi të ndryshojë kushtet e angazhimit të auditimit mund të vijë si pasojë e një ndryshimi në rrethanat që ndikojnë në nevojën për shërbimin, një keqkuptim në lidhje me natyrën e auditimit të kërkuar fillimisht ose një kufizim në qëllimin e angazhimit të auditimit, qoftë ky i imponuar nga drejtimi apo i shkaktuar nga rrethana të tjera. Audituesi, siç kërkohet nga paragrafi 14, merr në konsideratë justifikimin e dhënë për kërkesën, dhe në veçanti pasojat e një kufizimi në qëllimin e angazhimit të auditimit.

A32. Një ndryshim në rrethana që ndikon kërkesat e entitetit ose një keqkuptim në lidhje me natyrën e shërbimit të kërkuar fillimisht mund të konsiderohet si një bazë e arsyeshme për të kërkuar një ndryshim në angazhimin e auditimit.

A33. Në të kundërt, një ndryshim nuk mund të konsiderohet i arsyeshëm nëse duket që ndryshimi është i lidhur me informacion të pasaktë, jo të plotë ose ndryshe të pakënaqshëm. Një shembull mund të jetë rasti kur audituesi nuk mund të

mbledhë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme në lidhje me llogaritë e arkëtueshme dhe entiteti kërkon që angazhimi i auditimit të ndryshohet në një angazhim rishikimi për të shmangur një opinion me rezervë ose refuzim të dhënies së opinionit.

Kërkesë për të Ndryshuar në një Rishikim ose në një Shërbim të Lidhur
(Ref: Para.15)

A34. Para rënies dakord për të ndryshuar një angazhim auditimi në njëri shikim apo shërbim të lidhur, një auditues i cili ishte i angazhuar për të kryer auditimin në përputhje me SNA-të duhet të vlerësojë, përveç çështjeve të përmendura në paragrafët A29-A31 më sipër, çdo pasojë ligjore ose kontraktuale që sjell ky ndryshim.

A35. Nëse audituesi arrin në përfundimin se ka një justifikim të arsyeshëm për të ndryshuar angazhimin e auditimit në një rishikim apo shërbim të lidhur, puna e auditimit e kryer deri në datën e ndryshimit mund të jetë e nevojshme për angazhimin e ndryshuar; megjithatë, puna që kërkohet të kryhet dhe raporti që do të lëshohet do të jenë ata që janë të përshtatshëm me angazhimin e rishikuar. Në mënyrë që të shmanget paqartësia e lexuesit, raporti mbi shërbimin e lidhur nuk do të përfshijë referencë të:

- (a) Angazhimit origjinal të auditimit; ose
- (b) Çdo procedurë që mund të jetë kryer në angazhimin origjinal të auditimit, përveç rastit kur angazhimi i auditimit është ndryshuar në një angazhim me procedura të rena dakord dhe si rrjedhim referimi në procedurat e kryera është pjesë normale e raportit.

Konsiderata Shtesë në Pranimin e Angazhimit

Standarde Ndërkombëtare të Raportimit Financiar të Plotësuaranga Ligji apo Rregulloret (Ref:Para. 18)

A36. Në disa juridiksione, ligjet apo rregulloret mund të plotësojnë standardet e raportimit financiar të vendosura nga një organizatë e autorizuar ose e njohur për hartimin dhe vendosjen e standardeve, me kërkesa shtesë në lidhje me përgatitjen e pasqyrave financiare. Në këto juridiksione, kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar për qëllime të zbatimit të SNA-ve përfshinë bashku kuadrin e raportimit financiar dhe kërkesa të tilla shtesë me kusht që ato të mos jenë në kundërshtim me kuadrin e identifikuar të raportimit financiar. Ky, për shembull, mund të jetë rasti kur ligji ose rregulloret përshkruajnë paraqitje përveç atyre që kërkohen nga standardet e raportimit financiar ose kur ato

kufizojnë gamën e zgjedhjeve të pranueshme që mund të bëhen brenda standardeve të raportimit financiar.²⁰

Kuadri i Raportimit Financiar i Përcaktuar me Ligj ose Rregullore-Çështje të Tjera që Ndikojnë Pranimin (Ref: Para. 19)

A37. Ligji apo rregulloret mund të përshkruajnë që formulimi i opinionit të audituesit të përdorë frazat "paraqesin në mënyrë të drejtë, në të gjitha aspektet materiale" ose "japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë "në rastin kur audituesi arrin në përfundimin që kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar i përcaktuar me ligj ose rregullore do të kishte qenë përndryshe i papranueshëm. Në këtë rast, kushtet e formulimit të paracaktuar të raportit të audituesit janë shumë të ndryshme nga kërkesat e SNA-ve (shiko paragrafin 21).

Raporti i Audituesit i Përcaktuar me Ligj ose Rregullore (Ref:Para. 21)

A38. SNA-të kërkojnë që audituesi të mos deklarojë pajtim me SNA-të derisa audituesi të jetë në pajtim me të gjitha SNA-të e zbatuara për auditimin.²¹ Kur ligji ose rregulloret përcaktojnë paraqitjen ose formulimin e raportit të audituesit në një formë ose me kushte që janë shumë të ndryshme nga kërkesat e SNA-ve dhe audituesi arrin në përfundimin se keqkuptimet e mundshme nuk mund të zvogëlohen nëpërmjet shpjegimeve shtesë në raportin e audituesit, audituesi mund të marrë në konsideratë, të përfshijë në raportin e audituesit një deklaratë se auditimi nuk është kryer në përputhje me SNA-të. Megjithatë, audituesi është i inkurajuar të zbatojë SNA-të, përfshirë SNA-të që trajtojnë raportin e audituesit, deri në masën që kjo është e zbatueshme, pavarësisht se audituesit nuk i lejohet që të shprehet që auditimi është kryer në pajtim me SNA-të.

Konsiderata e Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A39. Kërkesa të veçanta mund të ekzistojnë në sektorin publik, brenda legjislacionit që udhëheq mandatin e auditimit, për shembull, audituesit mund t'i kërkohej që të raportojë drejtpërdrejt tek një ministër, ligjvënësi ose publiku, nëse entiteti bën përpjekje për të kufizuar qëllimin e auditimit.

²⁰SNA700 (i rishikuar), paragrafi 15, përfshin një kërkesë në lidhje me vlerësimin nëse pasqyrat financiare i referohen ose përshkruajnë në mënyrë të përshtatshme kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

²¹SNA 200, paragrafi 20.

Shembull i një Letre tëAngazhimit tëAuditimit

Në vijim jepet një shembull i një letre të angazhimit të auditimit për një auditim të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithëshme të përgatitura në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar. Kjo letër nuk është detyruese, por ka si qëllim të jetë vetëm një udhëzues që mund të përdoret në lidhje me përcaktimet e përshkruara në këtë SNA. Është e nevojshme që kjo letër të ndryshohet në varësi të kërkesave dhe rrethanave konkrete. Letra është hartuar për t'iu referuar auditimit të pasqyrat financiare për një periudhë të vetme raportimi dhe kërkon përshtatje nëse ka qëllim ose pritjet të zbatohet për auditime të njëpasnjëshme (shiko paragrafin 13 të këtij SNA-je). Mund të jetë e nevojshme që të kërkohej këshillë ligjore nëse një letër e propozuar është e përshtatshme apo jo.

Drejtuar përfaqësues vetë duhur të drejtimit ose personave të ngarkuar me qeverisjen e shoqërisë tregtare ABC:²²

[Objektivi dhe qëllimi i auditimit]

Ju²³ keni kërkuar që ne të auditojmë pasqyrat financiare të shoqërisë tregtare ABC, të cilat përfaqësojnë pasqyrën e pozicionit financiar më datën 31 Dhjetor, 20X1, dhe pasqyrën e të ardhurave gjithëpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet, si dhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme. Kemi kënaqësinë që nëpërmjet kësaj letre t'ju konfirmojmë pranimin dhe marrjen përsipër të këtij angazhimi auditimi.

Objektivi i auditimit është të merret siguria e arsyeshme nëse pasqyrat financiare të marra në tërësi nuk kanë anomali materiale për shkak të mashtrimit ose të gabimit dhe të lëshohet një raport audituesi, që përfaqëson opinionin tonë. Siguria e arsyeshme është një nivel i lartë i sigurisë, por nuk është një garanci që një auditim i kryer sipas standardeve ndërkombëtare të auditimit (SNA), gjithnjë do të zbulojë një anomali materiale kur ajo ekziston. Anomali mund të lindin nga mashtrimi ose gabimi dhe ato konsiderohen materiale, nëse veças ose së bashku me anomali

²²Adresat dhe referencat në letër do të jenë ato që janë të përshtatshme për rrethanat e angazhimit, përfshirë edhe juridiksionin përkatës. Është e rëndësishme t'i referoheni personave të duhur – shiko paragrafin A22

²³Gjatë gjithë kësaj letre, referencat për "ju", "ne", "neve", "menaxhimin", "personat e ngarkuar me qeverisjen" dhe "audituesi" do të përdoren ose të ndryshohen sipas rrethanave.

të tjera, pritet që në mënyrë të arsyeshme të influencojnë vendimet ekonomike të përdoruesve të marra mbi bazën e pasqyrave financiare.

[Përgjegjësitë e audituesit]

Auditimin do ta kryejmë në përputhje me (SNA-të). Këto standarde kërkojnë që ne të respektojmë kërkesat etike. Si pjesë e një auditimi sipas SNA-ve, ne do të ushtrojmë gjykimin profesional dhe do të mbajmë skepticizmin profesional gjatë gjithë auditimit. Ne gjithashtu do të:

- Identifikojmë dhe vlerësojmë rreziqet e anomalisë materiale në pasqyrat financiare, nga mashtrimi apo nga gabimi, do të hartojmë dhe kryejmë procedurat e auditimit që ju përgjigjen këtyre rreziqeve dhe do të sigurojmë evidencën e auditimit, të mjaftueshme dhe të përshtatshme, për të dhënë një bazë për opinionin tonë. Rreziku i mos zbulimit të një anomalie materiale që rrjedh nga mashtrimi është më i lartë se rreziku i një anomalie që rrjedh nga gabimi, pasi mashtrimi mund të përfshijë fshehjen, falsifikimin, mungesat e qëllimshme, keq paraqitjet, ose shmangiet e kontrollit të brendshëm.
- Sigurojmë njohjen për kontrollin e brendshëm që lidhet me auditimin, me qëllim që të hartojmë procedurat e auditimit të përshtatshme për rrethanat, por jo për qëllime të shprehjes së një opinion mbi efektivitetin e kontrollit të brendshëm të entitetit.²⁴ Megjithatë, ne do të komunikojmë me ju me shkrim, për ndonjë mangësi të konsiderueshme në kontrollin e brendshëm që lidhet me auditimin e pasqyrave financiare, të cilat i kemi identifikuar gjatë auditimit.
- Vlerësojmë përshtatshmërinë e politikave kontabël të përdorura dhe arsyeshmërisë së çmuarjeve kontabël, si dhe informacionet përkatëse shpjeguese, të bëra nga drejtimi dhe paraqitjen e përgjithshme të pasqyrave financiare.
- Konkludojmë mbi përshtatshmërinë e përdorimit nga drejtimi të bazës kontabël të vijimësisë dhe, bazuar në evidencën e auditimit të siguar, do të vlerësojmë, nëse ka ndonjë pasiguri materiale për ngjarjet ose kushte, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha në lidhje me aftësitë e shoqërisë tregtare për të vazhduar aktivitetin në vijimësi. Nëse ne arrijmë në përfundimin se ka një pasiguri materiale të madhe, jemi të detyruar të tërheqim vëmendjen në raportin tonë të audituesit për informacionet përkatëse shpjeguese në pasqyrat financiare, ose nëse këto informacione nuk janë të mjaftueshme, për të modifikuar opinionin. Konkluzionet tona bazohen në evidencën e auditimit të siguar deri në datën e raportit të audituesit. Megjithatë, ngjarjet ose kushtet e ardhshme mund të bëjnë që shoqëria të mos e vijojë në vazhdimësi aktivitetin e saj.
- Vlerësojmë paraqitjen e përgjithshme, strukturën dhe përmbajtjen e pasqyrave financiare, përfshirë informacionet shpjeguese dhe, nëse pasqyrat financiare

²⁴Kjo fjali do të modifikohet, sipas rastit, kur audituesika edhe përgjegjësi të lëshojë një opinion mbi efektivitetin e kontrollit të brendshëm në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare.

paraqesin transaksionet dhe ngjarjet bazë në një mënyrë të atillë që arrihet paraqitja e drejtë. Si rrjedhojë e kufizimeve të vetvetishme të një auditimi, së bashku me kufizimet e vetvetishme të kontrollit të brendshëm, ekziston një rrezik i pamënjanueshëm që disa nga anomalitë materiale të mbeten të pazbuluara, edhe pse auditimi është planifikuar sic duhet dhe kryer në përputhje me SNA-të.

[Përgjegjësitë e drejtimit dhe identifikimi i kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar (për qëllime të këtij shembulli supozohet se audituesi nuk ka përcaktuar se ligji ose rregulloret paraqesin këto përgjegjësi në kushte të përshtatshme; përshkrimet në paragrafin 6(b) të kësaj SNA-je përdoren për këtë arsye)].

Auditimi ynë do të kryhet duke u bazuar në faktin që [drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, personat e ngarkuar me qeverisjen]²⁵ pranojnë dhe kuptojnë se ata kanë përgjegjësi:

- (a) Për përgatitjen dhe paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar;²⁶
- (b) Për kontrolle të brendshme të tilla që [drejtimi] i konsideron si të nevojshme për të mundësuar përgatitjen e pasqyrave financiare të cilat nuk përmbajnë anomali materiale, qoftë nga mashtrimi ashtu edhe nga gabimi; dhe
- (c) T'i japin audituesit²⁷:
 - (i) Të drejtën e hyrjes në të gjitha informacionet për të cilat [drejtimi] është në dijeni se janë të nevojshme për përgatitjen e pasqyrave financiare siç janë regjistrimet, dokumentacioni dhe çështje të tjera;
 - (ii) Informacion shtesë, të cilin audituesi mund ta kërkojë nga [drejtimi] për qëllime të auditimit; dhe
 - (iii) Të drejtën e komunikimit pa kufizim me personat brenda entitetit nga të cilët gjykohet e nevojshme për të marrë evidencë auditimi.

Si pjesë përbërëse e procesit të auditimit, ne kërkojmë [nga drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, nga personat engarkuar me qeverisjen] që të marrim prej tij konfirmim e me shkrim lidhur me paraqitjet që do të na bëhen në lidhje me auditimin.

Shpresojmë të kemi bashkëpunim të plotë me stafin tuaj gjatë auditimit tonë.

²⁵Përdorimi i terminologjisë së përshtatshme sipas rrethanave.

²⁶Ose, nëse është e përshtatshme, "Për përgatitjen e pasqyrave financiare që japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar. "

²⁷Për shembuj të çështjeve të tjera që mund të përfshihen, të cilat lidhen me përgjegjësitë e drejtimit shiko paragrafin A23.

[Informacione të tjera të nevojshme]

[Përfshihen informacione shitesë, të tilla si marrëveshjet e honorareve të pagesave, faturimet dhe kushte të tjera specifike, sipas rastit].

[Raportimi]

[Përfshihen referencat e përshtatshme lidhur me formën dhe përmbajtjen e pritshme të raportit të audituesit, përfshirë, nëse është rasti, raportimin mbi informacionet e tjera në pajtim me SNA 720 (i rishikuar)]

Forma dhe përmbajtja e raportit tonë mund të ketë nevojë të ndryshohet në sajë të gjetjeve të auditimit tonë.

Ju lutemi firmoseni dhe na dërgoni kopjen që i bashkëngjitet kësaj letre për të treguar pranimin nga ana juaj, dhe rënien dakord për auditimin e pasqyrave financiare duke përfshirë përgjegjësitë tona reciproke.

XYZ & Co.

Pranuar dhe rënë dakord në emër të Shoqërisë ABC nga

(firmosur)

.....

Emri dhe Titulli

Data

Përcaktimi i Pranueshmërisë së Kuadrove për Qëllime të Përgjithshme

Juridiksionet që Nuk Kanë Organizata të Autorizuara apo të Njohura për Vendorsjen e Standardeve ose Kuadro të Raportimit Financiar të Përcaktuar me Ligj ose Rregullore

- a. Siç shpjegohet në paragrafin A10 të këtij SNA-je, kur një entitet është i regjistruar ose vepron në një juridiksion që nuk ka një organizatë të autorizuar ose të njohur për vendosjen e standardeve, ose kur përdorimi i kuadrit të raportimit financiar nuk është i përcaktuar me ligj ose rregullore, drejtimi identifikon një kuadër të zbatueshëm raportimi financiar. Praktikanë juridiksione të tilla është shpesh përdorimi i standardeve të raportimit financiar të përcaktuar nga një nga organizatat e përshkruara në paragrafin A8 të këtij SNA-je.
- b. Në mënyrë alternative, në një juridiksion të veçantë mund të jenë përcaktuar marrëveshje kontabël, që janë të njohura në përgjithësi si kuadër raportimi financiar për pasqyrat financiare për qëllime të përgjithshme të përgatitura nga entitete të caktuara të specifikuara që veprojnë në atë juridiksion. Kur zbatohet një kuadër i tillë raportimi financiar, audituesit i kërkohet nga paragrafi 6(a) i këtij SNA-je që të përcaktojnë nëse konventat e kontabilitetit të marra sëbashku mund të konsiderohen se përbëjnë një kuadër të raportimit financiar të pranueshëm për pasqyrat financiare për qëllime të përgjithshme. Kur konventat e kontabilitetit janë të përdorura gjerësisht në një juridiksion të veçantë, profesioni kontabël në atë juridiksion mund të ketë marrë parasysh pranueshmërinë e kuadrit të raportimit financiar për llogari të audituesve. Si alternativë, audituesi mund ta bëjë këtë përcaktim duke marrë parasysh nëse konventat kontabël shfaqin tiparet që normalisht shfaqen nga kuadrote pranueshmetë raportimit financiar (shiko paragrafin 3 më poshtë), ose duke krahasuar konventat e kontabilitetit me kërkesat e një kuadri ekzistues të raportimit financiar që konsiderohet të jetë i pranueshëm. (shiko paragrafin 4 më poshtë).
- c. Kuadri i pranueshëm i raportimit financiar shfaq normalisht tiparet në vijim që rezultojnë në informacion të dhënë në pasqyrat financiare që është i dobishëm për përdoruesit e synuar:
 - (a) Përkatësia, nëse informacioni i paraqitur në pasqyrat financiare është i rëndësishëm për natyrën e entitetit dhe qëllimin e pasqyrave financiare. Për shembull, në rastin e një sipërmarrje biznesi që përgatit pasqyra financiare për qëllime të përgjithshme, rëndësia vlerësohet në aspektin e informacionit të nevojshëm për të plotësuar nevojat e zakonshme për informacion financiar në marrjen e vendimeve ekonomike të një game të gjerë përdoruesish. Këto nevoja plotësohen zakonisht duke paraqitur

- pozicionin financiar, performancën financiare dhe flukset e parasë së sipërmarrjes së biznesit.
- (b) Plotësia, në kuptimin që transaksionet dhe ngjarjet, llogaritë bankare dhe paraqitjet që mund të ndikojnë në konkluzionet e bazuara në pasqyrat financiare nuk janë përjashtuar.
- (c) Besueshmëria, në kuptimin që informacioni i paraqitur në pasqyrat financiare:
- (i) Kur është e mundur, pasqyron thelbin ekonomik të ngjarjeve dhe transaksioneve dhe jo thjesht formën e tyre ligjore; dhe
 - (ii) Rezulton në vlerësim, matje, paraqitje dhe informim të qëndrueshëm dhe të arsyeshëm, kur përdoret në rrethana të ngjashme.
- (d) Neutraliteti, në kuptimin që jep kontribut që informacioni në pasqyrat financiare të jetë i lirë nga paragjykimet.
- (e) Kuptueshmëria, në kuptimin që informacioni në pasqyrat financiare është i qartë dhe gjithëpërfshirës dhe nuk është subjekt i interpretimeve shumë të ndryshme.
- d. Audituesi mund të vendosë të krahasojë konventat e kontabilitetit me kërkesat e një kuadri ekzistues të raportimit financiar që konsiderohet të jetë i pranueshëm. Për shembull, audituesi mund të krahasojë konventat e kontabilitetit me SNRF-të. Për një auditim të një entiteti të vogël, audituesi mund të vendosë të krahasojë konventat e kontabilitetit me një kuadër raportimi financiar të zhvilluar në mënyrë specifike për entitete të tilla nga një organizatë e autorizuar ose e njohur përvendosjen e standardeve. Kur audituesi bën krahasime të tilla dhe identifikon diferenca, vendimi nëse konventat e kontabilitetit të miratuara për përgatitjen e pasqyrave financiare përbëjnë një kuadër të pranueshëm raportimi financiar përfshin marrjen parasysh të arsyeve të diferencave dhe faktin nëse aplikimi i konventave të kontabilitetit, ose përshkrimi i kuadrit të raportimit financiar në pasqyrat financiare, mund të rezultojë në pasqyra financiare keqinformuese.
- e. Një përzierje e konventave të kontabilitetit hartuar për t'iu përshtatur preferencave individuale nuk është një kuadër i pranueshëm raportimi financiar për pasqyrat financiare për qëllime të përgjithshme. Në mënyrë të ngjashme, një kuadër pajtueshmërie nuk do të jetë një kuadër i pranueshëm raportimi financiar, nëse nuk është pranuar gjerësisht në juridiksione të veçanta nga përgatitësit dhe përdoruesit.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 220

KONTROLLI I CILËSISË PËR NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Sistemi i Kontrollit të Cilësisë dhe Roli i Grupeve të Angazhimit	2-4
Hyrja në fuqi	5
	6
Objektivi	
Përkufizimet	7
Kërkesat	
Përgjegjësitë e Lidershipit për Cilësinë e Auditimit	8
Kërkesat Përkatese Etike	9-11
Pranimi dhe Vazhdimi i Marrëdhënieve me Klientin dhe i Angazhimeve të Auditimit	12-13
Caktimi i Grupeve të Angazhimit	14
Kryerja e Angazhimit	15-22
Monitorimi	23
Dokumentimi	24-25
Zbatimi dhe Materiale Të tjera Shpjeguese	
Sistemi i Kontrollit të Cilësisë dhe Roli i Grupeve të Angazhimit	A1-A2
Përgjegjësitë e Lidershipit për Cilësinë e Auditimit	A3
Kërkesat Përkatese Etike	A4-A7
Pranimi dhe Vazhdimi i Marrëdhënieve me Klientët dhe Angazhimet e Auditimit	A8-A10
Caktimi i Grupeve të Angazhimit	A11-A13
Kryerja e Angazhimit	A14-A33
Monitorimi	A34-A36
Dokumentimi	A37

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 220, “Kontrolli i Cilësisë për një Auditim të Pasqyrave Financiare” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësitë specifike të audituesit në lidhje me procedurat e kontrollit të cilësisë për auditimin e pasqyrave financiare. Ai adreson, kur është e nevojshme, përgjegjësitë e rishikuesit të kontrollit të cilësisë së angazhimit. Ky standard duhet të interpretohet në kontekstin e kërkesave etike përkatëse.

Sistemi i Kontrollit të Cilësisë dhe Roli i Grupeve të Angazhimit

2. Sistemet, politikat dhe procedurat e kontrollit të cilësisë janë përgjegjësi e firmës së auditimit. Sipas SNKC 1, firma ka detyrim të krijojë dhe mbajë një sistem të kontrollit të cilësisë me qëllimin për ti dhënë asaj sigurinë e arsyeshme se:
 - (a) Firma dhe punonjësit e saj respektojnë standardet profesionale dhe kërkesat ligjore dhe rregullatore të aplikueshme; dhe
 - (b) Raportet e lëshuara nga firma apo ortakët e angazhimit janë të përshtatshme për rethanat.¹
3. Në kontekstin e sistemit të kontrollit të cilësisë së firmës, grupet e angazhimit kanë përgjegjësi për të zbatuar procedura të kontrollit të cilësisë që janë të aplikueshme për angazhimin e auditimit dhe për t'i dhënë firmës informacionin e duhur për të mundësuar funksionimin e asaj pjese të sistemit të kontrollit të cilësisë së firmës që lidhet me pavarësinë.
4. Grupet e angazhimit kanë të drejtë të mbështeten në sistemin e kontrollit të cilësisë së firmës përveç rasteve kur informacioni i mundësuar nga firma apo palë të tjera sugjeron ndryshe. (Ref: Para. A2)

Hyrja në Fuqi

5. Ky standard ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivi

6. Objektivi i audituesit është zbatimi i procedurave të kontrollit të cilësisë në nivelin e angazhimit që i japin audituesit siguri të arsyeshme që:
 - (a) Auditimi të jetë në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat ligjore dhe rregullatore përkatëse; dhe

¹ SNKC 1, *Kontrolli i Cilësisë për Firmat që Kryejnë Auditime dhe Rishikime të Pasqyrave Financiare dhe Angazhime të Tjera të Sigurisë dhe Shërbimeve të Lidhura*, paragrafi 11.

- (b) Raporti i auditimit i lëshuar është i përshtatshëm sipas rrethanave.

Përkufizimet

7. Për qëllimet e këtij standardi, shprehjet në vijim kanë kuptimin e dhënë më poshtë:

- (a) Ortaku i angazhimit² - Ortaku ose personi tjetër në firmë, i cili ka përgjegjësinë për angazhimin e auditimit, performancën e tij, dhe për raportin e audituesit që lëshohet në emër të firmës, dhe atje ku kjo kërkohet, ka edhe autoritetin e nevojshëm nga një organ profesional, ligjor ose rregullator.
- (b) Rishikimi kontrollit të cilësisë së angazhimit - Një proces që synon të japë një vlerësim objektiv, përpara ose në datën e lëshimit të raportit të audituesit, për gjykimet e rëndësishme të bëra nga grupi i angazhimit dhe për konkluzionet e arritura në formulimin e raportit të audituesit. Proces i rishikimit të kontrollit të cilësisë kryhet për auditimet e pasqyrave financiare të entiteteve të listuara dhe angazhimet e tjera të auditimit, nëse ka të tilla, për të cilat firma ka përcaktuar si të nevojshëm kryerjen e rishikimit të kontrollit të cilësisë.
- (c) Rishikues i kontrollit të cilësisë - Një ortak, një person tjetër në firmë, një person i jashtëm me kualifikimin e duhur, ose një grup i përbërë nga këta individë, të cilët nuk janë pjesë e grupit të angazhimit, kanë eksperiencën e nevojshme dhe autoritetin e duhur për të vlerësuar me objektivitet gjykimet e rëndësishme të kryera nga grupi i angazhimit dhe konkluzionet e arritura në formulimin e raportit të audituesit.
- (d) Grupi i angazhimit – Të gjithë ortakët dhe personeli që kryejnë angazhimin, përfshirë çdo individ që firma ose një firmë e rrjetit kontraktin për kryerjen e procedurave të angazhimit të auditimit. Kjo përfshijon ekspertin e audituesit të jashtëm të kontraktuar nga firma ose një firmë e rrjetit³. Termi “grupi i angazhimit” gjithashtu përfshijon individët brenda auditimit të brendshëm të klientit, të cilët japin ndihmë të drejtpërdrejtë në angazhimin e auditimit për rastet kur audituesi i jashtëm është në pajtueshmëri me kërkesat e SNA 610 (i rishikuar në 2013).⁴
- (e) Firmë – Një praktikues i vetëm (person fizik), ortakëri ose korporatë, apo edhe një entitet tjetër profesionistësh kontabël.
- (f) Inspektim - Në lidhje me angazhimet e kryera të auditimit, procedurat që synojnë të japin evidencë lidhur me respektimin, nga grupet e angazhimit, të politikave dhe procedurave të kontrollit të cilësisë të firmës.

² “Ortaku i angazhimit”, “ortaku”, dhe “firma” duhet të interpretohen duke ju referuar ekuivalentëve të tyre në sektorin publik kur kjo është e përshtatshme.

³ SNA 620, “Përdorimi i Punës së një Eksperti të Audituesit”, paragrafi 6(a), jep përkufizimin e ekspertit të audituesit.

⁴ SNA 610 (i rishikuar në 2013), Përdorimi i Punës së Auditimit të Brendshëm, vendos kufizime mbi përdorimin e ndihmës së drejtpërdrejtë. Gjithashtu, ky SNA pranon se audituesi i jashtëm mund të ndalohej nga ligji ose rregullat për të marrë ndihmë të drejtpërdrejtë nga audituesit e brendshëm. Si rrjedhojë, përdorimi i ndihmës së drejtpërdrejtë i përmbahet vetëm situatave të lejueshme.

- (g) Entitet i listuar – Një entitet, aksionet, pjesët e kapitalit apo detyrimet e të cilit, janë kuotuar apo listuar në një bursë të njohur, ose tregtohen sipas rregullave të një burse apo të një organizmi tjetër ekuivalent.
- (h) Monitorimi (vëzhgimi) – një proces i cili përfshin një konsiderim dhe vlerësim të vazhdueshëm të sistemit të kontrollit të cilësisë që përdor firma, ku përfshihet inspektimi periodik i disa angazhimeve të përfunduara të përzgjedhura, i cili ka për qëllim t'i mundësojë firmës të arrijë sigurinë e arsyeshme se sistemi i saj i kontrollit të cilësisë funksionon në mënyrë efikase.
- (i) Firmë rrjeti – Një firmë ose entitet që i përket një rrjeti
- (j) Rrjet – Një strukturë më e gjërë:
 - (i) Që ka si synim bashkëpunimin, dhe
 - (ii) Që ka qartësisht synim ndarjen e fitimit apo shpenzimeve apo që ndan pronësinë e përbashkët, kontrollin ose menaxhimin, procedura dhe politika të përbashkëta të kontrollit të cilësisë, strategji të përbashkët biznesi, përdorimin e një emri tregtar të përbashkët, ose një pjesë të rëndësishme të burimeve profesionale.
- (k) Ortak – Çdo individ që ka autoritetin të angazhojë firmën në lidhje me kryerjen e një angazhimi të shërbimeve profesionale.
- (l) Personel – Ortakët dhe stafi ekzekutiv.
- (m) Standarde Profesionale – Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA) dhe kërkesat etike përkatëse.
- (n) Kërkesa etike përkatëse – Kërkesat etike ndaj të cilave janë subjekt grupi i angazhimit dhe rishikuesi i kontrollit të cilësisë së angazhimit, të cilat përfshijnë zakonisht pjesët A dhe B të Bordit Ndërkombëtar të Standardeve të Etikës për Kontabilistët (kodi BNSEK) në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare, së bashku me kërkesat, më shtrënguese, kombëtare.
- (o) Punonjës – Profesionistë, të ndryshëm nga ortakët, duke përfshirë çdo ekspert që punësohet nga firma.
- (p) Person i jashtëm i kualifikuar mjaftueshëm – Një individ jashtë firmës që ka aftësinë dhe kompetencën të veprojë si një ortak angazhimi, për shembull një ortak i një firme tjetër, ose një i punësuar (me eksperiencën e duhur) i një organizmi tjetër profesional kontabël, anëtarët e të cilit mund të kryejnë auditime të informacioneve financiare historike, apo të një organizate që ofron shërbimet përkatëse të kontrollit të cilësisë.

Kërkesat

Përgjegjësitë e Lidershipit për Cilësinë e Auditimit

8. Ortaku i angazhimit duhet të marrë përgjegjësi të plotë për cilësinë e përgjithshme të çdo angazhimi auditimi në të cilën ai është caktuar. (Ref: Para. A13)

Kërkesat Përkatëse Etike

9. Gjatë gjithë angazhimit të auditimit, ortaku i angazhimit duhet të jetë vigjilent, nëpërmjet vëzhgimit dhe kërkimit të informacioneve, kur është e nevojshme, për evidencën që tregon për mos-respektimin e kërkesave përkatëse etike nga pjesëtarët e grupit të angazhimit. (Ref: Para. A4-A5)
10. Nëse nëpërmjet sistemit të kontrollit të cilësisë apo ndonjë forme tjetër, ortaku i angazhimit vihet në dijeni për çështje që tregojnë se pjesëtarë të grupit të angazhimit nuk kanë respektuar kërkesat përkatëse etike, ortaku i angazhimit, duke u konsultuar me të tjerë brenda firmës, duhet të përcaktojë hapat e nevojshëm. (Ref: Para. A5)

Pavarësia

11. Ortaku i angazhimit duhet të formojë një konkluzion në lidhje me pajtueshmërinë me kërkesat e pavarësisë që zbatohen për angazhimin e auditimit. Për të bërë këtë, ortaku i angazhimit duhet të (Ref: Para. A5):
 - (a) Të sigurojë informacionin e duhur nga firma dhe, sipas rastit, nga firma rrjet, për të identifikuar dhe vlerësuar rrethanat dhe marrëdhëniet që krijojnë kërcënim të pavarësisë;
 - (b) Të vlerësojë informacionin në lidhje me shkeljet e identifikuara, nëse ka, në lidhje me politikat dhe procedurat e pavarësisë për të përcaktuar nëse ato krijojnë një kërcënim për angazhimin e auditimit; dhe
 - (c) Të ndërmarrë veprimet e duhura për të eliminuar kërcënimet ose për t'i reduktuar ato në një nivel të pranueshëm duke zbatuar masa mbrojtjeje ose, kur konsiderohet si e nevojshme, të tërhiqet nga angazhimi i auditimit, kur tërheqja është e mundur sipas legjislacionit apo rregullit përkatës. (Ref: Para. A6-A7)

Pranimi dhe Vazhdimi i Marrëdhënieve me Klientin dhe i Angazhimeve të Auditimit

12. Ortaku i angazhimit duhet të krijojë bindjen se për pranimin dhe vazhdimin e marrëdhënieve me klientin dhe për angazhimet e auditimit janë ndjekur procedurat e duhura dhe duhet të përcaktojë që konkluzionet e arritura në lidhje me to janë të përshtatshme. (Ref: Para. A8-A10)
13. Nëse ortaku i angazhimit siguron informacion që do të kishte rezultuar në refuzim të angazhimit nga firma, në rast se ky informacion do të ishte siguruar më parë, ortaku i

angazhimit duhet t'ia komunikojë këtë informacion sa më parë firmës në mënyrë që ortaku i angazhimit dhe firma të ndërmarrin veprimet e duhura. (Ref: Para. A10)

Caktimi i Grupeve të Angazhimit

14. Ortaku i angazhimit duhet të krijojë bindjen se grupi i angazhimit, dhe çdo ekspert i audituesit që nuk është pjesë e grupit të angazhimit, kanë së bashku kompetencën dhe aftësitë e duhura që:

- (a) Të kryejnë angazhimin e auditimit në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat ligjore dhe rregulloret përkatëse; dhe
- (b) Të bëjnë të mundur lëshimin e një raporti të audituesit që është i përshtatshëm për rrethanat. (Ref: Para. A11-A13)

Kryerja e Angazhimit

Drejtimi, Mbikëqyrja dhe Kryerja

15. Ortaku i angazhimit duhet të mbajë përgjegjësi për:

- (a) Drejtimin, mbikëqyrjen dhe kryerjen e angazhimit të auditimit në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat ligjore dhe rregulloret përkatëse; dhe (Ref: Para. A14-A16, A21)
- (b) Përshtatshmërinë e raportit të audituesit në rrethanat përkatëse.

Rishikimet

16. Ortaku i angazhimit duhet të mbajë përgjegjësi për rishikimet që kryhen në përputhje me politikat dhe procedurat e firmës për rishikimet. (Ref: Para. A17-A18, A21)

17. Ortaku i angazhimit duhet të krijojë bindjen se është siguruar evidenca e nevojshme e auditimit për të mbështetur konkluzionet e arritura dhe për lëshimin e raportit të audituesit, nëpërmjet rishikimit të dokumentimit të auditimit dhe diskutimit me grupin e angazhimit, më ose para datës së raportit të audituesit. (Ref: Para. A19-A21)

Konsultimi

18. Ortaku i angazhimit duhet:

- (a) Të mbajë përgjegjësi për grupin e angazhimit duke ndërmarrë konsultime të nevojshme për çështje të vështira apo të kontestuara;
- (b) Të krijojë bindjen që pjesëtarët e grupit të angazhimit kanë ndërmarrë konsultimin e nevojshëm gjatë kohës së angazhimit, si brenda grupit të angazhimit ashtu dhe midis grupit të angazhimit dhe palëve të tjera në nivelin e duhur brenda apo jashtë firmës;

- (c) Të krijojë bindjen që është rënë dakord me palën e konsultuar në lidhje me natyrën dhe qëllimin dhe konkluzionet e arritura nga këto konsultime; dhe
- (d) Të përcaktojë që konkluzionet e arritura nga këto konsultime janë vënë në zbatim. (Ref: Para. A22-A23)

Rishikimi për Kontrollin e Cilësisë së Angazhimit

19. Për auditimin e pasqyrave financiare të entiteteve të listuara dhe për ato angazhime të tjera në të cilat është vendosur që duhet të kryhet rishikim për kontrollin e cilësisë së angazhimit, ortaku i angazhimit duhet:
 - (a) Të përcaktojë emërimin e rishikuesit të kontrollit të cilësisë së angazhimit;
 - (b) Të diskutojë çështjet e rëndësishme që lindin gjatë angazhimit të auditimit, duke përfshirë ato të identifikuara gjatë rishikimit të kontrollit të cilësisë së angazhimit, me rishikuesin e kontrollit të cilësisë së angazhimit; dhe
 - (c) Të mos vendosë datën e raportit të audituesit derisa të përfundojë rishikimi i kontrollit të cilësisë së angazhimit. (Ref: Para. A24-A26)
20. Rishikuesi i kontrollit të cilësisë së angazhimit duhet të kryejë një vlerësim objektiv të gjykimeve të rëndësishme të kryera nga grupi i angazhimit, dhe të konkluzioneve të arritura në formulimin e raportit të audituesit. Ky vlerësim duhet të përfshijë:
 - (a) Diskutimin e çështjeve të rëndësishme me ortakun e angazhimit;
 - (b) Rishikimin e pasqyrave financiare dhe të raportit të propozuar të audituesit;
 - (c) Rishikimin e dokumentimit të përzgjedhur të auditimit në lidhje me gjykimet e rëndësishme të kryera nga grupi i angazhimit dhe konkluzionet e arritura; dhe
 - (d) Vlerësimin e konkluzioneve të arritura në formulimin e raportit të audituesit dhe konfirmim të përshtatshmërisë së raportit të propozuar të audituesit. (Ref. A27-A29, A31-A33)
21. Për auditimet e pasqyrave financiare të entiteteve të listuara, rishikuesi i kontrollit të cilësisë së angazhimit duhet të konsiderojë sa në vijim gjatë kryerjes së rishikimit të kontrollit të cilësisë së angazhimit:
 - (a) Vlerësimin e pavarësisë nga grupi i angazhimit në lidhje me angazhimin e auditimit;
 - (b) Nëse është ndërmarrë konsultimi i duhur për çështjet e lidhura me opinionet e ndryshme apo çështje të tjera të vështira ose të kontestuara, dhe konkluzionet e arritura nga këto konsultime; dhe

- (c) Nëse dokumentimi i auditimit i përzgjedhur për rishikim pasqyron punën e kryer në lidhje me gjykimet e rëndësishme dhe mbështet konkluzionet e arritura. (Ref: Para. A30-A33)

Diferencat në Opinion

22. Nëse lindin diferenca në opinion brenda grupit të angazhimit, mes atyre që janë konsultuar apo, sipas rastit, midis ortakut të angazhimit dhe rishikuesit të kontrollit të cilësisë, grupi i angazhimit duhet të ndjekë politikat dhe procedurat e firmës për të trajtuar dhe zgjidhur këto diferenca në opinion.

Monitorimi

23. Një sistem efektiv i kontrollit të cilësisë përfshin një proces monitorimi që synon të mundësojë firmën të krijojë bindje për siguri të arsyeshme që politikat dhe procedurat që lidhen me sistemin e kontrollit të cilësisë janë të duhura, të përshtatshme dhe operojnë në mënyrë efektive. Ortaku i angazhimit duhet të marrë në konsideratë rezultatet e procesit të monitorimit të firmës, siç është evidentuar në informacionin më të fundit të qarkulluar nga firma dhe, sipas rastit, me firmat e tjera të rrjetit si dhe nëse mangësitë e evidentuara në këtë informacion mund të ndikojnë në angazhimin e auditimit. (Ref: Para 34-36)

Dokumentimi

24. Audituesi në dokumentimin e auditimit duhet të përfshijë⁵:

- (a) Çështjet e identifikuara në lidhje me respektimin e kërkesave etike përkatëse dhe mënyrën se si ishin zgjidhur.
- (b) Konkluzionet mbi respektimin e kërkesave të pavarësisë që janë të zbatueshme ndaj angazhimit të auditimit, dhe çdo diskutim të përshtatshëm me firmën në mbështetje të këtyre konkluzioneve.
- (c) Konkluzionet në lidhje me pranimin dhe vazhdimin e marrëdhënieve me klientin dhe angazhimeve të auditimit.
- (d) Natyrën, aëllimin dhe konkluzionet e rezultuara nga konsultimet e ndërmarra gjatë kohës së angazhimit të auditimit. (Ref: Para. A37)

25. Për angazhimin e rishikuar të auditimit, rishikuesi i kontrollit të cilësisë duhet të dokumentojë që:

- (a) Procedurat e kërkuara nga politikat e firmës për rishikimin e kontrollit të cilësisë së angazhimit janë kryer;

⁵ SNA 230, *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafët 8-11, dhe A6.

- (b) Rishikimi i kontrollit të cilësisë së angazhimit është përfunduar më ose para datës së raportit të audituesit;
- (c) Rishikuesi nuk është në dijeni të ndonjë çështjeje të pazgjidhur që do të shkaktonte bindjen e rishikuesit se gjykimet e rëndësishme të kryera nga grupi i angazhimit dhe konkluzionet e arritura janë të papërshtatshme;

* * *

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Sistemi i Kontrollit të Cilësisë dhe Roli i Grupeve të Angazhimit (Ref: Para. 2)

A1. SNKC 1, apo kërkesat kombëtare të cilat janë të paktën po aq kërkuese, shqyrton përgjegjësitë e firmës për të themeluar dhe për të ruajtur sistemin e saj të kontrollit të cilësisë për angazhimet e auditimit. Sistemi i kontrollit të cilësisë përfshin politikat dhe procedurat që adresojnë secilin nga elementët e mëposhtëm:

- Përgjegjësitë e drejtimit për cilësinë e firmës;
- Kërkesat përkatëse etike;
- Pranimi dhe vazhdimi i marrëdhënieve me klientin dhe angazhimet e veçanta;
- Burimet njerëzore;
- Kryerjen e angazhimit; dhe
- Monitorimin.

Kërkesat kombëtare që shqyrtojnë përgjegjësitë e firmës për të themeluar dhe për të ruajtur një sistem të kontrollit të cilësisë janë të paktën po aq kërkuese sa SNKC 1 atëherë kur adresojnë të gjithë elementët e referuar në këtë paragraf dhe i vendosin firmës detyrime të atilla që arrijnë synimet e SNKC 1.

Mbështetja në sistemin e kontrollit të cilësisë së firmës (Ref: Para. 4)

A2. Grupi i angazhimit mund të mbështetet, nëse nuk ka informacion tjetër nga firma apo palë të tjera që sugjerojnë ndryshe, në sistemin e firmës për kontrollin e cilësisë për shembull në lidhje me:

- Kompetencën e personelit nëpërmjet rekrutimit dhe trajnimeve zyrtare.
- Pavarësinë përmes akumulimit dhe komunikimit të informacionit përkatës.
- Ruajtjen e marrëdhënieve me klientin përmes sistemeve të pranimi dhe vazhdimi.

- Përputhshmërinë me kërkesat ligjore dhe rregulloreve përkatëse përmes procesit të monitorimit.

Përgjegjësitë e Liderit për Cilësinë e Auditimit (Ref: Para. 8)

A3. Veprimet e ortakut të angazhimit dhe mesazhet e përshtatshme për pjesëtarët e tjerë të grupit të angazhimit, në mbajtjen e përgjegjësisë për cilësinë e përgjithshme në çdo angazhim auditimi, vënë theksin në:

- (a) Rëndësinë e cilësisë së auditimit për:
 - (i) Kryerjen e shërbimeve që respektojnë standardet profesionale dhe kërkesat ligjore dhe rregulloret përkatëse;
 - (ii) Përputhshmërinë me politikat dhe procedurat e firmës për kontrollin e cilësisë sipas rastit;
 - (iii) Lëshimin e raportit të audituesit që është i përshtatshëm sipas rrethanave; dhe
 - (iv) Aftësinë e grupit të angazhimit për të ngritur çështje pa ndrojtje apo masa ndëshkimore; dhe
- (b) Faktin që cilësia është thelbësore në kryerjen e angazhimeve të auditimit.

Kërkesat Përkatëse Etike

Përputhshmëria e kërkesave etike përkatëse (Ref: Para. 9)

A4. Kodi i BSNEPK përcakton parimet themelore të etikës profesionale, të cilat përfshijnë:

- (a) Integritetin;
- (b) Objektivitetin;
- (c) Kompetencën dhe kujdesin e duhur profesional;
- (d) Kofidencialitetin; dhe
- (e) Sjelljen profesionale.

Përkufizimi i fjalëve “firmë”, “rrjet” ose “firma rrjet” (Ref: Para 9-11)

A5. Përkufizimi i fjalëve “firmë”, “rrjet” ose “firma rrjet” mund të ketë ndryshime nga ai i dhënë në SNA kundrejt kërkesave përkatëse të etikës. Për shembull kodi i BNSEK e përkufizon firmën si:

- (a) Një praktikues i vetëm, ortakëri ose korporatë profesionistësh kontabël;
- (b) Një entitet që kontrollon këto palë nëpërmjet pronësisë, menaxhimit ose ndonjë mjeti tjetër; dhe
- (c) Një entitet i kontrolluar nga këto palë nëpërmjet pronësisë, menaxhimit ose ndonjë mjeti tjetër.

Kodi i BSNEPK jep udhëzime edhe për fjalët “rrjet” dhe “firmë rrjet”.

Duke respektuar kërkesat e paragrafëve 9-11, përkufizimet e përdorura në kërkesat përkatëse etike janë të zbatueshme për sa kohë janë të nevojshme për të interpretuar ato kërkesa.

Kërcënimet ndaj Pavarësisë (Ref: Para. 11 (c))

A6. Ortaku i angazhimit mund të identifikojë një kërcënim ndaj pavarësisë në lidhje me angazhimin e auditimit të cilat nuk mund të eliminohen apo të reduktohen nëpërmjet masave mbrojtëse deri në një nivel të pranueshëm. Në këtë rast, ashtu siç kërkohet nga paragrafi 11 (c), ortaku i angazhimit raporton tek personat përkatës brenda firmës për të vendosur mbi veprimet e duhura që do të ndërmerren, të cilat mund të përfshijnë eliminimin e veprimtarisë apo interesit që krijon kërcënimin, ose tërheqjen nga angazhimi i auditimit, kur kjo tërheqje është e lejuar nga ligjet dhe rregulloret përkatëse.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A7. Masa detyruese ligjore mund të ofrojnë mbrojtje për pavarësinë e audituesve të sektorit publik. Megjithatë, audituesit e sektorit publik apo firmat e auditimit që kryejnë auditim të sektorit publik për llogari të audituesit ligjor, në varësi të mandatit në juridiksionin e veçantë, mund të kenë nevojë të modifikojnë qasjen e tyre për të promovuar përputhshmërinë me thelbin e paragrafit 11. Kjo mund të përfshijë, kur mandati i audituesit të sektorit publik nuk lejon tërheqjen nga angazhimi i auditimit, paraqitjen nëpërmjet një raporti publik të rrethanave që kanë lindur dhe që do të rezultojnë në tërheqje të audituesit nëse këto rrethana do të kishin ndodhur në sektorin privat.

Pranimi dhe Vazhdimi i Marrëdhënieve me Klientët dhe Angazhimet e Auditimit (Ref: Para. 12)

A8. SNKC 1 kërkon që firma të mbledhë informacion të konsideruar si të nevojshëm në rrethanat e caktuara para se të pranojë një angazhim me një klient të ri, kur vendosë për vazhdimin e një angazhimi ekzistues dhe kur merr në konsideratë pranimin e një angazhimi të ri me një klient ekzistues.⁶ Informacioni në vijim mbështet ortakun e angazhimit në përcaktimin e përshtatshmërisë së pranimi dhe vazhdimi të marrëdhënieve me klientin dhe angazhimit të auditimit:

⁶ SNKC 1, paragrafi 27(a).

- Integriteti i pronarëve kryesorë, drejtimit kryesorë dhe atyre që janë ngarkuar me qeverisjen e entitetit;
- Nëse grupi i angazhimit ka kompetencën e duhur për të kryer angazhimin e auditimit dhe ka aftësitë e nevojshme, duke përfshirë kohën dhe burimet;
- Nëse firma dhe grupi i angazhimit mund të jenë në përputhshmëri me kërkesat përkatëse etike; dhe
- Çështjet e rëndësishme që mund të kenë lindur gjatë angazhimit aktual apo të mëparshëm të auditimit dhe implikimet për vazhdimin e marrëdhënies.

A9. Ligji, rregullat ose kërkesat përkatëse etike⁷ mund të kërkojnë që audituesi, përpara se të pranojë angazhimin, t'i kërkojë audituesit paraardhës dhënien e informacionit të njohur në lidhje me çdo fakt apo rrethanë që, në gjykimin e tij, audituesi duhet të jetë në dijeni përpara se të vendosë nëse do të pranojë angazhimin. Në rrethana të caktuara, audituesit paraardhës mund t'i kërkojë që, pas marrjes së kërkesës nga audituesi pasardhës, t'i sigurojë këtij të fundit informacion në lidhje me papajtueshmëritë me ligjet dhe rregullat. Për shembull, në rastet kur audituesi paraardhës është tërhequr nga angazhimi si rezultat i papajtueshmërive të identifikuar ose të dyshuara me ligjet ose rregullat, Kodi i BSNEPK kërkon që audituesi paraardhës, pas marrjes së kërkesës nga audituesi pasardhës, t'i sigurojë këtij të fundit të gjitha faktet dhe informacionet e tjera për sa i takon papajtueshmërisë që, në opinionin e tij, audituesi pasardhës duhet të jetë në dijeni përpara se të vendosë nëse do të pranojë angazhimin e auditimit.⁸

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik (Ref: Para. 12-13)

A10. Në sektorin publik audituesit mund të emërohen në përputhje të procedurave ligjore. Rrjedhimisht, disa prej kërkesave dhe konsideratave të dhëna në paragrafët 12, 13 dhe A8 dhe A9 në lidhje me pranimin dhe vazhdimin e marrëdhënieve me klientin dhe angazhimet e auditimit, mund të mos jenë të zbatueshme. Megjithatë, informacioni i mbledhur si rezultat i procesit të përshkruar në to mund të jetë i vlefshëm për audituesit e sektorit publik në kryerjen e vlerësimeve të rrezikut dhe në kryerjen e përgjegjësisë të raportimit.

Caktimi i Grupeve të Angazhimit (Ref: Para. 14)

A11. Një grup angazhimi përfshin një person që përdor ekspertizën në një fushë të caktuar të kontabilitetit ose auditimit, qoftë i përfshirë apo i punësuar nga firma, nëse ka, i cili kryen procedura auditimi në angazhim. Megjithatë, një person me një ekspertizë të tillë nuk është pjesëtarë i grupit të angazhimit nëse përfshirja e atij personi me grupin e angazhimit mbetet në nivel konsultimi. Konsultimet adresohen në paragrafët 18, A21 dhe A23.

⁷ Shiko, për shembull, Seksionin 210.14 të Kodit të BSNEPK.

⁸ Shiko, për shembull, Seksionin 225.31 të Kodit të BSNEPK.

- A12. Kur merren në konsideratë kompetenca dhe aftësia e duhur që pritet nga grupi i angazhimit në tërësi, ortaku i angazhimit mund të marrë në konsideratë çështje të tilla në lidhje me grupin angazhimit si më poshtë:
- a. Kuptimin dhe eksperiencën praktike në angazhime auditimi me natyrë dhe vështirësi të ngjashme nëpërmjet trajnimit dhe pjesëmarrjes së duhur.
 - b. Kuptimin e standardeve profesionale dhe kërkesave ligjore dhe të rregulloreve përkatëse.
 - c. Ekspertizën teknike, përfshirë ekspertizën e duhur në teknologjinë e informacionit dhe në fushat e specializuara të kontabilitetit dhe auditimit.
 - d. Njohuri të industrisë në të cilën kryen aktivitet klienti.
 - e. Aftësia për të zbatuar gjykim profesional.
 - f. Kuptimin e politikave dhe procedurave të firmës për kontrollin e cilësisë.

Konsiderata të veçanta për entitetet e sektorit publik

A13. Në sektorin publik, kompetenca e duhur shtesë mund të përfshijë aftësi të nevojshme për të ekzekutuar kushtet e mandatit të auditimit në një juridiksion të veçantë. Këto kompetenca mund të përfshijnë kuptimin e marrëveshjeve raportuese të aplikueshme, duke përfshirë edhe raportimin ndaj ligjvënësit apo ndonjë organi tjetër qeverisës apo në interes publik. Qëllimi i gjerë i sektorit publik mund të përfshijë, për shembull, disa aspekte të auditimit të rendimentit apo vlerësim gjithëpërfshirës së përputhshmërisë me legjislacionin, rregulloret apo autoritete të tjera dhe parandalimi dhe identifikimi i mashtrimit dhe korrupsionit.

Kryerja e Angazhimit

Drejtimi, Mbikëqyrja dhe Kryerja (Ref: Para. 15(a))

- A14. Drejtimi i grupit të angazhimit përshin informimin e pjesëtarëve të grupit për çështje të tilla si:
- a. Përgjegjësitë e tyre, nevojshëm për të qenë në përputhje me kërkesat etike përkatëse, dhe për të planifikuar dhe për të kryer një auditim me skepticizëm profesional siç kërkohet nga SNA 200.⁹
 - b. Përgjegjësitë e ortakëve përkatës kur më shumë se një ortak është i përfshirë në kryerjen e një angazhimi auditimi.

⁹ SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi 15.

- c. Objektivat e punës që do të kryhet.
- d. Natyrën e biznesit të entitetit.
- e. Çështjet e lidhura me rrezikun.
- f. Problemet që mund të lindin.
- g. Qasja e detajuar ndaj kryerjes së angazhimit.

Diskutimi midis pjesëtarëve të grupit të angazhimit lejon që pjesëtarët me më pak eksperiencë të shtrojnë pyetje bashkë me pjesëtarët me më shumë eksperiencë në mënyrë që të ekzistojë komunikimi i duhur brenda grupit të angazhimit.

A15. Puna në grup dhe trajnimi i duhur ndihmon pjesëtarët me më pak eksperiencë të kuptojnë qartë objektivat e punës së caktuar.

A16. Mbikëqyrja përfshin çështje të tilla si:

- a. Gjurmimin e progresit të angazhimit të auditimit.
- b. Marrjen në konsideratë të kompetencës dhe aftësive të pjesëtarëve individual të grupit të angazhimit, duke përfshirë kohën e mjaftueshme për të kryer punën e tyre, nëse i kuptojnë udhëzimet dhe nëse puna kryhet në përputhje me qasjen e planifikuar ndaj angazhimit të auditimit.
- c. Adresimin e çështjeve të rëndësishme që lindin gjatë angazhimit të auditimit duke marrë në konsideratë rëndësinë e tyre dhe modifikimi përkatës i qasjes së planifikuar.
- d. Identifikimin e çështjeve për t'u konsultuar apo për t'u marrë në konsideratë ngame pjesëtarët me eksperiencë të grupit të angazhimit.

Rishikimet

Përgjegjësitë e rishikimit (Ref: Para. 16)

A17. Sipas SNKC 1, politikat dhe procedurat e firmës për përgjegjësinë e rishikimit përcaktohen në parimin se puna e pjesëtarëve me më pak eksperiencë rishikohet nga ata me më shumë eksperiencë.¹⁰

A18. Një rishikim konsiston për shembull në marrjen në konsideratë të çështjeve të tilla si:

¹⁰ SNKC 1, paragrafi 33.

- a. Puna është kryer në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat ligjore dhe rregulloret përkatëse;
- b. Çështjet e rëndësishme janë marrë në konsideratë të mëtijshme;
- c. Konsultimet e duhura janë ndërmarrë dhe konkluzionet e arritura janë dokumentuar dhe zbatuar;
- d. Ekzistenca e nevojës së rishikimit të natyrës, kohës dhe shtrirjes së punës së kryer;
- e. Puna e kryer mbështet konkluzionet e arritura dhe është dokumentuar në mënyrën e duhur;
- f. Evidenca e mbledhur është e mjaftueshme dhe e duhura për të mbështetur raportin e audituesit; dhe
- g. Objektivat e procedurave të angazhimit janë përmbushur.

Rishikimi nga ana e ortakut të angazhimit i punës së kryer (Ref: Para. 17)

A19. Rishikimi në kohë i pikave të mëposhtme nga ortaku i angazhimit në fazat e duhura gjatë angazhimit lejon zgjidhjen e çështjeve të rëndësishme në kohën e duhur duke krijuar bindjen e ortakut më ose para datës së raportit të audituesit:

- a. Gjykimi i çështjeve të rëndësishme, sidomos për ato çështje të identifikuara gjatë angazhimit që janë të vështira apo kontestuar;
- b. Rreziqet e rëndësishme; dhe
- c. Fusha të tjera që konsiderohen si të rëndësishme nga ortaku i angazhimit.

Nuk është e nevojshme që ortaku i angazhimit të rishikojë të gjithë dokumentimin, por ai mund ta bëjë këtë gjë. Megjithatë, SNA 230 kërkon që ortaku të dokumentojë shtrirjen dhe kohën e rishikimeve.¹¹

A20. Një ortak angazhimi që vendoset në krye të një angazhimi gjatë kohës që ai është duke u kryer mund të kryejë procedurat e rishikimit të përshkruara në paragrafin A19 për të rishikuar punën e kryer deri në atë datë në të cilën ai është caktuar për të marrë përgjegjësitë e ortakut të angazhimit.

¹¹ SNA 230, paragrafi 9(c).

Konsideratat Përkatëse Kur Përdoret një Pjesëtar i Grupit të Angazhimit, Ekspert në Fusha të Veçanta të Kontabiliteti apo Auditimit (Ref: Para. 15-17)

- A21. Kur përdoret një pjesëtar i grupit të angazhimit, ekspert në fusha të veçanta të kontabilitetit apo auditimit, drejtimi, mbikëqyrja dhe rishikimi i punës së atij pjesëtari të grupit të angazhimit mund të përfshijë çështje të tilla si:
- a. Rënia dakord me pjesëtarin në lidhje me natyrën, qëllimin dhe objektivat e punës së tij dhe rolet përkatëse si dhe natyrën, kohën dhe shtrirjen e komunikimit midis pjesëtarit dhe pjesëtarëve të tjerë të grupit të angazhimit.
 - b. Vlerësimi i punës së pjesëtarit duke përfshirë rëndësinë dhe arsyeshmërinë e gjetjeve dhe konkluzioneve të pjesëtarit dhe konsistencën e tyre me evidencën tjetër të auditimit.

Konsultimi (Ref: Para. 18)

- A22. Konsultimi efektiv për çështje të rëndësishme teknike, etike apo çështje të tjera brenda firmës ose, kur është e nevojshme, jashtë saj, mund të arrihet kur ata që konsultohen:
- a. Pajisen me të gjitha faktet e nevojshme për t'u lejuar që të japin këshilla të informuara; dhe
 - b. Kanë njohurinë, vjetërsinë dhe eksperiencën e duhur.

A23. Mund të jetë e nevojshme që grupi i angazhimit të konsultohet jashtë firmës, për shembull kur firma nuk zotëron burimet e nevojshme. Ai mund të fitojë avantazh nga shërbimet këshilluese nga firma të tjera, organe profesionale apo rregullatorë, apo organizata tregtare që ofrojnë shërbime përkatëse të kontrollit të cilësisë.

Rishikimi i kontrollit të cilësisë së angazhimit

Përfundimi i Rishikimit të Kontrollit të Cilësisë së Angazhimit para Vendosjes së Datës së Raportit të Audituesit (Ref: Para. 19(c))

- A24. SNA 700 (i rishikuar) kërkon që raporti i audituesit të ketë një datë që të mos jetë më e hershme se data në të cilën audituesi ka mbledhur evidencën e duhur mbi të cilën bazon opinionin e audituesit për pasqyrat financiare.¹² Në rastin e auditimit të pasqyrave financiare të entiteteve të listuar ose kur angazhimi përmbush kriteret për rishikimin e kontrollit të cilësisë së angazhimit, ky rishikim mbështet audituesin për të përcaktuar nëse ka mbledhur mjaftueshëm evidencën e duhur.

¹² SNA 700 (i rishikuar), *Formimi i opinionit dhe raportimi për pasqyrat financiare*, paragrafi 49.

A25. Kryerja e kontrollit të cilësisë së angazhimit në kohën e duhur në fazat e duhura gjatë angazhimit mundëson zgjidhjen e çështjeve të rëndësishme në kohën e duhur nga rishikuesi i kontrollit të cilësisë më ose para datës së raportit të audituesit.

A26. Përfundimi i rishikimit të kontrollit të cilësisë së angazhimit nënkupton përfundimin e kërkesave të paragrafëve 20-21, dhe sipas rastit, përputhshmërinë me paragrafin 22 nga ana e rishikuesit të kontrollit të cilësisë. Dokumentimi i rishikimit të kontrollit të cilësisë mund të përfundojë pas datës së raportit të audituesit si pjesë e mbylljes së dosjes përfundimtare të auditimit. SNA 230 përcakton kërkesat dhe jep udhëzimet në lidhje me këtë gjë.¹³

Natyrë, koha dhe shtrirja e rishikimit të kontrollit të cilësisë së angazhimit (Ref: Para. 20)

A27. Ortaku i angazhimit identifikon situatat në të cilat është i nevojshëm rishikimi i kontrollit të cilësisë duke mbetur vigjilent për ndryshimet e rrethanave, edhe në rastet kur rishikimi i kontrollit të cilësisë në fillim të angazhimit nuk kërkohej.

A28. Shtrirja e rishikimit të kontrollit të cilësisë së angazhimit mund të varet, midis të tjerash, nga vështirësia e angazhimit të auditimit, nëse entiteti është i listuar, dhe nëse rreziku që raporti i audituesit mund të mos jetë i përshtatshëm sipas rrethanave. Kryerja e një rishikimi të kontrollit të cilësisë së angazhimit nuk i zvogëlon përgjegjësitë që ka ortaku i angazhimit për angazhimin e auditimit dhe kryerjen e tij.

A29. Kur zbatohet SNA 701,¹⁴ konkluzionet e arritura nga grupi i angazhimit në formulimin e raportit të audituesit, do të përfshijnë:

- Çështjet kryesore të auditimit që duhet të përfshihen në raportin e audituesit;
- Çështjet kryesore të auditimit që nuk duhet të komunikohen në raportin e audituesit, në përputhje me paragrafin 14 të SNA 701, nëse ka; dhe
- Kur është rasti, në varësi të fakteve dhe rrethanave të entitetit dhe auditimit, faktin që nuk ka çështje kryesore të auditimit për t'u komunikuar në raportin e audituesit.

Përveç kësaj, rishikimi i raportit të audituesit që propozohet, në pajtim me paragrafin 20(b), përfshin edhe vlerësimin e formulimit që propozohet të përfshihet në seksionin e çështjeve kryesore të auditimit.

Rishikimi i kontrollit të cilësisë së angazhimit në entitetet e listuar (Ref: Para. 21)

A30. Çështje të tjera që mund të merren në konsideratë në rishikimin e kontrollit të cilësisë së angazhimit për entitetet e listuar për të vlerësuar gjykimet e rëndësishme të kryera nga grupi i angazhimit përfshijnë:

¹³ SNA 230, paragrafët 14-16.

¹⁴ SNA 701, *Komunikimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit të Pavarur*

- a. Rreziqet e rëndësishme të identifikuar gjatë angazhimit në përputhje me SNA 315 (irishikuar)¹⁵, dhe përgjigjet ndaj atyre rreziqeve në përputhje me SNA 330¹⁶, duke përfshirë vlerësimin e grupit të angazhimit dhe përgjigjet ndaj rrezikut të mashtrimit në përputhje me SNA 240¹⁷.
- b. Gjykimet e bëra veçanërisht për materialitetin dhe rreziqet e rëndësishme.
- c. Rëndësinë dhe natyrën e anomalive të korrigjuara apo të pakorrigjuara që janë identifikuar gjatë angazhimit.
- d. Çështjet që do të komunikohen menaxhimit dhe atyre të ngarkuar me qeverisje si dhe, kur është e nevojshme, palëve të tjera si për shembull rregullatorit.

Këto çështje të tjera, që varen nga rrethanat, mund të jenë të vlefshme edhe për rishikime të kontrollit të cilësisë së angazhimit për auditimet e pasqyrave financiare të entiteteve të tjera.

Konsiderata të veçanta për entitetet shumë të vogla (Ref: Para. 20-21)

A31. Përveç se është i detyrueshëm për entitetet e listuara, një rishikim i kontrollit të cilësisë së angazhimit kërkohet edhe për angazhime të auditimit që plotësojnë kriteret e përcaktuar nga firma të cilat kriteret përcaktojnë angazhimet që duhet t'i nënshtrohen një rishikimi të kontrollit të cilësisë së angazhimit. Në disa raste, kriteret të cilat nënshtrojnë angazhimet ndaj një rishikimi të tillë nuk i plotëson asnjë prej angazhimeve të auditimit të firmës.

Konsiderata të veçanta për entitetet e sektorit publik (Ref: Para. 20-21)

A32. Në sektorin publik, një auditues që emërohet me ligj (për shembull, audituesi i përgjithshëm, apo një person i përshtatshëm i emëruar për llogari të audituesit të përgjithshëm), mund të veprojë në një rol të njëvleftshëm me atë të ortakut të angazhimit me përgjegjësi të përgjithshme për auditimet e sektorit publik. Në këto rrethana, kur është e nevojshme, përzgjedhja e rishikuesit të kontrollit të cilësisë së angazhimit përshin marrjen në konsideratë të pavarësisë nga entiteti i audituar dhe aftësinë e rishikuesit të kontrollit të cilësisë për të dhënë një vlerësim objektiv.

A33. Entitetet e listuara referuar në paragrafët 21 dhe A30 nuk janë të zakonshme në sektorin publik. Megjithatë mund të ketë entitete të tjera të sektorit publik që janë të rëndësishme për nga madhësia, nga aspekti i vështirësisë dhe i interesit publik, të cilat kanë si rrjedhim një gamë të gjerë grupesh interesi. Shembuj të këtyre janë korporatat dhe të mirat publike në pronësi të shtetit. Transformime të vazhdueshme

¹⁵ SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe vlerësimi i rreziqeve të anomalive të rëndësishme përmes kuptimit të entitetit dhe mjedisit të tij*.

¹⁶ SNA 330, *Përgjigjet e audituesit ndaj rreziqeve të vlerësuara*.

¹⁷ SNA 240, *Përgjegjësitë e audituesit ndaj mashtrimit në një auditim të pasqyrave financiare*.

brenda sektorit publik mund të çojnë në lindjen e llojeve të reja të entiteteve të rëndësishme. Nuk ka kritere objektive të përcaktuara mbi të cilat bazohet përcaktimi i të rëndësishmes. Megjithatë, audituesit e sektorit publik vlerësojnë cilat entitete mund të jenë të rëndësishme së mjaftueshme për të kërkuar kryerjen e rishikimit të kontrollit të cilësisë së angazhimit.

Monitorimi (Ref: Para. 23)

- A34. SNKC 1 u kërkon firmave të krijojnë një proces monitorimi që synon ti japë asaj siguri të arsyeshme që politikat dhe procedurat që lidhen me sistemin e kontrollit të cilësisë janë të përshtatshme, të mjaftueshme dhe operojnë në mënyrë efektive.¹⁸
- A35. Ortaku i angazhimit mund tu referohet masave të marra nga firma për të ratifikuar situatën në lidhje me mangësi që mund të ndikojnë angazhimin e auditimit, masa të cilat ai i konsideron si të mjaftueshme në kontekst të auditimit.
- A36. Një mangësi në sistemin e firmës për kontrollin e cilësisë nuk është patjetër një tregues që një angazhimi i veçantë auditimi nuk është kryer në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat ligjore dhe rregulloret përkatëse, apo që raporti i audituesit është i papërshtatshëm.

Dokumentimi

Dokumentimi i konsultimeve (Ref: Para. 24(d))

A37. Dokumentimi i plotë dhe i detajuar mjaftueshëm i konsultimeve me profesionistë të tjerë që përfshijnë çështje të vështira apo që janë kontestuar kontribuon në kuptimin e:

- Çështjes për të cilën është kërkuar konsultim; dhe
- Rezultatet e konsultimit, duke përfshirë çdo vendim të marrë, bazat e këtyre vendimeve dhe se si ato u zbatuan.

¹⁸ SNKC 1, paragrafi 48.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 230

DOKUMENTIMI I AUDITIMIT

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Natyra dhe Qëllimet e Dokumentimit të Auditimit	2-3
Hyrja në fuqi	4
Objektivi	5
Përkufizimet	6
Kërkesat	
Përgatitja në Kohë e Dokumentimit të Auditimit	7
Dokumentimi i Procedurave të Auditimit të Kryera dhe Evidencës së Auditimit të Marrë	8-13
Sistemimi i Dosjes Përfundimtare të Auditimit	14-16
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Përgatitja në Kohë e Dokumentimit të Auditimit	A1
Dokumentimi i Procedurave të Auditimit të Kryera dhe Evidencës së Auditimit të Marrë	A2-A20
Sistemimi i Dosjes Përfundimtare të Auditimit	A21-A24
Shtojcë: Kërkesa dhe Udhëzime Specifike të Dokumentimit të Auditimit në SNA-të e Tjera	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 230, "Dokumentimi i Auditimit" duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 "Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit".

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësitë e audituesit për përgatitjen e dokumentacionit të auditimit për auditimin e pasqyrave financiare. Shtojca rendit SNA-të e tjera që përmbajnë kërkesa dhe udhëzime specifike lidhur me dokumentimin. Kërkesat specifike për dokumentimin të SNA-ve të tjera nuk kufizojnë zbatimin e këtij SNA-je. Ligje ose rregullore mund të përcaktojnë kërkesa shtesë për dokumentimin.

Natyra dhe Qëllimet e Dokumentimit të Auditimit

2. Dokumentimi i auditimit që plotëson kërkesat e këtij SNA-je dhe kërkesat specifike për dokumentacion të SNA-ve të tjerë përkatës japin:
 - (a) Evidencë për bazat e audituesit për konkluzionin rreth arritjes së objektivave të përgjithshme të audituesit;¹ dhe
 - (b) Evidencë që tregon se auditimi është kryer në përputhje me SNA-të dhe kërkesat e zbatueshme ligjore e rregullatore.
3. Dokumentimi i auditimit i shërben edhe disa qëllimeve të tjera, ku përfshihen:
 - Ndihma për grupin e auditimit në planifikimin dhe kryerjen e auditimit.
 - Ndihma për anëtarët e grupit të auditimit të ngarkuar me mbikëqyrjen, për të drejtuar dhe mbikëqyrur punën audituese dhe për të përmbushur përgjegjësitë e tyre të rishikimit në pajtim me SNA 220.²
 - Krijimi i mundësisë që grupi i auditimit të japë llogari për punën e tij.
 - Mbajtja e një regjistri të çështjeve me rëndësi të vazhdueshme për qëllime të auditimeve të ardhshme.
 - Krijimi i mundësisë që një auditues me eksperiencë të kryejë rishikime dhe inspektime për kontrollin e cilësisë në pajtim me SNKC 1³ ose kërkesat kombëtare që janë të paktën po aq kërkuuese.⁴

¹ SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi 11.

² SNA 220, *Kontrolli i Cilësisë për Auditimin e Pasqyrave Financiare*, paragrafët 15-17.

³ SNKC 1, *Kontrolli i Cilësisë për Kabinetet që Kryejnë Auditime dhe Rishikime të Pasqyrave Financiare dhe Angazhime të Dhënies së Sigurisë dhe Shërbime të Lidhura*, paragrafët 32-33, 35-38 dhe 48.

⁴ SNA 220, paragrafi 2.

- Krijimi i mundësisë që një auditues me eksperiencë të kryejë inspektime të jashtme në pajtim me kërkesat ligjore, rregullatore apo kërkesa të tjera.

Hyrja në Fuqi

4. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivi

5. Objektivi i audituesit është të përgatisë dokumentacionin që jep:
 - (a) Regjistrim të mjaftueshëm dhe të përshtatshëm të bazave për raportin e audituesit; dhe
 - (b) Evidencë që auditimi është planifikuar dhe është kryer në përputhje me SNA-të dhe kërkesat ligjore dhe rregullatore të zbatueshme.

Përkufizimet

6. Për qëllimet e SNA-ve, termat e mëposhtëm kanë kuptimin që u jepet në vijim:
 - (a) Dokumentimi i auditimit – Regjistrimi i procedurave të auditimit të kryera, evidenca përkatëse e auditimit e grumbulluar dhe konkluzionet e arritura nga audituesi (shpesh herë janë përdorur terma të tillë si “fletët e punës” ose “fletë pune”).
 - (b) Dosja e auditimit – Një ose më shumë skedarë ose media tjetër të ruajtjes, në formë fizike ose elektronike, që përmbajnë regjistrimet të cilat përfshijnë dokumentacionin e auditimit për një angazhim të veçantë.
 - (c) Auditues me eksperiencë – Një individ (pavarësisht nëse është brenda apo jashtë kabinetit), i cili ka eksperiencë auditimi praktike dhe njohje të arsyeshme të:
 - (i) Proceseve të auditimit;
 - (ii) SNA-ve dhe kërkesave të zbatueshme ligjore e rregullatore;
 - (iii) Mjedisit të biznesit në të cilin operon entiteti; dhe
 - (iv) Çështjeve të raportimit financiar e të auditimit që lidhen me sektorin e ekonomisë ku vepron entiteti.

Kërkesat

Përgatitja në Kohë e Dokumentimit të Auditimit

7. Audituesi përgatit dokumentacionin e auditimit në kohën e duhur. (Ref: Para. A1)

Dokumentimi i Procedurave të Auditimit të Kryera dhe Evidencës së Auditimit të Marrë

Forma, Përmbajtja dhe Shtrirja e Dokumentimit të Auditimit

8. Audituesi përgatit dokumentimin e auditimit në mënyrë të atillë që bën të mundur që një auditues me eksperiencë, por pa lidhje të mëparshme me auditimin në fjalë, të arrijë të kuptojë: (Ref: Para. A2-A5, A16-A17)

Natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave të auditimit të kryera në zbatim të SNA-ve dhe të kërkesave të tjera ligjore e rregullatore; (Ref: Para. A6-A7)

- (a) Rezultatet e procedurave të auditimit dhe evidencën e auditimit të siguruar; dhe
 - (b) Çështjet e rëndësishme që kanë lindur gjatë auditimit dhe konkluzionet e arritura në lidhje me këto çështje dhe gjykimet profesionale të rëndësishme të bëra për këto konkluzione. (Ref: Para. A8-A11)
9. Gjatë dokumentimit të natyrës, afateve dhe shtrirjes së procedurave të auditimit të kryera, audituesi duhet të regjistrojë:
 - (a) Karakteristikat identifikuese të zërave apo çështjeve të testuara; (Ref: Para. A12)
 - (b) Personat që kanë kryer punën audituese dhe datën e përfundimit të kësaj pune; dhe
 - (c) Personat që kanë rishikuar punën e auditimit të kryer dhe datën e shtrirjes së këtij rishikimi. (Ref: Para. A13)
10. Audituesi dokumenton diskutimet e bëra me drejtimin, me ata që janë ngarkuar me qeverisjen dhe me të tjerët, duke përfshirë çështjet e rëndësishme të diskutuara si dhe kohën kur dhe me cilët janë bërë diskutimet. (Ref: Para. A14)
11. Në rast se audituesi identifikon informacione, që janë në kundërshtim ose nuk janë në pajtueshmëri me konkluzionet e tij përfundimtare lidhur me një çështje të rëndësishme, audituesi dokumenton mënyrën e trajtimit të kundërshtisë ose të mospajtueshmërisë. (Ref: Para. A15)

Devijimi nga një Kërkesë e Rëndësishme

12. Kur, në raste përjashtimore, audituesi gjykon të nevojshëm devijimin nga një kërkesë e rëndësishme në ndonjë SNA, audituesi dokumenton mënyrën se si është arritur objektivi i auditimit në kushtet e procedurave alternative të auditimit edhe arsyet e këtij devijimi. (Ref: Para. A18-A19)

Çështje që Dalin mbas Datës së Raportit të Audituesit

13. Në qoftë se, në rrethana përjashtimore, audituesi kryen procedura auditimi të reja ose shtesë, apo arrin në konkluzione të reja pas datës së raportit të audituesit, audituesi dokumenton: (Ref: Para. A20)
 - (a) Rrethanat që janë ndeshur;
 - (b) Procedurat e reja ose shtesë të auditimit që janë kryer, evidencën e auditimit të siguruar dhe konkluzionet e arritura, si dhe efektin e tyre në raportin e audituesit; dhe
 - (c) Kohën kur dhe nga kush janë bërë ndryshimet në dokumentimin e auditimit dhe (kur është e nevojshme) rishikimi i tyre.

Sistemimi i Dosjes Përfundimtare të Auditimit

14. Audituesi përfundon sistemimin e dokumentacionit në dosjen e auditimit dhe plotëson procesin administrativ të sistemimit të dosjes përfundimtare të auditimit në kohën e duhur pas datës së raportit të audituesit. (Ref: Para. A21-A22)
15. Pas kryerjes së sistemimit të dosjes përfundimtare të auditimit dhe deri në përfundim të periudhës së parashikuar për ruajtjen e saj, audituesi nuk lejohet të fshijë, ose të heqë dokumentet e auditimit të çdo lloj natyre përpara përfundimit të periudhës së ruajtjes së tij. (Ref: Para. A23)
16. Në rrethana përveç atyre që parashikohen në paragrafin 13, kur audituesi e gjykon të nevojshme të modifikojë dokumentimin ekzistues të auditimit ose të shtojë dokumente të reja të auditimit, pasi ka mbaruar procesi i sistemimit përfundimtar të dosjes, audituesi, pavarësisht nga natyra e modifikimeve apo shtesave, dokumenton: (Ref: Para. A24)
 - (a) Arsyet specifike për bërjen e tyre; dhe
 - (b) Kur dhe nga kush janë bërë dhe (kur është e aplikueshme) rishikuar ato.

* * *

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Përgatitja në Kohë e Dokumentimit të Auditimit (Ref: Para. 7)

A1. Përgatitja e dokumentimit të nevojshëm të auditimit në kohën e duhur ndihmon në përmirësimin e cilësisë së auditimit dhe lehtëson rishikimin e vlerësimit efikas të evidencës së auditimit të grumbulluar dhe të konkluzioneve të arritura përpara se të finalizohet raporti i audituesit. Dokumentimi i përgatitur gjatë kryerjes së punës ka të ngjarë të jetë më i saktë se sa dokumentacioni i përgatitur pas kryerjes së punëve të auditimit.

Dokumentimi i Procedurave të Auditimit të Kryera dhe Evidencës së Auditimit të Marrë

Forma, Përmbajtja dhe Shtrirja e Dokumentimit të Auditimit (Ref: Para. 8)

A2. Forma, përmbajtja dhe shtrirja e dokumentimit të auditimit varen nga faktorë të tillë si:

- Madhësia dhe kompleksiteti i entitetit.
- Natyra e procedurave të auditimit që duhen kryer.
- Rreziqet e identifikuara të anomalive materiale.
- Rëndësia e evidencës së auditimit të siguruar.
- Natyra dhe shtrirja e përjashtimeve të identifikuara.
- Nevoja për të dokumentuar një konkluzion ose bazën për konkluzionin, e cila nuk mund të përcaktohet lehtë nga dokumentimi i punës së kryer apo nga evidenca e auditimit e siguruar.
- Metodologjia dhe mjetet e auditimit të përdorura.

A3. Dokumentimi i auditimit mund të regjistrohet në letër, ose në media elektronike, apo në një media tjetër. Shembuj të dokumentacionit të auditimit përfshijnë:

- Programet e auditimit.
- Analizat.
- Memorandumet e çështjeve.

- Përmbledhjet e çështjeve të rëndësishme.
- Letrat e konfirmimeve dhe të deklarimeve.
- Listat e kontrollit.
- Korrespondenca (përfshirë e-maillet) që kanë të bëjnë me çështje të rëndësishme.

Si pjesë përbërëse e dokumentimit të auditimit mund të përfshihen abstraktet ose kopjet e regjistrave të entitetit, për shembull kontratat apo marrëveshjet e rëndësishme ose specifike, po qe se kjo konsiderohet e përshtatshme. Megjithatë, dokumentimi i auditimit nuk zëvendëson regjistrat kontabël të entitetit.

- A4. Audituesi përjashton nga dokumentimi i auditimit, projekt fletët e punës dhe projekt pasqyrat financiare që janë zëvendësuar, shënimet që reflektojnë mendime të paplota apo paraprake, kopjet e mëparshme të dokumenteve, të cilat janë korrigjuar për gabime ortografike ose gabime të tjera dhe dokumentet e dubluara.
- A5. Shpjegimet me gojë të bëra nga vetë audituesi, nuk përfaqësojnë mbështetje të mjaftueshme për punën e kryer apo për konkluzionet e arritura prej tij, por ato mund të përdoren për të shpjeguar ose qartësuar informacionet që përfshihen në dokumentimin e auditimit.

Dokumentimi i Përputhshmërisë me SNA-të (Ref: Para. 8(a))

- A6. Në parim, përputhshmëria me kërkesat e këtij SNA-je bën që dokumentacioni i auditimit të jetë i mjaftueshëm dhe i përshtatshëm për rrethanat. SNA-të e tjera përmbajnë kërkesa specifike të dokumentimit që synojnë të qartësojnë zbatimin e këtij SNA-je në rrethana të veçanta të atyre SNA-ve. Kërkesat e veçanta për dokumentacion të SNA-ve të tjerë nuk e kufizojnë zbatimin e këtij SNA-je. Për më tepër, mungesa e një kërkesë për dokumentacion në secilin prej SNA-ve nuk synon të sygjerojë se nuk ka dokumentacion që duhet të përgatitet si rezultat i zbatimit të atij SNA-je.
- A7. Dokumentimi i auditimit jep evidencë që auditimi është në përputhje me SNA-të. Por nuk është as e nevojshme dhe as praktike për audituesin që të dokumentojë çdo çështje të marrë në konsideratë, ose çdo gjykim profesional të bërë, në një auditim. Më tej, nuk është e nevojshme për audituesin të dokumentojë veças (si për shembull në një listë kontrolli) zbatimin ndaj çështjeve për të cilat është demonstruar përputhshmëria e tyre nga dokumentet e përfshira në dosjen e auditimit. Për shembull nëpërmjet këtyre dokumentave:

- Ekzistenca e një plani auditimi të dokumentuar përkatësisht demonstroi se audituesi ka planifikuar auditimin.

- Ekzistenca e një letre angazhimi të firmosur në dosjen e auditimit demonstroi se audituesi ka rënë dakord për kushtet e angazhimit të auditimit me drejtimin ose, kur është rasti, me ata që janë ngarkuar me qeverisjen.
- Raporti i audituesit që përmban një opinion me rezervë të përshtatshëm mbi pasqyrat financiare demonstroi që audituesi ka plotësuar kërkesat për të shprehur një opinion me rezervë sipas rrethanave të parashikuara në SNA-të.
- Në lidhje me kërkesat që zbatohen në përgjithësi gjatë gjithë auditimit, ka një numër mënyrash në të cilat përputhshmëria me to mund të demonstrohet në dosjen e auditimit:
 - Për shembull, nuk ka një mënyrë të vetme me të cilën dokumentohet skepticizmi profesional i audituesit. Por dokumentimi i auditimit megjithatë jep evidencë për ushtrimin nga audituesi të skepticizmit profesional në përputhje me SNA-të. Kjo evidencë duhet të përfshijë procedurat e veçanta të kryera për të mbështetur përgjigjet e drejtimin për pyetjet e audituesit.
 - Në mënyrë të ngjashme, që ortaku i angazhimit ka marrë përgjegjësinë për drejtimin, mbikqyrjen dhe kryerjen e auditimit në përputhje me SNA-të mund të evidentohet në një numër mënyrash në dokumentimin e auditimit. Kjo duhet të përfshijë dokumentacionin se ortaku i angazhimit ka marrë pjesë në kohën e duhur në aspektet e auditimit, të tilla si pjesëmarrja në diskutimet në grup që kërkohen nga SNA 315 (irishikuar).⁵

Dokumentimi i Çështjeve të Konsiderueshme dhe Gjykimeve të Rëndësishme Profesionale Përkatëse (Ref: Para. 8(c))

A8. Vlerësimi i rëndësisë së një çështje kërkon një analizë objektive të fakteve e të rrethanave. Shembuj të çështjeve të konsiderueshme përfshijnë:

- Çështjet që çojnë në rreziqe të konsiderueshme (siç janë përshkruar në SNA 315 (i rishikuar)).⁶
- Rezultatet e procedurave të auditimit që tregojnë (a) se pasqyrat financiare mund të përmbajë anomali materiale, ose (b) për nevojën e rishikimit të vlerësimit të mëparshëm të audituesit lidhur me rreziqet e anomalive materiale dhe reagimin e tij ndaj këtyre rreziqeve.
- Rrethanat të cilat ja vështirësojnë audituesit zbatimin e procedurave të nevojshme të auditimit.

⁵ SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalië Materiale nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të Tij*, paragrafi 10.

⁶ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 4(c).

- Faktet e gjetura që mund të çojnë në një modifikim të raportit të audituesit ose përfshirjen e një paragrafi me Çështje të Theksuar në raportin e audituesit.
- A9. Një faktor i rëndësishëm në përcaktimin e formës, përmbajtjes dhe shtrirjes së dokumentimit të auditimit të çështjeve të konsiderueshme është shtrirja e gjykimeve profesionale të ushtruara në kryerjen e punës dhe vlerësimin e rezultateve. Dokumentimi i gjykimeve profesionale të bëra, kur janë të konsiderueshme, shërben për të shpjeguar konkluzionet e audituesit dhe për të përforcuar cilësinë e gjykimeve. Këto çështje janë me rëndësi të veçantë për ata që janë përgjegjës për rishikimin e dokumentimit të auditimit, përfshirë ata që do të kryejnë auditime të mëpasshme kur çështjet e rishikuara kanë rëndësi në vijimësi (për shembull, kur kryen një rishikim retrospektiv të çmuarjeve kontabël).
- A10. Disa shembuj të rrethanave në të cilat, në përputhje me paragrafin 8, është e përshtatshme të përgatiten dokumentacione auditimi për përdorimin e gjykimeve profesionale përfshijnë, kur çështja dhe gjykimet janë të konsiderueshme:
- Llogjikën për konkluzionin e audituesit kur kërkesa parashikon që audituesi “duhet të marrë në konsideratë” informacione apo faktorë të caktuar, dhe që konsiderata është e rëndësishme në kontekstin e një angazhimi të veçantë.
 - Bazat për konkluzionin e audituesit për llogjikën e aspekteve të gjykimeve subjektive (për shembull, llogjika e çmuarjeve kontabël të konsiderueshme).
 - Bazat për konkluzionin e audituesit rreth vërtetësisë së dokumentit kur ndërmerret investigimi i mëtejshëm (i tillë si përdorimin përkatës të ekspertit ose të një procedure konfirmimi) në përgjigje të kushteve të identifikuara gjatë auditimit të cilat kanë bërë që audituesi të besojë se dokumenti nuk është origjinal.
 - Kur zbatohet SNA 701⁷ audituesi përcakton çështjet kryesore të auditimit ose që nuk ka asnjë çështje kryesore të auditimit për t'u komunikuar.
- A11. Audituesi mund të konsiderojë me dobi përgatitjen dhe mbajtjen, si pjesë përbërëse të dokumentimit të auditimit, të një përmbledhje (shpesh e njohur si memorandum përmbledhës) ku përshkruhen çështjet e rëndësishme të identifikuara gjatë auditimit dhe mënyra e trajtimit të tyre, ose që përfshin një referencë lidhëse me dokumentimin tjetër mbështetës të auditimit që siguron këtë informacion. Kjo përmbledhje mund të lehtësojë rishikimet dhe inspektimet efektive e efikase të dokumentimit të auditimit, veçanërisht për auditimet e mëdha e komplekse. Për më tepër, përgatitja e një përmbledhje të tillë mund të ndihmojë audituesin për të vlerësuar çështjet e rëndësishme. Gjithashtu kjo mund ta ndihmojë audituesin për të marrë në konsideratë nëse, në dritën e procedurave të auditimit dhe konkluzioneve të arritura, ka ndonjë objektiv përkatës të SNA-ve që audituesi nuk mund ta arrijë dhe që mund të pengojë atë në arritjen e objektivave të përgjithshme të audituesit.

⁷ SNA 701, *Komunikimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit të Pavarur*

Identifikimi i Zërave ose Çështjeve të Veçanta të Testuara, dhe të Përgatitësit dhe të Rishikuesit (Ref: Para. 9)

A12. Regjistrimi i karakteristikave identifikuese shërben për shumë qëllime. Për shembull, ai mundëson që grupi i auditimit të japë llogari për punën e tij dhe lehtëson investigimin e përjashtimeve apo të mospërputhjeve. Karakteristikat identifikuese variojnë sipas natyrës së procedurës së auditimit dhe elementit apo çështjes që testohet. Për shembull:

- Për një testim të detajuar të urdhërave të blerjes të gjeneruara nga entiteti, audituesi mund të identifikojë dokumentet e zgjedhura për testim sipas datave dhe numrave unikë të urdhërave të blerjes.
- Për një procedurë që kërkon zgjedhjen apo rishikimin e të gjithë elementeve që tejkalojnë një shumë të caktuar, të marrë nga një popullatë e dhënë, audituesi mund të regjistrojë objektin e procedurës dhe të identifikojë popullatën (për shembull të gjitha regjistrimet në ditar mbi një shumë të caktuar të marrë nga regjistri i ditarit).
- Për një procedurë që kërkon një zgjedhje sistematike të një kampioni nga një popullatë, audituesi mund të identifikojë dokumentet e zgjedhura sipas burimit të regjistrimit, pikën e fillimit të intervalit të zgjedhjes së kampionit (për shembull, një kampion sistematik i raporteve të ngarkesave, i zgjedhur nga ditari i transportit për periudhën 1 prill deri me 30 shtator, duke nisur nga raporti me numër 12345 dhe duke zgjedhur një element në çdo 125 raporte).
- Për një procedurë që kërkon pyetjen e personelit specifik të entitetit, audituesi mund të regjistrojë datat kur anëtarët e këtij personeli janë pyetur dhe emrat e llojet e punës që kryhen prej tyre.
- Për një procedurë mbikëqyrëse, audituesi mund të regjistrojë procesin, apo çështjen në fjalë që është vëzhguar, individët përkatës, përgjegjësitë e tyre respektive dhe kohën e vendin ku është kryer vëzhgimi.

A13. SNA 220 kërkon që audituesi të rishikojë punën e kryer për auditimin nëpërmjet rishikimit të dokumentimit të auditimit.⁸ Kërkesa për të dokumentuar se kush e ka rishikuar punën e auditimit të kryer nuk imponon nevojën që për çdo fletë pune specifike të përfshihet evidenca e rishikimit. Megjithatë, dokumentimi i auditimit evidenton se kush i ka rishikuar elementet e specifikuar të punës së auditimit të kryer dhe kohën e rishikimit.

Dokumentimi i Diskutimeve për Çështjet e Konsiderueshme me Drejtimin, me Ata që Janë Ngarkuar me Qeverisjen dhe me të Tjerë (Ref: Para. 10)

⁸ SNA 220, paragrafi 17.

A14. Dokumentimi nuk kufizohet vetëm në regjistrimet e bëra nga audituesi, por mund të përfshijë edhe dokumente të tjera siç janë proces-verbalet e mbledhjeve të përgatitura nga personeli i entitetit dhe të rëna dakord me audituesin. Në personat e tjerë, me të cilët audituesi mund të diskutojë çështjet e rëndësishme përfshihen personat e ngarkuar me qeverisjen, personeli tjetër brenda entitetit, si edhe palët e treta, siç janë personat që i japin këshilla profesionale entitetit.

Dokumentimi se si Janë Trajtuar Mospërputhjet (Ref: Para. 11)

A15. Kërkesa për të dokumentuar se si janë trajtuar mospërputhjet në informacionin nuk e detyron audituesin të mbajë dokumente që nuk janë korrekte ose që janë zëvendësuar.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet më të Vogla (Ref: Para. 8)

A16. Dokumentimi i auditimit për auditimin e entiteteve më të vogla në përgjithësi është më pak i shtrirë se sa për auditimin e entiteteve të mëdha. Më tej, në rastin e një auditimi ku ortaku i angazhimit kryen të gjithë punën audituese, dokumentacioni nuk përmban çështje të cilat do të duhej të dokumentoheshin vetëm për të informuar apo udhëzuar pjestarët e grupit të angazhimit, ose për të dhënë evidencë për rishikimin nga një pjestar tjetër i grupit (për shembull, nuk ka përse të dokumentohen çështje që lidhen me diskutimin në grup ose mbikëqyrjen). Megjithatë, ortaku i angazhimit zbaton të gjitha kërkesat mbizotëruese në paragrafin 8 për të përgatitur dokumentimin e auditimit që është i kuptueshëm nga një auditues me eksperiencë, derisa dokumentimi i auditimit mund të jetë subjekt i rishikimit nga palë të treta për qëllime rregullatore ose të tjera.

A17. Kur përgatit dokumentimin e auditimit, audituesi i entitetit më të vogël gjithashtu mund ta konsiderojë të dobishme dhe efikase të regjistrojë disa aspekte të auditimit së bashku në një dokument të vetëm, me referencat e kryqëzuara për të mbështetur fletët e punës sipas rastit. Shembuj të çështjeve që mund të dokumentohen së bashku në auditimin e një entiteti më të vogël përfshijnë njohjen e entitetit dhe të kontrollit të tij të brendshëm, strategjinë e përgjithshme të auditimit dhe planin e auditimit, materialitetin e përcaktuar në bazë të SNA 320,⁹ rreziqet e vlerësuar, çështjet e konsiderueshme të marra shënim gjatë auditimit dhe konkluzionet e arritura.

Devijimi nga Kërkesat Përkatëse (Ref: Para. 12)

A18. Kërkesat e SNA-ve janë hartuar për t'i mundësuar audituesit të arrijë objektivat e veçanta të SNA-ve dhe nga kjo edhe objektivat e përgjithshëm të auditimit. Për rrjedhojë, me përjashtim të rasteve përjashtimore, SNA-të kërkojnë përputhshmëri me secilën kërkesë që është e përshtatshme për rrethanat e auditimit.

⁹ SNA 320, *Materialiteti në Planifikimin dhe Kryerjen e Auditimit*.

A19. Kërkesat për dokumentim zbatohen vetëm për kërkesat që janë përkatëse për rrethanat. Kërkesa nuk është përkatëse¹⁰ vetëm në rastet kur:

- (a) I gjithë SNA nuk është përkatës (për shembull, në qoftë se entiteti nuk ka një shërbim të auditimit të brendshëm, nga SNA 610 (i rishikuar në 2013)¹¹ asgjë nuk është përkatëse); ose
- (b) Kërkesa është e kushtëzuar dhe kushti nuk ekziston (për shembull, kërkesa për të modifikuar raportin e audituesit kur ka pamundësi për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme dhe kur nuk ka ndonjë pamundësi të tillë).

Çështjet që Dalin pas Datës së Raportit të Audituesit (Ref: Para. 13)

A20. Shembuj të rrethanave përjashtimore përfshijnë faktet për të cilat audituesi merr dijeni pas datës së raportit të audituesit por të cilat kanë ekzistuar në atë datë dhe të cilat, në qoftë se do të ishin bërë të ditura në atë datë, do të shkaktonin ndryshime në pasqyrat financiare ose do të kishin modifikuar opinionin në raportin e audituesit.¹² Ndryshimet që vijnë në dokumentimin e auditimit rishikohen në përputhje me përgjegjësitë e rishikimit të parashikuara në SNA 220¹³ dhe me ortakun e angazhimit që merr përgjegjësinë përfundimtare për ndryshimet.

Sistemimi i Dosjes Përfundimtare të Auditimit (Ref: Para. 14-16)

A21. SNKC 1 (ose kërkesat në standardet kombëtare që janë të paktën po aq kërkuese) kërkon që firmat të vendosin politika e procedura, të cilat garantojnë përfundimin në kohë të sistemimit të dosjeve të auditimit.¹⁴ Periudha prej 60 ditësh pas datës së raportit të audituesit, si rregull përbën kufirin limit të kohës, brenda të cilës duhet të përfundohet dhe të sistemohet dosja përfundimtare e auditimit.¹⁵

A22. Përfundimi dhe sistemimi i dosjes përfundimtare të auditimit pas datës së raportit të audituesit është një proces administrativ, që nuk përfshin kryerjen e procedurave të reja të auditimit apo nxjerrjen e konkluzioneve të reja. Megjithatë, gjatë procesit përfundimtar të sistemimit në dokumentimin e auditimit mund të bëhen ndryshime, po qe se ato kanë natyrë administrative. Shembuj të këtyre ndryshimeve janë:

- Fshirja apo heqja e dokumenteve të zëvendësuara.
- Renditja, bashkimi apo bërja e referencave të kryqëzuara të fletëve të punës.

¹⁰ SNA 200, paragrafi 22.

¹¹ SNA 610 (i rishikuar në 2013), *Përdorimi i Punës së Audituesve të Brendshëm.*, paragrafi 2

¹² SNA 560, *Ngjarjet e Mëvonëshme*, paragrafi 14.

¹³ SNA 220, paragrafi 16.

¹⁴ SNKC 1, paragrafi 45.

¹⁵ SNKC 1, paragrafi A54.

- Nënshkrimet e listave të kontrollit të përfunduara që lidhen me procesin e sistemimit.
- Dokumentimi i evidencës së auditimit që audituesi ka siguruar, diskutuar dhe për të cilën ka rënë dakord me anëtarët përkatës të grupit të auditimit, para datës së raportit të audituesit.

A23. SNKC 1 (ose kërkesat në standardet kombëtare që janë të paktën po aq kërkuese) kërkon që firmat të vendosin politika dhe procedura për mbajtjen/ruajtjen e dokumentacionit të angazhimit.¹⁶ Periudha e ruajtjes për angazhimet e auditimit si rregull nuk është më e shkurtër se pesë vjet duke filluar nga data e raportit të audituesit, ose nga data e raportit të audituesit të grupit.¹⁷

A24. Një shembull i rrethanës në të cilën audituesi mund të konsiderojë të nevojshme të ndryshojë dokumentacionin ekzistues të auditimit ose të shtojë dokumentacion të ri auditimi mbasi ka përfunduar sistemimi i dosjes është nevoja për të qartësuar dokumentacionin ekzistues të auditimit që vijnë nga komentet e marra gjatë inspektimeve të mbikëqyrjes të kryera nga palë të brendshme ose të jashtme.

¹⁶ SNKC 1, paragrafi 47.

¹⁷ SNKC 1, paragrafi A61.

Shtojcë

(Ref: Para. 1)

Kërkesa dhe Udhëzime Specifike të Dokumentimit të Auditimit në SNA-të e Tjera

Kjo shtojcë identifikon paragrafët në SNA-të e tjera që kanë hyrë në fuqi për auditimin e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar më ose mbas datës 15 dhjetor 2009 që përmbajnë kërkesa të veçanta për dokumentimin. Kjo listë nuk zëvendëson marrjen në konsideratë të kërkesave dhe zbatimeve përkatëse dhe materialet e tjera shpjeguese në SNA-të.

- SNA 210, “Rënia Dakord për Kushtet e Angazhimit të Auditimit” – paragrafët 10-12.
- SNA 220, “Kontrolli Cilësisë për Auditimin e Pasqyrave Financiare” – paragrafët 24-25.
- SNA 240, “Përgjegjësitë e Audituesit Lidhur me Mashtrimin në Auditimin e Pasqyrave Financiare” – paragrafët 45-48.
- SNA 250 (i rishikuar), “Marrja në Konsideratë e Ligjeve dhe Rregulloreve në Auditimin e Pasqyrave Financiare” – paragrafi 30.
- SNA 260 (i rishikuar), “Komunikimi me Ata që Janë Ngarkuar me Qeverisjen” – paragrafi 23.
- SNA 300, “Planifikimi i Auditimit të Pasqyrave Financiare” – paragrafi 12.
- SNA 315 (i rishikuar), “Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të Tij” – paragrafi 32.
- SNA 320, “Materialiteti në Planifikimin dhe Kryerjen e Auditimit” – paragrafi 14.
- SNA 330, “Reagimet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuara” – paragrafët 28-30.
- SNA 450, “Vlerësimi i Anomalive të Identifikuara gjatë Auditimit” – paragrafi 15.
- SNA 540, “Auditimi i Çmuarjeve Kontabël, Përfshirë Çmuarjet Kontabël të Vlerës së Drejtë dhe Dhënia e Informacioneve Përkatëse” – paragrafi 23.
- SNA 550, “Palët e Lidhura” – paragrafi 28.
- SNA 600, “Konsiderata të Veçanta – Auditimet e Pasqyrave Financiare të Grupit (Përfshirë Punën e Audituesit të Entitetit të Kontrolluar)” – paragrafi 50.
- SNA 610, (i rishikuar 2013), Përdorimi i punës së audituesve të brendshëm – paragrafët 36-37.
- SNA 720, (i rishikuar), Përgjegjësitë e audituesit në lidhje me informacionet e tjera – paragrafi 25.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 240

PËRGJEGJËSITË E AUDITUESIT LIDHUR ME MASHTRIMIN NË NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Karakteristikat e Mashtimit	2-3
Përgjegjësitë për Parandalimin dhe Zbulimin e Mashtimit	4-9
Hyrja në fuqi	10
Objektivat	11
Përkufizimet	12
Kërkesat	
Skepticismi Profesional	13-15
Diskutimi mes Anëtarëve të Grupit të Angazhimit	16
Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Veprimtaritë Përkatese	17-25
Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale për Shkak të Mashtimit	26-28
Reagimet ndaj Rreziqeve të Vlerësuara të Anomalisë Materiale për Shkak të Mashtimit	29-34
Vlerësimi i Evidencës së Auditimit	35-38
Pamundësia e Audituesit për të Vazhduar Angazhimin	39
Deklarimet me Shkrim	40
Komunikimet me Drejtimin dhe me Ata që Janë Ngarkuar me Qeverisjen	41-43
Raportimi i Mashtimit tek një Autoritet i Duhur Jashtë Entitetit	44
Dokumentimi	45-48

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Karakteristikat e Mashtrimit	A1-A5
Përgjegjësia për Parandalimin dhe Zbulimin e Mashtrimit	A6-A7
Skepticizmi Profesional	A8-A10
Diskutimi mes Anëtarëve të Grupit të Angazhimit	A11-A12
Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Veprimtaritë Përkatëse	A13-A28
Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale për Shkak të Mashtrimit	A29-A33
Reagimet ndaj Rreziqeve të Vlerësuara të Anomalisë Materiale për Shkak të Mashtrimit	A34-A49
Vlerësimi i Evidencës së Auditimit	A50- A54
Pamundësia e Audituesit për të Vazhduar Angazhimin	A55-A58
Deklarimet me Shkrim	A59-A60
Komunikimet me Drejtimin dhe me Ata që Janë	
Ngarkuar me Qeverisjen	A61-A66
Raportimi i Mashtrimit tek një Autoritet i Duhur Jashtë Entitetit	A67-A69

Shtojcë 1: Shembuj të Faktorëve të Rrezikut të Mashtrimit

Shtojcë 2: Shembuj të Procedurave të Mundshme të Auditimit në Lidhje me Rreziqet e Anomalive Materiale për Shkak të Mashtrimit

Shtojcë 3: Shembuj të Rrethanave që Tregojnë për Ekzistencën e Mundshme të Mashtrimeve

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 240 “Përgjegjësia e Audituesit Lidhur me Mashtrimin në një Auditim të Pasqyrave Financiare” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.
--

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësinë e audituesit lidhur me mashtrimin në një auditim të pasqyrave financiare. Në mënyrë të veçantë, ai zgjeron mënyrën se si zbatohen SNA 315 (i rishikuar)¹ dhe 330² në lidhje me rreziqet e anomalive materiale për shkak të mashtrimit.

Karakteristikat e Mashtrimit

2. Anomalitë në pasqyrat financiare mund të vijnë qoftë nga mashtrimi ose nga gabimi. Faktori dallues mes mashtrimit dhe gabimit është nëse veprimi themelor nga i cili vjen anomalitë në pasqyrat financiare është i qëllimshëm ose jo i qëllimshëm.
3. Megjithëse mashtrimi është një koncept juridik i gjerë, për qëllimet e SNA-ve, audituesi është i interesuar për mashtrimin që shkakton anomali materiale në pasqyrat financiare. Dy lloje të anomalive të qëllimshme janë të rëndësishme për audituesin – anomalitë që vijnë nga raportimi financiar mashtrues dhe anomalitë që vijnë nga shpërdorimi i aktiveve. Megjithëse audituesi mund të ketë dyshime ose, në raste të rralla, identifikon ndodhjen e mashtrimit, audituesi nuk bën përcaktimin juridik nëse ka ndodhur mashtrimi. (Ref: Para. A1-A7)

Përgjegjësitë për Parandalimin dhe Zbulimin e Mashtrimit

4. Përgjegjësia kryesore për parandalimin dhe zbulimin e mashtrimit u mbetet edhe atyre që janë ngarkuar me qeverisjen e entitetit edhe drejtimin. Është e rëndësishme që drejtimi, me mbikëqyrjen e atyre që janë të ngarkuar me qeverisjen, t'i japin rëndësi të madhe parandalimit të mashtrimit, që mund të ulë mundësitë që të ndodhin mashtrime dhe frenimit të mashtrimit, që të mund të binden individët që të mos kryejnë mashtrim sepse është i mundur zbulimi dhe ndëshkimi. Kjo përmban angazhimin për të krijuar kulturën e ndershmërisë dhe sjelljen etike që mund të përforcohet nga një mbikëqyrje aktive nga ata që janë ngarkuar me qeverisjen. Mbikëqyrja nga ana e atyre që janë ngarkuar me qeverisjen përfshin marrjen në konsideratë të mundësisë për të kapërcyer kontrollet ose influenca të tjera të papërshtatshme ndaj procesit të raportimit financiar, të tilla si përpjekjet nga drejtimi

¹ SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të Tij*

² SNA 330, *Përgjigja e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuar*.

për të mirëadministruar fitimet në mënyrë që të influencojë perceptimet e analistëve përsa i përket rezultatit dhe rentabilitetit të entitetit.

Përgjegjësitë e Audituesit

5. Audituesi që kryen auditimin në përputhje me SNA-të është përgjegjës për të marrë siguri të arsyeshme se pasqyrat financiare të marra në tërësi janë pa anomali materiale, qoftë për shkak të mashtrimit ose gabimit. Për shkak të kufizimeve të vetvetishme të një auditimi, ka një rrezik të pashmangshëm se disa anomali materiale në pasqyrat financiare të mos zbulohen, edhe kur auditimi është planifikuar dhe kryer në përputhje me SNA-të.³
6. Siç parashikohet në SNA 200,⁴ efektet e mundëshme të kufizimeve të vetvetishme janë të konsiderueshme veçanërisht në rastin e anomalisë që vjen nga mashtrimi. Rreziku i moszbulimit të anomalisë materiale që vjen nga mashtrimi është më i lartë se rreziku i moszbulimit që vjen nga gabimi. Kjo për arsyen se mashtrimi mund të realizohet nëpërmjet disa skemave të sofistikuar dhe të menduara me kujdes me qëllim fshehjeje, si për shembull, fallsifikimi, mosregjistrimi i qëllimshëm i transaksioneve, ose deklarimi i gabuar i qëllimshëm për audituesin. Fshehje të tilla mund të jenë edhe më të vështira për t'u identifikuar në rastet kur ato bëhen nga më shumë se një person. Bashkëpunimi midis dy apo më shumë personave mund të bëjë që audituesi ta konsiderojë të besueshme evidencën e auditimit të marrë, në një kohë kur ajo është e falsifikuar. Aftësia e audituesit për të identifikuar një mashtrim varet nga faktorë të tillë si zotësia e personit që ka kryer mashtrimin, frekuenca dhe shtrirja e manipulimit, shkalla e bashkëpunimit midis dy apo më shumë personave, madhësia relative e shumave të transaksioneve individuale të manipuluar dhe vjetërsia në punë e personave që kanë kryer mashtrimin. Ndërkohë që audituesi mund të jetë në gjendje të zbulojë faktorët potencialë që e mundësojnë mashtrimin, do të jetë e vështirë për të përcaktuar nëse anomali të në gjykime, siç është çmuarja kontabël, janë shkaktuar nga mashtrimi apo gabimi.
7. Më tej, rreziku që audituesi të mos zbulojë anomali të materiale të shkaktuara nga mashtrimi i drejtimit, është më i madh sesa në rastin e mashtrimeve të shkaktuara nga punonjësit, pasi drejtimi është shpesh në një pozicion të tillë që ka mundësinë të manipulojë në mënyrë të drejtpërdrejtë apo të tërthortë regjistrimet kontabël dhe të paraqesë informacion mashtrues financiar ose të kapërcejë procedurat e kontrollit të cilat janë hartuar të parandalojnë mashtrime të ngjashme nga punonjësit e tjerë.

³ SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e Auditimit në Përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi A53-A54.

⁴ SNA 200, paragrafi A53.

8. Kur merr siguri të arsyeshme, audituesi mban një qëndrim skepticizmi profesional gjatë gjithë auditimit, duke mbajtur parasysh mundësinë që ka drejtimi për të anashkaluar kontrollet dhe është i ndërgjegjshëm se procedurat e auditimit, që janë efektive për gjetjen e gabimeve, mund të mos jenë të tilla në kontekstin e një rreziku të një anomalie materiale të shkaktuar nga mashtrimi. Kërkesat e këtij SNA-je janë hartuar për të ndihmuar audituesin të identifikojë dhe vlerësojë rreziqet e anomalive materiale për shkak të mashtrimit dhe të përgatisë procedurat për të zbuluar këto anomalie.
9. Sipas ligjit, rregullave apo kërkesave përkatëse etike, audituesi mund të ketë përgjegjësi shtesë lidhur me papajtueshmërinë e një entiteti me ligjin dhe rregullat, përfshirë mashtrimin, e cila mund të ndryshojë ose shkojë përtej këtij SNA-je, si:
(Ref: Para. A6)
 - (a) Reagimi kundrejt papajtueshmërive të identifikuara ose të dyshuara me ligjet dhe rregullat, përfshirë kërkesat në lidhje me komunikimet specifike me drejtimin dhe personat e ngarkuar me qeverisjen, vlerësimin e përshtatshmërisë së reagimit të tyre kundrejt papajtueshmërive dhe përcaktimin nëse kërkohen të kryhen veprimeve të mëtejshme;
 - (b) Komunikimi me audituesit e tjerë, për papajtueshmërinë e identifikuar ose të dyshuar me ligjet dhe rregullat (p.sh., në një auditim të pasqyrave financiare të grupit); dhe
 - (c) Kërkesat e dokumentimit në lidhje me papajtueshmëritë e identifikuara ose të dyshuara me ligjet dhe rregullat.

Pajtueshmëria me çdo përgjegjësi shtesë mund të sigurojë informacion të mëtejshëm që është i përshtatshëm për punën e audituesit në pajtim me këtë standard dhe SNA të tjera (p.sh., në lidhje me integritetin e drejtimit ose, kur është e përshtatshme, me personat e ngarkuar me qeverisjen).

Hyrja në Fuqi

10. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivat

11. Objektivat e audituesit janë:

- (a) Të identifikojë dhe të vlerësojë rreziqet e anomalisë materiale në pasqyrat financiare për shkak të mashtrimit;
- (b) Të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme lidhur me rreziqet e vlerësuar të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit, duke hartuar dhe vënë në zbatim përgjigjet përkatëse; dhe
- (c) T'u përgjigjet përkatësisht mashtrimit apo dyshimit për mashtrim të identifikuar gjatë auditimit.

Përkufizimet

12. Për qëllimet e SNA-ve, termat e mëposhtëm kanë kuptimin që u jepet në vijim:

- (a) Mashtrim – Një veprim i qëllimshëm nga një ose më shumë individë që mund të jenë anëtarë të drejtimit, persona të ngarkuar me qeverisjen, punonjës apo palë të treta, të cilët përdorin mashtrimin për të siguruar një përfitim të padrejtë ose të paligjshëm.
- (b) Faktorët e rrezikut të mashtrimit – Ngjarje apo kushte që tregojnë nxitje apo presion për të kryer mashtrim apo për të krijuar një mundësi për të kryer mashtrim.

Kërkesat

Skepticizmi Profesional

13. Në përputhje me SNA 200,⁵ audituesi mban një qëndrim skeptik profesional gjatë gjithë auditimit, duke pasur parasysh mundësinë e ekzistencës së anomalive materiale për shkak të mashtrimit, pavarësisht nga eksperiencia e kaluar me entitetin lidhur me ndershmërinë dhe integritetin e drejtimit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen. (Ref: Para. A8-A9)

⁵ SNA 200, paragrafi 15.

14. Përveç rastit kur audituesi ka arsye të besojë të kundërtën, audituesi duhet të pranojë si të vërteta rregjistrimet dhe dokumentat. Në qoftë se kushtet gjatë auditimit e bëjnë audituesin të besojë se një dokument nuk është i vërtetë ose që kushtet në një dokument janë ndryshuar por nuk janë dhënë informacione për audituesin, audituesi investigon më tej. (Ref: Para. A10)
15. Kur përgjigjet e pyetjeve të drejtimit ose të atyre që janë ngarkuar me qeverisjen kanë mospërputhje, audituesi investigon mospërputhjet.

Diskutimi mes Anëtarëve të Grupit të Angazhimit

16. SNA 315 (i rishikuar) kërkon diskutimin mes anëtarëve të grupit të angazhimit dhe përcaktimin nga ortaku i angazhimit se cilat çështje duhet t'u komunikohen atyre pjestarëve të grupit që nuk janë përfshirë në diskutim.⁶ Në këtë diskutim i vihet theks i veçantë se si dhe ku mundet që pasqyrat financiare të entitetit janë ekspozuar ndaj anomalive materiale për shkak të mashtrimit, përfshirë edhe se si mund të ndodhë mashtrimi. Diskutimi bëhet duke lënë mënjane besimin që mund të kenë pjestarët e grupit të angazhimit se drejtimi dhe ata që janë ngarkuar me qeverisjen janë të ndershëm dhe kanë integritet. (Ref: Para. A11-A12)

Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Veprimtaritë Përkatëse

17. Kur kryen procedurat e vlerësimit të rrezikut dhe veprimtaritë përkatëse për të marrë njohuri për entitetin dhe mjedisin e tij, përfshirë kontrollin e brendshëm të entitetit, siç kërkohet nga SNA 315 (i rishikuar),⁷ audituesi kryen procedurat sipas paragrafëve 18-25 për të marrë informacione për t'i përdorur në identifikimin e rreziqeve të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit.

Drejtimi dhe të Tjerët Brenda Entitetit

18. Audituesi pyet drejtimin lidhur me:
 - (a) Vlerësimin e rrezikut nga ana e drejtimit që pasqyrat financiare mund të kenë anomali materiale për shkak të mashtrimit, përfshirë natyrën, shtrirjen dhe frekuencën e këtyre vlerësimeve; (Ref: Para. A13-A14)

⁶ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 10.

⁷ SNA 315, paragrafët 5-24.

- (b) Proceset e zbatuara nga drejtimi për të identifikuar dhe për t'iu përgjigjur rreziqeve të mashtrimit në entitet, përfshirë edhe ndonjë rrezik të veçantë mashtrimi që drejtimi ka identifikuar, ose për të cilat ai është vënë në dijeni, ose klasa transaksionesh, teprica llogarie, ose informacione të dhëna, për të cilat ka të ngjarë të ekzistojë rreziku i mashtrimit; (Ref: Para. A15)
 - (c) Komunikimet e drejtimit, në qoftë se ka, për personat e ngarkuar me qeverisjen lidhur me proceset e zbatuara prej tij për të identifikuar dhe për t'iu përgjigjur rrezikut të mashtrimit në entitetit; dhe
 - (d) Komunikimet e drejtimit, në qoftë se ka, për punonjësit lidhur me pikëpamjet e tij mbi praktikatat e biznesit dhe sjelljen etike.
19. Audituesi pyet drejtimin dhe të tjerët brenda entitetit sipas rastit, për të përcaktuar nëse ata kanë dijeni për ndonjë mashtrim aktual, të dyshuar ose supozuar që ndikon tek entiteti. (Ref: Para. A16-A18)
20. Për ato entitete që kanë funksioni të auditimit të brendshëm, audituesi pyet individët e përshtatshëm brenda funksionit për të përcaktuar nëse ata ka dijeni për ndonjë mashtrim aktual, të dyshuar ose të supozuar që ndikon tek entiteti dhe merr pikpamjen e tij për rreziqet e mashtrimit. (Ref: Para. A19)

Ata që Janë Ngarkuar me Qeverisjen

21. Përveç rastit kur të gjithë ata që janë ngarkuar me qeverisjen janë përfshirë në drejtimin e entitetit,⁸ audituesi merr njohuri se si ata që janë ngarkuar me qeverisjen ushtrojnë mbikqyrjen ndaj proceseve të drejtimit për të identifikuar dhe përgjigjur rreziqeve të mashtrimit në entitet dhe kontrollin e brendshëm që drejtimi ka organizuar për të zvogëluar këto rreziqe. (Ref: Para. A20-A22)
22. Përveç rastit kur të gjithë ata që janë ngarkuar me qeverisjen janë përfshirë në drejtimin e entitetit, audituesi pyet ata që janë ngarkuar me qeverisjen për të përcaktuar nëse ata kanë dijeni për ndonjë mashtrim aktual, të dyshuar ose supozuar që ndikon tek entiteti. Këto pyetje bëhen si pjesë e krahasimit të përgjigjeve të pyetjeve të bëra për drejtimin.

Identifikohen Marrëdhënie të Pazakonta ose të Papritura

⁸ SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*, paragrafi 13.

23. Audituesi vlerëson nëse marrëdhëniet e pazakonta ose të papritura që janë identifikuar duke kryer procedura analitike, përfshirë ato lidhur me llogaritë e të ardhurave, mund të tregojnë për rreziqe të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit.

Informacione të Tjera

24. Audituesi merr në konsideratë nëse informacionet e tjera të marra nga audituesi tregojnë për rreziqe të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit. (Ref: Para. A23)

Vlerësimi i Faktorëve të Rrezikut të Mashtrimit

25. Audituesi vlerëson nëse informacioni i marrë nga procedurat e tjera të vlerësimit të rrezikut dhe veprimet përkatëse të kryera tregojnë se janë të pranishëm një ose disa faktorë të rrezikut të mashtrimit. Ndërsa faktorët e rrezikut të mashtrimit mund të mos tregojnë domosdoshmërisht ekzistencën e mashtrimit, ato shpesh kanë qënë të pranishëm në rrethanat ku kanë ndodhur mashtrimet dhe për këtë arsye mund të tregojnë rreziqe të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit. (Ref: Para. A24-A28)

Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale për Shkak të Mashtrimit

26. Në përputhje me SNA 315 (i rishikuar), audituesi identifikon dhe vlerëson rreziqet e anomalisë materiale për shkak të mashtrimit në nivelin e pasqyrave financiare dhe në nivelin e pohimeve për klasa të transaksioneve, teprica llogarish dhe informacionet e dhëna.⁹
27. Kur identifikon dhe vlerëson rreziqet e anomalisë materiale për shkak të mashtrimit, bazuar në presupozimin se ka rreziqe të mashtrimit në njohjen e të ardhurave, audituesi vlerëson çfarë lloji të ardhurash, transaksione të ardhurash apo pohime shkaktojnë këto rreziqe. Paragrafi 48 parashikon dokumentacionin që kërkohet kur audituesi konkludon se presupozimi nuk është i zbatueshëm në rrethanat e angazhimit dhe, përkatësisht, nuk ka identifikuar njohjen e të ardhurave si një rrezik të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit. (Ref: Para. A29-A31)
28. Audituesi i trajton këto rreziqe të vlerësuara të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit si rreziqe të konsiderueshme dhe përkatësisht, për aq sa nuk është bërë

⁹ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 25.

akoma, audituesi merr njohuri për kontrollet përkatëse të entitetit, përfshirë veprimtaritë e kontrollit, përkatëse për këto rreziqe. (Ref: Para. A32-A33)

Reagimet ndaj Rreziqeve të Vlerësuara të Anomalisë Materiale për Shkak të Mashtrimit

Reagimet e Përgjithshme

29. Në përputhje me SNA 330, audituesi përcakton reagimet e përgjithshme për të trajtuar rreziqet e vlerësuara të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit në nivelin e pasqyrave financiare.¹⁰ (Ref: Para. A34)
30. Në përcaktimin e reagimeve të përgjithshme në lidhje me rreziqet e anomaliave materiale për shkak të mashtrimit në nivelin e pasqyrave financiare, audituesi duhet:
 - (a) Të caktojë dhe të mbikqyrë personelin duke marrë në konsideratë njohuritë, profesionalizmin dhe aftësitë e individëve që u jepen përgjegjësi të konsiderueshme në angazhim dhe vlerësimin e audituesit për rreziqe të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit për angazhimin; (Ref: Para. A35-A36)
 - (b) Të vlerësojë nëse përzgjedhja dhe zbatimi i politikave kontabël nga drejtimi, kryesisht ato që lidhen me matjet subjektive dhe transaksionet komplekse, mund të tregojnë për raportim financiar mashtrues që vjen nga përpjekja e drejtimit për të manipuluar fitimet; dhe
 - (c) Të përfshijë një element të paparashikueshmërisë në përzgjedhjen e natyrës, afateve dhe të shtrirjes së procedurave të auditimit. (Ref: Para. A37)

Procedurat e Auditimit në Përgjigje të Rreziqeve të Vlerësuara të Anomalisë Materiale për Shkak të Mashtrimit në Nivelin e Pohimeve

31. Në përputhje me SNA 330, audituesi harton dhe kryen procedura auditimi të mëtejshme, natyra, afatet dhe shtrirja e të cilave janë në përgjigje të rreziqeve të vlerësuara të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit në nivelin e pohimeve.¹¹ (Ref: Para. A38-A41)

¹⁰ SNA 330, paragrafi 5.

¹¹ SNA 330, paragrafi 6.

Procedurat e Auditimit në Përgjigje të Rreziqeve që Lidhen me Anashkalimin e Kontrolleve nga Drejtimi

32. Drejtimi është në një gjendje unike që të kryejë mashtrim për arsye të mundësisë së drejtimit për të manipuluar regjistrimet kontabël dhe për të përgatitur pasqyra financiare mashtruese duke kapërcyer kontrollet, që duket se funksionojnë në mënyrë efektive. Megjithatë niveli i rrezikut që drejtimi të kapërcëjë kontrollet ndryshon nga entiteti në entitet, megjithatë rreziku është i pranishëm në të gjitha entitetet. Për shkak të mënyrës së paparashikueshme në të cilën mund të ndodhin këto kapërcime, ai është një rrezik për anomali materiale për shkak të mashtrimit dhe si rrjedhim një rrezik i konsiderueshëm.
33. Pavarësisht nga vlerësimi i audituesit të rreziqeve për kapërcimin nga drejtimi të kontrolleve, audituesi harton dhe kryen procedura auditimi për të:
- (a) Testuar përshtatshmërinë e regjistrimeve në ditar të kontabilizimeve në librin e madh dhe saktësi të tjera që bëhen për përgatitjen e pasqyrave financiare. Në hartimin dhe kryerjen e procedurave të auditimit për këto teste, audituesi:
 - (i) Bën pyetje individëve të përfshirë në procesin e raportimit financiar rreth veprimeve jo të përshtatshme ose të pazakonshme lidhur me përpunimin e regjistrimeve në ditar dhe veprime të tjera;
 - (ii) Zgjedh regjistrime në ditar dhe veprime të tjera të kaluara në fund të periudhës raportuese; dhe
 - (iii) Merr në konsideratë nevojën për të testuar regjistrimet në ditar dhe veprime të tjera gjatë gjithë periudhës. (Ref: Para. A42-A45)
 - (b) Rishikuar çmuarjet kontabël nëse janë tendencioze dhe vlerëson nëse rrethanat që kanë gjeneruar shtrëmbërimet, nëse ka të tilla, paraqesin një rrezik të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit. Për të kryer këtë rishikim audituesi:
 - (i) Vlerëson nëse gjykimet dhe vendimet e marra nga drejtimi në bërjen e çmuarjeve kontabël të përfshira në pasqyrat financiare, edhe në qoftë se ato janë individualisht të arsyeshme, tregojnë një tendencë të mundshme nga ana e drejtimit të entitetit që mund të paraqesë një rrezik të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit. Nëse është

kështu, audituesi rivlerëson çmuarjet kontabël të marra së bashku;
dhe

- (ii) Kryen rishikim retrospektiv të gjykimeve të drejtimit dhe të supozimeve që lidhen me çmuarjet kontabël të konsiderueshme të pasqyruara në pasqyrat financiare të vitit të mëparshëm. (Ref: Para. A46-A48)
 - (c) Për transaksionet e konsiderueshme që janë jashtë rrjedhës normale të biznesit të entitetit, ose që duket se janë të pazakonshme duke patur parasysh njohjen e entitetit dhe të mjedisit të tij prej audituesit dhe informacionet e tjera të marra gjatë auditimit, audituesi vlerëson nëse llogjika e biznesit (ose mungesa e saj) e transaksioneve sygjeron se ato janë kryer për t'u angazhuar në raportim financiar mashtrues ose për të fshehur keqpërdorimin e aktiveve. (Ref: Para. A49)
34. Audituesi përcakton nëse, në mënyrë që t'u përgjigjet rreziqeve të identifikuar të anashkalimit nga drejtimi të kontroleve, ai duhet të kryejë procedura të tjera auditimi si shtesë të atyre që u referohemi në veçanti më sipër (që janë, kur ka rreziqe specifike shtesë të anashkalimit nga drejtimi të cilët nuk janë mbuluar si pjesë e procedurave të kryera për të trajtuar kërkesat e paragrafit 32).

Vlerësimi i Evidencës së Auditimit (Ref: Para. A.50)

35. Audituesi vlerëson nëse procedurat analitike që janë kryer pranë ose në fund të auditimit për nxjerrjen e një konkluzioni të përgjithshëm nëse pasqyrat financiare në tërësi janë në përputhje me njohuritë që ka audituesi për entitetin, tregojnë apo jo një rrezik të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit të paidentifikuar më parë. (Ref: Para. A51)
36. Në qoftë se audituesi identifikon një anomali, audituesi vlerëson nëse kjo anomali tregon për mashtrim. Në qoftë se ka një tregues të tillë, audituesi vlerëson pasojat e anomalisë në lidhje me aspektet e tjera të auditimit, veçanërisht besueshmërinë e deklarimeve të drejtimit, duke patur parasysh se një mashtrim i vetëm nuk ka të ngjarë që të jetë një ngjarje e izoluar. (Ref: Para. A52)
37. Në qoftë se audituesi identifikon një anomali, qoftë ose jo materiale, dhe audituesi ka arsye të besojë se ajo është ose ka mundësi të jetë rezultat i mashtrimit dhe se drejtimi (veçanërisht drejtimi i lartë) është i përfshirë në të, audituesi rivlerëson vlerësimin e rreziqeve të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit dhe ndikimin e

tij në natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave të auditimit në përgjigje të rrethave të vlerësuara. Audituesi gjithashtu merr në konsideratë nëse rrethanat apo kushtet tregojnë për marrëveshje të fshehta që përfshijnë punonjësit, drejtimin ose palë të treta kur rimerr në konsideratë besueshmërinë e evidencës së marrë më parë. (Ref: Para. A53)

38. Në qoftë se audituesi konfirmon se, ose nuk ka mundësi të konkludojë nëse, pasqyrat financiare kanë anomali materiale apo jo, si rezultat të mashtrimit, audituesi vlerëson pasojat për auditimin. (Ref: Para. A54)

Pamundësia e Audituesit për të Vazhduar Angazhimin

39. Në qoftë se si rezultat i një anomalie për shkak të mashtrimit apo të mashtrimit të dyshuar, audituesi haset me rrethana të veçanta që vënë në dyshim aftësitë e audituesit për të vazhduar kryerjen e auditimit, audituesi duhet të:
- (a) Përcaktojë përgjegjësitë profesionale dhe ligjore të zbatueshme në rrethanat përkatëse, përfshirë këtu edhe nëse ka ndonjë kërkesë që audituesi ka për të raportuar tek personi apo personat të cilët kanë bërë emërimin e audituesit apo, në disa raste, tek autoritetet rregullatore;
 - (b) Marrë në konsideratë mundësinë e tërheqjes nga angazhimi, kur tërheqja është e mundur në bazë të ligjit apo rregulloreve të zbatueshme; dhe
 - (c) Në qoftë se audituesi tërhiqet:
 - (i) Diskuton me nivelin e duhur të drejtimit dhe ata që janë ngarkuar me qeverisjen tërheqjen e tij nga angazhimi dhe arsyet për tërheqjen; dhe
 - (ii) Përcakton nëse ka kërkesa profesionale ose ligjore për të raportuar tek personi apo personat të cilët kanë bërë emërimin e audituesit apo, në disa raste, tek autoritetet rregullatore, tërheqjen e audituesit nga angazhimi dhe arsyet e tërheqjes. (Ref: Para. A55-A58)

Deklarimet me Shkrim

40. Audituesi merr deklarime me shkrim nga drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, ata që janë ngarkuar me qeverisjen që:
- (a) Pranojnë përgjegjësitë e tyre për hartimin, vënien në zbatim dhe mbajtjen e kontrollit të brendshëm për të parandaluar dhe zbuluar mashtrimin;
 - (b) Ka vënë në dispozicion të audituesit rezultatet e vlerësimit të drejtimit për rrezikun që pasqyrat financiare mund të kenë anomali materiale për shkak të mashtrimit;
 - (c) Kanë vënë në dispozicion të audituesit njohuritë e tyre për mashtrimin, ose mashtrimin e dyshuar që ndikon mbi entitetin duke përfshirë:
 - (i) Drejtimin;
 - (ii) Punonjësit të cilët kanë role të rëndësishme në kontrollin e brendshëm; ose
 - (iii) Të tjerë persona ku mashtrimi mund të ketë një efekt material në pasqyrat financiare; dhe
 - (d) Ata kanë dhënë informacione për audituesin rreth çdo akuze për mashtrim ose mashtrim të dyshuar, që ndikon në pasqyrat financiare të entitetit të komunikuar nga punonjësit, ish-punonjësit, analistët, regullatorët ose të tjerë. (Ref: Para. A59-A60)

Komunikimet me Drejtimin dhe me Ata që Janë Ngarkuar me Qeverisjen

41. Nëse audituesi ka identifikuar një mashtrim apo ka marrë informacion që tregon se mund të ekzistojë një mashtrim, ai duhet ti komunikojë këto çështje, përveçse kur ndalohet nga ligji ose rregullat, sa më shpejt të jetë e mundur, me nivelin më të përshtatshëm të drejtimit në mënyrë që të informojë ata që kanë përgjegjësinë kryesore për parandalimin dhe zbulimin e mashtrimit për çështjet që janë në përgjegjësinë e tyre. (Ref: Para. A61-A62)
42. Përveç rastit kur të gjithë ata që janë ngarkuar me qeverisjen janë përfshirë në drejtimin e entitetit, nëse audituesi ka identifikuar ose dyshon për mashtrim që përfshin:

- (a) drejtimin;
- (b) punonjësit të cilët kanë role të rëndësishme në kontrollin e brendshëm; ose
- (c) të tjerë ku mashtrimi mund të ketë një efekt material në pasqyrat financiare,

audituesi duhet t'i komunikojë këto çështje me personat e ngarkuar me qeverisjen sa më shpejt që të jetë e mundur. Në qoftë se audituesi dyshon për mashtrim që përfshin drejtimin, ai ia komunikon këto dyshime atyre që janë ngarkuar me qeverisjen dhe diskuton me ta natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave të auditimit të nevojshme për të plotësuar auditimin. Këto komunikime me personat e ngarkuar me qeverisjen janë të nevojshme me përjashtim të rastit kur komunikimi ndalohe nga ligji ose rregullat. (Ref: Para. A61, A63-A65)

- 43. Audituesi komunikon, me përjashtim të rastit kur ndalohe nga ligji ose rregullat, me ata që janë ngarkuar me qeverisjen edhe çështje të tjera lidhur me mashtrimin që janë, sipas gjykimit të audituesit, në përgjegjësinë e tyre. (Ref: Para. A61, A63-A65)

Raportimi i Mashtrimit tek një Autoritet i Duhur Jashtë Entitetit

- 44. Nëse audituesi ka identifikuar ose dyshon për mashtrim, ai përcakton nëse ligji, rregullat ose kërkesat përkatëse etike: (Ref: Para. A67-A69)
 - (a) Kërkojnë që audituesi të raportojë tek një autoritet i duhur jashtë entitetit.
 - (b) Vendosin përgjegjësitë sipas të cilave raportimi tek një autoritet i duhur jashtë entitetit mund të jetë i përshtatshëm sipas rrethanave.

Dokumentimi

- 45. Audituesi përfshin sa më poshtë vijon në dokumentimin¹² e njohurive të audituesit mbi entitetin dhe mjedisin e tij dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale siç kërkohet nga SNA 315 (i rishikuar):¹³
 - a. Vendimet e rëndësishme të marra gjatë diskutimeve të grupit të angazhimit lidhur me ekspozimin e pasqyrave financiare të entitetit ndaj anomalive materiale për shkak të mashtrimit; dhe

¹² SNA 230, *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafët 8-11 dhe paragrafi A6.

¹³ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 32.

- b. Rrezikun e identifikuar dhe të vlerësuar të anomalive materiale për shkak të mashtrimit në nivelin e pasqyrave financiare dhe në nivel pohimi.
46. Audituesi përfshin sa më poshtë vijon në dokumentacionin e auditimit për reagimet e audituesit ndaj rreziqeve të vlerësuara të anomalive materiale siç kërkohet nga SNA 330:¹⁴
- a. Përgjigjet e përgjithshme ndaj rreziqeve të vlerësuar të anomalive materiale për shkak të mashtrimit në nivelin e pasqyrave financiare dhe natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave të auditimit dhe lidhjen e këtyre procedurave me rreziqet e vlerësuar të anomalive materiale për shkak të mashtrimit në nivel pohimi; dhe
- b. Rezultatet e procedurave të auditimit, përfshirë këtu ato procedura të planifikuara në lidhje me rrezikun e anashkalimit të kontroleve nga drejtimi.
47. Audituesi përfshin në dokumentacionin e auditimit komunikimet rreth mashtrimit të bëra me drejtimin, personat e ngarkuar me qeverisjen, organet rregullatore dhe të tjerë.
48. Në qoftë se audituesi konkludon se presupozimi se ka një rrezik për anomali materiale për shkak të mashtrimit lidhur me njohjen e të ardhurave i cili nuk është i zbatueshëm në rrethanat përkatëse të angazhimit, audituesi përfshin në dokumentacionin e auditimit arsyet për këtë konkluzion.

* * *

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Karakteristikat e Mashtrimit (Ref: Para. 3)

- A1. Mashtrimi, qoftë raportim financiar mashtrues ose qoftë keqpërdorim i aktiveve, përfshin nxitje ose presion për të kryer mashtrim, perceptimin e mundësisë për ta kryer atë dhe disa arsyeime për veprimin. Për shembull:
- Nxitja ose presioni për të kryer raportim financiar mashtrues mund të ekzistojë kur drejtimi është nën presion, nga burime jashtë ose brenda entitetit, për të arritur objektivin e pritshëm të fitimeve (dhe ndoshta jo realist) ose rezultatit

¹⁴ SNA 330, paragrafi 28.

financiar – kryesisht kur pasojat për mos arritjen e objektivave financiarë janë të konsiderueshme. Në mënyrë të ngjashme, individët mund të nxiten të përvetësojnë aktivet, për shembull, për arsye se ata jetojnë përtej mundësive të tyre financiare.

- Perceptimi i mundësisë për të kryer mashtrim mund të ekzistojë kur individ beson se kontrolli i brendshëm mund të anashkalohet, për shembull, për arsye se është në një pozitë të besuar ose ka njohuri për mangësi të veçanta në kontrollin e brendshëm.
- Individët mund të jenë të aftë të arsyetojnë kryerjen e një veprimi mashtrues. Disa individë kanë qëndrim, karakter ose disa vlera etike që i lejojnë ata që me vetëdije dhe me qëllim të kryejnë veprime të pandershme. Por megjithatë, edhe individë të ndershëm mund të kryejnë mashtrim në një mjedis që imponon mjaft presion mbi ta.

A2. Raportimi financiar mashtrues përfshin anomali të qëllimshme përfshirë mosdeklarimin e shumave ose mosdhënien e informacionit në pasqyrat financiare për të gënjyer përdoruesit. Kjo mund shkaktohet nga përpjekjet e drejtimit për të manipuluar fitimet në mënyrë që të gënjehen përdoruesit e pasqyrave financiare duke influencuar perceptimet e tyre për rezultatin dhe rentabilitetin e entitetit. Këto fitime manipulohen duke bërë veprime të vogla ose saktësime të papërshtatshme të supozimeve dhe ndryshime në gjykimet nga drejtimi. Presionet dhe nxitjet mund të çojnë që këto veprime të rriten aq sa të përfundojnë në raportim financiar mashtrues. Këto situata mund të ndodhin kur, për shkak të presioneve për të arritur pritshmërinë e tregut ose dëshirën për të maksimalizuar kompensimin bazuar në rezultatin, drejtimi qëllimisht merr qëndrime që çojnë në raportim financiar mashtrues nga anomali materiale në pasqyrat financiare. Në disa entitete, drejtimi mund të jetë i motivuar të ulë fitimet me shuma materiale për të minimizuar detyrimet tatimore ose të fryjë fitimet për të siguruar financime nga bankat.

A3. Raportimi financiar mashtrues mund të kryhet duke kryer sa më poshtë:

- Manipulim, fallsifikim (përfshirë këtu fallsifikimin e dokumentave), ose ndryshimin e regjistrimeve kontabël ose dokumentacionit justifikues në bazë të të cilave janë përgatitur pasqyrat financiare.
- Deklarimet e gabuara në, apo heqja e qëllimshme nga, pasqyrat financiare të ngjarjeve, transaksioneve ose të informacioneve të tjera të rëndësishme.

- Zbatimi i gabuar i qëllimshëm i parimeve kontabël lidhur me shumën, klasifikimin, mënyrën e paraqitjes, ose informacionet e dhëna.

A4. Raportimi financiar mashtrues shpesh lidhet me anashkalimin e kontrolleve nga ana e drejtimit që në pamje të jashtme duken se funksionojnë në mënyrë efektive. Mashtrimi mund të jetë pasojë e anashkalimit të kontrolleve nga ana e drejtimit nëpërmjet përdorimit të qëllimshëm të teknikave të mëposhtme:

- Regjistrime fiktive të të dhënave në ditar, veçanërisht pranë mbylljes së një ushtrimi kontabël, për të manipuluar rezultatin operacional ose për qëllime të tjera.
- Ndryshimi i pajustificuar i supozimeve të bëra apo i gjykimeve të dhëna që janë përdorur në çmuarjen e tepricave të llogarive.
- Lënia jashtë, përshpejtimi apo shtyrja e kontabilizimit në pasqyrat financiare të ngjarjeve dhe transaksioneve që kanë ndodhur gjatë ushtrimit që raportohet.
- Lënia jashtë, fshehja, ose keq paraqitja e informacioneve të kërkuara nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, ose i informacioneve të nevojshme për të arritur paraqitjen e drejtë.
- Fshehja e fakteve që mund të ndikojnë në shumën e regjistruara në pasqyrat financiare.
- Përfshirja në transaksione komplekse që janë strukturuar për të keq-paraqitur gjendjen financiare ose rezultatin financiar të entitetit.
- Ndryshimi i regjistrimeve dhe kushteve në lidhje me transaksione të rëndësishme dhe të pazakonshme.

A5. Keqpërdorimi i aktiveve ka të bëjë me vjedhjen e aktiveve të entitetit dhe kryhet shpesh nga punonjësit e entitetit për shuma relativisht të vogla dhe jo materiale. Sidoqoftë, vjedhja e aktiveve mund të përfshijë edhe drejtimin i cili zakonisht ka më shumë mundësi të mbulojë dhe të fshehtë keqpërdorimet në mënyrë që zbulimi i tyre të jetë i vështirë. Përvetësimi i aktiveve mund të kryhet në mënyra të ndryshme duke përfshirë:

- Përvetësimi i arkëtimeve (për shembull, përvetësimi i arkëtimeve nga debitorët apo devijimi i arkëtimeve nga llogaritë e parashkruara në llogari bankare personale).
- Vjedhja e aktiveve të prekshme ose e pronës intelektuale (për shembull, vjedhja e inventarit për qëllime përdorimi personal ose për shitje, vjedhja e mbetjeve nga prodhimi për qëllime rishitjeje, bashkëpunimi me një konkurent duke zbuluar të dhënat teknologjike në këmbim të pagesave).
- Bërja e pagesave për mallra dhe shërbime të papërfituara (si për shembull, pagesa ndaj furnitorëve që nuk ekzistojnë, ryshfetet e paguara nga furnitorët ndaj personave që merren me blerjet në këmbim të çmimeve të fryra, pagesa për punonjës që nuk ekzistojnë).
- Përdorimi për qëllime personale i aktiveve të entitetit (për shembull, përdorimi i aktiveve të entitetit si kolateral për një hua personale ose për huatë e dhëna palëve të lidhura).

Keqpërdorimi i aktiveve shoqërohet shpesh me dokumente dhe regjistrime falso, për të fshehur faktin që aktivet mungojnë ose që janë lënë peng pa autorizimin e duhur.

Përgjegjësia për Parandalimin dhe Zbulimin e Mashtrimit

Përgjegjësitë e Audituesit (Ref : Para. 9)

A6. Ligji, rregullat ose kërkesat përkatëse etike mund të kërkojnë që audituesi të kryejë procedura shtesë dhe të ndërmarrë veprime të mëtejshme. Për shembull, Kodi i Etikës për Profesionistët Kontabël publikuar nga Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Etikës për Kontabilistët (Kodi i BSNEK) kërkon që audituesi të ndërmarrë hapat e duhura për të reaguar kundrejt papajtueshmërive të identikuara ose të dyshuara me ligjet dhe rregullat dhe të përcaktojë nëse nevojiten veprime të mëtejshme. Këto hapa mund të përfshijnë, komunikimin e papajtueshmërisë së identifikuar ose të dyshuar me ligjet dhe rregullat me audituesit e tjerë brenda grupit, përfshirë partnerin e angazhimit të grupit, audituesit e entitetit të kontrolluar ose audituesit që kryejnë punë tek entiteti i kontrolluar për qëllime të ndryshme nga ai i auditimit të pasqyrave financiare të grupit.¹⁵

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

¹⁵ Shiko seksionin 225.21-225.22 të Kodit të BSNEK.

A7. Përgjegjësitë e audituesit të sektorit publik lidhur me mashtrimin mund të përcaktohen nga ligji, rregulli ose nga një autoritet tjetër i zbatueshëm për entitetet e sektorit publik ose mund të mbulohen veças nga mandati i audituesit. Si rrjedhim, përgjegjësitë e audituesit të sektorit publik nuk janë të kufizuara me konsideratat e rreziqeve të anomalisë materiale në pasqyrat financiare, por mund të përfshijnë gjithashtu përgjegjësi më të gjera për të marrë në konsideratë rreziqet e mashtrimit.

Skepticizmi Profesional (Ref: Para. 13-15)

A8. Ruajtja e skepticizmit profesional kërkon një qëndrim të vazhdueshëm dyshues nëse informacioni dhe evidenca e auditimit e marrë tregojnë apo jo se ekzistojnë anomali materiale për shkak të mashtrimit. Kjo përfshin marrjen në konsideratë të besueshmërisë së informacionit që do të përdoret si evidencë auditimi dhe kur duhet edhe të kontrollove ndaj përgatitjes dhe mbajtjes së tij. Për shkak të karakteristikave të mashtrimit, skepticizmi profesional i audituesit është veçanërisht i rëndësishëm kur merr në konsideratë rreziqet e anomalisë materiale për shkak të mashtrimit.

A9. Sidoqoftë, megjithëse audituesi nuk mund të pretendohet që të shpërfillë eksperiencat e mëparshme me entitetin, përse i përket ndershmërisë dhe integritetit të drejtimit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen, skepticizmi profesional i audituesit është veçanërisht i rëndësishëm kur merr në konsideratë rreziqet e anomalisë materiale për shkak të mashtrimit pasi rrethanat në entitet mund të kenë ndryshuar.

A10. Një auditim i kryer në përputhje me SNA-të rrallëherë ka të bëjë me verifikimin e origjinalitetit të dokumenteve, as audituesi nuk është i kualifikuar ose me eksperiencë që të jetë ekspert në verifikimin e origjinalitetit.¹⁶ Por kur audituesi identifikon kushte që e bëjnë atë të besojë se një dokument nuk është i vërtetë ose që termat e përdorura në një dokument janë ndryshuar por nuk janë dhënë informacionet për audituesin, procedurat e mundëshme që mund të kryejë audituesi për të hetuar më tej mund të përfshijnë:

- a. Konfirmimin drejtpërdrejt me palën e tretë.
- b. Merr në konsideratë nevojën e marrjes së një eksperti për të vlerësuar vërtetësinë e dokumentit.

¹⁶ SNA 200, paragrafi A49.

Diskutimi mes Anëtarëve të Grupit të Angazhimit (Ref: Para. 15)

A11. Duke diskutuar dyshimet lidhur me mundësitë që pasqyrat financiare të entitetit kanë anomali materiale për shkak të mashtrimit me grupin (ose ekipin) e angazhimit:

- a. Krijon mundësitë që pjestarët më me eksperiencë të grupit të angazhimit të shkëmbejnë njohuritë e tyre rreth se si dhe ku pasqyrat financiare mundet të dyshohet se kanë anomali materiale për shkak të mashtrimit.
- b. Mundëson audituesin të marrë në konsideratë reagimet përkatëse ndaj këtyre dyshimeve dhe të përcaktojë se cili prej pjestarëve të grupit të angazhimit do të kryejë procedura të caktuara të auditimit.
- c. Mundëson audituesin të përcaktojë se si do të shkëmbehen rezultatet e procedurave të auditimit mes antarëve të grupit të angazhimit dhe se si do të trajtohen akuzat për mashtrim për të cilat audituesi mund të marrë dijeni.

A12. Diskutimi duhet të përfshijë çështje të tilla si:

- a. Shkëmbimi i ideve midis anëtarëve të grupit të angazhimit rreth mënyrës se si dhe ku ata besojnë se pasqyrat financiare të entitetit (përfshirë pasqyrat e veçanta dhe informacionet shpjeguese) mund të ekspozohen ndaj anomalive materiale për shkak të mashtrimit, se si drejtimi mund të përgatisë dhe të fshehë raportime financiare mashtruese dhe se si mund të keqpërdoren aktivet e entitetit.
- b. Merren në konsideratë rrethanat që mund të jenë tregues të manipulimit të të ardhurave dhe të praktikave që mund të ndiqen nga drejtimi për të manipuluar të ardhurat që mund të rezultojnë në raportime financiare mashtruese.
- c. Merren në konsideratë rreziqet e paraqitjes nga drejtimi të informacioneve shpjeguese në një mënyrë të atillë që të fshihet kuptimi real i çështjeve të shpjeguara (për shembull, duke përfshirë më shumë se sa duhet informacione jo-materiale ose duke përdorur një gjuhë të paqartë dhe të dykuptimtë).
- d. Merren në konsideratë faktorët e njohur, të jashtëm dhe të brendshëm, nën ndikimin e të cilëve është entiteti, të cilët mund të krijojnë nxitje dhe të ushtrojnë presione ndaj drejtimit dhe ndaj të tjerëve për të mashtruar, mund të

krijojnë mundësi për mashtrim, dhe janë tregues të një kulture apo mjedisi që i jep shkas drejtimit dhe të tjerëve të mendojnë kryerjen e mashtrimit.

- e. Merren në konsideratë mundësitë e përfshirjes së drejtimit në mbikëqyrjen e punonjësve që kanë të drejtë hyrje në paratë ose aktive të tjera të predispozuara ndaj vjedhjes.
- f. Merret në konsideratë çdo ndryshim i pazakonshëm ose i pashpjegueshëm në sjelljen ose stilin e jetës së drejtimit apo punonjësve, që ka tërhequr vëmendjen e grupit të angazhimit.
- g. Theksohet rëndësia e mbajtjes së një gjendjeje mendore të duhur gjatë gjithë auditimit për sa i përket mundësisë së anomalive materiale për shkak të mashtrimit.
- h. Merret në konsideratë natyra e rrethanave që, nëse ndeshen, mund të jenë tregues se mashtrimi është i mundshëm.
- i. Merret në konsideratë se çfarë elementi paparashikueshmërie mund të përfshihet në përcaktimin e natyrës, afateve dhe shtrirjes së procedurave të auditimit.
- j. Merren në konsideratë ato procedura auditimi që mund të jenë të përshtatshme në përgjigje të rrezikut të ekspozimit të pasqyrave financiare ndaj anomalive materiale për shkak të mashtrimit, si dhe, gjithashtu, merren në konsideratë disa procedura të auditimit që janë më efikase se të tjerat.
- k. Merret në konsideratë çdo pretendim për mashtrim për të cilin audituesi ka marrë dijeni; dhe
- l. Merret në konsideratë rreziku i anashkalimit të kontrolleve nga ana e drejtimit.

Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Veprimtaritë Përkatëse

Pyetja e Drejtimit

Vlerësimi i Drejtimit për Rrezikun e Anomalisë Materiale për Shkak të Mashtrimit (Ref: Para. 18(a))

- A13. Drejtimi pranon përgjegjësinë për kontrollin e brendshëm të entitetit dhe për përgatitjen e pasqyrave financiare të entitetit. Përkatësisht, është e kuptueshme që

audituesi të kërkojë informacion nga drejtimi lidhur me vlerësimin nga vetë drejtimi të rrezikut të mashtrimit dhe për kontrollet e zbatuara për të parandaluar dhe zbuluar atë. Natyra, shtrirja dhe shpeshtësia e vlerësimit që u bën drejtimi rreziqeve të tilla, si dhe kontrollet përkatëse, ndryshojnë nga entiteti në entitet. Në disa entitete, drejtimi mund të bëjë vlerësime të detajuara mbi baza vjetore ose si pjesë e një procesi monitorimi të vazhdueshëm. Në entitete të tjera, vlerësimi nga drejtimi mund të jetë më pak i organizuar dhe më pak i shpeshtë. Natyra, shtrirja dhe shpeshtësia e vlerësimit nga ana e drejtimit kanë rëndësi për audituesin që të kuptojë mjedisin e kontrollit të entitetit. Për shembull, fakti që drejtimi nuk ka bërë vlerësim të rrezikut të mashtrimit në disa raste, mund të jetë tregues i mungesës së rëndësisë që drejtimi i jep kontrollit të brendshëm.

Konsiderata të Veçanta për Entitete më të Vogla

- A14. Në disa entitete, veçanërisht në entitetet më të vogla, fokusimi i vlerësimit të drejtimit mund të jetë ndaj rreziqeve të mashtrimit nga punonjësit ose ndaj përvetësimit të aktiveve.

Procesi i Drejtimit për Identifikimin dhe Reagimin ndaj Rreziqeve të Mashtrimit (Ref: Para. 18(b))

- A15. Në rastin e entiteteve me shumë vendndodhje proceset e drejtimit mund të përfshijnë nivele të ndryshme të monitorimit të vendndodhjeve operacionale, ose të segmenteve të biznesit. Drejtimi gjithashtu mund të ketë identifikuar vendndodhje operacionale të veçanta ose segmente të biznesit, në të cilat ka më shumë mundësi që të ekzistojë rreziku i mashtrimit.

Pyetja e Drejtimit dhe të Tjerëve Brenda Entitetit (Ref: Para. 19)

- A16. Nëpërmjet kërkesave për informacion për drejtimin audituesi mund të sigurojë informacione të dobishme lidhur me rrezikun e anomalive materiale në pasqyrat financiare si rezultat i mashtrimit nga ana e punonjësve. Por nga të tilla pyetje ai mund të mos sigurojë informacione të dobishme lidhur me rrezikun e anomalive materiale në pasqyrat financiare si rezultat i mashtrimit nga ana e drejtimit. Duke kërkuar informacion prej të tjerëve brenda entitetit, mund t'u krijojnë individëve të ndryshëm mundësinë t'i japin audituesit informacione të cilat përndryshe nuk do të mund të komunikoheshin.
- A17. Shembuj të personave të tjerë brenda entitetit, të cilëve audituesi mund t'u kërkojë informacion rreth ekzistencës apo dyshimeve të mashtrimit përfshijnë:

- Personeli operativ, i cili nuk është i përfshirë drejtpërdrejt në procesin e raportimit financiar.
- Punonjës me nivele të ndryshme përgjegjësie.
- Punonjës që janë të përfshirë në fillimin, përpunimin dhe regjistrimin e transaksioneve komplekse apo të pazakonta dhe ata që mbikëqyrin apo monitorojnë këta punonjës.
- Këshilltari i brendshëm ligjor.
- Punonjësi përgjegjës për etikën apo një person tjetër ekuivalent me të.
- Personi apo personat që merren me pretendimet e ngritura për mashtrime.

A18. Drejtimi shpesh është në pozicionin më të mirë për të kryer mashtrim. Prandaj audituesi përdor gjykimin profesional në përcaktimin se në cilat raste është e nevojshme që përgjigjet e marra të analizohen dhe të verifikohen me informacione të tjera.

Pyetja e Auditimit të Brendshëm (Ref: Para. 20)

A19. SNA 315 (i rishikuar) dhe SNA 610 (i rishikuar në 2013) parashikojnë kërkesa dhe japin udhëzime të përshtatshme për auditimet e atyre entiteteve që kanë funksionin e auditimit të brendshëm.¹⁷ Për të plotësuar kërkesat e këtyre SNA-va në kontekstin e mashtrimit, audituesi kërkon informacion për veprimtari të caktuara të auditimit të brendshëm, duke përfshirë, për shembull:

- a. Procedurat e kryera, nëse ka, nga audituesit e brendshëm gjatë vitit për të identifikuar mashtrime.
- b. Nëse drejtimi ka reaguar në mënyrë të kënaqshme ndaj gjetjeve të rezultuara nga këto procedura.

Marrja e Njohurive nga Mbikqyrja e Ushtruar nga Ata që Janë Ngarkuar me Qeverisjen (Ref: Para. 21)

¹⁷ SNA 315 (i rishikuar), paragrafët 6(a) dhe 23; dhe SNA 610 (i rishikuar në 2013), *Përdorimi i Punës së Audituesve të Brendshëm*.

A20. Personat e ngarkuar me qeverisjen e entitetit mbikqyrin sistemet e entitetit për vëzhgimet për rrezikun, kontrollin financiar dhe përputhjen me legjislacionin. Në shumë vende, praktikat e qeverisjes së shoqërive tregtare janë të zhvilluara dhe ata që janë ngarkuar me qeverisjen luajnë një rol aktiv në mbikqyrjen e vlerësimit të entitetit të rreziqeve për mashtrim dhe kontrollin e brendshëm përkatës. Meqënëse përgjegjësitë e personave të ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin mund të variojnë në varësi të entitetit apo të shtetit, është e rëndësishme që audituesi të kuptojë përgjegjësitë e tyre përkatëse në mënyrë që të kuptojë mbikëqyrjen e ushtruar prej individëve përkatës.¹⁸

A21. Marrja e njohurive se si personat e ngarkuar me qeverisjen ushtrojnë mbikëqyrjen e proceseve të ndjekura nga drejtimi për të identifikuar dhe për t'iu përgjigjur rrezikut të mashtrimit në entitet, si dhe për kontrollin e brendshëm që zbaton drejtimi për të pakësuar këto rreziqe, mund të japë informacione përshkuese lidhur me ekspozimin e entitetit ndaj mashtrimit të drejtimit, përshtatshmërinë e kontroleve të brendshme dhe aftësinë dhe integritetin e drejtimit. Audituesi merr këto njohuri duke zbatuar procedura të tilla si marrja pjesë në mbledhjet ku bëhen diskutime të tilla, leximi i protokolleve të mbledhjeve të tilla apo duke u kërkuar informacion personave të ngarkuar me qeverisjen.

Konsiderata të Veçanta për Entitete më të Vogla

A22. Në disa raste, të gjithë ata që janë ngarkuar me qeverisjen janë të përfshirë në drejtimin e entitetit. Ky mund të jetë rasti në një entitet të vogël që drejtohet nga vetë pronari dhe asnjë tjetër nuk ka ndonjë rol në qeverisje. Në këto raste, zakonisht nuk ka ndonjë veprim që kryhet nga audituesi sepse nuk ka një mbikqyrje të ndarë nga drejtimi.

Marrja në Konsideratë e Informacioneve të Tjera (Ref: Para. 24)

A23. Si shtesë të informacioneve të marra nga zbatimi i procedurave analitike, edhe informacionet e tjera të marra rreth entitetit dhe mjedisit të tij mund të jenë të dobishme për identifikimin e rreziqeve të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit. Diskutimi mes pjestarëve të grupit të angazhimit mund të japë informacione që janë të dobishme për identifikimin e këtyre rreziqeve. Më tej, informacioni i marrë nga procesi i marrjes dhe mbajtjes së angazhimit me klientin nga audituesi dhe eksperiencia e fituar në angazhime të tjera të kryera për entitetin,

¹⁸ SNA 260, paragrafët A1-A8, diskutojnë se me kë duhet të komunikojë audituesi kur struktura e qeverisjes së entitetit nuk është e përcaktuar mirë.

për shembull, angazhimi për të rishikuar informacionet financiare të ndërmjetme, mund të jetë i rëndësishëm për identifikimin e rreziqeve të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit.

Vlerësimi i Faktorëve të Rrezikut të Mashtrimit (Ref: Para. 25)

A24. Fakti që mashtrimi është zakonisht i fshehur mund ta bëjë shumë të vështirë zbulimin e tij. Megjithatë, kur njihet me entitetin dhe mjedisin e tij, duke përfshirë kontrollin e tij të brendshëm audituesi mund të identifikojë ngjarje apo rrethana që janë tregues të ekzistencës së një nxitjeje apo presioni për të kryer mashtrim apo për të krijuar kushte të përshtashme për të kryer mashtrim (faktorë të rrezikut të mashtrimit). Për shembull:

- Nevoja për të kënaqur pritshmëritë e palëve të treta për të marrë financim kapitali shtesë, mund të krijojë presion për të kryer mashtrim;
- Dhënia e shpërblimeve shtesë të mëdha për realizimin e objektivave të fitimeve jo realiste mund të krijojë një nxitje për të kryer mashtrim; dhe
- Një mjedis kontrolli joefektiv mund të krijojë një mundësi për të kryer mashtrim.

A25. Faktorët e rrezikut të mashtrimit nuk mund të renditen sipas rëndësisë. Rëndësia e faktorëve të rrezikut të mashtrimit varion shumë. Disa prej këtyre faktorëve mund të jenë të pranishëm në një entitet, ndërkohë që rrethanat specifike nuk paraqesin rreziqe të anomalive materiale. Si rrjedhojë, audituesi ushtron gjykimin profesional nëse një faktor i rrezikut të mashtrimit është i pranishëm dhe nëse ai duhet të merret në konsideratë në vlerësimin e rrezikut të anomalive materiale në pasqyrat financiare për shkak të mashtrimit.

A26. Shembuj të faktorëve të rrezikut të mashtrimit, të lidhura me raportimin financiar mashtrues dhe me keqpërdorimin e aktiveve, jepen në Shtojcën 1. Këta shembuj klasifikohen në bazë të tre kushteve që janë përgjithësisht të pranishme kur mashtrimi ekziston:

- a. Nxitja ose presioni për të kryer mashtrim;
- b. Mundësi e perceptuar për të kryer mashtrim; dhe
- c. Aftësi për t'a menduar dhe llogaritur veprimin mashtrues.

Ata faktorë rreziku që janë pasojë e një qëndrimi që lejon mendimin dhe llogaritjen e një veprimi mashtrues, nuk janë lehtësisht të kapshëm nga audituesi. Megjithatë, audituesi mund të marrë dijeni për ekzistencën e një informacioni të tillë. Ndonëse faktorët e rrezikut të mashtrimit të përshkruar në Shtojcën 1 mbulojnë një gamë të gjerë situatash që mund të ndeshen nga audituesit, ata jepen vetëm për qëllime ilustrimi pasi mund të ekzistojnë edhe faktorë të tjerë rreziku.

A27. Përmasat, kompleksiteti dhe karakteristikat e pronësisë të një entiteti kanë ndikim të rëndësishëm përse u përket faktorëve të rrezikut të mashtrimit. Për shembull, në rastin e entiteteve të mëdha, audituesi zakonisht merr në konsideratë faktorë që kufizojnë drejtimin për sjellje të gabuar, të tillë si:

- a. Efektiviteti i mbikqyrjes nga ata që janë ngarkuar me qeverisjen.
- b. Një shërbim efektiv i auditimit të brendshëm.
- c. Ekzistenca dhe zbatimi i një kodi të sjelljes etike.

Gjithashtu, faktorët e rrezikut të marrë në konsideratë në nivel operacional të një segmenti të biznesit, mund të krijojnë ide të ndryshme nga ajo e krijuar nga marrja në konsideratë e këtyre faktorëve në nivel të përgjithshëm të entitetit.

Konsiderata të Veçanta për Entitete më të Vogla

A28. Në rastin e entiteteve të vogla, disa ose të gjitha këto konsiderata mund të jenë të pazbatueshme apo më pak të rëndësishme. Për shembull, një entitet i vogël mund të mos ketë një kod të shkruar të sjelljes por, në vend të tij, mund të ketë zhvilluar një kulturë që i kushton rëndësi integritetit dhe sjelljes etike nëpërmjet komunikimit verbal dhe nëpërmjet shembullit personal të drejtimit. Dominimi i drejtimit nga një individ i vetëm në një entitet të vogël nuk tregon domosdoshmërisht një mangësi të drejtimit për të shfaqur dhe komunikuar një qëndrim të përshtatshëm lidhur me kontrollin e brendshëm dhe procesin e raportimit financiar. Në disa entitete, rregulli i autorizimit nga ana e drejtimit mund të kompensojë kontrollet e dobëta dhe të pakësojë rrezikun e mashtrimit nga punonjësit. Gjithsesi, dominimi i drejtimit nga një individ i vetëm mund të konsiderohet mangësi e mundshme, meqënëse i jep mundësi drejtimit të anashkalojë kontrollet.

Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale për Shkak të Mashtrimit

Rreziqet e Mashtrimit në Njohjen e të Ardhurave (Ref: Para. 27)

- A29. Anomali të materiale për shkak të raportimit financiar mashtrues shpesh rezultojnë nga zmadhimi i të ardhurave, për shembull, kontabilizimi i parakohshëm i të ardhurave, regjistrimi i të ardhurave fiktive. Gjithashtu ato mund të vijnë nga pakësimi i të ardhurave, për shembull, nëpërmjet shtyrjes së padrejtë të të ardhurave në një periudhë të mëvonshme.
- A30. Rreziqet e mashtrimit në njohjen e të ardhurave mund të jenë më të mëdha në disa entitete se sa në disa të tjera. Për shembull, mund të ketë presione ose nxitës për drejtimin që të kryejë raportim financiar mashtrues nëpërmjet njohjes së papërshtatshme të të ardhurave në rastin e shoqërive të listuara në bursë kur, për shembull, performanca matet me treguesit e rritjes së të ardhurave ose fitimeve nga viti në vit. Në mënyrë të ngjashme, për shembull, mund të ketë rreziqe më të mëdha për mashtrim në njohjen e të ardhurave në rastin e entiteteve që gjenerojnë pjesën më të madhe të të ardhurave nga shitjet me para në dorë.
- A31. Presupozimi se ka rreziqe për mashtrim në njohjen e të ardhurave mund të hidhet poshtë. Për shembull, audituesi konkludon se nuk ka rrezik për anomali materiale për shkak të mashtrimit lidhur me njohjen e të ardhurave në rastin ku ka vetëm një lloj të thjeshtë të vetëm transaksioni të ardhurash, për shembull, të ardhurat nga qiraja nga një njësi e vetme e pronës së dhënë me qira.

Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale për Shkak të Mashtrimit dhe Njohja e Kontrolleve Përkatëse të Entitetit (Ref: Para. 28)

- A32. Drejtimi bën gjykime të informuara për natyrën dhe shtrirjen e kontrolleve që ai vendos të hartojë dhe zbatojë, si dhe për natyrën dhe shtrirjen e rreziqeve që ai vendos të marrë parasysh.¹⁹ Për të përcaktuar se cilët kontrolle do të vihen në zbatim për të parandaluar dhe zbuluar mashtrimin, drejtimi merr në konsideratë rreziqet që pasqyrat financiare mund të kenë anomali materiale si rezultat i mashtrimit. Si pjesë të këtyre konsideratave, drejtimi mund të konkludojë se nuk është e leverdisëshme (me kosto efektive) për të vënë në zbatim dhe mbajtur kontroll të veçantë lidhur me uljen e rreziqeve të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit.

¹⁹ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi A56.

A33. Për këtë arsye është e rëndësishme për audituesin të marrë njohuri të kontrolleve që drejtimi ka hartuar, vënë në zbatim dhe mbajtur për të parandaluar dhe zbuluar mashtrimin. Për ta bërë këtë, audituesi mund të mësojë, për shembull, që drejtimi në mënyrë të ndërgjegjshme ka zgjedhur të pranojë rreziqet që shoqërojnë mungesën e ndarjes së detyrave. Informacioni që merret nga kjo njohje mund të jetë i dobishëm për identifikimin e faktorëve të rreziqeve të mashtrimit që mund të ndikojnë në vlerësimin e audituesit për rreziqet që pasqyrat financiare mund të përmbajnë anomali materiale për shkak të mashtrimit.

Reagimet ndaj Rreziqeve të Vlerësuara të Anomalisë Materiale për Shkak të Mashtrimit

Reagimet e Përgjithshme (Ref: Para. 29)

A34. Përcaktimi i reagimeve të përgjithshme për të trajtuar rreziqet e vlerësuara të anomalive materiale për shkak të mashtrimit në përgjithësi përfshin se si sjellja e përgjithshme në auditim të mund të pasqyrojë skepticizëm profesional në rritje, për shembull, nëpërmjet:

- Duke përdorur më shumë llogjikën në përzgjedhjen e llojit dhe shtrirjes së dokumentacionit që do t'i nënshtrohet ekzaminimeve të transaksioneve materiale.
- Duke kuptuar më mirë nevojën për të analizuar dhe verifikuar shpjegimet e marra dhe deklaratimet e bëra nga drejtimi lidhur me çështjet materiale.

Kjo gjithashtu përfshin më shumë konsiderata të përgjithshme përveç atyre procedurave të veçanta të planifikuara; këto konsiderata përfshijnë çështjet e listuara në paragrafin 30, të cilat diskutohen më poshtë.

Caktimi dhe Mbikëqyrja e Personelit (Ref: Para. 30(a))

A35. Audituesi mund të reagojë ndaj rreziqeve të identifikuara të anomalive materiale për shkak të mashtrimit duke caktuar individë të tjerë me zotesitë dhe njohuritë e duhura, si ekspertë investigimesh apo ekspertë të Teknologjisë së Informacionit, ose duke caktuar individë më me eksperiencë në angazhim.

A36. Shtrirja e mbikëqyrjes reflekton vlerësimin e audituesit për rreziqet e anomalive materiale për shkak të mashtrimit dhe kompetencën e anëtarëve të grupit të angazhimit që kryejnë punën.

Paparashikueshmëria në Përzgjedhjen e Procedurave të Auditimit (Ref: Para. 30(c))

A37. Duke përfshirë elementë paparashikueshmërie në përzgjedhjen e natyrës, afateve dhe shtrirjes së procedurave të auditimit që do të kryhen është e rëndësishme sepse individë në entitetin që auditohet janë të familjarizuar me procedurat e auditimit që normalisht kryhen në angazhim dhe kështu janë më të aftë të fshehin raportimin financiar mashtrues. Kjo mund të arrihet, për shembull:

- a. Nga kryerja e procedurave thelbësore në disa teprica llogarish dhe në ato pohime të patestuara më parë për shkak të materialitetit apo rrezikut.
- b. Caktimit të kohës së kryerjes së procedurave të auditimit të ndryshme nga ajo e pritshme.
- c. Duke përdorur metoda të ndryshme të zgjedhjes së kampionit.
- d. Duke kryer procedura auditimi në vendndodhje të ndryshme ose pa njoftim paraprak.

Procedurat e Auditimit në Përgjigje të Rreziqeve të Vlerësuara për Anomali Materiale për Shkak të Mashtrimit në Nivel Pohimi (Ref: Para. 31)

A38. Reagimet e audituesit ndaj rreziqeve të vlerësuara të anomalive materiale për shkak të mashtrimit në nivel pohimi mund të përfshijë ndryshimin e natyrës, afateve dhe shtrirjes së procedurave të auditimit në mënyrat e mëposhtme:

- Natyra e procedurave të auditimit që do të kryhen mund të ketë nevojë të ndryshohet me qëllim që të arrihet të merret evidencë auditimi që është më e besueshme dhe më e lidhur me çështjen, apo me qëllim që të merren informacione vërtetuese shtesë. Kjo mund të ndikojë si në llojin e procedurave të auditimit që do të kryhen ashtu dhe në kombinimin e tyre. Për shembull:
 - o Vëzhgimi fizik ose inspektimi i aktiveve të caktuara mund të jetë më i rëndësishëm, ose, për të mbledhur më shumë evidencë rreth të dhënave të llogarive kryesore apo në dosjet e transaksioneve elektronike, audituesi mund të zgjedhë teknikat kompjuterike të auditimit.

- o Audituesi mund të planifikojë procedura për të marrë informacion vërtetues shtesë. Për shembull, në qoftë se audituesi identifikon që drejtimi është nën presion për të realizuar fitimin e parashikuar, ekziston rreziku që drejtimi mund të rrisë shitjet nëpërmjet nënshkrimit të marrëveshjeve të shitjes, termat e të cilave e përjashtojnë njohjen e të ardhurave, apo duke faturuar shitjet përpara dërgimit të mallit. Në rrethana të tilla, audituesi, për shembull, mund të planifikojë konfirmime të jashtme jo vetëm për të konfirmuar shumat e mbetura, por gjithashtu për të konfirmuar detajet e marrëveshjeve të shitjes, përfshirë këtu datën, ndonjë të drejtë kthimi, dhe kushtet e shpërndarjes. Për më tepër, për audituesin mund të jetë efektive t'i përforcojë konfirmimet e jashtme me marrjen në pyetje të personelit jo financiar brenda entitetit përsa i përket ndonjë ndryshimi në marrëveshjet e shitjes apo kushtet e furnizimit.
- Koha e procedurave thelbësore mund të ketë nevojë të ndryshohet. Audituesi mund të konkludojë që kryerja e testimeve thelbësore në apo afër fundit të ushtrimit është një përgjigje më e mirë ndaj rrezikut të vlerësuar të anomalive materiale për shkak të mashtrimit. Audituesi mund të arrijë në konkluzionin që, për shkak të rrezikut të anomalive të qëllimshme apo të manipulimit, shtyrja e procedurave të auditimit nga një datë e ndërmjetme në fund të ushtrimit nuk do të jetë efektive. Në të kundërt, për shkak të një anomalie të qëllimshme, për shembull një anomali që ka të bëjë me njohjen e padrejtë të të ardhurave e cila mund të ketë filluar në një kohë të ndërmjetme, audituesi mund të vendosë të zbatojë procedura thelbësore mbi transaksionet që kanë ndodhur përpara apo gjatë gjithë ushtrimit të raportuar.
- Shtirja e procedurave të auditimit që zbatohen pasqyron vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale për shkak të mashtrimit. Për shembull, rritja e madhësisë së kampionit apo kryerja e procedurave analitike në një nivel më të detajuar, mund të jenë të përshtatshme. Gjithashtu, teknikat e auditimit me ndihmën e kompjuterit mund të lejojnë testime më të gjera të transaksioneve elektronike dhe të skedarëve kontabël. Teknika të tilla mund të përdoren për të përzgjedhur kampione transaksionesh nga skedarët kryesorë elektronikë, për të renditur transaksionet me karakteristika të caktuara, apo për të testuar një popullatë të tërë në vend të një kampioni.

A39. Nëse audituesi identifikon rrezikun e një anomalie materiale për shkak të mashtrimit që ndikon në sasinë e inventarit, ekzaminimi i regjistrimeve të inventarit të entitetit

mund të ndihmojë për të identifikuar vendndodhjet apo zërat që kërkojnë një kujdes të veçantë gjatë apo pas inventarizimit fizik të inventarit. Një ekzaminim i tillë mund të çojë në vendimin që inventarizimi fizik do të vëzhgohet në disa vendndodhje të caktuara pa njoftim paraprak, apo në të gjitha vendndodhjet në të njëjtën datë.

A40. Audituesi mund të identifikojë rrezikun e një anomalie materiale për shkak të mashtrimit që ndikon mbi një numër llogarish dhe pohimesh. Këto mund të përfshijnë vlerësimin e aktiveve, çmuarjet në lidhje me transaksione specifike (si blerjet, ristrukturimet, apo shitjet e një segmenti biznesi), dhe detyrimet e tjera të rëndësishme të njohura mbi bazën e kompetencës (si pensionet dhe detyrimet e tjera të përfitimeve pas punësimit, apo detyrime të zhdëmtimit të mjedisit). Rreziku gjithashtu mund të lidhet me ndryshimet në supozimet e bëra në çmuarjet periodike. Informacioni i mbledhur nëpërmjet njohjes së entitetit dhe mjedisit të tij mund të ndihmojë audituesin në vlerësimin e arsyeshmërisë së çmuarjeve të bëra nga drejtimi dhe të gjykimeve dhe supozimeve bazë. Një rishikim retrospektiv i një gjykimi dhe vlerësimi të ngjashëm të bërë nga drejtimi në periudha të mëparshme, mund të japë gjithashtu një ide rreth arsyeshmërisë së gjykimeve dhe vlerësimeve mbi të cilat mbështeten çmuarjet e bëra nga drejtimi.

A41. Shembuj të mundshëm të procedurave të auditimit në lidhje me rreziqet e vlerësuara të anomalive materiale për shkak të mashtrimit jepen në Shtojcën 2 të këtij Standardi. Shtojca jep shembuj të përgjigjeve ndaj vlerësimit të audituesit në lidhje me rrezikun e anomalive materialet, që rezultojnë si nga raportimi financiar mashtrues, përfshirë edhe raportimin financiar mashtrues që vjen nga njohja e të ardhurave dhe përvetësimi i aktiveve.

Procedurat e Auditimit në Përgjigje të Rreziqeve të Lidhura me Anashkalimin e Kontrolleve nga Drejtimi

Rregjistrimet në Ditar dhe Saktësimet e Tjera (Ref: Para. 33(a))

A42. Anomalitë materiale në pasqyrat financiare për shkak të mashtrimit shpesh përfshijnë manipulimin e procesit të raportimit financiar duke bërë regjistrime të papërshtatshme apo të paautorizuara në ditar. Kjo mund të ndodhë gjatë gjithë apo në fund të ushtrimit, ose duke bërë sisteme në shumat e raportuara në pasqyrat financiare që nuk reflektohen në regjistrimet në ditar, të tilla si sisteme për qëllime të konsolidimit dhe riklasifikime.

A43. Më tej, konsideratat e audituesit ndaj rreziqeve të anomalisë materiale që shoqërojnë anashkalimin e kontrolleve që në pamje të parë duken se funksionojnë në mënyrë efektive. Edhe pse niveli i rrezikut të anashkalimit të kontrollit nga drejtimi varion nga një entitet në tjetrin, rreziku është gjithësesi i pranishëm në të gjitha entitetet dhe është një rrezik i rëndësishëm i anomalive materiale për shkak të mashtrimit. Si rrjedhim, përveç përgjigjes së përgjithshme ndaj rreziqeve të anomalive materiale për shkak të mashtrimit dhe përgjigjes në lidhje me rreziqet e vlerësuara të anomalive materiale për shkak të mashtrimit në nivel pohimi, audituesi kryen procedura auditimi në përgjigje të rrezikut të anashkalimit të kontrolleve nga ana e drejtimit.

A44. Kur identifikon dhe përzgjedh regjistrimet në ditar dhe sistemimeve të tjera për testim dhe përcakton metodat e përshtatshme për të ekzaminuar evidencën justifikuese për elementët e përzgjedhur, audituesi merr në konsideratë çështjet e mëposhtme:

- *Vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale për shkak të mashtrimit* - prania e faktorëve të rrezikut të mashtrimit dhe informacionet e tjera, të marra gjatë vlerësimit nga audituesi, të rrezikut të anomalive materiale për shkak të mashtrimit mund të ndihmojë audituesin të identifikojë klasat e regjistrimeve në ditar dhe sistemimeve të tjera për testim.
- *Kontrollet e zbatuara mbi regjistrimet në ditar dhe sistemimet e tjera* - kontrollet efektive mbi përgatitjen dhe hedhjen e regjistrimeve në ditar dhe sistemimeve të tjera mund të pakësojnë numrin e testeve themelore të nevojshme, duke patur parasysh që audituesi ka testuar efektivitetin e kryerjes së kontrolleve.
- *Procesi i raportimit financiar në entitete dhe natyra e evidencës që mund të merret* – në shumë entitete përpunimi rutinë i transaksioneve përfshin një kombinim të hapave dhe procedurave manuale dhe automatike. Në mënyrë të ngjashme, përpunimi i regjistrimeve në ditar dhe sistemimeve të tjera mund të përfshijë si procedura dhe kontrolle manuale, ashtu dhe ato të automatizuara. Kur në procesin e raportimit financiar përdoret teknologjia e informacionit, regjistrimet në ditar dhe sistemimet e tjera mund të ekzistojnë vetëm në formë elektronike.
- *Karakteristikat e regjistrimeve mashtruese në ditar ose sistemimeve të tjera* – regjistrimet në ditar apo sistemime të tjera të papërshtatshme shpesh kanë karakteristika identifikuese unike. Karakteristika të tilla mund të jenë

regjistrime (a) të bëra në llogari pa lidhje, të pazakonta, apo të përdorshme rrallë, (b) të bëra nga individë të cilët zakonisht nuk bëjnë regjistrime të tilla në ditar, (c) të regjistruara në fund të ushtrimit ose pas mbylljes së ushtrimit pa shpjegime apo përshkrime, (d) të bëra ose para ose gjatë përgatitjes së pasqyrave financiare pa referenca llogarie, ose (e) që kanë numra të rumbullakosur apo numra që mbarojnë me të njëjtat shifra fundore.

- *Natyra dhe kompleksiteti i llogarive* – regjistrime të papërshtatshme në ditar apo sisteme mund të bëhen në llogaritë që (a) përmbajnë transaksione që janë komplekse apo të pazakonta në natyrë, (b) përmbajnë çmuarje të rëndësishme dhe sisteme në fund të ushtrimit, (c) kanë qenë të ekspozuara ndaj anomalive në të shkuarën, (d) nuk kanë qenë të kuadruara në mënyrë periodike apo përmbajnë diferenca të pakuaadruara, (e) përmbajnë transaksione mes komponentëve të entitetit, apo (f) janë të ekspozuara ndaj një rreziku të identifikuar të anomalive materiale për shkak të mashtrimit. Në auditime të atyre entiteteve që janë të shpërndara në shumë vendndodhje apo kanë shumë entitete të kontrolluar (të lidhur), i kushtohet rëndësi edhe nevojës për të përzgjedhur regjistrime në ditar nga më shumë vendndodhje.
- *Regjistrimet në ditar apo sistemet e tjera të përpunuara jashtë rrjedhës normale të biznesit* – regjistrimet në ditar të pazakonta mund të mos i nënshtrohen të njëjtit nivel kontrolli ashtu siç i nënshtrohen regjistrimeve në ditar që bëhen në mënyrë të vazhdueshme të përsëritur për të regjistruar transaksione të tilla si, për shembull, shitjet mujore, blerjet dhe pagesat.

A45. Audituesi përdor gjykim profesional në përcaktimin e natyrës, kohës dhe shtrirjes së testimit të regjistrimeve në ditar dhe sistemeve të tjera. Por për shkak se pasqyrat financiare mashtroese dhe sistemet e tjera shpesh bëhen në fund të periudhës raportuese, paragrafi 33(a)(ii) kërkon që audituesi zakonisht të përzgjedhë regjistrimet në ditar dhe sistemet e tjera në atë kohë. Gjithsesi, për shkak se anomalitë materiale në pasqyrat financiare për shkak të mashtrimit mund të ndodhin gjatë gjithë periudhës dhe kërkojnë përpjekje të shumta për të fshehur gjurmët e mashtrimit, paragrafi 33(a)(iii) kërkon që audituesi të marrë në konsideratë nëse është e nevojshme për të testuar regjistrimet në ditar dhe sistemet e tjera përgjatë gjithë periudhës.

Çmuarjet kontabël (Ref: Para. 33(b))

A46. Në përgatitjen e pasqyrave financiare, drejtimi ka përgjegjësi për dhënien e një numri gjykimesh apo supozimesh që ndikojnë në çmuarjet kontabël të rëndësishme,

si dhe për monitorimin e arsyeshmërisë të këtyre çmuarjeve në mënyrë të vazhdueshme. Raportimi financiar mashtrues kryhet shpesh nëpërmjet anomalive të qëllimshme të çmuarjeve kontabël. Kjo mund të arrihet, për shembull, duke nënvlerësuar ose mbivlerësuar të gjitha provizionet ose rezervat në të njëjtën formë të hartuara në atë mënyrë që qoftë të shtyjnë fitimet në dy ose më shumë periudha kontabël, ose të arrijnë një nivel të synuar të fitimeve në mënyrë që të gënjejnë përdoruesit e pasqyrave financiare duke influencuar perceptimin e tyre lidhur me rezultatin dhe rentabilitetin e entitetit.

A47. Qëllimi për kryerjen e rishikimit retrospektiv të gjykimeve dhe vlerësimeve të drejtimit në lidhje me çmuarjet kontabël të konsiderueshme të reflektuara në pasqyrat financiare të vitit të mëparshëm është për të shqyrtuar nëse ekziston ndonjë shtrëmbërim i mundshëm nga ana e drejtimit. Ai nuk ka si qëllim të vërë në dyshim gjykimet profesionale të audituesit të bëra vitin e mëparshëm, të bazuara në informacionin e disponueshëm në atë kohë.

A48. Rishikimi retrospektiv gjithashtu parashikohet nga SNA 540.²⁰ Rishikimi kryhet si një procedurë e vlerësimit të rrezikut për të marrë informacione lidhur me efektivitetin e procesit të vlerësimit të drejtimit në periudhat e mëparshme, evidencën e auditimit për rezultatet, ose kur është e mundur, rivlerësimin pasues të çmuarjeve kontabël të periudhës së mëparshme që është i lidhur me bërjen e vlerësimit të çmuarjeve kontabël të periudhës aktuale dhe evidencën e auditimit të çështjeve, të tilla si pasiguria e vlerësimit, që kërkohet të jepet informacion shtesë në pasqyrat financiare. Në praktikë, audituesi rishikon gjykimet dhe supozimet e drejtimit për paragjykime që mund të paraqesin rrezik të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit në përputhje me këtë SNA që mund të kryhet në bashkëveprim me rishikimin e kërkuar nga SNA 540.

Llogjika Ekonomike për Transaksionet e Konsiderueshme (Ref: Para. 33(c))

A49. Treguesit që sygjerojnë se transaksionet e konsiderueshme të cilat janë jashtë rrjedhës normale të biznesit për entitetin, apo që në të kundërt shfaqen si të pazakonta, mund të jenë bërë me qëllim për t'u angazhuar në raportim financiar mashtrues apo për të fshehur keqpërdorimin e aktiveve përfshijnë:

²⁰ SNA 540, *Auditimi i Çmuarjeve Kontabël, Përfshirë Çmuarjet Kontabël të Vlerës së Drejtë dhe Dhënia e Informacioneve Përkatëse*, paragrafi 9.

- Forma e transaksioneve të tilla duket tepër komplekse (për shembull, transaksioni përfshin shumë entitete brenda një grupi të konsoliduar apo shumë palë të treta të palidhura).
- Drejtimi nuk e ka diskutuar natyrën dhe kontabilizimin e transaksioneve të tilla me personat e ngarkuar me qeverisjen e entitetit, dhe nuk ka dokumentacion mbështetës të përshtatshëm.
- Drejtimi i vë më shumë rëndësi një lloj trajtimi të veçantë kontabël, sesa përmbajtjes ekonomike të transaksionit.
- Transaksionet që kanë të bëjnë me palë të lidhura të pakonsoliduara, përfshirë këtu entitete të krijuara për qëllime të posaçme, që nuk janë rishikuar dhe nuk janë miratuar nga personat e ngarkuar me qeverisjen.
- Transaksionet përmbajnë palë të lidhura të paidentifikuara më parë, ose me palë të cilat nuk e kanë përbërjen apo fuqinë financiare për të përballuar këto transaksione pa ndihmë nga entiteti që po auditohet.

Vlerësimi i Evidencës së Auditimit (Ref: Para. 35-38)

A50. Siç kërkohet nga SNA 330, audituesi bazuar në procedurat e auditimit të kryera dhe në evidencën e auditimit të marrë, analizon nëse vlerësimet e rreziqeve të anomalive materiale në nivel pohimi janë ende të përshtatshme.²¹ Ky vlerësim është së pari një çështje cilësore që bazohet në gjykimin e audituesit. Një vlerësim i tillë mund të japë ide të mëtejshme rreth rreziqeve të anomalive materiale për shkak të mashtrimit dhe nëse është nevoja për të kryer procedura shtesë apo procedura të ndryshme auditimi. Shtojca 3 përmban shembuj të rrethanave që mund të tregojnë mundësinë e mashtrimit.

Procedurat Analitike që Kryhen Afër Fundit të Auditimit për të Formuar një Konkluzion të Përgjithshëm (Ref: Para. 35)

A51. Vendimi se cilat tendenca apo marrëdhënie të veçanta mund të tregojnë për një rrezik të anomalive materiale për shkak të mashtrimit kërkon gjykim profesional. Marrëdhëniet e pazakonta që kanë të bëjnë me të ardhurat dhe fitimet e fundit të vitit janë veçanërisht tipike. Këto mund të jenë, për shembull, shuma të mëdha tipike të të ardhurave të raportuara në javët e fundit të periudhës raportuese apo

²¹ SNA 330, paragrafi 25.

transaksione të pazakonta; apo të ardhura që janë kontradiktore me tendencat e flukseve të parasë nga veprimtaritë operationale.

Marrja në Konsideratë e Anomalive të Identifikuara (Ref: Para. 36-38)

A52. Përderisa mashtrimi ka në përbërje nxitjen ose presionin për të kryer mashtrim, perceptimin e mundësisë për ta kryer atë apo disa arsye të menduara të veprimit, rasti i mashtrimit ka pak mundësi që të jetë i izoluar. Përkatësisht, anomalitë, të tilla si anomali të shumta në një vendndodhje edhe kur efekti i akumuluar nuk është material, mund të tregojnë se ka rrezik të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit.

A53. Implikimet e mashtrimit të identifikuar varen nga rrethanat. Për shembull, mashtrimi jo i konsiderueshëm mund të jetë i konsiderueshëm në qoftë se në të është përfshirë drejtimi i lartë. Në rrethana të tilla, besueshmëria e evidencës të marrë më parë vihet në pikëpyetje, meqenëse mund të ketë dyshime rreth plotësisë dhe vërtetësisë së deklarimeve të bëra dhe rreth vërtetësisë së regjistrimeve kontabël dhe dokumentacionit. Gjithashtu ka mundësi të marrëveshjeve të fshehta që përfshijnë punonjësit, drejtimin apo palët e treta.

A54. SNA 450²² dhe SNA 700 (i rishikuar)²³ përcaktojnë kërkesa dhe japin udhëzime për vlerësimin dhe trajtimin e anomalive dhe efekteve të tyre në opinionin e audituesit në raportin e audituesit.

Pamundësia e Audituesit për të Vazhduar Angazhimin (Ref: Para. 39)

A55. Shembuj të rrethanave të jashtëzakonshme që mund të lindin dhe që venë në pikëpyetje mundësinë e audituesit për të vazhduar të kryejë auditimin përfshijnë:

- Entiteti nuk ndërmerr veprimet e duhura, lidhur me mashtrimin, që audituesi i konsideron të nevojshme në rrethanat përkatëse, edhe kur mashtrimi nuk është material për pasqyrat financiare;
- Marrja në konsideratë nga audituesi e rreziqeve të anomalive materiale për shkak të mashtrimit dhe rezultatet e testimeve të auditimit tregojnë se ekziston një rrezik material dhe mbizotërues mashtrimi; ose

²² SNA 450, *Vlerësimi i Anomalive të Identifikuara gjatë Auditimit*.

²³ SNA 700 (i rishikuar), *Formimi i Opinionit dhe Raportimi për Pasqyrat Financiare*.

- Audituesi është i shqetësuar rreth kompetencës apo integritetit të drejtimit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen.

A56. Për shkak të një game të gjërë rrethanash të ndryshme që mund të krijohen, nuk është e mundur që të përshkruhet në mënyrë definitive kur është e përshtatshme tërheqja nga angazhimi. Faktorët që ndikojnë në arritjen e një konkluzioni të tillë nga audituesi kanë të bëjnë me implikimet nga përfshirja e anëtarit të drejtimit apo nga personat e ngarkuar me qeverisjen (që mund të ndikojë në besueshmërinë e deklarimeve të drejtimit) dhe me efektet që ka mbi audituesin vazhdimi i marrëdhënieve me entitetin.

A57. Audituesi ka përgjegjësi ligjore dhe profesionale në rrethana të tilla dhe këto përgjegjësi mund të ndryshojnë në varësi të shtetit. Në disa shtete, për shembull, audituesit mund t'i jepet e drejta apo t'i kërkohet të bëjë një pasqyrë apo raport tek personi apo personat të cilët kanë emëruar audituesin, apo në disa rrethana, tek autoritetet rregullatore. Duke pasur parasysh rrethanat e veçanta dhe nevojën për të marrë në konsideratë kërkesat ligjore, audituesi merr në konsideratë nevojën e këshillimeve ligjore kur vendos nëse duhet të tërhiqet nga një angazhim, si dhe në përcaktimin e rrjedhës së duhur të veprimeve të mëtejshme, përfshirë këtu mundësinë e raportimit tek aksioneret, rregullatorët apo tek të tjerë.²⁴

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A58. Në shumë raste në sektorin publik, për audituesin opsioni për t'u tërhequr nga angazhimi nuk është i mundur, për arsye të natyrës së mandatit apo konsideratave të interesit publik.

Deklarimet me Shkrim (Ref: Para. 40)

A59. SNA 580²⁵ përcakton kërkesa dhe jep udhëzime në lidhje me marrjen e deklarimeve të përshtatshme nga drejtimi dhe, kur është e duhur, nga ata që janë ngarkuar me qeverisjen gjatë auditimit. Përveç pranimi të përgjegjësive të tyre për përgatitjen e pasqyrave financiare, është e rëndësishme që, pavarësisht nga përmasat e entitetit, drejtimi dhe, kur është e duhur, ata që janë ngarkuar me qeverisjen të pranojnë përgjegjësitë e tyre për kontrollin e brendshëm për hartimin, vënien në zbatim dhe mbajtjen e tij për të parandaluar dhe zbuluar mashtrimin.

²⁴ Kodi i Etikës për Profesionistët Kontabël i BSNEK jep udhëzime për komunikimet me audituesin që zëvendëson audituesin ekzistues.

²⁵ SNA 580, *Deklarimet me Shkrim*.

A60. Për shkak të natyrës së mashtrimit dhe vështirësive që hasen nga audituesit në zbulimin e anomalive materiale në pasqyrat financiare për shkak të mashtrimit, është e rëndësishme që audituesi të marrë deklaram me shkrim nga drejtimi dhe, kur është e duhur, nga ata që janë ngarkuar me qeverisjen, ku konfirmohet se ata kanë dhënë për audituesin informacionet:

- (a) Rezultatet e vlerësimit të drejtimit të bëra për rrezikun që pasqyrat financiare mund të kenë anomali materiale si pasojë e mashtrimit; dhe
- (b) Njohuritë e tyre për mashtrimin aktual, të dyshuar apo të pretenduar, që ka ndikim mbi entitetin.

Komunikimet me Drejtimin dhe me Ata që Janë Ngarkuar me Qeverisjen (Ref: Para. 41-43)

A61. Në disa juridiksione, ligjet dhe rregullat mund të kufizojnë komunikimin e audituesit me drejtimin dhe personat e ngarkuar me qeverisjen, mbi çështje të caktuara. Ligji ose rregullat mund të ndalojnë në mënyrë specifike një komunikim, ose veprime të tjera, përfshirë paralajmërimin e entitetit, që mund të paragjykojnë një investigim nga një autoritet i duhur për sa i takon një veprimi joligjor të kryer ose të dyshuar, për shembull, kur audituesi në pajtim me legjislacionin për pastrimin e parave nevojitet të raportojë mashtrimin tek një autoritet i duhur. Në këto rrethana, çështjet e marra në konsideratë nga audituesi mund të jenë komplekse dhe audituesi mund ta konsiderojë të përshtatshme marrjen e këshillave ligjore.

Komunikimi me Drejtimin (Ref: Para. 41)

A62. Kur audituesi evidenton që mashtrimi ekziston apo mund të ekzistojë është e rëndësishme që çështja t'i bëhet e ditur nivelit të duhur të drejtimit sa më shpejt të jetë e mundur. Kjo duhet bërë edhe nëse çështja mund të konsiderohet pa pasoja (për shembull, shpërdorimi nga një punonjës i cili i përket një niveli të ulët në organizimin e entitetit). Përcaktimi se cili nivel i drejtimit është i përshtatshëm është një çështje gjykimi profesional dhe ndikohet nga faktorë të tillë si mundësitë e bashkëpunimit, natyra dhe madhësia e mashtrimit të dyshuar. Zakonisht niveli i përshtatshëm i drejtimit është të paktën një nivel më lart se niveli i personave që janë të përfshirë me mashtrimin e dyshuar.

Komunikimi me Ata që Janë Ngarkuar me Qeverisjen (Ref: Para. 42)

A63. Komunikimi i audituesit me personat e ngarkuar me qeverisjen mund të bëhet verbalisht apo me shkrim. SNA 260 (i rishikuar), identifikon faktorët që audituesi merr në konsideratë në marrjen e vendimit nëse komunikimi mund të bëhet verbalisht apo me shkrim.²⁶ Për shkak të natyrës dhe ndjeshmërisë së mashtrimit ku përfshihen dhe drejtuesit kryesorë, apo mashtrimit që rezulton në një anomali materiale në pasqyrat financiare, audituesi raporton çështje të tilla sa më shpejt që të jetë e mundur dhe merr në konsideratë nëse është e nevojshme për t'i raportuar këto çështje me shkrim.

A64. Në disa raste, audituesi mund ta konsiderojë të përshtatshme të komunikojë me ata që janë ngarkuar me qeverisjen kur audituesi merr dijeni për mashtrim të bërë nga punonjësit dhe jo nga drejtimi dhe që nuk rezulton në anomali materiale. Në mënyrë të ngjashme, ata që janë ngarkuar me qeverisjen mund të kërkojnë të informohen për këto rrethana. Procesi i komunikimit ndihmohet në qoftë se qysh në fazat e hershme të auditimit, audituesi bie dakord me personat e ngarkuar me qeverisjen rreth natyrës dhe shtrirjes së komunikimeve nga audituesi në lidhje me këtë.

A65. Në rrethana të jashtëzakonshme kur audituesi ka dyshime për integritetin apo ndershmërinë e drejtimit apo personave të ngarkuar me qeverisjen, audituesi merr në konsideratë nevojën për këshillime ligjore për t'u ndihmuar në përcaktimin e rrjedhës së duhur të veprimeve të mëtejshme.

Çështje të Tjera që Lidhen me Mashtrimin (Ref: Para. 43)

A66. Çështje të tjera lidhur me mashtrimin që duhen diskutuar me personat e ngarkuar me qeverisjen e entitetit mund të përfshijnë, për shembull:

- Shqetësime rreth natyrës, shtrirjes dhe shpeshtësisë së vlerësimit të bërë nga drejtimi mbi kontrollet për të parandaluar dhe zbuluar mashtrimin dhe mbi rrezikun që pasqyrat financiare mund të kenë anomali.
- Dështimi nga ana e drejtimit për të trajtuar në mënyrën e duhur dobësitë e konsiderueshme të identifikuara në kontrollin e brendshëm, ose për t'ju përgjigjur mashtrimit të zbuluar.

²⁶ SNA 260 (i rishikuar), paragrafi A38.

- Vlerësimin e audituesit për mjedisin e kontrollit të entitetit, përfshirë këtu çështje që kanë të bëjnë me kompetencën dhe integritetin e drejtimit.
- Veprimet e drejtimit që mund të jenë tregues për raportim financiar mashtrues, të tilla si përzgjedhja dhe zbatimi i metodave kontabël nga drejtimi që mund të jenë tregues i përpjekjes së drejtimit për të manipuluar të ardhurat me qëllim që të mashtrojë përdoruesit e pasqyrave financiare duke ndikuar në perceptimet e tyre rreth performancës dhe përfitueshmërisë së entitetit.
- Shqetësime rreth përshtatshmërisë dhe plotësisë të autorizimit të transaksioneve që duket të jenë jashtë rrjedhës normale të biznesit.

Raportimi i Mashtrimit tek një Autoritet i Duhur Jashtë Entitetit (Ref: Para. 44)

A67. SNA 250 (i rishikuar)²⁷ jep udhëzime të mëtejshme në lidhje me vendimin e audituesit nëse kërkohet raportimi i papajtueshmërisë së identifikuar ose të dyshuar me ligjet dhe rregullat tek një autoritet i duhur jashtë entitetit ose nëse raportimi është i përshtatshëm sipas rrethanave, përfshirë marrjen në konsideratë të detyrimit për ruajtjen e konfidencialitetit nga ana e audituesit.

A68. Vendimi i kërkuar në paragrafin 44 mund të përfshijë konsideratat komplekse dhe gjykimet profesionale. Në mënyrë të ngjashme, audituesi merr në konsideratë konsultimin e brendshëm (p.sh., brenda firmës ose një firme të rrjetit) ose në bazë konfidencialiteti konsultimin me një organizëm rregullator apo profesional (me përjashtim të rastit kur kjo gjë është e ndaluar nga ligji apo rregullat ose shkel përgjegjësinë e konfidencialitetit). Audituesi gjithashtu mund të konsiderojë marrjen e këshillave ligjore për të kuptuar alternativat e tij dhe ndikimet profesionale apo ligjore nga kryerja e cdo lloji veprimi të vecantë.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A69. Në sektorin publik, kërkesat për raportimin e mashtrimit, qoftë ai i zbuluar nga procesi i auditimit ose jo, mund të jetë subjekt i dispozitave të mandatit të auditimit ose të ligjit, të rregullores ose të autoritetit tjetër përkatëse.

²⁷ SNA 250 (I rishikuar), Mbajtja Parasysh e Ligjeve dhe Rregullave në një Auditim të Pasqyrave Financiare A28 -A34

Shembuj të Faktorëve të Rrezikut të Mashtrimit

Faktorët e rrezikut të mashtrimit të paraqitura në këtë Shtojcë janë faktorë të cilët mund të ndeshen nga audituesi në një gamë të gjerë situatash. Shembujt e mëposhtëm jepen veçmas për secilin tip mashtrimi që audituesi merr në konsideratë, që janë: raportimi financiar mashtrues dhe keqpërdorimi i aktiveve. Për secilin nga këto dy tipe mashtrimi, faktorët e rrezikut klasifikohen më tej bazuar në tre kushtet përgjithësisht të pranishme kur ekziston rreziku i anomalive materiale për shkak të mashtrimit: (a) nxitje/presione, (b) mundësi, dhe (c) prirje/llogaritje. Megjithëse faktorët e paraqitur më poshtë mbulojnë një gamë të gjerë situatash, ata janë vetëm shembuj. Prandaj, audituesi mund të identifikojë faktorë të tjerë apo të ndryshëm rreziku. Jo të gjithë shembujt e dhënë janë të përshtatshëm në të gjitha situatat. Disa prej tyre mund të jenë më të rëndësishëm ose më pak të rëndësishëm në entitete me madhësi të ndryshme apo me karakteristika të ndryshme pronësie apo që veprojnë në rrethana të ndryshme. Gjithashtu, mënyra e renditjes së shembujve të mëposhtëm nuk ka si qëllim të tregojë rëndësinë apo shpeshtësinë e tyre.

Faktorët e Rrezikut në Lidhje me Anomalitë e Shkaktuara nga Raportimi Financiar Mashtrues

Shembujt e mëposhtëm janë shembuj të faktorëve të rrezikut në lidhje me anomalitë e shkaktuara nga raportimi financiar mashtrues.

Nxitjet/Presionet

Stabiliteti financiar apo rentabiliteti kërcënohen nga kushtet ekonomike, industriale apo operacionale në të cilat entiteti kryen aktivitetin e tij, të tilla si (apo siç tregohet nga) sa më poshtë vijon:

- Shkallë e lartë e konkurrencës apo ngopje e tregut e shoqëruar me zvogëlim të vazhdueshëm të marzheve.
- Ekspozim i madh ndaj ndryshimeve të shpejta, si për shembull ndryshimeve në teknologji, vjetërsimit ekonomik të produkteve, apo normave të interesit.
- Pakësim i konsiderueshëm i kërkesës nga konsumatorët dhe shtimi i dështimeve të biznesit ose në sektorin ose në të gjithë ekonominë në tërësi.

- Humbje operacionale që e bëjnë të mundshëm rrezikun e falimentimit, të mbylljes së parakohshme apo të blerjes jo miqësore nga një shoqëri tjetër.
- Flukse parash nga aktivitetet operacionale vazhdimisht negative apo paaftësi për të gjeneruar flukse parash nga aktivitetet operacionale, ndërkohë që raportohen të ardhura dhe në rritje të vazhdueshme.
- Rritje e menjëherëshme apo rentabilitet i pazakontë, veçanërisht krahasuar me ato të shoqërive të tjera që operojnë në të njëjtën sektor.
- Kërkesa të reja kontabël, ligjore apo rregullatore.

Ekziston një presion i tepërt mbi drejtimin për të plotësuar kërkesat apo realizuar pritshmërinë e palëve të treta, si në rastet e mëposhtme:

- Pritshmëria e analistëve, investitorëve, kreditorëve më të rëndësishëm, ose palëve të tjera të jashtme në lidhje me rentabilitetin dhe tendencën e zhvillimit (në mënyrë të veçantë pritshmëritë që, në mënyrë të paarsyeshme, janë agresive apo të paarritshme), përfshirë këtu pritshmëritë e krijuara nga vetë drejtimi, për shembull, nëpërmjet njoftimeve shumë optimiste për shtyp apo në raportet vjetore.
- Nevoja për të marrë financime shtesë në formë huaje apo financime kapitale për të vazhduar së qeni konkurrues në treg, përfshirë këtu financime të shpenzimeve të bëra për kërkime dhe zhvillime shkencore apo të shpenzimeve kapitale.
- Aftësia e pakët për të plotësuar kërkesat e bursave në të cilat entiteti është listuar, apo për shlyerjen e detyrimeve të huave apo për të plotësuar kushtet e tjera të përcaktuara në marrëveshjet e huave.
- Ndikimi negativ, real ose i supozuar, i shkaktuar nga raportimi i rezultateve të dobëta financiare mbi transaksione të lëna pezull, të tilla si kombinimet e biznesit apo në lidhjen e kontratave.

Informacioni i disponueshëm tregon se situata financiare personale e drejtimin apo e personave të ngarkuar me qeverisjen kërcënohet nga performanca financiare e entitetit, si në rastet e mëposhtme:

- Ata kanë në entitet një interes financiar të konsiderueshëm;

- Një pjesë e rëndësishme e shpërblimeve të tyre (për shembull, bonuse, opsione aksionesh, dhe marrëveshje pjesëmarrjeje në fitim) është e kushtëzuar nga realizimi i objektivave agresivë në lidhje me çmimin e aksionit, rezultateve operacionale, pozicionit financiar, apo fluksit të parasë;²⁸
- Ata kanë dhënë garanci personale në lidhje me detyrimet e entitetit.

Ekziston një presion i tepërt mbi drejtimin apo personelin operativ për të arritur objektivat financiare të vendosura nga personat e ngarkuar me qeverisjen, përfshirë këtu objektiva në lidhje me shitjet apo me nxitjen e rentabilitetit.

Mundësitë

Natyra e sektorit apo e aktiviteteve operacionale të entitetit krijojnë mundësinë e raportimeve financiare mashtruese që mund të shkaktohen nga sa më poshtë vijon:

- Transaksione të rëndësishme me palë të lidhura të bëra jo në rrjedhën normale të biznesit, apo transaksione me entitete të lidhura të paaudituar apo të audituara nga një firmë tjetër.
- Prania e fortë financiare ose aftësia për të mbizotëruar një sektor e lejon entitetin të diktojë kushte ndaj furnitorëve apo klientëve, të cilat mund të rezultojnë kështu në transaksione të bëra jo mbi baza të vullnetit të lirëtregtar.
- Aktivitet, detyrimet, të ardhurat, apo shpenzimet janë të bazuara në çmuarje të rëndësishme që përfshijnë gjykime subjektive apo pasiguri që janë të vështira për t'u analizuar dhe verifikuar.
- Transaksione të rëndësishme, të pazakonta, apo komplekse, veçanërisht ato të bëra afër përfundimit të periudhës, të cilat mbartin çështjen e vështirë të “përmbytjes mbi formën”.
- Operacione të konsiderueshme të bëra në vendndodhje dhe juridiksione të ndryshme ku ekzistojnë mjedise të tjera biznesi dhe kulture.
- Përdorimi i ndërmjetësve, ku arsyeja ekonomike e tyre nuk del shumë qartë.

²⁸ Planet nxitëse të drejtimit mund të jenë të kushtëzuara me realizimin e objektivave vetëm në lidhje me llogari të caktuara apo aktivitete të caktuara të entitetit, edhe pse këto llogari apo aktivitete mund të mos jenë materiale për entitetin si një i tërë.

- Llogari bankare të konsiderueshme ose ekzistenca e degëve apo filialeve në juridiksione pa taksa apo me taksa të pakta, ku arsyet ekonomike të të cilave nuk dalin shume qartë.

Monitorimi nga ana e drejtimit nuk është efektiv si rezultat i sa më poshtë vijon:

- Drejtimi mbizotërohet nga një person i vetëm ose një grup i vogël personash (jo në rastin e një biznesi me pronar-drejtues) pa kontrollë shtesë.
- Mbikëqyrja nga ana e personave të ngarkuar me qeverisjen mbi procesin e raportimit financiar dhe kontrolli i brendshëm nuk është efektiv.

Ekziston një strukturë organizative komplekse apo e paqëndrueshme, siç evidentohet nga sa më poshtë vijon:

- Vështirësi në përcaktimin e entiteteve apo të individëve që kanë paketën kontrolluese në entitet.
- Një strukturë organizative tepër komplekse që përfshin entitete të tjera apo nivele drejtimi e autoriteti të pazakonta.
- Fitime të larta të personelit të lartë drejtues, këshilltarit ligjor, ose të personave të ngarkuar me qeverisjen.

Komponentët e kontrollit të brendshëm janë të pamjaftueshëm për shkak të sa më poshtë vijon:

- Monitorim i papërshtatshëm i kontrolleve, përfshirë këtu kontrollet e automatizuara dhe kontrollet mbi raportimin e ndërmjetëm financiar (në rastet e raportimit të jashtëm financiar).
- Një normë e lartë lëvizjeje e personelit (marrja në punë apo largimi nga puna) apo punësimi i një personeli jo efektiv kontabilistësh, audituesish të brendshëm, apo informaticienësh.
- Sisteme jo efektive të kontabilitetit apo të informatikës, përfshirë këtu dobësitë materiale në kontrollin e brendshëm.

Prirjet/Llogaritjet

- Komunikim, zbatim, mbështetje, apo përforsim jo efektiv i vlerave të entitetit apo të standardeve etike nga ana e drejtimi, apo komunikimi i vlerave ose standardeve etike të papërshtatshme.
- Pjesëmarrja apo interesimi i tepruar në përzgjedhjen e metodave kontabël apo në përcaktimin e çmuarjeve të rëndësishme nga ana e drejtimit që nuk ka lidhje me aspektet financiare të drejtimit të entitetit.
- Raste të mëparshme të shkeljes së ligjeve të bursave, ku entiteti operon, apo të ligjeve dhe të rregulloreve të tjera, apo të ankimimeve të bëra kundër entitetit, personelit të lartë drejtues, apo personave të ngarkuar me qeverisjen, në të cilat pretendohen raste mashtrimesh apo shkeljesh të ligjit apo rregullores.
- Interes i tepruar nga ana e drejtimit në mbajtjen apo rritjen e çmimit të aksionit apo të nivelit të të ardhurave.
- Praktika e ndjekur nga drejtimi për t'u premtuar analistëve, kreditorëve, apo palëve të treta për realizimin e parashikimeve agresive apo të paarritshme.
- Dështimi nga ana e drejtimit për të korrigjuar në mënyrë periodike dobësitë materiale të identifikuara në kontrollin e brendshëm.
- Një interes nga ana e drejtimit për përdorimin e mjeteve të papërshtatshme për minimizimin e të ardhurave për arsye fiskale.
- Moral i ulët i personelit drejtues.
- Pronari-drejtues nuk bën dallim ndërmjet transaksioneve personale dhe atyre të biznesit.
- Mosmarrëveshje mes aksionerëve në një shoqëri të mbyllur aksionere.
- Përpjekje të herëpashershme nga drejtimi për të justifikuar kontabilizime të dobëta apo të papërshtatshme mbi bazën e materialitetit.
- Marrëdhëniet mes drejtimit dhe audituesit ekzistues apo audituesit paraardhës janë të ngurta, ashtu siç demonstron në sa më poshtë vijon:

- o Kundërshtime të shpeshta me audituesin ekzistues apo atë paraardhës në lidhje me kontabilitetin, auditimin apo probleme të raportimit.
- o Kërkesa të paarsyeshme ndaj audituesit, si kufizime të paarsyeshme kohe lidhur me përfundimin e auditimit apo me lëshimin e raportit të audituesit.
- o Kufizime formale apo joformale ndaj audituesit që e kufizojnë në mënyrë të papërshtatshme aftësinë e audituesit për të pasur të drejtë hyrje për t'u takuar me njerëz apo për të marrë informacione, ose mundësinë e audituesit për të komunikuar në mënyrë efektive me personat e ngarkuar me qeverisjen.
- o Sjellje superiore e drejtimit në marrëdhënie me audituesin, që ka të bëjë veçanërisht me përpjekjet për të ndikuar mbi objektivin e punës së audituesit ose përzgjedhjen apo mbajtjen e personelit të caktuar apo të konsultuar në/gjatë angazhimit të auditimit.

Faktorët e Rreziqeve në Lidhje me Anomalitë që Shkaktohen nga Keqpërdorimi i Aktiveve

Faktorët e rreziqeve që kanë lidhje me anomalitë që shkaktohen nga keqpërdorimi i aktiveve janë gjithashtu të klasifikuara bazuar në tre kushtet përgjithësisht të pranishme në të cilat ekziston rreziku i anomalive materiale për shkak të mashtrimit: (a) nxitjet/presionet, (b) mundësitë, dhe (c) prirjet/llogaritjet. Disa nga faktorët e rreziqeve që lidhen me anomalitë e shkaktuara nga raportimi financiar mashtrues mund të jenë të pranishme dhe në rastin e anomalive të shkaktuara nga keqpërdorimi i aktiveve. Për shembull, monitorimi joefektiv i drejtimit dhe dobësitë në kontrollin e brendshëm mund të jenë të pranishme kur anomalitë ekzistojnë si për shkak të raportimit financiar mashtrues ashtu dhe të keqpërdorimit të aktiveve. Më poshtë jepen shembuj të faktorëve të rrezikut në lidhje me anomalitë që shkaktohen nga keqpërdorimi i aktiveve.

Nxitjet/ Presionet

Detyrimet financiare personale mund të krijojnë presion mbi drejtimin apo mbi punonjësit që kanë të drejtë hyrje në para apo aktive të tjera të ekspozuara ndaj vjedhjes, për t'i keqpërdorur ato.

Marrëdhëniet negative midis entitetit dhe punonjësve që kanë të drejtë hyrje në para apo aktive të tjera të ekspozuara ndaj vjedhjes, mund të motivojnë këta punonjës për

keqpërdorimin e këtyre aktiveve. Për shembull, marrëdhënie negative mund të krijohen nga sa më poshtë vijon:

- Pushimet nga puna në të ardhmen, qoftë të paralajmëruara qoftë të pritshme.
- Ndryshimet, së fundmi apo të pritshme, në skemat e shpërblimit dhe të përfitimit të punonjësve.
- Ngritje në detyrë, shpërblime, apo pagesa të tjera jo në përputhje me pritshmëritë.

Mundësitë

Karakteristika apo rrethana të caktuara mund të rrisin ekspozimin e aktiveve ndaj keqpërdorimit. Për shembull, mundësitë për të keqpërdorur aktivet rriten kur:

- Në arkë mbahen sasi të mëdha parash, apo transaksione të shumta bëhen me para në dorë.
- Artikuj inventari në përmasa të vogla, por me vlerë të madhe apo të kërkueshme.
- Aktive që mund të konvertohen lehtësisht në para, si obligacione thesari, diamante, apo çipe kompjuterash.
- Aktive të qëndrueshme të trupëzuara në përmasa të vogla, të tregtueshme, dhe pa identifikim të dukshëm pronësie.

Kontrolli i brendshëm i papërshtatshëm mbi aktivet mund të rrisin ekspozimin e tyre ndaj keqpërdorimit. Për shembull, keqpërdorimet e aktiveve mund të ndodhin në rastet e mëposhtme:

- Ndarje e papërshtatshme e detyrave apo kontrole të pavarura të papërshtatshme.
- Mbikëqyrje e papërshtatshme e shpenzimeve të bëra nga personeli drejtues, si shpenzimet e udhëtimeve dhe rimbursime të tjera.
- Mbikëqyrje e papërshtatshme nga ana e drejtimit mbi punonjësit përgjegjës për aktivet, për shembull, survejim apo monitorim i papërshtatshëm i vendeve të largëta.
- Verifikime të papërshtatshme të aplikimeve për punë të bëra nga punonjësit me të drejtë hyrje në aktive.

- Mbajtje e papërshtatshme e regjistrimeve në lidhje me aktivet.
- Sistem i papërshtatshëm i autorizimit dhe i miratimit të transaksioneve (për shembull, në blerjet).
- Ruajtje e papërshtatshme fizike e parave, investimeve, inventarit, apo aktiveve të qëndrueshme.
- Kuadrim të paplota apo jo periodike të aktiveve.
- Mungesë e dokumentimit të përshtatshëm apo periodik të transaksioneve, për shembull, nota krediti për shitjet e kthyer.
- Mosmarrja e pushimeve vjetore të detyrueshme nga punonjësit me funksione të rëndësishme kontrolli.
- Njohuri të papërshtatshme nga ana e drejtimit mbi teknologjinë e informacionit, gjë e cila i jep mundësinë punonjësve të teknologjisë së informacionit për keqpërdorim.
- Kontrollë të papërshtatshme mbi të drejtën e hyrjes në regjistrimet e automatizuara, përfshirë këtu kontrollet dhe rishikimet e itinerarit të transaksionit.

Prirjet/Llogaritjet

- Mosmarrja në konsideratë e nevojës për të monitoruar apo pakësuar rreziqet në lidhje me keqpërdorimin e aktiveve.
- Mosmarrja në konsideratë e kontrollit të brendshëm mbi keqpërdorimin e aktiveve nëpërmjet anashkalimit të kontrolleve ekzistuese apo nëpërmjet moskorrigjimit të mangësive të njohura në kontrollin e brendshëm.
- Sjellje që tregon mërzi apo pakënaqësi ndaj entitetit apo me mënyrën e trajtimit të punonjësve nga ana e saj.
- Ndryshime në sjellje apo në mënyrën e jetesës që mund të jetë tregues i keqpërdorimit të aktiveve.
- Toleranca ndaj vjedhjeve të vogla.

Shembuj të Procedurave të Mundshme të Auditimit në Lidhje me Rreziqet e Anomalive Materiale për Shkak të Mashtrimit

Shembujt në vijim janë shembuj të procedurave të mundshme të auditimit në lidhje me rreziqet e vlerësuar të anomalive materiale për shkak të mashtrimit që rezultojnë si nga raportimi financiar mashtrues, ashtu dhe nga keqpërdorimi i aktiveve. Edhe pse këto procedura mbulojnë një gamë të gjerë situatash, ato janë vetëm shembuj, dhe si rrjedhojë, ato mund të mos jenë më të përshtatshmet apo më të nevojshmet në çdo lloj situatë. Gjithashtu, mënyra e renditjes së procedurave të mëposhtme nuk ka si qëllim të tregojë rëndësinë tyre.

Konsiderata në Nivel Pohimi

Përgjigja ndaj vlerësimit të audituesit në lidhje me rrezikun e anomalive materiale për shkak të mashtrimit do të variojë në varësi të tipeve apo kombinimeve të faktorëve të rrezikut të mashtrimit dhe rrethanave të identifikuara, si edhe të tepricave të llogarive, klasave të transaksioneve dhe pohimeve që mund të ndikohen.

Shembuj specifikë të përgjigjeve janë dhënë më poshtë:

- Inspektimi i vendndodhjeve apo kryerja e testimeve të caktuara në mënyrë të papritur apo pa njoftim paraprak. Për shembull, mbikqyrja e inventarizimeve në vendndodhje ku prania e audituesit nuk ka qenë e njoftuar më parë, apo numërimi i parave në një datë të caktuar dhe në mënyrë të papritur.
- Inventarizimi kërkohet të bëhet ose në fund të ushtrimit raportues ose në një datë afër fundit të periudhës në mënyrë që të minimizohet rreziku i manipulimit të të dhënave në ushtrimin nga data e inventarizimit deri në datën e fundit të ushtrimit raportues.
- Ndryshimi i metodës së auditimit në vitin ushtrimor. Për shembull, përveç konfirmimit me shkrim, audituesi merr konfirmime verbale nga klientët dhe furnitorët kryesorë, apo dërgon kërkesa për konfirmim me shkrim tek palë të caktuara brenda një entiteti, apo kërkon konfirmime të informacioneve të ndryshme apo shtesë.

- Kryerja e një rishikimi të detajuar të regjistrimeve rregulluese të bëra në fund të tremujorit apo në fund të vitit dhe investigimi i atyre rregullimeve që duken të pazakonta përsa i përket shumës apo natyrës.
- Investigimi i transaksioneve të rëndësishme dhe të pazakonta, veçanërisht të atyre që bëhen në fund të vitit, me qëllim që të identifikohet ekzistenca e palëve të lidhura si dhe burimet financiare mbi të cilat bazohen këto transaksione.
- Kryerja e procedurave analitike thelbësore duke përdorur të dhëna individuale. Për shembull, krahasimi i shitjeve dhe kostos së shitjeve në bazë vendndodhje, linja biznesi apo muaji me parashikimet e bëra nga audituesi.
- Intervistimi i personelit përgjegjës për ata sektorë ku janë identifikuar rreziqe të anomalive materiale për shkak të mashtrimit me qëllim që audituesi të njihet me mendimet e tyre rreth rrezikut si dhe nëse kontrollet ekzistuese i administrojnë këto rreziqe dhe, nëse po, si bëhet ky administrim.
- Në rastet kur auditues të tjerë të pavarur auditojnë pasqyrat financiare të një apo më shumë filialeve, divizioneve apo degëve, diskutohet me ta shtrirja e punës që është e nevojshme për t'u kryer në lidhje me rrezikun e anomalive materiale për shkak të mashtrimit që rezulton nga transaksionet dhe aktivitetet midis këtyre filialeve, divizioneve apo degëve.
- Në qoftë se puna e një eksperti bëhet veçanërisht e rëndësishme në lidhje me një element të pasqyrave financiare, për të cilin rreziku i anomalive për shkak të mashtrimit është i lartë, kryhen procedura të tjera në lidhje me disa apo më shumë supozime, metoda apo gjetje të ekspertit, për të përcaktuar që gjetjet nuk janë të paarsyeshme, si dhe për të konkluduar mbi nevojën e marrjes së një eksperti tjetër për këtë qëllim.
- Kryerja e procedurave të auditimit në lidhje me disa llogari të përzgjedhura të bilancit të çeljes së pasqyrave financiare të audituara më parë për të vlerësuar se si janë zgjidhur më pas çështje të caktuara, që kanë të bëjnë me çmuarjet kontabël dhe gjykimet, për shembull, kthimet nga shitjet.
- Kryerja e procedurave mbi llogaritë apo kuadrimet e përgatitura nga entiteti, përfshirë këtu kuadrimet e bëra në data të ndërmjetme.

- Kryerja e procedurave të auditimit me ndihmën e teknikave kompjuterike, si për shembull simulimi i të dhënave, për të testuar anomalitë në një popullatë të caktuar.
- Testimi i integritetit të regjistrimeve dhe transaksioneve të gjeneruara me ndihmën e kompjuterit.
- Kërkimi i evidencës shtesë të auditimit nga burime jashtë entitetit.

Përgjigje Specifike - Anomali për Shkak të Raportimit Financiar Mashtrues

Shembuj të përgjigjeve ndaj vlerësimit nga audituesi të rrezikut të anomalive materiale për shkak të raportimit financiar mashtrues, janë si më poshtë:

Njohja e të Ardhurave

- Kryerja e procedurave thelbësore analitike në lidhje me të ardhurat duke përdorur të dhëna individuale, për shembull, krahasimi i të ardhurave të raportuara sipas muajit, produktit apo segmentit të biznesit gjatë periudhës ushtrimore raportuese me periudha të mëparshme të krahasueshme. Teknikat kompjuterike të auditimit mund të jenë të dobishme në identifikimin e marrëdhënieve apo transaksioneve të pazakonta apo të paparashikuara të të ardhurave.
- Konfirmimi me klientët i kushteve të veçanta kontraktuale dhe i mungesës së marrëveshjeve shtesë, pasi kontabilizimi shpesh ndikohet nga kushte apo marrëveshje të tilla dhe zbritjet në çmim apo periudha së cilës ato i përkasin shpesh janë të dokumentuara dobët. Për shembull, kushtet e pranimit, të shpërndarjes dhe të pagesës, mungesa apo ndërprerja e detyrimeve të ardhshme nga shitësi, e drejta për të kthyer produktin, shumat e garantuara të rishitjes, dhe kushtet e anulimit të shitjes dhe të rimbursimit shpesh janë të rëndësishme.
- Marrja në pyetje e personelit të shitjes dhe marketingut apo të këshilltarit ligjor të brendshëm lidhur me shitjet apo shpërndarjet e kryera afër fundit të periudhës, si dhe lidhur me faktin sesa janë ata në dijeni të ndonjë kushti të pazakontë në këto transaksione.
- Prania fizike në një apo më shumë vendndodhje në fund të periudhës për të vëzhguar shpërndarjen e mallrave ndërsa ngarkohen apo bëhen gati për t'u

ngarkuar (apo mallra të kthyer që bëhen gati për t'u rimarrë) dhe për të kryer procedura të tjera të përshtatshme në lidhje me shitjet dhe ndarjen e periudhave.

- Në ato raste kur transaksionet e të ardhurave fillohen, përpunohen, dhe regjistrohen në mënyrë elektronike, bëhet testimi i kontrollove për të përcaktuar nëse ato japin siguri që transaksionet e të ardhurave kanë ndodhur dhe janë të regjistruara ashtu siç duhet.

Sasitë e inventarit

- Ekzaminimi i regjistrimeve të inventarit të entitetit për të identifikuar vendndodhjet apo zërat që kërkojnë vëmendje të veçantë gjatë apo pas inventarizimit.
- Mbikëqyrja e inventarizimit në vendndodhje të caktuara pa njoftim paraprak apo bërja e inventarizimit në të gjitha vendndodhjet dhe në të njëjtën datë.
- Inventarizimi në fund ose pranë fundit të periudhës raportuese për të minimizuar rrezikun e manipulimeve gjatë periudhës midis datës së inventarizimit dhe datës së fundit të periudhës së raportimit.
- Kryerja e procedurave shtesë gjatë mbikëqyrjes së inventarizimit, për shembull, ekzaminim më rigoroz i përmbajtjes së kutive, mënyra se si mallrat janë të sistemuara (për shembull, në kuadrate bosh) apo të etiketuara, dhe cilësia (që është, pastërtia, grada, apo përqendrimi) e substancave të lëngshme si për shembull i parfumeve apo kimikateve. Përfshirja e një eksperti mund të jetë e dobishme në këtë drejtim.
- Krahasoni i sasive të periudhës ushtrimore me periudhat e mëparshme sipas klasave apo kategorive të inventarit, vendndodhjeve apo kritereve të tjera, apo krahasimi i sasive të inventarit të numëruara me të dhënat e sistemit të inventarit të përhershëm.
- Përdorimi i teknikave kompjuterike për të testuar më tej përpilimin e rezultateve të inventarizimit fizik - për shembull, renditja sipas numrit të etiketës për të testuar kontrollet mbi etiketat, apo sipas numrit serial të zerave për të testuar mundësinë e mungesës apo të dublikimit të një zëri.

Çmuarjet e Drejtimit

- Përdorimi i një eksperti për të bërë një çmuarje tjetër të pavarur nga ajo e bërë nga drejtimi për ta krahasuar me çmuarjen e drejtimit.
- Zgjerimi i intervistave tek persona të tjerë dhe të ndryshëm nga drejtimi dhe nga departamenti i kontabilitetit, për të analizuar dhe verifikuar mundësinë dhe planet e drejtimit për të realizuar ato projekte që lidhen me çmuarjet e bëra.

Përgjigje Specifike - Anomali për Shkak të Keqpërdorimit të Aktiveve

Rrethana të ndryshme kanë nevojë për përgjigje të ndryshme. Zakonisht, përgjigja e audituesit ndaj rrezikut të një anomalie materiale për shkak të mashtrimit e lidhur me keqpërdorimin e aktiveve, do të drejtohet ndaj disa tepricave të llogarive të caktuara dhe klasave të transaksioneve. Edhe pse disa nga përgjigjet e audituesit të përmendura në dy kategoritë e mësipërme mund të zbatohen në rrethana të tilla, objektivi i auditimit duhet të lidhet me informacionin specifik të marrë rreth rrezikut të keqpërdorimit të identifikuar.

Shembuj të përgjigjeve ndaj vlerësimit të audituesit mbi rrezikun e anomalive materiale për shkak të mashtrimit janë si më poshtë vijon:

- Numërimi i parave apo i letrave me vlerë në fund ose pranë fundit të vitit.
- Konfirmimi i drejtëpërdrejtë nga klientët në lidhje me aktivitetin e llogarisë (përfshirë këtu, kthimet nga shitjet dhe rimbursimet e bëra si dhe datat e pagesave të bëra) për periudhën që auditohet.
- Analizimi i stornimeve të llogarive të parashkruara ose të mbylluara.
- Analizimi i mungesave të inventarit mbi bazë vendndodhje dhe tipi produkti.
- Krahasimi i përpjestimeve kyç të gjendjeve të inventarit, me normat përkatëse të sektorit.
- Rishikimi i dokumentacionit mbështetës për pakësimet e bëra në inventarin e regjistruar me gjendjet kontabël.
- Kryerja e një verifikimi të kompjuterizuar të listës së furnitorëve me listën e punonjësve për të identifikuar adresën dhe numrin telefoni të njëjta.

- Kryerja e një verifikimi të kompjuterizuar të borderosë për të identifikuar adresë, numra identifikimi punësimi, numra fiskalë dhe llogari bankare të njëjta.
- Rishikimi i dosjeve të personelit për ata persona për të cilët ka pak apo nuk ka aspak evidencë të aktivitetit, për shembull, mungesa e vlerësimeve të performancës së tyre.
- Analizimi i zbritjeve në shitje dhe i kthimeve nga shitjet, për të identifikuar tendenca të pazakonta.
- Konfirmimi nga palët e treta të kushteve specifike të kontratave.
- Marrja e evidencës se kontratat janë zbatuar në përputhje me kushtet e tyre.
- Rishikimi i përshtatshmërisë së shpenzimeve në shuma të mëdha dhe të pazakonta.
- Rishikimi i autorizimit dhe i vlerës së mbetur të huave të dhëna personelit të lartë drejtues.
- Rishikimi i shumave dhe i përshtatshmërisë së raporteve të shpenzimeve të përgatitura nga personeli i lartë drejtues.

Shtojca 3

(Ref: Para. A50)

Shembuj të Rrethanave që Tregojnë për Ekzistencën e Mundshme të Mashtrimeve

Shembujt në vijim janë shembuj të rrethanave që mund të jenë tregues të mundësisë që pasqyrat financiare mund të përmbajnë një anomali materiale të shkaktuar nga mashtrimi.

Mospërputhjet në regjistrimet kontabël, të tilla si:

- Transaksionet që nuk janë të regjistruara në mënyrë të plotë dhe periodike apo që janë të regjistruara në mënyrë të papërshtatshme përsa i përket shumave, periudhës kontabël, klasifikimit, apo politikës së entitetit.
- Teprica apo transaksione të pambështetura dhe të paautorizuara.
- Sistemime në minutat e fundit që në mënyrë të konsiderueshme ndikojnë në rezultatet financiare.
- Evidencë që tregon hyrje të punonjësve në sisteme apo regjistrime, që nuk përputhet me të drejtat që duhet të kenë ata për kryerjen e detyrave të tyre.
- Informacione apo ankime tek audituesi për mashtrime të supozuara.

Evidencë kontradiktore apo që mungon, të tilla si:

- Dokumente që mungojnë.
- Dokumente që duken se janë ndryshuar.
- Dokumente të disponueshme vetëm në formë fotokopjesh apo në formë e-maili, ndërkohë që pritet të ekzistojnë dokumentet në formë origjinale.
- Zëra të konsiderueshëm të pakuastruara dhe të pashpjeguara.
- Ndryshime të pazakonta të zërave të bilancit, apo ndryshime në tendencat, përpjestimet apo marrëdhëniet kyç të pasqyrave financiare, për shembull, kërkesat për t'u arkëtuar rriten më shumë sesa të ardhurat.

- Përgjigje kontradiktore, të paqarta, apo të pakuptimta të dhëna nga drejtimi apo punonjësit e tjerë ndaj pyetjeve të bëra nga audituesi dhe gjatë procedurave analitike.
- Mospërputhje të pazakonta midis regjistrimeve të bëra nga entiteti dhe përgjigjeve të konfirmimeve me shkrim.
- Shuma të mëdha në kredi dhe rregullime të tjera të bëra në llogaritë e kërkesave për t'u arkëtuar.
- Mospërputhje të pashpjegjuara apo të shpjeguara në mënyrë të papërshtatshme midis ditarit analitik të kërkesave për t'u arkëtuar dhe llogarisë së kontrollit, apo midis konfirmimeve të klientit dhe shumës së kërkesave për t'u arkëtuar sipas ditarit analitik.
- Çeqe të anuluar që nuk ekzistojnë ose që nuk janë të disponueshme ndërkohë që çeqet e anuluar zakonisht i kthehen entitetit bashkë me ekstraktin bankar.
- Mungesa e zërave të inventarit apo e aktiveve të qëndrueshme të një madhësie të konsiderueshme.
- Mungesa e evidencës elektronike gjë e cila nuk përputhet me politikat e entitetit për ruajtjen e dokumentacionit.
- Më pak ose më shumë përgjigje të kërkesave të dërguara për konfirmim nga sa pritej.
- Paaftësi për të vënë në dispozicion evidencën e testimeve të bëra mbi sistemet e reja kyç dhe ndryshimet në programe si dhe mbi aktivitetet e zbatimit të këtyre ndryshimeve gjatë vitit ushtrimor.

Marredhënie problematike apo të pazakonta midis audituesit dhe drejtimit, të tilla si:

- Mosdhënia e të drejtës së hyrjes në regjistrime, pajisje, punonjës të caktuar, klientë, furnitorë, apo të tjerë nga të cilët mund të kërkohet evidencë auditimi.
- Presione të papërshtatshme nga drejtimi lidhur me afatet e zgjidhjes së çështjeve komplekse apo të diskutueshme.

- Ankesa lidhur me mënyrën e kryerjes së auditimit ose kërcërimi i anëtarëve të grupit të angazhimit nga ana e drejtimit, veçanërisht në lidhje me vlerësimin kritik të evidencës së auditimit nga ana e audituesit apo në analizimin e mosmarrëveshjeve të mundshme me drejtimin.
- Vonesa të pazakonta nga ana e entitetit në dhënien e informacionit të kërkuar.
- Mungesa e dëshirës për t'i dhënë audituesit informacione të mbajtura në dosjet elektronike kyç për testimin nëpërmjet teknikave kompjuterike të auditimit.
- Mosdhënia e mundësisë për të marrë kontakte me personelin dhe pajisjet e teknologjisë së informacionit, përfshirë këtu personelin përgjegjës për ruajtjen, operimin, dhe zhvillimin e programeve dhe sistemeve.
- Mungesa e dëshirës për të rishikuar apo shtuar informacionet e dhëna në pasqyrat financiare që do t'i bënin ato më të plota dhe më të kuptueshme.
- Mungesa e dëshirës për të zgjidhur në mënyrë periodike dobësitë e identifikuara në kontrollin e brendshëm.

Të tjera

- Mungesa e dëshirës nga ana e drejtimit për ta lejuar audituesin të takohet në mënyrë private me personat e ngarkuar me qeverisjen.
- Metoda kontabël që duket se janë ndryshe nga ato të zbatuara në atë sektor.
- Ndryshime të shpeshta në çmuarjet kontabël të cilat nuk duken se janë pasojë e ndryshimeve në rrethana.
- Toleranca ndaj shkeljeve të kodit të etikës të entitetit.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 250 (I RISHIKUAR)

MBAJTJA PARASYSH E LIGJEVE DHE RREGULLAVE NË NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2017 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

Paragrafi (ët)

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je	1
Efekti i Ligjeve dhe Rregullave	2
Përgjegjësia për Pajtueshmërinë me Ligjet dhe Rregullat	3-9
Hyrja në fuqi	10

Objektivat

11

Përkufizimi

12

Kërkesat

Vlerësimi nga Audituesi i Pajtueshmërisë me Ligjet dhe Rregullat	13-18
Procedurat e Auditimit kur Identifikohen ose Dyshohen Papajtueshmëri	19-22
Komunikimi dhe Raportimi i Papajtueshmërive të Identifikuara ose të Dyshuara	23-29
Dokumentimi	30

Zbatimi dhe Materiale të tjera Shpjeguese

Përgjegjësia për Pajtueshmërinë me Ligjet dhe Rregullat	A1-A8
Përkufizimi	A9-A10
Vlerësimi nga Audituesi i Pajtueshmërisë me Ligjet dhe Rregullat	A11-A16
Procedurat e Auditimit kur Identifikohen ose Dyshohen Papajtueshmëri	A17-A25
Komunikimi dhe Raportimi i Papajtueshmërive të Identifikuara ose të Dyshuara	A26-A34
Dokumentimi	A35-A36

MBAJTJA PARASYSH E LIGJEVE DHE RREGULLAVE
NË NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 250 (i rishikuar) “Mbajtja Parasysh e Ligjeve dhe Rregullave në një Auditim të Pasqyrave Financiare” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësinë e audituesit për mbajtjen parasysh të ligjeve dhe rregullave në një auditim të pasqyrave financiare. Ky standard nuk zbatohet për angazhimet e tjera të sigurisë, në të cilat audituesi angazhohet specifikisht për verifikimin dhe raportimin në lidhje me pajtueshmërinë me ligjet ose rregullat e veçanta.

Efekti i Ligjeve dhe Rregullave

2. Efekti në pasqyrat financiare i ligjeve dhe rregullave ndryshon shumë. Këto ligje dhe rregulla, të cilëve ju nënshtrohet entiteti, përbëjnë edhe kuadrin ligjor dhe rregullator. Dispozitat e disa ligjeve apo rregullave kanë një efekt të drejtpërdrejtë mbi pasqyrat financiare për faktin që ato përcaktojnë shumat që raportohen apo informacionet që jepen në pasqyrat financiare të një entiteti. Disa ligje apo rregulla të tjera duhet të respektohen nga drejtimi, ose ato përmbajnë dispozita të cilat drejtojnë kryerjen e aktivitetit të tij, por nuk kanë një efekt të drejtpërdrejtë mbi pasqyrat financiare. Disa entitete veprojnë në sektorë mjaft të rregulluar (siç janë bankat dhe shoqëritë kimike). Entitete të tjera janë subjekte të ligjeve të ndryshme që në aspekte të përgjithshme kanë të bëjnë me veprimtaritë e shfrytëzimit të biznesit (si për shembull, ato për shëndetin dhe sigurinë në punë, dhe për mundësitë e barabarta për punësim). Mos pajtueshmëria me ligjet dhe rregullat mund të rezultojë në dënimin me gjoba, hapjen e çështjeve gjyqësore apo në pasoja të tjera, të cilat mund të kenë një efekt material në pasqyrat financiare.

Përgjegjësia për Pajtueshmërinë me Ligjet dhe Rregullat (Ref: Para. A1-A8)

3. Është përgjegjësi e drejtimit që, me mbikqyrjen e personave të ngarkuar me qeverisjen, të sigurojë se veprimtaritë e entitetit realizohen në pajtim me dispozitat ligjore dhe rregullatore, përfshirë këtu ato dispozita që përcaktojnë shumat dhe informacionet që jepen në pasqyrat financiare të entitetit.

Përgjegjësia e Audituesit

4. Rregullat e këtij standardi janë hartuar për të ndihmuar audituesin në identifikimin e anomalive materiale në pasqyrat financiare që vijnë për shkak të papajtueshmërisë me ligjet dhe rregullat. Megjithatë, audituesi nuk është përgjegjës për parandalimin e papajtueshmërisë dhe nuk mund të parashikohet të zbulojë papajtueshmërinë me të gjitha ligjet dhe rregullat.
5. Audituesi ka përgjegjësinë për dhënien e sigurisë se pasqyrat financiare nuk përmbajnë anomali materiale për shkak të mashtrimit ose gabimit¹. Gjatë kryerjes së një auditimi të pasqyrave financiare, audituesi merr në konsideratë kuadrin e zbatueshëm ligjor dhe rregullator. Për shkak të kufizimeve të vetvetishme të auditimit, ekziston rreziku i pashmangshëm që disa anomali materiale të pasqyrave financiare të mos zbulohen, edhe pse auditimi është planifikuar në mënyrë të duhur dhe është kryer në përputhje me standardet e auditimit². Në kontekstin ligjor dhe rregullator, efektet e mundshme të kufizimeve të vetvetishme në aftësinë e audituesit për zbulimin e anomalive materiale janë më të mëdha për arsye të mëposhtme:
 - Ekzistojnë shumë rregulla dhe ligje të cilat prekin kryesisht aspektet e funksionimit të entitetit të cilat zakonisht nuk influencojnë pasqyrat financiare dhe në këtë mënyrë, nuk

¹ SNA 200 "Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit", paragrafi 5.

² SNA 200, paragrafët A53-A54.

mund të zbulohen nga sistemet e informacionit të entitetit që kanë të bëjnë me raportimin financiar.

- Papajtueshmëria mund të përfshijë sjellje që kanë si objektiv fshehjen e saj, siç janë marrëveshjet e fshehta, falsifikimi, mos regjistrimi i qëllimshëm i disa veprimeve, anashkalimi i kontroleve nga ana e drejtimit, ose keqparaqitjet e gabuara për audituesin të bëra në mënyrë të qëllimshme.
- Fakti nëse një akt i caktuar përbën apo jo një papajtueshmëri në fund të fundit është një çështje për t'u përcaktuar nga një autoritet gjyqësor ose organ tjetër i përshtatshëm vendimmarrës.

Zakonisht sa më shumë që papajtueshmëria ka të bëjë me veprime që nuk reflektohen në pasqyrat financiare aq më pak e mundshme është që audituesi ta zbulojë atë.

6. Ky standard i auditimit bën dallimin e përgjegjësisë së audituesit në lidhje me pajtueshmërinë në dy kategori të ndryshme të ligjeve dhe rregullave, të cilat jepen mëposhtë: (Ref: Para. A6, A12-A13)
 - (a) Dispozitat e atyre ligjeve dhe rregullave, që përgjithësisht njihen se kanë një ndikim të drejtpërdrejtë në përcaktimin e shumave materiale dhe informacioneve shpjeguese në pasqyrat financiare, si për shembull ligjet dhe rregullat fiskale dhe ato të sigurimeve shoqërore (pensioneve) (shiko paragrafin 14) (Ref: Para. A12); dhe
 - (b) Ligje dhe rregulla të tjera të cilët nuk kanë një ndikim të drejtpërdrejtë në përcaktimin e shumave materiale dhe informacioneve shpjeguese në pasqyrat financiare, por respektimi i të cilëve mund të jetë themelor për aspektet e veprimtarive të shfrytëzimit të entitetit, për një aftësi të tij për të vazhduar biznesin, apo për të shmangur penaltitetet materiale (p.sh., respektimi i afateve të një licensë të shfrytëzimit, respektimi i rregullave në aspektin e aftësive paguese apo në aspektet ambientale); papajtueshmëria me këto ligje dhe rregulla mund të ketë një efekt material në pasqyrat financiare (shiko paragrafin 15). (Ref: Para. A13)
7. Në këtë SNA përcaktohen kërkesa të ndryshme për secilën nga kategoritë e mësipërme të ligjeve dhe rregullave. Për kategoritë e paragrafit 6(a), përgjegjësia e audituesit është të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me pajtueshmërinë me dispozitat e këtyre ligjeve dhe rregullave. Për kategorinë e përmendur në paragrafin 6(b) përgjegjësia e audituesit kufizohet në kryerjen e procedurave specifike të auditimit, të cilat ndihmojnë për të identifikuar papajtueshmërinë me ato ligje dhe rregulla që mund të kenë një efekt material në pasqyrat financiare.
8. Nga ky SNA kërkohet që audituesi të jetë vigjilent lidhur me mundësinë që ka përdorimi i procedurave të tjera të auditimit, të cilat zbatohen për formimin e opinionit mbi pasqyrat financiare, për të sjellë në vëmendjen e tij raste të papajtueshmërisë. Duke patur parasysh gamën e gjerë të ligjeve dhe rregullave që kanë ndikim tek entiteti, veprimi me skepticizëm profesional, gjatë gjithë auditimit sikurse kërkohet nga SNA 200³ është i rëndësishëm.
9. Sipas ligjit, rregullave apo kërkesave përkatëse etike, audituesi mund të ketë përgjegjësi shtesë lidhur me papajtueshmërinë e një entiteti me ligjin dhe rregullat, të cilat mund të ndryshojnë ose shkojnë përtej këtij SNA-je, si: (Ref: Para. A8)
 - (a) Reagimi kundrejt papajtueshmërive të identikuara ose të dyshuara me ligjet dhe rregullat, përfshirë kërkesat në lidhje me komunikimet specifike me drejtimin dhe personat e

³ SNA 200, paragrafi 15.

ngarkuar me qeverisjen, vlerësimin e përshtatshmërisë së reagimit të tyre kundrejt papajtueshmërive dhe përcaktimin nëse kërkohen të kryhen veprime të mëtejshme;

- (b) Komunikimi me audituesit e tjerë, për papajtueshmërinë e identifikuar ose të dyshuar me ligjet dhe rregullat (p.sh., në një auditim të pasqyrave financiare të grupit); dhe
- (c) Kërkesat e dokumentimit në lidhje me papajtueshmëritë e identifikuara ose të dyshuara me ligjet dhe rregullat.

Pajtueshmëria me cdo përgjegjësi shtesë mund të sigurojë informacion të mëtejshëm që është i përshtatshëm për punën e audituesit në pajtim me këtë standard dhe SNA të tjera (p.sh., në lidhje me integritetin e drejtimit ose, kur është e përshtatshme, të personave të ngarkuar me qeverisjen).

Hyrja në fuqi

- 10. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2017 ose pas kësaj date.

Objektivat

- 11. Objektivat e audituesit janë:

- (a) Të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me pajtueshmërinë me dispozitat e këtyre ligjeve apo rregullave, që përgjithësisht dihet se kanë një efekt të drejtpërdrejtë në përcaktimin e shumave materiale dhe në informacionet shpjeguese që janë dhënë në pasqyrat financiare;
- (b) Të kryejë procedurat specifike të auditimit që e ndihmojnë atë të identifikojë rastet e papajtueshmërisë me ligjet apo rregullat, të cilat mund të kenë një efekt material në pasqyrat financiare; dhe
- (c) Të reagojë në mënyrën e duhur kundrejt papajtueshmërive të identifikuara ose të dyshuara me ligjet dhe rregullat, të identifikuara gjatë auditimit.

Përkufizimi

- 12. Për qëllime të këtij SNA-je, termi në vijim ka kuptimin e mëposhtëm:

Papajtueshmëri - Veprimet e parregullta ose mangësitë, me qëllim ose pa qëllim, të kryera nga entiteti, ose nga personat e ngarkuar me qeverisjen, nga drejtimi ose nga individë të tjerë që punojnë për entitetin ose nën drejtimin e tij, që vijnë në kundërshtim me ligjet ose udhëzimet e zbatueshme. Papajtueshmëria nuk përfshin sjelljen negative personale (që nuk lidhet me veprimtaritë e biznesit të entitetit (Ref: Para. A9-A10)

Kërkesat

Vlerësimi nga Audituesi i Pajtueshmërisë me Ligjet dhe Rregullat

- 13. Si pjesë e njohjes së entitetit dhe të mjedisit të tij sipas SNA 315 (i rishikuar)⁴ audituesi duhet të sigurojë një njohje të përgjithshme për:

⁴ SNA 315 (i rishikuar) “Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale Nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të tij”, paragrafi 11.

- (a) Kuadrin ligjor dhe rregullat të cilave i nënshtrohet entiteti dhe sektori në të cilin ai vepron; dhe
 - (b) Mënyrën se si entiteti e respekton këtë kuadër. (Ref. Para. A11)
14. Audituesi duhet të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me pajtueshmërinë me dispozitat e këtyre ligjeve dhe rregullave, të cilët janë përgjithësisht të njohura se kanë një efekt të drejtpërdrejtë në përcaktimin e shumave dhe informacioneve në pasqyrat financiare. (Ref. Para. A12)
15. Për të identifikuar rastet e papajtueshmërisë me ligjet dhe rregullat, të cilat mund të kenë efekte materiale në pasqyrat financiare, audituesi duhet të zbatojë procedurat e mëposhtme: (Ref. Para. A13-A14)
- (a) T'i kërkojë drejtimit, dhe kur është e përshtatshme, personave të ngarkuar me qeverisjen, që të deklarojnë nëse entiteti është në pajtueshmëri me ligjet dhe rregullat;
 - (b) Të inspektojë korrespondencën me autoritetet përgjegjëse të licensimit ose autoritetet rregullatore, nëse kjo korrespondencë ekziston.
16. Gjatë auditimit, audituesi duhet të jetë vigjilent në lidhje me mundësinë që disa procedura të te tjera auditimi të aplikuara, mund të ndihmojnë në zbulimin e rasteve të papajtueshmërisë ose të papajtueshmërisë së dyshuar me ligjet dhe rregullat. (Ref. Para. A15)
17. Audituesi duhet t'i kërkojë drejtimit dhe, kur është e përshtatshme, personave të ngarkuar me qeverisjen, të japë deklarime me shkrim se ata i kanë paraqitur audituesit të gjitha rastet e papajtueshmërisë ose të papajtueshmërisë së dyshuar me ligjet dhe rregullat, për të cilat ata kanë qenë në dijeni, efektet e të cilëve duhet të merren parasysh gjatë hartimit të pasqyrave financiare. (Ref. Para. A16)
18. Kur nuk ka papajtueshmëri të identifikuar apo të dyshuar, audituesi nuk është i detyruar të kryejë procedura auditimi për të vlerësuar pajtueshmërinë e entitetit me ligjet dhe rregullat, përveç atyre që jepen në paragrafët 13-17.

Procedurat e Auditimit kur Identifikohen ose Dyshohen Papajtueshmëri

19. Nëse audituesi vihet në dijeni mbi një rast papajtueshmërie apo një papajtueshmërie të dyshuar me ligjet dhe rregullat ai duhet të sigurojë: (Ref: Para. A17-A18)
- (a) Njohjen e natyrës së aktit dhe rrethanat në të cilin rasti ka ndodhur;
 - (b) Informacione të mëtejshme për të vlerësuar efektin e mundshëm në pasqyrat financiare (Ref. Para. A19).
20. Nëse audituesi ka dyshime se mund të ketë papajtueshmëri, ai duhet ta diskutojë këtë çështje, përveçse kur ndalohet nga ligji ose rregullat, me nivelin e duhur të drejtimit dhe, kur është e përshtatshme, me personat e ngarkuar me qeverisjen. Nëse drejtimi apo, sipas rastit, personat e ngarkuar me qeverisjen, nuk japin informacione të mjaftueshme të cilat provojnë faktin që entiteti është në pajtueshmëri me ligjet dhe rregullat, dhe nëse sipas gjykimit të audituesit, papajtueshmëritë e dyshuara mund të kenë një efekt material në pasqyrat financiare, atëherë ai duhet të konsiderojë nevojën për të marrë këshilla ligjore. (Ref. Par A20-A22).

21. Nëse është e pamundur të sigurohet informacioni i mjaftueshëm në lidhje me papajtueshmërinë e dyshuar, audituesi duhet të vlerësojë ndikimin e pamjaftueshmërisë së evidencës së auditimit në opinion e audituesit.
22. Audituesi duhet të vlerësojë ndikimet e papajtueshmërisë të identifikuar ose të dyshuar në aspektet e tjera të auditimit, përfshirë vlerësimin e rrezikut të bërë nga vetë audituesi dhe besueshmërinë e deklarimeve me shkrim, dhe të ndërmarrë veprimet e duhura (Ref. Para. A23-A25).

Komunikimi dhe Raportimi i Papajtueshmërisë së Identifikuar ose të Dyshuar

Komunikimi i Papajtueshmërisë të Identifikuar ose të Dyshuar me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen

23. Me përjashtim të rasteve kur të gjithë përgjegjësit për qeverisjen janë të përfshirë në drejtimin e entitetit, dhe në këtë mënyrë janë në dijeni të çështjeve që lidhen me papajtueshmërinë e identifikuar apo të dyshuar, tashmë të komunikuar nga audituesi⁵, ky i fundit do të komunikojë, përveçse kur ndalohet nga ligji ose rregullat, me personat e ngarkuar me qeverisjen, papajtueshmëritë me ligjet dhe rregullat me të cilat ai është ndeshur gjatë kryerjes së auditimit, përveç rasteve kur ato janë krejt të parëndësishme.
24. Nëse sipas gjykimit të audituesit, papajtueshmëria e përmendur në paragrafin 23 besohet të jetë e qëllimshme dhe materiale, audituesi do ta komunikojë çështjen me personat e ngarkuar me qeverisjen, sa më parë të jetë e mundur.
25. Nëse audituesi ka dyshimin që drejtimi ose personat e ngarkuar me qeverisjen kanë qenë të përfshirë në shkaktimin e papajtueshmërisë, ai duhet ta komunikojë këtë vlerësim tek niveli tjetër me i lartë i autoritetit të entitetit, nëse ky nivel ekziston, për shembull një komiteti të auditimit ose Këshillit Mbikqyrës. Kur nuk ka një autoritet tjetër më të lartë, ose nëse audituesi mendon që komunikimi nuk mund të ndodhë apo personi të cilit mund t'i drejtohet nuk ofron siguri, ai duhet të konsiderojë nevojën për të marrë këshilla ligjore.

Ndikimet e Mundshme të Papajtueshmërive të Identifikuara ose të Dyshuara në Raportin e Audituesit (Ref: Para. A26-A27)

26. Nëse audituesi arrin në përfundimin që papajtueshmëria e identifikuar ose e dyshuar ka patur një efekt material në pasqyrat financiare dhe ajo nuk është reflektuar në mënyrë të përshtatshme në pasqyrat financiare ai duhet që në përputhje me SNA 705 (i rishikuar), të shprehë një opinion me rezervë ose një opinion kundër mbi pasqyrat financiare⁶.
27. Nëse audituesit nuk i jepet mundësia, nga drejtimi apo nga personat e ngarkuar me qeverisjen, që ai të grumbullojë evidencën e nevojshme të auditimit, për të vlerësuar nëse ekziston apo nëse mund të ekzistojë një papajtueshmëri materiale, audituesi duhet të deklarojë pamundësinë për të dhënë një opinion duke u bazuar në pamundësinë për të kryer procedurat e auditimit, në pajtim me SNA 705 (i rishikuar)⁷.
28. Nëse audituesi nuk është në gjendje të vlerësojë nëse papajtueshmëria ekziston për shkak të kufizimeve të imponuara nga rrethanat dhe jo nga drejtimi ose nga personat e ngarkuar me qeverisjen, ai duhet të vlerësojë efektin në opinionin e tij, në pajtim me SNA 705 (i rishikuar).

⁵ SNA 260 (i rishikuar) “Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen”, paragrafi 13.

⁶ SNA 705 (i rishikuar) “Modifikimet në Opinionin në Raportin e Audituesit të Pavarur”, paragrafet 7-8.

⁷ SNA 705 (i rishikuar), paragrafet 7 dhe 9.

Raportimi i Papajtueshmërisë së Identifikuar ose të Dyshuar tek Autoriteti i Duhur jashtë Entitetit

29. Nëse audituesi ka identifikuar ose dyshon për papajtueshmëri me ligjet dhe rregullat, audituesi duhet të përcaktojë nëse, ligji, rregullat ose kërkesat përkatëse etike: (Ref. Para. A28-A34)

- (a) Kërkojnë që audituesi të raportojë tek një autoritet i duhur jashtë entitetit.
- (b) Krijojnë përgjegjësi sipas të cilave raportimi tek një autoritet i duhur jashtë entitetit mund të jetë i përshtatshëm sipas rrethanave.

Dokumentimi

30. Në dokumentacionin e auditimit⁸ audituesi duhet të përfshijë, papajtueshmëritë me ligjet dhe rregullat, të identifikuar ose të dyshuara si dhe: (Ref. Para. A35-A36)

- (a) Procedurat e kryera të auditimit, gjykimet e rëndësishme profesionale të bëra dhe konkluzionet e arritura mbi to; dhe
- (b) Diskutimet mbi çështjet e rëndësishme në lidhje me papajtueshmëritë me drejtimin, personat e ngarkuar me qeverisjen dhe persona të tjerë, përfshirë mënyrën se si drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, personat e ngarkuar me qeverisjen, kanë reaguar ndaj çështjes.

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Përgjegjësia për Pajtueshmërinë me Ligjet dhe Rregullat (Ref. Para. 3-9)

- A1. Është përgjegjësi e drejtimin, që me mbikqyrjen e personave të ngarkuar me qeverisjen, të sigurojë se drejtimi i shoqërisë bëhet në pajtueshmëri me ligjet dhe rregullat. Ligjet dhe rregullat mund të ndikojnë në pasqyrat financiare të entitetit në mënyra të ndryshme: për shembull, në mënyrën më direkte, ato mund të ndikojnë në informacionin që entiteti duhet të paraqesë në pasqyrat financiare ose ato mund të përshkruajnë kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar. Ato mund të përcaktojnë edhe të drejta dhe detyrime ligjore të entitetit, disa nga të cilat do të njihen në pasqyrat financiare të entitetit. Veç kësaj, ligjet dhe rregullat gjithashtu, mund të imponojnë gjopa në rastet e papajtueshmërisë.
- A2. Në vijim jepen shembuj të llojeve të politikave dhe procedurave që mund të zbatohet një entitet për të ndihmuar në identifikimin dhe parandalimin e papajtueshmërisë me ligjet dhe rregullat.
 - Monitorimi i kërkesave ligjore dhe marrja e sigurisë që procedurat e punës janë ndërtuar në funksion të plotësimin të këtyre kërkesave.
 - Ndërtimi dhe përdorimi i një sistemi kontrolli të brendshëm të përshtatshëm.
 - Hartimi, publikimi dhe zbatimi i një kodi të sjelljes.
 - Marrja e sigurisë që punonjësit janë trajnuar dhe e kuptojnë kodin e sjelljes.

⁸ ISA 230, *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafet 8-11 dhe A6

- Monitorimi i zbatimit të kodit të sjelljes dhe marrja e masave disiplinore kundrejt punonjësve që nuk e zbatojnë atë.
- Angazhimi i këshilltarëve ligjorë për të asistuar në monitorimin e kërkesave ligjore.
- Mbajtja e një regjistri që përmbledh ligjet dhe rregullat, të cilat ndikojnë tek entiteti, me të cilët entiteti duhet të jetë në pajtueshmëri në varësi të sektorit në të cilin ai vepron, dhe mbajtja e një regjistri për ankesat.

Në entitetet e mëdha, këto politika dhe procedura mund të plotësohen duke i dhënë përgjegjësitë e duhura:

- Një funksioni të auditimit të brendshëm;
- Një komiteti të auditimit;
- Një funksioni të verifikimit të pajtueshmërisë.

Përgjegjësia e Audituesit

- A3. Papajtueshmëria me ligjet dhe rregullat mund të rezultojë në një anomali materiale në pasqyrat financiare. Zbulimi i papajtueshmërisë pavarësisht nga materialiteti i saj, mund të ndikojë tek aspektet e tjera të auditimit përshtirë, për shembull, vlerësimin nga audituesi të integritetit të drejtuesve, personave të ngarkuar me qeverisjen dhe të punonjësve.
- A4. Fakti nëse një akt përbën papajtueshmëri me ligjet apo rregullat është një çështje për t'u përcaktuar nga një autoritet gjyqësor ose nga një organ tjetër i përshtatshëm vendimmarrës, i cili si rregull, është jashtë kompetencës profesionale të audituesit. Megjithatë, trainimi i audituesit, eksperiencia dhe njohja e audituesit me entitetin dhe sektorin e industrisë ku bën pjesë, japin një bazë për të kuptuar se disa veprime që tërheqin vëmendjen e audituesit, mund të përbëjnë moszbatim të ligjeve dhe akteve të tjera rregullatore.
- A5. Sipas disa kërkesave specifike ligjore, audituesi mund t'i kërkohej që në mënyrë specifike, si pjesë përbërëse e auditimit të pasqyrave financiare, të raportojë për faktin nëse entiteti respekton disa dispozita të ligjeve ose rregullave. Përcaktimi i mënyrës se si audituesi do të duhet t'i konsiderojë këto përgjegjësi në raportin e auditimit në këto rrethana, trajtohet nga SNA 700 (i rishikuar)⁹ ose SNA 800 (i rishikuar)¹⁰. Për më tepër, kur ka kërkesa ligjore specifike për raportimin, mund të jetë e nevojshme që në planin e auditimit të përfshihen testet përkatëse mbi pajtueshmërinë me këto dispozita të ligjeve dhe rregullave.

Kategoritë e Ligjeve dhe Rregullave (Ref: Para. 6)

- A6. Natyra dhe rrethanat e një entiteti mund të ndikojnë nëse ligjet dhe rregullat përkatëse bëjnë pjesë në kategorinë e ligjeve dhe rregullave të përshkruara në paragrafet 6(a) dhe 6(b). Shembuj të ligjeve dhe rregullave që mund të përfshihen në kategoritë e përshkruara në paragrafin 6 përfshijnë ato që trajtojnë:
- Mashtrimin, korrupsionin dhe ryshfetin.
 - Pastrimin e parave, financimin e terrorizmit dhe të ardhurat nga aktivitetet kriminale.
 - Tregjet e letrave me vlerë dhe tregtinë.
 - Veprimet bankare dhe produktet e shërbime të tjera financiare.

⁹ SNA 700 (i rishikuar), "Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare" paragrafi 43.

¹⁰ SNA 800 (i rishikuar), "Raportimi i Audituesit mbi Angazhimet e Auditimit për Qëllime të Veçanta", paragrafi 11.

- Mbrojtjen e të dhënave.
- Detyrimet dhe pagesat mbi tatimet dhe pensionet.
- Mbrojtjen e mjedisit.
- Shëndetin dhe sigurinë publike.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A7. Në sektorin publik mund të ekzistojnë përgjegjësi auditimi shtesë përse i takon vlerësimit të ligjeve dhe rregullave, të cilat mund të lidhen me auditimin e pasqyrave financiare, apo mund të shtrihen edhe në aspekte të tjera të veprimtarive të shfrytëzimit të entitetit.

Përgjegjësi Shtesë të Vendosura nga Ligji, Rregullat ose Kërkesat Përkatëse Etike (Ref: Para. 9)

A8. Ligji, rregullat ose kërkesat përkatëse etike mund të kërkojnë që audituesi të kryejë procedura shtesë dhe të ndërmarrë veprime të mëtejshme. Për shembull, Kodi i Etikës për Profesionistët Kontabël i publikuar nga Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Etikës për Kontabilistët (Kodi i BSNEK) kërkon që audituesi të ndërmarrë hapat e duhura për të reaguar ndaj papajtueshmërive të identifikuar ose të dyshuara me ligjet dhe rregullat dhe të përcaktojë nëse nevojiten të kryhen veprime të mëtejshme. Këto hapa mund të përfshijnë, komunikimin e papajtueshmërisë së identifikuar ose të dyshuar me ligjet dhe rregullat me audituesit e tjerë brenda grupit, përfshirë ortakun e angazhimit të grupit, audituesit e entitetit të kontrolluar ose audituesit që kryejnë punë tek entiteti i kontrolluar për qëllime të ndryshme nga ai i auditimit të pasqyrave financiare të grupit.¹¹

Përkufizimi (Ref: Para. 12)

A9. Veprime të papajtueshmërisë me ligjet dhe rregullat përfshijnë transaksionet e kryera nga entiteti, ose të kryera në emër të tij, nga personat e ngarkuar me qeverisjen, nga drejtimi ose individë të tjerë që punojnë për entitetin ose nën drejtimin e tij.

A10. Papajtueshmëria përfshin gjithashtu sjelljen negative personale të lidhur me aktivitetet e biznesit të entitetit, për shembull, në rrethanat kur një individ në një pozicion kyç të drejtimit, brenda kapacitetit të tij personal, ka pranuar një ryshfet nga një furnitor i entitetit dhe në këmbim garanton emërimin e furnitorit për të siguruar shërbime ose kontrata për entitetin.

Vlerësimi nga Audituesi i Pajtueshmërisë me Ligjet dhe Rregullat

Sigurimi i Njohjes së Kuadrit Ligjor dhe Rregullator (Ref: Para. 13)

A11. Për të siguruar një njohje dhe kuptim të përgjithshëm të kuadrit ligjor dhe rregullator dhe të mënyrës se si entiteti e zbaton këtë kuadër, audituesi mundet, për shembull:

- Të përdorë njohuritë që ai ka mbi sektorin ku vepron entiteti, mbi kuadrin rregullator dhe për faktorë të tjerë të jashtëm;
- Të aktualizojë njohuritë mbi ato ligje dhe rregulla që kanë një ndikim direkt mbi shumat e raportuara dhe informacionet shpjeguese të dhëna në pasqyrat financiare;
- Të kërkojë informacione nga drejtimi përse i takon zbatimit të ligjeve ose rregullave të tjera të cilat mund të kenë ndikim të rëndësishëm në veprimtaritë e entitetit.

¹¹ Shiko seksionin 225.21-225.22 të Kodit të BSNEK

- Të kërkojë informacione nga drejtimi për politikat dhe procedurat që përdor entiteti për zbatimin e ligjeve dhe rregullave; dhe
- Të kërkojë informacione nga drejtimi në lidhje me politikat dhe procedurat e adoptuara për identifikimin, vlerësimin, kontabilizimin e pretendimeve dhe padive gjyqësore.

Ligjet dhe Rregullat që Përgjithësisht Njihen se kanë një Ndikim të Drejtpërdrejtë në Përcaktimin e Shumave Materiale dhe të Informacioneve Shpjeguese në Pasqyrat Financiare (Ref: Para. 6, 14)

A12. Disa ligje dhe rregulla janë të mirënjohura, njihen mirë nga entiteti dhe sektori në të cilin ai vepron, dhe kanë një ndikim në pasqyrat financiare të entitetit (siç është përshkruar në paragrafin 6(a). Ato mund të përfshijnë ligjet dhe rregullat që i përkasin:

- Formës dhe përmbajtjes së pasqyrave financiare;
- Specifikave të sektorit në lidhje me raportimin financiar të sektorit;
- Trajtimeve kontabël të disa veprimeve të lidhura me kontratat qeveritare; ose
- Përlllogaritjeve ose njohjes së shpenzimeve për tatimin mbi të ardhurat apo për kostot e pensione.

Disa dispozita në këto ligje dhe rregulla mund të kenë një ndikim të drejtpërdrejtë në pohime të veçanta në pasqyrat financiare (p.sh., plotësinë e provizioneve për tatimin mbi të ardhurat), ndërsa disa të tjera mund të lidhen drejtpërdrejt me pasqyrat financiare në tërësi (p.sh., kërkesa e deklaruar që përcakton paketën e plotë të pasqyrave financiare). Qëllimi i kërkesës në paragrafin 14 është që audituesi të marrë evidencën e nevojshme të auditimit për përcaktimin e shumave dhe të informacioneve shpjeguese në pasqyrat financiare, në pajtim me dispozitat përkatëse të këtyre ligjeve dhe rregullave.

Papajtueshmëria me dispozitat e tjera të këtyre ligjeve e rregullave dhe të ligjeve e rregullave të tjera mund të rezultojë në penalizime, padi gjyqësore ose pasoja të tjera për entitetin, kosto e të cilave mund të jetë e nevojshme të paraqitet në pasqyrat financiare, ndonëse ato konsiderohet se nuk kanë një ndikim direkt në pasqyrat financiare, siç përshkruhet në paragrafin 6(a).

Procedurat për të Identifikuar Rastet e Papajtueshmërisë – Ligje dhe Rregulla të Tjera (Ref. Para. 6, 15)

A13. Disa ligje dhe rregulla mund të kenë nevojë për një kujdes të veçantë nga ana e audituesit sepse kanë një ndikim të rëndësishëm në veprimtaritë e shfrytëzimit të entitetit (siç është treguar në paragrafin 6(b)). Papajtueshmëria me ligjet dhe rregullat që kanë një ndikim të rëndësishëm në veprimtaritë e shfrytëzimit të entitetit mund të bëjë që entiteti të ndërpresë veprimtaritë apo të vihet në dyshim vazhdueshmëria e entitetit.¹² Për shembull, papajtueshmëria me kërkesat e licensës së entitetit ose me të drejta të tjera për të ushtruar veprimtaritë e shfrytëzimit mund të ketë një impakt të tillë (p.sh. për një bankë papajtueshmëria me kërkesat për kapitalin apo investimet). Janë gjithashtu, shumë ligje dhe rregulla që kanë të bëjnë kryesisht me aspektet e veprimtarive të shfrytëzimit të entitetit të cilat zakonisht nuk ndikojnë në pasqyrat financiare dhe nuk kapen nga sistemet përkatëse të informacionit të entitetit që kanë të bëjnë me raportimin financiar.

¹² Shiko SNA 570 (i rishikuar), Vijimësia

A14. Duke qenë se pasojat në raportimin financiar të ligjeve dhe rregullave mund të ndryshojnë në varësi të veprimtarive të shfrytëzimit të entitetit, procedurat e auditimit që kërkohen nga paragrafi 15 kanë si qëllim të tërheqin vëmendjen e audituesit për rastet e papajtueshmërisë me ligjet dhe rregullat që mund të kenë një ndikim material në pasqyrat financiare.

Papajtueshmëria e Sjellë në Vëmendjen e Audituesit nëpërmjet Procedurave të Tjera të Auditimit (Ref. Para. 16)

A15. Procedurat e auditimit që zbatohen për formuar një opinion mbi pasqyrat financiare mund të tërheqin vëmendjen e audituesit për rastet e papajtueshmërisë ose të papajtueshmërisë së dyshuar me ligjet dhe rregullat. Për shembull, këto procedura mund të përfshijnë:

- Leximin e procesverbaleve të mbledhjeve;
- Kërkimin e informacioneve nga drejtimi i entitetit dhe nga këshilltarët ligjorë të brendshëm ose të jashtëm në lidhje me paditë për çështjet gjyqësore, pretendimet dhe vlerësimet; dhe
- Kryerjen e testeve thelbësore të detajeve të klasave të transaksioneve apo tepricave të llogarive.

Deklarimet me Shkrim (Ref. Para. 17)

A16. Duke qenë se efekti i ligjeve dhe rregullave në pasqyrat financiare mund të ndryshojë shumë, deklaratimet me shkrim japin evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me dijeninë e drejtimit për papajtueshmërinë e identifikuar apo të dyshuar me ligjet dhe rregullat, efektet e cilës mund të jenë materiale në pasqyrat financiare. Megjithatë, në vetvete deklaratimet me shkrim nuk japin një evidencë të nevojshme të auditimit dhe si pasojë nuk ndikojnë në natyrën dhe shtrirjen e evidencës tjetër të auditimit që duhet të sigurohet nga audituesi¹³.

Procedurat e Auditimit në Rastin kur Papajtueshmëria është e Identifikuar ose e Dyshuar

Treguesit e Papajtueshmërisë me Ligjet dhe Rregullat (Ref. Para. 19)

A17. Audituesi mund të vihet në dijeni të informacionit në lidhje me një rast papajtueshmërie me ligjet dhe rregullat përveçse si rrjedhojë e kryerjes së procedurave në paragrafet 13-17 (p.sh., kur audituesi njoftohet mbi papajtueshmërinë nga një person që ngre zërin whistle blower).

A18. Çështjet e mëposhtme, mund të jenë një tregues i papajtueshmërisë me ligjet dhe rregullat:

- Investigime nga organizmat rregullatore ose departamentet qeveritare dhe pagimi i gjobave dhe penaliteteve;
- Pagesa për shërbime të paspecifikuara ose huatë për konsulentët, palët e lidhura, punonjësit apo për personelin e administratës publike;
- Honoraret mbi shitjet ose komisionet e agjentëve që duken shumë më të larta në krahasim me ato që zakonisht jepen nga entiteti, nga sektori ku vepron ose në krahasim me shërbimin aktual të marrë;

¹³ SNA 580 “Deklarimet me Shkrim”, paragrafi 4.

- Blerje me çmime shumë më të larta ose më të ulëta se të tregut;
- Pagesa të pazakonta me para në dorë, blerje në formën e çeqeve të pagueshme, të cilat ju paguhen mbajtësve apo transferohen në numra llogarish bankare.
- Transaksione të pazakonta me shoqëri që janë të regjistruara në vendet e ashtuquajtura parajsë fiskale;
- Pagesa për mallra dhe shërbime në vende të ndryshme nga ato të ardhjes së mallrave dhe shërbimeve;
- Pagesa të pashoqëruara nga dokumentacioni përkatës i shkëmbimit;
- Ekzistenca e një sistemi informacioni që nuk funksionon qoftë për shkak të formës ose në mënyrë aksidentale, dhe për pasojë nuk jep gjurmë auditimi apo evidencë të mjaftueshme;
- Transaksione të paautorizuara ose transaksione të regjistruara në mënyrë të papërshtatshme;
- Lajme të këqija të përhapura nga media.

Çështjet që Lidhen me Vlerësimin e Audituesit (Ref. Para. 19(b)).

A19. Çështjet që lidhen me vlerësimin nga audituesi të efektit të mundshëm në pasqyrat financiare përfshijnë:

- Pasojat e mundshme financiare të papajtueshmërisë të identifikuar ose të dyshuar me ligjet dhe rregullat në pasqyrat financiare duke përfshirë për shembull, vendosjen e gjobave, penalteteve, dëmtimet, kërcënimi me shpronësimin e aktiveve, pezullimi i detyruar i veprimtarive dhe paditë gjyqësore;
- Nëse duhet të shpjegohen pasojat e mundshme financiare;
- Nëse pasojat e mundshme financiare janë aq serioze sa të vihet në dyshim paraqitja e drejtë e pasqyrave financiare, ose përndryshe do t'i bënte ato të ishin çorientuese.

Procedurat e Auditimit dhe Komunikimi i Papajtueshmërisë së Identifikuar ose të Dyshuar me Drejtimin ose Personat e Ngarkuar me Qeverisjen (Ref. Para. 20)

A20. Audituesi duhet të diskutojë papajtueshmëritë e dyshuara me nivelin e duhur të drejtimin dhe, kur është e përshtatshme, me personat e ngarkuar me qeverisjen, pasi ata mund të jenë në gjendje të japin evidencë auditimi shtesë. Për shembull audituesi mund të konfirmojë që drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, personat e ngarkuar me qeverisjen kanë të gjithë të njëjtin kuptim për faktet dhe rrethanat që lidhen me transaksionet ose ngjarjet të cilat kanë çuar në papajtueshmërinë e dyshuar me ligjet dhe rregullat.

A21. Megjithatë, në disa juridiksione, ligjet dhe rregullat mund të kufizojnë komunikimin e audituesit me drejtimin dhe personat e ngarkuar me qeverisjen, mbi çështje të caktuara. Ligji ose rregullat mund të ndalojnë në mënyrë specifike një komunikim, ose veprime të tjera, përfshirë paralajmërimin e entitetit, që mund të paragjykojnë një investigim nga një autoritet i duhur për sa i takon një veprimi joligjor të kryer ose të dyshuar, për shembull, kur audituesi në pajtim me legjislacionin për pastrimin e parave nevojitet të raportojë papajtueshmërinë e identifikuar ose të dyshuar tek një autoritet i duhur. Në këto rrethana,

çështjet e marra në konsideratë nga audituesi mund të jenë komplekse dhe audituesi mund ta konsiderojë të përshtatshme marrjen e këshillave ligjore.

A22. Nëse drejtimi, ose sipas rastit, personat e ngarkuar me qeverisjen nuk i japin audituesit informacione të mjaftueshme mbi faktin që entiteti është në pajtueshmëri me ligjet dhe rregullat, ai mund ta konsiderojë të përshtatshme të konsultohet me këshilltarët ligjorë të brendshëm ose të jashtëm të entitetit, në lidhje me zbatimin e ligjeve dhe rregullave për rrethanat, përfshirë mundësinë e mashtrimit dhe ndikimet e mundshme në pasqyrat financiare. Nëse konsultimi me këshilltarët ligjorë të entitetit nuk konsiderohet i përshtatshëm ose nëse audituesi nuk kënaqet nga opinioni i këshilltarit ligjor, ai mund të konsiderojë të përshtatshëm konsultimin në mënyrë konfidenciale me persona të tjerë brenda firmës, një firmë të rrjetit, një organizëm profesional, ose me këshilltarin e tij ligjor për të konstatuar nëse ka papajtueshmëri me ligjet dhe rregullat, përfshirë mundësinë e mashtrimit, pasojat e mundshme ligjore dhe cilat veprime duhet të ndërmarrë audituesi, nëse një gjë e tillë duhet të bëhet.

Vlerësimi i Ndikimeve të Papajtueshmërisë të Identifikuar ose të Dyshuar (Ref. Para. 22)

A23. Siç kërkohet nga paragrafi 22, audituesi vlerëson ndikimet e papajtueshmërisë të identifikuar ose të dyshuar në lidhje me aspekte të tjera të auditimit, përfshirë vlerësimin e rrezikut të audituesit dhe besueshmërinë e deklaratave me shkrim. Ndikimet e papajtueshmërive të veçanta, të identifikuara ose të dyshuara do të varen nga marrëdhënia midis bërjes dhe fshehjes së veprimit, nëse ka, kundrejt veprimtarive të veçanta të kontrollit dhe nivelit të drejtimit apo të individëve që punojnë për, ose nën drejtimin e entitetit të përfshirë, veçanërisht, ndikimeve që lindin nga përfshirja e autoritetit më të lartë brenda entitetit. Sic u vu re në paragrafin 9, pajtueshmëria e audituesit me ligjin, rregullat apo kërkesat përkatëse etike mund të sigurojë informacion të mëtejshëm i cili është i rëndësishëm për përgjegjësitë e audituesit në përputhje me paragrafin 22.

A24. Shembuj të rrethanave që mund të bëjnë që audituesi të vlerësojë ndikimet e papajtueshmërisë së identifikuar ose të dyshuar kundrejt besueshmërisë së deklaratave me shkrim të marra nga drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, personave të ngarkuar me qeverisjen, përfshijnë rastet kur:

- Audituesi dyshon ose ka fakte mbi përfshirjen apo përfshirjen e qëllimshme të drejtimit dhe, kur është e përshtatshme, personave të ngarkuar me qeverisjen, në ndonjë nga papajtueshmëritë e identifikuara ose të dyshuara.
- Audituesi vihet në dijeni që drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, personat e ngarkuar me qeverisjen kanë dijeni mbi këto papajtueshmëri dhe, në kundërshtim me kërkesat ligjore dhe rregullatore, nuk i kanë raportuar, ose nuk kanë autorizuar raportimin e çështjes tek një autoritet i duhur brenda një periudhe të arsyeshme kohore.

A25. Në rrethana të caktuara, audituesi mund të konsiderojë tërheqjen nga angazhimi, kur lejohet nga ligjet ose rregullat, për shembull në rastet kur drejtuesit dhe personat e ngarkuar me qeverisjen nuk ndërmarrin veprimet korrigjuese që audituesi i konsideron të përshtatshme për rrethanat, ose papajtueshmëria e identifikuar ose e dyshuar ngre pyetje në lidhje me integritetin e drejtimit apo personave të ngarkuar me qeverisjen, edhe nëse papajtueshmëria nuk është materiale për pasqyrat financiare. Audituesi mund ta konsiderojë të nevojshme marrjen e këshillave ligjore për të përcaktuar nëse tërheqja nga angazhimi është e përshtatshme. Kur audituesi vendos që tërheqja nga angazhimi është e përshtatshme, ky veprim nuk do të zëvendësojë **pajtueshmërinë** me përgjegjësitë e tjera sipas ligjit, rregullat apo kërkesat përkatëse etike për të reaguar ndaj papajtueshmërisë të identifikuar

ose të dyshuar. Për më tepër, paragrafi A8a i SNA 220¹⁴ vë theksin se disa kërkesa etike mund të kërkojnë që audituesi paraardhës, pas marrjes së kërkesës nga audituesi pasardhës i propozuar, të sigurojë informacion në lidhje me papajtueshmëritë me ligjet dhe rregullat.

Komunikimi dhe Raportimi i Papajtueshmërisë së Identifikuar ose të Dyshuar

Ndikimet e Mundshme të Papajtueshmërisë së Identifikuar ose të Dyshuar në Raportin e Audituesit (Ref: Para. 26-28)

A26. Papajtueshmëria e identifikuar ose e dyshuar me ligjet dhe rregullat komunikohet në raportin e audituesit kur ai modifikon opinionin në përputhje me paragrafet 26-28. Në rrethana të tjera të veçanta, audituesi mund të komunikojë papajtueshmëritë e identifikuara ose të dyshuara në raportin e audituesit, në rastet si më poshtë:

- Kur audituesi ka përgjegjësi të tjera të raportimit, përveç përgjegjësive të audituesit sipas SNA-ve, siç parashikohet nga paragrafi 43 i SNA 700 (i rishikuar);
- Kur audituesi përcakton se papajtueshmëria e identifikuar ose e dyshuar është një çështje kyce për auditimin dhe në përputhje me rrethanat komunikon çështjen në pajtim me SNA 701,¹⁵ me përjashtim të rastit kur zbatohet paragrafi 14 i atij SNA-je; ose
- Në raste të vecanta kur drejtimi ose personat e ngarkuar me qeverisjen nuk ndërmarrin veprimet korrigjuese që audituesi i konsideron të përshtatshme sipas rrethanave dhe tërheqja nga angazhimi nuk është i mundur (shiko paragrafin A25), audituesi mund të marrë në konsideratë përshkrimin e papajtueshmërive të identifikuara ose të dyshuara në një paragraf për Çështjet e Tjera në përputhje me SNA 706 (i rishikuar).¹⁶

A27. Ligji ose rregullat mund të përjashtojnë bërjen publike të çështjeve specifike si nga drejtimi, personat e ngarkuar me qeverisjen ose dhe audituesi. Ligji ose rregullat mund të ndalojnë në mënyrë specifike një komunikim, ose veprime të tjera, përfshirë paralajmërimin e entitetit, që mund të paragjykojnë një investigim nga një autoritet i duhur për sa i takon një veprimi joligjor të kryer ose të dyshuar. Kur audituesi ka për qëllim të komunikojë papajtueshmëritë e identifikuara ose të dyshuara në raportin e audituesit sipas rrethanave të përshkruara në paragrafin A26 ose tjetër, këto ligje ose rregulla mund të ndikojnë në aftësinë e audituesit për të përshkruar çështjen në raportin e audituesit, ose në rrethana të veçanta për të lëshuar raportin e audituesit. Në rrethana të tilla, audituesi mund të konsiderojë marrjen e këshillave ligjore për të përcaktuar drejtimin/vazhdimin e duhur të veprimeve.

Raportimi i Papajtueshmërisë të Identifikuar ose të Dyshuar tek një Autoritetet i Duhur jashtë Entitetit (Ref. Para. 29)

A28. Raportimi i papajtueshmërisë së identifikuar ose të dyshuar me ligjet dhe rregullat tek një autoritet i duhur jashtë entitetit mund të kërkojë ose të përshtatet sipas rrethanave, sepse:

- (a) Ligji, rregullat apo kërkesat përkatëse etike kërkojnë raportimin nga ana e audituesit (shiko paragrafin A29);
- (b) Audituesi ka vendosur që raportimi është një veprim i përshtatshëm si përgjigje ndaj papajtueshmërisë së identifikuar ose të dyshuar në përputhje me kërkesat përkatëse etike (shiko paragrafin A30); ose

¹⁴ SNA 220, *Kontrolli i Cilësisë për një Auditim të Pasqyrave Financiare*.

¹⁵ SNA 701, *Komunikimi i Çështjeve Kyce të Auditimit në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

¹⁶ SNA 706 (i rishikuar), *Paragrafët që Theksojnë Çështjen dhe Paragrafët për Çështje të Tjera në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

- (c) Ligji, rregullat apo kërkesat e rëndësishme etike i sigurojnë audituesit të drejtat për të vepruar në këtë mënyrë (shiko paragrafin A31).

A29. Në disa juridiksione, audituesit mund ti kërkohej nga ligji, rregullat ose kërkesat përkatëse etike të raportojë papajtueshmëritë e identifikuar ose të dyshuara me ligjet dhe rregullat tek një autoritet i duhur jashtë entitetit. Për shembull, në disa juridiksione, audituesi i një institucioni financiar ka detyrimin ligjor të raportojë ndodhjen ose ndodhjen e dyshuar të papajtueshmërisë me ligjet dhe rregullat tek autoritetet mbikqyrëse. Gjithashtu, nga papajtueshmëria me ligjet dhe rregullat mund të krijohen anomali dhe, në juridiksione të caktuara, audituesit mund t'i kërkohej të raportojë anomalitë tek një autoritet i duhur për rastet kur drejtimi apo personat e ngarkuar me qeverisjen nuk kanë marrë masat korrigjuese.

A.30 Në raste të tjera, kërkesat përkatëse etike mund ti kërkojnë audituesit të përcaktojnë nëse raportimi i papajtueshmërive të identifikuar ose të dyshuara me ligjet dhe rregullat tek një autoritet i duhur jashtë entitetit është një veprim i përshtatshëm sipas rrethanave. Për shembull, Kodi i BSNEK kërkon që audituesi të ndjekë hapat për të reaguar kundrejt papajtueshmërisë të identifikuar ose të dyshuar me ligjet dhe rregullat dhe të përcaktojë nëse nevojiten veprime të mëtejshme, të cilat mund të përfshijnë raportimin tek një autoritet i duhur jashtë entitetit.¹⁷ Kodi i BSNEK shpjegon që një raportim i tillë nuk do të konsiderohet një shkelje konfidencialiteti sipas Kodit të BSNEK.¹⁸

A31. Edhe nëse ligji, rregullat dhe kërkesat përkatëse etike nuk përfshijnë kërkesa që trajtojnë raportimin e papajtueshmërive të identifikuar ose të dyshuara, ato mund ti japin të drejtën audituesit të raportojë papajtueshmëritë e identifikuar ose të dyshuara tek një autoritet i duhur jashtë entitetit. Për shembull, gjatë auditimit të pasqyrave financiare të institucioneve financiare, audituesi mund të ketë të drejtën bazuar në ligj dhe rregulla të diskutojë me një autoritet mbikqyrës çështje të tilla si papajtueshmëritë e identifikuar ose të dyshuara me ligjet dhe rregullat.

A32. Në rrethana të tjera, raportimi i papajtueshmërive të identifikuar ose të dyshuara me ligjet dhe rregullat tek një autoritet i duhur jashtë entitetit mund të përjashtohet nga përgjegjësia e konfidencialitetit të audituesit sipas ligjit, rregullave apo kërkesave përkatëse etike.

A33. Përcaktimi i kërkuar në paragrafin 29 mund të përfshijë trajtime komplekse dhe gjykime profesionale. Si pasojë, audituesi mund të marrë në konsideratë konsultimin e brendshëm (p.sh., brenda firmës ose një firme të rrjetit) ose mbi baza konfidencialiteti, konsultimin me një organizëm rregullator apo profesional (me përjashtim të rastit kur kjo gjë është e ndaluar nga ligji apo rregullat ose shkel përgjegjësinë e konfidencialitetit). Audituesi gjithashtu mund të konsiderojë marrjen e këshillave ligjore për të kuptuar alternativat e tij dhe ndikimet profesionale apo ligjore nga kryerja e cdo lloj veprimi të vecantë.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A34. Një auditues i sektorit publik mund të jetë i detyruar të raportojë papajtueshmërinë e identifikuar ose të dyshuar tek organi legjislativ ose një organ tjetër qeveritar ose t'i raportojë ato në raportin e audituesit.

Dokumentimi (Ref. Para. 30)

A35. Dokumentimi nga audituesi i fakteve të gjetura në lidhje me papajtueshmëritë e identifikuar ose të dyshuara mund të përfshijë, për shembull:

¹⁷ Shiko, për shembull, Seksionin 225.29 dhe Seksionin 225.33-225.36 të Kodit të BSNEK.

¹⁸ Shiko, për shembull, Seksionin 140.7 dhe Seksionin 225.35 të Kodit të BSNEK..

- Kopje të regjistrave ose dokumenteve;
- Procesverbalet e diskutimeve të bëra me drejtimin, personat e ngarkuar me qeverisjen ose palët jashtë entitetit.

A36. Ligjet, rregullat apo kërkesat përkatëse etike gjithashtu mund të vendosin kërkesa shtesë dokumentimi në lidhje me papajtueshmëritë e identifikuara ose të dyshuara me ligjet dhe rregullat.¹⁹

¹⁹ Shiko, për shembull, Seksionin 225.37 të Kodit të BSNEK.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 260 (I RISHIKUAR)

KOMUNIKIMI ME PERSONAT E NGARKUAR ME QEVERISJEN

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1-3
Roli i Komunikimit	4-7
Hyrja në fuqi	8
	9
Objektivat	10
Përkufizimet	
Kërkesat	
Personat e Ngarkuar me Qeverisjen	11-13
Çështjet që Duhet të Komunikohen	14-17
Procesi i Komunikimit	18-22
Dokumentimi	23
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Personat e Ngarkuar me Qeverisjen	A1-A8
Çështjet që Duhet të Komunikohen	A9-A36
Procesi i Komunikimit	A37-A53
Dokumentimi	A54
Shtojcë 1: Kërkesa Specifike të SNKC 1 dhe SNA-ve të tjera që lidhen me Komunikimin me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen	
Shtojcë 2: Aspektet Cilësore të Praktikave Kontabël	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 260 (i rishikuar), “Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standad Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësinë që ka audituesi për të komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen gjatë një auditimi të pasqyrave financiare. Megjithëse ky SNA aplikohet pavarësisht nga struktura apo madhësia e qeverisjes së entitetit, konsiderata të veçanta zbatohen në ato raste kur të gjithë personat e ngarkuar me qeverisjen përfshihen në drejtimin e një entiteti, si dhe për entitetet e listuara. Ky SNA nuk vendos kërkesa në lidhje me komunikimin e audituesit me drejtuesit e entiteteve apo me pronarët, me përjashtim të rasteve kur ata kanë rol në qeverisje.
2. Ky SNA është shkruar në kontekstin e një auditimi të pasqyrave financiare, por mund të përdoret, i përshtatur sipas nevojave dhe rrethanave, për auditimet e të dhënave të tjera financiare historike, kur personat e ngarkuar me qeverisjen kanë përgjegjësinë për të mbikëqyrur përgatitjen e informacioneve të tjera financiare historike.
3. Duke pranuar rëndësinë që ka në një auditim të pasqyrave financiare, një komunikim efektiv dypalësh, ky standard jep një kuadër bazë për komunikimin e audituesit me personat e ngarkuar me qeverisjen dhe identifikon disa çështje specifike që duhet të komunikohen me ta. Në standarde të tjera ndërkombëtare të auditimit janë identifikuar çështje të tjera që duhet të komunikohen, të cilat plotësojnë kërkesat e këtij standardi (shiko shtojcën 1). Veç kësaj, SNA 265¹ përcakton kërkesa specifike për komunikimin me personat e ngarkuar me qeverisjen të mangësive të konsiderueshme në kontrollin e brendshëm, të cilat audituesi i ka identifikuar gjatë auditimit. Çështje të tjera, që nuk kërkojnë nga ky standard apo SNA të tjera, mund të kërkojnë të komunikohen nga ligji ose rregulli, nga një marrëveshje me entitetin, ose nga kërkesat shitesë që aplikohen për angazhimin, për shembull, nga standardet e organizmit profesional kombëtar të kontabilistëve. Ky standard nuk i pengon audituesit që t'u komunikojnë personave të ngarkuar me qeverisjen e entitetit edhe çështje të tjera. (Ref: Para. A33-A36)

Roli i Komunikimit

4. Ky standard fokusohet kryesisht në komunikimin e audituesit me personat e ngarkuar me qeverisjen. Sidoqoftë, komunikimi efektiv dypalësh është i rëndësishëm pasi ai ndihmon:
 - (a) Audituesin dhe personat e ngarkuar me qeverisjen, për të kuptuar çështjet që lidhen me kontekstin e auditimit, dhe për të ndërtuar një marrëdhënie pune konstruktive. Kjo marrëdhënie zhvillohet duke ruajtur pavarësinë dhe objektivitetin e audituesit;

¹ SNA 265, *Komunikimi i Mangësive në Kontrollin e Brendshëm me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen dhe Drejtimin*.

- (b) Audituesin, për të siguruar nga personat e ngarkuar me qeverisjen informacione të përshtatshme në lidhje me auditimin. Për shembull, personat e ngarkuar me qeverisjen mund të ndihmojnë audituesin për të kuptuar entitetin dhe mjedisin e tij, për të gjetur burimet e duhura të evidencës së auditimit dhe, për të siguruar informacione rreth transaksioneve ose ngjarjeve të veçanta; dhe
 - (c) Personat e ngarkuar me qeverisjen, në përmbushjen e përgjegjësi të tyre për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar, pasi në këtë mënyrë, zvogëlohet rreziku i anomalisë materiale në pasqyrat financiare.
5. Megjithatë audituesi është përgjegjës për të komunikuar çështjet e kërkuara nga ky standard, drejtimi gjithashtu, ka përgjegjësinë për të komunikuar çështjet me interes qeverisës tek personat e ngarkuar me qeverisjen. Komunikimi nga audituesi nuk e lehtëson drejtimin nga kjo përgjegjësi. Po kështu, komunikimi i drejtimin me personat e ngarkuar me qeverisjen për çështjet që kërkohet të komunikohen nga audituesi, nuk e lehtëson audituesin nga kjo përgjegjësi. Megjithatë, komunikimi i këtyre çështjeve nga drejtimi mund të ndikojë në formën dhe afatet e komunikimit të audituesit me personat e ngarkuar me qeverisjen.
 6. Komunikimi i qartë për çështje specifike që kërkohet të komunikohen nga SNA-të, është një pjesë integrale e punës së çdo audituesi. Megjithatë, SNA-të nuk i kërkojnë audituesit të ndjekë një procedurë specifike për të identifikuar çështje të tjera për t'u komunikuar tek personat e ngarkuar me qeverisjen.
 7. Në disa juridiksione, ligji ose rregulli mund të kufizojnë audituesin në komunikimin e disa çështjeve me personat e ngarkuar me qeverisjen. Ligjet ose rregullat mund të ndalojnë në mënyrë specifike komunikimin ose veprime të tjera që mund të çojnë në një investigim nga një autoritet i duhur për një veprim ilegal të kryer ose të dyshuar, përfshirë vënien në dijeni të entitetit, për shembull kur audituesi kërkohet të raportojë papajtueshmëritë me ligjet dhe rregullat, të identifikuara ose të dyshuara tek një autoritet i duhur në zbatim të legjislacionit të parandalimit të pastrimit të parave. Në këto rrethana çështjet që vlerësohen nga audituesi mund të jenë komplekse dhe audituesi mund ta shohë të arsyeshme të marrë këshilla ligjore.

Hyrja në fuqi

8. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date.

Objektivat

9. Objektivat e audituesit janë:

- (a) Të komunikojë në mënyrë të qartë me personat e ngarkuar me qeverisjen përgjegjësitë e audituesit në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare dhe një përmbledhje të objektit dhe afateve të auditimit;
- (b) Të marrë nga personat e ngarkuar me qeverisjen informacionin e përshtatshëm për auditimin;
- (c) T'u japë në kohën e duhur personave të ngarkuar me qeverisjen informacione mbi vëzhgimet që rrjedhin nga auditimi, të cilat janë të rëndësishme dhe domethënëse për përgjegjësitë e tyre në mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar; dhe
- (d) Të promovojë një komunikim efektiv dypalësh mes audituesit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen.

Përkufizimet

10. Për qëllime të SNA-ve, termat e mëposhtëm kanë këto kuptime:

- (a) Personat e ngarkuar me qeverisjen – janë të gjithë personat ose organizatat, (për shembull, administratori i besuar i një korporate) të cilët kanë përgjegjësinë për të mbikëqyrur drejtimin strategjik të entitetit dhe detyrimet lidhur me përgjegjshmërinë e entitetit. Kjo përfshin mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar. Për disa entitete, në disa juridiksione, personat e ngarkuar me qeverisjen mund të përfshijnë personelin drejtues, për shembull, anëtarët ekzekutivë të një bordi qeverisës të entitetit në sektorin publik ose privat, ose një pronar-drejtues. Për të diskutuar rreth diversitetit të strukturave të qeverisjes shiko paragrafin A1-A8.
- (b) Drejtimi – Personat që kanë përgjegjësi ekzekutive për kryerjen e veprimtarive të entitetit. Për disa entitete në disa juridiksione, drejtimi përfshin disa ose të gjithë personat e ngarkuar me qeverisjen, për shembull, anëtarët ekzekutivë të një bordi të qeverisjes ose një pronar-drejtues.

Kërkesat

Personat e Ngarkuar me Qeverisjen

11. Audituesi duhet të përcaktojë personat e përshtatshëm brenda strukturës qeverisëse të entitetit, me të cilët ai duhet të komunikojë (Ref: Para. A1-A4)

Komunikimi me një Nëngrup të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen

12. Nëse audituesi komunikon me një nëngrup të personave të ngarkuar me qeverisjen, për shembull, me një komitet auditimi, ose një individ, audituesi duhet të përcaktojë gjithashtu, nëse ai duhet të komunikojë me organin qeverisës. (Ref: Para. A5-A7)

Kur të gjithë Personat e Ngarkuar me Qeverisjen janë të Përfshirë në Drejtimin e Entitetit

13. Në disa raste, të gjithë personat e ngarkuar me qeverisjen janë të përfshirë në drejtimin e entitetit, për shembull, në një biznes të vogël ku një pronar menaxhon entitetin dhe asnjë tjetër nuk e ka një rol qeverisës. Në këtë rast, nëse çështjet e kërkuara nga ky SNA i komunikohen personit me përgjegjësi drejtuese dhe ky person ka gjithashtu, përgjegjësi për qeverisjen, nuk është më e nevojshme që këto çështje të komunikohen përsëri të njëjtit person në rolin e tij qeverisës. Këto çështje janë shtjelluar në paragrafin 16 (c). Megjithatë, audituesi duhet të jetë i bindur që komunikimi me personat që kanë përgjegjësi drejtuese informon në mënyrë të përshtatshme të gjithë ata me të cilët audituesi duhet të komunikonte në rolin e tyre qeverisës. (Ref: Para. A8)

Çështjet për t'u komunikuar

Përgjegjësitë e Audituesit në Lidhje me Auditimin e Pasqyrave Financiare

14. Audituesi do të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen përgjegjësitë e tij në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare, duke përfshirë faktin që:
 - (a) Audituesi është përgjegjës për formimin dhe shprehjen e një opinionit për pasqyrat financiare që janë përgatitur nga drejtimi dhe janë mbikëqyrur nga personat e ngarkuar me qeverisjen;
 - (b) Auditimi i pasqyrave financiare nuk e çliron drejtimin ose personat e ngarkuar me qeverisjen nga përgjegjësitë e tyre. (Ref: Para. A9-A10)

Planifikimi i Objektit dhe Afatet e Auditimit

15. Audituesi do të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen një përmbledhje të objektit të planifikuar dhe afatin e auditimit, ku përfshihet komunikimi në lidhje me rreziqet e rëndësishme të identifikuar nga audituesi. (Ref: Para. A11-A16)

Gjetjet e Rëndësishme nga Auditimi

16. Audituesi do të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen: (Ref: Para. A17-A18)
 - (a) Pikëpamjet e audituesit rreth aspekteve të rëndësishme cilësore të praktikave kontabël të entitetit, duke përfshirë politikat kontabël, çmuarjet kontabël dhe informacionet shpjeguese të dhëna në pasqyrat financiare. Kur kjo është e

zbatueshme, audituesi do t'iu shpjegojë personave të ngarkuar me qeverisjen përse ai e konsideron një praktikë kontabël të rëndësishme, e cila është e pranueshme sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, si jo më të përshtatshmen për rrethanat e veçanta të entitetit; (Ref: Para.A19-A20)

- (b) Vështirësitë e mëdha, nëse ka, të hasura gjatë auditimit; (Ref: Para. A21)
- (c) Përveç nëse të gjithë personat e ngarkuar me qeverisjen janë të përfshirë në drejtimin e entitetit:
 - (i) Çështjet e rëndësishme, që kanë dalë nga auditimi të cilat ishin diskutuar ose kanë qënë çështje të korespondencave me drejtimin; (Ref: Para. A22)
 - (ii) Deklarimet me shkrim që ka kërkuar audituesi;
- (d) Rrethanat që kanë ndikim në formën dhe përmbajtjen e raportit të audituesit, nëse ka të tilla; dhe (Ref. Para A23 - A25)
- (e) Çdo çështje tjetër të rëndësishme që ka dalë gjatë auditimit, të cilat sipas gjykimit profesional të audituesit, janë të rëndësishme për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar. (Ref. Para A26 - A28)

Pavarësia e Audituesit

17. Në rastet e entiteteve të listuara, audituesi do t'u komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen:

- (a) Një deklaratë që grupi i angazhimit dhe personat e tjerë të përshtatshëm në firmë, firma dhe kur lejohet, rrjeti i firmave, kanë qënë në pajtim me kërkesat etike në lidhje me pavarësinë; dhe
 - (i) Të gjitha marrëdhëniet dhe çështjet e tjera ndërmjet firmës, firmave të rrjetit dhe entitetit, që sipas gjykimit profesional të audituesit, në mënyrë të arsyeshme mund të mendohet se e cënojnë pavarësinë. Kjo do të përfshijë të gjitha honoraret e ngarkuara gjatë periudhës së mbuluar për auditimin e pasqyrave financiare për shërbimet e auditimit dhe të jo-auditimit të kryera nga firma dhe rrjeti i firmave për entitetin dhe komponentët e kontrolluar nga entiteti. Këto honorare do të alokohen sipas kategorive që janë të përshtatshme për të ndihmuar personat e ngarkuar me qeverisjen për të vlerësuar ndikimin e shërbimeve mbi pavarësinë e audituesit; dhe
 - (ii) Masat përkatëse mbrojtëse që janë zbatuar për të eliminuar kërcënimet ndaj pavarësisë ose për ti reduktuar ato deri në një nivel të pranueshëm. (Ref: Para. A29 – A32)

Procesi i Komunikimit

Vendosja e Procesit të Komunikimit

18. Audituesi do t'ju komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen, formën, afatet dhe përmbajtjen e përgjithshme të pritshme të komunikimit. (Ref: Para. A37 – A45)

Format e Komunikimit

19. Audituesi do të komunikojë me shkrim me personat e ngarkuar me qeverisjen në lidhje me gjetjet e rëndësishme të dala nga auditimi, nëse në gjykimin profesional të audituesit, komunikimi me gojë nuk do ishte i mjaftueshëm. Në komunikimet me shkrim nuk nevojitet të përfshihen të gjitha problemet që dalin gjatë kryerjes së auditimit. (Ref: Para. A46 – A48)
20. Audituesi do t'ju komunikojë me shkrim personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me pavarësinë e tij kur kjo kërkohet nga paragrafi 17.

Afatet e Komunikimeve

21. Audituesi do të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen në mënyrë të vazhdueshme. (Ref: Para. A49 – A50)

Mjaftueshmëria e Procesit të Komunikimit

22. Audituesi do të vlerësojë nëse komunikimi dy palësh midis tij dhe personave të ngarkuar me qeverisjen ka qënë i mjaftueshëm për qëllimet e auditimit. Nëse jo, audituesi do të përcaktojë efektet, nëse ka, në vlerësimin e audituesit për rreziqet e anomalisë materiale dhe të mundësisë së tij për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit, dhe të ndërmarrë veprimin e duhur. (Ref: Para. A51 – A53)

Dokumentimi

23. Kur çështjet që kërkohet të komunikohen sipas këtij SNA, janë komunikuar me gojë, audituesi do t'i përfshijë ato në dokumentet e auditimit, dhe gjithashtu, të sqarojë se kur dhe kujt i janë komunikuar ato. Kur çështjet janë komunikuar me shkrim, audituesi do të mbajë një kopje të komunikimeve si pjesë e dokumenteve të auditimit.² (Ref: Para. A54)

² SNA 230, *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafët 8-11 dhe paragrafi A6.

Zbatimi dhe Materiali Shpjegues

Personat e Ngarkuar me Qeverisjen (Ref. Para. 11)

A1. Strukturat qeverisëse ndryshojnë sipas jurisdiksionit dhe sipas entitetit, duke reflektuar ndikime të tilla si, ndryshimet kulturore dhe ligjore, dhe karakteristikat e madhësisë dhe të pronësisë. Për shembull:

- Në disa jurisdiksione ekziston një bord mbikëqyrës (tërësisht ose kryesisht jo-ekzekutiv) i cili ligjërisht është i ndarë nga një bord ekzekutiv (drejtimi), (strukturë me dy nivele). Në jurisdiksione të tjera, të dyja funksionet si drejtuese dhe ekzekutive, janë përgjegjësi ligjore të një bordi të vetëm ose unitar, (një strukturë me një nivel drejtues).
- Në disa entitete, personat e ngarkuar me qeverisjen, mbajnë pozitat që janë pjesë përbërëse e strukturës ligjore të entitetit, për shembull, drejtorët e kompanive. Në raste të tjera, për shembull, në disa entitete qeveritare, një trupë që nuk është pjesë përbërëse e entitetit është e ngarkuar me qeverisjen.
- Në disa raste, disa ose të gjithë personat e ngarkuar me qeverisjen, janë të përfshirë në drejtimin e entitetit. Në raste të tjera, personat e ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin janë persona të ndryshëm.
- Në disa raste, personat e ngarkuar me qeverisjen, janë përgjegjës për miratimin³ e pasqyrave financiare të entitetit (në disa raste të tjera këtë përgjegjësi e ka drejtimi).

A2. Në shumicën e entiteteve, qeverisja është përgjegjësi kolektive e një organizmi qeverisës, siç është bordi i drejtorëve, bordi i mbikëqyrjes, bordi i ortakëve, bordi i pronarëve, komiteti i drejtimit, këshilli i kryetarëve, i administratorëve ose i personave ekuivalentë me ta. Megjithatë, në disa entitete më të vogla, mund të jetë vetëm një peson i ngarkuar me qeverisjen, për shembull, pronari-drejtuës, kur nuk ka pronarë të tjerë ose një administrator i besuar i vetëm. Kur qeverisja është një përgjegjësi kolektive, një nëngrup i tillë si komiteti i auditimit ose edhe një individ, mund të ngarkohet me detyra të veçanta për të ndihmuar organizmin qeverisës në përmbushjen e përgjegjësi të tij. Në mënyrë alternative, një nëngrup ose një individ mund të ketë përgjegjësi ligjore specifike të identifikuar, të cilat ndryshojnë nga ato të organizmit qeverisës.

A3. Një shumëllojshmëri e tillë nënkupton se është e pamundur që ky SNA të specifikojë për të gjitha auditimet personin (personat) me të cilin audituesi duhet të

³ Sikurse është përshkruar në paragrafin A68 të SNA 700 (I rishikuar), *Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*, të kesh përgjegjësinë e miratimit në këtë kontekst, do të thotë të kesh autoritetin të deklarosh se janë përgatitur të gjitha pasqyrat që përfshijnë pasqyrat financiare, dhe shënimet përkatëse shpjeguese.

komunikojë për çështje të veçanta. Gjithashtu, në disa raste personi i përshtatshëm me të cilin duhet të komunikohet mund të mos jetë lehtësisht i identifikueshëm nga kuadri ligjor në fuqi, ose nga rrethanat e tjera të angazhimit, për shembull, entitetet ku struktura e qeverisjes nuk është përcaktuar formalisht, siç janë disa entitete në pronësi të familjes, disa organizata jo-fitimprurëse, dhe disa entitete qeveritare. Në raste të tilla, audituesi mund të ketë nevojë të diskutojë dhe të bierë dakort me personin e përshtatshëm të palës angazhuere me të cilin duhet të komunikojë. Në marrjen e vendimit se me kë duhet të komunikojë, për audituesin është e rëndësishme të kuptojë strukturën qeverisëse të entitetit dhe të proceseve të njohura në pajtim me SNA 315 (i rishikuar)⁴. Personi i përshtatshëm me të cilin duhet të komunikojë audituesi mund të ndryshojë në varësi të çështjeve që duhen komunikuar.

- A4. SNA 600 përfshin çështje specifike që duhet të komunikohen nga grupi i audituesve me personat e ngarkuar me qeverisjen⁵. Kur entiteti është pjesë e një grupi, personi i duhur me të cilin audituesi duhet të komunikojë varet nga rrethanat e angazhimit dhe nga çështjet që duhet të komunikohen. Në disa raste, një numër i komponentëve mund të kryejnë të njëjtin aktivitet brenda të njëjtit sistem kontrolli të brendshëm dhe duke përdorur të njëjtat praktika kontabël. Kur personat e ngarkuar me qeverisjen e këtyre komponentëve janë të njëjtë (psh, bordi i përbashkët i drejtorëve), dublimi mund të shmanget duke u marrë për qëllime të komunikimit me këta komponentë njëkohësisht.

Komunikimi me një Nëngrup të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen (Ref. Para.12)

- A5. Kur komunikon me një nëngrup të personave të ngarkuar me qeverisjen, audituesi mund të mbajë parasysh çështjet e mëposhtme:

- Përgjegjësitë përkatëse të nëngrupit dhe organizmit qeverisës.
- Natyrën e çështjes që duhet të komunikohet.
- Kërkesat përkatëse ligjore dhe rregullatore.
- Nëse nëngrupi ka autoritetin të marrë veprime në lidhje me informacionin e komunikuar dhe nëse mund të japë informacione dhe shpjegime të mëtijshme që mund t'i nevojiten audituesit.

- A6. Kur vendos për faktin nëse ka nevojë që informacioni të komunikohet me organizmin qeverisës, në formë të plotë apo të përmbledhur, audituesi mund të ndikohet nga vlerësimet që ai bën mbi efektivitetin dhe përshtatshmërinë e komunikimit të informacionit nga nëngrupi tek organizmi qeverisës. Audituesi mund

⁴ SNA 315 (I rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalië Materiale Nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të tij*

⁵ SNA 600, *Konsiderata të Veçanta – Auditimet e Pasqyrave Financiare të Grupit (përfshirë Punën e Audituesve të Komponentëve)*, paragrafi 49.

të specifikojë në kontratë, përveç rasteve që ndalohen me ligj ose me rregullore, të drejtën e tij të komunikimit direkt me organizmin qeverisës.

A7. Në shumë juridiksione ekzistojnë komitetet e auditimit (ose nëngrupe të ngjashme me to por me emra të ndryshëm) . Megjithëse, autoriteti specifik i tyre dhe funksionet mund të ndryshojnë, komunikimi me komitetin e auditimit, kur një komitet i tillë ekziston, është bërë një element kyç në komunikimin e audituesit me personat e ngarkuar me qeverisjen. Parimet e një qeverisjeje të mirë sugjerojnë që:

- Audituesi do të ftohet të marrë pjesë rregullisht në mbledhjet e komitetit të auditimit.
- Kryetari i komitetit të auditimit, kur është e përshtatshme, dhe anëtarët e tjerë të komitetit të auditimit, të mbajnë lidhje me audituesin në mënyrëperiodike.
- Komiteti i auditimit do të takohet me audituesin pa prezencën e drejtimin, të paktën një herë në vit.

Kur të Gjithë Personat e Ngarkuar me Qeverisjen janë Përfshirë në Drejtimin e Entitetit
(Ref: Para.13)

A8. Në disa raste, të gjithë personat e ngarkuar me qeverisjen janë të përfshirë në drejtimin e entitetit, dhe zbatimi i kërkesave të komunikimit modifikohet për të mbajtur parasysh këtë pozicion. Në raste të tilla, komunikimi me personat me përgjegjësi drejtuese, nuk mund të informojë në mënyrë të mjaftueshme ata persona me të cilët audituesi do komunikonte në rolet e tyre qeverisëse. Për shembull, në një kompani ku të gjithë drejtorët janë përfshirë në drejtimin e entitetit, disa prej këtyre drejtorëve (për shembull, përgjegjësi për marketingun) mund të mos jenë në dijeni për çështje të rëndësishme të diskutuara me një tjetër drejtor (për shembull, përgjegjësi për përgatitjen e pasqyrave financiare).

Çështjet për t'u Komunikuar

Përgjegjësitë e Audituesit në lidhje me Auditimin e pasqyrave financiare (Ref: Para. 14)

A9. Përgjegjësitë e audituesit në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare shpesh janë të përfshira në letrën e angazhimit ose në marrëveshje të tjera të shkruara ku është rënë dakord për kushtet e angazhimit⁶. Ligji, rregulli ose struktura qeverisëse e një entiteti mund të kërkojnë që personat e ngarkuar me qeverisjen të bien dakord me audituesin, për kushtet e angazhimit të auditimit. Në ato raste kur nuk zbatohet kjo praktike, paisja e personave të ngarkuar me qeverisjen me një kopje të letrës së angazhimit ose të marrëveshjes së shkruar, mund të jetë një mënyrë e përshtatshme për të komunikuar me ta në lidhje me çështje të tilla si:

⁶ Shiko paragrafin 10 tek SNA 210, *Rënia dakord me Kushtet e Angazhimit të Auditimit*

- Përgjegjësia e audituesit për të kryer auditimin në pajtueshmëri me SNA-të, e cila është e drejtuar drejt shprehjes së një opinioni mbi pasqyrat financiare. Prandaj, çështjet që SNA-të kërkojnë të komunikohen, përfshijnë çështje të rëndësishme që dalin gjatë auditimit të pasqyrave financiare, të cilat janë të përshtatshme për personat e ngarkuar me qeverisjen në mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar.
- Faktin që SNA-të nuk kërkojnë që audituesi të përcaktojë procedura për qëllime të identifikimit të çështjeve shtesë për t'u komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen
- Në rastet kur zbatohet SNA 701⁷, përgjegjësitë e audituesit për të përcaktuar dhe komunikuar çështjet kryesore të auditimit në raportin e audituesit.
- Kur është e zbatueshme, përgjegjësia e audituesit për komunikimin e çështjeve të veçanta që kërkojnë nga ligji ose rregulli, nga marrëveshja me entitetin ose nga kërkesat shtesë të zbatueshme për angazhimin, për shembull, standardet e një organizmi kombëtar të profesionit kontabël.

A10. Ligji ose rregulli, një marrëveshje me entitetin ose kërkesat shtesë të zbatueshme për angazhimin, mund të sigurojnë një komunikim më të gjerë me personat e ngarkuar me qeverisjen. Për shembull, (a) një marrëveshje me entitetin mund të bëjë që të komunikohen çështje të veçanta kur ato lindin nga shërbimet që ndryshojnë nga auditimi i pasqyrave financiare, të kryera nga një firmë ose një rrjet firme; ose (b) mandati i një audituesi në sektorin publik mund të sigurojë komunikimin e çështjeve të ndryshme që tërheqin vëmendjen e audituesit gjatë kryerjes prej tij të punëve të tjera, siç janë auditimet e performancës.

Planifikimi i Objektit dhe Afatet e Auditimit (Ref. Para. 15)

A11. Komunikimi në lidhje me objektin dhe afatin e planifikuar të auditimit mund të:

- (a) Ndhijmojë personat e ngarkuar me qeverisjen të kuptojnë më mirë pasojat e punës së audituesit, të diskutojnë me audituesin problemin e rrezikut dhe konceptin e materialitetit, dhe të identifikojë çdo fushë në të cilën ata mund të kërkojnë që audituesi të ndërmarrë procedura shtesë; dhe
- (b) Ndhijmojë audituesin të kuptojë më mirë entitetin dhe mjedisin e tij.

A12. Komunikimi i rreziqeve të rëndësishme të identifikuara nga audituesi ndihmon personat e ngarkuar me qeverisjen të kuptojnë këto çështje dhe arsyen pse ato kërkojnë konsideratë auditimi të veçantë. Komunikimi i rreziqeve të rëndësishme mund të ndihmojë personat e ngarkuar me qeverisjen në përmbushjen e përgjegjësiave të tyre për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar.

⁷ SNA 701, *Komunikimi i çështjeve kryesore të auditimit në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

A13. Çështjet që duhen komunikuar mund të përfshijnë:

- Mënyrën sipas të cilës audituesi planifikon të adresojë rreziqet e rëndësishme të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit ose gabimit.
- Mënyrën sipas të cilës audituesi planifikon të adresojë zonat e rreziqeve të vlerësuara si rreziqe të mëdha të anomalisë materiale.
- Metodën që përdor audituesi për vlerësimin e kontrollit të brendshëm që lidhet me auditimin.
- Zbatimin e konceptit të materialitetit në kontekstin e auditimit.⁸
- Natyrën dhe shtrirjen e zotësive dhe të njohurive të specializuara që nevojiten për të kryer procedurat e planifikuara të auditimit ose vlerësuar rezultatet e auditimit, përfshirë përdorimin e një eksperti të audituesit.⁹
- Kur zbatohet SNA 701, pikëpamjet paraprake të audituesit në lidhje me çështjet që mund të jenë fusha që kerkohen vëmendje të veçantë të audituesit në auditim dhe për rrjedhojë, mund të jenë çështje kryesore të auditimit.
- Metoda e planifikuar e audituesit për të adresuar ndikimet në pasqyrat financiare individuale dhe shenimet shpjeguese të ndonjë ndryshimi të rëndësishëm brenda kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar ose në mjedisin, kushtet financiare ose aktivitetet e entitetit.

A14. Çështje të tjera të planifikimit që mund të jenë të përshtatshme të diskutohen me personat e ngarkuar me qeverisjen, përfshijnë:

- Në rastin kur entiteti ka një funksion të auditimit të brendshëm, si mund të bashkëpunojë audituesi i jashtëm me audituesit e brendshëm në një mënyrë konstruktive dhe komplementare, përfshirë ndonjë përdorim të planifikuar të punës së funksionit të audituesit të brendshëm, dhe natyrën e shtrirjen e ndonjë përdorimi të planifikuar të audituesve të brendshëm për të dhënë asistencë të drejtpërdrejtë.¹⁰
- Pikëpamjet e personave të ngarkuar me qeverisjen për:
 - Personin (personat) e duhur në strukturën qeverisëse të entitetit me të cilin duhet të komunikojë.

⁸ SNA 320, *Materialiteti në Planifikimin dhe Kryerjen e një Auditimi*.

⁹ Shiko SNA 620, *Përdorimi i Punës së një Eksperti të Audituesit*.

¹⁰ SNA 610 (rishikuar në vitin 2013), *Përdorimi i Punës së Audituesve të Brendshëm*, paragrafët 20 dhe 31

- Ndarjen e përgjegjësive midis personave të ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin.
- Objektivat dhe strategjitë e entitetit lidhur me rreziqet e biznesit që mund të çojë në anomali materiale.
- Çështjet që personat e ngarkuar me qeverisjen vlerësojnë se duhet të kenë një vëmendje të veçantë gjatë auditimit dhe çdo fushë tjetër ku ata kërkojnë të ndërmerren procedura shtesë.
- Komunikimet e rëndësishme midis entitetit dhe rregullatorëve.
- Çështje të tjera që personat e ngarkuar me qeverisjen, vlerësojnë se mund të kenë influencë në auditimin e pasqyrave financiare.
- Qëndrimet, informimet dhe veprimet e personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me (a) kontrollin e brendshëm të entitetit dhe rëndësinë e tij për entitetin, duke përfshirë mënyrën se si personat e ngarkuar me qeverisjen mbikëqyrin efikasitetin e kontrollit të brendshëm dhe (b) zbulimin e mundësisë së mashtrimit.
- Veprimet e personave të ngarkuar me qeverisjen në përgjigje ndaj zhvillimeve në standardet e kontabilitetit, praktikat e qeverisjes së korporatave, rregullat e listimit në bursë dhe çështje të tjera të lidhura me to dhe efektet e këtyre zhvillimeve për shembull, mbi paraqitjen e përgjithshme, strukturën dhe përmbajtjen e pasqyrave financiare, përfshirë:
 - Përshtatshmërinë, besueshmërinë, krahasueshmërinë dhe kuptueshmërinë e informacionit të paraqitur në pasqyrat financiare; dhe
 - Vlerësimin nëse pasqyrat financiare janë të ndikuara nga përfshirja e informacioneve të papërshtatshme, ose që nuk ndihmojnë për një kuptim të duhur të çështjeve për të cilat jepen informacione shpjeguese.
- Reagimet e personave të ngarkuar me qeverisjen ndaj komunikimeve të mëparshme me audituesin.
- Dokumentet që përfshijnë informacione të tjera (sikurse këto janë përkufizuar në SNA 720 (i rishikuar), metodën e planifikuar dhe afatet e lëshimit të këtyre dokumenteve. Kur audituesi parashikon të marrë informacione të tjera pas datës së raportit të audituesit, diskutimet me personat e ngarkuar me qeverisjen mund të përfshijnë edhe veprimet që mund të jenë të përshtatshme ose të nevojshme nëse audituesi arrin në perfundimin se në informacionet e tjera të marra pas datës së raportit të audituesit ka një anomali materiale.

- A15. Megjithëse komunikimi me personat e ngarkuar me qeverisjen mund të ndihmojë audituesin të planifikojë objektin dhe afatet e auditimit, kjo nuk ndryshon përgjegjësinë e vetme të tij për të hartuar strategjinë e përgjithshme dhe planin e auditimit duke përfshirë natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave që nevojiten për të marrë evidencën e nevojshme të auditimit.
- A16. Kur komunikohet me personat e ngarkuar me qeverisjen, është e nevojshme të tregohet kujdes rreth objektit të planifikuar dhe afateve të auditimit, me qëllim që të mos kompromentohet efektiviteti i auditimit, veçanërisht kur disa ose të gjithë personat e ngarkuar me qeverisjen janë të përfshirë në drejtimin e entitetit. Për shembull, komunikimi i natyrës dhe afateve të detajuara të procedurave të auditimit, mund të zvogëlojë efektivitetin e këtyre procedurave duke i bërë ato tepër të parashikueshme.

Gjetjet e Rëndësishme nga Auditimi (Ref. Para 16)

- A17. Komunikimi i gjetjeve nga auditimi mund të përfshijë kërkesa për më shumë informacion nga personat e ngarkuar me qeverisjen, në mënyrë që të plotësohet evidenca e auditimit e siguruar. Për shembull, audituesi mund të konfirmojë se personat e ngarkuar me qeverisjen mund të kuptojnë në të njëjtën mënyrë faktet dhe rrethanat lidhur me transaksionet ose ngjarjet e veçanta.
- A18. Në rastet kur zbatohet SNA 701, komunikimet me personat e ngarkuar me qeverisjen që kërkohen nga paragrafi 16, sikurse edhe komunikimet rreth rreziqeve të rëndësishme të identifikuara nga audituesi, të kërkuara nga paragrafi 15, janë veçanërisht të rëndësishme për audituesin për të përcaktuar çështjet që kërkojnë vëmendje të posacme të tij dhe që për këtë shkak mund të jenë çështje kryesore të auditimit.¹¹

Aspekte Cilësore të Rëndësishme të Praktikave Kontabël (Ref: Para. 16 (a))

- A19. Kuadrot e raportimit financiar zakonisht e lejojnë entitetin që të bëjë çmuarje kontabël dhe gjykime rreth politikave kontabël dhe informacioneve shpjeguese që jepen në pasqyrat financiare, për shembull, në lidhje me përdorimin e supozimeve kryesore në zhvillimin e çmuarjeve kontabël për të cilat ka një pasiguri të konsiderueshme në matje. Veç kësaj, ligji, rregullat ose kuadrot e raportimit financiar mund të kërkojnë të jepet një përmbledhje e politikave kontabël më të rëndësishme, të bëhet një reference në lidhje me “Çmuarjet kontabël kritike”, ose “praktikat dhe politikat kontabël kritike” për të identifikuar dhe dhënë informacione shtesë për përdoruesit në lidhje me gjykimet më të vështira, subjektive ose komplekse të bëra nga drejtimi në përgatitjen e pasqyrave financiare.

¹¹ SNA 701, paragrafet 9-10

A20. Si rrjedhojë, pikëpamjet e audituesit në lidhje me aspektet subjektive të pasqyrave financiare, mund të jenë veçanërisht të përshtatshme për personat e ngarkuar me qeverisjen në përmbushjen e përgjegjësisve të tyre për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar për shembull në lidhje me çështjet e përshkruara në paragrafin A19, personat e ngarkuar me qeverisjen mund të jenë të interesuar në vlerësimin e audituesit në lidhje me mjaftueshmërinë e shënimeve shpjeguese, për pasiguritë në çmuarjet kontabël që çojnë në rreziqe të konsiderueshme. Komunikimi i hapur dhe konstruktiv rreth aspekteve cilësore të rëndësishme të praktikave kontabël të entitetit, mund të përfshijë edhe komentet mbi pranueshmërinë e praktikave kontabël të rëndësishme dhe cilësinë e shënimeve shpjeguese. Shtojca 2 identifikon çështjet që mund të përfshihen në këtë komunikim.

Vështirësitë e Mëdha të Ndeshura Gjatë Auditimit (Ref: Para. 16(b))

A21. Vështirësitë e mëdha të hasura gjatë auditimit mund të përfshijnë çështje të tilla si:

- Vonesa të konsiderueshme nga drejtimi, mungesa e disponibilitetit të personelit të entitetit, ose mungesa e dëshirës së drejtimin për të dhënë informacionin e nevojshëm për audituesin për të kryer procedurat e audituesit.
- Një kohë e shkurtër e paarsyeshme brenda të cilës duhet të përfundohet auditimi.
- Përpjekje intensive të paparashikuara që kërkojnë për sigurimin e evidencës së nevojshme të auditimit.
- Mosdisponueshmëria e informacionit të pritur.
- Kufizimet që ka vendosur drejtimi për audituesin.
- Mungesën e vullnetit të drejtimin për të bërë ose zgjeruar vlerësimin e tij për aftësinë e entitetit për të vazhduar aktivitetin në vijimësi, kur kjo kërkohej.

Në disa rrethana, këto vështirësi mund të përbëjnë një kufizim në objekt, gjë që çon në modifikimin e opinionit të audituesit.¹²

Çështje të Rëndësishme të Diskutuara ose që janë Subjekt i Korrespondencës me Drejtimin (Ref: Para. 16 (c) (i))

A22. Çështje të rëndësishme të diskutuara, ose që janë subjekt i korrespondencës me drejtimin mund të përfshijnë çështjet në vijim:

- Ngjarje ose transaksione të rëndësishme që kanë ndodhur gjatë vitit.

¹² SNA 705, *Modifikimet e Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

- Kushtet e biznesit që kanë ndikim tek entiteti dhe planet e strategjitë e biznesit që mund të ndikojnë në rreziqet e anomalisë materiale.
- Shqetësimet në lidhje me konsultimin e drejtimin me kontabilistë të tjerë për çështje të kontabilitetit apo auditimit.
- Diskutimet ose korrespondenca me audituesin në lidhje me caktimin e tij për herë të parë ose në vazhdimësi si auditues për praktikën kontabël, zbatimin e standardeve të auditimit, apo tarifat për auditim ose shërbimet e tjera.
- Çështje të rëndësishme për të cilat ka patur mosmarrëveshje me drejtimin, me përjashtim të diferencave fillestare në opinion për shkak të fakteve të paplota ose të informacioneve paraprake, të cilat më vonë janë zgjidhur nga audituesi përmes sigurimit të fakteve ose të informacioneve përkatëse shtesë.

Rrethanat që ndikojnë formën dhe përmbajtjen e Raportit të Audituesit (Ref. Para 16(d))

A23. SNA 210 kërkon që audituesi të bierë dakord për kushtet e angazhimit të auditimit me drejtimin, ose sipas rastit, me personat e ngarkuar me qeverisjen.¹³ Kushtet e angazhimit të auditimit të rëna dakord duhet të regjistrohen në një letër angazhimi auditimi ose në ndonjë formë tjetër të përshtatshme të një marrëveshjeje me shkrim dhe përfshijnë, mes të tjerash, referencën ndaj formës dhe përmbajtjes së pritshme të raportit të audituesit.¹⁴ Sikurse është shpjeguar në paragrafin A9, kur kushtet e angazhimit të auditimit nuk janë rënë dakord me personat e ngarkuar me qeverisjen, audituesi mund t'ju japë personave të ngarkuar me qeverisjen një kopje të letrës së angazhimit të auditimit për të komunikuar për çështjet që lidhen me auditimin. Komunikimi i kërkuar sipas paragrafit 16(d) ka për synim të informojë personat e ngarkuar me qeverisjen në lidhje me rrethanat në të cilat raporti i audituesit mund të ndryshojë nga forma dhe përmbajtja e tij e pritshme ose mund të përfshijë informacion shtesë rreth auditimit të kryer.

A24. Rrethanat në të cilat audituesi kërkohet, ose përndryshe mund ta konsiderojë të nevojshme të përfshijë informacione shtesë në raportin e audituesit në përputhje me SNA-të dhe për të cilat kërkohet komunikimi me personat e ngarkuar me qeverisjen, përfshijnë rastet kur:

- Audituesi parashikon të modifikojë opinionin në raportin e audituesit në pajtim me SNA 705 (i rishikuar).¹⁵
- Një pasiguri materiale në lidhje me vijimësinë është raportuar në pajtim me SNA 570 (i rishikuar).¹⁶

¹³ SNA 210, paragrafi 9

¹⁴ SNA 210, paragrafi 10

¹⁵ SNA 705 (i rishikuar), paragrafi 30

- Çështjet kryesore të auditimit janë komunikuar në pajtim me SNA 701.¹⁷
- Audituesi e konsideron të nevojshme të përfshijë një paragraf që thekson një çështje, ose një paragraf për çështje të tjera në pajtim me SNA 706 (i rishikuar)¹⁸, ose kërkohet të veprojnë në këtë mënyrë nga SNA të tjera.
- Audituesi ka arritur në përfundimin se ka një anomali materiale të pakorrigjuar në informacionet e tjera në pajtim me SNA 720 (i rishikuar)¹⁹.

Në këto rrethana, audituesi mund ta konsiderojë të dobishme t'ju japë personave të ngarkuar me qeverisjen një draft të raportit të tij për të lehtësuar një diskutim të mënyrës sesi këto çështje do të trajtohen në raportin e audituesit.

A25. Në rrethana të rralla, kur audituesi nuk synon të përfshijë emrin e ortakut të angazhimit në raportin e auditimit në pajtim me SNA 700 (i rishikuar), audituesi duhet të diskutojë këtë synim me personat e ngarkuar me qeverisjen për të informuar në lidhje me vlerësimin e audituesit për mundësinë dhe ashpërsinë e një kërcënimi të rëndësishëm të sigurisë personale.²⁰ Gjithashtu, audituesi mund të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen në rrethanat kur audituesi zgjedh të mos përfshijë përshkrimin e përgjegjësisë të tij në trupin e raportit të audituesit, sikurse lejohet nga SNA 700 (i rishikuar).²¹

Çështje të Tjera të Rëndësishme Lidhur me Procesin e Raportimit Financiar (Ref: Para.16(e))

A26. SNA 300²² shprehet se, si rrjedhojë e ngjarjeve të papritura, ndryshimit të kushteve, ose të evidencës së auditimit të siguruar nga rezultatet e procedurave të auditimit, audituesi mund të ketë të nevojshme të modifikojë strategjinë e përgjithshme të auditimit dhe planin e auditimit dhe në këtë mënyrë, natyrën e planifikuar, afatet dhe shtrirjen e procedurave të auditimit, bazuar në vlerësimet e rishikuara të rreziqeve të vlerësuara. Audituesi mund të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen rreth këtyre çështjeve, për shembull mund të bëjë një aktualizim të diskutimeve fillestare rreth objektit dhe afateve të planifikuara të auditimit.

A27. Çështje të tjera të rëndësishme të cilat dalin gjatë auditimit dhe që janë të lidhura direkt me mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar nga personat ngarkuar me qeverisjen, mund të përfshijnë çështje të tilla si anomali të materiale ose mospërputhje materiale të informacioneve të tjera, të cilat janë korrigjuar.

¹⁶ SNA 570 (I rishikuar), Vijimësia , paragrafi 25 (d)

¹⁷ SNA 701, paragrafi 17

¹⁸ SNA 706 (I rishikuar), *Paragrafët që theksojnë Çështjen dhe Paragrafët për Çështje të tjera në Raportin e Audituesit të Pavarur*, paragrafi 12

¹⁹ SNA 720 (I rishikuar), *Përgjigjësitë e Audituesit në lidhje me informacionet e tjera*, paragrafi 18(a)

²⁰ SNA 700 (I rishikuar) , paragrafet 46 dhe A 63

²¹ SNA 700 (I rishikuar) , paragrafi 41

²² SNA 300, *Planifikimi i një auditimi të pasqyrave financiare*, paragrafi A 15

A28. Deri në shkallën në të cilën nuk është adresuar nga kërkesat në paragrafet 16(a)-(d) dhe materiali përkatës shpjegues, audituesi mund të marrë në konsideratë komunikimin rreth çështjeve të tjera të diskutuara, ose të konsideruara, nga rishikuesi për kontrollin e cilësisë së auditimit, nëse është emëruar një i tillë, në pajtim me SNA 220.²³

Pavarësia e Audituesit (Ref: Para.17)

A29. Audituesi kërkohet të veprojë në pajtim me kërkesat etike, duke përfshirë ato kërkesa që kanë të bëjnë me pavarësinë, lidhur me angazhimet e auditimit të pasqyrave financiare.²⁴

A30. Marrëdhëniet dhe çështjet e tjera, dhe masat mbrojtëse që duhen komunikuar, ndryshojnë sipas rrethanave të angazhimit, por në përgjithësi ato adresojnë:

- (a) Kërcënimet ndaj pavarësisë, të cilat mund të kategorizohen si: kërcënimet e egoizmit, të vetërishikimit, të përkrahjes, të familiaritetit dhe të frikësimit.
- (b) Masat mbrojtëse të krijuara nga profesioni, legjislacioni ose rregullat, masat mbrojtëse brenda entitetit, dhe masat mbrojtëse brenda sistemeve dhe procedurave të firmës.

A31. Kërkesat përkatëse etike ose ligjore apo rregullatore, mundet gjithashtu, të specifikojnë komunikime të veçanta me personat e ngarkuar me qeverisjen në rrethanat kur janë identifikuar shkelje të kërkesave të pavarësisë. Për shembull, Kodi i Etikës për profesionistët kontabël i Bordit të Standardeve Ndërkombëtare të Etikës për Profesionistët Kontabël (Kodi IESBA) kërkon që audituesi të komunikojë me shkrim me personat e ngarkuar me qeverisjen për ndonjë shkelje dhe për veprimet që firma ka ndërmarrë ose propozon të ndërmarrë.²⁵

A32. Kërkesat e komunikimit lidhur me pavarësinë e audituesit që zbatohen në rastet e entiteteve të listuara, mund të jenë gjithashtu, të përshtatshme edhe në rastet e disa entiteteve të tjera, veçanërisht të atyre entiteteve që mund të kenë interes të rëndësishëm publik, për shembull për shkak se kanë një numër të madh dhe një gamë të gjerë të palëve të interesuara dhe për shkak të madhësisë dhe natyrës së biznesit të tyre. Shembuj të këtyre entiteteve mund të jenë institucionet financiare (të tilla si bankat, shoqëritë e sigurimeve dhe fondet e pensioneve) dhe entitete të tjera sic janë organizatat e bamirësisë. Nga ana tjetër, mund të ketë situata kur komunikimet lidhur me pavarësinë mund të mos jenë të përshtatshme, për shembull, kur të gjithë personat e ngarkuar me qeverisjen janë informuar për faktet përkatëse përmes aktiviteteve të tyre drejtuese. Kjo është veçanërisht e mundshme kur pronari

²³ Shiko paragrafët 19-22 dhe A24- A 34 të SNA 220, *Kontrolli i cilësisë për një auditim të pasqyrave financiare*.

²⁴ SNA 200 *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi 14.

²⁵ Shiko Seksionin 290.39-40 të Kodit IESBA, i cili adreson shkeljet e pavarësisë

drejtues i entitetit, firma audituese dhe rrjeti i firmave kanë një përfshirje të vogël në entitet përtej një auditimi të pasqyrave financiare.

Çështjet Plotësuese (Ref. Para.3)

- A33. Mbikëqyrja e drejtimit nga personat e ngarkuar me qeverisjen përfshin sigurinë që entiteti ndërton, zbaton dhe mban kontrollin e duhur të brendshëm në lidhje me besueshmërinë e raportimit financiar, efektivitetin dhe efikasitetin e operacioneve dhe vepron në pajtim me ligjet dhe rregullat e zbatueshme.
- A34. Audituesi mund të vihet në dijeni të çështjeve shtesë që jo domosdoshmërisht kanë të bëjnë me mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar, por të cilat ka mundësi të jenë të rëndësishme për përgjegjësitë e personave të ngarkuar me qeverisjen në mbikëqyrjen e drejtimit strategjik të entitetit ose për detyrimet e entitetit lidhur me përgjegjshmërinë. Këto çështje mund të përfshijnë, për shembull, problemet e rëndësishme lidhur me strukturat ose proceset e qeverisjes, vendimet dhe veprimet e rëndësishme të kryera nga drejtuesit e lartë që nuk kanë autorizimin e duhur.
- A35. Për të përcaktuar nëse çështjet shtesë duhen komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen, audituesi mund të shqyrtojë këto lloje çështjesh, për të cilat ai është vënë në dijeni, me nivelin e duhur të drejtimit, përveç nëse për rrethanat një gjë e tillë është e papërshtatshme.
- A36. Kur komunikohet një çështje shtesë, për audituesin është e rëndësishme të bëjë me dije personat e ngarkuar me qeverisjen se:
- (a) Identifikimi dhe komunikimi i këtyre çështjeve është i rastësishëm kundrejt qëllimit të auditimit, që është të japë një opinion mbi pasqyrat financiare;
 - (b) Në lidhje me këtë çështje suplementare nuk janë kryer procedura shtesë përveç atyre që kryhen për të dhënë një opinion mbi pasqyrat financiare;
 - (c) Nuk janë kryer procedura shtesë për të përcaktuar nëse ekzistojnë çështje të tjera të tilla.

Procesi i Komunikimit

Vendosja e Procesit të Komunikimit (Ref. Para.18)

- A37. Komunikimi i qartë i përgjegjësisë të audituesit, i objektit dhe afateve të planifikuara të auditimit, dhe përmbajtja e përgjithshme e pritur e komunikimeve ndihmon në vendosjen e bazës për një komunikim efektiv dy palësh.
- A38. Çështjet që gjithashtu, mund të ndihmojnë në një komunikim efektiv dy palësh përfshijnë diskutimet për:

- Qëllimin e komunikimeve. Kur qëllimi është i qartë, audituesi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen kanë një arsye më shumë të kenë një mirëkuptim të përbashkët për problemet e rëndësishme dhe për veprimet e pritshme të cilat dalin nga procesi i komunikimit.
- Formën në të cilën do të bëhet komunikimi.
- Personin (at) në grupin e auditimit dhe midis personave të ngarkuar me qeverisjen, i cili do të komunikojë në lidhje me çështjet e veçanta.
- Audituesi pret që komunikimi të jetë dy palësh, dhe se personat e ngarkuar me qeverisjen do të komunikojnë me audituesin çështjet që ata i konsiderojnë të rëndësishme për auditimin, për shembull, vendimet strategjike të cilat mund të ndikojnë dukshëm natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave të auditimit, dyshimin ose zbulimin e mashtrimit, dhe shqetësimet në lidhje me integritetin dhe kompetencën e drejtuesve të lartë.
- Procesin për marrjen e vendimeve dhe raportimin mbi çështjet e komunikuar nga audituesi.
- Procesin për marrjen e vendimeve dhe raportimin mbrapsht mbi çështjet e komunikuar nga personat e ngarkuar me qeverisjen.

A39. Procesi i komunikimit do të ndryshojë sipas rrethanave, duke përfshirë madhësinë dhe strukturën qeverisëse të entitetit, mënyrën se si veprojnë personat e ngarkuar me qeverisjen, dhe pikëpamjen e audituesit për rëndësinë e çështjeve që do të komunikohen. Vështirësia në vendosjen e një komunikimi efektiv dy palësh mund të tregojë se komunikimi midis audituesit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen nuk është i mjaftueshëm për qëllimet e auditimit (shiko paragrafin. A52)

Konsiderata të Veçanta për Entitetet Shumë të Vogla

A40. Në rastet e auditimit të entiteteve shumë të vogla, audituesi mund të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen në një mënyrë më pak të strukturuar se sa në rastet e entiteteve të listuara ose më të mëdha.

Komunikimi me Drejtimin

A41. Në rrjedhën e zakonshme të një auditimi me drejtimin mund të diskutohen shumë çështje, duke përfshirë edhe çështjet që ky SNA kërkon që t'u komunikohen personave të ngarkuar me qeverisjen. Nëpërmjet këtyre diskutimeve pranohet përgjegjësia e drejtimit ekzekutiv në drejtimin e veprimtarive të entitetit, dhe në veçanti, përgjegjësia e drejtimit për përgatitjen e pasqyrave financiare.

A42. Përpara se çështjet të komunikohen me personat e ngarkuar me qeverisjen, audituesi mund t'i diskutojë ato me drejtimin, përveçse kur kjo nuk është e nevojshme. Për shembull, mund të mos jetë e nevojshme të diskutohen me drejtimin çështje të cilat lidhen me kompetencën ose integritetin e drejtimit. Përveç pranimin të përgjegjësisë së drejtimit ekzekutiv, bërja e këtyre diskutimeve që në fillim mund të shërbejë për të sqaruar faktet dhe çështjet, dhe i jep drejtimit një mundësi për të dhënë informacione dhe shpjegime të mëtejshme. Në mënyrë të ngjashme, kur entiteti ka një funksion të auditimit të brendshëm, audituesi mund të diskutojë këto çështje me audituesin e brendshëm, përpara se t'i komunikojë ato me personat e ngarkuar me qeverisjen.

Komunikimi me Palët e Treta

A43. Personat e ngarkuar me qeverisjen mund të kërkojnë nga ligji ose rregullat, ose mund të dëshirojnë t'u japin palëve të treta, për shembull, bankierëve ose disa autoriteteve rregullatore, kopje të një komunikimi me shkrim nga audituesi. Në disa raste, deklarimi i këtij komunikimi palëve të treta mund të jetë i paligjshëm ose i papërshtatshëm. Kur një komunikim me shkrim, i përgatitur për personat e ngarkuar me qeverisjen, ju jepet palëve të treta, është e rëndësishme që për rrethanat, palët e treta të jenë të informuara për faktin se komunikimi nuk është përgatitur duke pasur ata parasysh, për shembull, duke shënuar në komunikimet me shkrim me personat e ngarkuar me qeverisjen:

- (a) Se komunikimi ka qenë i përgatitur vetëm për përdorim të personave të ngarkuar me qeverisjen dhe, kur është e zbatueshme, për drejtimin e grupit dhe audituesin e grupit dhe palët e treta nuk duhet të mbështeten mbi të.
- (b) Se audituesi nuk merr përsipër asnjë përgjegjësi në lidhje me palët e treta.
- (c) Çdo kufizim në dhënien e apo shpërndarjen e informacioneve për palët e treta.

A44. Në disa juridiksione audituesit mund t'i kërkojnë me ligj ose me rregullore, për shembull që:

- Të njoftojë organizmin rregullator ose zbatues, për disa çështje që ju janë komunikuar personave të ngarkuar me qeverisjen. Për shembull, në disa vende audituesi e ka për detyrë të raportojë anomalitë tek autoritetet kur drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen nuk kryejnë veprime korrigjuese;
- Dërgojë kopje të disa raporteve të përgatitura për personat e ngarkuar me qeverisjen tek organizmat përkatëse rregullatore ose financuese, ose organizma të tjera të tilla si autoritetet qendrore, në rastin e entiteteve të sektorit publik; ose
- Të vërë në dispozicion të publikut raportet e përgatitura për personat e ngarkuar me qeverisjen.

A45. Përveç rasteve kur me ligj ose me rregullore kërkohet që një pale të tretë t'i jepet një kopje e komunikimeve me shkrim midis audituesit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen, audituesi përpara se të veprojë në këtë mënyrë, mund të ketë nevojë të marrë një pëlqim paraprak nga personat e ngarkuar me qeverisjen.

Format e Komunikimit (Ref. Para.19)

A46. Një komunikim efektiv mund të përfshijë paraqitje të strukturuar dhe raporte të shkruara si edhe komunikime më pak të strukturuar, përfshirë diskutimet. Audituesi mund të komunikojë me gojë ose me shkrim çështje të tjera përveç atyre që tregohen në paragrafin 19 - 20. Komunikimi me shkrim mund të përfshijë një letër angazhimi që ju është dhënë personave të ngarkuar me qeverisjen.

A47. Përveç rëndësisë së një çështje të veçantë, format e komunikimit (për shembull nëse do të komunikohet me gojë ose me shkrim, shkalla e detajimit ose përmbledhja në komunikim, dhe fakti nëse do të komunikohet në mënyrë të strukturuar apo të pastrukturuar) mund të ndikohen nga faktorë të tillë si:

- Nëse diskutimi i një çështjeje do të përfshihet në raportin e audituesit. Për shembull, kur çështjet kryesore të auditimit janë komunikuar në raportin e audituesit, audituesi mund ta shikojë të nevojshme të komunikojë me shkrim për çështjet e përcaktuara si çështje kryesore të auditimit.
- Fakti nëse çështja është zgjidhur në mënyrë të kënaqshme.
- Fakti nëse drejtimi e ka komunikuar më parë këtë çështje.
- Madhësia, struktura operative, mjedisi i kontrollit dhe struktura ligjore e entitetit.
- Në rastin e një auditimi të pasqyrave financiare për qëllime të veçanta, fakti nëse audituesi njëkohësisht auditon edhe pasqyrat financiare të entitetit për qëllime të përgjithshme.
- Kërkesat ligjore. Në disa juridiksione, komunikimi me shkrim me personat e ngarkuar me qeverisjen është i nevojshëm sipas një forme të përshkruar nga ligji lokal.
- Pritshmëritë e personave të ngarkuar me qeverisjen, duke përfshirë marrëveshjet e bëra për takimet periodike ose komunikimet me audituesin.
- Shpeshtësia e kontakteve dhe dialogut që audituesi ka me personat e ngarkuar me qeverisjen.
- Fakti nëse ka patur ndryshime të rëndësishme në anëtarësimin e një organizmi qeverisës.

A48. Kur një çështje e rëndësishme është diskutuar me një nga anëtarët e personave të ngarkuar me qeverisjen, për shembull, me kryetarin e komitetit të auditimit, për audituesin mund të jetë më e përshtatshme që të bëjë një përmbledhje të çështjes për komunikimet e mëvonshme, në mënyrë që të gjithë personat e ngarkuar me qeverisjen të kenë një informacion të plotë dhe të balancuar.

Afatet e Komunikimeve (Ref. Para. 21)

A49. Komunikimi në kohë gjatë gjithë auditimit kontribuon në arritjen e një dialogu të fortë me dy kahje midis personave të ngarkuar me qeverisjen dhe audituesit. Megjithatë, afatet e përshtatshme për të komunikuar do të ndryshojnë në varësi të rrethanave të angazhimit. Rrethanat e përshtatshme përfshijnë rëndësinë dhe natyrën e çështjes, dhe veprimet që pritet të merren nga personat e ngarkuar me qeverisjen. Për shembull:

- Komunikimet në lidhje me çështjet e planifikimit mund të bëhen shpesh në fazën e hershme të angazhimit të auditimit, ndërsa për një angazhim fillestar mund të jenë pjesë e kushteve të angazhimit me të cilat është rënë dakord.
- Mund të jetë e përshtatshme, që një vështirësi e konsiderueshme e cila haset gjatë auditimit, të komunikohet sa më shpejt të jetë e mundur po që se personat e ngarkuar me qeverisjen janë në gjendje të ndihmojnë audituesin për të kapërcyer këtë vështirësi, ose nëse ajo ka mundësi të çojë në një opinion të modifikuar. Në mënyrë të ngjashme, audituesi mund të komunikojë me gojë me personat e ngarkuar me qeverisjen sa më shpejt të jetë e mundur, për mangësitë e rëndësishme në kontrollin e brendshëm që audituesi ka identifikuar, përpara se ai t'i komunikojë këto me shkrim siç kërkohet nga SNA 265²⁶.
- Kur zbatohet SNA 701, audituesi mund të komunikojë pikëpamjet e tij paraprake rreth çështjeve kryesore të auditimit, kur ai diskuton objektin dhe afatet e planifikuara të auditimit (shiko paragrafin A13), dhe audituesi, gjithashtu mund të ketë komunikime më të shpeshta për të diskutuar më tej këto çështje kur ai komunikon për gjetjet më të rëndësishme të auditimit.
- Komunikimet në lidhje me pavarësinë mund të jenë të përshtatshme sa herë që bëhen gjykime të rëndësishme rreth kërcënimeve ndaj pavarësisë dhe në lidhje me masat mbrojtëse, për shembull, kur pranohet një angazhim për të dhënë shërbime të jo auditimit, dhe në një diskutimin përfundimtar.
- Komunikimet në lidhje me gjetjet nga auditimi, përfshirë pikëpamjet e audituesit rreth aspekteve cilësore të praktikave kontabël të entitetit, gjithashtu mund të jenë pjesë e diskutimit përfundimtar.

²⁶ SNA 265, paragrafët 9 dhe A14.

- Kur auditohen njëkohësisht si pasqyrat financiare për qëllime të përgjithshme, ashtu edhe pasqyrat financiare për qëllime të veçanta, do të ishte e përshtatshme të koordinohen afatet e komunikimeve.

A50. Faktorë të tjerë që mund të jenë të përshtatshëm për afatet e komunikimeve përfshijnë:

- Madhësinë, strukturën operacionale, mjedisin e kontrollit, dhe strukturën ligjore të entitetit që auditohet.
- Çdo detyrim ligjor për të komunikuar çështje të caktuara brenda një kohe të caktuar.
- Pritshmëritë e personave të ngarkuar me qeverisjen, duke përfshirë marrëveshjet e bëra për takimet ose komunikimet periodike me audituesin.
- Kohën, në të cilën audituesi identifikon disa çështje, për shembull, audituesi mund të mos identifikojë një çështje të veçantë në kohë (për shembull, mos pajtueshmërinë me një ligj) për veprimet parandaluese që duhet të ndërmerren, por komunikimi i çështjes mund të ndihmojë të ndërmerren veprimet korrigjuese.

Mjaftueshmëria e Procesit të Komunikimit (ref. Para.22)

A51. Audituesi nuk duhet të hartojë procedura të veçanta për të mbështetur vlerësimin e komunikimit dy palësh midis audituesit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen; për më tepër, ky vlerësim mund të bazohet në rezultatet e vëzhgimit nga procedurat e auditimit të kryera për qëllime të tjera. Këto vëzhgime mund të përfshijnë:

- Përshtatshmërinë dhe afatet kohore për veprimet e ndërmarra nga personat e ngarkuar me qeverisjen në përgjigje ndaj çështjeve të ngritura nga audituesi. Kur çështjet e rëndësishme të ngritura në komunikimet e mëparshme nuk janë trajtuar me efektivitet, për audituesin mund të jetë e përshtatshme të kërkojë pse nuk është ndërmarrë një veprim i duhur, dhe të marrë në konsideratë ngritjen e kësaj pike përsëri. Kjo shmang rrezikun e dhënies së përshtypjes se audituesi është i bindur që kjo çështje është adresuar në mënyrën e përshtatshme ose ajo nuk është më e rëndësishme.
- Transparencën e dukshme të personave të ngarkuar me qeverisjen në komunikimet e tyre me audituesin.
- Gatishmërinë dhe kapacitetin e personave të ngarkuar me qeverisjen për t'u takuar me audituesin pa prezencën e drejtimit.
- Aftësinë e dukshme të personave të ngarkuar me qeverisjen për të kuptuar plotësisht çështjet e ngritura nga audituesi, për shembull, shkallën deri në të

cilën personat e ngarkuar me qeverisjen shqyrtojnë çështjen dhe vënë në diskutim rekomandimet e bera për ta.

- Vështirësinë për të vendosur me personat e ngarkuar me qeverisjen një mirëkuptim të përbashkët për formën, afatet dhe përmbajtjen e përgjithshme të pritshme të komunikimeve.
- Kur të gjithë ose disa nga personat e ngarkuar me qeverisjen janë të përfshirë në drejtimin e entitetit, ndërgjegjësimin e tyre të dukshëm për faktin se si çështjet e diskutuara me audituesin mund të ndikojnë në përgjegjësitë e tyre të gjera të qeverisjes, si edhe përgjegjësitë e tyre të drejtimin.
- Faktin nëse komunikimi dy palësh midis audituesit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen plotëson kërkesat e zbatueshme ligjore dhe rregullatore.

A52. Siç thuhet edhe në paragrafin 4, komunikimi dy palësh ndihmon si audituesin ashtu edhe personat e ngarkuar me qeverisjen. Më tej, SNA 315 identifikon pjesëmarrjen e personave të ngarkuar me qeverisjen, duke përfshirë bashkëveprimin me audituesin e brendshëm, nëse ka, dhe me audituesit e jashtëm, si një element i mjedisit të kontrollit të entitetit²⁷. Një komunikim dy palësh i papërshtatshëm mund të tregojë për një mjedis kontrolli të pakënaqshëm dhe influencon në vlerësimin e audituesit për rrezikun e anomalisë materiale. Gjithashtu, ekziston një rrezik që audituesi të mos ketë marrë evidencën e nevojshme të auditimit për të formuar një opinion për pasqyrat financiare.

A53. Nëse komunikimi dy palësh midis audituesit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen, nuk është ai i duhuri dhe situata nuk mund të zgjidhet, audituesi duhet të marrë masat si më poshtë:

- Të modifikojë opinionin e audituesit bazuar në kufizimin e objektit.
- Të marrë këshillim ligjor për pasojat që shkakton ndërmarja e veprimeve të ndryshme.
- Të komunikojë me palë të treta (për shembull me një rregullator), ose një autoritet më të lartë në strukturën qeverisëse që është jashtë entitetit, siç është pronari i një biznesi (për shembull aksionerët në një mbledhje të përgjithshme), ose ministrin apo parlamentin përgjegjës për qeverisjen në sektorin publik.
- Të tërhiqet nga angazhimi, kur tërheqja është e mundur sipas ligjit ose rregullit të zbatueshëm.

Dokumentimi (Ref: Para. 23)

A54. Dokumentimi i komunikimit verbal mund të përfshijë një kopje të procesverbaleve të përgatitura nga entiteti, të mbajtura si pjesë e dokumenteve të auditimit kur këto procesverbale janë një regjistrim i përshtatshëm i komunikimit.

²⁷ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi A78.

Shtojcë 1

(Ref: Para. 3)

Kërkesa Specifike të SNKC 1 dhe SNA-ve të tjera që Lidhen me Komunikimet me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen:

Kjo shtojcë identifikon paragrafët e SNKC 1²⁸ dhe të SNA-ve të tjera që kërkojnë komunikimin e çështjeve specifike me personat e ngarkuar me qeverisjen. Lista nuk është zëvendësuese e kërkesave dhe materialit përkatës të zbatimit dhe të shpjegimeve të dhëna në SNA-të.

- SNKC 1, *Kontrolli i Cilësisë për Firmat që Kryejnë Auditime dhe Rishikime të Pasqyrave Financiare dhe Angazhime të tjera të Sigurisë dhe të Shërbimeve të Lidhura*- paragrafi 30(a)
- SNA 240, *Përgjegjësitë e Audituesit në Lidhje me Mashtrimin në një Auditim të Pasqyrave Financiare*- paragrafët 22, 39 (c)(i) dhe 41-43
- SNA 250 (i rishikuar), *Mbajtja Parasyshe e Ligjeve dhe Rregullave në një Auditim të Pasqyrave Financiare*- paragrafi 15, 20 dhe 23-25
- SNA 265, *Komunikimi i Mangësive në Kontrollin e Brendshëm me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen dhe Drejtimin*- paragrafi 9
- SNA 450, *Vlerësimi i Anomalive të Identifikuara gjatë Auditimit*- paragrafët 12-13
- SNA 505, *Konfirmimet me të Tretët*- paragrafi 9
- SNA 510, *Angazhimet Fillestare të Auditimit – Tepërcat e Çeljes*- paragrafi 7
- SNA 550, *Palët e Lidhura*- paragrafi 27
- SNA 560, *Ngjarjet e Mëvonëshme*- paragrafi 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) dhe 17
- SNA 570, *Vijimësia* – paragrafi 25
- SNA 600, *Konsiderata të Veçanta – Auditimet e Pasqyrave Financiare të Grupit (përfshirë edhe Punën e Audituesve të Komponentit)* - paragrafi 49
- SNA 610 (Rishikuar 2013), *Përdorimi i punës së audituesve të brendshëm*- paragrafet 20 dhe 31

²⁸ SNKC 1 “Kontrolli i Cilësisë për Firmat që Kryejnë Auditime dhe Rishikime të Pasqyrave Financiare dhe Angazhime të Sigurive të Tjera e Shërbimeve të Lidhura.”

- SNA 700 (Rishikuar 2013), *Formimi i një opinionit dhe raportimi mbi pasqyrat financiare*-paragrafi 46
- SNA 701, *Komunikimi i çështjeve kryesore të auditimit në Raportin e audituesit të pavarur*- paragrafi 17
- SNA 705, (i rishikuar) , *Modifikimet e Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*, - paragrafet 12, 14, 23 dhe 30
- SNA 706 (i rishikuar), *Paragrafët që Theksojnë Çështje dhe Paragrafet për Çështje të Tjera në Raportin e Audituesit të Pavarur* – paragrafi 12
- SNA 710, *Informacioni krahasues – Shifrat Korresponduese dhe Pasqyrat Financiare Krahasuese*- paragrafi 18
- SNA 720 (i rishikuar), *Përgjegjësitë e Audituesit në Lidhje me Informacione të Tjera në Dokumentet që Përmbajnë Pasqyrat Financiare të Audituar* – paragrafët 17-19

Aspektet Cilësore të Praktikave Kontabël

Komunikimi i kërkuar në paragrafin 16(a), dhe i trajtuar në paragrafët A19-A20, mund të përfshijë çështje të tilla si:

Politikat Kontabël

- Përshtatshmëria e politikave kontabël në rrethana të veçanta të entitetit, duke patur parasysh nevojën për të balancuar koston e dhënies së informacionit me përfitimet e përdorimit të tij nga përdoruesit e pasqyrave financiare të entitetit. Kur ekzistojnë politika kontabël të pranueshme alternative, komunikimi mund të përfshijë identifikimin e elementeve të pasqyrave financiare që preken nga zgjedhja e politikave kontabël të rëndësishme si dhe informacione për politikat kontabël të përdorura nga entitete të ngjashme.
- Zgjedhja fillestare dhe ndryshimet në politikat kontabël të rëndësishme, përfshirë zbatimin e deklaratave të reja kontabël. Komunikimet mund të përfshijnë: efektin e kohës dhe metodën e adoptimit të një ndryshimi në politikën kontabël në fitimet aktuale dhe të ardhme të entitetit; dhe kohën e një ndryshimi në politikat kontabël në lidhje me deklaratat të reja të pritshme kontabël.
- Efektin e politikave kontabël të rëndësishme në zonat e diskutueshme ose në zhvillim (ose në ato sektorë të veçantë, sidomos kur ka një mungesë të udhëzimeve autoritative ose mungesë konsensusi)
- Efektin e kohës së transaksioneve në lidhje me periudhën në të cilën ato janë regjistruar.

Çmuarjet Kontabël

- Për elementët për të cilat çmuarjet janë të rëndësishme, çështjet e diskutuara në SNA 540,²⁹ përfshijnë, për shembull:
 - o Mënyrën se si drejtimi i identifikon këto transaksione, ngjarje dhe kushte të cilat mund të cojnë në nevojën për të njohur çmuarje kontabël ose për ti shpjeguar ato në pasqyrat financiare.
 - o Ndryshime në rrethanat që mund të çojnë në çmuarje kontabël të reja ose në nevojën për të rishikuar çmuarjet kontabël ekzistuese.

²⁹ SNA 540, *Auditimi i Çmuarjeve Kontabël, përfshirë Çmuarjet Kontabël me Vlerën e Drejtë, dhe Informacionet Shpjeguese të Dhëna*.

- o Faktin nëse vendimi i drejtimit për të njohur se jo çmuarjet kontabël në pasqyrat financiare është në pajtim me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.
- o Faktin nëse ka patur ose do të ketë një ndryshim krahasuar me periudhën e mëparshme në metodat për bërjen e çmuarjeve kontabël, dhe nëse është kështu, pse, si edhe rezultatin e çmuarjeve kontabël në periudhat e mëparshme.
- o Procesin që përdor drejtimi për bërjen e çmuarjeve kontabël (kur drejtimi e ka përdorur këtë model), përfshirë faktin nëse baza e matjes e zgjedhur për çmuarjen kontabël është në pajtim me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.
- o Nëse janë të arsyeshme supozimet e rëndësishme të përdorura nga drejtimi në zhvillimin e çmuarjeve kontabël.
- o Kur përkatësia dhe arsyeshmëria e supozimeve të rëndësishme të përdorura nga drejtimi ose zbatimi i duhur i kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, synimet e drejtimit për të kryer disa veprime të caktuara dhe aftësitë e tij për të vepruar në këtë mënyrë.
- o Rreziqet e anomali të materiale.
- o Treguesit e paragjykimëve të mundshme të drejtimit.
- o Mënyrën se si drejtimi ka vlerësuar supozimet apo rezultatet alternative dhe pse i ka përjashtuar ato, ose mënyrën se si drejtimi ka adresuar pasigurinë e çmuarjes kur ka bërë çmuarjen kontabël.
- o Mjaftueshmërinë në dhënien e informacioneve për pasigurinë e çmuarjeve në pasqyrat financiare.

Shënimet Shpjeguese të Pasqyrave Financiare

- Çështjet e përfshira, dhe gjykimet e bëra në lidhje me to, veçanërisht në shënimet shpjeguese sensitive të pasqyrave financiare (për shembull, shënimet shpjeguese në lidhje me njohjen e të ardhurave, shpërblimet, vijimësinë, ngjarjet e mëvonshme, çështjet e paparashikuara).
- Neutraliteti, koherenca dhe qartësia e përgjithshme e shënimeve shpjeguese në pasqyrat financiare.

Çështjet e Lidhura

- Efekti i mundshëm në pasqyrat financiare i rreziqeve të mëdha, ekspozimet dhe pasiguritë, të tilla si çështjet gjyqësore, që janë shpjeguar në pasqyrat financiare.
- Shkallën në të cilën pasqyrat financiare janë prekur nga transaksione të rëndësishme që janë jashtë kursit normal të biznesit, ose që përndryshe duken të pazakonta. Ky komunikim mund ta vendos theksin në:
 - shumat që nuk përsëriten, të njohura gjatë periudhës,
 - shkallën në të cilën këto transaksione janë shpjeguar veças në pasqyrat financiare.
 - Faktin nëse këto transaksione duket se janë kryer për të arritur një trajtim tatimor apo një trajtim kontabël të veçantë, ose për të përmbushur një objektiv të veçantë ligjor apo rregullator.
 - Faktin nëse forma e këtyre transaksioneve duket se është tejet komplekse ose kur është marrë këshillë e tepërt në lidhje me strukturimin e transaksionit.
 - Kur drejtimi e vendos më shumë theksin në nevojën për një trajtim kontabël të veçantë dhe jo në bazën ekonomike të transaksionit.
- Faktorët që ndikojnë në vlerat e mbetura të aktivitetit dhe detyrimit, duke përfshirë bazën që përdor entiteti për të përcaktuar jetën e dobishme të aktiveve materiale dhe jo-materiale. Komunikimi mund të shpjegojë se si faktorët ndikojnë në zgjedhjen e vlerave kontabël dhe se si zgjedhjet e alternativave do të ndikonin në pasqyrat financiare.
- Korrigjimi selektiv i anomalive, për shembull, korrigjimi i anomalive që kanë efekt në rritjen e të ardhurave të raportuara, por jo të atyre që kanë efekt në zvogëlimin e të ardhurave të raportuara.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 265

KOMUNIKIMI I MANGËSIVE NË KONTROLLIN E BRENDSHËM PERSONAVE TË NGARKUAR ME QEVERISJEN DHE DREJTIMIN

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1-3
Hyrja në Fuqi	4
Objektivi	5
Përkufizimet	6
Kërkesat	7-11
Zbatimi dhe Materiale të tjera Shpjeguese	
Përcaktimi Nëse janë Identifikuar Mangësitë në Kontrollin e Brendshëm	A1-A4
Mangësitë e Konsiderueshme në Kontrollin e Brendshëm	A5-A11
Komunikimi i Mangësive në Kontrollin e Brendshëm	A12-A30

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 265, “Komunikimi i Mangësive në Kontrollin e Brendshëm Personave që Janë të Ngarkuar me Qeverisjen dhe Drejtimin” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësinë e audituesit për të komunikuar në mënyrën e duhur me personat e ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin lidhur me mangësitë në kontrollin e brendshëm¹ që audituesi ka identifikuar gjatë një auditimi të pasqyrave financiare. Ky SNA nuk vendos përgjegjësi të reja mbi audituesin për të kuptuar kontrollin e brendshëm dhe për të ndërtuar e kryer teste të kontrolleve shumë më tepër nga ç'kërkohej nga SNA 315 (i rishikuar) dhe SNA 330.² SNA 260 (i rishikuar)³ përcakton kërkesa të mëtejshme dhe jep udhëzime lidhur me përgjegjësinë e audituesit për të komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen në lidhje me auditimin.
2. Audituesi duhet të ketë një njohje të kontrollit të brendshëm të përshtatshme për auditimin kur identifikon dhe vlerëson rreziqet e anomalisë materiale.⁴ Për kryerjen e vlerësimeve të rrezikut, audituesi merr parasysh kontrollin e brendshëm në mënyrë që të ndërtojë procedura auditimi të cilat janë të përshtatshme për rrethanat, por jo me qëllimin për të shprehur një opinion lidhur me efektivitetin e kontrollit të brendshëm. Audituesi mund të identifikojë mangësi në kontrollin e brendshëm jo vetëm gjatë procesit të vlerësimit të rrezikut, por edhe në çdo stad tjetër të auditimit. Ky SNA përcakton se cilat mangësi të identifikuara audituesit i kërkohej që t'i komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin.
3. Ky SNA nuk e ndalon audituesin që t'i komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin çështje të tjera të kontrollit të brendshëm që audituesi ka identifikuar gjatë auditimit.

Hyrja në Fuqi

4. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivi

5. Objektivi i audituesit është që t'i komunikojë në mënyrën e duhur personave të ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin mangësitë në kontrollin e brendshëm që audituesi ka identifikuar gjatë auditimit dhe që, sipas gjykimit profesional të audituesit, janë mjaftueshmërisht të rëndësishme për të marrë vëmendjen e tyre.

¹ SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të Tij*, paragrafët 4 dhe 12.

² SNA 330, *Përgjigjet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuar*.

³ SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*.

⁴ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 12. Paragrafët A68-A73 japin udhëzime lidhur me kontrollet e përshtatshme në lidhje me auditimin.

Përkufizimet

6. Për qëllime të SNA-ve, termat e mëposhtëm kanë kuptimet që ju janë dhënë në vijim:

- (a) Mangësi në kontrollin e brendshëm – Mangësia ekziston kur:
 - (i) Një kontroll është ndërtuar, zbatuar ose realizuar në një mënyrë të tillë që nuk është në gjendje të parandalojë, zbulojë dhe korrigjojë në kohë anomalitë në pasqyrat financiare; ose
 - (ii) Mungon një kontroll i nevojshëm për të parandaluar, zbuluar dhe korrigjuar në kohë anomalitë në pasqyrat financiare.
- (b) Mangësi e konsiderueshme në kontrollin e brendshëm – Një mangësi ose kombinim mangësish në kontrollin e brendshëm, e cila sipas gjykimit profesional të audituesit, është mjaftueshmërisht e rëndësishme për të marrë vëmendjen e personave të ngarkuar me qeverisjen. (Ref: Para. A5)

Kërkesat

- 7. Audituesi duhet të përcaktojë nëse, bazuar në punën e auditimit të kryer, ai ka identifikuar një ose më shumë mangësi në kontrollin e brendshëm. (Ref: Para. A1-A4)
- 8. Nëse audituesi ka identifikuar një ose më shumë mangësi në kontrollin e brendshëm, ai duhet të vendosë bazuar në punën e auditimit të kryer, nëse më vete ose së bashku, ato përbëjnë mangësi të konsiderueshme. (Ref: Para. A5-A11)
- 9. Audituesi duhet t'i komunikojë në kohë dhe me shkrim mangësitë e konsiderueshme në kontrollin e brendshëm, të cilat janë identifikuar gjatë auditimit, personave të ngarkuar me qeverisjen. (Ref: Para. A12-A18, A27)
- 10. Audituesi duhet t'i komunikojë në kohë gjithashtu, drejtimit të një niveli të përshtatshëm përgjegjësie: (Ref: Para. A19, A27)
 - (a) Me shkrim, mangësitë e konsiderueshme në kontrollin e brendshëm që audituesi i ka komunikuar ose synon t'ia komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen, vetëm në qoftë se nuk ka qenë e përshtatshme për t'ia komunikuar direkt drejtimit në rrethanat e dhëna; dhe (Ref: Para. A14, A20-A21)
 - (b) Mangësitë e tjera në kontrollin e brendshëm të gjetura gjatë auditimit që nuk i janë komunikuar drejtimit nga palë të tjera dhe që, sipas gjykimit profesional të audituesit janë mjaftueshmërisht të rëndësishme për të marrë vëmendjen e drejtimit. (Ref: Para. A22-A26)

11. Audituesi duhet të përfshijë në komunikimin me shkrim të mangësive të konsiderueshme në kontrollin e brendshëm:

- (a) Një përshkrim të mangësive dhe një shpjegim të efekteve të tyre të mundshme; dhe (Ref: Para. A28)
- (b) Informacion të mjaftueshëm për të bërë të mundur që personat e ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin të kuptojnë kontekstin e komunikimit. Në veçanti, audituesi duhet të shpjegojë që: (Ref: Para. A29–A30)
 - (i) Qëllimi i auditimit është që audituesi të japë një opinion mbi pasqyrat financiare;
 - (ii) Audituesi ka marrë parasysh kontrollin e brendshëm që ka të bëjë me përgatitjen e pasqyrave financiare me synimin për të ndërtuar procedura auditimi që janë të përshtatshme për rrethanat, por jo me synimin për të dhënë një opinion për efektivitetin e kontrollit të brendshëm; dhe
 - (iii) Çështjet e raportuara janë kufizuar në ato mangësi që audituesi ka identifikuar gjatë auditimit dhe që audituesi ka arritur në konkluzionin që janë mjaftueshëm të rëndësishme për të marrë vëmendjen e personave të ngarkuar me qeverisjen.

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Përcaktimi Nëse Janë Identifikuar Mangësitë në Kontrollin e Brendshëm (Ref: Para. 7)

- A1. Për të përcaktuar nëse audituesi ka identifikuar një ose më shumë mangësi në kontrollin e brendshëm, audituesi mund të diskutojë faktet dhe rrethanat përkatëse të gjetjeve me nivelin e përshtatshëm të drejtimit. Ky diskutim i krijon audituesit një mundësi që të paralajmërojë në kohë drejtimin lidhur me ekzistencën e mangësive për të cilat drejtimi mund të mos ketë qenë në dijeni më parë. Niveli i drejtimit me të cilin është e përshtatshme që të diskutohen gjetjet është ai nivel i cili është familjar me fushën e kontrollit të brendshëm që ka të bëjë me gjetjet dhe që ka autoritetin që të ndërmarrë veprime korrigjuese për mangësitë e identifikuar në kontrollin e brendshëm. Në disa rrethana, për audituesin mund të mos jetë e përshtatshme që të diskutojë gjetjet direkt me drejtimin, për shembull, nëse gjetjet ka mundësi të vënë në dyshim ndershmërinë dhe aftësitë e drejtimit (shiko paragrafin A20).

A2. Gjatë diskutimit me drejtimin për faktet dhe rrethanat e gjetjeve të audituesit, ky i fundit mund të sigurojë informacion tjetër të përshtatshëm për tu konsideruar më tej, si për shembull për:

- Njohjen prej drejtimit të shkaqeve të tanishme dhe të atyre të dyshuara të mangësive.
- Përjashtimet që rrjedhin nga mangësitë që drejtimi mund të ketë vënë re, për shembull, anomali që nuk ishin parashikuar nga kontrollet ekzistuese të teknologjisë dhe informacionit (TI).
- Një të dhënë paraprake nga drejtimi lidhur me përgjigjen e tij ndaj gjetjeve.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet Shumë të Vogla

A3. Ndërsa konceptet mbi të cilat mbështeten aktivitetet e kontrollit në entitetet shumë të vogla ka mundësi të jenë të ngjashme me ato në entitetet e mëdha, mënyra në të cilën ato veprojnë është e ndryshme. Për më tepër, entiteteve shumë të vogla mund t'ju duken të panevojshme disa lloje të caktuara të aktiviteteve të kontrollit për shkak të kontrollove të kryera nga drejtimi. Për shembull, e drejta vetëm e drejtimit për t'i dhënë kredi klientëve dhe për të miratuar blerje të konsiderueshme mund të përbëjë kontroll efektiv mbi gjendjet e llogarive dhe transkacionet e rëndësishme, duke pakësuar ose hequr nevojën për aktivitete kontrolli më të detajuara.

A4. Gjithashtu, entitetet shumë të vogla kanë më pak punonjës, fakt i cili mund të kufizojë nivelin në të cilin delegimi i detyrave është i zbatueshëm. Megjithatë, në një entitet të vogël të drejtuar nga pronari, pronari-drejtor mund të jetë në gjendje që të ushtrojë një mbikqyrje më efektive se sa në një entitet të madh. Ky nivel i lartë i mbikqyrjes së drejtimit është i nevojshëm që të balancohet përkundrejt mundësisë së madhe që drejtimi ka për të anashkaluar kontrollet.

Mangësitë e Konsiderueshme në Kontrollin e Brendshëm (Ref: Para. 6(b), 8)

A5. Rëndësia e një mangësie ose një kombinimi mangësish në kontrollin e brendshëm varet jo vetëm nga fakti nëse një anomali ka ndodhur tashmë, por edhe nga fakti se sa gjasa ka që kjo anomali të ndodhë, dhe nga madhësia e mundshme e anomalisë. Mangësitë e konsiderueshme si pasojë mund të ekzistojnë edhe pse audituesi nuk ka identifikuar mangësi gjatë auditimit.

A6. Shembuj të çështjeve që audituesi mund të konsiderojë në përcaktimin nëse një mangësi ose kombinim mangësish në kontrollin e brendshëm përbën një mangësi të konsiderueshme përfshijnë:

- Mundësitë e ekzistencës së mangësive që çojnë në anomali materiale në pasqyrat financiare në të ardhmen.
- Ndjeshmëria e aktivitetit ose detyrimit përkatës ndaj humbjes ose mashtrimit.
- Subjektiviteti dhe kompleksiteti në përcaktimin e shumave të çmuara, si për shembull çmuarjet kontabël me vlerën e drejtë.
- Shumat në pasqyrat financiare të ekspozuara ndaj mangësive.
- Volumi i aktivitetit që ka ndodhur ose që mund të ndodhë në gjendjen e llogarisë ose klasën e transaksioneve të ekspozuar ndaj mangësisë ose ndaj mangësive.
- Rëndësia e kontrolleve të procesit të raportimit financiar, për shembull:
 - Kontrollet e monitorimit të përgjithshëm (si për shembull mbikqyrja e drejtimit).
 - Kontrollet për parandalimin dhe gjetjen e mashtrimit.
 - Kontrollet për përzgjedhjen dhe zbatimin e politikave kontabël të rëndësishme.
 - Kontrollet mbi transaksionet e konsiderueshme me palët e lidhura.
 - Kontrollet mbi transaksionet e konsiderueshme jashtë rrjedhës normale të biznesit të entitetit.
 - Kontrollet mbi procesin e raportimit financiar të fundit të periudhës (si për shembull kontrollet mbi rregjistrimet kontabël jo-periodike).
- Shkaku dhe frekuenca e përjashtimeve të gjetura si rezultat i mangësive në kontrolle.
- Ndërveprimi i mangësisë me mangësi të tjera në kontrollin e brendshëm.

A7. Tregues të mangësive të konsiderueshme në kontrollin e bendshëm përfshijnë, për shembull:

- Evidencën që flet për aspekte jo efektive të mjedisit të kontrollit, siç janë:

- Treguesit që transaksione të konsiderueshme për të cilat drejtimi është i interesuar financiarisht nuk po shqyrtohen siç duhet nga personat e ngarkuar me qeverisjen.
- Identifikimi i mashtrimit të bërë nga drejtimi, material ose jo, që nuk është parandaluar nga kontrolli i brendshëm i entitetit.
- Dështimi i drejtimit në zbatimin e veprimeve korrigjuese të nevojshme lidhur me mangësitë e konsiderueshme të komunikuar më parë.
- Mungesa e një procesi për vlerësimin e rrezikut brenda entitetit aty ku zakonisht pritet që të ishte vendosur.
- Evidenca për një proces vlerësimi të rrezikut të entitetit jo efektiv, si për shembull dështimi i drejtimit në identifikimin e një rreziku anomalie materiale që audituesi priste që të ishte identifikuar nga procesi i vlerësimit të rrezikut të entitetit.
- Evidenca për një përgjigje jo efektive ndaj rreziqeve të konsiderueshme të identifikuar (për shembull, mungesa e kontrolleve ndaj një rreziku të tillë).
- Anomali të identifikuar nga procedurat e audituesit që nuk ishin parandaluar, gjetur dhe korrigjuar, nga kontrolli i brendshëm i entitetit.
- Rideklarimi i pasqyrave financiare të publikuara më parë për të reflektuar korrigjimin e një anomalie materiale si pasojë e gabimit ose mashtrimit.
- Evidencë që tregon paafësinë e drejtimit për të mbikqyrur përgatitjen e pasqyrave financiare.

A8. Kontrollat mund të jenë ndërtuar për të vepruar më vete ose të kombinuara, për të parandaluar, zbuluar dhe korrigjuar anomalitë në mënyrë efektive.⁵ Për shembull, kontrollat për llogaritë e arkëtueshme (klientët) mund të konsistojnë si në kontrolle automatikë ashtu edhe në kontrolle manualë, të ndërtuar për të vepruar së bashku për të parandaluar, zbuluar dhe korrigjuar anomalitë në gjendjen e llogarisë. Një mangësi në kontrollin e brendshëm, më vete, mund të mos jetë e rëndësishme për të formuar një mangësi të konsiderueshme. Megjithatë, një kombinim mangësish që ndikojnë në të njëjtën gjendje llogarie ose informacion, pohim, ose përbërës të kontrollit të brendshëm, mund të rrisin rreziqet e anomalisë në një nivel të tillë që çon në krijimin e një mangësie të konsiderueshme.

⁵ SNA 315, paragrafi 74

- A9. Ligji ose rregulloret në disa juridiksione mund të vendosin një kërkesë (veçanërisht për auditimet e entiteteve të listuara) për audituesin që t'i komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen ose palëve të tjera të përshtatshme (si për shembull rregullatorëve) një ose më shumë lloje të caktuara mangësish në kontrollin e brendshëm që audituesi ka identifikuar gjatë auditimit. Në rastet kur ligji ose rregulloret kanë vendosur terma dhe përkufizime të caktuara për këto lloje mangësish dhe i kërkon audituesit që të përdorë këto terma dhe përkufizime për qëllime të komunikimit, audituesi duhet t'i përdorë këto terma dhe përkufizime gjatë komunikimit në përputhje me kërkesën ligjore ose rregullatore.
- A10. Në rastet kur juridiksioni ka vendosur terma specifike për llojet e mangësive në kontrollin e brendshëm për t'u komunikuar, por nuk i ka përcaktuar këto terma, për audituesin mund të jetë e nevojshme që të përdorë gjykimin për të përcaktuar çështjet përtej kërkesave ligjore ose rregullatore që duhen komunikuar. Duke vepruar kështu, audituesi mund ta konsiderojë të përshtatshme që t'i referohet kërkesave dhe udhëzimeve në këtë SNA. Për shembull, nëse qëllimi i kërkesës ligjore ose rregullatore është që të sjellë në vëmendjen e personave të ngarkuar me qeverisjen disa çështje të lidhura me kontrollin e brendshëm për të cilat ata duhet të jenë në dijeni, mund të jetë e përshtatshme që këto çështje të konsiderohen përgjithësisht ekuivalente me mangësitë e konsiderueshme të kërkuara nga ky SNA për t'ju komunikuar personave të ngarkuar me qeverisjen.
- A11. Kërkesat e këtij SNA-je mbeten të zbatueshme pavarësisht se ligji ose rregulloret mund të kërkojnë që audituesi të përdorë terma ose përkufizime të caktuara.

Komunikimi i Mangësive në Kontrollin e Brendshëm

Komunikimi i Mangësive të Konsiderueshme në Kontrollin e Brendshëm Personave të Ngarkuar me Qeverisjen (Ref: Para. 9)

- A12. Komunikimi me shkrim i mangësive të konsiderueshme personave të ngarkuar me qeverisjen reflekton rëndësinë e këtyre çështjeve dhe i ndihmon ata në përmbushjen e përgjegjësisë të tyre mbikqyrëse. SNA 260 (i rishikuar) vendos konsiderata të përshtatshme lidhur me komunikimin me personat e ngarkuar me qeverisjen kur të gjithë ata janë përfshirë në drejtimin e entitetit.⁶
- A13. Në përcaktimin se kur duhet të jepet komunikimi me shkrim, audituesi mund të konsiderojë nëse marrja e një komunikimi të tillë do të ishte një faktor i rëndësishëm në dhënien e mundësisë personave të ngarkuar me qeverisjen që të shkarkojnë përgjegjësitë e tyre lidhur me mbikqyrjen. Gjithashtu, për entitetet e listuara në disa juridiksione, personat e ngarkuar me qeverisjen mund ta kenë të nevojshme për qëllime rregullatore ose për qëllime të tjera, që të marrin komunikimin me shkrim të audituesit përpara datës së aprovimit të pasqyrave

⁶ SNA 260 (i rishikuar), paragrafi 13.

financiare në mënyrë që të shkarkojnë përgjegjësi të caktuara lidhur me kontrollin e brendshëm. Për entitetet e tjera, audituesi mund të japë komunikimin me shkrim në një datë të mëvonshme. Megjithatë, në rastin e dytë, duke qënë se komunikimi me shkrim i mangësive të konsiderueshme nga ana e audituesit është pjesë e dosjes përfundimtare të auditimit, komunikimi me shkrim është subjekt i kërkesës së detyrueshme⁷ për audituesin që të plotësojë dosjen përfundimtare të audituesit në kohë. SNA 230 citon që një periudhë kohore e përshtatshme, brenda të cilës të plotësohet dosja përfundimtare e auditimit, është zakonisht jo më shumë se 60 ditë pas datës së raportit të audituesit.⁸

A14. Pavarësisht nga koha e komunikimit me shkrim të mangësive të konsiderueshme, audituesi mund t'ia komunikojë ato verbalisht drejtimit në momentin e parë dhe, kur është e përshtatshme, personave të ngarkuar me qeverisjen, për t'i ndihmuar ata në marrjen e veprimeve korrigjuese në kohë për të minimizuar rreziqet e anomalisë materiale. Megjithatë, duke vepruar kështu, audituesi nuk çlirohet nga përgjegjësia për të komunikuar mangësitë e konsiderueshme me shkrim, siç kërkohet nga ky SNA.

A15. Niveli i detajimit në të cilin duhen komunikuar mangësitë e konsiderueshme është çështje e gjykimit profesional të audituesit sipas rrethanave. Faktorët që audituesi duhet të konsiderojë në përcaktimin e një niveli të përshtatshëm detajimi për komunikimin, përfshijnë:

- Natyrën e entitetit. Për shembull, komunikimi i nevojshëm i kërkuar për një entitet me interes publik mund të jetë i ndryshëm nga ai i një entiteti me interes jo publik.
- Madhësinë dhe kompleksitetin e aktivitetit të entitetit. Për shembull, komunikimi i nevojshëm për një entitet me aktivitet kompleks mund të jetë i ndryshëm nga ai i një entiteti që ushtron një aktivitet të thjeshtë.
- Natyra e mangësive të konsiderueshme që audituesi ka gjetur.
- Përbërja e qeverisjes të entitetit. Për shembull, më shumë detaje do të duheshin nëse personat e ngarkuar me qeverisjen përfshijnë anëtarë të cilët nuk kanë një eksperiencë të konsiderueshme në sektorin e ekonomisë ku zhvillon aktivitetin entiteti ose në fushat e ndikuara.
- Kërkesat ligjore ose rregullatore në lidhje me komunikimin e llojeve të caktuara të mangësive në kontrollin e brendshëm.

⁷ SNA 230, *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafi 14.

⁸ SNA 230, paragrafi A21.

- A16. Drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen mund të jenë në dijeni për mangësitë e konsiderueshme që audituesi ka gjetur gjatë auditimit dhe mund të kenë zgjedhur që të mos i korrigjojnë ato për arsye të kostove ose për arsye të tjera. Përgjegjësia për të vlerësuar kostot dhe përfitimet e zbatimit të veprimeve korrigjuese i mbetet drejtimin dhe personave të ngarkuar me qeverisjen. Për rrjedhojë, kërkesa në paragrafin 9 zbatohet pavarësisht kostove ose arsyeve të tjera që drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen mund t'i konsiderojnë si të arsyeshme në përcaktimin nëse duhen korrigjuar mangësi të tilla.
- A17. Fakti që audituesi i ka komunikuar një mangësi të konsiderueshme personave të ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin në një auditim të mëparshëm nuk përjashton nevojën që audituesi të përsërisë komunikimin nëse nuk janë marrë ende masa korrigjuese. Nëse një mangësi e konsiderueshme e komunikuar më parë vazhdon të ekzistojë, komunikimi i vitit aktual mund ta përsërisë përshkrimin nga komunikimi i mëparshëm ose thjesht t'i referohet atij. Audituesi mund ta pyesë drejtimin ose, kur është e përshtatshme personat e ngarkuar me qeverisjen, për arsyet pse mangësia e konsiderueshme nuk është korrigjuar ende. Një dështim për të vepruar, në mungesë të një shpjegimi racional, mundet në vetvete të përbëjë një mangësi të konsiderueshme.

Konsiderata të Veçanta për Entitete Shumë të Vogla

- A18. Në rastin e auditimit të entiteteve shumë të vogla, audituesi mund të komunikojë në një mënyrë më pak të strukturuar me personat e ngarkuar me qeverisjen sesa në rastin e entiteteve më të mëdha.

Komunikimi i Mangësive në Kontrollin e Brendshëm Personave të Ngarkuar me Drejtimin (Ref: Para. 10)

- A19. Zakonisht, niveli i përshtatshëm i drejtimin është ai që ka përgjegjësinë dhe autoritetin për të vlerësuar mangësitë në kontrollin e brendshëm dhe për të ndërmarrë veprimet korrigjuese të nevojshme. Për mangësitë e konsiderueshme, niveli i përshtatshëm ka mundësi të jetë drejtuesi më i lartë ekzekutiv ose drejtuesi më i lartë i financës (ose ekuivalenti) duke qenë se këto çështje kërkojnë gjithashtu, që t'u komunikohen personave të ngarkuar me qeverisjen. Për mangësi të tjera në kontrollin e brendshëm, niveli i përshtatshëm mund të jetë drejtimi operacional me më shumë përfshirje në fushat e kontrollit të prekura dhe me autoritetin për të ndërmarrë veprimet e përshtatshme korrigjuese.

Komunikimi i Mangësive të Konsiderueshme në Kontrollin e Brendshëm Personave të Ngarkuar me Drejtimin (Ref: Para. 10)

A20. Disa mangësi të konsiderueshme të gjetura në kontrollin e brendshëm mund të vënë në dyshim integritetin ose aftësitë e drejtimit. Për shembull, mund të ketë të dhëna për mashtrim ose mospajtueshmëri me ligjet dhe rregulloret nga ana e drejtimit ose drejtimi mund të shfaqë paaftësi për të mbikqyrur përgatitjen e pasqyrave financiare të duhura, fakt që mund të çojë në lindjen e dyshimeve për aftësitë e tij. Si pasojë, mund të mos jetë e përshtatshme që këto mangësi t'i komunikohen direkt drejtimit.

A21. SNA 250 (i rishikuar) përcakton kërkesa dhe jep udhëzime për raportimin e mospajtueshmërive me ligjet ose rregulloret të identifikuar ose të dyshuara, përfshirë edhe rastet kur personat e ngarkuar me qeverisjen janë vetë të përfshirë.⁹ SNA 240 përcakton kërkesa dhe jep udhëzime lidhur me komunikimin me personat e ngarkuar me qeverisjen në rastet kur audituesi ka identifikuar ose ka dyshime për mashtrim i cili përfshin drejtimin.¹⁰

Komunikimi i Mangësive të Tjera në Kontrollin e Brendshëm Personave të Ngarkuar me Drejtimin (Ref: Para. 10(b))

A22. Gjatë auditimit, audituesi mund të identifikojë mangësi të tjera në kontrollin e brendshëm që nuk janë mangësi të konsiderueshme por që mund të jenë mjaftueshmërisht të rëndësishme për të marrë vëmendjen e drejtimit. Përcaktimi se cilat mangësi të tjera në kontrollin e brendshëm meritojnë të kenë vëmendjen e drejtimit është çështje e gjykimit profesional sipas rrethanave, duke marrë në konsideratë gjasat për të ndodhur dhe madhësinë e anomalive që mund të lindin në pasqyrat financiare si rezultat i këtyre mangësive.

A23. Komunikimi i mangësive të tjera në kontrollin e brendshëm, që meritojnë vëmendjen e drejtimit nuk është e nevojshme të bëhet me shkrim por mund të bëhet në mënyrë verbale. Në rastet kur audituesi i ka diskutuar faktet dhe rrethanat e gjetjeve me drejtimin, ai mund të konsiderojë që t'i bëjë një komunikim verbal për mangësitë e tjera drejtimit në momentin e këtyre diskutimeve. Prandaj, nuk është e nevojshme që më pas të bëhet një komunikim formal.

A24. Nëse audituesi ka komunikuar mangësi në kontrollin e brendshëm të ndryshme nga mangësitë e konsiderueshme dhe drejtimi ka zgjedhur që të mos i korrigjojë ato për arsye të kostove ose arsye të tjera, nuk është e nevojshme që audituesi të përsërisë komunikimin në periudhën aktuale. Gjithashtu, audituesit nuk i duhet që të përsërisë informacionin për mangësi të tilla nëse ky informacion i është

⁹ SNA 250 (i rishikuar), *Marrja në Konsideratë e Ligjeve dhe e Rregullave në një Auditim të Pasqyrave Financiare*, paragrafët 23–29.

¹⁰ SNA 240, *Përgjegjësia e Audituesit për të Marrë në Konsideratë Mashtrimin në një Auditim të Pasqyrave Financiare*, paragrafi 42.

komunikuar më parë drejtimin nga palë të tjera, si për shembull, audituesit e brendshëm ose rregullatorët. Megjithatë, mund të jetë e përshtatshme për audituesin që t'i rikomunikojë këto mangësi të tjera nëse ka patur ndryshime në drejtim, ose nëse ka informacion të ri, i cili ka tërhequr vëmendjen e audituesit dhe që ndryshon të kuptuarin e mëparshëm të audituesit dhe drejtimin lidhur me mangësitë. Sidoqoftë, dështimi i drejtimin për të korrigjuar mangësitë e tjera në kontrollin e brendshëm të cilat janë komunikuar më parë, mund të shndërrohet në një mangësi të konsiderueshme e cila kërkon komunikim me personat e ngarkuar me qeverisjen. Nëse është ky rasti, apo jo, kjo varet nga gjykimi i audituesit për rrethanat.

A25. Në disa rrethana, personat e ngarkuar me qeverisjen mund të kenë dëshirën që të jenë në dijeni për detajet e mangësive të tjera të kontrollit të brendshëm që audituesi i ka komunikuar drejtimin, ose që të informohen shkurtimisht për natyrën e mangësive të tjera. Nga ana tjetër, audituesi mund ta konsiderojë të përshtatshme që të informojë personat e ngarkuar me qeverisjen për komunikimin që i ka bërë drejtimin lidhur me mangësitë e tjera. Në të dy rastet, audituesi mund t'i raportojë me shkrim ose verbalisht personave të ngarkuar me qeverisjen, në mënyrën që ai e konsideron më të përshtatshme.

A26. SNA 260 (i rishikuar) vendos konsiderata të përshtatshme lidhur me komunikimin për personat e ngarkuar me qeverisjen, kur të gjithë këta persona janë të përfshirë në drejtimin e entitetit.¹¹

Konsiderata të Veçanta për Entitetet në Sektorin Publik (Ref: Para. 9–10)

A27. Audituesit e sektorit publik mund të kenë përgjegjësi shtesë për komunikimin e mangësive në kontrollin e brendshëm që audituesi i ka identifikuar gjatë auditimit, në mënyra, me një nivel detajimi dhe për palë të cilat nuk janë parashikuar në këtë SNA. Për shembull, mangësitë e konsiderueshme mund të jetë e nevojshme që t'i komunikohen organit ligjvënës ose organit qeverisës. Ligji, rregulloret ose ndonjë autoritet tjetër mund të kërkojnë gjithashtu, që audituesit e sektorit publik të raportojnë mangësitë në kontrollin e brendshëm, pavarësisht rëndësisë së efekteve të mundshme të këtyre mangësive. Për më tepër, legjislacioni mund të kërkojë që audituesit e sektorit publik të raportojnë për çështje më të gjera lidhur me kontrollin e brendshëm sesa mangësitë në kontrollin e brendshëm të cilat duhet të komunikohen sipas këtij SNA-je, për shembull, kontrollet lidhur me pajtueshmërinë me autoritetet legjislative, rregulloret, ose provigjonet për kontratat ose marrëveshjet e granteve.

¹¹ SNA 260 (i rishikuar), paragrafi 13.

Përmbajtja e Komunikimeve me Shkrim lidhur me Mangësitë e Konsiderueshme në Kontrollin e Brendshëm (Ref: Para. 11)

- A28. Në shpjegimin e efekteve të mundshme të mangësive të konsiderueshme, nuk është e nevojshme që audituesi t'i vlerësojë nga pikëpamja sasiore këto efekte. Mangësitë e konsiderueshme mund të grupohen së bashku për qëllime të raportimit, në rastet kur një gjë të tillë është e përshtatshme. Gjithashtu, audituesi mund të përfshijë në komunikimin me shkrim, sugjerime për veprimet korrigjuese mbi mangësitë, përgjigjet aktuale ose të propozuara të drejtimit, dhe një deklaram për faktin nëse audituesi ka ndërmarrë ndonjë hap për të verifikuar nëse përgjigjet e drejtimit janë zbatuar.
- A29. Audituesi mund ta konsiderojë të përshtatshme përfshirjen e informacionit në vijim si një tekst shtesë për komunikimin:
- Një tregues që nëse audituesi ka kryer procedura më të zgjeruara mbi kontrollin e brendshëm, ky i fundit mund të ketë identifikuar më shumë mangësi për tu raportuar, ose ka arritur në konkluzionin që disa nga mangësitë e raportuara, në fakt nuk ka qënë e nevojshme që të raportoheshin.
 - Një tregues që një komunikim i tillë është bërë për qëllime të personave të ngarkuar me qeverisjen, dhe që mund të mos jetë i përshtatshëm për qëllime të tjera.
- A30. Ligji ose rregulli mund të kërkojnë që audituesi ose drejtimi të pajisë me një kopje të komunikimit me shkrim për mangësitë e konsiderueshme, autoritetet rregullatore përkatëse. Në raste të tilla, audituesi specifikon autoritetet rregullatore në komunikimin me shkrim.

STANDARDI NDËRKOMBETAR I AUDITIMI 300

PLANIFIKIMI I AUDITIMIT TË PASQYRAVE FINANCIARE

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Roli dhe Afati i Planifikimit	2
Hyrja në fuqi	3
Objektivi	4
Kërkesat	
Përfshirja e Anëtarëve Kryesorë të Grupit të Angazhimit	5
Aktivitetet Paraprake të Angazhimit	6
Planifikimi i Veprimtarive	7-11
Dokumentimi	12
Konsiderata Shtesë në Angazhimet e Auditimit Fillestare (që kryhen për herë të parë)	13
Zbatime dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Roli dhe Afati i Planifikimit	A1-A3
Përfshirja e Anëtarëve Kryesorë të Grupit të Angazhimit	A4
Aktivitetet Paraprake të Angazhimit	A5-A7
Planifikimi i Veprimtarive	A8-A17
Dokumentimi	A18-A21
Konsiderata Shtesë në Angazhimet Fillestare të Auditimit	A22

Standardi Ndërkombëtar i Auditimi (SNA) 300 “Planifikimi i një Auditimi të Pasqyrave Financiare” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit.”

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësinë e audituesit për të planifikuar një auditim të pasqyrave financiare. Ky standard është shkruar në kontekstin e auditimeve të njëpasnjëshme. Konsideratat shtesë në rastin e një angazhimi fillestar të auditimit janë identifikuar veçmas.

Roli dhe Afati i Planifikimit

2. Planifikimi i auditimit përfshin përcaktimin e strategjisë së përgjithshme për angazhimin dhe zhvillimin e një plani auditimi. Planifikim i përshtatshëm bën që të përfitojë auditimi i pasqyrave financiare në disa mënyra, duke përfshirë faktin që ai:
(Ref. Para. A1-A3)
 - o Ndihmon audituesin për t'i kushtuar vëmendjen e duhur çështjeve të rëndësishme të auditimit.
 - o Ndihmon audituesin për të identifikuar dhe zgjidhur problemet në kohën e duhur.
 - o Ndihmon audituesin që ai të organizojë dhe të drejtojë si duhet angazhimin e auditimit, me qëllim që auditimi të kryhet në një mënyrë efektive dhe eficiente.
 - o Ndihmon në zgjedhjen e anëtarëve të grupit të angazhimit me nivele duhura të aftësive dhe të kompetencës për t'iu përgjigjur rrezikut të parashikuar, dhe në caktimin e punës së duhur tek ata.
 - o Lehtëson drejtimin dhe mbikëqyrjen e anëtarëve të grupit të angazhimit si dhe kontrollin e punës së tyre.
 - o Ndihmon, kur është e mundur, në koordinimin e punës së bërë nga audituesit e komponentëve dhe ekspertët.

Hyrja në fuqi

3. Ky standard ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivi

4. Objektivi i audituesit është të planifikojë auditimin me qëllim që ai të kryhet në një mënyrë efektive.

Kërkesat

Përfshirja e Anëtarëve Kryesorë të Grupit të Angazhimit

5. Ortaku dhe anëtarë të tjerë kryesorë të grupit të angazhimit do të përfshihen në planifikimin e auditimit, përfshirë planifikimin dhe pjesëmarrjen në diskutimet ndërmjet anëtarëve të grupit të angazhimit. (Ref: Para. A4)

Aktivitetet Paraprake të Angazhimit

6. Në fillim të angazhimit aktual të auditimit, audituesi duhet të ndërmarrë aktivitetet e mëposhtme:
 - (a) Të kryejë procedurat e kërkuara nga SNA 220 në lidhje me vazhdimin e marrëdhënieve me klientin dhe angazhimin specifik të auditimit;¹
 - (b) Të vlerësojë pajtueshmërinë me kërkesat përkatëse etike, duke përfshirë pavarësinë, në përputhje me SNA 220;² dhe
 - (c) Të njohë dhe të kuptojë kushtet e angazhimit të auditimit, sikurse kërkohet nga SNA 210.³ (Ref: Para. A5-A7)

Planifikimi i Veprimtarive

7. Audituesi duhet të hartojë një strategji të përgjithshme auditimi që përcakton qëllimin, kohën dhe drejtimin e auditimit, dhe që jep udhëzime për zhvillimin e planit të auditimit.
8. Gjatë hartimit të strategjisë së përgjithshme të auditimit, audituesi do të:
 - (a) Identifikojë karakteristikat e angazhimit që përcaktojnë objektin e tij.
 - (b) Përcaktojë objektivat e raportimit të angazhimit për të planifikuar afatin e auditimit si dhe natyrën e komunikimeve që kërkohen.
 - (c) Konsiderojë faktorët që, në gjykimin profesional të audituesit, janë të rëndësishme në drejtimin e përpjekjeve të grupit të angazhimit.
 - (d) Vlerësojë rezultatet e aktiviteteve paraprake të angazhimit dhe, kur është e zbatueshme, të vlerësojë nëse njohuritë e marra në angazhime të tjera të kryera nga ortaku i angazhimit, janë të përshtatshme për entitetin.

¹ SNA 220, *Kontrolli i Cilësisë për një Auditim të Pasqyrave Financiare*, paragrafët 12-13.

² SNA 220, paragrafët 9-11.

³ SNA 210, *Rënia Dakort për Termat e Angazhimeve të Auditimit*, paragrafët 9-13.

- (c) Përcaktojë natyrën, afatin dhe shtrirjen e burimeve të nevojshme për kryerjen e angazhimit. (Ref: Para. A8-A11)
9. Audituesi do të zhvillojë një plan auditimi që do të përfshijë një përshkrim të:
- (a) Natyrës, afatit dhe shtrirjes së procedurave të planifikuara të vlerësimit të rrezikut, siç përcaktohet në SNA 315 (i rishikuar).⁴
 - (b) Natyrës, afatit dhe shtrirjes së procedurave të mëtejshme të planifikuara të auditimit tjera në nivel të pohimit, siç përcaktohet në SNA330.⁵
 - (c) Procedura të tjera të planifikuara të auditimit që kërkohet të kryhen, në mënyrë që angazhimi të jetë në pajtim me SNA-të. (Ref: Para. A12)
10. Audituesi do të përditësojë dhe ndryshojë strategjinë e përgjithshme dhe planin e auditimit sipas nevojës, gjatë kryerjes së auditimit. (Ref: Para. A15)
11. Audituesi do të planifikojë natyrën, afatin dhe shtrirjen e drejtimit dhe të mbikqyrjes së anëtarëve të grupit të angazhimit si dhe rishikimin e punës së tyre. (Ref: Para. A16-A17)

Dokumentimi

12. Audituesi do të përfshijë në dokumentacionin e auditimit:⁶
- (a) Strategjinë e përgjithshme të auditimit;
 - (b) Planin e auditimit; dhe
 - (c) Çdo ndryshim të rëndësishëm të bërë gjatë angazhimit të auditimit, në strategjinë e përgjithshme dhe planin e auditimit, dhe arsyet e këtyre ndryshimeve. (Ref: Para. A18-A21)

Konsiderata Shtesë për Angazhimet Fillestare të Auditimit (që kryhen për herë të parë)

13. Përpara se të nisë një auditim që kryhet për herë të parë, audituesi do të realizojë aktivitetet e mëposhtme:
- (a) Të kryejë procedurat e kërkuara nga SNA 220 në lidhje me pranimin e marrëdhënieve me klientin dhe angazhimin specifik të auditimit;⁷ dhe

⁴ SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale Nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të tij*.

⁵ SNA 330, *Përgjigjet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuara*.

⁶ SNA 230, *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafët. 8-11, dhe A6.

⁷ SNA 220, paragrafët 12-13.

- (b) Të komunikojë me audituesin e mëparshëm, kur ka patur ndryshim të audituesve, në pajtim me kërkesat etike të përshtashme. (Ref: Para. A22)

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Roli dhe Afati i Planifikimit (Ref: Para. 2)

- A1. Natyra dhe shtrirja e veprimtarive të planifikimit do të ndryshojë sipas madhësisë dhe kompleksitetit të entitetit, eksperiencës së mëparshme të anëtarëve kryesorë të grupit të angazhimit me entitetin, dhe ndryshimeve në rrethanat, që ndodhin gjatë angazhimit të auditimit.
- A2. Planifikimi nuk është një fazë e veçantë e auditimit, por një proces i vazhdueshëm dhe ndërveprues që fillon menjëherë (ose lidhet) me përfundimin e auditimit të mëparshëm dhe vazhdon derisa të përfundojë angazhimi i auditimit aktual. Megjithatë, planifikimi, përfshin marrjen në konsideratë të aktiviteteve dhe procedurave të caktuara të auditimit që duhet të përfundojnë para kryerjes së procedurave të auditimit të mëtejshme. Për shembull, planifikimi përfshin nevojën që audituesi të marrë në konsideratë, përpara identifikimit dhe vlerësimit të rrezikut të anomalise materiale, çështje të tilla si:
- Procedurat analitike që duhet të përdoren si procedura të vlerësimit të rrezikut.
 - Arritjen e një kuptimi të përgjithshëm të kuadrit rregullator dhe ligjor të zbatueshëm për entitetin dhe të mënyrës se si entiteti e zbaton këtë kuadër.
 - Përcaktimi i materialitetit.
 - Përfshirja e ekspertëve.
 - Kryerja e procedurave të tjera të vlerësimit të rrezikut.
- A3. Audituesi mund të vendosë të diskutojë elementët e planifikimit me drejtuesit e entitetit për të lehtësuar kryerjen dhe drejtimin e angazhimit të auditimit (për shembull, të koordinojë disa procedura të auditimit të planifikuara, me punën e personelit të entitetit). Ndonëse këto diskutime ndodhin shpesh, strategjia e përgjithshme dhe planifikimi i auditimit mbeten përgjegjësi e audituesit. Kur diskutohen çështje të përfshira në strategjinë e përgjithshme dhe planin e auditimit, duhet të tregohet kujdesi i nevojshëm për të mos kompromentuar efektivitetin e auditimit. Për shembull, diskutimi i natyrës dhe afateve të procedurave të detajuara të auditimit me drejtuesit, mund të kompromentojë efektivitetin e auditimit duke i bërë procedurat e auditimit tepër të parashikueshme.

Përfshirja e Anëtarëve Kryesorë të Grupit të Angazhimit (Ref: Para. 5)

A4. Përfshirja e ortakut të angazhimit dhe e anëtarëve të tjerë të grupit të angazhimit në planifikimin e auditimit sjell eksperiencë dhe vizion duke shtuar në këtë mënyrë, efektivitetin dhe efikasitetin e procesit të planifikimit.⁸

Aktivitetet Paraprake të Angazhimit (Ref: Para. 6)

A5. Kryerja, në fillim të angazhimit aktual të auditimit, e aktiviteteve paraprake të angazhimit të specifikuar në paragrafin 6, e ndihmon audituesin në identifikimin dhe vlerësimin e ngjarjeve ose rrethanave që mund të ndikojnë negativisht në aftësinë e audituesit për të planifikuar dhe kryer angazhimin e auditimit.

A6. Kryerja e këtyre aktiviteteve paraprake të angazhimit i jep mundësi audituesit të planifikojë një angazhim auditimi për të cilin, për shembull:

- Audituesi ruan pavarësinë dhe aftësinë e nevojshme për të kryer angazhimin.
- Nuk ka probleme me integritetin e drejtimit, të atilla që mund të ndikojnë gadishmërinë e audituesit për të vazhduar angazhimin.
- Nuk ka keqkuptime me klientët për sa i përket kushteve të angazhimit.

A7. Vlerësimi prej audituesit i kushteve për vazhdimin e marrëdhënieve me klientin dhe i kërkesave etike të përshtatshme, duke përfshirë pavarësinë, ndodh gjatë gjithë angazhimit të auditimit për sa kohë që ndodhin ndryshime në rrethana dhe kushte. Kryerja e procedurave fillestare si për vazhdimin e marrëdhënieve me klientin, ashtu edhe për vlerësimin kërkesave etike të përshtatshme (përfshirë pavarësinë) në fillim të angazhimit aktual të auditimit, do të thotë që ato janë përfunduar para kryerjes së aktiviteteve të tjera të rëndësishme për angazhimin e auditimit aktual. Për vazhdimin e angazhimeve të auditimit, këto procedura fillestare shpesh kryhen menjëherë pas (ose lidhen me) përfundimit të auditimit të mëparshëm.

Planifikimi i Veprimtarive

Strategjia e Përgjithshme e Auditimit (Ref: Para. 7-8)

A8. Procesi i hartimit të strategjisë së përgjithshme të auditimit ndihmon audituesin të përcaktojë, subjekt i kryerjes së procedurave të vlerësimit të rrezikut nga audituesi, çështje të tilla si:

⁸ SNA 315, paragrafi 10, përcakton kërkesa dhe jep udhëzime mbi diskutimet e grupit të angazhimit për ndjeshmërinë e entitetit ndaj anomalive materiale të pasqyrave financiare. SNA 240 *Përgjegjësitë e Audituesit në lidhje me Mashtrimin në një Auditim të Pasqyrave Financiare*, paragrafi 15, jep udhëzime mbi theksin që jepet gjatë diskutimit për ndjeshmërinë e pasqyrave financiare ndaj anomalisë materiale për shkak të mashtrimit.

- Burimet për t'u përdorur në fusha specifike të auditimit, si përdorimi i përshtatshëm i anëtarëve të grupit me eksperiencë në fusha me rrezik të lartë, ose përfshirja e ekspertëve në çështjet komplekse;
- Sasinë e burimeve për t'u shpërndarë në fusha specifike të auditimit, siç janë numri i anëtarëve të grupit të caktuar për të vëzhguar numërimin e inventarit në vendet e magazinimit, shtrirjen e shqyrtimit të punës së audituesve të tjerë në rastin e auditimit të grupit, ose orët e buxhetuara të auditimit për t'u shpërndarë në fushat me rrezik të lartë;
- Koha kur këto burime duhet të përdoren, si për shembull në një fazë të ndërmjetme të auditimit apo në datat kryesore që kanë të bëjnë me ndarjen e priudhave; dhe
- Mënyrën se si këto burime menaxhohen, drejtohen dhe mbikqyren, si për shembull kur janë parashikuar të mbahen takimet e informimeve e të dhënies së udhëzimeve, si janë parashikuar të bëhen rishikimet nga ortaku i angazhimit dhe menaxheri (për shembull, në vendin e punës apo jashtë tij), dhe fakti nëse duhet të kryhen rishikimet për qëllime të kontrollit të cilësisë së angazhimit.

A9. Shtojca liston shembuj të konsideratave që mbahen parasysh në hartimin e strategjisë së përgjithshme të auditimit.

A10. Pas hartimit të strategjisë së përgjithshme të auditimit, mund të zhvillohet një plan auditimi që trajton çështjet e ndryshme të identifikuara në strategjinë e përgjithshme të auditimit, duke patur parasysh nevojën për të arritur objektivat e auditimit nëpërmjet përdorimit eficient të burimeve të audituesit. Hartimi i strategjisë së përgjithshme dhe planit të detajuar të auditimit nuk janë domosdoshmërisht procese të ndara apo në vijimësi, por janë të ndërlidhura ngushtë me njëri tjetrin, për shkak se ndryshimet tek njëri mund të çojnë në ndryshime tek tjetri.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A11. Në auditimet e entiteteve të vogla, i gjithë auditimi mund të kryhet nga një grup shumë i vogël. Shumë auditime të entiteteve të vogla realizohen nga ortaku i angazhimit (i cili mund të jetë një person fizik i vetëm) që punon me grupin e angazhimit (ose pa ndonjë anëtar të grupit të angazhimit). Në rastin e një grupi më të vogël, koordinimi dhe komunikimi ndërmjet anëtarëve të grupit është më i lehtë. Hartimi i strategjisë së përgjithshme të auditimit për auditimin e entiteteve të vogla nuk është e nevojshme të jetë një proces kompleks dhe që kërkon kohë; ai ndryshon në varësi të madhësisë së entitetit, kompleksitetit të auditimit, dhe madhësisë së grupit të angazhimit. Për shembull, një memorandum i përgatitur pas përfundimit të auditimit të mëparshëm, bazuar në shqyrtimin e fletëve të punës dhe duke nënvizuar çështjet e identifikuara gjatë auditimit të përfunduar, i përditësuar në periudhën aktuale bazuar në diskutimet me drejtuesin-pronar, mund të shërbejë si strategji e dokumentuar auditimi për angazhimin aktual të auditimit, nëse mbulon çështjet e shënuara në paragrafin 8.

Plani i Auditimit (Ref: Para.9)

- A12. Plani i auditimit është më i detajuar se sa strategjia e përgjithshme e auditimit për faktin se ai përfshin natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave të auditimit që do të kryhen nga anëtarët e grupit të angazhimit. Planifikimi i këtyre procedurave të auditimit bëhet gjatë kryerjes së auditimit, ndërkohë që zbatohet plani i auditimit për angazhimin. Për shembull, planifikimi nga audituesi i procedurave të vlerësimit të rrezikut ndodh në fillim të procesit të auditimit. Megjithatë, planifikimi i natyrës, afatit dhe shtrirjes së procedurave të mëtejshme specifike të auditimit, varet nga rezultati i këtyre procedurave të vlerësimit të rrezikut. Për më tepër, audituesi mund të fillojë ekzekutimin e procedurave të mëtejshme të auditimit për disa klasa transaksionesh, teprica llogarish dhe informacione shpjeguese të dhëna, përpara planifikimit të gjithë procedurave të mbetura të mëtejshme të auditimit.
- A13. Përcaktimi i natyrës, afateve dhe shtrirjes së procedurave të planifikuara të vlerësimit të rrezikut, dhe procedurave të mëtejshme të auditimit, për shkak se lidhja e tyre me informacionet shpjeguese është e rëndësishme në dritën si të gamës së gjerë të informacionit, ashtu edhe të nivelit të detajeve që mund të përfshihen në këto informacione shpjeguese. Për më tepër, disa informacione shpjeguese mund të kenë përmbajtje që nuk është marrë nga librat kontabël të përgjithshëm dhe ndihmës, të cilat kanë ndikim në rreziqet e vlerësuara dhe në natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave të auditimit që duhen kryer për t'i adresuar ato.
- A14. Marrja në konsideratë e informacioneve shpjeguese qysh herët gjatë auditimit, e ndihmon audituesin t'i kushtojë vëmendjen e duhur kohës së mjaftueshme të planifikuar për adresimin e informacioneve shpjeguese në të njëjtën mënyrë sikurse adresohen edhe klasat e transaksioneve, ngjarjet dhe tepricat e llogarive. Një konsiderim i drejtë, gjithashtu mund të ndihmojë audituesin të përcaktojë efektet në auditim të:
- Informacioneve shpjeguese të rëndësishëm të reja ose të rishikuara, të kërkuara si rrjedhojë e ndryshimeve në mjedisin, kushtet financiare ose veprimtaritë e entitetit (për shembull një ndryshim në identifikimin e kërkuar të segmenteve dhe të raportimit të informacioneve të segmentuara që rrjedhin nga një kombinim biznesi i rëndësishëm);
 - Informacioneve shpjeguese të rëndësishëm të reja ose të rishikuara, që rrjedhin nga ndryshimet në kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.
 - Nevojës për të përfshirë një ekspert të audituesit për të ndihmuar me procedurat e auditimit që lidhen me disa informacione shpjeguese të caktuara (për shembull, informacionet shpjeguese që lidhen me detyrimet për pensionet ose detyrimet e përfitimeve nga dalja në pension); dhe

- Çështjet që lidhen me informacionet shpjeguese që audituesi mund t'i diskutojë me personat e ngarkuar me qeverisjen⁹

Ndryshime në Vendimet e Planifikimit gjatë Kryerjes së Auditimit (Ref: Para.10)

A15. Si rezultat i ngjarjeve të papritura, i ndryshimeve të kushteve, ose evidencës së auditimit të siguruar nga rezultatet e procedurave të auditimit, audituesi mund të modifikojë strategjinë e përgjithshme dhe planin e auditimit dhe në këtë mënyrë natyrën, afatin dhe shtrirjen e procedurave të mëtejshme të auditimit bazuar në vlerësimin e rishikuar të rreziqeve të vlerësuara. Këtu mund të jetë rasti kur informacioni që audituesi merr ndryshon në mënyrë të konsiderueshme nga informacioni që audituesi kishte në dispozicion kur ai planifikoi procedurat e auditimit. Për shembull, evidenca e auditimit e siguruar nëpërmjet kryerjes së së proceduarve thelbësore mund të jenë në kontradikte me evidencën e auditimit të siguruar nëpërmjet testeve të kontrollit.

Drejtimi, Mbikëqyrja dhe Kontrolli (Ref: Para. 11)

A16. Natyra, afati dhe shtrirja e drejtimit dhe mbikëqyrjes së grupit të angazhimit dhe kontrolli i punës së tyre varet nga shumë faktorë, përfshirë:

- Madhësinë dhe kompleksitetin e entitetit.
- Fushën e auditimit.
- Rreziqet e vlerësuara të anomalisë materiale (për shembull, një rritje në rrezikun e vlerësuar të anomalisë materiale për një fushë të auditimit të dhënë, zakonisht kërkon një rritje korresponduese në shtrirjen dhe afatin kohor të drejtimit dhe të mbikëqyrjes së grupit të angazhimit, dhe një kontroll më të detajuar të punës së tyre).
- Aftësitë dhe kompetencën e anëtarëve individualë të grupit të auditimit që kryejnë punën audituese.

SNA 220 përmban udhëzime të mëtejshme për drejtimin, mbikëqyrjen dhe kontrollin e punës audituese.¹⁰

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A17. Në qoftë se auditimi kryhet plotësisht nga ortaku i angazhimit, nuk do të lindin çështje që kanë të bëjnë me drejtimin dhe mbikëqyrjen e anëtarëve të grupit të angazhimit dhe me rishikimin e punës së tyre. Në këto raste, ortaku i angazhimit, duke qënë se i ka drejtuar personalisht të gjitha aspektet e punës, do të jetë i vetëdijshëm për të gjitha

⁹ SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*, paragrafi A13

¹⁰ SNA 220, paragrafët 15 – 17.

çështjet materiale. Formimi i një pamje objektive mbi përshtatshmërinë e gjykimeve të bëra gjatë auditimit, mund të paraqesë probleme praktike kur i njëjti individ kryen gjithashtu, të gjithë auditimin. Nëse ka çështje që janë veçanërisht komplekse ose të pazakonta dhe auditimi kryhet nga një person fizik i vetëm, mund të jetë e dëshirueshme që të ketë konsultim me auditues të tjerë që kanë eksperiencën e duhur ose me organizmin profesional të audituesve.

Dokumentimi (Ref: Para. 12)

- A18. Dokumentimi i strategjisë së përgjithshme të auditimit është një regjistrim i vendimeve kryesore, që konsiderohen të nevojshme për të planifikuar auditimin në mënyrë të përshtatshme si edhe për të komunikuar çështjet e rëndësishme tek grupi i angazhimit. Për shembull, audituesi mund të përmbledhë strategjinë e përgjithshme të auditimit në formën e një memorandumit që përmban vendimet kyçe në lidhje me qëllimin e përgjithshëm, afatin dhe kryerjen e auditimit.
- A19. Dokumentimi i planit të auditimit është regjistrimi i natyrës, afateve dhe shtrirjes së procedurave të vlerësimit të rrezikut të planifikuara dhe të procedurave të mëtejshme të auditimit në nivel pohimi si përgjigje ndaj rreziqeve të vlerësuara. Ai përmban gjithashtu, edhe të dhëna mbi planifikimin e duhur të procedurave të auditimit që mund të rishikohen dhe aprovohen përpara kryerjes së tyre. Për kryerjen e auditimit, audituesi mund të përdorë programe auditimi standarde ose lista kontrolli, të përpunuara si pas nevojës për të reflektuar rrethanat e veçanta të angazhimit.
- A20. Një regjistrim i ndryshimeve të rëndësishme të strategjisë së përgjithshme dhe planit të auditimit, dhe i ndryshimeve që rezultojnë mbi natyrën, afatin dhe shtrirjen e procedurave të auditimit të planifikuara, shpjegon arsyen pse janë bërë këto ndryshime të rëndësishme, dhe strategjinë e përgjithshme dhe planin e auditimit përfundimtar të miratuar për auditimin. Ai gjithashtu, reflekton përgjigjen e duhur për ndryshimet e rëndësishme që ndodhin gjatë auditimit.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

- A21. Siç u diskutua në paragrafin A11, një memorandum i shkurtër dhe i përshtatshëm mund të shërbejë si strategji e dokumentuar për auditimin e një entiteti të vogël. Për planin e auditimit, mund të përdoren programet standarde të auditimit ose listat e kontrollit (shiko paragrafin A19) të hartuara mbi supozimin se ka pak aktivitete kontrolli të përshtatshme, siç mund të jetë rasti i entiteteve të vogla, duke pasur parasysh që ato të jenë të përpunuara sipas rrethanave të angazhimit, duke përfshirë vlerësimet e rrezikut që bën audituesi.

Konsiderata Shtesë në Angazhimet e Auditimit Fillestare (Ref: Para. 13)

- A22. Qëllimi dhe objektivi i planifikimit të auditimit janë të njëjte si në rastin kur auditimi është një angazhim fillestar ashtu edhe kur ai është një angazhim që përsëritet. Megjithatë, për një auditim fillestar, audituesi mund të ketë nevojë për të zgjeruar

aktivitetet planifikuese, sepse audituesi zakonisht, nuk ka eksperiencën e mëparshme me entitetin, që mbahet parasysh kur planifikohen angazhimet që përsëriten. Për një angazhim auditimi fillestar, çështje të tjera që audituesi mund të marrë në konsideratë kur ai harton strategjinë e përgjithshme dhe planin e auditimit përfshijnë si më poshtë:

- Përveç nëse nuk është e ndaluar nga ligji apo rregullat, marrëveshjet që duhen bërë me audituesin paraardhës, për shembull, për të rishikuar fletët e punës të audituesit paraardhës.
- Çdo çështje të rëndësishme (duke përfshirë aplikimin e parimeve të kontabilitetit ose standardet e raportimit dhe të auditimit) të diskutuar me drejtimin në lidhje me zgjedhjen për herë të parë si auditues, komunikimi i këtyre çështjeve me personat e ngarkuar me qeverisjen dhe se si këto çështje ndikojnë në strategjinë e përgjithshme dhe planin e auditimit.
- Procedurat e auditimit që nevojiten për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me tepricat e çeljes.¹¹
- Procedura të tjera që kërkohen nga sistemi i kontrollit të cilësisë së firmës për angazhimet fillestare të auditimit (për shembull, sistemi i kontrollit të cilësisë së firmës mund të kërkojë përfshirjen e një ortaku tjetër ose të një individi me eksperiencë, për të rishikuar strategjinë e përgjithshme të auditimit përpara fillimit të procedurave të rëndësishme të auditimit ose të rishikojë raportet përpara lëshimit të tyre).

¹¹ SNA 510, *Angazhimet Fillestare të Auditimit – Tepricat e Çeljes*.

Shtojcë

(Ref: Para. 7 – 8, A8 – A11)

Konsiderata në Hartimin e Strategjisë së Përgjithshme të Auditimit

Kjo shtojcë jep shembuj të çështjeve që audituesi mund të marrë në konsideratë kur harton strategjinë e përgjithshme të auditimit. Shumë nga këto çështje do të influencojnë edhe planin e detajuar të audituesit. Shembujt e dhënë mbulojnë një fushë të gjerë të çështjeve që zbatohen në shumë angazhime. Ndërsa disa nga çështjet të përmendura më poshtë mund të kërkojnë nga SNA-të e tjera, jo të gjitha ato janë të përshtatshme për çdo angazhim auditimi dhe lista nuk është medoemos e plotë.

Karakteristika të angazhimit

- Kuadri i raportimit financiar mbi të cilin informacioni financiar që do të auditohet është përgatitur, duke përfshirë çdo nevojë për bashkërendim me një kuadër tjetër të raportimit financiar.
- Kërkesat raportuese specifike për sektorët e ekonomisë, të tilla si raportet që kërkojnë nga rregullatorët e sektorit.
- Mbulimi i pritshëm i auditimit, duke përfshirë numrin dhe vendet e entiteve që duhet të përfshihen.
- Natyra e marrëdhënieve të kontrollit ndërmjet një shoqërie mëme dhe entiteteve të kontrolluara të saj që përcaktojnë mënyrën sesi duhet të konsolidohet grupi.
- Shkalla në të cilën entitetet e kontrolluara auditohen nga auditues të tjerë.
- Natyra e segmenteve të biznesit që do të auditohen, duke përfshirë nevojën për njohje të specializuara.
- Monedha që do të përdoret në raportim, duke përfshirë çdo nevojë për përkthimin e monedhës për informacionin financiar të audituar.
- Nevoja për një auditim ligjor të pasqyrave financiare të pavarura si shtesë të auditimit për qëllime konsolidimi.
- Nëse entiteti ka një auditim të brendshëm dhe përcaktimi i fushës dhe masës në të cilën mund të përdoret puna e tij, ose nëse audituesit e brendshëm mund të përdoren për të dhënë ndihmë të drejtpërdrejtë, për qëllim të auditimit.
- Përdorimi i organizatave të shërbimit nga entiteti dhe mënyra se si audituesi mund të sigurojë evidencë në lidhje me ndërtimin dhe operimin e kontrolleve të kryera nga ato.

- Përdorimi i pritshëm i evidencës së auditimit të siguruar në auditimet e mëparshme, për shembull, evidencat e auditimit në lidhje me procedurat e vlerësimit të rrezikut dhe testet e kontrolleve.
- Efekti i teknologjisë së informacionit në procedurat e auditimit, duke përfshirë disponueshmërinë e të dhënave dhe përdorimin e pritshëm të teknikave të auditimit të bazuara në kompjuter.
- Koordinimi i mbulimit të pritur dhe afatit të punës së auditimit me çdo rishikim të informacionit financiar të ndërmjetëm dhe efekti në auditim i informacionit të siguruar gjatë këtyre rishikimeve.
- Disponueshmëria e personelit dhe të dhënave të klientit.

Objektivat e Raportimit, Afati i Auditimit, dhe Natyra e Komunikimeve

- Afati kohor i entitetit për raportim, si në fazat e ndërmjetme ashtu edhe në atë finale.
- Organizimi i takimeve me drejtimin dhe me personat e ngarkuar me qeverisjen për të diskutuar natyrën, afatin dhe shtrirjen e punës së auditimit.
- Diskutimi me drejtimin dhe me personat e ngarkuar me qeverisjen në lidhje me tipin dhe kohën e raportimit dhe për komunikimet e tjera, të shkruara dhe me gojë, duke përfshirë raportin e audituesit, letrat e drejtimin dhe komunikimet me ata që janë të ngarkuar me qeverisjen.
- Diskutimi me drejtimin në lidhje me komunikimet e pritura mbi gjëndjen e punës së auditimit gjatë gjithë angazhimit.
- Komunikimet me audituesit e entitive të kontrolluara në lidhje me afatin dhe tipet e pritura të raportimeve dhe komunikimet e tjera në lidhje me auditimin e entitive të kontrolluar.
- Natyra e pritur dhe afati i komunikimeve ndërmjet anëtarëve të grupit të angazhimit, duke përfshirë natyrën dhe afatet e takimeve të grupit dhe kohën e rishikimit të punës së kryer.
- Faktin nëse ka ndonjë komunikim tjetër i pritur me palët e treta, duke përfshirë çdo përgjegjësi të raportimit kontraktual apo ligjor që lind gjatë auditimit.

Faktorët e Rëndësishëm, Aktivitetet e Angazhimit Paraprak, dhe Njohuritë e Fituara në Angazhimet e Tjera

- Përcaktimi i materialitetit në përputhje me SNA 320¹² dhe, kurdoherë që është i zbatueshëm:
 - Përcaktimi i materialitetit të entiteteve të kontrolluara dhe komunikimi me audituesit e ketyre entitive në përputhje me SNA 600.¹³
 - Identifikimi paraprak i elementëve të rëndësishëm dhe materialitetit të klasave të transaksioneve, tepcave në llogari dhe informacioneve shpjeguese të dhëna.
- Identifikimi paraprak i fushave ku mund të ketë një rrezik më të lartë të anomalisë materiale.
- Impakti i rrezikut të vlerësuar të anomalisë materiale në nivel të përgjithshëm të pasqyrës financiare mbi drejtimin, mbikëqyrjen dhe rishikimin.
- Mënyrën sipas të cilës audituesi thekson tek anëtarët e grupit të angazhimit nevojën për të patur një qëndrim dyshues ndaj çështjeve dhe për të shprehur skepticizëm profesional në mbledhjen dhe vlerësimin e evidencës së auditimit.
- Rezultatet e auditimeve të mëparshëm që kishin të bënin me vlerësimin e efektivitetit të funksionimit të kontrollit të brendshëm, duke përfshirë natyrën e mungesave të identifikuara.
- Diskutimi i çështjeve që mund të ndikojnë në auditim me personelin përgjegjës për kryerjen e shërbimeve të tjera për entitetin.
- Evidencë që tregon për angazhimin e drejtimit për ndërtimin, zbatimin dhe mbajtjen e një kontrolli të brendshëm të fortë, duke përfshirë evidencën e dokumentimit të duhur të këtij kontrolli të brendshëm.
- Ndryshimet në kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, siç janë ndryshimet në standardet e kontabilitetit, të cilat mund të përfshijnë informacione shpjeguese të rëndësishëm të reja, ose të rishikuara
- Volumi i transaksioneve, i cili mund të përcaktojë nëse për audituesin është më efiçiente të mbështetet në kontrollin e brendshëm.
- Rëndësia që i jepet kontrollit të brendshëm në të gjithë entitetin për një veprim të suksesshëm të biznesit.

¹² SNA 320, *Materialiteti në Planifikimin dhe Kryerjen e një Auditimi*.

¹³ SNA 600, *Konsiderata të Veçanta – Auditimet e Pasqyrave Financiare të Grupit (Përfshirë Punën e Audituesve të Entiteteve të Kontrolluara)*, paragrafët 21 -23, dhe 40 (c).

- Proceset që zbaton drejtimi për të identifikuar dhe përgatitur informacionet shpjeguese të kërkuara nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, përfshirë informacionet shpjeguese që përmbajnë të dhëna të marra jashtë librave kontabël të përgjithshëm dhe ndihmës.
- Zhvillime të rëndësishme të biznesit që ndikojnë tek entiteti, duke përfshirë ndryshimet në teknologjinë e informacionit dhe në proceset e biznesit, ndryshimet në drejtimin e lartë, blerjet, shkrirjet dhe shitjet.
- Zhvillime të rëndësishme të sektorit të ekonomisë të tilla si ndryshimet në rregulloret e sektorit dhe kërkesat e reja të raportimit.
- Zhvillime të tjera të rëndësishme, të tilla si ndryshimet në mjedisin ligjor që ndikojnë tek entiteti.

Natyra, Afatet dhe Shtrirja e Burimeve

- Zgjedhja e grupit të angazhimit (përfshirë, kur është e nevojshme, kontrollorin e cilësisë së angazhimit) dhe caktimi i punës audituese për anëtarët e grupit, duke përfshirë caktimin e anëtarëve me eksperiencën e duhur për fushat ku mund të ketë rreziqe të larta të anomalisë materiale.
- Buxhetimi i angazhimit, duke përfshirë, marrjen në konsideratë të sasisë së duhur të kohës që duhet parashikuar për fushat ku mund të ketë rreziqe të larta të anomalisë materiale.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 315 (I RISHIKUAR)

IDENTIFIKIMI DHE VLERËSIMI I RREZIQEVE TË ANOMALISË MATERIALE NËPËRMJET NJOHJES SË ENTITETIT DHE MJEDISIT TË TIJ

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2013 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Qëllimi i këtij SNA-je	1
Hyrja në fuqi	2
	3
Objektivi	
Përkufizimet	4
Kërkesat	
Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Aktivitetet Përkatëse	5-10
Njohja e Kërkuar e Entitetit dhe Mjedisit të tij, Përfshirë Kontrollin e Brendshëm të Entitetit	11-24
Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale	25-31
Dokumentimi	32
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Aktivitetet Përkatëse	A1-A24
Njohja e Kërkuar e Entitetit dhe Mjedisit të tij, Përfshirë Kontrollin e Brendshëm të Entitetit	A25-A121
Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomaliave Materiale	A122-A152
Dokumentimi	A153-A156
Shtojcë 1: Elementët Përbërës të Kontrollit të Brendshëm	
Shtojcë 2: Kushtet dhe Ngjarjet që Mund të Tregojnë për Rreziqe të Anomalisë Materiale	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 315, –Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale Npërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të Tijl duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 –Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit.¶

Hyrje

Objekti Qëllimi i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësitë e audituesit në identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalisë materiale në pasqyrat financiare, nëpërmjet njohjes së entitetit dhe mjedisit të tij, duke përfshirë kontrollin e brendshëm të entitetit.

Hyrja në Fuqi

2. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2013 ose pas kësaj date.

Objektivi

3. Objektivi i audituesit është që të identifikojë dhe të vlerësojë rreziqet e anomalisë materiale, për shkak të mashtrimit ose gabimit, në nivel të pasqyrave financiare dhe në nivelet e pohimit, nëpërmjet njohjes së entitetit dhe mjedisit të tij, përfshirë kontrollin e brendshëm të entitetit, duke siguruar në këtë mënyrë një bazë për projektimin dhe zbatimin e procedurave të nevojshme të auditimit si reagim ndaj rreziqeve të vlerësuara të anomalisë materiale.

Përkufizimet

4. Për qëllime të SNA-ve, termat e mëposhtëm kanë kuptimet që ju janë dhënë në vijim:
 - (a) Pohimet –Paraqitjet që bëhen nga drejtimi, në mënyrë të drejtpërdrejtë ose jo, që janë të trupëzuara në pasqyrat financiare, të cilat përdoren nga audituesi për të shqyrtuar llojet e ndryshme të anomalive të mundshme që mund të ndodhin.
 - (b) Rreziku i Biznesit–Një rrezik që rezulton nga kushtet, ngjarjet, rrethanat, veprimet apo mosveprimet e konsiderueshme, të cilat mund të ndikojnë negativisht në aftësinë e entitetit për të arritur objektivat e tij dhe për të ekzekutuar strategjitë e tij, ose nga përcaktimi i papërshtatshëm i objektivave dhe strategjive.
 - (c) Kontrolli i Brendshëm–Procesi që dizajnohet, zbatohet dhe vihet në funksion nga organet e qeverisjes, drejtimi dhe personeli tjetër për të dhënë siguri të arsyeshme për arritjen e objektivave të entitetit lidhur me besueshmërinë e raportimit financiar, efektivitetin dhe efikasitetin e operacioneve dhe pajtueshmërinë me ligjet dhe rregullat e zbatueshme. Termi –kontroll i brendshëm i referohet çdo aspekti të një ose më shumë komponentëve të kontrollit të brendshëm.

- (d) Procedurat e vlerësimit të rrezikut –Procedurat e auditimit që kryhen për të kuptuar dhe njohur veprimtarinë e entitetit dhe të mjedisit të tij, përfshirë kontrollet e tij të brendshme, me qëllim që të identifikohen dhe vlerësohen rreziqet e anomalive materiale, për shkak të gabimit ose mashtrimit, në nivel të pasqyrave financiare dhe në nivelet e pohimit.
- (e) Rrezik i rëndësishëm –Një rrezik i anomalisë materiale i identifikuar dhe vlerësuar, i cili sipas gjykimit të audituesit kërkon konsideratë auditimi të posaçme.

Kërkesat

Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Aktivitetet Përkatëse

5. Audituesi duhet të kryejë procedura të vlerësimit të rrezikut për të siguruar një bazë për identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalisë materiale në nivel të pasqyrave financiare dhe në nivelet e pohimit. Megjithatë, procedurat e vlerësimit të rrezikut, nuk sigurojnë në vetvete evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme mbi të cilën të bazohet opinioni i audituesit. (Ref: Para.A1–A5)
6. Procedurat e vlerësimit të rrezikut përfshijnë sa më poshtë:
 - (a) Kërkimi i informacionit nga drejtuesit, individët e duhur brenda funksionit të auditimit të brendshëm (nëse ky funksion ekziston) dhe persona të tjerë brenda entitetit, të cilët sipas gjykimit të audituesit mund të kenë informacion i cili ka të ngjarë që të ndihmojë në identifikimin e rreziqeve të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit ose gabimit. (Ref:Para.A6-A13)
 - (b) Procedurat analitike.(Ref:Para. A14-A17)
 - (c) Vëzhgimin dhe inspektimin.(Ref: Para.A18)
7. Audituesi duhet të vlerësojë nëse informacioni i marrë nga procesi i pranimit ose vazhdimit të marrëdhënieve të tij me klientin është i përshtatshëm për identifikimin e rreziqeve të anomalisë materiale.
8. Në rastet kur ortaku i angazhimit ka kryer angazhime të tjera për entitetin, ortaku i angazhimit duhet të vlerësojë nëse informacioni i marrë është i përshtatshëm për identifikimin e rreziqeve të anomalisë materiale.
9. Në rastet kur audituesi synon të përdorë informacione që ka marrë nga eksperiencia të mëparshme të tij me entitetin dhe nga procedura auditimi të kryera në auditime të mëparshme, audituesi duhet të ketë parasysh faktin nëse në këtë entitet kanë ndodhur ndryshime, të cilat mund të ndikojnë në përshtatshmërinë e këtyre informacioneve për auditimin aktual. (Ref: Para.A19–A20)
10. Ortaku i angazhimit dhe anëtarë të tjerë të rëndësishëm të grupit të angazhimit duhet të

diskutojnë në lidhje me ndjeshmërinë që kanë pasqyrat financiare ndaj anomalive materiale, dhe aplikimin e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar për faktet dhe për rrethanat e entitetit. Ortaku i anagazhimit duhet të përcaktojë se cilat çështje i duhen komunikuar anëtarëve të tjerë të grupit të angazhimit të cilët nuk janë përfshirë në diskutim. (Ref: Para.A21–A24)

Njohja e Kërkuar e Entitetit dhe Mjedisit të tij, Përfshirë Kontrollin e Brendshëm të Entitetit

Entiteti dhe Mjedisi i tij

11. Audituesi duhet të njohjë sa më poshtë:

- (a) Sektorin e ekonomisë ku entiteti zhvillon aktivitetin e tij, kuadrin rregullator dhe faktorët e tjerë të jashtëm, përfshirë edhe kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar. (Ref: Para.A25–A30)
- (b) Natyrën e entitetit, përfshirë:
 - (i) operacionet e tij;
 - (ii) strukturat e tij të drejtimit dhe qeverisjes;
 - (iii) llojet e investimeve që entiteti ka bërë ose planifikon të bëjë, përfshirë investimet në entitetet për qëllime të veçanta; dhe
 - (iv) mënyrën sesi është strukturuar dhe financohet entiteti, për të bërë të mundur që audituesi të kuptojë klasat e transaksioneve, tepricat e llogarisë dhe informacionet që pritet të jepen në pasqyrat financiare. (Ref:Para. A31–A35)
- (c) Politikat kontabël që entiteti ka zgjedhur dhe zbatuar, së bashku me arsyet për ndryshime në to. Audituesi duhet të vlerësojë nëse politikat kontabël të entitetit janë në përshtatje me veprimtarinë e entitetit dhe në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar dhe me politikat kontabël që përdoren në sektorin përkatës të ekonomisë. (Ref: Para. A36)
- (d) Objektivat dhe strategjitë e entitetit, dhe rreziqet përkatëse të veprimtarisë që mund të çojnë në rreziqe të anomalisë materiale. (Ref:Para.A37–A43)
- (e) Matjen dhe rishikimin e performancës financiare të entitetit. (Ref:Para. A44–A49)

Kontrolli i Brendshëm i Entitetit

12. Audituesi duhet të njohë kontrollin e brendshëm që është i rëndësishëm për auditimin.

Megjithëse pjesa më e madhe e kontrolleve të rëndësishme për auditimin ka të ngjarë të jenë të lidhur me raportimin financiar, jo të gjithë kontrollet që janë të lidhur me raportimin financiar janë të rëndësishme për auditimin. I përket gjykit profesional të audituesit që të vlerësojë nëse një kontroll, më vete ose i kombinuar me të tjerë, është i rëndësishëm për auditimin. (Ref:Para.A50–A73)

Natyra dhe Shtrirja e Njohjes së Kontrolleve të Përshtatshme

13. Gjatë njohjes së kontrolleve që kanë të bëjnë me auditimin, audituesi duhet të vlerësojë mënyrën sesi janë ndërtuar këto kontrolle dhe të shohë nëse ato kanë gjetur zbatim, duke kryer procedura që plotësojnë informacionet e marra nga personeli i entitetit. (Ref: Para.A74–A76)

Elementët Përbërës të Kontrollit të Brendshëm

Mjedisi i Kontrollit

14. Audituesi duhet të njohë mjedisin e kontrollit. Si pjesë e kësaj njohjeje, audituesi duhet vlerësojë nëse:
 - (a) Drejtimi, nën mbikëqyrjen e personave të ngarkuar me qeverisjen, ka krijuar dhe ruajtur një kulturë ndershmërie dhe sjelljeje etike; dhe
 - (b) Anët e forta në elementët e mjedisit të kontrollit së bashku krijojnë një bazë të përshtatshme për elementët e tjerë përbërës të kontrollit të brendshëm, dhe nëse këto elementë të tjerë nuk janë dobësuar nga mangësitë në mjedisin e kontrollit. (Ref: Para.A77–A87)

Procesi i Vlerësimit të Rrezikut të Entitetit

15. Audituesi duhet të vlerësojë nëse entiteti përdor një proces për të:
 - (a) Identifikuar rreziqet e veprimtarisë, që kanë të bëjnë me arritjen e objektivave të raportimit financiar;
 - (b) Çmuar rëndësinë e rreziqeve;
 - (c) Vlerësuar mundësitë e ndodhjes së tyre; dhe
 - (d) Vendosur lidhur me veprimet që duhen bërë për trajtimin e këtyre rreziqeve; (Ref:Para.A88)
16. Në qoftë se entiteti ka në zbatim një proces të tillë (referuar tani e në vijim si –procesi i vlerësimit të rrezikut të entitetit), audituesi duhet të arrijë ta njohë këtë proces dhe rezultatet që e shoqërojnë atë. Nëse audituesi identifikon rreziqe të anomalisë materiale

që drejtimi nuk ka arritur t'i zbulojë, ai duhet të shqyrtojë faktin nëse ka ndonjë rrezik të fshehtë që audituesi priste që të ishte zbuluar nga procesi i vlerësimit të rrezikut të entitetit. Nëse konstatohet një rrezik i tillë, audituesi duhet të vlerësojë shkaqet pse nuk është arritur të identifikohet nga procesi, si edhe vetë procesin nëse ai është i përshtatshëm në rrethanat përkatëse ose të arrijë në konkluzionin që ka një mangësi të rëndësishme në procesin e vlerësimit të rrezikut të entitetit.

17. Në rastet kur entiteti nuk ka përcaktuar një proces të tillë ose ka një proces i cili zbatohet atëherë kur është e nevojshme, audituesi duhet të diskutojë me drejtimin lidhur me faktin nëse janë identifikuar rreziqet e veprimtarisë që kanë të bëjnë me arritjen e objektivave të raportimit financiar dhe sesi janë trajtuar këto rreziqe. Audituesi duhet të vlerësojë gjithashtu nëse mungesa e një procesi të dokumentuar për vlerësimin e rrezikut është e përshtatshme për rrethanat, ose të arrijë në konkluzionin që një mungesë e tillë përbën një mangësi të rëndësishme në kontrollin e brendshëm. (Ref:Para.A89)

Sistemi i Informacionit, përfshirë Proceset Përkatëse të Veprimtarisë, që lidhen me Raportimin Financiar dhe Komunikimin

18. Audituesi duhet të njohë sistemin e informacionit, së bashku me proceset përkatëse të veprimtarisë, që kanë të bëjnë me raportimin financiar, ku përfshihen fushat e mëposhtme: (Ref:Para.A90-A92 dhe A95-A96)
 - (a) Klasat e transaksioneve që marrin pjesë në veprimtarinë e entitetit, të cilat janë të rëndësishme për pasqyrat financiare;
 - (b) Procedurat, qoftë për sistemet e teknologjisë dhe informacionit (TI) ashtu edhe për ato manuale, sipas të cilave transaksionet iniciohen, regjistrohen, përpunohen, korrigjohen sipas rastit, transferohen në librin e madh dhe raportohen në pasqyrat financiare;
 - (c) Regjistrimet përkatëse kontabël, informacioni mbështetës dhe llogaritë specifike në pasqyrat financiare, që janë përdorur për të iniciuar, regjistruar, përpunuar dhe raportuar transaksionet; kjo përfshin edhe korrigjimin e informacionit të pasaktë dhe se si informacioni është transferuar në librin e madh. Regjistrimet mund të jenë në formë elektronike ose manuale;
 - (d) Mënyra me të cilën sistemi i informacionit, përveç klasave të transaksioneve, evidenton ngjarjet dhe kushtet, që janë të rëndësishme për pasqyrat financiare;
 - (e) Prosesi i raportimit financiar i përdorur për të përgatitur pasqyrat financiare, duke përfshirë çmuarjet kontabël të rëndësishme dhe informacionet që duhet të jepen; dhe
 - (f) Kontrollat që monitorojnë artikujt kontabël, duke përfshirë artikujt kontabël jo standard të përdorur për të regjistruar transaksionet e pazakonta, jo periodike ose

regjistrimet rregulluese. (Ref:Para.A93–A94)

Njohja e sistemit të informacionit të rëndësishëm për raportimin financiar duhet të përfshijë aspektet përkatëse të këtij sistemi në lidhje me informacionin e dhënë në pasqyrat financiare, i cili është siguruar nga brenda ose jashtë librit të madh dhe librave ndihmës.

19. Audituesi duhet të njohë mënyrën se si entiteti i komunikon rolet dhe përgjegjësitë e raportimit financiar dhe çështjet e tjera të rëndësishme që kanë të bëjnë me raportimin financiar, përfshirë: (Ref: Para.A97–A98)

- (a) Komunikimet ndërmjet drejtimit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen; dhe
- (b) Komunikimet e jashtme siç janë ato me autoritetet rregullatore.

Aktivitetet e kontrollit të përshtatshme për qëllime të auditimit.

20. Audituesi duhet të njohë aktivitetet e kontrollit të përshtatshme për qëllime të auditimit, duke qënë se janë këto aktivitete që e ndihmojnë atë për të kuptuar vlerësimin e rreziqeve të anomalisë materiale në nivel të pohimeve dhe për të projektuar procedura të mëtejshme auditimi si reagim ndaj vlerësimeve për rreziqet. Audituesit nuk i kërkohet që të kuptojë të gjitha aktivitetet e kontrollit që lidhen me secilën klasë të rëndësishme të transaksioneve, të tepricave të llogarive dhe të informacioneve të dhëna në pasqyrat financiare, ose në çdo pohim që u përket atyre. (Ref: Para. A99–A106)
21. Për të kuptuar aktivitetet e kontrollit të entitetit, audituesi duhet të njohë mënyrën se si reagon entiteti ndaj rreziqeve që burojnë nga sistemi i TI. (Ref: Para. A107–A109)

Monitorimi i Kontrolleve

22. Audituesi duhet të njohë tipet kryesore të aktiviteteve që entiteti përdor për të vëzhguar kontrollin e brendshëm mbi raportimin financiar, përfshirë aktivitetet e kontrollit të rëndësishme për auditimin dhe mënyrën se si entiteti ndërmerr veprimet korrigjuese ndaj mangësive në kontrollet e tij. (Ref:Para.A110–A112)
23. Në rastet kur entiteti ka të përfshirë në strukturën e tij funksionin e auditit të brendshëm¹, audituesi duhet të njohë natyrën e përgjegjësisë së funksionit të auditimit të brendshëm, statusin e tij organizativ, dhe aktivitetet që kryen, ose që do të kryejë. (Ref:Para. A113-A120)
24. Audituesi duhet të njohë burimet e informacionit që janë përdorur në aktivitetet e

¹SNA 610 (Rishikuar në vitin 2013), *Përdorimi i Punës së Audituesve të Brendshëm*, paragrafi 14(a), përkufizon termin –funksioni i auditimit të brendshëmll për qëllime të SNAve,

monitorimit të entitetit, si dhe të bazës mbi të cilën drejtuesit e vlerësojnë informacionin si të mjaftueshmërisht të besueshëm për qëllimin përkatës. (Ref:Para. A121)

Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale

25. Audituesi duhet të identifikojë dhe vlerësojë rreziqet e anomalisë materiale në:

- (a) nivel të pasqyrave financiare; dhe (Ref: Para.A122–A125)
- (b) nivel pohimi për klasat e transaksioneve, tepricat e llogarive dhe për informacionet e dhëna,(Ref: Para.A126–A131)

për të siguruar një bazë për projektimin dhe kryerjen e procedurave të mëtejshme të auditimit.

26. Për këtë qëllim, audituesi duhet:

- (a) Të identifikojë rreziqet gjatë procesit të njohjes së entitetit dhe të mjedisit të tij, përfshirë kontrollet përkatëse që lidhen me rreziqet, dhe të shqyrtojë klasat e transaksioneve, tepricat e llogarive dhe informacionet e tjera të dhëna në pasqyrat financiare; (Ref:Para.A132–A136)
- (b) Të çmojë rreziqet e identifikuar dhe të vlerësojë nëse këto rreziqe janë të përhapura në pasqyrat financiare si një e tërë dhe potencialisht ndikojnë në shumë pohime;
- (c) Të krijojë lidhjen midis rreziqeve të identifikuar dhe asaj ç'ka mund të jetë gabim në nivel pohimi, duke marrë në konsideratë kontrollet e përshtatshme që audituesi synon të testojë; dhe (Ref:Para.A137–A139)
- (d) Të vlerësojë mundësinë e ndodhjes së anomalive, përfshirë mundësinë e anomalive të shumëfishta,dhe nëse këto anomali të mundshmejanë të një madhësie të tillë qëmund të çojnë në anomali materiale. (Ref:Para. A140)

Rreziqet që Kërkojnë Konsiderata Auditimi të Veçanta

27. Si pjesë e procesit të vlerësimit të rrezikut siç përshkruhet në paragrafin 25, audituesi duhet të përcaktojë, nëse ndonjë nga rreziqet e identifikuar është, sipas gjykimit të tij, rrezik i rëndësishëm. Në dhënien e këtij gjykimi, audituesi duhet të përjashtojë efektet e kontroleve që zbatohen për këtë rrezik.

28. Për të gjykuar se cilët rreziqe janë rreziqe të rëndësishme, audituesi duhet të marrë në konsideratë të paktën aspektet e mëposhtme:

- (a) Faktin nëse rreziku shkaktohet nga mashtrimi;

- (b) Faktin nëse rreziku është i lidhur me zhvillimet e fundit të rëndësishme ekonomike, në fushën e kontabilitetit, apo zhvillime të tjera dhe për këtë arsye ky rrezik kërkon një vëmendje të veçantë;
 - (c) Kompleksitetin e transaksioneve;
 - (d) Faktin nëse rreziku ka të bëjë me transaksione të rëndësishme të kryera me palët e lidhura;
 - (e) Shkallën e subjektivitetit në matjen e informacionit financiar që lidhet me rrezikun, veçanërisht ato matje që përfshijnë një interval të gjerë të pasigurisë së matjes; dhe
 - (f) Faktin nëse rreziku përfshin transaksione të rëndësishme, që janë jashtë aktivitetit normal të veprimtarisë së entitetit, ose thënë ndryshe, janë të jashtëzakonshme. (Ref:Para. A141–A145)
29. Në rastet kur audituesi ka arritur në konkluzionin që ekziston një rrezik i rëndësishëm, audituesi duhet të njohë strukturën e kontroleve të entitetit, përfshirë aktivitetet e kontrollit që zbatohen për këtë rrezik. (Ref: Para.A146–A148)

Rreziqet për të cilat, Kryerja Vetëm e Procedurave Thelbësore Nuk Siguron Evidencën e Nevojshme të Auditimit

30. Në lidhje me disa lloje rreziqesh, audituesi mund të gjykojë që nuk është e mundur ose praktike të sigurojë evidencën e përshtatshme të auditimit vetëm me kryerjen e procedurave thelbësore. Këto rreziqe mund të lindin nga regjistrimi i pasaktë ose jo i plotë i klasave të transaksioneve ose tepricave të llogarive të rëndësishme por me natyrë rutinë, karakteristikat e të cilave shpesh lejojnë kryerjen e proceseve mjaft të automatizuara me pak apo aspak ndërhyrje manuale. Në këto raste, kontrollet që zbaton entiteti për monitorimin e rreziqeve të tilla janë të rëndësishme për audituesin, dhe për rrjedhojë ai duhet të ketë një njohje të mirë të tyre. (Ref: Para.A149-A151)

Rishikimi i Vlerësimit të Rrezikut

31. Vlerësimi i audituesit për rreziqet e anomalisë materiale në nivel pohimi mund të ndryshojë gjatë kryerjes së auditimit, pasi audituesi të ketë siguruar evidencë auditimi shtesë. Në rrethanat kur audituesi e siguron evidencën e auditimit nga kryerja e procedurave të auditimit të mëtejshme, ose nga marrja e një informacioni të ri, dhe në të dy rastet kjo evidencë është në kontradiktë me evidencën e auditimit mbi të cilën audituesi e ka bazuar fillimisht vlerësimin, ai rishikon vlerësimin e bërë për rrezikun dhe, në përputhje me këtë rishikim, modifikon procedurat e mëtejshme të planifikuara të auditimit.(Ref:Para.A152)

Dokumentimi

32. Audituesi duhet të përfshijë në dokumentimin e auditimit²:

- (a) Diskutimet e bëra me anëtarët e grupit të angazhimit siç kërkohet nga paragrafi 10, dhe vendimet më të rëndësishme të arritura;
- (b) Elementët kryesorë të njohjes dhe të kuptimit të marrë për çdo aspekt të entitetit dhe të mjedisit të tij të specifikuar në paragrafin 11 dhe për çdo komponent të kontrollit të brendshëm të specifikuar në paragrafët 14-24; burimet e informacionit nga është siguruar kjo njohje; dhe procedurat që janë kryer për vlerësimin e rrezikut;
- (c) Rreziqet e identifikuara dhe të vlerësuara të anomalisë materiale në nivel të pasqyrave financiare dhe në nivel pohimi siç kërkohet nga paragrafi 25; dhe
- (d) Rreziqet e indentifikuara dhe kontrollet përkatëse të lidhura me to, të cilat audituesi ka arritur t'i njohë si rrjedhojë e kërkesave të paragrafëve 27-30. (Ref: Para.A153–A156)

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Aktivitetet Përkatëse (Ref: Para. 5)

A1. Njohja e entitetit dhe mjedisit të tij, përfshirë edhe kontrollin e brendshëm të entitetit (referuar tani e në vijim si –njohja e entitetitll), është një proces i vazhdueshëm dhe dinamik i mbledhjes, i përditësimit dhe i analizës që ndodh gjatë gjithë auditimit. Njohja e entitetit përbën një kuadër referimi që i jep mundësi audituesit të planifikojë auditimin dhe të ushtrojë gjykimin e tij profesional, si për shembull, në rastet kur audituesi merret me aspektet e mëposhtme:

- Vlerësimin e rreziqeve të anomalisë materiale në pasqyrat financiare;
- Përcaktimin e materialitetit në përputhje me SNA 320³;
- Kujdesin e treguar në zgjedhjen dhe në zbatimin e duhur të politikave kontabël si dhenë mjaftueshmërinë e dhënies së informacioneve në pasqyrat financiare;
- Identifikimin e zonave ku ka nevojë të bëhet një auditim i veçantë, për shembull, transaksionet me palët e lidhura, vlerësimi i drejtimin lidhur me

²SNA 230, *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafët 8–11, dhe A6.

³SNA 320, *Materialiteti në Planifikimin dhe Kryerjen e Auditimit*.

vijimësinë e entitetit, ose shqyrtimi i qëllimit të transaksioneve të biznesit;

- Bërja e parashikimeve me qëllim përdorimin e tyre kur kryhen procedurat analitike;
- Reagimet ndaj vlerësimit të rreziqeve të anomalisë materiale, përfshirë, dizenjimin dhe kryerjen e procedurave të mëtejshme të auditimit për të siguruar evidencë të mjaftueshme dhe të përshtatshme auditimi; dhe
- Vlerësimin e mjaftueshmërisë dhe përshtatshmërisë së evidencës së auditimit të siguruar, siç është përshtatshmëria e hipotezave ashtu edhe e deklarimeve të drejtimit të bëra me gojë dhe me shkrim.

A2. Informacioni i përftuar nga kryerja e procedurave të vlerësimit të rrezikut dhe aktivitetet përkatëse mund të përdoret nga audituesi si evidencë auditimi për të mbështetur vlerësimin e rreziqeve të anomalisë materiale. Përveç kësaj, gjatë kryerjes së procedurave të vlerësimit të rrezikut, audituesi mund të sigurojë evidencë auditimi për klasat e transaksioneve, tepricat e llogarive, ose informacionet e dhëna, dhe pohimet përkatëse, si dhe për efektshmërinë e kontrolleve, edhe pse këto procedura auditimi nuk janë planifikuar në mënyrë specifike si procedura thelbësore apo teste kontrolli. Gjithashtu, audituesi mund të parapëlqejë të kryejë procedurat thelbësore ose testet e kontrollit njëkohësisht me procedurat e vlerësimit të rrezikut, kur ai mendon se kjo është efitënte.

A3. Audituesi përdor gjykimin profesional për të përcaktuar shkallën e njohjes së kërkuar. Preokupimi kryesor i audituesit është fakti nëse njohja e arritur është e mjaftueshme për të përmbushur objektivin e përcaktuar në këtë SNA. Nga audituesi kërkohet një njohje e përgjithshme që është më pak e thellë nga njohja që kërkohet nga ana e drejtimit për administrimin e entitetit.

A4. Rreziqet që duhen vlerësuar përfshijnë si rreziqet për shkak të gabimit ashtu edhe ato për shkak të mashtrimit, dhe të dy këto rreziqe janë trajtuar në këtë SNA. Megjithatë, duke qënë se mashtrimi ka një rëndësi të tillë, SNA 240 përfshin kërkesa dhe udhëzime të mëtejshme në lidhje me procedurat e vlerësimit të rrezikut dhe aktivitetet përkatëse për të siguruar informacionin e nevojshëm për identifikimin e rreziqeve të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit.⁴

A5. Megjithëse audituesit i kërkohet që të kryejë të gjitha procedurat e vlerësimit të rrezikut të përshkruara në paragrafin 6 në funksion të arritjes së njohjes që kërkohet për entitetin (shiko paragrafët 11-24), nuk është e thënë që audituesi t'i kryejë të gjitha këto procedura për çdo aspekt të njohjes. Gjithashtu audituesi mund të kryejë edhe procedura të tjera auditimi, kur informacioni i marrë ndihmon

⁴SNA240, *Përgjegjësitë e Audituesit në Lidhje me Mashtrimin në një Auditim të Pasqyrave Financiare*, paragrafët 13-25 .

në identifikimin e rreziqeve të anomalisë materiale. Shembuj procedurash të tilla përfshijnë:

- Shqyrtimi i informacionit të marrë nga burime të jashtme, siç janë revistat ekonomike dhe tregtare, raportet e nxjerra nga analistët, bankat apo agjencitë e tatim-taksave; ose publikimet ligjore ose financiare.
- Kërkimi i informacioneve nga këshilltarët ligjorë të jashtëm ose ekspertët e vlerësimit që i kanë shërbyer entitetit.

Kërkimi i Informacionit nga Drejtuesit, Funkzioni i Auditimit të Brendshëm dhe nga Persona të Tjerë Brenda Entitetit (Ref: Para. 6(a))

A6 Pjesën më të madhe të informacionit që sigurohet nga kërkesa për informacion, audituesi e merr nga drejtuesit dhe personat që janë përgjegjës për raportimin financiar. Informacioni gjithashtu, mund të sigurohet nga audituesi nëpërmjet kërkimit të informacioneve nga funksioni i auditimit të brendshëm, në rast se entiteti ka një funksion të tillë ose tek të tjerë brenda entitetit.

A7. Audituesi mund të sigurojë informacion gjithashtu, ose mund të marrë këndvështrim të ndryshëm lidhur me identifikimin e rreziqeve të anomalisë materiale, nëpërmjet kërkimit të informacioneve nga persona të tjerë brenda entitetit dhe punonjës të tjerë me nivele të ndryshme autoriteti. Për shembull:

- Kërkesat për informacione, të cilat ju drejtohen personave të ngarkuar me qeverisjen, e ndihmojnë audituesin për të njohur mjedisin në të cilin janë përgatitur pasqyrat financiare. SNA 260 (i rishikuar)⁵ identifikon rëndësinë e komunikimit efektiv të dyanshëm, në ndihmë të audituesit për të marrë informacion nga ata që janë të ngarkuar me qeverisjen në këtë aspekt.
- Kërkesat për informacione nga punonjësit që kanë marrë pjesë në iniciimin, përpunimin dhe regjistrimin e transaksioneve komplekse apo të pazakonta, e ndihmojnë audituesin për të vlerësuar përshtatshmërinë e zgjedhjes dhe të zbatimit të disa politikave kontabël.
- Kërkimi i informacioneve drejtpërdrejtë nga këshilltarët ligjorë mund të sigurojë informacione në lidhje me çështje të tilla si proceset gjyqësore, pajtueshmëria me ligjet dhe rregullat, njohuri për mashtrim ose dyshime për mashtrim që prekin entitetin, garancitë, detyrimet pas-shitjes, marrëveshjet me ortakë të biznesit (siç janë sipërmarrjet e përbashkëta) dhe për kuptimin e termave të kontratës.
- Kërkesat për informacione që i drejtohen personelit të shitjeve ose të

⁵SNA 260 (I rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*, paragrafi 4(b)

marketingut mund të sigurojnë informacion lidhur me ndryshimet e strategjive të marketingut të entitetit, prirjet e shitjeve ose marrëveshjet kontraktuale me klientët.

- Kërkesat për informacion, që i drejtohen funksionit të manaxhimit të rrezikut (ose atyre që kryejnë këto role) mund të sigurojnë informacion rreth rreziqeve operacionale dhe rregullatore që mund të ndikojnë në raportimin financiar.
- Kërkesat për informacione drejtuar personelit të sistemit të informacionit, mund të sigurojnë informacione rreth ndryshimeve në sistem, mosfunksionimeve të sistemit apo të kontrollit ose rreziqe të tjera të lidhura me sistemin e informacionit.

A8. Duke qënë se njohja dhe kuptimi i entitetit dhe mjedisit të tij është një proces i vazhdueshëm dinamik, kërkimet e audituesit për informacione mund të kryhen edhe gjatë gjithë angazhimit të auditimit.

Kërkimi i informacioneve nga funksioni i auditimit të brendshëm

A9. Nëse entiteti ka një funksion të auditimit të brendshëm funksional, kërkimi i informacionit nga personat e duhur brenda këtij funksioni, mund të japin informacion të dobishëm për audituesit për njohjen dhe kuptimin e entitetit dhe të mjedisit të tij dhe, për të identifikuar e vlerësuar rreziqet e anomalisë materiale në nivelet e pasqyrave financiare dhe të pohimit. Gjatë punës së kryer, auditimi i brendshëm merr njohuri për operacionet e entitetit dhe rrezikun e veprimtarisë, dhe mund të ketë siguruar gjetje nga puna e kryer, sic janë mangësitë e identifikuar të kontrolleve ose rreziqeve, të cilat mund të jenë input i rëndësishëm për njohjen e entitetit nga audituesi, vlerësimin e rrezikut të audituesit dhe aspekteve të tjera të auditimit. Prandaj, kërkesat për informacione bëhen nga audituesi për të vlerësuar nëse ai parashikon të përdorë ose jo punën e funksionit të auditimit të brendshëm, për të modifikuar natyrën ose afatet, ose për të zvogëluar shtrirjen e procedurave të auditimit që do të kryhen.⁶ Kërkesat për informacione të një rëndësie të veçantë, mund të kenë të bëjnë me çështjet që funksioni i auditimit të brendshëm ka ngritur me personat e ngarkuar me qeverisjen dhe rezultatet e vetë procesit të vlerësimit të rrezikut të funksionit.

A10. Nëse, bazuar në përgjigjet e dhëna kundrejt pyetjeve të audituesit, duket se ka gjetje që mund të jenë të rëndësishme për raportimin financiar dhe auditimin e entitetit, audituesi mund të konsiderojë të përshtatshme të lexojë raportet përkatëse të funksionit të auditimit të brendshëm. Shembuj të raporteve të funksionit të auditimit të brendshëm që mund të jenë të përshtatshme, janë strategjia e funksionit dhe dokumentet e planifikimit dhe raportet që janë përgatitur për drejtimin ose për personat e ngarkuar me qeverisjen, të cilat

⁶ Kërkesat përkatëse janë të përfshira në SNA 610 (Rishikuar në vitin 2013)

përshkruajnë gjetjet e kontrolleve të funksionit të auditimit të brendshëm.

- A11. Për më tepër, në pajtueshmëri me SNA 240⁷, nëse funksioni i auditimit të brendshëm i jep informacion audituesit në lidhje me ndonjë mashtrim ekzistues, të dyshuar ose të supozuar, audituesi i merr parasysh këto informacione gjatë identifikimit të rrezikut të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit.
- A12. Individë të përshtatshëm brenda funksionit të auditimit të brendshëm ndaj të cilave bëhen kërkesat për të marrë informacion janë ata që, sipas gjykimit të audituesit, kanë njohuritë, përvojën dhe autoritetin e duhur, siç janë shefi ekzekutiv i auditimit të brendshëm, ose në varësi të rrethanave, personeli tjetër brenda funksionit. Audituesi gjithashtu mund ta konsiderojë të përshtatshme që të realizojë takime të herëpashershme me këta individë.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik (Ref: Para 6(a))

- A13. Audituesit e entiteteve të sektorit publik shpesh herë kanë përgjegjësi shtesë lidhur me kontrollin e brendshëm dhe pajtueshmërinë me ligjet dhe rregullat e zbatueshme. Kërkesat për informacione ndaj individëve të duhur në funksionin e auditimit të brendshëm mund të ndihmojnë audituesin për identifikimin e rreziqeve të papajtueshmërisë materiale me ligjet dhe rregullat e zbatueshme, dhe rrezikun e mangësive të kontrollit të brendshëm në raportimet financiare.

Procedura analitike (Ref: Para. 6(b))

- A14. Procedurat analitike të kryera si procedura të vlerësimit të rrezikut mund të zbulojnë aspekte të entitetit, me të cilat audituesi nuk ka qenë i njohur dhe mund ta ndihmojnë atë në vlerësimin e rreziqeve të anomalisë materiale për qëllime të krijimit të një baze për hartimin dhe kryerjen e procedurave të auditimit në përgjigje ndaj këtyre rreziqeve. Procedurat analitike të kryera si procedura të vlerësimit të rrezikut mund të përfshijnë të dhëna financiare dhe jo-financiare, për shembull marrëdhënia që ekziston midis shitjeve dhe metrave katrorë të hapësirës së shitjeve ose volumit të mallrave të shitura.
- A15. Procedurat analitike mund të ndihmojnë në identifikimin e ekzistencës së transksioneve ose ngjarjeve të pazakonta dhe shumave, përpjesëtimeve dhe prirjeve që kanë ndikim në çështje që kanë të bëjnë me auditimin. Marrëdhëniet e pazakonta ose të papritura që janë vënë re mund ta ndihmojnë audituesin në identifikimin e rreziqeve të anomalisë materiale, veçanërisht rreziqeve të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit.
- A16. Sidoqoftë, kur këto procedura analitike përdorin të dhëna të bashkuara në një nivel të lartë (e cila mund të jenë situata kur procedurat analitike ekzekutohen si

⁷ SNA 240, paragrafi 20

procedura të vlerësimit të rrezikut), rezultatet e këtyre procedurave analitike japin vetëm një shenjë të përgjithshme të faktit nëse mund të ekzistojë një anomali materiale. Për pasojë, marrja në konsideratë e informacionit tjetër të mbledhur gjatë identifikimit të rreziqeve të anomalisë materiale së bashku me rezultatet e këtyre procedurave analitike mund ta ndihmojë audituesin në njohjen dhe vlerësimin e rezultateve të këtyre procedurave.

Konsideratatë Veçanta për Entitetet e Vogla

A17. Disa entitete të vogla mund të mos kenë informacion financiar të ndërmjetëm ose mujor që mund të përdoret për qëllime të procedurave analitike. Në rrethana të tilla, ndonëse audituesi mund të kryejë procedura analitike të kufizuara për qëllime të planifikimit të auditimit ose të sigurojë informacion nëpërmjet kërkesave për informacion, audituesi do të planifikojë kryerjen e procedurave analitike për të identifikuar dhe vlerësuar rreziqet e anomalisë materiale kur është disponibël një projekt i hershëm i pasqyrave financiare të entitetit.

Observimet dhe Inspektimet (Ref: Para.6(c))

A18. Vëzhgimi dhe inspektimi mund të mbështesë kërkesat për informacion që i bëhen drejtimit dhe personave të tjerë dhe gjithashtu, jep informacion mbi entitetin dhe mjedisin e tij. Shembuj të procedurave të tilla të auditimit përfshijnë vëzhgimin ose inspektimin e aspekteve të mëposhtme:

- Operacioneve të entitetit.
- Dokumenteve (siç janë planet e biznesit dhe strategjitë e veprimtarisë), regjistrimet dhe manualët e kontrollit të brendshëm.
- Raporteve të përgatitura nga drejtimi (siç janë raportet tremujore të drejtimit dhe pasqyrat financiare të ndërmjetme) dhe nga ata që janë të ngarkuar me qeverisjen (siç janë procesverbalet e mbledhjeve të bordit të drejtorëve).
- Të pajisjeve dhe ambjenteve të entitetit.

Informacion i marrë në periudhat e mëparshme (Ref: Para.9)

A19. Eksperienca e mëparshme e audituesit me entitetin dhe procedurat e auditimit të kryera gjatë auditimeve të mëparshme mund t'i sigurojnë audituesit informacion për çështje të tilla si:

- Anomalitë e ndodhura në të kaluarën dhe për faktin nëse ato janë korrigjuar ose jo në kohë.
- Natyrën e entitetit dhe mjedisin e tij, si edhe kontrollin e brendshëm të

entitetit (duke përfshirë mangësitë në kontrollin e brendshëm).

- Ndryshimet e rëndësishme që mund të kenë ndodhur brenda entitetit ose në operacionet e tij që nga periudha e mëparshme financiare, ç'ka mund ta ndihmojë audituesin që të arrijë të njohë entitetin siç duhet për të identifikuar dhe vlerësuar rreziqet e anomalisë materiale.
- Ato lloje të veçanta të transaksioneve dhe ngjarjeve të tjera ose tepricat e llogarive (dhe informacionet shpjeguese përkatëse) ku audituesi has vështirësi në kryerjen e procedurave të nevojshme të auditimit, si për shembull, për shkak të kompleksitetit të tyre.

A20. Audituesit i kërkohet që të përcaktojë nëse informacioni i marrë gjatë auditimeve të periudhave të mëparshme është i përshtatshëm, në ato raste kur audituesi synon ta përdorë këtë informacion për qëllime të auditimit aktual. Kjo ndodh për arsye se, për shembull, ndryshimet në mjedisin e kontrollit mund të kenë ndikim në përshtatshmërinë e informacionit të marrë gjatë auditimit të vitit të mëparshëm. Për të përcaktuar nëse kanë ndodhur ndryshime që kanë ndikim në përshtatshmërinë, për auditimin aktual, të informacioneve të marra në të kaluarën, audituesi duhet të kërkojë informacione dhe të kryejë procedura të tjera auditimi të përshtatshme, siç janë për shembull kontrollet hap-pas-hapi të sistemeve.

Diskutime mes Grupit të Angazhimit (Ref: Para.10)

A21. Diskutimi me anëtarët e grupit të angazhimit në lidhje me ndjeshmërinë që kanë pasqyrat financiare të entitetit ndaj anomalisë materiale:

- Krijon një mundësi për pjesëmarrjen e anëtarëve të grupit të angazhimit që kanë më shumë përvojë, përfshirë dhe ortakun e angazhimit, me qëllim që ata të shkëmbejnë pikëpamjet e tyre sipas këndvështrimit që kanë për njohjen e entitetit.
- Lejon që anëtarët e grupit të shkëmbejnë informacione rreth rreziqeve të biznesit ndaj të cilave ekspozohet entiteti, si edhe për të përcaktuar si dhe ku mund të dyshohet që pasqyrat financiare të përmbajnë anomali materiale për shkak të mashtrimit ose gabimit.
- Ndihmon anëtarët e grupit të angazhimit të arrijnë të njohin më mirë ekzistencën e mundësive që pasqyrat financiare do të përmbajnë anomali materiale, në ato pjesë të auditimit që ju janë cakuar atyre dhe të kuptojnë mënyrën se si mund të ndikojnë rezultatet e procedurave të auditimit që ata kryejnë, në aspektet e tjera të auditimit, përfshirë vendimet që kanë të bëjnë me përcaktimin e natyrës, e afateve dhe të shtrirjes së procedurave të mëtejshme të auditimit.

- Krijon një bazë rreth së cilës anëtarët e grupit të angazhimit të komunikojnë dhe ndajnë midis tyre informacionet e marra gjatë auditimit, të cilat mund të kenë ndikim në vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale ose në procedurat e auditimit që kryhen për të trajtuar rreziqet.

SNA 240 përmban kërkesa dhe udhëzime të mëtejshme në lidhje me diskutimet me anëtarët e grupit të angazhimit për rreziqet e mashtrimit.⁸

A22. Si pjesë e diskutimeve mes grupit të angazhimit të kërkuar nga paragrafi 10, marrja në konsideratë e kërkesës së kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar për të dhënë informacione, ndihmon në identifikimin me herët gjatë auditimit, se ku mund të ketë rreziqe të anomalisë materiale në lidhje me informacionet shpjeguese të dhëna. Shembuj të çështjeve që grupi i angazhimit mund të diskutojë përfshijnë:

- Ndryshimet në kërkesat e raportimit financiar, që mund të rezultojnë në informacione shpjeguese konsiderueshëm të reja ose të rishikuara;
- Ndryshimet në mjedisin e entitetit, gjendjen financiare ose aktivitetet që mund të rezultojnë në informacione shpjeguese konsiderueshëm të reja ose të rishikuara, për shembull një kombinim i rëndësishëm i biznesit gjatë periudhës së auditimit;
- Informacionet shpjeguese për të cilat sigurimi i evidencës së nevojshme të auditimit mund të ketë qenë i vështirë në të kaluarën; dhe
- Informacionet shpjeguese në lidhje me çështje komplekse, përfshirë ato çështje që kërkojnë gjykim të rëndësishëm nga drejtimi përsa i përket informacionit shpjegues që duhet të jepet.

A23. Jo gjithmonë është e nevojshme ose praktike që të përfshihen në një diskutim të vetëm të gjithë anëtarët e grupit të angazhimit (si për shembull, në auditimet që shtrihen në disa vendndodhje), dhe as nuk është e nevojshme që të gjithë anëtarët të kenë njohje të plotë për të gjitha aspektet e auditimit. Partneri i angazhimit mund të diskutojë çështje të caktuara me anëtarët kryesorë të grupit të angazhimit, nëse konsiderohet e nevojshme, me ata anëtarë të cilët kanë aftësi të veçanta dhe njohuri lidhur me çështjet, si dhe me ata anëtarë të cilët janë përgjegjës për auditimet e entiteve të kontrolluara, ndërsa mund të delegojë diskutimet me anëtarët e tjerë, duke patur parasysh shtrirjen e diskutimit brenda grupit të angazhimit të konsideruar si të nevojshme. Një plan komunikimi, i aprovuar nga ortaku i angazhimit, mund të jetë i nevojshëm.

Konsideratatë Veçanta për Entitetet e Vogla

⁸SNA240, paragrafi 16.

A24. Në përgjithësi auditimet e entiteteve të vogla kryhen vetëm nga partneri i angazhimit (që mund të jetë një profesionist i praktikës i vetëm). Në raste të tilla, është partneri i angazhimit, i cili duke qënë se e ka kryer vetë planifikimin e auditimit, është përgjegjës për të marrë në konsideratë ndjeshmërinë që kanë pasqyrat financiare të entitetit ndaj anomalisë materiale për shkak të mashtrimit ose gabimit.

Njohja e Kërkuar e Entitetit dhe Mjedisit të tij, Përfshirë Kontrollin e Brendshëm të Entitetit dhe Mjedisit të tij

Industria, Rregullatorët dhe Faktorë të tjerë të Jashtëm (Ref: Paragrafi 11 (a))

Faktorët e Industrisë

A25. Faktorët përkatës të industrisë përfshijnë kushtet e industrisë, siç janë mjedisi konkurrues, marrëdhëniet me furnitorët dhe klientët dhe zhvillimet teknologjike. Shembuj të çështjeve që audituesi mund të marrë në konsideratë përfshijnë:

- Tregu dhe konkurenca, ku përfshihen kërkesa, kapaciteti dhe çmimet konkurruese.
- Karakteri ciklik apo sezonal i aktivitetit.
- Teknologjia e prodhimit që lidhet me produktet e entitetit.
- Furnizimi me energji dhe kosto e saj.

A26. Industria në të cilin operon entiteti bëhet shkas për ekzistencën e rreziqeve specifike të anomaliave materiale, që rrjedhin nga natyra e biznesit ose shkalla e rregullimit të tij. Për shembull, kontratat afatgjata mund të përfshijnë vlerësime të rëndësishme të të ardhurave dhe kostove, të cilat bëhen shkas për rreziqet e anomaliave materiale. Në të tilla raste, audituesi shqyrton faktin nëse në grupin e angazhimit janë përfshirë anëtarë që kanë njohuri dhe eksperiencë të mjaftueshme për këto fusha⁹.

Faktorët Rregullatorë

A27. Faktorët përkatës rregullatorë përfshijnë mjedisin rregullator. Mjedisi rregullator përmblledh midis të tjerash kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar dhe mjedisin ligjor dhe politik. Shembuj të çështjeve që audituesi mund të marrë në konsideratë përfshijnë:

- Parimet e kontabilitetit dhe praktikatat specifike të sektorit të ekonomisë.

⁹SNA220, *Kontrolli i Cilësisë për një Auditim të Pasqyrave Financiare*, paragrafi 14.

- Kuadri rregullator për një sektor ekonomie të rregulluar.
- Legjislacioni dhe rregulloret që ndikojnë në mënyrë të ndjeshme në funksionimin e entitetit, përfshirë aktivitetet e mbikqyrjes direkte.
- Tatimi (i shoqërive tregtare dhe të tjera).
- Politikat aktuale të qeverisë që ndikojnë në realizimin e biznesit të entiteteve sic mund të jenë politikat monetare, duke përfshirë kontrollin e kurseve të këmbimit, nxitjet fiskale ose financiare (për shembull, programet e ndihmave qeveritare) dhe tarifat ose politikat e kufizimeve tregtare.
- Kërkesat mjedisore që ndikojnë industrinë dhe biznesin e entitetit.

A28. SNA 250 (i rishikuar) përfshin disa kërkesa specifike që kanë të bëjnë me kuadrin ligjor dhe rregullator të zbatueshëm për entitetin dhe industrinë ose sektorin ku ai vepron.¹⁰

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A29. Për auditimet e entiteteve të sektorit publik, ligji, rregulloret ose autoritete të tjera mund të kenë ndikim në veprimtarinë e entitetit. Për rrjedhojë elementë të tillë janë shumë të rëndësishëm gjatë njohjes së entitetit dhe mjedisit të tij.

Faktorët e Tjerë të Jashtëm

A30. Shembuj të faktorëve të tjerë të jashtëm të cilët kanë ndikim tek entiteti dhe që audituesi mund t'i marrë në konsideratë përfshijnë kushtet e përgjithshme të ekonomisë, normat e interesit dhe mundësia e financimeve, si dhe inflacioni ose rivlerësimi i monedhës.

Natyra e entitetit (Ref: Para. 11(b))

A31. Njohja e natyrës së entitetit i jep mundësi audituesit që të kuptojë çështje të tilla si:

- Nëse entiteti ka një strukturë komplekse, për shembull, me filiale ose entitete të tjera të kontrolluara të vendosura në shumë vende. Strukturat komplekse shpesh paraqesin çështje që mund të bëhen shkas për rrezikun e anomalive materiale. Çështje të tilla mund të jetë fakti nëse emri i mirë, pjesëmarrja në sipërmarrjet e përbashkëta, investime ose entitete për qëllime të veçanta është llogaritur siç duhet.

¹⁰SNA250 (i rishikuar), Marrja në Konsideratë e Ligjeve dhe Rregullave në një Auditim të Pasqyrave Financiare, paragrafi 13.

- Pronësia dhe marrëdhëniet midis pronarëve dhe njerëzve ose entiteteve të tjerë. Kjo njohje ndihmon për të përcaktuar nëse transaksionet me palët e lidhura janë identifikuar dhe pasqyruar siç duhet. SNA 550¹¹ vendos kërkesa dhe jep udhëzime për sa i takon kujdesit që duhet të tregojë audituesi në lidhje me palët e lidhura.

A32. Shembuj të çështjeve që audituesi mund të marrë në konsideratë gjatë njohjes së natyrës së entitetit përfshijnë:

- Operacionet e biznesit, siç janë:
 - Natyra e burimeve të të ardhurave, produkteve ose shërbimeve, përfshirë pjesëmarrjen në tregtinë elektronike siç janë shitjet dhe aktivitetet e marketingut nëpërmjet internetit.
 - Realizimi i operacioneve (për shembull, fazat dhe metodat e prodhimit, ose aktivitetet e ekspozuara ndaj rreziqeve mjedisore).
 - Aleancat, sipërmarrjet e përbashkëta, dhe aktivitetet që bazohen në shërbime që kontrahohen me të.
 - Shpërndarja gjeografike dhe segmentimi i sektorit të ekonomisë.
 - Vendndodhja e paisjeve të prodhimit, magazinave, dhe zyrave, si dhe vendndodhja dhe sasitë e inventarëve.
 - Klientët kryesorë dhe furnizuesit e rëndësishëm të mallrave dhe shërbimeve, marrëveshjet e punësimit (përfshirë ekzistencën e kontratave me sindikatat, pensione dhe përfitimeve të tjera pas-punësimit, marrëveshjeve për pjesëmarrje në aksione ose në bonuset nxitëse, dhe rregullave të qeverisë që lidhen me çështjet e punësimit).
 - Aktivitetet e kërkimit dhe të zhvillimit dhe shpenzimet e tyre.
 - Transaksionet me palët e lidhura.
- Investimet dhe aktivitetet investuese, siç janë:
 - Blerjet ose shitjet e planifikuara apo të ndodhura kohët e fundit.
 - Investimet dhe shitja e letrave me vlerë dhe e huave.
 - Aktivitetet e investimeve të kapitalit.

¹¹SNA550, *Palët e Lidhura*.

- Investimet në entitetet e pa-konsoliduara, përfshirë bashkëpronësitë, pjesëmarrjet e përbashkëta dhe entitetet për qëllime të veçanta.
- Financimet dhe aktivitetet financuese, siç janë:
 - Filialet kryesore dhe entitetet e lidhura, përfshirë strukturat e konsoliduara dhe jo-të konsoliduara.
 - Struktura e borxhit dhe kushtet përkatëse, përfshirë marrëveshjet financiare dhe marrëveshjet e qeradhënies jashtë-bilancit.
 - Pronarët përfitues (vendas, të huaj, reputacioni dhe eksperiencat e biznesit) dhe palët e lidhura.
 - Përdorimi i instrumentave financiarë derivativë.
- Raportimi financiar, siç janë:
 - Parimet kontabël dhe praktikat specifike të sektorit të ekonomisë, përfshirë kategoritë kryesore specifike të sektorit të ekonomisë (për shembull, huatë dhe investimet për bankat, ose kërkimi dhe zhvillimi për kompanitë farmaceutike).
 - Praktikrat e njohjes së të ardhurave.
 - Kontabiliteti me vlerën e drejtë.
 - Aktivët, detyrimet dhe transaksionet në monedhë të huaj.
 - Kontabiliteti i transaksioneve të jashtëzakonshme ose komplekse duke përfshirë ato në fusha të diskutueshme apo të reja (për shembull, kontabiliteti i kompesimit të bazuar në aksione).

A33. Ndryshimet e rëndësishme të ndodhura në entitet në krahasim me periudhat e mëparshme mund të behen shkas për krijimin, ose ndryshimin, e rreziqeve të anomalisë materiale.

Natyrat e Entiteve për Qëllime të Veçanta

A34. Një entitet për qëllime të veçanta (në disa raste referuar me termin mjet për qëllime të veçanta) është një entitet që zakonisht krijohet për një qëllim të kufizuar dhe mirë-përcaktuar, sic mund të jetë dhënia me qera ose kthimi në letra me vlerë i aktiveve financiare, ose kryerja e aktiviteteve të kërkimit ose zhvillimit. Entiteti mund të ketë formën e një korporate, trusti, ortakërie ose të një entiteti më vete. Entiteti në emër të të cilit është krijuar entiteti për qëllime të veçanta, mund t'i transferojë këtij të fundit shpesh aktive (për shembull, si pjesë e një transaksioni çregjistrimi që

përfshin aktivet financiare), ka të drejtën e përdorimit të aktiveve të tij, ose kryen shërbime për të, ndërsa palët e tjera mund të sigurojnë fonde për këtë entitet. Siç përcaktohet edhe në SNA 550, në disa rrethana, një entitet për qëllime të veçanta mund të jetë një palë e lidhur e entitetit.¹²

A35. Kuadro të raportimit financiar shpesh përcaktojnë kushte të detajuara për nivelin e kontrollit të entitetit për qëllime të veçanta, ose rrethana në të cilat entiteti për qëllime të veçanta duhet të konsolidohet. Interpretimi i kërkesave të kuadrove të tillë shpesh kërkon një njohje në detaje të marrëveshjeve përkatëse ku është i përfshirë entiteti për qëllime të veçanta.

Politikat Kontabël që ka Zgjedhur dhe ka Zbatuar Entiteti (Ref:Para.11(c))

A36. Njohja e politikave kontabël që entiteti ka zgjedhur dhe ka zbatuar përfshin çështje të tilla si:

- Metodën që ka përdorur entiteti për të analizuar transaksionet e rëndësishme dhe të pazakonta.
- Efektin e politikave të rëndësishme kontabël në fushat e diskutueshme ose të veçanta, në të cilat ka mangësi rregullimesh ose konsensusi.
- Ndryshimet që kanë ndodhur në politikat kontabël të entitetit.
- Standardet e raportimit financiar dhe ligjet dhe rregullat që janë të reja për entitetin dhe kur dhe si entiteti do t'i adoptojë këto kërkesa.

Objektivat, Strategjitë dhe Rreziqet që lidhen me Biznesin(Ref: Para. 11(d))

A37. Entiteti e zhvillon veprimtarinë e tij brenda sektorit, kuadrit rregullator dhe faktorëve të tjerë të brendshëm dhe të jashtëm. Për t'iu përgjigjur këtyre faktorëve, drejtimi i entitetit ose ata që janë të ngarkuar me qeverisjen caktojnë objektivat, të cilat janë planet e përgjithshme për entitetin. Strategjitë janë metodat me anën e të cilave drejtimi synon të arrijë objektivat. Objektivat dhe strategjitë e entitetit mund të ndryshojnë me kalimin e kohës.A38.Rreziku i veprimtarisë është më i gjerë se rreziku i anomalive materiale në pasqyrat financiare, edhe pse ai e përfshin këtë të fundit. Rreziku i veprimtarisë mund të jetë si rrjedhojë e ndryshimit ose e kompleksitetit. Mosnjohja e nevojës për ndryshim, gjithashtu mund të çojë në një rrezik. Rreziku i veprimtarisë mund të vijë për shembull nga:

- Fakti që zhvillimi i një produkti ose shërbimi të ri dështon;
- Një treg i cili, edhe pse mund të jetë zhvilluar në mënyrë të sukseshme, është i

¹²SNA550,paragrafiA7.

papërshtatshëm për të mbështetur një produkt ose shërbim;

ose

- Të metat në një produkt ose shërbim që mund të çojnë në krijimin e detyrimeve dhe rrezik reputacioni.

A39. Njohja e rreziqeve të veprimtarisë me të cilat përballet entiteti rrit mundësinë e identifikimit të rreziqeve të anomalisë materiale, duke qënë se shumica e rreziqeve të veprimtarisë kanë pasoja financiare dhe si rrjedhim, ndikojnë në pasqyrat financiare. Megjithatë, audituesit nuk i duhet që të identifikojë të gjitha rreziqet e veprimtarisë sepse jo të gjitha rreziqet e veprimtarisë bëhen shkas për rreziqe të anomalisë materiale.

A40. Shembuj të çështjeve që audituesi mund të marrë në konsideratë gjatë njohjes së objektivave, strategjive dhe rreziqeve që lidhen me biznesin të cilat mund të çojnë në rrezik të anomalisë materiale në pasqyrat financiare përfshijnë:

- Zhvillimet e industrisë (një rrezik pontencial i lidhur me biznesin mund të jetë për shembull, rasti kur entiteti nuk ka personelin apo ekspertizën e duhur për të trajtuar ndryshimet që kanë ndodhur në industri).
- Produktet dhe shërbimet e reja (një rrezik pontencial i lidhur me biznesin mund të jetë për shembull, rasti kur rriten detyrimet ndaj produktit).
- Zgjerimin e biznesit (një rrezik pontencial i lidhur me biznesin mund të jetë për shembull, në rastet kur kërkesa nuk është parashikuarsaktë).
- Kërkesat e reja kontabël (një rrezik pontencial i lidhur me biznesin mund të jetë për shembull, zbatimi në mënyrë jo të plotë apo të duhur, apo rritja e kostove).
- Kërkesat rregullatore (një rrezik pontencial i lidhur me biznesin mund të jetë për shembull, në rastet kur ka një ekspozim të shtuar ligjor).
- Kërkesat aktuale dhe perspektive të financimeve (një rrezik pontencial i lidhur me biznesin mund të jetë për shembull, humbja e financimeve për shkak të paafësisë së biznesit për të përmbushur kërkesat).
- Përdorimi i TI (një rrezik pontencial i lidhur me biznesin mund të jetë për shembull, rasti kur sistemet dhe proceset janë jo të përshtatshme).
- Efektet e zbatimit të strategjive, veçanërisht ato efekte që do të çojnë në kërkesa të reja kontabël (një rrezik pontencial i lidhur me biznesin mund të jetë për shembull, zbatimi jo i plotë ose i papërshtatshëm).

A41. Rreziku i veprimtarisë ka pasoja të menjëhershme në rrezikun e anomalisë në klasat e transaksioneve, tepricat e llogarisë dhe informacionet e dhëna në nivel

pohimi ose në nivel të pasqyrave financiare. Për shembull, rreziku i veprimtarisë që vjen nga një klient i cili është kontraktues i dorës së parë, mund të rrisë rrezikun e anomalive që kanë të bëjnë me vlerësimin e llogarive të arkëtueshme. Megjithatë, i njëjti rrezik, veçanërisht në kombinim me një ekonomi të kontraktuar, mund të ketë gjithashtu, pasoja afatgjata, të cilat audituesi i merr parasysh kur vlerëson përshtatshmërinë e hipotezës së vijimësisë. Për rrjedhojë, gjykimi nëse rreziku i veprimtarisë bëhet shkas për anomali materiale apo jo duhet bërë nisur nga rrethanat e entitetit. Shembuj të kushteve dhe ngjarjeve që mund të tregojnë për rreziqe të anomalisë materiale janë dhënë në Shtojcën 2.

A42. Si rregull, i takon drejtimit të identifikojë rreziqet e veprimtarisë dhe të përcaktojë mënyrën e trajtimit të tyre. Ky proces i vlerësimit të rrezikut është pjesë përbërëse e funksionit të kontrollit të brendshëm, dhe është trajtuar në paragrafin 15 dhe paragrafët A88–A89.

Konsideratatë Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A43. Në auditimet e entiteteve të sektorit publik, –objektivat e drejtimitll ndikohen nga shqetësimet lidhur me përgjegjësinë publike dhe përfshijnë objektiva të cilat e kanë burimin e tyre në ligj, rregullore ose autoritet tjetër.

Vlerësimi dhe Rishikimi i Performancës Financiare të Entitetit(Ref: Para.11 (e))

A44. Drejtimi dhe të tjerët vlerësojnë dhe rishikojnë ato aspekte që i konsiderojnë të rëndësishme. Matësit e performancës, qofshin të brendshëm apo të jashtëm, kanë ndikime mbi entitetin. Këto ndikime mund ta nxisin drejtimin të ndërmarrë veprime për të rritur performancën e veprimtarisë ose për të keqparaqitur pasqyrat financiare. Prandaj, njohja e treguesve të vlerësimit të performancës së entitetit e ndihmon audituesin që të kuptojë nëse ndikimet për të arritur objektivat e performancës mund ta çojnë drejtimin të bëjë veprime të cilat shtojnë rreziqet e anomalisë materiale, përfshirë rreziqet për shkak të mashtrimit. Shiko SNA 240 për sa i përket kërkesave dhe udhëzimeve në lidhje me rreziqet e mashtrimit.

A45. Vlerësimi dhe rishikimi i performancës financiare nuk është i njëjtë me vëzhgimin e kontrolleve (që është trajtuar si komponent i kontrollit të brendshëm në paragrafët A110–A121), megjithëse qëllimet e tyre duket se mbivendosen tek njëri tjetri.

- Vlerësimi dhe rishikimi i performancës ka lidhje me faktin nëse performanca e veprimtarisë së entitetit arrin objektivat e vendosura nga drejtimi (apo nga palët e treta).
- Vëzhgimi i kontrolleve është i lidhur veçanërisht me funksionimin efektiv të kontrollit të brendshëm.

Megjithatë, në disa raste, treguesit e performancës japin gjithashtu informacione të cilat bëjnë të mundur që drejtimi të identifikojë mangësitë e kontrollit të brendshëm.

A46. Shembuj të informacionit që gjenerohet nga brenda entitetit dhe përdoret nga drejtimi për të vlerësuar dhe rishikuar performancën financiare dhe që mund të merret në konsideratë nga audituesi, përfshijnë:

- Treguesit kryesorë të performancës (financiarë dhe jofinanciarë) dhe raportet kryesore, prirjet dhe statistikatat operacionale.
- Analizat e performancës financiare periudhë pas periudhe.
- Buxhetet, parashikimet, analizat e shmangies, informacionet e segmentuara, raportet e performancës në nivel departamenti ose në çfarëdo niveli tjetër.
- Treguesit e performancës së punonjësve dhe politikatat nxitëse të kompensimit.
- Krahasimet e performancës së entitetit me atë të konkurrentëve.

A47. Palët e jashtme mundet gjithashtu, të vlerësojnë dhe të rishikojnë performancën financiare të entitetit. Për shembull, informacioni i jashtëm në formën e raporteve të analistëve dhe raporteve të agjencive kredituese, mund të përbëjë informacion të dobishëm për audituesin. Raporte të tilla shpesh mund të sigurohen nga entiteti që auditohet.

A48. Vlerësimet e brendshme mund të nxjerrin në pah rezultate të papritura ose prirje të cilat kërkojnë që drejtimi të përcaktojë shkaqet e tyre dhe të marrë masa korrigjuese (përfshirë në disa raste, zbulimin dhe korrigjimin në kohë të anomalive). Gjithashtu, vlerësimet e performancës mund t'i tregojnë audituesit për ekzistencën e rrezikut të anomalive në lidhje me informacionin e pasqyrave financiare. Për shembull, matësit e performancës mund të tregojnë që entiteti ka një rritje ose përfitueshmëri të shpejtë, të pazakontë, në krahasim me entitetet e tjera të të njëjtit sektor. Një informacion i tillë, veçanërisht nëse kombinohet me faktorë të tjerë, siç janë bonuset apo shpërblimet nxitëse, që janë të bazuara në performancë, tregon për një rrezik potencial të paragjykitimit të drejtimit në përgatitjen e pasqyrave financiare.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A49. Entitetet e vogla zakonisht nuk kanë procese për vlerësimin dhe rishikimin e performancës financiare. Kërkimi i informacionit nga drejtimi mund të tregojë që ai mbështetet në disa tregues kryesorë për vlerësimin e performancës financiare dhe marrjen e masave të duhura. Nëse nga kërkimi i një informacioni të tillë rezulton që ka

mangësi të treguesve të performancës ose rishikimit, atëherë mund të kemi të bëjmë me një rrezik të rritur të anomalive që nuk janë zbuluar dhe korrigjuar.

Kontrolli i brendshëm i entitetit (Ref: Para.12)

A50. Njohja e kontrollit të brendshëm e ndihmon audituesin për të identifikuar llojet e anomalive potenciale dhe faktorët që ndikojnë në rreziqet e anomalisë materiale, si dhe për të planifikuar natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave të mëtejshme të auditimit.

A51. Materiali në vijim, për tu zbatuar lidhur me kontrollin e brendshëm, paraqitet në katër seksione, si më poshtë:

- Natyra e Përgjithshme dhe Karakteristikat e Kontrollit të Brendshëm.
- Kontrollat që Lidhen me Auditimin.
- Natyra dhe Shtrirja e Njohjes së Kontrolleve Përkatëse.
- Elementët Përbërës të Kontrollit të Brendshëm.

Natyra e Përgjithshme dhe Karakteristikat e Kontrollit të Brendshëm.

Qëllimi i Kontrollit të Brendshëm

A52. Kontrolli i brendshëm hartohet, zbatohet dhe ka si qëllim të trajtojë rreziqet e identifikuar të veprimtarisë, të cilat kërcënojnë arritjen e ndonjë prej objektivave të entitetit që ka lidhje me:

- Besueshmërinë e raportimit financiar të entitetit;
- Efektivitetin dhe efikasitetin e operacioneve të tij; dhe
- Pajtueshmërinë me ligjet dhe rregulloret e zbatueshme.

Mënyra si planifikohet dhe zbatohet kontrolli i brendshëm varet nga madhësia dhe kompleksiteti i entitetit.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A53. Entitetet e vogla mund të përdorin mjete që janë më pak të strukturuar dhe procese e procedura më të thjeshta për të arritur objektivat e tyre.

Kufizimet e Kontrollit të Brendshëm

- A54. Kontrolli i brendshëm, pavarësisht se sa efektiv është, jep vetëm një siguri të arsyeshme mbi arritjen e objektivave të entitetit për raportimin financiar. Mundësia e arritjes ndikohet nga kufizimet e vetvetishme të kontrollit të brendshëm. Këto kufizime përfshijnë faktin që gjykimi njerëzor në vendimmarrje mund të jetë i gabuar, apo që kontrolli i brendshëm mund të dështojë si rezultat i gabimeve njerëzore. Për shembull, mund të ketë një gabim në dizenjimin, ose ndryshimin, e një kontrolli. Në të njëjtën mënyrë, funksionimi i një kontrolli mund të mos jetë efektiv, siç mund të jetë rasti kur informacioni i prodhuar për qëllime të kontrollit të brendshëm (për shembull, një raport i veçantë) nuk përdoret në mënyrë efektive sepse individit përgjegjës për të rishikuar informacionin nuk e kupton qëllimin e tij ose dështon në ndërmarrjen e veprimeve të duhura.
- A55. Për më tepër, kontrollet mund të shmangen nga ekzistenca e një marrëveshje të fshehtë midis dy ose më shumë personave, ose për shkak të një anashkalimi të papërshtatshëm të kontrollit të brendshëm nga drejtimi. Për shembull, drejtimi mund të bëjë një marrëveshje dytësore me klientët për të ndryshuar termat dhe kushtet e kontratës standarde të shitjes që përdor entiteti, çka mund të çojë në njohjen e një të ardhure të gabuar. Gjithashtu, kontrollet e përfshira në programet kompjuterike që janë modeluar për të identifikuar dhe raportuar transaksione që tejkalojnë kufijtë e specifikuar të kreditimit mund të shpërfillen ose të nxirren jashtë përdorimit.
- A56. Gjithashtu, gjatë dizenjimit dhe zbatimit të kontrolleve, drejtimi mund të bëjë gjykime lidhur me natyrën dhe shtrirjen e kontrolleve që ai zgjedh të zbatojë, dhe natyrën dhe shtrirjen e rreziqeve që ai zgjedh të konsiderojë.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

- A57. Entitetet e vogla shpesh kanë një numër të pakët punonjësish, çka e kufizon shkallën e zbatimit të ndarjes së detyrave. Megjithatë, në një entitet të vogël që drejtohet nga pronari, pronari-drejtuës është në gjëndje që të ushtrojë një mbikëqyrje më efektive sa sa ajo në një entitet të madh. Kjo mbikëqyrje kompenson mundësitë e kufizuara për ndarje detyrash..A58. Nga ana tjetër, pronari-drejtuës është në gjëndje që të anashkalojë kontrollet sepse sistemi i kontrollit të brendshëm është më pak i strukturuar. Ky fakt merret parasysh nga audituesi gjatë identifikimit të rreziqeve të anomalisë materiale për shkak të mashtimit.

Ndarja e Kontrollit të Brendshëm në Elementë Përbërës

- A59. Ndarja e kontrollit të brendshëm në pesë elementët përbërës që trajtohen në vijim, për qëllime të SNA-ve, jep një kuadër të dobishëm për audituesit për të vlerësuar mënyrën se si mund të ndikojnë në auditim aspekte të ndryshme të kontrollit të brendshëm të entitetit:

- (a) Mjedisi i kontrollit;
- (b) Procesi i vlerësimit të rrezikut të entitetit;
- (c) Sistemi i informacionit, përfshirë proceset përkatëse të veprimtarisë, që kanë të bëjnë me raportimin financiar dhe komunikimin;
- (d) Veprimtaritë e kontrollit; dhe
- (e) Vëzhgimi i kontrolleve.

Ndarja nuk është e nevojshme të reflektojë mënyrën sipas të cilës entiteti dizajnon, zbaton dhe mbron kontrollin e brendshëm, apo se si entiteti klasifikon një element përbërës të tij. Audituesit mund të përdorin terminologji apo kuadro që ndryshojnë nga ato që janë dhënë në këtë SNA, për të përshkruar aspekte të ndryshme të kontrollit të brendshëm dhe ndikimet e tyre në auditim, me kusht që të gjejnë trajtimin e duhur të gjithë elementët përbërës të përshkruar në këtë SNA.

A60. Materiali zbatues që ka të bëjë me pesë elementët përbërës dhe lidhjes që ato kanë me auditimin e pasqyrave financiare trajtohet në paragrafët A77-A121 në vijim. Shtojca 1 paraqet shpjegime të mëtejshme lidhur me këta elementë përbërës të kontrollit të brendshëm.

Karakteristikat e Elementëve Manualë dhe të Automatizuar të Kontrollit të Brendshëm që Lidhen me Vlerësimin që Audituesi Bën për Rrezikun

A61. Sistemi i kontrollit të brendshëm të një entiteti përmban elementë manualë dhe shpeshherë edhe elementë të automatizuar. Karakteristikat e elementëve manualë dhe të automatizuar janë të lidhur me vlerësimin që audituesi bën për rrezikun dhe procedurat e mëtejshme të auditimit të bazuara mbi këtë vlerësim.

A62. Përdorimi në kontrollin e brendshëm i elementëve manualë ose të automatizuar ndikon gjithashtu, në mënyrën me të cilën transaksionet inicohen, regjistrohen, përpunohen dhe raportohen:

- Kontrollat në një sistem manual mund të përfshijnë procedura të tilla si miratimin dhe rishikimin e transaksioneve, rakordimet dhe ndjekjen e zërave të rakorduar. Nga ana tjetër, një entitet mund të përdorë procedurat e automatizuara për të iniciuar, regjistruar, përpunuar dhe raportuar transaksionet, duke bërë që regjistrimet në formatin elektronik të zëvendësojnë dokumentet në letër.
- Kontrollat në sistemet TI konsistojnë në një kombinim të kontrolleve të automatizuar (për shembull, kontrollat e përfshira në programet kompjuterike) me kontrollat manualë. Përveç kësaj, kontrollat manuale mund të jenë të

pavarura nga sistemi TI, mund të përdorin informacionin e prodhuar nga sistemi TI, ose mund të kufizohen vetëm në vëzhgimin e funksionimit efektiv të TI dhe të kontrolleve të automatizuara dhe në bërjen e përjashtimeve. Kur përdoret sistemi TI për të iniciuar, regjistruar, përpunuar ose raportuar transaksionet apo të dhëna të tjera financiare që përfshihen në pasqyrat financiare, sistemet dhe programet mund të përfshijnë kontrollet në lidhje me pohimet korresponduese për llogaritë materiale ose mund të jenë kritikë për funksionimin efektiv të kontrolleve manuale që varen nga sistemi TI.

Në një entitet, kombinimi i kontrolleve manuale me ato të automatizuara është në varësi të natyrës dhe kompleksitetit të sistemit TI që ai përdor.

A63. Në përgjithësi, sistemi TI siguron përfitime për kontrollin e brendshëm të një entiteti duke i dhënë mundësi atij:

- Të zbatojë në mënyrë të vazhdueshme rregullat e paracaktuara të biznesit dhe të kryejë llogaritje komplekse gjatë përpunimit të volumeve të mëdha të transaksioneve ose të dhënave;
- Të rrisë koherencën, disponueshmërinë dhe saktësinë e informacionit;
- Të lehtësojë analizën shtesë të informacionit;
- Të rrisë aftësinë për të vëzhguar performancën e aktiviteteve, të politikave dhe procedurave të ndjekura nga entiteti;
- Të ulë rrezikun e shmangies së kontrolleve; dhe
- Të rrisë mundësinë për të patur një ndarje efektive të detyrave nëpërmjet zbatimit të kontrolleve të sigurisë në sistemet e zbatimeve, bazën e të dhënave dhe sistemet operative.

A64. Sistemi TI, gjithashtu krijon rreziqe specifike për kontrollin e brendshëm të entitetit, duke përfshirë, për shembull:

- Mbështetjen në sisteme ose programe që janë të pasakta në përpunimin e të dhënave, që përpunojnë të dhëna të gabuara ose të dyja bashkë.
- Hyrjen e paautorizuar në bazën e të dhënave, gjë që mund të çojë në prishjen ose në ndryshimin e pavend të tyre, përfshirë regjistrimin e transaksioneve të paautorizuara ose joekzistente, apo regjistrimin e tyre në mënyrë jo të saktë. Rrezik i veçantë paraqitet kur përdorues të shumtë kanë një bazë të dhënash të përbashkët.
- Mundësinë që personeli i TI të sigurojë privilegjin e hyrjes përtej atij të nevojshëm për të kryer detyrat e tyre duke cënuar kështu ndarjen e detyrave.

- Ndryshimet e paautorizuara të të dhënave në skedarët kryesorë (master).
- Ndryshimet e paautorizuara në sisteme ose programe.
- Pamundësinë për të bërë ndryshimet e duhura në sisteme ose programe.
- Ndërhyrje manuale të papërshtatshme.
- Humbje potenciale e të dhënave ose paaftësi për të pranuar të dhëna në mënyrën e duhur.

A65. Elementët manualë në kontrollin e brendshëm mund të jenë më të përshtatshëm, kur kërkohet mendim dhe gjykim siç janë rastet e rrethanave të mëposhtme:

- Transaksione të shumta, të pazakonshme ose joperiodike.
- Në ato rrethana kur gabimet janë të vështira për t'u gjetur, paraprirë ose parashikuar.
- Në rrethanat e ndryshuara që kërkojnë një reagim kontrolli përtej objektit të një kontrolli të automatizuar ekzistues.
- Nivëzhgimin e efektshmërisë së kontrolleve të automatizuara.

A66. Elementët manualë në kontrollin e brendshëm mund të jenë më pak të besueshëm se elementët e automatizuar, sepse ato mund të anashkalohen lehtësisht, të injorohen ose të shpërfillen dhe gjithashtu, ata janë më të prirur ndaj gabimeve dhe pasaktësive. Prandaj, nuk mund të presupozohet vijimësi në zbatimin e një elementi manual të kontrollit. Elementët manualë të kontrollit mund të jenë më pak të përshtatshëm në rrethanat e mëposhtme:

- Kur ka një vëllim të madh ose përsëritje transaksionesh, ose në situatat kur gabimet e parashikuara mund të parandalohen apo të zbulohen vetëm nga parametrat e kontrollit të automatizuar.
- Kur mënyrat specifike të kryerjes së kontrollit mund të planifikohen dhe të automatizohen në mënyrë të mjaftueshme.

A67. Natyra dhe shkalla e rrezikut të kontrollit të brendshëm ndryshon në varësi të natyrës dhe karakteristikave të sistemit të informacionit të entitetit. Entiteti i përgjigjet rreziqeve që rrjedhin nga përdorimi i TI ose i elementëve manualë në kontrollin e brendshëm, duke vënë në funksionim kontrolle efektive bazuar në karakteristikat e sistemit të informacionit të entitetit.

Kontrollet që Lidhen me Auditimin

- A68. Ekziston një lidhje e drejtpërdrejtë midis objektivave të entitetit dhe kontrolleve që ai zbaton në funksion të dhënies së një sigurie të arsyeshme për arritjen e tyre. Objektivat e entitetit dhe si rrjedhim, edhe të kontrolleve, kanë të bëjnë me raportimin financiar, operacionet dhe respektimin e rregullave. Megjithatë, jo të gjithë këto objektiva dhe kontrole janë të përshtatshëm për vlerësimin që audituesi i bën rrezikut.
- A69. Faktorë që janë të përshtatshëm për gjykimin e audituesit, nëse një kontroll individual ose i kombinuar me të tjerët është i përshtatshëm për auditimin, përfshijnë çështje të tilla si:
- Materialiteti.
 - Rëndësia e rrezikut përkatës.
 - Madhësia e entitetit.
 - Natyra e veprimtarisë së entitetit përfshirë organizimin e tij dhe veçoritë e pronësisë.
 - Diversiteti dhe kompleksiteti i operacioneve të entitetit.
 - Kërkesat ligjore dhe rregullatore të zbatueshme.
 - Rrethanat dhe elementi përbërës i zbatueshëm i kontrollit të brendshëm.
 - Natyra dhe kompleksiteti i sistemeve që bëjnë pjesë në kontrollin e brendshëm të entitetit, përfshirë përdorimin e organizatave të shërbimit.
 - Nëse dhe si një kontroll i caktuar, individual ose i kombinuar me të tjerë, parandalon, zbulon dhe korrigjon, anomalinë materiale.
- A70. Kontrollet e bëra mbi plotësinë dhe saktësinë e informacionit të përgatitur nga entiteti mund të jenë gjithashtu të përshtatshme për auditimin, në qoftë se audituesi synon ta përdorë informacionin për planifikimin dhe kryerjen e procedurave të mëtejshme. Kontrollet në lidhje me operacionet dhe pajtueshmërinë me objektivat mund të jenë të rëndësishme për auditimin, në qoftë se ato kanë të bëjnë me të dhënat që audituesi i vlerëson dhe i përdor gjatë zbatimit të procedurave të auditimit.
- A71. Kontrolli i brendshëm për ruajtjen e aktiveve kundrejt përvetësimeve, përdorimit apo nxjerrjes jashtë përdorimit në mënyrë të paautorizuar, mund të përfshijë kontrollet si në lidhje me raportimin financiar ashtu dhe objektivat e funksionimit. Vëmendja e audituesit në lidhje me kontrole të tillë, kufizohet në përgjithësi në

ato kontrolle, të cilët janë të rëndësishëm për sa i përket besueshmërisë së raportimit financiar.

A72. Në përgjithësi, një entitet kryen kontrolle në lidhje me objektivat, por nuk është e thënë që këto kontrolle të jenë të rëndësishme për auditimin, ndaj mund të mos merren parasysh. Për shembull, një entitet mund të përdorë një sistem të sofistikuar kontrollesh të automatizuara për të patur efektivitet dhe efikasitet në veprimtarinë e tij (siç është sistemi i kontrolleve të automatizuara në linjat tregtare ajrore për mbajtjen në rregull të grafikut të fluturimeve), por këto lloj kontrollesh zakonisht nuk janë të rëndësishme për auditimin. Për më tepër, edhe pse kontrollet e brendshëm zbatohen në të gjithë entitetin apo në çdo njësi operative dhe proces biznesi, njohja e kontrollit të brendshëm që ka të bëjë me çdo njësi dhe proces mund të mos jetë gjithashtu e rëndësishme për auditimin.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A73. Audituesit e sektorit publik shpesh kanë përgjegjësi shtesë në lidhje me kontrollin e brendshëm si për shembull, të raportojnë në lidhje me pajtueshmërinë me një kod të praktikës. Gjithashtu ata mund të kenë përgjegjësi që të raportojnë për pajtueshmërinë me ligjin, rregulloret ose autoritet tjetër. Si rezultat, rishikimi i tyre lidhur me kontrollin e brendshëm mund të jetë më i gjerë dhe më i detajuar.

Natyra dhe Shtrirja e Njohjes të Kontrolleve të Përshtatshme (Ref:Para.13))

A74. Vlerësimi i mënyrës sesi është hartuar një kontroll nënkupton shqyrtimin nëse kontrolli, më vete ose i kombinuar me kontrolle të tjerë, është në gjendje të parandalojë, ose të zbulojë dhe të korrigjojë, në mënyrë efektive anomalitë materiale. Zbatimi i një kontrolli do të thotë që kontrolli ekziston dhe që entiteti e përdor atë. Vlerësimi i zbatimit të një kontrolli që nuk është efektiv e ndihmon shumë pak audituesin në vlerësimin e tij, prandaj mënyra sesi është hartuar kontrolli është ajo që shqyrtohet e para. Një kontroll që nuk është hartuar si duhet përbën një mangësi të rëndësishme në kontrollin e brendshëm.

A75. Procedurat e vlerësimit të rrezikut që shërbejnë për të marrë evidencën e auditimit lidhur me hartimin dhe zbatimin e kontrolleve përkatëse mund të përfshijnë:

- Bisedat me personelin e entitetit.
- Vëzhgimin e zbatimit të kontrolleve specifike.
- Inspektimin e dokumentave dhe raporteve.
- Gjurmimin e transaksioneve nëpërmjet sistemit të informacionit që ka të bëjë me raportimin financiar.

Megjithatë, vetëm marrja e informacionit nuk është mjaftueshëm për qëllime të tilla.

A76. Njohja e kontrolleve të entitetit nuk mjafton për të shërbyer si testim mbi efektshmërinë e operimit të kontrolleve po që se nuk ka një shkallë automatizimi, e cila të sigurojë zbatimin e vijueshëm të operacionit të kontrollit. Për shembull, sigurimi i evidencës së auditimit për zbatimin e një kontrolli manual në një moment kohe të dhënë nuk përbën një evidencë auditimi mbi efektivitetin e operimit të kontrollit për një kohë tjetër gjatë periudhës së auditimit. Prandaj, për shkak të koherencës së natyrshme të përpunimit të të dhënave në TI (referoju paragrafit A63), kryerja e procedurave të auditimit për të konstatuar nëse është zbatuar një kontroll i automatizuar, mund të shërbejë si një test i efektivitetit të operimit të kontrollit, në varësi të vlerësimit dhe testimit nga ana e audituesit të kontrolleve të tilla si ato për ndryshimet e programit. Testet e efektivitetit të zbatimit të kontrolleve janë shpjegur më tej në SNA 330.¹³

Elementët Përbërës të Kontrollit të Brendshëm – Mjedisi i Kontrollit (Ref: Para. 14)

A77. Mjedisi i kontrollit përfshin të gjithë funksionet e qeverisjes dhe të drejtimit si edhe sjelljet, vetëdijen dhe veprimet e individëve që kanë role qeverisëse e të drejtimit, të cilat kanë të bëjnë me kontrollin e brendshëm dhe rëndësinë e tij për entitetin. Mjedisi i kontrollit përcakton tonin e veprimeve të një organizate dhe influencon në ndërgjegjësimin e njerëzve.

A78. Elementë të mjedisit të kontrollit që duhen patur parasysh gjatë njohjes së mjedisit të kontrollit përfshijnë sa më poshtë:

- (a) *Komunikimi dhe vënia në jetë e integritetit dhe vlerave etike* – Këta janë elementë thelbësorë që ndikojnë në efektivitetin e projektimit, administrimit dhe vëzhgimit të kontrolleve.
- (b) *Angazhimi për të vepruar me kompetencë* – Çështje të tilla si vlerësimet që bën drejtimi lidhur me nivelet e nevojshme të kompetencës që duhen për kryerjen e detyrave të veçanta dhe mënyra se si këto nivele konvertohen në kërkesa për zotësi dhe njohuri praktike të nevojshme.
- (c) *Pjesëmarrja dhe roli që luajnë personat e ngarkuar me qeverisjen e entitetit* – Karakteristikat e personave të ngarkuar me qeverisjen siç janë:
 - Pavarësia e tyre nga drejtimi.
 - Eksperienca dhe profesionalizmi i tyre.

¹³SNA330, Reagimet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuar.

- Shkalla e tyre e impenjimit dhe informacioni që ata marrin si dhe mbikëqyrja e aktiviteteve.
 - Përshtatshmëria e veprimeve të tyre, ku përfshihen niveli i ngritjes dhe ndjekjes së çështjeve të vështira me drejtimin si dhe bashkërendimi i punës me audituesit e brendshëm dhe të jashtëm.
- (d) *Filozofia dhe stili i operimit të drejtimit* – Karakteristikatë drejtimit siç janë:
- Metoda që përdor drejtimi për të ndërmarrë dhe administruar rreziqet e veprimtarisë.
 - Qëndrimet dhe veprimet e tij ndaj raportimit financiar.
 - Qëndrimet e tij ndaj përpunimit të informacionit, funksioneve të kontabilitetit dhe personelit.
- (e) *Struktura organizative*–Kuatridrejtë brenda të cilit planifikohen, kryhen, kontrollohen dhe rishikohen aktivitetet e entitetit në funksion të arritjes së objektivave të tij.
- (f) *Dhënia e autoritetit dhe përgjegjësisë* –Çështje të tilla si mënyra e caktimit të autoritetit dhe përgjegjësisë për aktivitetet operative si dhe mënyra si është vendosur hierarkia midis marrëdhënieve të raportimit e autorizimit.
- (g) *Politikat dhe praktikatat në lidhje me burimet njerëzore*–Politikat dhe praktikatat që kanë lidhje me për shembull, rekrutimin, orientimin, kualifikimin, vlerësimin, këshillimin, promovimin, shpërblimin dhe korrigjimin e gabimeve.

Evidenca e Auditimit për Elementët e Mjedisit të Kontrollit

- A79. Evidencë auditimi e përshtatshme mund të sigurohet duke kombinuar kërkesat për informacion me procedurat e tjera të vlerësimit të rrezikut, për shembull, duke bërë konfirmimin midis kërkesave për informacion me vëzhgimin ose inspektimin e dokumentave. Për shembull, nëpërmjet kërkesave për marrjen e informacioneve nga drejtimi dhe punonjësit, audituesi arrin të kuptojë mënyrën që përdor drejtimi për t'u komunikuar punonjësve pikëpamjet e tij për praktikatat e biznesit dhe sjelljen etike. Audituesi nxjerr konkluzione nëse entiteti i zbaton ose jo kontrollet, duke u nisur nga fakti për shembull, që drejtimi i entitetit ka vendosur një kod formal të sjelljes dhe nga fakti nëse ai (drejtimi) e respekton këtë kod.
- A80. Gjithashtu, audituesi mund të marrë në konsideratë mënyrën se si drejtimi ka reaguar ndaj gjetjeve dhe rekomandimeve të funksionit të auditimit të brendshëm lidhur me mangësitë e identifikuara në kontrollin e brendshëm që kanë të bëjnë me

auditimin, duke përfshirë faktin nëse dhe në ç' mënyrë janë zbatuar këto reagime, dhe nëse ato janë vlerësuar më pas nga funksioni i auditimit të brendshëm.

Ndikimi i Mjedisit të Kontrollit në Vlerësimin e Rreziqeve të Anomalisë Materiale

A81. Disa elementë të mjedisit të kontrollit të entitetit kanë një ndikim depërtues në vlerësimin e rreziqeve të anomalisë materiale. Për shembull, ndërgjegjja e kontrollit në një entitet influencohet në mënyrë të ndjeshme nga personat e ngarkuar me qeverisjen, duke qënë se një nga rolet kryesore të tyre është që të kundër-balancojnë presionet që i bëhen drejtimit në lidhje me raportimin financiar, të cilat mund të lindin nga kërkesat e tregut ose skemat e shpërblimeve. Efektiviteti i mënyrës sesi është krijuar mjedisi i kontrollit për sa i përket pjesëmarrjes në të të personave të ngarkuar me qeverisjen ndikohet për pasojë nga çështje të tilla si:

- Pavarësia nga drejtimi dhe aftësia e tyre për të vlerësuar veprimet e drejtimit.
- Fakti nëse ata njohin dhe kuptojnë transaksionet e biznesit të entitetit.
- Shkalla në të cilën ata vlerësojnë faktin nëse pasqyrat financiare janë përgatitur në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

A82. Një bord drejtorësh aktiv dhe i pavarur mund të ndikojë në filozofinë dhe stilin e operimit të drejtimit të lartë. Megjithatë, elementë të tjerë mund të kenë një ndikim më të kufizuar. Për shembull, edhe pse politikat dhe praktikat e burimeve njerëzore të orientuara drejt punësimit të personave të aftë në fushën e financës, kontabilitetit dhe TI mund të zvogëlojnë rrezikun e gabimeve në përpunimin e informacionit financiar, ato nuk mund të zbusin paragjykimin e fortë të drejtimit të lartë për të rritur fitimet.

A83. Ekzistenca e një mjedisi kontrolli të kënaqshëm mund të jetë një faktor pozitiv për audituesin, kur ai vlerëson rreziqet e anomalisë material. Sidoqoftë, megjithëse mund të ndihmojë në zvogëlimin e rrezikut të mashtrimit, një mjedis i kënaqshëm kontrolli nuk e parandalon mashtrimin në mënyrë absolute. Në të kundërt, mangësitë në mjedisin e kontrollit mund të dobësojnë efektivitetin e kontrolleve, veçanërisht në lidhje me mashtrimin. Për shembull, dështimi i drejtimit në sigurimin e burimeve të mjaftueshme për trajtimin e rreziqeve të sigurisë të TI mund të ketë ndikim negativ në kontrollin e brendshëm duke lejuar ndryshimet e pasakta në programet ose të dhënat kompjuterike, ose përpunimin e transaksioneve të paautorizuara. Sic është shpjeguar në SNA 330, mjedisi i kontrollit influencon gjithashtu natyrën, afatin dhe shtrirjen e procedurave të mëtëjshme të auditimit.¹⁴

A84. Mjedisi i kontrollit në vetvete nuk parandalon, zbulon apo korrigjon një anomali

¹⁴SNA330,paragrafëtA2–A3.

materiale. Megjithatë, ai mund të ndikojë në vlerësimin e audituesit për efektivitetin e kontrolleve të tjerë (për shembull, vëzhgimin e kontrolleve dhe funksionimin e aktiviteteve të caktuara të kontrollit) dhe në këtë mënyrë, vlerësimin e audituesit për rreziqet e anomalisë materiale.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

- A85. Mjedisi i kontrollit në entitetet e vogla ka gjasa të ndryshojë nga ai në entitetet e mëdha. Për shembull, personat e ngarkuar me qeverisjen në entitetet e vogla mund të mos përfshijnë një anëtar të pavarur dhe të jashtëm, dhe roli i qeverisjes mund të ndërmerret direkt nga pronari-drejtues në rastet kur nuk ka pronarë të tjerë. Natyra e mjedisit të kontrollit mund të ndikojë gjithashtu rëndësinë e kontrolleve të tjerë, ose mungesën e tyre. Për shembull, përfshirja aktive e një pronari-drejtues mund të eliminojë disa nga rreziqet që lindin nga mungesa e ndarjes së detyrave në një entitet të vogël; por ajo mundet gjithashtu të shtojë rreziqe të tjerë, si për shembull, rreziku i refuzimit të kontrolleve.
- A86. Përveç kësaj, evidenca e auditimit për elementët e mjedisit të kontrollit në entitetet e vogla mund të mos jetë në formën e një dokumenti, veçanërisht në ato raste kur komunikimi ndërmjet drejtimit dhe personelit tjetër është jo formal, por gjithsesi i vlefshëm. Për shembull entitetet e vogla mund të mos kenë një kod sjelljeje të shkruar, por në vend të tij kanë zhvilluar një kulturë e cila vë theksin tek rëndësia e integritetit dhe sjelljes etike nëpërmjet komunikimit verbal dhe shembullit të dhënë nga ana e drejtimit.
- A87. Për pasojë, qëndrimet, ndërgjegjësimi dhe veprimet e drejtimit ose të pronarit-drejtues kanë një rëndësi të veçantë në njohjen nga ana e audituesit të mjedisit të kontrollit të entitetit të vogël.

Elementët Përbërës të Kontrollit të Brendshëm – Procesi i Vlerësimit të Rrezikut të Entitetit (Ref: Para. 15)

- A88. Procesi i vlerësimit të rrezikut të entitetit përbën bazën mbi të cilën drejtimi përcakton mënyrën e menaxhimit të rreziqeve. Në qoftë se ky proces është i përshtatshëm për rrethanat, ku përfshihen natyra, madhësia dhe kompleksiteti i entitetit, kjo gjë e ndihmon audituesin për identifikimin e rreziqeve të anomalisë materiale. Fakti nëse procesi i vlerësimit të rrezikut të entitetit është i përshtatshëm për rrethanat apo jo është çështje e gjyqimit të audituesit.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla (Ref: Para.17)

- A89. Ka shumë pak gjasa që entitetet e vogla të kenë vendosur një proces të vlerësimit të rrezikut. Në raste të tilla, mundet që drejtimi të identifikojë rreziqet nëpërmjet përfshirjes së tij direkte në biznes. Megjithatë, pavarësisht rrethanave, është e nevojshme që audituesi të kërkojë informacion lidhur me rreziqet e identifikuar

dhe mënyrën sesi ato janë trajtuar nga drejtimi i entitetit të vogël.

Elementët Përbërës të Kontrollit të Brendshëm – Sistemi i Informacionit Përfshirë Proceset Përkatëse të Veprimtarisë, që Lidhen me Raportimin Financiar dhe Komunikimin

Sistemi i Informacionit Përfshirë Proceset Përkatëse të Veprimtarisë që Lidhen me Raportimin Financiar (Ref:Para. 18)

A90. Sistemi i informacionit që lidhet me objektivat e raportimit financiar, i cili e përfshin sistemin kontabël, konsiston në procedurat dhe regjistrat e hartuar dhe vendosur për të:

- Filluar, regjistruar, përpunuar dhe raportuar transaksionet e entitetit (si edhe ngjarjet dhe kushtet) dhe për të garantuar përgjegjshmërinë për aktivet, detyrimet dhe kapitalin.
- Ndrequr problemet që lindin nga përpunimi i gabuar i transaksioneve, për shembull, procedurat që pezullojnë në mënyrë automatike të cilat zbatohen për të korrigjuar apo zgjidhur në kohë elementët e pezulluar;
- Përpunuar dhe trajtuar anashkalimet apo shmangiet që sistemi u bën kontrolleve;
- Transferuar informacionin nga sistemet e përpunimit të transaksionit në librin e madh;
- Siguruar informacion në lidhje me raportimin financiar për ngjarjet dhe kushtet, përveç transaksioneve, si për zhvlerësimin dhe amortizimin e mjeteve ashtu dhe për ndryshimet në mundësinë e arkëtimit të llogarive të arkëtueshme; dhe
- Siguruar që informacioni i kërkuar për tu deklaruar sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, është mbledhur, regjistruar, përpunuar, përmbledhur dhe raportuar në mënyrën e duhur në pasqyrat financiare.

A.91. Pasqyrat financiare mund të përmbajnë informacione që merren nga jashtë librit të madh dhe atyre ndihmës. Shembuj të këtyre informacioneve janë:

- Informacioni i marrë nga marrëveshjet e qirasë, i dhënë në pasqyrat financiare, siç janë opsionet e rinovimit ose pagesa të ardhshme të qirasë.
- Informacioni i paraqitur në pasqyrat financiare që merret nga sistemi i administrimit të rrezikut të një entiteti.
- Informacionet mbi vlerën e drejtë të përgatitur nga ekspertët e drejtimit dhe të paraqitur në pasqyrat financiare.

- Informacioni i paraqitur në pasqyrat financiare që është marrë nga modelet, ose nga llogaritjet e tjera të përdorura për kryerjen e çmuarjeve, të njohura ose të paraqitura në pasqyrat financiare, përfshirë informacionet në lidhje me datën e vlerësimit dhe supozimet e përdorura në ato modele, të tilla si:
 - Supozime të zhvilluara së brendshmi që mund të ndikojnë në jetën e dobishme të një aktivi; ose
 - Të dhëna të tilla si normat e interesit që ndikohen nga faktorë jashtë kontrollit të entitetit.
- Informacioni i paraqitur në pasqyrat financiare në lidhje me analizat e ndjeshmërisë të përfituara nga modelet financiare të cilat tregojnë se drejtimi ka bërë supozime alternative.
- Informacioni i njohur ose i paraqitur në pasqyrat financiare që është marrë nga deklaratat dhe regjistrimet tatimore të një entiteti.
- Informacioni i paraqitur në pasqyrat financiare që është marrë nga analizat e përgatitura për të mbështetur vlerësimin e drejtimit për vijimësinë e entitetit, siç janë të dhënat, nëse ka, në lidhje me ngjarje ose kushte që janë identifikuar, të cilat mund të hedhin dyshime të konsiderueshme lidhur me vijimësinë e entitetit.¹⁵

A92. Njohja e sistemit të informacionit që lidhet me raportimin financiar, të kërkuar nga paragrafi 18 i kësaj SNA-je (përfshirë njohjen e aspekteve përkatëse të këtij sistemi në lidhje me informacionin e paraqitur në pasqyrat financiare që janë marrë nga brenda ose jashtë librit të madh dhe atyre ndihmës) është një çështje e gjykimit profesional të audituesit. Për shembull, disa shuma ose informacione shpjeguese të dhëna në pasqyrat financiare të entitetit (siç janë informacionet shpjeguese në lidhje me rrezikun e kredisë, rrezikun e likuiditetit dhe rrezikun e tregut) mund të bazohen në informacionin e marrë nga sistemi i administrimit të rrezikut të entitetit. Sidoqoftë, audituesit nuk i kërkohet të njohë të gjitha aspektet e sistemit të administrimit të rrezikut, por të përdorë gjykimin profesional në përcaktimin e njohjes së nevojshme.

Artikujt Kontabël (regjistrimet në ditar)

A93. Sistemi i informacionit i një entiteti, në mënyrë tipike, përfshin artikujt kontabël standard që përdoren për të regjistruar transaksionet në mënyrë periodike. Shembuj të tillë mund të jenë artikujt kontabël për të regjistruar shitjet, blerjet dhe arkëtimet e parasë në librin e madh, ose për të regjistruar çmuarjet kontabël që bëhen periodikisht nga drejtimi, siç janë ndryshimet në çmuarjen e llogarive të arkëtueshme të

¹⁵ Shiko paragrafët 19-20 të SNA 570 (i rishikuar), *Vijimësia*.

pambledhshme.

A94. Procesi i raportimit financiar të një entiteti përfshin gjithashtu përdorimin e artikujve kontabël jostandard për të regjistruar transaksionet e pazakonta, joperiodike ose regjistrimet rregulluese. Shembujt të artikujve të tillë përfshijnë konsolidimin e regjistrimeve rregulluese dhe artikujve kontabël në një kombinim ose shitje biznesi, ose çmuarjet joperiodike siç mund të jetë zhvlerësimi i një aktivi. Në sistemet manuale të librit të madh, artikujt jostandard të ditarit mund të identifikohen nëpërmjet inspektimit të librave, ditarëve dhe dokumentacionit mbështetës. Në rastet kur për të mbajtur librin e madh dhe për përgatitjen e pasqyrave financiare, përdoren procedurat e automatizuara, të tillë artikuj ekzistojnë vetëm në formën elektronike dhe mund të jenë më të lehtë për t'u identifikuar nëpërmjet përdorimit të teknikave të auditimit me ndihmën e kompjuterit.

Proceset Përkatëse të Veprimtarisë (Ref: Para.18)

A95. Procese të veprimtarisë së një entiteti janë veprimtaritë që kanë për qëllim të:

- Zhvillojnë, blejnë, prodhojnë, shesin dhe shpërndajnë produktet dhe shërbimet e tij;
- Sigurojnë respektimin e ligjeve dhe rregullave; dhe
- Regjistrojnë informacionin, përfshirë edhe informacionin e raportimit financiar e kontabël.

Proceset e veprimtarisë rezultojnë në transaksione të cilat regjistrohen, përpunohen dhe raportohen nga sistemi i informacionit. Njohja e proceseve të veprimtarisë së entitetit, që përfshin mënyrën sesi janë krijuar transaksionet, e ndihmon audituesin në njohjen e sistemit të informacionit që ka të bëjë me raportimin financiar në një mënyrë që është e përshtatshme për rrethanat e entitetit.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla (Ref: Para.18)

A96. Sistemet e informacionit dhe proceset përkatëse të veprimtarisë që lidhen me raportimin financiar në entitetet e vogla, përfshirë aspektet përkatëse të këtij sistemi në lidhje me informacionin e paraqitur në pasqyrat financiare që merret nga brenda ose jashtë librit të madh dhe librave ndihmës, ka të ngjarë të jenë më pak të sofistikuara se në entitetet e mëdha, por roli i tyre është njëloj i rëndësishëm. Entitetet e vogla me përfshirje aktive të drejtimit mund të mos kenë nevojë për përshkrime të zgjeruara të procedurave kontabël, për regjistrime kontabël të sofistikuara, ose politika të shkruara. Prandaj njohja e sistemeve të entitetit është më e lehtë në entitetet e vogla, dhe mund të jetë më shumë e lidhur me kërkimin e informacionit sesa me rishikimin e dokumentave. Gjithsesi, nevoja për të njohur

proceset e veprimtarisë së entitetit mbetet e rëndësishme.

Komunikimi (Ref: Para, 19)

A97. Komunikimi nga ana e entitetit i roleve dhe përgjegjësive të raportimit financiar dhe çështjeve të rëndësishme që kanë të bëjnë me raportimin financiar përfshin njohjen e roleve dhe të përgjegjësive individuale që kanë të bëjnë me kontrollin e brendshëm në raportimin financiar. Ai përfshin çështje të tilla si shpjegimi apo instruksionet që i jepen personelit me qëllim që ai të kuptojë mënyrën se si lidhen veprimtaritë e tij në sistemin e informacionit e të raportimit financiar me veprimtaritë që kryejnë individët e tjerë dhe mënyrat sipas të cilave realizohen raportimet e rasteve përjashtimore tek personat e niveleve të larta brenda entitetit. Komunikimi mund të marrë formë të tilla siç janë manualët e politikave dhe manualët e raportimit financiar. Kanalet e hapura të komunikimit ndihmojnë në dhënien e sigurisë që rastet përjashtimore janë raportuar dhe që janë marrë masa lidhur me to.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A98. Komunikimi mund të jetë më pak i strukturuar dhe më i lehtë për t'u arritur në një entitet të vogël se sa në një entitet të madh, për shkak të ekzistencës të më pak niveleve të përgjegjësive, si edhe për dukshmërinë dhe disponueshmërinë më të madhe të drejtimit.

Elementët Përbërës të Kontrollit të Brendshëm — Aktivitetet e Kontrollit të rëndësishëm për Auditimin(Ref: Para, 20)

A99. Aktivitetet e kontrollit janë politikat dhe procedurat që ndihmojnë për t'u siguruar se janë zbatuar direktivat e drejtimit. Aktivitetet e kontrollit, si në formën e sistemeve të teknologjisë së informacionit (TI) apo të sistemeve manuale, kanë disa objektiva dhe aplikohen në nivele të ndryshme organizative dhe funksionale. Shembuj të aktiviteteve të veçanta të kontrollit përfshijnë:

- Autorizimin.
- Rishikimin e performancës.
- Përpunimin e informacionit.
- Kontrollin fizik.
- Ndarjen e detyrave.

A100. Aktivitetet e kontrollit të rëndësishme për qëllime të auditimit janë:

- Ato që kërkohet të trajtohen si të tillë, duke qënë se janë aktivitete që kanë të bëjnë me rreziqe të rëndësishme dhe ato që kanë të bëjnë me rreziqe për të cilat kryerja vetëm e procedurave thelbësore nuk jep evidencën e nevojshme të auditimit, siç kërkohet nga paragrafët 29 dhe 30, respektivisht; ose
- Ato që konsiderohen që janë të rëndësishme sipas gjykimit të audituesit.

A101. Gjykimi i audituesit për faktin nëse një aktivitet kontrolli është i përshtatshëm për qëllime të auditimit influencohet nga rreziku që audituesi ka identifikuar i cili mund të bëhet shkas për një anomali materiale dhe nëse audituesi mendon që ka gjasa që të jetë e përshtatshme të testojë efektivitetin operativ të kontrollit në lidhje me përcaktimin e shtrirjes së testimit thelbësor

A102. Theksi i audituesit duhet të vihet në identifikimin dhe në kuptimin e atyre aktiviteteve të kontrollit që trajtojnë aspekte, për të cilat audituesi mendon se rreziku i anomalisë materiale ka të ngjarë të jetë i lartë. Kur aktivitetet e kontrollit shumëfishe arrijnë secila të njëjtin objektiv, nuk është e nevojshme që të sigurohet njohje për secilin aktivitet kontrolli që lidhet me këtë objektiv.

A103. Aktivitetet e kontrollit që kanë të bëjnë me auditimin mund të përfshijnë kontrollet e krijuara nga drejtimi që trajtojnë rreziqet e anomalisë materiale në lidhje me informacionet shpjeguese të dhëna, që nuk përgatiten në pajtueshmëri me kuadrin në fuqi të raportimit financiar, përveç kontrolleve që adresojnë rreziqet që lidhen me tepricat e llogarive dhe transaksioneve. Keto aktivitete kontrolli mund të lidhen me informacionin e përfshirë në pasqyrat financiare që është marrë nga libri i madh dhe librat ndihmës.

A104. Njohuritë e audituesit rreth prezencës apo mungesës së aktiviteteve të kontrollit, të cilat janë siguruar nga njohja dhe kuptimi i komponentëve të tjera të kontrollit të brendshëm, e ndihmojnë audituesin për të përcaktuar nëse njohjes së aktiviteteve të kontrollit duhet t'i kushtohet një vëmendje shtesë.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A105. Konceptet mbi të cilat bazohen aktivitetet e kontrollit në entitetet e vogla ka të ngjarë të jenë të ngjashme me ato në entitetet e mëdha, por niveli i formalitetit me të cilin ato operojnë mund të ndryshojë. Për më tepër, entitetet e vogla mund të mos e konsiderojnë të nevojshme zbatimin e disa llojeve të caktuara të aktiviteteve të kontrollit për arsye të kontrolleve të zbatuara nga drejtimi. Për shembull, fakti që vetëm drejtimi ka të drejtën për t'ju dhënë kredi klientëve dhe për të aprovuar blerje të rëndësishme përbën një kontroll të fortë mbi gjëndjet e llogarisë dhe transaksionet e rëndësishme, duke pakësuar ose eliminuar nevojën për aktivitete kontrolli më të detajuara.

A106. Aktivitetet e kontrollit të përshtatshme për qëllime të auditimit të entiteteve të vogla ka

të ngjarë që të kenë të bëjnë me ciklet kryesore të transaksioneve sic janë të ardhurat, blerjet dhe shpenzimet e punonjësve.

Rreziqet që Burojnë nga Sistemi TI (Ref: Para. 21)

A107. Përdorimi i sistemit TI ndikon në mënyrën se si janë zbatuar aktivitetet e kontrollit. Sipas këndvështrimit të audituesit, kontrollet ndaj sistemeve TI janë efektive kur ata ruajnë vërtetësinë e informacionit dhe sigurinë e të dhënave që sisteme të tillë përpunojnë, duke përfshirë kontrolle të përgjithshme të TI dhe kontrolle të zbatimit.

A108. Kontrollet e përgjithshme të sistemeve TI janë politikat dhe procedurat që lidhen me shumë aplikacione dhe mbështetin funksionimin me efektivitet të kontrolleve aplikative. Ato zbatohen në mainframe,miniframe,dhe mjediset e përdoruesve fundorë. Kontrollet e përgjithshme të sistemeve TI, që garantojnë integritetin e informacionit dhe sigurinë e të dhënave, zakonisht përfshijnë kontrollet mbi:

- Qëndrat e të dhënave dhe operacionet në rrjet.
- Blerjen e sistemeve të programeve kompjuterike (software), ndryshimin dhe mirëmbajtjen e tyre.
- Ndryshimin e programit.
- Sigurinë për hyrjen në të dhëna.
- Blerjen e sistemeve të programeve aplikative, zhvillimin dhe mirëmbajtjen e tyre.

Përgjithësisht ato zbatohen për të trajtuar rreziqet që janë referuar në paragrafin A64 më sipër.

A109. Kontrollet aplikative janë procedura manuale ose automatike që operojnë kryesisht në nivelin e përpunimit të biznesit dhe që zbatohen në përpunimin e transaksioneve nga aplikacionet individuale. Kontrollet aplikative mund të kenë natyrë ndaluese ose zbuluese, dhe synojnë të sigurojnë integritetin e regjistrimeve kontabël. Rrjedhimisht, kontrollet aplikative lidhen me procedurat që kanë të bëjnë me iniciimin, regjistrimin, përpunimin dhe raportimin e transaksioneve ose të të dhënave të tjera financiare. Këto kontrolle ndihmojnë për të garantuar që transaksionet që kanë ndodhur janë të autorizuar, dhe se ato janë regjistruar e përpunuar plotësisht e saktësisht. Si shembuj mund të përmenden pasqyrimi në ekran i disa kontrolleve të hedhjes së të dhënave, kontrolli i serive numerike krahasuar me kontrollet manuale si dhe me raportet përjashtuese apo të korrigjimit në pikat e hyrjes së të dhënave.

Elementët Përbërës të Kontrollit të Brendshëm—Vëzhgimi i Kontrolleve(Ref: Para.22)

A110. Vëzhgimi i kontrolleve është procesi i vlerësimit të efektivitetit të performancës së kontrollit të brendshëm gjatë periudhave të ndryshme kohore. Ai përfshin vlerësimin e efektivitetit të kontrolleve gjatë periudhave dhe ndërmarrjen e veprimeve të nevojshme korrigjuese. Drejtuesit kryejnë vëzhgimin e kontrolleve gjatë veprimtarive të tyre të përditëshme, me vlerësime të veçanta, ose nëpërmjet një kombinimi të tyre. Aktivitetet e vëzhgimit të vazhdueshëm shpesh janë ndërtuar mbi bazën e aktivitetit të zakonshëm e të përsëritur të entitetit dhe përfshijnë aktivitetet e rregullta të menaxhimit dhe të mbikëqyrjes. A111. Aktivitetet e vëzhgimit të kryera nga drejtimi mund të përfshijnë përdorimin e informacionit që merret nëpërmjet komunikimit me të tretët, siç janë: ankesat nga konsumatorët dhe komentet nga rregullatorët, të cilat mund të paraqesin problemet, ose të nxjerrin në pah aspektet që duhenpërmirësuar.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A112. Vëzhgimi i kontrolleve nga ana e drejtimit zakonisht kryhet nëpërmjet përfshirjes së ngushtë të drejtimit ose të pronarit-drejtues në operacionet e entitetit. Kjo përfshirje shpesh do të shërbejë për të identifikuar shmangiet e mëdha krahasuar me parashikimet dhe pasaktësitë në të dhënat financiare të cilat çojnë në veprime korrigjuese të kontrollit.

Funksioni i Auditimit të Brendshëm të Entitetit (Ref: Para. 23)

A113. Nëse entiteti ka një funksion të auditimit të brendshëm, njohja nga audituesi i këtij funksioni kontribuon në njohjen e entitetit dhe mjedisit të tij, përfshirë kontrollin e brendshëm dhe në veçanti rolin që ky funksion luan në vëzhgimin e kontrolleve të brendshme mbi raportimin financiar të entitetit. Kjo njohje, së bashku me informacionin e marrë nga kërkimet e audituesit për informacion sipas paragrafit 6 (a) të kësaj SNA-je, mundet gjithashtu, të japin informacione që lidhen drejtpërdrejtë me identifikimin dhe vlerësimin e audituesit për rreziqet e anomalisë materiale.

A114. Objektivat dhe qëllimi i funksionit të auditimit të brendshëm, natyra e përgjegjësisë dhe statusi i tij brenda organizatës, përfshirë autoritetin dhe përgjegjësinë e funksionit, ndryshojnë gjerësisht dhe varen nga madhësia dhe struktura e entitetit dhe kërkesat e drejtimit, dhe ku është e zbatueshme, nga kërkesat e personave të ngarkuar me qeverisjen. Këto çështje mund të përfshihen në një kartë të auditimit të brendshëm ose në termat e referencës.

A115. Përgjegjësitë e një funksioni të auditimit të brendshëm mund të përfshijnë kryerjen e procedurave dhe vlerësimin e rezultateve për të dhënë siguri për drejtimin dhe personat e ngarkuar me qeverisjen, në lidhje me dizajnin dhe efektivitetin e menaxhimit të rrezikut, të kontrollit të brendshëm dhe proceseve të qeverisjes.

Nëse është kështu, funksioni i auditimit të brendshëm mund të luajë një rol të rëndësishëm në monitorimin e kontrollit të brendshëm mbi raportimin financiar të entitetit. Sidoqoftë, përgjegjësitë e funksionit të auditimit të brendshëm mund të përqendrohen në vlerësimin e ekonomisë, efikasitetit dhe efektivitetit të operacioneve dhe, nëse është kështu, puna e funksionit mund të mos lidhet drejtpërdrejt me raportimin financiar të entitetit.

- A116. Kërkesat për informacion tek individët e duhur brenda funksionit të auditimit të brendshëm, në përputhje me paragrafin 6 (a) të kësaj SNA-je, ndihmojnë audituesin të njohë natyrën e përgjegjësisë së funksionit të auditimit të brendshëm. Nëse audituesi përcakton se përgjegjësitë e funksionit kanë të bëjnë me raportimin financiar të entitetit, ai mund të marrë njohuri të mëtejshme të aktiviteteve të kryera ose që do të kryhen, nga funksioni i auditimit të brendshëm, duke rishikuar planin e auditimit të funksionit të auditimit të brendshëm për periudhën, nëse ka, dhe duke e diskutuar në lidhje me këtë plan me individët e duhur brenda këtij funksioni.
- A117. Nëse natyra e përgjegjësisë së funksionit të auditimit të brendshëm dhe e aktiviteteve të dhënies së sigurisë lidhen me raportimin financiar të entitetit, audituesi mund të jetë në gjendje të përdorë punën e funksionit të auditimit të brendshëm për të modifikuar natyrën ose afatet, ose zvogëluar shtrirjen e procedurave të auditimit, që kryhen drejtpërdrejt nga ai në marrjen e evidencës së auditimit. Audituesit kanë më shumë të ngjarë të jenë në gjendje të përdorin punën e funksionit të auditimit të brendshëm të një entiteti kur, për shembull, bazuar në përvojën në auditimeve të mëparshme, ose në procedurat e audituesit të vlerësimit të rrezikut, konstatohet se entiteti ka një funksion të auditimit të brendshëm me burimet e duhura në raport me madhësinë e entitetit dhe natyrën e veprimtarive të tij, dhe ka një marrëdhënie të drejtpërdrejtë raportimi me personat e ngarkuar me qeverisjen.
- A118. Nëse, bazuar në njohjen paraprake të audituesit për funksionin e auditimit të brendshëm, audituesi pret që të përdorë punën e funksionit të auditimit të brendshëm për të modifikuar natyrën ose afatet, ose për të zvogëluar shtrirjen e procedurave të auditimit që duhet të kryhen, ai duhet të zbatojë SNA 610 (Rishikuar në 2013).
- A119. Siç është diskutuar më tej në SNA 610 (Rishikuar në 2013), aktivitetet e një funksioni të auditimit të brendshëm janë të dallueshme nga kontrollet e tjera të monitorimit që mund të jenë të lidhura me raportimin financiar, siç janë rishikimet e informacionit të kontabilitetit të drejtimit që janë dizenuar për të kontribuar në mënyrën se si entiteti parandalon ose zbulon anomalitë.
- A120. Vendorsja e komunikimeve me individët e duhur brenda funksionit të auditimit të brendshëm të një entiteti herët në fillim të angazhimit, dhe mbajtja e komunikimeve të tilla gjatë gjithë angazhimit, mund të lehtësojë shkëmbimin efektiv të informacionit. Kjo krijon një mjedis në të cilin audituesi mund të

informohet për çështje të rëndësishme që mund të vijnë në vëmendjen e funksionit të auditimit të brendshëm, kur çështje të tilla mund të ndikojnë në punën e audituesit. SNA 200 trajton rëndësinë e planifikimit të auditimit dhe kryerjen e tij me skepticizëm profesional, përfshirë të qenurit vigjilent ndaj informacionit që sjell dyshime mbi besueshmërinë e dokumenteve dhe te përgjigjeve të pyetjeve të cilat do të përdoren si evidence auditimi. Prandaj, komunikimi me funksionin e auditimit të brendshëm gjatë gjithë angazhimit mund të japë mundësi për audituesit e brendshëm që ata të sjellin në vëmendjen e audituesit këto informacione. Më pas audituesi është në gjendje që këto informacione t'i mbajë parasysh gjatë identifikimit dhe vlerësimit të rreziqeve të anomalisë materiale.

Burimet e Informacionit (Ref: Para. 24)

A121. Pjesa më e madhe e informacionit të përdorur gjatë vëzhgimit të kontroleve sigurohet nga sistemi i informacionit të entitetit. Nëse drejtimi supozon se të dhënat e përdorura për vëzhgim janë të sakta pa patur një bazë për këtë supozim, gabimet që mund të ekzistojnë në informacion mund të bëjnë që drejtimi të dalë me konkluzione të gabuara nga aktivitetet e tij të vëzhgimit. Gjithashtu, njohja e:

- Burimeve të informacionit që kanë të bëjnë me aktivitetet e vëzhgimit të entitetit; dhe
- Bazës mbi të cilën drejtimi mbështet faktin që niveli i besueshmërisë së informacionit të përdorur për këtë qëllim është i mjaftueshëm, kërkohet si pjesë e njohjes nga ana e audituesit të aktiviteteve të kontrollit të entitetit duke qenë se janë pjesë përbërëse e kontrollit të brendshëm.

Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomaliave Materiale

Vlerësimi i Rreziqeve të Anomaliave Materiale në Nivel të Pasqyrave Financiare
(Ref: Para. 25(a))

A122. Rreziqet e anomaliave materiale në nivel të pasqyrave financiare i referohen rreziqeve që lidhen në mënyrë më të përhapur me pasqyrat financiare në tërësi dhe potencialisht ndikojnë në shumë pohime të tyre. Rreziqe të kësaj natyre nuk janë domosdoshmërisht rreziqe që identifikohen me pohime specifike në nivel të klasës së transaksioneve, tepicës së llogarive, ose informacionit të dhënë. Më saktë, ato përfaqësojnë rrethana që mund të rrisin rreziqet e anomaliave materiale në nivel pohimi, për shembull nëpërmjet refuzimit nga ana e drejtimit të kontrollit të brendshëm. Rreziqet në nivel të pasqyrave financiare janë veçanërisht të lidhura me njohjen e audituesit për rreziqet e anomaliave materiale si pasojë e mashtrimit.

A123. Rreziqet në nivel të pasqyrave financiare mund të shkaktohen në veçanti nga një mjedis kontrolli i mangët (edhe pse rreziqe të tillë mund të lidhen gjithashtu edhe me faktorë të tjerë, siç janë kushtet ekonomike në rënie). Për shembull, mangësi të

tilla si mungesa e kompetencës së drejtimit mund të ketë një efekt më të përhapur mbi pasqyrat financiare dhe mund të kërkojë një reagim më të përgjithshëm nga audituesi.

A124. Njohja prej audituesit e kontrollit të brendshëm mund të ngrejë dyshime mbi auditimin e pasqyrave financiare të entitetit. Për shembull:

- Shqetësimet që lidhen me integritetin e drejtimit të entitetit mund të jenë kaq të mëdha sa që ta shtyjnë audituesin të arrijë në përfundimin se ka rrezik që drejtuesit të çorientojnë me pasqyrat financiare dhe për pasojë auditimi mund të mos realizohet.
- Shqetësimet për kushtet dhe besueshmërinë e regjistrimeve të entitetit mund ta çojnë audituesin në konkluzionin se në entitet nuk mund të ekzistojë evidenca e nevojshme, ku të bazohet dhënia e një opinionit pa rezervë mbi pasqyrat financiare.

A125. SNA705 (i rishikuar)¹⁶ vendos kërkesa dhe jep udhëzime në përcaktimin nëse është e nevojshme për audituesin që të shprehë një opinion të kualifikuar ose të refuzojë dhënien e opinionit ose siç mund të kërkohej në disa situata të tërhiqet nga angazhimi, aty ku tërheqja është e mundur sipas ligjit dhe rregullores në fuqi.

Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale në Nivel Pohimi (Ref:Para.25(b))

A126. Rreziqet e anomalisë materiale në nivel pohimi për klasat e transaksioneve, tepricat e llogarive, dhe informacionet duhet të merren parasysh, sepse ky fakt ndikon drejtpërsëdrejti në përcaktimin e natyrës, kohës dhe shtrirjes së procedurave të mëtejshme të auditimit në nivel pohimi, të nevojshme për të siguruar evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme. Në identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalisë materiale në nivel pohimi, audituesi mund të arrijë në konkluzionin që rreziqet e identifikuar lidhen në mënyrë shumë të përhapur me pasqyrat financiare në tërësi dhe potencialisht ndikojnë në shumë pohime të tyre.

Përdorimi i Pohimeve

A127. Në paraqitjen e faktit që pasqyrat financiare janë në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, drejtimi në mënyrë të drejtpërdrejtë ose të nënkuptuar bën pohime në lidhje me njohjen, matjen, paraqitjen dhe informacionin e dhënë për klasat e transaksioneve dhe ngjarjeve, tepricat e llogarive dhe shënimet përkatëse.

A128. Audituesi mund të përdorë pohimet siç përshkruhen në paragrafin A129(a) - (b)

¹⁶SNA705 (I rishikuar), *Modifikimet në Opinionin e Raportit të Audituesit të Pavarur*.

më poshtë ose mund t'i shprehë ato ndryshe, por me kusht që të gjitha aspektet e përshkruara më poshtë të mbulohen. Për shembull, audituesi mund të zgjedhë të kombinojë pohimet në lidhje me klasat e transaksionit dhe ngjarjeve, dhe shënimet përkatëse, me pohimet në lidhje me tepricat e llogarive dhe shënimeve përkatëse.

Pohime lidhur me klasat e transaksioneve, tepricat e llogarive dhe shënimet përkatëse

A129. Pohimet e përdorura nga audituesi për të patur parasysh tipet e ndryshme të anomalive potenciale që mund të ndodhin përfshihen në një nga kategoritë në vijim:

- (a) Pohime lidhur me klasat e transaksioneve dhe ngjarjet, dhe shënimet përkatëse për periudhën në auditim:
 - (i) Ndodhja—transaksionet dhe ngjarjet që janë regjistruar ose paraqitur në shënimet shpjeguese, kanë ndodhur dhe i përkasin entitetit.
 - (ii) Plotësia—të gjitha transaksionet dhe ngjarjet që duhej të ishin regjistruar janë regjistruar, dhe shënimet përkatëse që duhet të përfshihen në pasqyrat financiare, janë përfshirë.
 - (iii) Saktësia—shumat dhe të dhënat e tjera që kanë të bëjnë me transaksionet dhe ngjarjet e regjistruara, janë regjistruar me saktësi, dhe shënimet përkatëse janë matur dhe përshkruar siç duhet.
 - (iv) Paraqitja në periudhën e duhur (Cut-off)—transaksionet dhe ngjarjet janë regjistruar në periudhën e duhur kontabël.
 - (v) Klasifikimi—transaksionet dhe ngjarjet janë regjistruar në llogaritë kontabël të përshtatshme.
 - (vi) Paraqitja—transaksionet dhe ngjarjet janë në mënyrë të përmbledhur ose të detajuar dhe janë përshkruar qartë, dhe shënimet përkatëse janë të përshtatshme dhe të kuptueshme në kontekstin e kërkesave të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.
- (b) Pohime lidhur me tepricat e llogarive, dhe shënimet përkatëse në fund të periudhës:
 - (i) Ekzistenca—aktivet, detyrimet, dhe interesat mbi kapitalin ekzistojnë.

- (ii) Të drejtat dhe detyrimet—entiteti mban dhe kontrollon të drejtat mbi aktivet dhe detyrimet janë obligime të entitetit.
- (iii) Plotësia—të gjitha aktivet, detyrimet dhe interesat mbi kapitalin që duhej të ishin regjistruar janë regjistruar, dhe të gjitha shënimet përkatëse që duhet të jenë përfshirë në pasqyrat financiare janë përfshirë.
- (iv) Saktësia, vlerësimi dhe shpërndarja—aktivet, detyrimet, dhe interesat mbi kapitalin janë përfshirë në pasqyrat financiare me vlerat e duhura dhe veprimet rregulluese si rezultat i ndonjë vlerësimi apo shpërndarje, janë regjistruar siç duhet, dhe shënimet përkatëse janë matur dhe përshkruar sic duhet.
- (v) Klasifikimi —aktivet, detyrimet, dhe interesat mbi kapitalin janë regjistruar në llogaritë e duhura.
- (vi) Paraqitja—aktivet, detyrimet, dhe interesat mbi kapitalin janë paraqitur në mënyrë të përmbledhur ose të detajuar dhe janë përshkruar qartë, dhe shënimet përkatëse janë të përshtatshme dhe të kuptueshme në kontekstin e kërkesave të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.

Pohime lidhur me informacione të tjera shpjeguese të dhëna

A130. Pohimet e përshkruara në paragrafin 129(a) - (b) më lart, përshtatur sipas rastit, mund të përdoren nga audituesi gjithashtu, gjatë marrjes në konsideratë të llojeve të ndryshme të anomalive të mundshme që mund të ndodhin në informacionet shpjeguese të dhëna, që nuk lidhen drejtpërdrejt me klasat e transaksioneve të regjistruara, ngjarjeve, ose tepricat e llogarive. Si shembull i një informacioni të tillë shpjegues të dhënë, entitetit mund t'i kërkohet të përshkruajë ekspozimin e tij ndaj rreziqeve që vijnë nga instrumentet financiare, përfshirë mënyrën e shfaqjes së rreziqeve; objektivat, politikat dhe proceset për menaxhimin e rreziqeve; dhe metodat e përdorura për të matur rreziqet.

Konsidetara të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A131. Në rastin e pohimeve për pasqyrat financiare të sektorit publik, përveç atyre të përcaktuara në paragrafin A129(a) - (b), drejtimi shpesh mund të bëjë edhe pohime nëse transaksionet dhe ngjarjet janë realizuar në pajtueshmëri me ligjin, rregulloren ose ndonjë autoritet tjetër. Pohime të tilla mund të jenë brenda qëllimit të auditimit të pasqyrave financiare. .

Procesi i Identifikimit të Rreziqeve të Anomalisë Materiale (Ref:Para.26(a))

A132. Informacionet e mbledhura gjatë kryerjes së procedurave të vlerësimit të rrezikut, përfshirë evidencën e auditimit të marrë gjatë vlerësimit të dizenjimit dhe funksionimit të kontrolleve, përdoret si evidencë auditimi për të mbështetur vlerësimin e rrezikut. Vlerësimi i rrezikut përcakton natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave të mëtejshme të auditimit që duhet të kryhen. Në identifikimin e rreziqeve të anomaliave materiale në pasqyrat financiare, audituesi ushtron skepticizëm profesional në përputhje me SNA 200¹⁷.

A133. Shtojca 2 paraqet shembuj të kushteve dhe ngjarjeve që tregojnë për ekzistencën e rreziqeve të anomaliave materiale, përfshirë rreziqet e anomaliave materiale të shënimeve shpjeguese përkatëse.

A134. Siç është shpjeguar në SNA 320¹⁸, kur identifikohen dhe vlerësohen rreziqet e anomaliave materiale në klasa të transaksioneve, tepricat e llogarive dhe të dhënave përkatëse mbahet parasysh materialiteti dhe rreziku i auditimit. Përcaktimi i audituesit për materialitetin është çështje e gjykimit profesional dhe ndikohet nga perceptimi i audituesit për nevojat për raportim financiar të përdoruesve të pasqyrave financiare.¹⁹

A135. Gjykimi i audituesit për informacionet e dhëna në pasqyrat financiare kur identifikon rreziqet, përfshin të dhënat sasiore dhe cilësore, anomalitë e të cilave mund të jenë materiale (d.m.th. në përgjithësi, anomalitë konsiderohen të jenë materiale nëse pritet që në mënyrë të arsyeshme ato të ndikojnë në vendimet ekonomike të përdoruesve të marra bazuar në pasqyrat financiare në tërësi). Në varësi të rrethanave të entitetit dhe të angazhimit, shembuj të informacioneve të dhëna që do të kenë ndikime cilësore dhe që mund të jenë të rëndësishme kur vlerësoni rreziqet e anomaliave materiale përfshijnë paraqitjet në lidhje me:

- Likuiditetin dhe kontratat e huasë të një entiteti në vështirësi financiare.
- Ngjarjet ose rrethanat që kanë çuar në njohjen e një humbjeje nga zhvlerësimi.
- Burimet kryesore të vlerësimit me çmuarje për pasigurinë, përfshirë supozimet për të ardhmen.
- Natyra e një ndryshimi në politikën kontabël dhe të dhënat e tjera përkatëse të kërkuara nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, si për shembull, kërkesat e reja të raportimit financiar pritet të kenë një ndikim të

¹⁷ SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi 15

¹⁸ SNA 320, paragrafi A1

¹⁹ SNA 320, paragrafi 4

rëndësishëm në pozicionin financiar dhe performancën financiare të entitetit.

- Marrëveshjet e pagesave të bazuara në aksione, përfshirë informacionin se si janë përcaktuar vlerat e paraqitura, dhe informacionet shpjeguese përkatëse.
- Palët e lidhura dhe transaksionet e palëve të lidhura.
- Analiza e sensibilitetit, përfshirë efektet e ndryshimeve në supozimet e përdorura në teknikat e vlerësimit të entitetit, që synojnë t'i japin përdoruesve njohuri mbi pasigurinë e matjes së një shume të regjistruar ose të paraqitur.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A136. Informacionet shpjeguese të dhëna në pasqyrat financiare të entiteteve më të vogla mund të jenë më pak të hollësishme ose më pak të ndërlukuara (p.sh. disa kuadro të raportimit financiar lejojnë entitetet më të vogla të japin më pak të dhëna në pasqyrat financiare). Sidoqoftë, kjo nuk e lehtëson audituesin nga përgjegjësia për të njohur entitetin dhe mjedisin të tij, përfshirë kontrollin e brendshëm.

Kontrollet e Lidhura me Pohimet (Ref:Para.26(c))

A137. Për të bërë vlerësimin e rrezikut, audituesi mund të evidentojë kontrollet që ka të ngjarë të ndalojnë, zbulojnë dhe të korrigjojnë anomalinë materiale në pohimet specifike. Përgjithësisht, audituesi arrin të kuptojë kontrollet dhe i lidh ato me pohimet në kontekstin e proceseve dhe të sistemeve në të cilat ato ekzistojnë sepse aktivitetet individuale të kontrollit, shpesh nuk trajtojnë një rrezik. Shpesh për të trajtuar rrezikun, do të mjaftonin vetëm aktivitetet e kontrollit të shumëfishta, së bashku me elementet e tjera të kontrollit të brendshëm.

A138. Nga ana tjetër, disa aktivitete kontrolli mund të kenë një efekt të veçantë në një pohim të specifik që trupëzohet në një klasë të veçantë të transaksioneve ose të një teprice në llogari. Për shembull, aktivitetet e kontrollit, që vendos një entitet për të siguruar që personeli i tij bën numërimin dhe regjistron në mënyrën e duhur elementet gjatë inventarizimit fizik vjetor, lidhen në mënyrë të drejtpërdrejtë me pohimet e ekzistencës dhe të plotësisë së gjendjeve kontabël të elementeve të këtyre inventarëve.

A139. Kontrollet mund të jenë të lidhura direkt ose indirekt me një pohim të caktuar. Sa më indirekte të jetë lidhja, aq më pak efektiv është kontrolli për të ndaluar, zbuluar dhe korrigjuar anomalitë në atë pohim. Për shembull, rishikimi që një drejtues i shitjeve i bën një raportimi përmbledhës të aktivitetit të shitjeve për dyqanet e veçanta sipas rajoneve, zakonisht lidhet indirekt me pohimin për plotësinë e të ardhurave nga shitjet. Rrjedhimisht, kjo procedurë mund të jetë më pak efektive për të ulur rrezikun krahasuar me kontrollet që lidhen më direkt me këtë pohim,

siç janë krahasimi i dokumenteve të transportit me dokumentet e faturimit.

Anomalitë materiale

A139. Anomalitë e mundshme në pasqyrat individuale dhe shënimet shpjeguese mund të gjykojnë të jenë materiale për shkak të madhësisë, natyrës ose rrethanave. (Ref. Para.26(d))

Rreziqet e Rëndësishme

Identifikimi i Rreziqeve të Rëndësishme (Ref: Para.28)

A140. Rreziqet e rëndësishme shpesh lidhen me transaksionet e rëndësishme jo-rutinë (jo të përditëshme) dhe me çështjet e gjykimit. Transaksionet jo-rutinë janë transaksionet e pazakonta për shkak ose të përmasave ose të natyrës dhe që për këtë arsye nuk ndodhin shpesh. Çështjet e gjykimit mund të përfshijnë bërjen e çmuarjeve kontabël, për të cilat ka pasiguri të konsiderueshme lidhur me vlerësimin. Transaksionet jo-komplekse dhe rutinë, të cilat janë subjekt i përpunimit sistematik, ka më pak të ngjarë që të shkaktojnë rreziqe të rëndësishme.

A141. Rreziqet e anomalive materiale, mund të jenë më të mëdha për rreziqet që lidhen me transaksionet e rëndësishme jo-rutinë, që lindin nga çështje të tilla si:

- Ndërhyrjet e mëdha të drejtuesve për të specifikuar trajtimet kontabël.
- Ndërhyrjet e mëdha gjatë procesit të grumbullimit dhe përpunimit të të dhënave.
- Kompleksiteti i llogaritjeve dhe i parimeve kontabël.
- Natyra e transaksioneve jo-rutinë, të cilat e bëjnë të vështirë për entitetin që të zbatojë kontrolle efektive mbi rreziqet.

A142. Rreziqet e anomalisë materiale mund të jenë më të mëdha për rreziqe që lidhen me çështje të rëndësishme të gjykimit, që kërkojnë bërjen e çmuarjeve kontabël, të cilat burojnë nga:

- Parimet kontabël lidhur me çmuarjet kontabël, apo me njohjen e të ardhurave, të cilat mund të jenë subjekt i interpretimeve të ndryshme.
- Gjykimi i kërkuar mund të jetë subjektiv, kompleks ose të kërkojë supozime mbi efektet e ngjarjeve të ardhëshme, për shembull gjykimet mbi vlerën e drejtë

A143. SNA 330 përshkruan konsekuencat për procedura auditimi të mëtejshme që përdoren për të vlerësuar një rrezik si të rëndësishëm.²⁰

Rreziqet e Rëndësishme që lidhen me Rreziqet e Anomalisë Materiale si Pasojë e Mashtrimit

A144. SNA 240 paraqet kërkesa dhe udhëzime të mëtejshme në lidhje me identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalisë materiale si pasojë e mashtrimit.²¹

Njohja e Kontrolleve që kanë të Bëjnë me Rreziqet e Rëndësishme (Ref:Para. 29)

A145. Meqënëse rreziqet që lidhen me aspektet e rëndësishme jo-rutinë ose me aspekte të gjykimit, shpesh ka pak mundësi që të jenë subjekt i kontrolleve rutinë, drejtuesit mund të përgjigjen në mënyra të ndryshme nëpërmjet të cilave synojnë të trajtojnë rreziqe të tilla. Prandaj, njohja nga audituesi e mënyrës sesi entiteti ka hartuar dhe zbatuar kontrollet për rreziqet e rëndësishme që burojnë nga aspektet jo-rutinë ose të gjykimit përfshin njohjen e mënyrës se si drejtuesit i përgjigjen rrezikut. Përgjigje të tilla mund të përfshijnë:

- Aktivitete kontrolli, të tilla si rishikimi i supozimeve të bëra nga drejtuesit kryesorë ose ekspertët.
- Procedura të dokumentuara për vlerësimet.
- Aprovim nga personat e ngarkuar me qeverisjen.

A146. Për shembull, nëse ndodh ndonjë ngjarje vetëm një herë, siç është marrja e një njoftimi për një proces gjyqësor të rëndësishëm, marrja në konsideratë e reagimit të entitetit do të përfshijë aspekte të tilla si, fakti nëse referimi ju është bërë ekspertëve të duhur (siç janë konsulentët ligjorë të brendshëm ose të jashtëm), nëse është realizuar ndonjë vlerësim i efekteve potenciale dhe mënyra e propozuar për t'i përfshirë këto kushte në informacionet e dhëna në pasqyrat financiare.

A147. Në disa raste, drejtuesit mund të mos jenë përgjigjur në mënyrën e duhur ndaj rreziqeve të rëndësishme të anomalisë materiale nëpërmjet zbatimit të kontrolleve ndaj tyre. Dështimi i drejtimit në zbatimin e kontrolleve të tillë është një tregues i një mangësie të rëndësishme në kontrollin e brendshëm.²²

Rreziqet për të Cilat Kryerja Vetëm e Procedurave Thelbësore nuk Jep Evidencën e

²⁰ SNA330,paragrafët15dhe21.

²¹SNA240,paragrafët26–28.

²² SNA265,Komunikimi i Mangësive në Kontrollin e Brendshëm Personave të Ngarkuar me Qeverisjen dhe Drejtimin,paragrafiA7.

Nevojshme të Auditimit (Ref: Para.30)

A148. Rreziqet e anomalisë materiale mund të kenë të bëjnë direkt me regjistrimin e klasave të zakonshme të transaksioneve ose të tepricave të llogarive dhe përgatitjen e pasqyrave financiare të besueshme. Rreziqe të tillë mund të përfshijnë rreziqet e përpunimeve të pasakta ose jo të plota të transaksioneve, siç janë të ardhurat e entitetit, blerjet, dhe arkëtimet apo pagesat me para në dorë.

A149. Në rastet kur transaksionet e biznesit me natyrë rutinë realizohen nga procese mjaft të automatizuara me pak apo aspak ndërhyrje manuale, mund të mos jetë e mundur që të kryhen vetëm procedurat thelbësore në lidhje me rreziqet. Për shembull, audituesi mund të konsiderojë që kemi të bëjmë me një rast të tillë në kushtet kur një shumë e konsiderueshme e informacionit të entitetit ka filluar, është regjistruar, përpunuar, ose raportuar në mënyrë elektronike, siç është për shembull një sistem i integruar. Në të tilla raste:

- Evidenca e auditimit mund të jetë e disponueshme vetëm në formë elektronike dhe mjaftueshmëria e përshtatshmëria e saj, zakonisht varen nga efektiviteti i kontrollit mbi saktësinë dhe plotësinë e saj.
- Mundësia që të ndodhin regjistrime dhe modifikime të informacionit dhe të mos zbulohen është më e madhe nëse kontrollet e duhura nuk kanë funksionuar në mënyrë efektive.

A150. Konsekuencat për procedura auditimi të mëtejshme që përdoren për të identifikuar rreziqe të tilla përshkruhen tek SNA 330.²³

Rishikimi i Vlerësimit të Rrezikut(Ref: Para.31)

A151. Gjatë auditimit mund të ndodhë që audituesi të sigurojë një informacion i cili ndryshon në mënyrë të konsiderueshme nga informacioni mbi të cilin është bazuar vlerësimi i rrezikut. Për shembull, vlerësimi i rrezikut mund të bazohet në supozimin që disa nga kontrollet funksionojnë në mënyrë efektive. Gjatë kryerjes së testeve të këtyre kontrolleve, audituesi mund të sigurojë evidencë auditimi që tregon se kontrollet nuk kanë funksionuar me efektivitetin e duhur gjatë kohës kur është kryer auditimi. Në të njëjtën mënyrë, gjatë realizimit të procedurave thelbësore, audituesi mund të zbulojë anomali në shuma apo në frekuencë, të cilat janë më të mëdha nga niveli i përcaktuar në vlerësimet që audituesi i ka bërë rrezikut. Në rrethana të tilla, vlerësimi i rrezikut mund të mos reflektojë në mënyrën e duhur rrethanat e vërteta të entitetit dhe procedurat e mëtejshme të auditimit mund të mos jenë efektive në zbulimin e anomalive materiale. Referoju SNA 330 për udhëzime të mëtejshme.

²³SNA330,paragrafi28.

Dokumentimi (Ref: Para. 32)

- A152. Mënyra e dokumentimit të çështjeve të paraqitura në pragrafin 32 i shërben audituesit për të përcaktuar përdorimin e gjykimit profesional. Për shembull në auditimet e entiteteve të vogla dokumentimi i këtyre çështjeve mund t'i bashkangjitet dokumentimit të strategjisë së përgjithshme dhe planit të auditimit²⁴. Në mënyrë të ngjashme, për shembull, rezultatet e vlerësimit të rrezikut mund të dokumentohen veças, ose mund të dokumentohen si pjesë e dokumentimit që audituesi ju bën procedurave të mëtejshme²⁵ të auditimit. Forma dhe shtrirja e dokumentimit ndikohet nga natyra, madhësia dhe kompleksiteti i entitetit dhe i kontrollit të tij të brendshëm, disponibilitetit të informacionit nga entiteti si edhe metodologjia dhe teknologjia e auditimit të përdorur gjatë periudhës së auditimit.
- A153. Për entitetet të cilat kanë veprimtari dhe procese jo të komplikuar përsa i përket raportimit financiar, dokumentimi mund të jetë i thjeshtë në formë dhe relativisht i shkurtër. Gjithashtu nuk është e nevojshme që të dokumentohet e gjithë njohja që audituesi ka për entitetin dhe çështjet e lidhura me të. Në elementët kryesorë të njohjes të dokumentuar nga audituesi përfshihen ato elementë mbi bazën e të cilëve audituesi ka mbështetur vlerësimin e rreziqeve të anomalisë materiale.
- A154. Shtrirja e dokumentimit reflekton gjithashtu eksperiencën dhe aftësitë e anëtarëve të grupit të angazhimit të auditimit. Me kushtin që kërkesat e SNA 230 të plotësohen gjithmonë, një auditim i kryer nga një grup angazhimi ku janë përfshirë edhe individë me më pak eksperiencë kërkon një dokumentim më të detajuar, sesa në rastin kur janë përfshirë individë me eksperiencë, me qëllimin për t'i ndihmuar ata që të kenë një njohje të përshtatshme të entitetit.
- A155. Në rastin e auditimeve të vazhdueshme, një pjesë e dokumentacionit mund të përdoret edhe në auditimin e ardhshëm, duke u rifreskuar sipas nevojës për të reflektuar ndryshimet në veprimtaritë dhe proceset e entitetit.

²⁴ SNA300, *Planifikimi i një Auditimi të Pasqyrave Financiare*, paragrafët 7 dhe 9.

²⁵ SNA330, paragrafi 28.

Shtojca 1

(Ref:4(c), 14–24,A77-A121)

Elementët Përbërës të Kontrollit të Brendshëm

1. Kjo shtojcë shpjegon më tej elementët përbërës të kontrollit të brendshëm, siç janë përcaktuar në paragrafët 4(c),14–24dhe A77–A121, duke qënë se janë të lidhur me auditimin e pasqyrave financiare.

Mjedisi i Kontrollit

2. Mjedisi i kontrolli përfshin elementët e mëposhtëm:
 - (a) *Komunikimi dhe detyrimi për zbatimin e vlerave etike dhe të integritetit.* Efektiviteti i kontroleve nuk mund të ngrihet mbi vlerat etike dhe të integritetit të njerëzve të cilët i krijojnë administrojnë, dhe i vëzhgojnë ato. Integriteti dhe sjellja etike janë produkt i standardeve të sjelljes dhe të etikës së entitetit, i mënyrës së komunikimit dhe zbatimit të tyre në praktikë. Detyrimi për zbatimin e vlerave etike dhe integritetit përfshin për shembull, veprimet e drejtimit për të eliminuar apo për të kufizuar motivimin dhe tendencat që mund ta shtyjnë personelin të përfshihet në veprime jo të ndershme, jo ligjore ose akte joetike. Komunikimi i politikave të entitetit mbi integritetin dhe vlerat etike mund të përfshijë komunikimin e standardeve të sjelljes të personelit nëpërmjet deklarimit të politikave dhe kodeve të sjelljes dhe nëpërmjet shembujve.
 - (b) *Angazhimi për të mbajtur kompetencën profesionale.* Kompetenca përfshin njohuritë dhe zotësitë e nevojshme që duhen për të realizuar detyrat që janë të përcaktuara në punën e individit.
 - (c) *Pjesëmarrja e personave të ngarkuar me qeverisjen e entitetit.* Ndërgjegjja e kontrollit në një entitet ndikohet në mënyrë të ndjeshme nga personat që janë të ngarkuar me qeverisjen e entitetit. Rëndësia e përgjegjësive të personave të ngarkuar me qeverisjen është sanksionuar nëpërmjet kodeve të praktikës dhe në ligje dhe rregulla të tjera apo në udhëzuesit e hartuar në shërbim të personave të ngarkuar me qeverisjen. Personat e ngarkuar me qeverisjen kanë edhe përgjegjësi të tjera ku përfshihet mbikëqyrja e hartimit dhe funksionimit efektiv të procedurave parandaluese dhe procesit që përdoret për rishikimin e efektivitetit të kontrollit të brendshëm të entitetit.
 - (d) *Filozofia e drejtimit dhe stili i operimit.* Filozofia e drejtimit dhe stili i operimit përfshin një gamë të gjerë karakteristikash. Për shembull, qëndrimet e drejtimit dhe veprimet e tij ndaj raportimit financiar mund të dalin në pah nëpërmjet përzgjedhjes agresive apo konservative midis parimeve alternative

të vlefshme të kontabilitetit, apo ndërgjegjshmërisë dhe konservatorizimit me anë të cilave janë bërë çmuarjet kontabël.

- (e) *Struktura organizative.* Vendosja e një strukture të përshtatshme organizative përfshin marrjen në konsideratë të aspekteve kryesore të autoritetit dhe të përgjegjësive, si dhe të linjave të duhura të raportimit. Përshtatshmëria e një strukture organizative në një entitet varet pjesërisht, nga madhësia dhe natyra e aktiviteteve të tij.
- (f) *Përcaktimi i autoritetit dhe i përgjegjësisë.* Përcaktimi i autoritetit dhe përgjegjësisë përfshin politikat që lidhen me praktikën e duhura të biznesit, njohuritë dhe eksperiencat e personave kyç dhe burimet e siguruar për realizimin e këtyre detyrave. Veç kësaj, këtu përfshihen politikat dhe komunikimi i drejtpërdrejtë për të siguruar që i gjithë personeli i kupton objektivat e entitetit, për të kuptuar mënyrën e ndërlidhjes së veprimeve të tyre individuale dhe kontributin në arritjen e objektivave, si dhe për të ditur se për çfarë dhe në çfarë mënyre ata do të mbajnë përgjegjësi.
- (g) *Politikat dhe praktikën e burimeve njerëzore.* Politikat dhe praktikën e burimeve njerëzore shpesh reflektojnë çështje të rëndësishme në lidhje me ndërgjegjen e kontrollit në një entitet. Për shembull, standardet për rekrutimin e personave më të kualifikuar me theksin në përgatitjen arsimore, eksperiencën e mëparshme në punë, arritjet e mëparshme dhe evidencën për integritet dhe sjelljen etike tregojnë obligimin e entitetit për punonjës kompetentë dhe të besueshëm. Politikat e kualifikimit, të cilat transmetojnë rolin dhe përgjegjësitë për të ardhmen dhe përfshijnë praktikën të tilla si shkollat e kualifikimit dhe seminarët, shprehin nivelet e pritëshme të sjelljes dhe të performancës. Promovimi që rrjedh nga vlerësimi periodik i performancës, tregon përfshirjen e entitetit në përparimin e personelit të kualifikuar, në nivelet më të larta të përgjegjësive.

Procesi i Vlerësimit të Rrezikut të Entitetit

3. Për qëllimet e raportimit financiar, procesi i vlerësimit të rrezikut të entitetit përfshin mënyrën se si drejtimi identifikon rreziqet e biznesit që lidhen me përgatitjen e pasqyrave financiare në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar të entitetit, çmon rëndësinë e tyre, vlerëson mundësinë e ndodhjes së tyre dhe vendos për veprimet që duhet të ndërmerren në përgjigje ndaj tyre dhe për përmenaxhimin e tyre dhe të rezultateve që rrjedhin nga to. Për shembull, procesi i vlerësimit të rrezikut të entitetit mund të referohet mënyrës se si entiteti merr në konsideratë mundësinë e ekzistencës së transaksioneve të paregjistruara ose identifikon dhe analizon parashikimet e rëndësishme të evidentuara në pasqyrat financiare.

4. Rreziqet e lidhura me raportimin financiar të besueshëm përfshijnë ngjarjet e brendshme dhe të jashtme, transaksionet dhe rrethanat që mund të ndodhin dhe që ndikojnë negativisht në aftësinë e entitetit për të filluar, regjistruar, përpunuar dhe raportuar të dhënat financiare në koherencë me pohimet e drejtimit në pasqyrat financiare. Drejtimi mund të fillojë plane, programe ose veprime për të trajtuar rreziqet specifike ose ai mund të vendosë të pranojë një rrezik për shkak të kostos ose të vlerësimeve të tjera. Rreziqet mund të lindin ose ndryshohen për shkak të rrethanave të mëposhtme:
- *Ndryshimet në mjedisin e funksionimit.* Ndryshimet në mjedisin regullator apo atë funksionues mund të rezultojnë në ndryshime në presionin konkurrues dhe në rreziqe të ndryshëm të rëndësishëm.
 - *Personel i ri.* Punonjësit e rinj mund të kenë një konceptim të ndryshëm mbi kontrollin e brendshëm.
 - *Sistemet e informacionit të reja ose të rinovuara.* Ndryshimet e rëndësishme dhe të shpejta në sistemet e informacionit mund të ndryshojnë rrezikun që lidhet me kontrollin e brendshëm.
 - *Rritja e shpejtë.* Zgjerimi i shpejtë dhe i konsiderueshëm i operacioneve mund ta dëmtojë kontrollin dhe të rrisin rrezikun e një mosfunksionimi të kontrolleve.
 - *Teknologjitë e reja.* Përfshirja e teknologjive të reja në proceset e prodhimit apo në sistemet e informacionit mund të ndryshojë rreziqet që lidhen me kontrollin e brendshëm.
 - *Modelet e reja të bizneseve, produkteve apo aktiviteteve.* Hyrja në fusha apo transaksione të biznesit në të cilat një entitet ka pak eksperiencë mund të shkaktojë rreziqe të reja që lidhen me kontrollin e brendshëm.
 - *Ristrukturimi i korporatës.* Ristrukturimi mund të shoqërohet me shkurtimin e numrit të punonjësve dhe ndryshime në mbikqyrjen dhe ndarjen e detyrave, fakt që mund të sjellë ndryshime në rreziqet që lidhen me kontrollin e brendshëm.
 - *Zgjerimi i veprimeve të jashtëm.* Zgjerimi apo blerja e entiteteve të huaja mbart shpesh rreziqe të reja dhe unike që mund të ndikojnë në kontrollin e brendshëm, për shembull, rreziqet shitesë apo të ndryshuara që vijnë nga transaksionet në monedhë të huaj.
 - *Deklarime të reja kontabël.* Adoptimi i parimeve të reja kontabël apo ndryshimi i parimeve kontabël mund të ketë ndikim në rreziqet në përgatitjen e pasqyrave financiare.

Sistemi i Informacionit, Përfshirë Proceset Përkatëse të Biznesit që Kanë të Bëjnë me Raportimin Financiar dhe Komunikimi

5. Një sistem informacioni konsiston në infrastrukturën (fizike dhe komponentët e hardëare), programet kompjuterike, njerëzit, procedurat, dhe të dhënat. Shumica e sistemeve të informacionit përdorin gjerësisht teknologjinë e informacionit (TI).
6. Sistemi i informacionit që lidhet me objektivat e raportimit financiar, i cili përfshin sistemin e raportimit financiar, përmbledh metodat dhe regjistrimet që:
 - Identifikojnë dhe regjistrojnë të gjitha transaksionet e miratuara.
 - Përshkruajnë transaksionet në mënyrë kronologjike dhe me detaje të mjaftueshme për të realizuar klasifikimin e tyre të përshtatshëm për nevojat e raportimit financiar.
 - Matin vlerën e transaksioneve në një mënyrë që lejon regjistrimin e vlerës së tyre monetare në mënyrën e duhur në pasqyrat financiare.
 - Përcaktojnë peridhën kohore në të cilën kanë ndodhur transaksionet në atë mënyrë që lejon regjistrimin e tyre në periudhën e duhur kontabël.
 - Pasqyrojnë në mënyrën e duhur në pasqyrat financiare transaksionet dhe informacionet e tjera.
7. Cilësia e informacionit të gjeneruar nga sistemi ndikon në aftësinë e drejtimit për të marrë vendimet e duhura lidhur me drejtimin dhe kontrollin e aktiviteteve të entitetit dhe për të përgatitur raporte financiare të besueshme.
8. Komunikimi i cili përfshin sigurimin e njohjes së roleve dhe të përgjegjësiave që kanë të bëjnë me kontrollin e brendshëm mbi pasqyrat financiare, mund të marrë formë të tilla si manualët e politikave, manualët e raportimit kontabël dhe financiar dhe memorandumet. Gjithashtu komunikimi mund të realizohet në formë elektronike, verbale dhe përmes veprimeve të drejtimit.

Aktivitetet e Kontrollit

9. Përgjithësisht, aktivitetet e kontrollit, të përshtatshme për një auditim mund të kategorizohen si politikat dhe procedurat që i përkasin:
 - *Rishikimeve të performancës.* Këto aktivitete kontrolli përfshijnë rishikimin dhe analizën e performancës aktuale kundrejt buxheteve, parashikimeve dhe performancës së periudhave të mëparshme; duke krahasuar grupe të ndryshme të të dhënave- operative apo financiare - me njëra tjetrën, së bashku me analizën e relacioneve dhe kryerjen e veprimeve investiguese e korrigjuese; duke krahasuar

të dhënat e brendshme me burimet e jashtme të informacionit; dhe rishikimin e performancës funksionale apo të aktivitetit.

- *Përpunimit të informacionit.* Dy grupimet e gjëra të sistemeve të informacionit për aktivitetet e kontrollit janë kontrolli i programeve, i cili zbatohet në përpunimin e programeve individuale dhe kontrollet e përgjithshme të sistemeve TI, të cilët janë politika dhe procedura që lidhen me shumë programe, si dhe mbështesin funksionimin në mënyrë efektive të kontrolleve të programeve duke ndihmuar që të sigurohet funksionimi në vazhdimësi dhe si duhet i sistemeve të informacionit. Shembuj të kontrolleve të programeve përfshijnë kontrollin mbi saktësinë matematikore të regjistrimeve, duke mbajtur dhe rishikuar llogaritë dhe bilancin vërtetues, kontrollet e automatizuara të tilla si paraqitja e kontrolleve të hyrjes së të dhënave dhe kontrolli i rrjedhës kronologjike, dhe ndjekja në mënyrë manuale e raporteve përjashtuese. Shembuj të kontrolleve të përgjithshme të sistemeve TI janë kontrolli i ndryshimit të programeve, kontrolli që kufizon të drejtën e hyrjes në të dhënat ose mbi programet, kontrolli mbi zbatimin e elementeve të reja të programeve të paketave të softëare-ve, dhe kontrollin mbi sistemin e softëare-ve që kufizon të drejtën për të hyrë, vëzhguar ose përdorur paisjet e sistemit me anën e të cilave mund të ndryshohen të dhënat financiare ose regjistrimet pa lënë gjurmë auditimi.
- *Kontrollet fizike.* Kontrolle që përfshijnë:
 - Sigurimin fizik të aktiveve duke përfshirë masat e duhura mbrojtëse siç janë paisjet e sigurisë mbi të drejtën e hyrjes në aktivet dhe regjistrat.
 - Autorizimin për të drejtën e hyrjes në programet e kompjuterit dhe dosjet e të dhënave.
 - Numërimin periodik e krahasimin me shumat e treguara nga regjistrat e kontrollit (për shembull krahasimi i rezultateve të inventarizimit të gjendjes së parasë, letrave me vlerë dhe i inventarëve me shumat në regjistrimet kontabël).

Shkalla në të cilën, kontrollet fizike që synojnë të parandalojnë vjedhjet e aktiveve, lidhen me besueshmërinë e përgatitjes së pasqyrave financiare, dhe për pasojë, edhe me auditimin, varen nga rrethana të tilla siç është rasti kur aktivet janë shumë të prekëshme nga vjedhja.

- *Ndarja e detyrave.* Realizohet duke ju dhënë njerëzve të ndryshëm përgjegjësi për autorizimin e transaksioneve, regjistrimin e tyre dhe mbajtjen e sigurtë të aktiveve. Ndarja e detyrave synon të kufizojë oportunitetet që lejojnë cilindo punonjës të mund të realizojë si kryerjen ashtu edhe

korigjimin e gabimeve apo mashttrimin gjatë kryerjes së zakonshme të detyrës.

10. Disa aktivitete kontrolli mund të varen nga ekzistenca e politikave të duhura në nivele të larta të vendosura nga drejtimi apo personat e ngarkuar me qeverisjen. Për shembull, kontrollet e autorizimit mund të delegohen në përputhje me udhëzimet e vendosura, siç janë kriteret e investimit të vendosura nga personat e ngarkuar me qeverisjen, ose ndryshe transaksionet jo-rutinë (të zakonshme) siç janë blerjet kryesore ose ndryshime që mund të kërkojnë aprovime të veçanta nga nivelet e larta, duke përfshirë në disa raste edhe atë të aksionerëve.

Vëzhgimi i Kontrolleve

11. Një përgjegjësi e rëndësishme e drejtimit është vendosja dhe mbajtja e kontrollit të brendshëm në mënyrë të vazhdueshme. Vëzhgimi i kontrolleve nga ana e drejtimit përfshin marrjen në konsideratë të faktit nëse ato funksionojnë sipas qëllimit si edhe nëse janë modifikuar në mënyrë të duhur, kur ka patur ndryshim të kushteve. Vëzhgimi i kontrolleve mund të përfshijë aktivitete të tilla si rishikimi nga drejtimi i faktit nëse rakordimi i llogarive bankare bëhet në kohën e duhur, vlerësimin e audituesit të brendshëm për veprimet e personelit të shitjes në përputhje me politikat e entitetit mbi kushtet e kontratave të shitjes dhe një mbikqyrje e departamentit juridik mbi pajtueshmërinë me etikën e entitetit ose politikat e praktikës së biznesit. Vëzhgimi realizohet gjithashtu për të siguruar që kontrollet vazhdojnë të funksionojnë në mënyrë efektive përgjatë kohës. Për shembull, nëse nuk vëzhgohet kryerja në kohë dhe me saktësi e rakordimeve të llogarive bankare, atëherë personeli ka të ngjarë që të ndërpresë përgatitjen e tyre.
12. Audituesit e brendshëm ose personeli që realizon funksione të ngjashme, mund të kontribuojnë në vëzhgimin e kontrolleve të entitetit nëpërmjet vlerësimeve të veçanta. Zakonisht, ata në mënyrë të rregullt sigurojnë informacione mbi funksionimin e kontrollit të brendshëm, duke e fokusuar vëmendjen në mënyrë të konsiderueshme në vlerësimin e efektivitetit të kontrollit të brendshëm, dhe komunikojnë informacion mbi pikat e forta dhe mangësitë dhe rekomandojnë për përmirësimin e kontrollit të brendshëm.
13. Aktivitetet e vëzhgimit mund të përfshijnë përdorimin e informacionit nga komunikimi me palët e jashtme që mund të tregojë për probleme apo të hedhë dritë mbi aspektet që kanë nevojë të përmirësohen. Konsumatorët në mënyrë indirekte konfirmojnë të dhënat e faturuara duke paguar faturat e tyre apo duke u ankuar për shumat vënë në ngarkim. Përveç kësaj, agjencitë regullatore mund të komunikojnë me entitetet për problemet që ndikojnë në funksionimin e kontrollit të brendshëm, për shembull, komunikimi në lidhje me ekzaminimin nga agjencitë regullatore bankare. Gjithashtu, në kryerjen e vëzhgimit drejtimi mund të marrë në konsideratë komunikimin për kontrollin e brendshëm që bëhet nga audituesit e jashtëm.

Shtojca2

(Ref:Para. A41, A133)

Kushtet dhe Ngjarjet që Mund të Tregojnë për Rreziqe të Anomalisë Materiale

Më poshtë janë paraqitur shembuj të kushteve dhe ngjarjeve që mund të tregojnë ekzistencën e rreziqeve të anomalisë materiale. Këta shembuj mbulojnë një gamë të gjerë të kushteve dhe të ngjarjeve; megjithatë, jo të gjitha kushtet dhe ngjarjet janë të përshtatshme për çdo angazhim auditimi dhe lista e shembujve nuk është domosdoshmërisht e plotë.

- Operacionet realizohen në rajone që janë ekonomikisht jo të qëndrueshme për shembull, vendet me zhvlerësim të ndjeshëm të monedhës apo ekonomitë me inflacion të lartë.
- Operacionet janë të ekspozuara ndaj tregjeve të paqëndrueshëm (apo të ndryshueshëm) për shembull, tregtimet e marrëveshjeve të ardhshme.
- Operacionet që janë subjekt i një shkalle të lartë dhe komplekse të rregullimit.
- Çështjet e vijimësisë dhe të likuiditetit, përfshirë humbjen e konsumatorëve të rëndësishëm.
- Kufizime në disponueshmërinë e kapitalit dhe tëkreditit.
- Ndryshime në sektorin e industrisë ku vepron entiteti.
- Ndryshime në hallkat e furnizimeve.
- Zhvillimi apo ofrimi i produkteve apo shërbimeve të reja, apo zhvendosja drejt linjave të reja të biznesit.
- Zgjerimi në rajone të reja.
- Ndryshime në entitet të tilla si blerje të mëdha apo riorganizime ose ndonjë ngjarje tjetër e pazakontë.
- Entitetet apo segmentet e biznesit ka të ngjarë të shiten.
- Ekzistenca e aleancave komplekse apo sipërmarrjeve të përbashkëta (joint ventures).
- Përdorimi i financimeve jashtë-bilancit, entitetet për qëllime të veçanta, dhe marrëveshje të tjera komplekse të financimit.

- Transaksione të rëndësishme me palët e lidhura.
- Mangësi të personelit me aftësitë e duhura mbi raportimin kontabël dhe financiar.
- Ndryshimet në personelin kryesor, përfshirë largimin e drejtuesve ekzekutivë kryesorë.
- Dobësitë në kontrollin e brendshëm, veçanërisht ato që nuk janë trajtuar nga drejtimi.
- Jokoherenca midis strategjisë së sistemit TI të entitetit dhe strategjisë së biznesit të tij.
- Ndryshime në mjedisin e sistemit TI.
- Instalimi i sistemeve të reja të rëndësishme të TI që lidhen me raportimin financiar.
- Investigimi i i rezultateve operacionale apo financiare nga agjencitë regullatore apo qeveritare.
- Anomalitë e së kaluarës, historiku i gabimeve, apo rregullimet në fund të periudhës në një masë të konsiderueshme.
- Një masë e konsiderueshme e transaksioneve jo-rutinë apo jo-sistematike, përfshirë transaksionet midis kompanive dhe transaksionet e të ardhurave në vlera të mëdha në fund të periudhës.
- Transaksionet e regjistruara bazuar në qëllimin e drejtimit për shembull, rifinancimi i borxhit, aktivet për shitje dhe klasifikimi i letrave me vlerë të tregtueshme.
- Zbatimi i deklarimeve të reja kontabël.
- Përlllogaritjet kontabël që përfshijnë procese komplekse.
- Ngjarjet apo transaksionet që bazohen në pasigurinë e treguesve të rëndësishëm, përfshirë çmuarjet kontabël.
- Heqja ose fshehja e informacioneve të rëndësishme në shënimet shpjeguese.
- Paditë gjyqësore të pazgjidhura dhe detyrimet e kushtëzuara për shembull, garancitë e shitjeve, garancitë financiare dhe trajtimet e rregullimeve mjedisore.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 320

MATERIALITETI NË PLANIFIKIMIN DHE NË KRYERJEN E NJË AUDITIMI

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Materialiteti në kontekstin e një auditimi	2-6
Hyrja në fuqi	7
Objektivi	8
Përkufizimi	9
Kërkesat	
Përcaktimi i materialitetit dhe i performancës së tij në planifikimin e auditimit	10-11
Rishikimi gjatë zhvillimit të auditimit	12-13
Dokumentimi	14
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Materialiteti dhe rreziku i auditimit	A1
Materialiteti në kontekstin e një auditimi	A2
Përcaktimi i materialitetit dhe i performancës së tij në planifikimin e auditimit	A3-A13
Rishikimi gjatë zhvillimit të auditimit	A14

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 320, “Materialiteti në Planifikimin dhe në Kryerjen e një Auditimi” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA), trajton përgjegjësinë e audituesit për të zbatuar konceptin e materialitetit në planifikimin dhe kryerjen e një auditimi të pasqyrave financiare. SNA 450¹ shpjegon se si zbatohet materialiteti në vlerësimin e efektit të anomalive të identifikuara në auditim dhe të anomalive të pakorrigjuara, nëse ka, në pasqyrat financiare.

Materialiteti në kontekstin e një auditimi

2. Kuadrot e raportimit financiar shpesh e trajtojnë konceptin e materialitetit në kontekstin e përgatitjes dhe të paraqitjes së pasqyrave financiare. Edhe pse kuadrot e raportimit financiar mund ta trajtojnë materialitetin në drejtime të ndryshme, përgjithësisht shpjegojnë se:
 - Anomalitë, duke përfshirë edhe mungesat, konsiderohen të jenë materiale në qoftë se ato, individualisht ose së bashku, në mënyrë të arsyeshme pritet të ndikojnë në vendimet ekonomike që merren nga ana e përdoruesve bazuar në pasqyrat financiare;
 - Gjykimet në lidhje me materialitetin bëhen sipas rrethanave përkatëse, dhe ndikohen nga madhësia apo natyra e një anomalie, apo nga një kombinim i të dyjave, dhe
 - Gjykimet në lidhje me çështjet që janë materiale për përdoruesit e pasqyrave financiare bazohen në nevojat e përbashkëta për informacion financiar të përdoruesve si një grup.² Nuk merret parasysh efekti i mundshëm i anomalive për përdoruesit individualë të veçantë, nevojat e të cilëve janë krejt të ndryshme.
3. Një trajtim i tillë, nëse është i pranishëm në kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, përbën një kuadër referimi për audituesin në përcaktimin e materialitetit në auditim. Nëse kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar nuk përfshin një trajtim të konceptit të materialitetit, karakteristikat e përmendura në paragrafin 2 përbëjnë për audituesin një kuadër të tillë referimi.
4. Përcaktimi i materialitetit nga audituesi është një çështje e gjykimit profesional dhe ndikohet nga perceptimi i audituesit i nevojave për informacion financiar të përdoruesve të pasqyrave financiare. Në këtë kontekst, është e arsyeshme për audituesin të supozojë që përdoruesit:

¹ SNA 450, *Vlerësimi i Anomalive të Identifikuara gjatë Auditimit*.

² Për shembull, "Kuadri për Përgatitjen dhe Paraqitjen e Pasqyrave Financiare", i miratuar nga Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit në Prill 2001, tregon se, për një entitet fitimprurës, meqë investitorë janë ofruesit e kapitalit të rrezikut në ndërmarrje, sigurimi i pasqyrave financiare që plotëson nevojat e tyre gjithashtu do të plotësojë shumicën e nevojave të përdoruesve të tjerë të këtyre pasqyrave.

- (a) Kanë një njohuri të arsyeshme të biznesit, aktiviteteve ekonomike dhe kontabilitetit, dhe janë të gatshëm për të studiuar informacionin në pasqyrat financiare me kujdes të arsyeshëm;
 - (b) Kuptojnë se pasqyrat financiare janë përgatitur, paraqitur dhe audituar në nivelet e materialitetit;
 - (c) Njohin pasiguritë e vetvetishme në matjen e shumave bazuar në përdorimin e vlerësimeve, gjykimit dhe në parashikimin e ngjarjeve të ardhshme; dhe
 - (d) Marrin vendime të arsyeshme ekonomike në bazë të informacionit në pasqyrat financiare.
5. Koncepti i materialitetit përdoret nga ana e audituesit si gjatë planifikimit dhe kryerjes së auditimit, ashtu dhe në vlerësimin e efektit të anomalive të identifikuara në auditim dhe të anomalive të pakorrigjuara, nëse ka të tilla, në pasqyrat financiare dhe në formimin e opinionit në raportin e audituesit. (Ref: Para. A1)
6. Në planifikimin e auditimit, audituesi gjykon në lidhje me anomalitë që do të quhen materiale. Ky gjykim përbën bazën për:
- (a) Përcaktimin e natyrës, afatit dhe shtrirjes së procedurave të vlerësimit të rrezikut;
 - (b) Identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale, dhe
 - (c) Përcaktimin e natyrës, afatit dhe shtrirjes së procedurave të mëtejshme të auditimit.

Materialiteti i përcaktuar gjatë planifikimit të auditimit nuk është medoemos një madhësi nën të cilën anomalitë e pakorrigjuara, individualisht apo në grup, gjithmonë do të vlerësohen si jomateriale. Rrethanat që lidhen me disa anomali mund të bëjnë që audituesi t'i vlerësojë ato si materiale edhe në qoftë se ato janë poshtë nivelit të materialitetit. Nuk është e mundur të hartohen procedura të auditimit për të zbuluar të gjitha anomalitë që mund të jenë materiale vetëm për shkak të natyrës së tyre. Megjithatë, vlerësimi i natyrës së anomalive potenciale në informacionet shpjeguese duhet për të hartuar procedurat e auditimit që adresojnë rreziqet e anomalisë materiale³(21). Veç kësaj, kur vlerëson efektin në pasqyrat financiare të të gjitha anomalive të pakorrigjuara, audituesi shqyrton jo vetëm madhësinë, por edhe natyrën e anomalive të pakorrigjuara, dhe rrethanat e veçanta të ndodhjes së tyre⁴. (Ref: Para. A2)

³ Shiko SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të tij*, paragrafët A128a – A128b

⁴ SNA 450, paragrafi A16.

Hyrja në fuqi

7. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivi

8. Objektivi i audituesit është që të zbatojë siç duhet konceptin e materialitetit në planifikimin dhe kryerjen e auditimit.

Përkufizimi

9. Për qëllime të SNA-ve, performanca e materialitetit tregon shumën ose shumat e përcaktuara nga audituesi, më të vogla se materialiteti për pasqyrat financiare në tërësi, për të zvogëluar në një nivel të ulët të përshtatshëm probabilitetin që totali i anomalive të korrigjuara dhe të pakorrigjuara të tejkalojë materialitetin për pasqyrat financiare në tërësi. Nëse është e zbatueshme, performanca e materialitetit gjithashtu i referohet shumës apo shumave të përcaktuara nga audituesi më të vogla se niveli apo nivelet e materialitetit për klasa të veçanta të transaksioneve, teprica në llogari ose informacione shpjeguese të dhëna.

Kërkesat

Përcaktimi i materialitetit dhe i performancës së tij kur bëhet planifikimi i auditimit

10. Audituesi duhet të përcaktojë materialitetin për pasqyrat financiare në tërësi kur harton strategjinë e përgjithshme të auditimit. Nëse, në rrethana të veçanta të entitetit, ka një apo më shumë klasa të veçanta të transaksioneve, teprica në llogari ose informacione shpjeguese për të cilat anomalitë me shumë më të ulta se materialiteti për pasqyrat financiare në tërësi mund të pritët të kenë ndikim në vendimet ekonomike të marra nga ana e përdoruesve bazuar në pasqyrat financiare, audituesi do të përcaktojë nivelin ose nivelet e materialitetit që do të zbatohen për këto klasa të veçanta të transaksioneve, teprica në llogari ose informacione shpjeguese. (Ref: Para. A3- A12)
11. Audituesi duhet të përcaktojë performancën e materialitetit për qëllime të vlerësimit të rreziqeve të anomalive materiale dhe përcaktimin e natyrës, afatit dhe shtrirjes së procedurave të mëtejshme të auditimit. (Ref: Para. A13)

Rishikimi gjatë zhvillimit të auditimit

12. Audituesi duhet të rishikojë materialitetin për pasqyrat financiare në tërësi (dhe, nëse është e përshtatshme, nivelin ose nivelet e materialitetit të klasave të veçanta të transaksioneve, tepricave në llogari ose të informacioneve shpjeguese) në rastin kur bëhet i vetëdijshëm gjatë auditimit për informacionin që do ta çonte atë në përcaktimin e një shume (ose shumave) të ndryshme nga ajo e fillimit. (Ref: Paragrafi A14)

13. Nëse audituesi mendon që duhet një materialitet më i ulët për pasqyrat financiare në tërësi (dhe, nëse është e përshtatshme, niveli ose nivelet e materialitetit të klasave të veçanta të transaksioneve, tepricave në llogari ose të informacioneve shpjeguese) se sa ai që është përcaktuar fillimisht, atëherë ai duhet të përcaktojë nëse është e nevojshme që të rishikojë performancën e materialitetit dhe nëse natyra, afati dhe shtrirja e procedurave të mëtejshme të auditimit mbeten të përshtatshme.

Dokumentimi

14. Audituesi duhet të përfshijë në dokumentacionin e auditimit shumat e mëposhtme dhe faktorët që janë marrë parasysh në përcaktimin e tyre⁵:
- (a) Materialitetin për pasqyrat financiare në tërësi (shiko paragrafin 10);
 - (b) Nëse është e përshtatshme, nivelin ose nivelet e materialitetit të klasave të veçanta të transaksioneve, tepricave në llogari ose të informacioneve shpjeguese të dhëna (shiko paragrafin 10);
 - (c) Performancën e materialitetit (shiko paragrafin 11); dhe
 - (d) Çdo rishikim i (a) - (c) gjatë zhvillimit të auditimit (shiko paragrafët 12-13).

Zbatimi dhe Materiale të tjera Shpjeguese

Materialiteti dhe rreziku i auditimit (Ref: Para. 5)

- A1. Në kryerjen e një auditimi të pasqyrave financiare, objektivat e përgjithshme të audituesit janë që të përftojë sigurinë e arsyeshme për pasqyrat financiare në tërësi nëse janë pa gabime materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimit, duke bërë të mundur që ai të shprehë një opinion nëse pasqyrat financiare janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me një kuadër të zbatueshëm të raportimit financiar; të raportojë mbi pasqyrat financiare dhe të komunikojë siç kërkohet nga SNA-të, në përputhje me gjetjet e tij⁶. Audituesi arrin siguri të arsyeshme nëpërmjet përfutimit të evidencës së mjaftueshme e të përshtatshme të auditimit për të zvogëluar rrezikun e auditimit në një nivel të ulët të pranueshëm⁷. Rreziku i auditimit është rreziku që audituesi shpreh një opinion auditimi të papërshtatshëm kur pasqyrat financiare kanë anomali materiale. Rreziku i auditimit është një funksion i rreziqeve të anomalive materiale dhe i rrezikut të moszbulimit⁸. Materialiteti dhe rreziku i auditimit merren parasysh gjatë gjithë auditimit, në mënyrë të veçantë, kur:

⁵ SNA 230, *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafët 8-11 dhe A6.

⁶ SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi 11.

⁷ SNA 200, paragrafi 17.

⁸ SNA 200, paragrafi 13(c).

- (a) Identifikohen dhe vlerësohen rreziqet e anomalive materiale⁹;
- (b) Përcaktohen natyra, afati dhe shtrirja e procedurave të mëtejshme të auditimit¹⁰, dhe
- (c) Vlerësohet efekti i anomalive të pakorrigjuara, nëse ka të tilla, në pasqyrat financiare¹¹ dhe në formimin e opinionit në raportin e audituesit.¹²

Materialiteti në Kontekstin e një Auditimi (Ref: Para. 6)

A2. Identifikimi dhe vlerësimi i rreziqeve të anomalisë materiale (23) përfshin përdorimin e gjykimit profesional për të identifikuar ato klasa të transaksioneve, teprica llogarish dhe informacione shpjeguese, përfshirë informacionet shpjeguese cilësore, të cilat mund të kenë anomali materiale (që do të thotë se në përgjithësi, informacionet financiare do të konsiderohen materiale nëse ato, në mënyrë të arsyeshme parashikohet të influencojnë vendimet ekonomike të përdoruesve të marra mbi bazën e pasqyrave financiare në tërësi). Kur vlerëson nëse anomali në informacionet shpjeguese cilësore mund të jenë materiale, audituesi mund të identifikojë faktorët e mëposhtëm:

- Rrethanat e entitetit për periudhën (për shembull, entiteti mund të ketë realizuar një kombinim të rëndësishëm biznesi gjatë kësaj periudhe);
- Kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, përfshirë ndryshimet e tij (për shembull, një standard i ri i raportimit financiar mund të kërkojë informacione shpjeguese cilësore të reja, të cilat janë të rëndësishëm për entitetin);
- Informacionet shpjeguese cilësore, të cilët janë të rëndësishëm për përdoruesit e pasqyrave financiare, për shkak të natyrës së entitetit (për shembull, rreziqet e dhënies së informacioneve shpjeguese për likuiditetin mund të jenë të rëndësishëm për përdoruesit e pasqyrave financiare të një institucioni financiar).

Përcaktimi i materialitetit dhe i performancës së tij kur bëhet planifikimi i auditimit

Konsiderata të veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A3. Në rastin e një entiteti të sektorit publik, përdoruesit kryesorë të pasqyrave financiare të tij janë shpesh ligjvënësit dhe rregullatorët. Për më tepër, pasqyrat financiare mund të përdoren për të marrë vendime të tjera përveç atyre ekonomike. Përcaktimi i materialitetit për pasqyrat financiare në tërësi (dhe, nëse është e përshtatshme, niveli ose nivelet e materialitetit të klasave të veçanta të transaksioneve, tepricave në llogari

⁹ SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale Nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të tij*.

¹⁰ SNA 330, *Reagimet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuara*.

¹¹ SNA 450.

¹² SNA 700 (i rishikuar), *Formimi i Opinionit dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*.

ose të informacioneve shpjeguese) në një auditim të pasqyrave financiare të një entiteti të sektorit publik është, pra, i ndikuar nga ligji, rregullimet apo një autoritet tjetër, dhe nga nevojat për informacion financiar të ligjvënësve dhe publikut në lidhje me programet e sektorit publik.

Përdorimi i kufijve në përcaktimin e materialitetit për Pasqyrat Financiare në tërësi (Ref: Para. 10)

A4. Përcaktimi i materialitetit përfshin ushtrimin e gjykimit profesional. Shpesh përdoret një përqindje si një kufi i zgjedhur që shërben si një pikënisje në përcaktimin e materialitetit për pasqyrat financiare në tërësi. Faktorët, që mund të ndikojnë në identifikimin e një kufiri të përshtatshëm, përfshijnë në vijim:

- Elementët e pasqyrave financiare (për shembull, aktivet, detyrimet, kapitalin neto, të ardhurat, shpenzimet);
- Nëse ka zëra tek të cilët synohet të përqëndrohet vëmendja e përdoruesve të pasqyrave financiare të entitetit të veçantë (për shembull, për qëllime vlerësimi të performancës financiare përdoruesit mund të synojnë të përqëndrohen tek fitimi, të ardhurat ose aktivet neto);
- Natyra e entitetit, ku është entiteti në ciklin e tij të jetës, sektori dhe mjedisi ekonomik në të cilin vepron entiteti;
- Struktura e pronësisë e entitetit dhe mënyra se si është financuar (për shembull, nëse një njësi ekonomike është financuar vetëm nëpërmjet borxhit në vend të kapitalit neto, përdoruesit mund t'i kushtojnë më tepër rëndësi aktiveve dhe të drejtave mbi to se sa fitimeve të entitetit; dhe
- Paqëndrueshmëria relative e kufirit.

A5. Shembuj të kufijve që mund të jenë të përshtatshëm, në varësi të rrethanave të njësisë ekonomike, përfshijnë kategoritë e të ardhurave të raportuara të tilla si fitimi para tatimit, të ardhurat totale, fitimi bruto dhe shpenzimet totale, totali i kapitalit neto ose vlera e aktiveve neto. Fitimi para tatimit nga operacionet e vazhdueshme përdoret shpesh për njësitë ekonomike fitimprurëse. Kur fitimi para tatimit nga operacionet e vazhdueshme është i paqëndrueshëm, mund të jenë më të përshtatshëm kufij të tjerë, të tillë si fitimi bruto ose të ardhurat totale.

A6. Në lidhje me kufirin e zgjedhur, të dhënat përkatëse financiare, zakonisht, përfshijnë rezultatet dhe pozicionet financiare të periudhave të mëparshme, rezultatet financiare dhe pozicionin financiar nga fillimi i periudhës deri në momentin aktual, dhe buxhetet apo parashikimet për periudhën aktuale, të rregulluara për ndryshimet e rëndësishme në rrethanat e entitetit (për shembull, një blerje e rëndësishme biznesi) dhe ndryshimet përkatëse të kushteve në industrinë apo në mjedisin ekonomik në të cilin vepron entiteti. Për shembull, kur, për një entitet të veçantë, si një pikënisje, materialiteti për

pasqyrat financiare në tërësi është përcaktuar bazuar në një përqindje të fitimit para tatimit nga operacionet e vazhdueshme, rrethanat që shkaktajnë një rënie apo rritje të jashtëzakonshme në këtë fitim mund të bëjnë që audituesi të arrijë në përfundimin se është më e përshtatshme që materialiteti për pasqyrat financiare në tërësi të përcaktohet duke përdorur një fitim të normalizuar para tatimit nga operacionet e vazhdueshme bazuar në rezultatet e kaluara.

A7. Materialiteti ka të bëjë me pasqyrat financiare për të cilat audituesi raporton. Në rastin kur pasqyrat financiare janë përgatitur për një periudhë raportimi financiar më tepër ose më pak se dymbëdhjetë muaj, siç mund të jetë rasti për një entitet të ri ose kur ka një ndryshim në periudhën e raportimit financiar, materialiteti ka të bëjë me pasqyrat financiare të përgatitura për këtë periudhë raportimi financiar.

A8. Në përcaktimin e një përqindjeje, që do të përdoret si një kufi i zgjedhur, kërkohet të ushtrohet gjykimi profesional. Ka një lidhje midis përqindjes dhe kufirit të zgjedhur, e tillë që një përqindje e zbatuar në fitimin para tatimit nga operacionet e vazhdueshme normalisht do të jetë më e lartë se një përqindje që zbatohet për të ardhurat e përgjithshme. Për shembull, për një entitet fitimprurës në një industri prodhuese, audituesi mund ta quajë të përshtatshme të përdorë pesë për qind të fitimit para tatimit nga operacionet e vazhdueshme, ndërsa për një entitet jo-fitimprurës ai mund ta quajë të përshtatshme një për qind të të ardhurave totale ose të shpenzimeve totale. Megjithatë, sipas rrethanave, mund të mendohen të përshtatshme përqindje më të larta apo më të ulëta.

Konsiderata të veçanta për Entitetet e Vogla

A9. Kur fitimi para tatimit nga operacionet e vazhdueshme të një entiteti është vazhdimisht nominal, siç mund të jetë rasti për një biznes i menaxhuar nga pronari, ku ky merr në formën e shpërblimit një pjesë të mirë të fitimit para tatimit, si kufi më i përshtatshëm mund të jetë fitimi para shpërblimit dhe tatimit.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet në Sektorin Publik

A10. Në një auditim të një entiteti të sektorit publik, kostoja totale ose kostoja neto (shpenzimet minus të ardhurat ose pagesat minus arkëtimet) mund të jenë kufij të përshtatshëm për aktivitetet e programit. Kur një entitet i sektorit publik ka kujdestarinë e aktiveve publike, një kufi i përshtatshëm mund të jenë aktivet.

Niveli ose nivelet e materialitetit për klasat e veçanta të transaksioneve, tepricat në llogari ose informacionet shpjeguese të dhëna (Ref: Para. 10)

A11. Faktorët që mund të tregojnë për ekzistencën e një ose më shumë klasave të veçanta të transaksioneve, tepricave në llogari ose informacioneve shpjeguese, për të cilat anomalitë në shuma më të vogla se materialiteti për pasqyrat financiare në tërësi pritet, në mënyrë të arsyeshme, që të ndikojnë në vendimet ekonomike të marra nga përdoruesit bazuar në pasqyrat financiare, përfshijnë si në vijim:

- Nëse ligji, rregullorja apo kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar ndikojnë në pritshmëritë e përdoruesve në lidhje me matjen ose dhënien e informacioneve shpjeguese për zëra të caktuara (për shembull, transaksionet midis palëve të lidhura, shpërblimi i drejtimit dhe i personave që janë të ngarkuar me qeverisjen dhe analizat e ndjeshmërisë për çmuarjet kontabël me vlerën e drejtë që ka një pasiguri të lartë çmuarje).
- Dhënia e informacioneve shpjeguese kryesore në lidhje me industrinë në të cilën vepron entiteti (për shembull, kostot e kërkimit dhe të zhvillimit për një kompani farmaceutike).
- Nëse vëmendja është e përqendruar në një aspekt të veçantë të biznesit të entitetit për të cilin është dhënë informacion shpjegues veçmas në pasqyrat financiare (për shembull, informacionet shpjeguese për segmentet në një kombinim biznesi të rëndësishëm)

A12. Në rastin kur, në rrethana specifike të entitetit, ekzistojnë klasa të tilla të transaksioneve, tepricave në llogari ose informacioneve shpjeguese, audituesi mund ta gjejë të dobishme të njihet me pikëpamjet dhe pritshmëritë e personave që janë të ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin.

Performanca e Materialitetit (Ref: Para. 11)

A13. Planifikimi i auditimit vetëm për të zbuluar anomalitë materiale individuale lë mënjanë faktin se totali i anomalive individualisht jomateriale mund të krijojë anomali materiale në pasqyrat financiare dhe nuk lë hapësirë për anomalitë e mundshme të pazbuluara. Performanca e materialitetit (i cili, siç është përkufizuar, është shuma ose shumat) vendoset për të reduktuar në një nivel të ulët të përshtatshëm probabilitetin që totali i anomalive të pakorrigjuara dhe të pazbuluara në pasqyrat financiare tejkalon materialitetin për pasqyrat financiare në tërësi. Në mënyrë të ngjashme, performanca e materialitetit që lidhet me një nivel materialiteti të përcaktuar për një klasë të veçantë të transaksioneve, tepricave në llogari ose informacioneve shpjeguese të dhëna vendoset për të reduktuar në një nivel të ulët të përshtatshëm probabilitetin që totali i anomalive të pakorrigjuara dhe të pazbuluara në këtë klasë të veçantë të transaksioneve, tepricave në llogari ose informacioneve shpjeguese të dhëna tejkalon nivelin e materialitetit për to. Përcaktimi i performancës të materialitetit nuk është një llogaritje e thjeshtë mekanike, por përfshin ushtrimin e gjykimit profesional. Ajo ndikohet nga njohja e entitetit nga ana e audituesit, e përditësuar gjatë kryerjes së procedurave të vlerësimit të rrezikut; si dhe nga natyra dhe shtrirja e anomalive të identifikuar në auditimet e mëparshme dhe si rrjedhim nga pritshmëritë e audituesit në lidhje me anomalitë në periudhën aktuale.

Rishikimi gjatë zhvillimit të auditimit (Ref: Para. 12)

A14. Materialiteti për pasqyrat financiare në tërësi (dhe, nëse është e përshtatshme, niveli ose nivelet e materialitetit për klasa të veçanta të transaksioneve, tepricat në llogari ose informacionet shpjeguese) mund të ketë nevojë të rishikohet si rezultat i një ndryshimi në rrethanat që kanë ndodhur gjatë kryerjes së auditimit (për shembull, një vendim për të shitur një pjesë të madhe të biznesit të entitetit), informacioni të ri, apo një ndryshimi në njohjen nga ana e audituesit të entitetit dhe të veprimtarive të tij si rezultat i kryerjes së procedurave të mëtejshme të auditimit. Për shembull, në qoftë se gjatë auditimit duket sikur rezultatet financiare aktuale ka të ngjarë të jenë thelbësisht të ndryshme nga rezultatet e parashikuara nga fillimi i periudhës deri në momentin aktual, që janë përdorur fillimisht për të përcaktuar materialitetin për pasqyrat financiare në tërësi, audituesi e rishikon këtë materialitet.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 330

REAGIMET E AUDITUESIT NDAJ RREZIQEVE TË VLERËSUARA

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Hyrja në fuqi	2
	3
Objektivi	4
Përkufizimet	
Kërkesat	
Reagimet e Përgjithshme	5
Procedurat e Auditimit të Përcaktuara në Përgjigje të Rrezikut të Anomalisë Materiale të Vlerësuar në Nivel Pohimi	6-23
Mjaftueshmëria e Paraqitjes së Pasqyrave Financiare	24
Vlerësimi i Mjaftueshmërisë dhe Përshtatshmërisë së Evidencës së Auditimit	25-27
Dokumentimi	28-30
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Reagimet e Përgjithshme	A1-A3
Procedurat e Auditimit që i Përgjigjen Rreziqeve të Vlerësuar të Anomalive Materiale në Nivel Pohimi	A4 – A58
Mjaftueshmëria e Paraqitjes së Pasqyrave Financiare	A59
Vlerësimi i Mjaftueshmërisë dhe Përshtatshmërisë së Evidencës së Auditimit	A60-A62
Dokumentimi	A63

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 330 “Reagimet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuar” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. SNA 330 trajton përgjegjësinë që ka audituesi për të përcaktuar mënyrën e reagimit dhe për të reaguar ndaj rreziqeve të anomalisë materiale në pasqyrat financiare, të cilat kanë qënë identifikuar dhe vlerësuar prej tij, në pajtim me SNA 315 (i rishikuar)¹, në një auditim të pasqyrave financiare”.

Hyrja në fuqi

2. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivi

3. Objektivi i audituesit është të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit që konfirmon për rreziqet e vlerësuar të anomalisë materiale, nëpërmjet përcaktimit të mënyrës së reagimit dhe reagimit të duhur ndaj këtyre rreziqeve.

Përkufizimet

4. Për qëllime të këtij SNA-je termat në vijim kanë këto kuptime:
 - (a) Procedura thelbësore – Një procedurë auditimi e projektuar për të zbuluar anomalitë materiale në nivel pohimi. Procedurat thelbësore përfshijnë:
 - (i) Testet e detajeve (të klasave të transaksioneve, tepricave në llogari, dhe të informacioneve shpjeguese të dhëna në shënime); dhe
 - (ii) Procedurat analitike thelbësore (substanciale).
 - (b) Testi i kontrolleve – Një procedurë auditimi e projektuar për të vlerësuar efektivitetin e funksionimit (operimit) të kontrolleve në parandalimin, ose zbulimin dhe korrigjimin e anomalive materiale në nivel pohimi.

Kërkesat

Reagimet e Përgjithshme

5. Audituesi duhet të përcaktojë dhe të zbatojë reagimet e tij të përgjithshme që shërbejnë për të trajtuar rreziqet e vlerësuar të anomalisë materiale në nivel të pasqyrave financiare (Ref: Para. A1-A3)

¹ SNA 315 (i rishikuar) *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të tij*.

Procedurat e Auditimit të Përcaktuara në Përgjigje të Rrezikut të Anomalisë
Materiale të Vlerësuar në Nivel Pohimi

6. Audituesi duhet të përcaktojë dhe të kryejë procedura të mëtejshme të auditimit, të cilat për nga natyra, afatet, dhe shkalla e shtrirjes, janë të bazuara dhe ju përgjigjen rreziqeve të vlerësuara të anomalisë materiale në nivel pohimi. (Ref: Para. A4-A8)
7. Në përcaktimin e procedurave të mëtejshme të auditimit që duhen kryer, audituesi duhet të:
 - (a) Mbajë parasysh arsyet e vlerësimit të rrezikut të anomalisë materiale në nivel pohimi për çdo klasë të transaksioneve, tepricë llogarie, dhe informacioni shpjegues të dhënë, duke përfshirë:
 - (i) Mundësinë që do të ekzistojnë anomali materiale për shkak të karakteristikave të veçanta të disa prej klasave të transaksioneve, tepricave të llogarive, ose të informacioneve shpjeguese të dhëna (rreziku i vetvetishëm); dhe
 - (ii) Faktin nëse vlerësimi i rrezikut merr parasysh kontrollet përkatëse (siç është, rreziku i kontrollit), çka kërkon që audituesi të sigurojë evidencë auditimi për të përcaktuar nëse kontrollet funksionojnë në mënyrë efektive (që do të thotë që audituesi parashikon të mbështetet në efektivitetin e funksionimit të kontrolleve në përcaktimin e natyrës, afateve dhe të shtrirjes së procedurave thelbësore) (Ref: Para. A9-A18); dhe
 - (b) Grumbullojë më shumë evidencë bindëse kur ai e vlerëson rrezikun në një nivel të lartë. (Ref: Para. A19)

Testet e Kontrolleve

8. Audituesi duhet të përcaktojë dhe të kryejë testet e kontrolleve për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit që tregon për efektivitetin e funksionimit të kontrolleve në qoftë se:
 - (a) Vlerësimi i audituesit për rreziqet e anomalisë materiale në nivel pohimi përfshin parashikimin që kontrollet do të funksionojnë në mënyrë efektive (që do të thotë se audituesi ka ndërmend të mbështetet në efektivitetin e funksionimit të kontrolleve në përcaktimin e natyrës, afateve dhe të shtrirjes së procedurave thelbësore); ose
 - (b) Procedurat thelbësore (substanciale) të vetme nuk mund të sigurojnë evidencën e nevojshme të auditimit në nivel pohimi. (Ref: Para. A20-A24)
9. Në përcaktimin dhe kryerjen e testeve të kontrolleve, audituesi duhet të niset nga fakti që sa më shumë ai bazohet në efektivitetin e një kontrolli, aq më shumë atij i duhet të sigurojë evidencë auditimi bindëse. (Ref: Para. A25)

Natyrë dhe shtrirja e testeve të kontrolleve

10. Në përcaktimin dhe kryerjen e testeve të kontrollit, audituesi duhet të:

- (a) Kryejë procedura të tjera të auditimit të kombinuara me kërkesat për të marrë evidencë auditimi në lidhje me efektivitetin e funksionimit të kontrolleve, duke përfshirë evidencën që tregon:
 - (i) Për mënyrën se si kanë funksionuar kontrollet gjatë një periudhe kohe që është e ndryshme nga periudha nën auditim;
 - (ii) Se ka patur koherencë në aplikimin e kontrolleve; dhe
 - (iii) Se kush ose me çfarë mjetesh këto kontrolle janë vënë në funksionim. (Ref: Para. A26-A29)
- (b) Përcaktojë nëse kontrollet që duhen testuar varen nga kontrolle të tjera (kontrollet indirekte) dhe, në qoftë se është kështu, nëse ka nevojë të sigurohet evidencë auditimi që mbështet funksionimin efektiv të kontrolleve indirekte. (Ref: Para. A30-A31)

Afatet e Testeve të Kontrolleve

11. Në mënyrë që të sigurojë një bazë të përshtatshme për mbështetjen e parashikuar, audituesi duhet të testojë kontrollet për një periudhë kohe të caktuar, për të cilën ai parashikon të mbështetet në këto kontrolle, periudhë e cila është trajtuar me detaje në paragrafet 12 dhe 15 më poshtë. (Ref: Para. A32)

Përdorimi i Evidencës së Auditimit të Siguruar gjatë një Periudhe të Ndërmjetme

12. Në qoftë se audituesi siguron evidencë auditimi në lidhje me efektivitetin e funksionimit të kontrolleve gjatë një periudhë të ndërmjetme, ai duhet të:
- (a) Sigurojë evidencë auditimi për ndryshimet që kanë ndodhur në këto kontrolle në periudhën që pason periudhën e ndërmjetme; dhe
 - (b) Përcaktojë evidencën e auditimit shtesë që duhet të merret për periudhën e mbetur. (Ref: Para. A33-A34)

Përdorimi i Evidencës së Auditimit të Siguruar në Auditimet e Mëparshme

13. Për të përcaktuar nëse është e përshtatshme të përdoret evidenca e auditimit që tregon për efektivitetin e funksionimit të kontrolleve, e cila është siguruar në auditimet e mëparshme, dhe nëse ajo do të konsiderohet e tillë, për të përcaktuar periudhën kohore deri në ritestimin e kontrolleve, audituesi duhet të mbajë parasysh:

- (a) Efektivitetin e elementeve të tjerë të kontrollit të brendshëm, duke përfshirë mjedisin e kontrollit, monitorimin e kontrolleve nga entiteti dhe procesin e vlerësimit të rrezikut që përdor entiteti;
 - (b) Rreziqet që lindin nga karakteristikat specifike të kontrollit, përfshirë faktin nëse kontrolli është manual ose i automatizuar;
 - (c) Efektivitetin e kontrolleve të përgjithshme të IT-së;
 - (d) Efektivitetin e kontrollit dhe të zbatimit të tij nga ana e entitetit, duke përfshirë natyrën dhe shtrirjen e devijimeve në zbatimin e kontrollit, të vëna re në auditimet e mëparshme, dhe faktin nëse ka patur ndryshime të konsiderueshme në personel, të cilat ndikojnë në zbatimin e kontrollit;
 - (e) Faktin nëse mosndryshimi në një kontroll të veçantë, për shkak të ndryshimit të rrethanave, përbën një rrezik; dhe
 - (f) Rreziqet e anomalisë materiale dhe shkallën e mbështetjes në kontroll. (Ref: Para. A35)
14. Në qoftë se audituesi ka në plan të përdorë evidencën e auditimit në lidhje me efektivitetin e funksionimit të kontrolleve të veçanta, të cilën e ka marrë nga një auditim i mëparshëm, ai duhet të përcaktojë përshtatshmërinë e saj në vazhdimësi, duke siguruar evidencë auditimi për faktin nëse pas periudhës së mëparshme të auditimit kanë ndodhur ose jo ndryshime të konsiderueshme në këto kontrolle. Audituesi duhet të marrë këtë evidencë duke kryer kërkimet për informacione, që kombinohen me vëzhgimin ose inspektimin, për të konfirmuar se ai i kupton këto kontrolle të veçanta, dhe:
- (a) Në se ka pasur ndryshime që ndikojnë në përshtatshmërinë në vazhdimësi të evidencës së auditimit të marrë nga auditimet e mëparshme, audituesi duhet t'i testojë kontrollet në auditimin aktual. (Ref: Para. A36)
 - (b) Në qoftë se nuk ka patur ndryshime të tilla, audituesi duhet të testojë kontrollet të paktën një herë në çdo tre auditime, dhe disa prej kontrolleve t'i testojë në çdo auditim, për të shmangur mundësinë e testimit të gjitha kontrolleve mbi të cilin audituesi parashikon të mbështetet në një periudhë të vetme të auditimit, pa qënë nevoja e testimit të kontrolleve në dy periudhat pasuese të auditimit. (Ref: Para. A37-A39)

Kontrollet mbi Rreziqet e Rëndësishme

15. Në qoftë se audituesi ka në plan të mbështetet në kontrollet që vendosen për të mbuluar një rrezik që audituesi e ka parashikuar të jetë një rrezik i lartë, ai duhet të testojë këto kontrolle në periudhën aktuale.

Vlerësimi i Efektivitetit të Funksionimit (Operimit) të Kontrolleve

16. Kur vlerëson efektivitetin e funksionimit të kontrolleve përkatëse, audituesi duhet të vlerësojë nëse anomalitë që janë zbuluar nga procedurat thelbësore tregojnë se kontrollet nuk funksionojnë në mënyrë efektive. Megjithatë, mos zbulimi i anomalive nga procedurat substanciale, nuk jep evidencë auditimi që tregon se kontrollet në lidhje me pohimin që është testuar do të jenë patjetër efektive. (Ref: Para. A40)
17. Nëse janë zbuluar devijime nga ato kontrolle, ku audituesi ka parashikuar të mbështetet, ai duhet të bëjë kërkime të veçanta për të kuptuar shkaqet e devijimeve dhe pasojat potenciale të tyre, dhe të vlerësojë nëse: (Ref: Para. A41)
 - (a) Testet e kontrolleve që janë kryer japin një bazë të përshtatshme për mbështetjen në kontrolle
 - (b) Ka nevojë të bëhen testime shtesë të kontrolleve; ose
 - (c) Duhet të trajtohen rreziqet e mundshme të anomalisë duke përdorur procedurat thelbësore.

Procedurat Thelbësore

18. Pavarësisht nga rreziqet e vlerësuara të anomalisë materiale, audituesi duhet të përcaktojë dhe kryejë procedurat substanciale për çdo klasë materiale të transaksioneve, tepricave në llogari dhe të informacioneve shpjeguese të dhëna. (Ref: Para. A42-A47)
19. Audituesi duhet të mbajë parasysh faktin nëse duhet, që procedurat e konfirmimeve me të tretët, të kryhen si procedura substanciale. (Ref: Para. A48-A51)

Procedurat Thelbësore që Lidhen me Procesin e Mbylljes së Pasqyrave Financiare

20. Në lidhje me procesin e mbylljes së pasqyrave financiare, procedurat thelbësore të auditimit duhet të përfshijnë:
 - (a) Rakordimin e informacioneve të pasqyrave financiare me të dhënat e regjistrave të kontabilitetit, përfshirë, verifikimin dhe rakordimin e të dhënave në informacionet shpjeguese, pavarësisht nëse këto informacione janë marrë nga brenda apo jashtë librave kontabël të përgjithshëm dhe ndihmës; dhe
 - (b) Ekzaminimin e regjistrimeve materiale në ditar dhe të veprimeve rregulluese të tjera, të bëra gjatë përgatitjes së pasqyrave financiare. (Ref: Para. A52)

Procedurat Thelbësore që ju Përgjigjen Rreziqeve të Mëdha

21. Nëse audituesi ka përcaktuar se një rrezik i vlerësuar i anomalisë materiale në nivel pohimi është një rrezik i konsiderueshëm, ai duhet të kryejë ato procedura substanciale të cilat i përgjigjen posaçërisht atij rreziku. Kur një metodë e trajtimit të rreziqeve të rëndësishme konsiston vetëm në procedurat substanciale, këto procedura duhet të përfshijnë brenda tyre testet e detajeve. (Ref: Para. A53)

Afatat e Procedurave Thelbësore

22. Nëse procedurat substanciale janë kryer në një date të ndërmjetme, audituesi duhet të mbulojë periudhën e mbetur duke kryer:

- (a) procedurat substanciale, të kombinuara me testet e kontrolleve për periudhën në shqyrtim; ose
- (b) në qoftë se ai gjykon se është e mjaftueshme, vetëm procedurat e mëtejshme substanciale,

të cilat japin një bazë të arsyeshme për shtrirjen e konkluzioneve të auditimit nga data e ndërmjetme e deri në fund të periudhës. (Ref: Para. A54-A57)

23. Nëse në një datë të ndërmjetme janë zbuluar anomali, të cilat audituesi nuk i ka parashikuar gjatë vlerësimit të rreziqeve të anomalisë materiale, ky i fundit duhet të vlerësojë nëse ka nevojë të modifikohet vlerësimi i rrezikut dhe natyra, afatet ose shtrirja e planifikuar e procedurave thelbësore që mbulojnë periudhën e mbetur (Ref: Para. A58)

Mjaftueshmëria e Paraqitjes së Pasqyrave Financiare

24. Audituesi duhet të kryejë procedurat e auditimit për të vlerësuar nëse paraqitja e përgjithshme e pasqyrave financiare është në pajtim me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar. Kur bën një vlerësim të tillë, audituesi do të vlerësojë nëse pasqyrat financiare janë paraqitur në atë mënyrë, që reflekton si duhet:

- Klasifikimin dhe përshkrimin e informacionit financiar dhe të transaksioneve, ngjarjeve e kushteve bazë; dhe
- Paraqitjen, strukturën dhe përmbajtjen e pasqyrave financiare (Ref: Para. A59) (Ref: Para. A59)

Vlerësimi i Mjaftueshmërisë dhe Përshtatshmërisë së Evidencës së Auditimit

25. Bazuar në procedurat e auditimit të kryera dhe në evidencën e auditimit të siguruar, përpara konkluzioneve të auditimit, audituesi duhet të vlerësojë nëse vlerësimet për

rreziqet e anomalisë materiale në nivel pohimi mbeten të përshtatshme. (Ref: Para. A60-A61)

26. Audituesi duhet të arrijë në përfundimin se është siguruar evidencë e nevojshme e auditimit. Në formimin e një opinionit, audituesi duhet të marrë në konsideratë të gjithë evidencën përkatëse të auditimit, pavarësisht nëse ajo duket se konfirmon ose kundërshton pohimet e pasqyrave financiare. (Ref: Para. A62)
27. Në qoftë se audituesi nuk ka siguruar evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me një pohim material të pasqyrave financiare, ai duhet të përpiqet të marrë evidencë auditimi të mëtjshme. Nëse audituesi nuk është në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit, ai duhet të shprehë një opinion me rezervë ose të mos japë opinion mbi pasqyrat financiare.

Dokumentimi

28. Audituesi duhet të përfshijë në dokumentacionin e auditimit:²
 - (a) Reagimet e përgjithshme, të cilat trajtojnë rreziqet e vlerësuara të anomalive materiale në nivel të pasqyrave financiare dhe natyrën, afatet e shtrirjen e procedurave të mëtjshme të auditimit të kryera;
 - (b) Lidhjen e këtyre procedurave me rreziqet e vlerësuara në nivel pohimi; dhe
 - (c) Rezultatet e procedurave të auditimit, duke përfshirë konkluzionet atje ku këto nuk janë të qarta. (Ref: Para. A63)
29. Nëse audituesi parashikon të përdorë evidencën e auditimit në lidhje me efektivitetin e funksionimit të kontrolleve, të siguruar nga auditimet e mëparshme, ai duhet të përfshijë në dokumentacionin e auditimit konkluzionet e arritura në lidhje me mbështetjen në këto kontrolle, të cilat kanë qënë testuar në një auditim të mëparshëm.
30. Dokumentacioni i audituesit duhet të demonstrojë se pasqyrat financiare pajtohen ose rakordojnë me regjistrat bazë të kontabilitetit, përfshirë verifikimin ose rakordinin e të dhënave në informacionet shpjeguese, pavarësisht nëse këto informacione janë siguruar nga brenda apo jashtë librave kontabël të përgjithshëm dhe ndihmës.

² SNA 230, *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafët 8-11 dhe A6.

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Reagimet e Përgjithshme (Ref: Para. 5)

A1. Reagimet e përgjithshme të audituesit, të cilat shërbejnë për të trajtuar rreziqet e vlerësuara të anomalisë materiale në nivel të pasqyrave financiare mund të përfshijnë:

- Vendosjen e theksit të grupit të auditimit tek skepticizmi profesional.
- Caktimin në angazhim të personelit me më shumë eksperiencë, dhe të atyre me zotësi të veçanta apo edhe përdorimi i ekspertëve.
- Më shumë mbikëqyrje.
- Përfshirjen e elementeve shtesë dhe të paparashikueshëm për zgjedhjen e procedurave të mëtejshme të auditimit që duhet të kryhen.
- Bërjen e ndryshimeve të përgjithshme në lidhje me natyrën, afatet ose shtrirjen e procedurave të auditimit, për shembull, kryerjen e procedurave thelbësore në fund të periudhës në vend të atyre që kryhen në një datë të ndërmjetme, ose modifikimin e procedurave të auditimit për të siguruar më shumë evidencë auditimi, që për nga natyra është bindëse.

A2. Vlerësimi i rreziqeve të anomalive materiale në nivel të pasqyrave financiare, dhe për rrjedhojë, edhe reagimi i përgjithshëm i audituesit ndaj këtyre rreziqeve, ndikohet nga njohja dhe kuptimi që audituesi ka për mjedisin e kontrollit. Një mjedis kontrolli efektiv mund ta bëjë audituesin të ketë më shumë besim tek kontrolli i brendshëm dhe tek evidenca e auditimit që gjenerohet nga brenda entitetit, çka do ta lejonte atë të kryente disa prej procedurave të auditimit në një datë të ndërmjetme dhe jo në fund të periudhës. Mangësitë në mjedisin e kontrollit kanë efektin e kundërt, për shembull, audituesi mund të reagojë ndaj një mjedisi kontrolli jo efektiv nëpërmjet:

- Kryerjes të më shumë procedurave të auditimit në fund të periudhës krahasuar me procedurat e kryera në një datë të ndërmjetme.
- Sigurimit të evidencës së auditimit më të zgjeruar nga procedurat thelbësore.
- Shtimit të numrit të vendndodhjeve që duhet të përfshihen në objektivin dhe fushëveprimin e auditimit.

A3. Është kjo arsyeja që këto konsiderata mbajnë shumë parasysh metodën e përgjithëshme të auditimit, për shembull, vendosjen e theksit në procedurat thelbësore (metoda thelbësore), ose përdorimin e një metode që përdor si testet e kontrolleve ashtu edhe procedurat thelbësore (një metode e kombinuar).

Procedurat e Auditimit që i Përgjigjen Rreziqeve të Vlerësuara të Anomalive Materiale në Nivel Pohimi

Natyra, afatet dhe shtrirja e mëtejshme e Procedurave të Auditimit (Ref: Para. 6)

A4. Vlerësimi prej audituesit i rreziqeve të identifikuara në nivel pohimi, jep një bazë për përcaktimin e metodës së përshtatshme të auditimit dhe për përcaktimin dhe kryerjen e procedurave të auditimit të mëtejshme. Për shembull, audituesi mund të arrijë në përfundimin se:

- (a) Duke kryer vetëm testet e kontrolleve ai mund të reagojë në mënyrë efektive ndaj rrezikut të vlerësuar të anomalisë materiale për një pohim të veçantë;
- (b) Kryerja vetëm e procedurave thelbësore është e përshtatshme për disa pohime të caktuara dhe, për këtë arsye, audituesi përjashton efektin e kontrolleve nga vlerësimi i rrezikut përkatës. Kjo, mund të ndodhë për shkak se procedurat e vlerësimit të rrezikut të përdorura nga audituesi nuk kanë identifikuar ndonjë kontroll efektiv që të lidhet me pohimin, ose për shkak se testimet e kontrolleve do të ishin joeficiente dhe për këtë arsye, audituesi nuk ka parashikuar të mbështetet në efektivitetin e funksionimit të kontrolleve për të përcaktuar natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave substanciale; ose
- (c) Një metodë e kombinuar, e cila përdor të dy testet, si ato të kontrolleve ashtu edhe ato thelbësore do të ishte një metodë efektive.

Megjithatë, siç kërkohet nga paragrafi 18, pavarësisht nga metoda e zgjedhur, audituesi përcakton dhe kryen procedurat substanciale për çdo klasë materiale të transaksioneve, tepriçë llogarie, dhe informacion tjetër material të dhënë në shënimet shpeguese.

A5. Natyra e një procedure të auditimit i referohet qëllimit të saj (që është, testimi i kontrolleve ose procedura substanciale) dhe llojit të saj (që është, inspektimi, vëzhgimi, kërkimi i informacioneve, konfirmimi, rillogaritja, rikryerja, ose procedura analitike). Në reagimin ndaj rreziqeve të vlerësuara, natyra e procedurave të auditimit është më e rëndësishmja.

A6. Afati i një procedure të auditimit i referohet kohës kur ajo është kryer, ose periudhës apo datës për të cilat zbatohet evidenca e auditimit.

A7. Shtrirja e një procedure të auditimit i referohet sasisë ku do të kryhet, për shembull, një madhësie kampioni ose një numri vëzhgimesh në lidhje me një aktivitet të kontrollit.

A8. Përcaktimi dhe kryerja e procedurave të auditimit të mëtejshme, të tilla që natyra, afatet dhe shtrirja janë të bazuara dhe ju përgjigjen rreziqeve të vlerësuara të

anomalisë materiale në nivel pohimi, jep një lidhje të qartë ndërmjet procedurave të mëtejshme të auditimit të përdorura nga audituesi dhe vlerësimit të rrezikut.

Reagimi ndaj rreziqeve të vlerësuar në nivel pohimi (Ref: Para. 7 (a))

Natyra

A9. Vlerësimi i rreziqeve nga audituesi mund të kenë ndikim tek të dyja llojet e procedurave të auditimit që duhen kryer dhe në kombinimin e tyre. Për shembull, kur një rrezik i vlerësuar është i lartë, audituesi përveç inspektimit të dokumentit mund të konfirmojë plotësimin e kushteve të një kontrate me palën tjetër. Për më tepër, disa procedura të auditimit, në lidhje me disa pohime, mund të jenë më të përshtatshme se disa procedura të tjera. Për shembull, në lidhje me të ardhurat, testet e kontrolleve mund të bëhen më shumë në përgjigje ndaj rreziqeve të vlerësuar të anomalisë materiale të pohimit të plotësisë, ndërsa procedurat substanciale mund të jenë më shumë reaguese ndaj rrezikut të vlerësuar të anomalisë për pohimin e ndodhjes.

A10. Arsyet e vlerësimit të një rreziku të caktuar janë të rëndësishme në përcaktimin e natyrës së procedurave të auditimit. Për shembull, nëse një rrezik është vlerësuar i ulët për shkak të karakteristikave të veçanta të një klase të transaksioneve, pa mbajtur parasysh kontrollet përkatëse, atëherë audituesi mund të konkludojë se vetëm procedurat substanciale analitike do të japin evidencën e nevojshme të auditimit. Nga ana tjetër, nëse rreziku vlerësohet i ulët, për shkak të kontrolleve të brendshme, dhe audituesi parashikon të bazojë procedurat substanciale në këtë vlerësim të ulët, atëherë audituesi kryen teste të këtyre kontrolleve, siç kërkohej nga paragrafi 8 (a). Ky mund të jetë rasti, për shembull, për një klasë të transaksioneve të elementeve që janë pothuaj uniforme, jo-komplekse, karakteristikat të cilat janë përpunuar në mënyrë rutinë dhe kontrolluar nga sistemi i informacionit i entitetit.

Afati

A11. Audituesi mund të kryejë testet e kontrolleve ose procedurat substanciale në një datë të ndërmjetme ose në fund të periudhës. Sa më i lartë të jetë rreziku i anomalisë materiale, aq më shumë të ngjarë ka që audituesi të mund të arrijë në përfundimin se do të ishte më e efektshme që procedurat substanciale të kryhen më afër, ose, në fund të periudhës, dhe jo në një datë më të hershme, ose për të kryer procedurat e auditimit në mënyrë të panjohuar, apo në kohë të paparashikuar (për shembull, kryerja e procedurave të auditimit në vendndodhje të përzgjedhura duke mos u bërë më parë njoftimi). Kjo është veçanërisht e rëndësishme kur konsiderohen reagimet ndaj rreziqeve të mashtrimit. Për shembull, audituesi mund të arrijë në përfundimin se, kur janë identifikuar rreziqe të anomalive të qëllimshme ose të manipulimit, procedurat e auditimit që synojnë të shtrijnë

konkluzionet e auditimit nga data e ndërmjetme në periudhën në fund të vitit nuk do të ishin efektive.

A12. Nga ana tjetër, kryerja e procedurave të auditimit përpara përfundimit të periudhës mund të ndihmojë audituesin për identifikimin e çështjeve të rëndësishme në një fazë më të hershme të auditimit, dhe si pasojë zgjidhjen e tyre me ndihmën e menaxhimit ose për zhvillimin e një metode efektive të auditimit për të trajtuar këto çështje.

A13. Përveç kësaj, disa procedura të auditimit mund të kryhen vetëm në ose pas periudhës së fundit të vitit, për shembull:

- Verifikimi ose rakordimi i informacionit në pasqyrat financiare me të dhënat ku bazohen regjistrat kontabël, përfshirë verifikimin ose rakordimin e informacioneve shpjeguese, pavarësisht nëse ky informacion është marrë nga brenda ose nga jashtë librave kontabël të përgjithshëm ose ndihmës;
- Ekzaminimin e rregullimeve të bëra gjatë përgatitjes së pasqyrave financiare; dhe
- Procedurat që kryhen për t'u përgjigjur një rreziku që në fund të periudhës, entiteti mund të ketë nënshkruar kontrata shitje të parregullta, apo transaksionet mund të mos jenë finalizuar.

A14. Faktorë të tjerë të mëtejshëm, që ndikojnë në konsideratat e audituesit kur kryen procedurat e auditimit përfshijnë sa vijon:

- Mjedisin e kontrollit.
- Kohën kur informacioni i duhur është disponibël (për shembull, dosjet elektronike mund të mbishkruhen, ose procedurat që duhet të vëzhgohen mund të ndodhin vetëm në momente kohore të caktuara).
- Natyrën e rrezikut (për shembull, në qoftë se ka një rrezik për të paraqitur të ardhura të fryra për të përmbushur parashikimet e bëra për të ardhurat përmes hartimit të marrëveshjeve false të shitjes, audituesi mund të dëshirojë të ekzaminojë kontratat që janë në fuqi në datën e mbylljes së vitit).
- Periudhën apo datën me të cilën lidhet evidenca e auditimit.
- Afatet e përgatitjes së pasqyrave financiare, veçanërisht për ato informacione shpjeguese që japin shpjegime të mëtejshme rreth shumave të regjistruara në pasqyrën e pozicionit financiar, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital ose pasqyrën e flukseve të parasë

Shtrirja

A15. Shkalla e shtrirjes së një procedure auditimi që gjykohet e nevojshme, përcaktohet pasi shqyrtohet materialiteti, rreziku i vlerësuar dhe shkalla e sigurisë që audituesi parashikon të arrijë. Kur një qëllim i vetëm plotësohet me një kombinim të procedurave, shkalla e shtrirjes së çdo procedure do të shqyrtohet (konsiderohet) veças. Në përgjithësi, shtrirja e procedurave të auditimit rritet krahas me rritjen e rrezikut të anomalisë materiale. Për shembull, në përgjigje të rrezikut të vlerësuar të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit, mund të jetë i përshtatshëm shtimi i madhësisë së kampionit apo edhe kryerja e procedurave substanciale analitike në një nivel më të detajuar. Sidoqoftë, rritja e shtrirjes së një procedure auditimi është efektive vetëm në qoftë se procedura e auditimit në vetvete lidhet me rrezikun e specifikuar.

A16. Përdorimi i teknikave që ndihmohen nga kompjuteri (TANK) krijon mundësinë për një testim më të zgjeruar të transaksioneve elektronike dhe dosjeve të llogarive, të cilat mund të jenë të dobishme kur audituesi vendos të ndryshojë shkallën e testimit, për shembull, në përgjigje të rreziqeve të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit. Teknika të tilla mund të përdoren për të zgjedhur kampionet e transaksioneve nga dosjet kryesore elektronike, për të renditur transaksionet me disa karakteristika specifike, apo për të testuar një popullatë të tërë në vend të një kampioni.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A17. Në rastin e auditimit të entiteteve të sektorit publik, mandati i auditimit ose edhe ndonjë kërkesë tjetër e veçantë e auditimit, mund të ndikojnë në vlerësimet e audituesit lidhur me përcaktimin e natyrës, afateve dhe shtrirjes së procedurave të mëtejshme të auditimit.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A18. Në rastin e entiteteve shumë të vogla, audituesi mund të mos identifikojë shumë aktivitete të kontrollit, ose ai mund të vërejë se dokumentacioni në lidhje me ekzistencën dhe funksionim e kontroleve të brendshëm të jetë i kufizuar. Në këto raste, për audituesin mund të jetë më e efektshme të kryejë procedura të mëtejshme të auditimit, që janë kryesisht procedura thelbësore. Megjithatë, në disa raste të rralla, mungesa e veprimtarive të kontrollit apo e komponentëve të kontrollit, e bëjnë të pamundur sigurimin e evidencës së nevojshme të auditimit.

Vlerësimet e Rrezikut në Nivele të Larta (Ref: Para 7 (b))

A19. Kur, për shkak të një vlerësimi të rrezikut në një nivel të lartë, audituesit i kërkohet të sigurojë më shumë evidencë auditimi bindëse, ai mund të shtojë sasinë e evidencës që është më e besueshme ose më e lidhur, për shembull, duke vënë më

shumë theksin në marrjen e evidencës nga palët e treta ose marrjen e evidencës konfirmuese nga një numër burimesh të pavarura.

Testet e Kontrolleve

Përcaktimi dhe Kryerja e Testeve të Kontrolleve (Ref: Para. 8)

A20. Testet e kontrolleve kryhen vetëm për ato kontrolle që audituesi i ka përcaktuar të hartuara në mënyrë të përshtatëshme për të parandaluar ose zbuluar dhe korrigjuar një anomali materiale në një pohim. Nëse në kohë të ndryshme gjatë auditimit janë përdorur kontrolle që ndryshojnë shumë nga njëri tjetri, secili prej tyre duhet të shqyrtohet veças.

A21. Testimi i efektivitetit të funksionimit të kontrolleve ndryshon nga sigurimi i njohjes dhe vlerësimit të mënyrës së hartimit dhe zbatimit të kontrolleve, megjithëse, përdoren të njëjtat lloje të procedurave të auditimit. Për këtë arsye, audituesi mund gjykojë dhe të vendosë nëse është e efektshme të testojë efektivitetin e funksionimit të kontrolleve në të njëjtën kohë që ai vlerëson mënyrën e hartimit dhe funksionimin e tyre.

A22. Për më tepër, edhe pse disa procedura të vlerësimit të rrezikut mund të mos kenë qenë përcaktuar posaçërisht si teste të kontrollit, prapëseprapë ato mund të ofrojnë evidencë auditimi rreth efektivitetit të funksionimit të kontrolleve dhe, rrjedhimisht, të shërbejnë si teste të kontrolleve. Për shembull procedurat e vlerësimit të rrezikut që përdor audituesi mund të kenë të përfshira brenda tyre:

- Kërkimet e informacioneve nga drejtimi lidhur përdorimin e buxheteve.
- Vëzhgimin e krahasimeve që bën drejtimi midis shumave mujore të buxhetuara me shpenzimet aktuale.
- Inspektimin e raporteve që kanë lidhje me investigimin e diferencave midis shumave të buxhetuara dhe shumave aktuale.

Këto procedura auditimi sigurojnë njohuri në lidhje me përcaktimin e politikave të buxhetimit të entitetit dhe në lidhje me zbatimin e tyre, por gjithashtu ato mund të japin edhe evidencë në lidhje me efektivitetin e funksionimit të politikave të buxhetimit në parandalimin ose zbulimin e anomalive materiale në klasifikimin e shpenzimeve.

A23. Përveç kësaj, audituesi mund të përcaktojë që për të njëjtin transaksion të kryhet njëkohësisht një test i kontrolleve me një test të detajeve. Edhe pse qëllimi i një testi të kontrolleve është i ndryshëm nga qëllimi i një testi të detajeve, që të dy këto teste mund të kryhen njëkohësisht, duke kryer një test të kontrolleve dhe një test të detajeve për të njëjtin transaksion, i njohur gjithashtu, si një testim me qëllim të dyfishtë. Për shembull, audituesi mund të përcaktojë dhe vlerësojë

rezultatet e një testi që kryhet për të shqyrtuar një faturë për të përcaktuar nëse ajo është e miratuar dhe për të siguruar evidencë auditimi substanciale për një transaksion. Një test me qëllim të dyfishtë përcaktohet dhe vlerësohet duke shqyrtuar veças çdo qëllim të testit.

- A24. Në disa raste, audituesi mund ta ketë të pamundur që të përcaktojë procedura substanciale efektive që japin vetë evidencën e nevojshme të auditimit në nivelin e pohimit³. Kjo mund të ndodhë kur një entitet e zhvillon biznesin e tij duke përdorur sistemin e teknologjisë së informacionit (IT) dhe për këtë arsye nuk prodhon e as mban dokumentacion për transaksionet, përveçse vetëm përmes sistemit TI. Në raste të tilla, paragrafi 8(b) kërkon që audituesi të kryejë testet e kontrolleve përkatëse.

Evidenca e Auditimit dhe Mbështetja e Parashikuar (Ref: Para. 9)

- A25. Një nivel i lartë i sigurisë mund të kërkohej në lidhje me efektivitetin e funksionimit të kontrolleve, kur metoda e adoptuar konsiston kryesisht në testet e kontrolleve, veçanërisht, kur nuk është e mundur ose është e pamundur të sigurohet evidenca e nevojshme e auditimit vetëm nga procedurat substanciale.

Natyra dhe Shkalla e Shtrirjes së Testeve të Kontrolleve

Procedurat e tjera të auditimit në kombinim me kërkimin e informacioneve (Ref: Para. 10(a))

- A26. Vetëm kërkimi i informacionit nuk është i mjaftueshëm për të testuar efektivitetin e funksionimit të kontrolleve. Rrjedhimisht, procedurat e tjera të auditimit duhe të kryhen të kombinuara me kërkimin e informacioneve. Në këtë drejtim, kërkimi i informacionit, i cili kombinohet me inspektimin ose me rikryerjen, mund të japë më shumë siguri sesa kërkimi dhe vëzhgimi, pasi një vëzhgim është i lidhur me çështjen vetëm në kohën në të cilën ai është realizuar.
- A27. Natyra e kontrollit të veçantë ndikon në llojin e procedurës që kërkohej të kryhet për të marrë evidencë auditimi në lidhje me faktin nëse kontrolli ka funksionuar në mënyrë të efektshme. Për shembull, nëse efektiviteti i funksionimit është evidentuar me dokumentacion, audituesi mund të vendosë ta inspektojë atë dhe të marrë evidencë auditimi në lidhje me efektivitetin e funksionimit. Megjithatë, për kontrollet e tjera, dokumentacioni mund të mos jetë disponibël ose i përshtatshëm. Për shembull, dokumentacioni i funksionimit mund të mos ekzistojë për disa faktorë në mjedisin e kontrollit, siç janë caktimi i autoritetit dhe i përgjegjësisë, ose për disa lloje të veprimtarive të kontrollit, siç janë kontrolli i aktiviteteve të kryera në një kompjuter. Në rrethana të tilla, evidenca e auditimit në lidhje me efektivitetin e funksionimit të kontrollit mund të merret përmes kërkimit të

³ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 30.

informacioneve, e cila kombinohet me procedura të tjera të auditimit, të tilla si vëzhgimi apo përdorimi i TANK-ut.

Shtrirja e Testeve të Kontrolleve

A28. Në rast se për vlerësimin e efektivitetit të funksionimit të një kontrolli nevojitet më shumë evidencë bindëse, do të ishte më e përshtatshme të rritej shkalla e testimit të kontrollit. Krahas shkallës së mbështetjes në kontrole, për të përcaktuar shtrirjen e testeve të kontrolleve, audituesi mund të konsiderojë edhe çështjet që jepen në vijim:

- Frekuenca e kryerjes së kontrollit nga ana e entitetit gjatë periudhës.
- Afati kohor gjatë periudhës së auditimit, që audituesi mbështetet në efektivitetin e funksionimit të kontrollit.
- Niveli i pritshëm i devijimit nga një kontroll.
- Përshtatshmëria dhe besueshmëria e evidencës së auditimit që duhet të merret në lidhje me efektivitetin e funksionimit të kontrollit në nivel pohimi.
- Shkalla në të cilën evidenca e auditimit është përfutur nga testet e kontrolleve të tjera që lidhen me pohimin.

SNA 530⁴ përmban udhëzime të mëtejshme që shërbejnë për të përcaktuar shtrirjen e testimit.

A29. Për shkak koherencës së vetvetishme në rastin e përpunimit përmes IT-së, mund të mos jetë e nevojshme të rritet shkalla e shtrirjes së testimit në një kontroll të automatizuar. Një kontroll i automatizuar mund të parashikohet të ketë koherencë në zbatim përveç rasteve kur ndryshohet programi (përfshirë tabelat, dosjet ose të dhëna të tjera të përhershme të përdorura nga programi). Pasi audituesi ka përcaktuar se një kontroll i automatizuar ka funksionuar sipas parashikimit (që mund të bëhet në kohën kur kontrolli zbatohet fillimisht ose në një datë tjetër), audituesi mund të mbajë parasysh kryerjen e testeve për të përcaktuar që kontrolli vazhdon të funksionojë në mënyrë efektive. Këto teste mund të përfshijnë vlerësimin që:

- Ndryshimet në program nuk janë bërë pa kontrollin e duhur;
- Për përpunimin e transaksioneve është përdorur versioni i autorizuar i programit; dhe

⁴ SNA 530, *Zgjedhja në Auditim*.

- Kontrolle të tjera të përgjithshme janë efektive.

Këto teste mund të përfshijnë vlerësimin që tregon se nuk janë bërë ndryshime, pasi mund të jetë rasti kur entiteti përdor paketa të programeve aplikative pa i ndryshuar ose mirëmbajtur vetë. Për shembull, audituesi mund të inspektojë regjistrin e administrimit të sigurisë të sistemit të IT-së për të siguruar evidencë auditimi që tregon se gjatë periudhës nuk ka patur akses të paautorizuar.

Testimi i kontrolleve indirekte (Ref: Para. 10(b))

A30. Në disa rrethana mund të jetë e nevojshme të merret evidencë auditimi që mbështet funksionimin efektiv të kontrolleve indirekte. Për shembull, kur audituesi vendos të testojë efektivitetin e një përdoruesi që rishikon raportet e parashikuara që detajojnë shitjet, të cilat tejkalojnë kufijtë e autorizuar të kreditimit, përdoruesi që rishikon dhe vijimi i mëtejshëm është i lidhur direkt me audituesin. Kontrolltet për saktësinë e informacionit në raporte (për shembull kontrollet e përgjithëshme të IT-së) janë kontrole “indirekte”.

A31. Për shkak të koherencës së natyrshme të përpunimit përmes sistemit të IT-së, evidenca e auditimit që lidhet me zbatimin e një kontrolli aplikativ të automatizuar, kur kombinohet me evidencën e auditimit që lidhet me efektivitetin e funksionimit të kontrolleve të përgjithshme të entitetit (veçanërisht, të ndryshimit në kontrole), mundet gjithashtu, të japë evidencë auditimi thelbësore në lidhje me efektivitetin e funksionimit të tij.

Afatet e Testeve të Kontrolleve

Periudha e parashikuar për t’u mbështetur (Ref: Para. 11)

A32. Evidenca e auditimit që i përket vetëm një momenti kohor mund të jetë e mjaftueshme për qëllime të audituesit, për shembull, kur testohen kontrollet në lidhje me inventarizimin fizik të inventarit nga ana e entitetit në datën e mbylljes së periudhës. Nëse nga ana tjetër, audituesi parashikon të mbështetet në një kontroll gjatë një periudhe, testet që janë në gjendje të japin evidencë auditimi se kontrollet kanë funksionuar në mënyrë efektive në afatet përkatëse gjatë kësaj periudhe do të ishin të përshtatshme. Këtu mund të bëjnë pjesë testet për monitorimin e kontrolleve që përdor entiteti.

Përdorimi i evidencës së auditimit të siguruar gjatë një periudhe të ndërmjetme (Ref: Para. 12(b))

A33. Faktorët që shërbejnë për të përcaktuar se çfarë evidence auditimi shtesë, që dëshmon se kontrollet, gjatë periudhës së mbetur pas periudhës të ndërmjetme, kanë funksionuar mirë, përfshijnë:

- Rëndësinë e rreziqeve të vlerësuara të anomalisë materiale në nivel pohimi.
- Kontrollat specifike që kanë qënë testuar gjatë një periudhe të ndërmjetme, dhe ndryshimet e konsiderueshme që kanë ndodhur në to që nga koha kur janë testuar, përfshirë ndryshimet në sistemet e informacionit, proceset dhe në personel.
- Shkalla në të cilën ka qënë siguruar evidenca e auditimit rreth efektivitetit të funksionimit të këtyre kontrolleve.
- Gjatësia e periudhës së mbetur.
- Shkalla në të cilën audituesi parashikon të pakësojë procedurat e mëtejshme substanciale nisur nga mbështetja tek kontrollet.
- Mjedisi i kontrollit.

A34. Evidencë auditimi shtesë mund të merret për shembull, nga zgjerimi i testeve të kontrolleve për periudhën e mbetur ose nga testimi i monitorimit të kontrolleve që përdor entiteti.

Përdorimi i evidencës së auditimit të siguruar në auditimet e mëparshme (Ref: Para. 13)

A35. Në disa rrethana, evidenca e auditimit të siguruar nga auditimet e mëparshme mund të japë evidencë auditimi, kur audituesi kryen procedurat e auditimit për të përcaktuar përshtatshmërinë në vazhdimësi. Për shembull, gjatë kryerjes së auditimeve të mëparshme, audituesi mund të ketë përcaktuar se një kontroll i automatizuar ka funksionuar sipas parashikimit. Audituesi mund të sigurojë evidencën e auditimit për të përcaktuar nëse ka patur ndryshime në kontrollin e automatizuar, të cilat kanë ndikim në funksionimin efektiv në vazhdimësi, përmes, për shembull, kërimit të informacioneve nga drejtimi dhe inspektimit të gjurmëve për të përcaktuar se cilët prej kontrolleve kanë qënë ndryshuar. Mbajtja parasysh e evidencës së auditimit për këto ndryshime mund të mbështesë qoftë shtimin ashtu edhe pakësimin e evidencës së auditimit që parashikohet të merret në periudhën aktuale në lidhje me efektivitetin e funksionimit të kontrolleve.

Kontrollet të cilat kanë ndryshuar që nga auditimet e mëparshme (Ref: Para. 14(a))

A36. Ndryshimet në kontrolle mund të kenë efekt në përshtatshmërinë e evidencës së auditimit të siguruar nga auditimet e mëparshme, dhe për rrjedhojë, mund të mos ketë më bazë për mbështetje në vazhdimësi. Për shembull, ndryshimet në sistem që i japin mundësi entitetit të marrë një raport të ri nga sistemi, ndoshta nuk kanë efekt në përshtatshmërinë e evidencës së auditimit të marrë në një auditim të

mëparshëm; megjithatë, një ndryshim, i cili kërkon që të dhënat të akumulohen ose të kalkuloohen ndryshe, ka ndikim.

Kontrollet, të cilat nuk kanë ndryshuar nga auditimet e mëparshme (Ref: Para. 14(b))

A37. Vendimi i audituesit për t'u mbështetur ose jo në evidencën e auditimit të siguruar në auditimet e mëparshme për kontrollet që:

(a) nuk kanë ndryshuar që nga koha kur ato u testuan për herë të fundit; dhe

(b) nuk janë kontrolle që zbutin një rrezik të konsiderueshëm,

janë një çështje e gjykimit profesional. Veç kësaj, kohëzgjatja deri në ritestimin e këtyre kontrolleve është një çështje e gjykimit profesional, por nga paragrafi 14(b) ajo duhet të jetë të paktën një herë në tre vjet.

A38. Në përgjithësi, sa më i lartë të jetë rreziku i anomalisë materiale, ose sa më e madhe të jetë bazueshmëria tek kontrollet, aq më e shkurtër do të jetë koha deri në ritestimin e kontrolleve. Faktorët që mund të pakësojnë periudhën për ritestimin e kontrollit, ose që çojnë në mos mbështetjen tek evidenca e auditimit të siguruar në auditimet e mëparshme, në përgjithësi përfshijnë sa vijon:

- Në mjedisin e kontrollit ka mangësi.
- Ka mangësi në monitorimin e kontrolleve.
- Kontrollet kanë një element manual të konsiderueshëm.
- Ka ndryshime të personelit të cilat ndikojnë shumë në aplikimin e kontrolleve.
- Ndryshimi i rrethanave që tregojnë për nevojën e ndryshimeve në kontroll.
- Kontrolle të përgjithshme në IT janë të mangëta.

A39. Në rast se audituesi parashikon të mbështetet në një numër kontrollesh, për të cilat është siguruar evidencë auditimi nga auditimet e mëparshme, testimi i disa prej këtyre kontrolleve në çdo auditim jep informacion që konfirmon për efektivitetin e funksionimit në vazhdimësi të mjedisit të kontrollit. Kjo i kontribuon vendimit të audituesit për të përcaktuar nëse është e përshtatëshme që ai të mbështetet tek evidenca e auditimit të siguruar në auditimet e mëparshme.

Vlerësimi i Efektivitetit të Funksionimit të Kontrolleve (Ref: Para. 16-17)

A40. Një anomali materiale e zbuluar nga procedurat e audituesit është një tregues i fortë i ekzistencës së një mangësie të konsiderueshme në kontrollin e brendshëm.

A41. Koncepti i efektivitetit të funksionimit të kontrolleve pranon se mund të ndodhin disa devijime në mënyrën në të cilën entiteti i zbaton kontrollet. Devijimet nga kontrollet e përshkruara mund të shkaktohen nga faktorë të tillë si ndryshimet në personelin kryesor, luhatje të mëdha sezonale në volumin e transaksioneve dhe gabimet njerëzore. Shkalla e devijimit të zbuluar, veçanërisht e krahasuar me nivelin e parashikuar, mund të tregojë që nuk mund të bazohemi tek kontrolli për të pakësuar rrezikun në nivelin e vlerësuar nga audituesi.

Procedurat Thelbësore (Ref: Para. 18)

A42. Paragrafi 18 kërkon që audituesi të përcaktojë dhe të kryejë procedurat thelbësore për çdo klasë materiale të transaksioneve, të tepricave në llogari dhe për çdo informacion shpjegues material të dhënë në shënime, pavarësisht nga rreziqet e vlerësuara të anomalisë materiale. Kjo kërkesë reflekton faktin që: (a) vlerësimi i audituesit për rrezikun është çështje e gjykimit, kështu që nuk është e mundur të identifikohen të gjithë rreziqet e anomalisë materiale; dhe (b) ka kufizime të vetvetishme të kontrollit të brendshëm, përfshirë shmangien e tyre nga ana e drejtimit.

Natyra dhe Shtirja e Procedurave Thelbësore

A43. Në varësi të rrethanave, audituesi mund të arrijë në përfundimin se:

- Vetëm kryerja e procedurave thelbësore analitike do të ishte e mjaftueshme për të pakësuar rrezikun e auditimit deri në një nivel të ulët të pranueshëm. Për shembull, kur vlerësimi i audituesit për rrezikun mbështetet në evidencën e auditimit të marrë nga testet e kontrolleve.
- Vetëm testet e detajeve janë të përshtatshme.
- Një kombinim midis procedurave thelbësore analitike me testet e detajeve janë më shumë reaguese ndaj rreziqeve të vlerësuara.

A44. Procedurat thelbësore analitike në përgjithësi janë më shumë të aplikueshme kur ka volume të mëdha të transaksioneve, që kanë prirjen të jenë të parashikueshme gjatë kohës. SNA 520⁵ përcakton kërkesat dhe jep udhëzime mbi zbatimin e procedurave thelbësore analitike gjatë një auditimi.

A45. Natyra e rrezikut dhe e pohimit përcaktojnë mënyrën e testeve të detajeve. Për shembull, testet e detajeve që lidhen me pohimet e ekzistencës ose të ndodhjes, mund të kërkojnë zgjedhjen nga elementet e përfshirë në një shumë të një pasqyre financiare dhe sigurimin e evidencës përkatëse të auditimit. Nga ana tjetër, testet e detajeve që lidhen me pohimin e plotësisë mund të kërkojnë zgjedhjen nga

⁵ SNA 520, *Procedurat Analitike*.

elementët që parashikohet të jenë të përfshirë në shumën përkatëse të pasqyrës financiare dhe investigimin nëse ato kanë qënë në të vërtetë të përfshirë.

A46. Për shkak se vlerësimi i rrezikut të anomalisë materiale merr parasysh kontrollin e brendshëm, shtrirja e procedurave thelbësore mund të ketë nevojë të shtohet kur rezultatet e testeve të kontrolleve janë të pakënaqshme. Megjithatë, rritja e shtrirjes së një procedure auditimi është e përshtatshme vetëm nëse procedura e auditimit në vetvete është e përshtatshme për rrezikun e specifikuar.

A47. Në përcaktimin e testeve të detajeve, shtrirja e testimit, si rregull, mendohet në termat e madhësisë së kampionit. Megjithatë, çështje të tjera janë gjithashtu të përshtatshme, përfshirë faktin nëse është më efektive të përdoren mjete të tjera selektive të zgjedhjes së testimit: Shiko SNA 500⁶.

Marrja në Konsideratë e Faktit Nëse Duhet të Kryhen Procedurat e Konfirmimit me të Tretët (Ref: Para. 19)

A48. Procedurat e konfirmimit me të tretët shpesh janë të përshtatshme kur trajtohen pohimet që lidhen me tepricat në llogari dhe elementet e tyre, por nuk duhet të kufizohen në këto elemente. Për shembull, audituesi mund të kërkojë konfirmime nga të tretët për termat e angazhimit, kontratat ose transaksionet midis një entiteti dhe palëve të tjera. Procedurat e konfirmimit me të tretët mund të kryhen, gjithashtu, për të siguruar evidencën e auditimit në lidhje me mungesën e disa kushteve. Për shembull, një kërkesë për informacion mund të kërkojë specifikisht konfirmimin që tregon se nuk ekziston “asnjë marrëveshje anësore”, e cila të lidhet me pohimin e paraqitjes së të ardhurave të entitetit në përiudhën e duhur (cut-off assertion). Situata të tjera që tregojnë se procedurat e konfirmimit me të tretët mund të japin evidencën e përshtatshme të auditimit në përgjigje ndaj rreziqeve të vlerësuara të anomalisë material përfshijnë:

- Gjendjet e llogarive në banka dhe informacione të tjera në lidhje me marrëdhëniet me bankat.
- Tepricat e llogarive të arkëtueshme dhe kushtet.
- Inventarët e mbajtur nga palët e treta në vende magazinimi, për përpunim ose në ngarkim.
- Tituj të pronësisë të mbajtur nga avokatët ose financierët për ruajtje të sigurtë ose si siguri.
- Investimet e mbajtur për ruajtje të sigurtë nga palët e treta, ose të blera nga ndërmjetësit financiarë, por të padorëzuar në datën e bilancit.

⁶ SNA 500, *Evidenca e Auditimit*, paragrafi 10.

- Shumat që entiteti ju detyrohet huadhënësve, përfshirë kushtet përkatëse të ripagesave dhe marrëveshjet kufizuese.
- Tepricat e llogarive të pagueshme dhe kushtet.

A49. Ndonëse konfirmimet me të tretët mund të japin evidencën e duhur të auditimit për disa pohime, ka disa pohime për të cilat konfirmimet me të tretët japin më pak evidencë auditimi të duhur. Për shembull, konfirmimet me të tretët japin më pak evidencë auditimi të përshtatshme në lidhje me arkëtueshmërinë e tepricave të llogarive të arkëtueshme, krahasuar me evidencën që ato japin për ekzistencën.

A50. Audituesi mund të përcaktojë se procedurat e konfirmimit me të tretët të kryera për një qëllim janë të tilla që japin një mundësi të merret evidenca e auditimit edhe për çështje të tjera. Për shembull, kërkesat për konfirmim për tepricat në banka shpesh përfshijnë kërkesat për informacione që janë të përshtatshme për pohime të tjera të pasqyrave financiare. Këto konsiderata mund të influencojnë vendimin e audituesit në lidhje me faktin nëse ai duhet të kryejë ose jo procedurat e konfirmimit me të tretët.

A51. Faktorët që mund ta ndihmojnë audituesin për të përcaktuar nëse duhet të kryhen procedurat e konfirmimit me të tretët si procedura auditimi thelbësore përfshijnë:

- Konfirmimi i njohurisë së palës për çështjen në fjalë – përgjigjet mund të jenë më të besueshme nëse jepen nga një person në palën që konfirmon, i cili ka njohuritë e duhura rreth informacionit që konfirmohet.
- Aftësia ose vullneti i palës konfirmuese që parashikohet të përgjigjet –për shembull pala konfirmuese:
 - Mund të mos pranojë përgjegjësinë për t'ju përgjigjur një kërkesë për konfirmim;
 - Mund ta konsiderojë përgjigjen me shumë kosto ose që konsumon kohë;
 - Mund të shqetësohet rreth detyrimeve potenciale ligjore që lindin nga përgjigja;
 - Mund të mbajë llogaritë për transaksionet në monedha të ndryshme; ose
 - Mund të operojë në një mjedis ku përgjigja ndaj kërkesave për konfirmim nuk është një aspekt i rëndësishëm i operacioneve të përditëshme.

Në këto situata, palët konfirmuese mund të mos përgjigjen, mund të përgjigjen në mënyrë të zakonit ose mund të përpiqen të kufizojnë bazueshmërinë tek përgjigja e dhënë.

- Objektiviteti i palës konfirmuese – nëse është e lidhur me entitetin, përgjigjet për kërkesat e konfirmimit mund të jenë më pak të besueshme.

Procedurat Thelbësore që Lidhen me Procesin e Mbylljes së Pasqyrave Finaciare (Ref: Para. 20)

A52. Natyra dhe gjithashtu, edhe shtrirja e procedurave thelbësore që lidhen me procesin e mbylljes së pasqyrave financiare varen nga natyra dhe kompleksiteti i procesit të raportimit financiar të entitetit dhe nga rreziqet përkatëse të anomalisë materiale.

Procedurat Thelbësore që ju Përgjigjen Rreziqeve të Konsiderueshme (Ref: Para. 21)

A53. Paragrafi 21 i këtij SNA-je kërkon që audituesi të kryejë procedurat thelbësore që ju përgjigjen në mënyrë specifike rreziqeve që audituesi ka përcaktuar si rreziqe të konsiderueshme. Evidenca e auditimit në formën e konfirmimeve të marra direkt nga audituesi nga palët konfirmuese të përshtatshme mund ta ndihmojë audituesin të sigurojë evidencë auditimi me një nivel të lartë besueshmërie, të cilën ai e kërkon në përgjigje ndaj rreziqeve të konsiderueshme të anomalisë materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimit. Për shembull, nëse audituesi identifikon se drejtimi ndodhet nën presionin për të plotësuar parashikimin për të ardhurat, mund të ketë rrezik që drejtimi t'i fryjë shitjet, duke njohur në mënyrë të padrejtë të ardhurat e lidhura me marrëveshjet e shitjes me terma që nuk janë në pajtim me kushtet e njohjes ose që nuk shoqërohen me fatura para shpërndarjes. Në këto rrethana, audituesi mundet për shembull të përcaktojë procedurat e konfirmimit me të tretët jo vetëm për të konfirmuar shumat e pashlyera, por gjithashtu për të konfirmuar detajet e marrëveshjeve të shitjeve, përfshirë datën dhe ndonjë të drejtë rikthimi të parashikuar në kushtet e shpërndarjes. Veç kësaj audituesi mund ta gjejë efektive të plotësojë këto procedura të konfirmimit me të tretët me kërkesat drejtuar personelit jo-financiar në entitet në lidhje me ndonjë ndryshim në marrëveshjet e shitjes dhe kushtet e shpërndarjes.

Afatet e Procedurave Thelbësore (Ref: Para. 22-23)

A54. Në shumicën e rasteve, evidenca e auditimit nga një procedurë thelbësore e mëparshme jep më pak ose asnjë evidencë auditimi për periudhën aktuale. Megjithatë, ka përjashtime, për shembull, një opinion ligjor, i dhënë në një auditim të mëparshëm në lidhje me strukturën e një investimi në letra me vlerë për të cilën kanë ndodhur ndryshime, mund të jetë e përshtatshme edhe në periudhën aktuale. Në këto raste, mund të jetë e përshtatshme të përdoret evidenca e auditimit nga procedurat thelbësore të auditimit të mëparshëm, nëse kjo evidencë dhe çështjet përkatëse në fjalë nuk kanë ndryshuar rrënjësisht, dhe për të përcaktuar

përshtatshmërinë në vazhdimësi janë kryer procedurat e auditimit gjatë periudhës aktuale.

Përdorimi i evidencës së auditimit të siguruar gjatë një periudhe të ndërmjetme
(Ref: Para. 22)

A55. Në disa rrethana, audituesi mund të përcaktojë se është efektive të kryejë procedurat thelbësore në një datë të ndërmjetme dhe të krahasojë e rakordojë informacionin në lidhje me gjendjen në fund të periudhës me informacionin krahasues të datës së ndërmjetme për të:

- (a) Identifikuar shumat që duken të pazakonta;
- (b) Investiguar ndonjë nga këto shuma; dhe
- (c) Për të kryer procedurat thelbësore analitike ose testet e detajeve për të testuar periudhen që shqyrtohet.

A56. Kryerja e procedurave thelbësore në një datë të ndërmjetme pa ndërmarrë procedura shtesë në një datë të mëvonshme shton rrezikun që audituesi të mos zbulojë anomalitë që mund të ekzistojnë në fund të periudhës. Ky rrezik rritet pasi periudha e mbetur është e zgjatur. Faktoret e mëposhtëm mund të influencojnë nëse duhet të kryhen procedurat thelbësore një datë të ndërmjetme:

- Mjedisi i kontrollit dhe kontrollet e tjera të lidhura.
- Disponibiliteti në një datë të mëvonshme i informacionit të nevojshëm për procedurat e audituesit.
- Qëllimi i procedurës thelbësore.
- Rreziku i vlerësuar i anomalisë materiale.
- Natyra e klasës së transaksioneve ose tepricës të llogarisë dhe pohimet përkatëse.
- Aftësia e audituesit për të kryer procedurat e duhura thelbësore, ose procedurat thelbësore të kombinuara me testet e kontrolleve për të mbuluar periudhën e mbetur në mënyrë që të pakësojë rrezikun që anomalitë, të cilat mund të ekzistojnë në fund të periudhës të mos zbulohen.

A57. Faktorët e mëposhtëm mund të influencojnë në faktin nëse duhet të kryhen procedurat thelbësore analitike për periudhën midis datës së ndërmjetme dhe datës së mbylljes së ushtrimit:

- A ka në tepricat e fundit të periudhës klasa të veçanta të transaksioneve ose teprica të llogarive që mund të parashikohen në mënyrë të arsyeshme në lidhje me shumën, rëndësinë relative dhe përbërjen e tyre.
- A ka entiteti procedura për analizimin dhe korrigjimin e këtyre klasave të transaksioneve ose tepricave në llogari në datat e ndërmjetme dhe procedura për trajtimet e duhura kontabël për periudhën e ndarjes midis dy ushtrimeve.
- Sistemet e informacionit që lidhen me raportimin financiar a japin informacion në lidhje me tepricat në fund të periudhës dhe për transaksionet në periudhën e mbetur, të cilat janë të mjaftueshme për të lejuar investigimin e:
 - (a) Transaksioneve ose regjistrimeve të konsiderueshem të pazakonta (përfshirë ato në ose afër fundit të periudhës);
 - (b) Shkaqeve të tjera të luhatjeve, ose luhatjeve të parashikuara që nuk kanë ndodhur; dhe
 - (c) Ndryshimet në përbërjen e klasave të transaksioneve ose tepricave të llogarive.

Anomalitë e zbuluara në një datë të ndërmjetme (Ref: Para. 23)

A58. Kur audituesi arrin në përfundimin se natyra, afatet dhe shtrirja e planifikuar e procedurave thelbësore që mbulojnë periudhën e mbetur ka nevojë të modifikohet si rrjedhojë e anomalive të zbuluara në një datë të ndërmjetme, këto modifikime mund të përfshijnë zgjerimin ose përsëritjen e procedurave të kryera në një datë të ndërmjetme në fund të vitit.

Mjaftueshmëria e Paraqitjes së Pasqyrave Financiare (Ref: Para. 24)

A59. Vlerësimi i paraqitjes së duhur, marrëveshjeve dhe përmbajtjes të pasqyrave financiare, përfshirë, për shembull, vlerësimin e terminologjisë së përdorur, sikurse kërkohet nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, nivelin e detajeve të dhëna, bashkimin dhe ndarjen e shumave dhe bazën e shumave të shpallura.

Vlerësimi i Mjaftueshmërisë dhe Përshtatshmërisë së Evidencës së Auditimit (Ref: Para. 25-27)

A60. Një auditim i pasqyrave financiare është një proces kumulativ dhe përsëritës. Gjatë kryerjes së procedurave të planifikuara të auditimit, evidenca e auditimit e siguruar mund të bëjë që audituesi të modifikojë natyrën, afatet ose shtrirjen e procedurave të tjera të planifikuara të auditimit. Në vëmendje të audituesit mund të vijnë

informacione të cilat ndryshojnë shumë nga informacioni në të cilin ka qënë bazuar vlerësimi i rrezikut. Për shembull:

- Shkalla e anomalive që audituesi zbulon përmes kryerjes së procedurave thelbësore mund të ndryshojë gjykimin e audituesit rreth vlerësimeve të rrezikut dhe mund të tregojë për një mangësi të madhe në kontrollin e brendshëm.
- Audituesi mund të vihet në dijeni të diferencave në regjistrat kontabël, ose të evidencës kundërshtuese apo që mungon.
- Procedurat analitike të kryera në fazën e rishikimit të përgjithshëm mund të tregojnë për një rrezik të anomalisë materiale të panjohur më parë.

Në këto rrethana, audituesi mund të ketë nevojë të rivlerësojë procedurat e planifikuara të auditimit, bazuar në vlerësimin e rishikuar të rreziqeve të vlerësuara për të gjitha ose disa prej klasave të transaksioneve, tepricave në llogaritë e dhëna e pohimet përkatëse. SNA 315 (i rishikuar) përmban udhëzime të mëtejshme në lidhje me vlerësimin e rrezikut nga ana e audituesit⁷.

A61. Audituesi nuk mund të supozojë që një rast mashtrimi ose gabimi është një ndodhi e izoluar. Për këtë arsye, vlerësimi se si zbulimi i një anomalie ndikon rrezikun e vlerësuar të anomalisë materiale është i rëndësishëm në përcaktimin e faktit nëse vlerësimi mbetet i përshtatshëm.

A62. Gjykimi i audituesit përsa i përket asaj që konsiderohet e nevojshme e auditimit influencohet nga faktorët e mëposhtëm:

- Rëndësia e anomalisë materiale potenciale në nivel të pohimit dhe mundësia që ajo të ketë një ndikim material, qoftë individualisht ose duke u bashkuar me anomali të tjera potenciale në pasqyrat financiare.
- Efektiviteti i përgjigjeve të drejtimit dhe i kontrolleve që trajtojnë këto rreziqe grumbulluar gjatë auditime të mëparshme lidhur me anomali potenciale të ngjashme.
- Rezultatet e procedurave të auditimit të kryera, përfshirë nëse këto procedura të auditimit lidhen më identifikimin e rasteve specifike të mashtrimit ose gabimit.
- Burimi dhe besueshmëria e informacionit disponibël.

⁷ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 31.

- Karakteri bindës i evidencës së auditimit.
- Njohja e entitetit dhe e mjedisit të tij, përfshirë kontrollin e brendshëm të tij.

Dokumentimi (Ref: Para. 28)

A63. Forma dhe shtrirja e dokumentimit të auditimit është një çështje e gjykimit profesional dhe influencohet nga natyra, madhësia dhe kompleksiteti i entitetit dhe të kontrollit të brendshëm të tij, disponibiliteti i informacionit nga entiteti dhe metodologjia e auditimit dhe teknologjia e përdorur në auditim.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 402

KONSIDERATA AUDITIMI PËR NJË ENTITET QË PËRDOR NJË ORGANIZATË SHËRBIMI

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1-5
Hyrja në fuqi	6
Objektivat	7
Përkufizimet	8
Kërkesat	
Sigurimi i Njohjes së Shërbimeve të Ofruara nga një Organizatë Shërbimi, Përfshirë Kontrollin e Brendshëm	9-14
Përgjigjja ndaj Rreziqeve të Vlerësuara të Anomalive Materiale	15-17
Raportet e Tipit 1 dhe Tipit 2 që Përfshijnë Shërbimet e një Organizate Shërbimi të Nënkontraktuar	18
Mashtrimi, Papajtueshmëria me Ligjet dhe Rregulloret, dhe Anomalitë e Pakorrigjuara në Lidhje me Aktivitetet në Organizatën e Shërbimit	19
Raportimi nga ana e Audituesit të Entitetit Përdorues	20-22
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Sigurimi i Njohjes së Shërbimeve të Ofruara nga një Organizatë Shërbimi, Përfshirë Kontrollin e Brendshëm	A1-A23
Përgjigjja ndaj Rreziqeve të Vlerësuara të Anomalive Materiale	A24-A39
Raportet e Tipit 1 dhe Tipit 2 që Përfshijnë Shërbimet e një Organizate Shërbimi të Nënkontraktuar	A40
Mashtrimi, Papajtueshmëria me Ligjet dhe Rregulloret, dhe Anomalitë e Pakorrigjuara në Lidhje me Aktivitetet në Organizatën e Shërbimit	A41
Raportimi nga ana e Audituesit të Entitetit Përdorues	A42-A44

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 402 –Konsiderata Auditimi për një Entitet që Përdor një Organizatë Shërbimil duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 –Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimitl.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA), trajton përgjegjësinë e audituesit të entitetit përdorues për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit kur një entitet përdorues shfrytëzon shërbimet e një ose më shumë organizatave të shërbimit. Veçanërisht, ai e shtrin fushën e veprimit në mënyrën se si audituesi i entitetit përdorues zbaton SNA 315 (i rishikuar)¹ dhe SNA 330² në njohjen e entitetit përdorues, përfshirë kontrollin e brendshëm që lidhet me auditimin, në atë masë që ndihmon për të identifikuar dhe vlerësuar rreziqet e anomalive materiale, dhe në përcaktimin dhe kryerjen e procedurave të mëtejshme të auditimit në përgjigje ndaj këtyre rreziqeve.
2. Disa prej aktiviteteve të biznesit shumë entitete i kontraktojnë tek organizatat që ofrojnë shërbime, duke filluar që nga kryerja e një detyre të veçantë nën drejtimin e një entiteti, deri në zëvendësimin e plotë të të gjitha njësive apo të funksioneve të biznesit të entitetit, siç është funksioni i pajtueshmërisë me detyrimet tatimore. Shumë prej shërbimeve të ofruara nga organizatat të tilla janë pjesë përbërëse e operacioneve të biznesit të entitetit; megjithatë jo të gjitha këto shërbime kanë lidhje me auditimin.
3. Shërbimet e ofruara nga një organizatë shërbimi kanë lidhje me auditimin e pasqyrave financiare të entitetit përdorues, kur këto shërbime, si dhe kontrolli mbi to, janë pjesë e sistemit të informacionit të entitetit, duke përfshirë proceset përkatëse të biznesit, që lidhen me raportimin financiar. Edhe pse shumica e kontrolleve në organizatën e shërbimit ka të ngjarë të ketë lidhje me raportimin financiar, mund të ketë kontrolle të tjera që, gjithashtu, mund të lidhen me auditimin, të tilla si kontrollet mbi ruajtjen e aktiveve. Shërbimet e një organizate shërbimi janë pjesë e sistemit të informacionit të entitetit përdorues, duke përfshirë edhe proceset përkatëse të biznesit, që lidhen me raportimin financiar, në qoftë se këto shërbime ndikojnë në sa vijon:
 - a) Klasat e transaksioneve të operacioneve të entitetit përdorues që janë të rëndësishme për pasqyrat financiare të tij;
 - b) Procedurat, si brenda sistemeve të teknologjisë së informacionit (IT) ashtu edhe të sistemeve manuale, me të cilat transaksionet e entitetit janë njohur, regjistruar, përpunuar, korrigjuar sipas nevojës, transferuar në librin e madh të llogarive dhe raportuar në pasqyrat financiare;
 - c) Regjistrimet përkatëse kontabël, në formë elektronike ose manuale, që mbështetin informacionin dhe llogaritë specifike në pasqyrat financiare të entitetit përdorues, të cilat janë përdorur për të njohur, regjistruar, përpunuar dhe raportuar

¹ SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale Nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të tij*.

² SNA 330, *Reagimet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuar*.

transaksionet e tij; kjo përfshin korrigjimin e informacionit të pasaktë dhe mënyrën se si është transferuar ky informacion në librin e madh të llogarive;

- d) Mënyrën se si sistemi i informacionit të entitetit evidenton rrethanat dhe kushtet, përveç transaksioneve, që janë të rëndësishme për pasqyrat financiare;
 - e) Procesin e raportimit financiar të përdorur për përgatitjen e pasqyrave financiare të entitetit përdorues, duke përfshirë çmuarjet kontabël të rëndësishme dhe dhënien e informacioneve shpjeguese; dhe
 - f) Kontrollat në artikujt e ditarit, duke përfshirë artikujt jostandarde të ditarit, të përdorura për të regjistruar transaksione që nuk përsëriten, të pazakonshme ose rregullimet.
4. Natyra dhe shtrirja e punës, që duhet të kryhet nga audituesi i entitetit përdorues, në lidhje me shërbimet e ofruara nga një organizatë shërbimi, varet nga natyra dhe rëndësia e këtyre shërbimeve për entitetin përdorues dhe auditimin.
5. Ky SNA nuk zbatohet për shërbimet e ofruara nga institucionet financiare që janë të kufizuara në përpunimin e llogarisë së entitetit që mbahet nga institucioni financiar, transaksioneve të autorizuar posaçërisht nga entiteti, si përpunimi i transaksioneve të llogarisë rrjedhëse nga një bankë ose përpunimi i transaksioneve me letra me vlerë nga një ndërmjetës. Përveç kësaj, ky SNA nuk zbatohet për auditimin e transaksioneve që rrjedhin nga interesat financiare të pronësisë në entitete të tjera, të tilla si ortakëritë, korporatat dhe sipërmarrjet e përbashkëta, kur interesat e pronësisë trajtohen dhe raportohen tek kontrolluesit e interesave.

Hyrja në fuqi

6. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivat

7. Objektivat e audituesit të entitetit përdorues, kur ky entitet përdor shërbimet e një organizate shërbimi, janë:
- a) Të njohë në mënyrë të mjaftueshme natyrën dhe rëndësinë e shërbimeve të ofruara nga organizata e shërbimit dhe efektin e tyre në kontrollin e brendshëm të entitetit përdorues që ka të bëjë me auditimin, për të identifikuar dhe për të vlerësuar rreziqet e anomalive materiale, dhe
 - b) Të përcaktojnë dhe kryejnë procedura auditimi në përgjigje të këtyre rreziqeve.

Përkufizimet

8. Për qëllime të SNA-ve, termat në vijim kanë kuptimin e dhënë më poshtë:
- a) Kontrollët shtesë të entitetit që përdor një organizatë shërbimi — Kontrollët, të cilat një organizatë shërbimi, gjatë përcaktimit të shërbimit të saj, supozon se do të zbatohen nga entitetet përdoruese, dhe kur janë të nevojshme për të arritur objektivat e kontrollit, janë identifikuar në përshkrimin e sistemit të saj.
 - b) Raport mbi përshkrimin dhe përcaktimin e kontrolleve në një organizatë shërbimi (të përmendur në këtë SNA si një raport i tipit 1) - Një raport që përfshin:
 - i. Një përshkrim, të përgatitur nga drejtimi i organizatës së shërbimit, për sistemin e organizatës së shërbimit, për objektivat e kontrollit dhe kontrollet përkatëse të përcaktuara dhe të zbatuara në një datë të caktuar; dhe
 - ii. Një raport nga audituesi i organizatës së shërbimit, që ka për qëllim të përcjellë siguri të arsyeshme, ku përfshihet opinioni i tij mbi përshkrimin e sistemit të organizatës së shërbimit, objektivave të kontrollit dhe kontrollet përkatëse dhe për përshtatshmërinë e kontrolleve të përcaktuara për të arritur objektivat e specifikuar të tyre.
 - c) Raporti mbi përcaktimin, përshkrimin, dhe efektivitetin e funksionimit të kontrolleve në një organizatë shërbimi (të përmendur në këtë SNA si një raport i tipit 2) - Një raport që përfshin:
 - i. Një përshkrim, të përgatitur nga drejtimi i organizatës së shërbimit, për sistemin e organizatës së shërbimit, objektivat e kontrollit dhe kontrollet përkatëse, për përcaktimin dhe zbatimin e tyre ose në një datë të caktuar, ose gjatë një periudhe të caktuar dhe, në disa raste, për efektivitetin e funksionimit të tyre gjatë një periudhe të caktuar; dhe
 - ii. Një raport nga audituesi i organizatës së shërbimit, që ka për qëllim të përcjellë siguri të arsyeshme, ku përfshihet:
 - a. Opinioni i audituesit të organizatës së shërbimit mbi përshkrimin e sistemit të organizatës së shërbimit, të objektivave të kontrollit dhe kontrollet përkatëse, dhe për përshtatshmërinë e kontrolleve të përcaktuara për të arritur objektivat e specifikuar, dhe efektivitetin e funksionimit të tyre; dhe
 - b. Një përshkrim nga audituesi i organizatës së shërbimit i testeve të kontrolleve dhe i rezultateve të tyre.
 - d) Audituesi i organizatës së shërbimit - Një auditues, i cili me kërkesë të organizatës së shërbimit, jep një raport të sigurisë mbi kontrollet e organizatës së shërbimit.

- e) Organizatë shërbimi - Një organizatë, palë e tretë (një segment i një organizate, palë e tretë) që ofron shërbime për entitetet përdoruese, të cilat janë pjesë e këtyre sistemeve të informacionit të entiteteve, që lidhen me raportimin financiar.
- f) Sistemi i organizatës së shërbimit - Politikat dhe procedurat e hartuara, të zbatuara dhe të vëna në funksionim nga organizata e shërbimit, të cilat kanë për qëllim t'u japin entiteteve përdoruese shërbimet që mbulohen nga raporti i audituesit të organizatës që kryen shërbimin.
- g) Organizatë shërbimi e nënkontraktuar – Një organizatë shërbimi e përdorur nga një organizatë tjetër shërbimi për të kryer disa prej shërbimeve që ju jepen entiteteve përdoruese, të cilat janë pjesë e sistemeve të informacionit të këtyre entiteteve përdoruese, që kanë të bëjnë me raportimin financiar.
- h) Audituesi i entitetit përdorues – Një auditues që auditon dhe raporton mbi pasqyrat financiare të një entiteti përdorues.
- i) Entitet përdorues – Një entitet që përdor një organizatë shërbimi, pasqyrat financiare të të cilës janë audituar.

Kërkesat

Sigurimi i Njohjes së Shërbimeve të Ofruara nga një Organizatë Shërbimi, Përfshirë Kontrollin e Brendshëm

9. Pasi të ketë njohur entitetin përdorues në përputhje me SNA 315 (i rishikuar)³, audituesi i entitetit përdorues duhet të njihet me mënyrën sesi ky entitet përdor shërbimet e një organizate shërbimi në operacionet e tij, duke përfshirë: (Ref: Para. A1-A2)
 - (a) Natyrën e shërbimeve të dhëna nga organizata e shërbimit dhe rëndësinë e këtyre shërbimeve për entitetin përdorues, si dhe efektin e tyre mbi kontrollin e brendshëm të entitetit përdorues; (Ref: Para. A3-A5)
 - (b) Natyrën dhe materialitetin e transaksioneve të përpunuara, llogarive ose proceseve të raportimit financiar të prekura nga organizata e shërbimit; (Ref: Para. A6)
 - (c) Shkallën e ndërveprimit ndërmjet aktiviteteve të organizatës së shërbimit dhe atyre të entitetit përdorues; dhe (Ref: Para. A7)
 - (d) Natyrën e marrëdhënieve midis entitetit përdorues dhe organizatës së shërbimit, duke përfshirë edhe kushtet përkatëse kontraktuale për aktivitetet e ndërmarra nga organizata e shërbimit. (Ref: Para. A8-A11)

³ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 11.

10. Pasi të ketë realizuar një njohje të kontrollit të brendshëm që lidhet me auditimin, në përputhje me SNA 315 (i rishikuar)⁴, audituesi i entitetit përdorues duhet të vlerësojë përcaktimin dhe zbatimin e kontrolleve përkatëse në këtë entitet, të cilat kanë të bëjnë me shërbimet e ofruara nga organizata e shërbimit, duke përfshirë edhe ato që janë zbatuar për transaksionet e përpunuara nga kjo organizatë. (Ref: Para. A12-A14)
11. Audituesi i entitetit përdorues duhet të përcaktojë nëse ka realizuar një njohje të mjaftueshme të natyrës dhe të rëndësisë së shërbimeve të ofruara nga organizata e shërbimit, si dhe të efektit të tyre në kontrollin e brendshëm të entitetit përdorues që ka lidhje me auditimin, në mënyrë që të ketë një bazë për identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalisë materiale.
12. Nëse audituesi i entitetit përdorues nuk arrin të sigurojë një njohje të mjaftueshme nga entiteti përdorues, ai duhet ta sigurojë këtë njohje nga një ose më shumë prej procedurave të mëposhtme:
 - (a) Duke marrë raportin e tipit 1 apo tipit 2, nëse është e mundur;
 - (b) Duke kontaktuar me organizatën e shërbimit, nëpërmjet entitetit përdorues, për të marrë informacion specifik;
 - (c) Duke bërë vizita në organizatën e shërbimit dhe duke kryer procedura që do të sigurojnë informacionin e nevojshëm në lidhje me kontrollet përkatëse në këtë organizatë; ose
 - (d) Duke përdorur një auditues tjetër për kryerjen e procedurave që do të sigurojnë informacionin e nevojshëm në lidhje me kontrollet përkatëse në organizatën e shërbimit (Ref: Para. A15-A20)

Përdorimi i Raportit të Tipit 1 ose Tipit 2 për të Mbështetur Njohjen e Organizatës së Shërbimit nga ana e Audituesit të Entitetit Përdorues

13. Në përcaktimin e mjaftueshmërisë dhe përshtatshmërisë së evidencës së auditimit, që jepet nga raporti i tipit 1 apo tipit 2, audituesi i entitetit përdorues duhet të jetë i bindur për:
 - (a) Kompetencën profesionale të audituesit të organizatës së shërbimit dhe pavarësinë e tij nga kjo organizatë; dhe
 - (b) Përshtatshmërinë e standardeve sipas të cilave është lëshuar raporti i tipit 1 apo tipit 2. (Ref: Para. A21)

⁴ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 12.

14. Nëse audituesi i entitetit përdorues planifikon të përdorë raportin e tipit 1 apo tipit 2 si evidencë auditimi në ndihmë të njohjes së tij mbi hartimin dhe zbatimin e kontrolleve në organizatën e shërbimit, atëherë ai duhet të:
- (a) Të vlerësojë nëse përshkrimi dhe përcaktimi i kontrolleve në organizatën e shërbimit është në një datë ose për një periudhë që është e përshtatshme për qëllimet e audituesit të entitetit përdorues;
 - (b) Të vlerësojë mjaftueshmërinë dhe përshtatshmërinë e evidencës të siguruar nga raporti për njohjen e kontrollin të brendshëm të entitetit përdorues në lidhje me auditimin; dhe
 - (c) Të përcaktojë nëse kontrollet shtesë të entitetit përdorues, të identifikuar nga organizata e shërbimit, janë të rëndësishme për entitetin përdorues dhe po që kështu, të arrijë të kuptojë nëse entiteti përdorues ka planifikuar dhe zbatuar kontrolle të tilla. (Ref: Para. A22-A23)

Përgjigjia ndaj Rreziqeve të Vlerësuara të Anomalive Materiale

15. Në përgjigje ndaj rreziqeve të vlerësuara në përputhje me SNA 330, audituesi i entitetit përdorues do të:
- (a) Përcaktojë nëse ka evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme, nga regjistrimet e bëra në entitetin përdorues, në lidhje me pohimet përkatëse të pasqyrave financiare dhe, nëse jo,
 - (b) Kryejë procedurat e mëtejshme të auditimit për të siguruar evidencën e mjaftueshme e të përshtatshme ose të vërë në punë një auditues tjetër për të kryer këto procedura në organizatën e shërbimit në emër të audituesit të entitetit përdorues. (Ref: Para. A24-A28)

Testet e Kontrolleve

16. Kur në vlerësimin e rrezikut nga audituesi i entitetit përdorues përfshihet edhe pritshmëria që kontrollet në organizatën e shërbimit kanë vepruar në mënyrë efektive, ky auditues duhet të sigurojë evidencë auditimi në lidhje me efektivitetin e funksionimit të këtyre kontrolleve nga një ose më shumë nga procedurat e mëposhtme:
- (a) Marrja e raportit e tipit 2, nëse është e mundur;
 - (b) Kryerja e testeve të përshtatshme të kontrolleve në organizatën e shërbimit; ose
 - (c) Ngarkimi i një audituesi tjetër për të kryer testet e kontrollit në organizatën e shërbimit në emër të audituesit të entitetit përdorues. (Ref: Para. A29-A30)

Përdorimi i Raportit të Tipit 2 si një Evidencë Auditimi që Kontrolllet në Organizatën e Shërbimit Veprojnë në Mënyrë Efektive

17. Në qoftë se, në përputhje me paragrafin 16 (a), audituesi i entitetit përdorues planifikon të përdorë një raport të tipit 2 si evidencë auditimi, që tregon se kontrollet në organizatën e shërbimit veprojnë në mënyrë efektive, ai duhet të përcaktojë nëse raporti i audituesit të organizatës së shërbimit siguron një evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme për efektivitetin e kontrolleve, për të mbështetur përcaktimin e rrezikut nëpërmjet:
- (a) Vlerësimit nëse përshkrimi, përcaktimi dhe efektiviteti i funksionimit të kontrolleve në organizatën e shërbimit është në një datë ose për një periudhë që është e përshtatshme për qëllime të audituesit të entitetit përdorues;
 - (b) Përcaktimit nëse për entitetin përdorues janë të rëndësishme kontrollet shtesë, të identifikuar nga organizata e shërbimeve, dhe, po qe kështu, të mësojë nëse entiteti përdorues ka hartuar dhe zbatuar kontrolle të tilla dhe, nëse po, të bëjë testimin e efektivitetit të funksionimit të tyre;
 - (c) Vlerësimit të përshtatshmërisë të periudhës kohore të mbuluar nga testet e kontrolleve dhe kohën që ka kaluar që nga kryerja e testeve të kontrolleve; dhe
 - (d) Vlerësimit nëse testet e kontrolleve të kryera nga audituesi i organizatës së shërbimit dhe rezultatet e tyre, siç është përshkruar në raportin e tij, janë të rëndësishme për pohimet në pasqyrat financiare të entitetit përdorues dhe sigurojnë një evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme që mbështet vlerësimin e rrezikut nga audituesi i entitetit përdorues. (Ref: Para. A31-A39)

Raportet e Tipit 1 dhe Tipit 2 që Përjashtojnë Shërbimet e një Organizate Shërbimi të Nënkontraktuar

18. Nëse audituesi i entitetit përdorues planifikon të përdorë raportin e tipit 1 ose të tipit 2, që përjashton shërbimet e ofruara nga një organizatë shërbimi e nënkontraktuar dhe këto shërbime janë të rëndësishme për auditimin e pasqyrave financiare të entitetit përdorues, audituesi i këtij entiteti do të zbatojë kërkesat e këtij SNA-je në lidhje me shërbimet e siguruar nga organizata shërbimi të nënkontraktuar. (Ref: Para. A40)

Mashtrimi, Papajtueshmëria me Ligjet dhe Rregulloret, dhe Anomalitë e Pakorrigjuara në Lidhje me Aktivitetet në Organizatën e Shërbimit

19. Audituesi i entitetit përdorues duhet të kërkojë nga drejtimi i entitetit përdorues nëse organizata e shërbimit i ka raportuar këtij entiteti, apo nëse entiteti përdorues, nga ana tjetër, është i vetëdijshëm për çdo mashtrim, papajtueshmëri me ligjet dhe rregulloret apo anomalitë e pakorrigjuara që prekin pasqyrat financiare të entitetit përdorues. Audituesi i entitetit përdorues duhet të vlerësojë se si këto çështje ndikojnë në natyrën,

afatin dhe shtrirjen e procedurave të mëtejshme të auditimit, duke përfshirë edhe efektin në konkluzionet dhe raportin e tij. (Ref: Para. A41)

Raportimi nga ana e Audituesit të Entitetit Përdorues

20. Audituesi i entitetit përdorues duhet të modifikojë opinionin në raportin e tij, në përputhje me SNA 705 (i rishikuar)⁵, nëse ai nuk është në gjendje të sigurojë një evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme në lidhje me shërbimet e ofruara nga organizata e shërbimit, që kanë të bëjnë me auditimin e pasqyrave financiare të entitetit përdorues. (Ref: Para. A42)
21. Në raportin e tij, audituesi i entitetit përdorues nuk do t'i referohet punës së audituesit të organizatës së shërbimit, kur ky përmban një opinion të pamodifikuar, përveç rastit kur kërkohet me ligj ose rregullore për ta bërë këtë. Nëse një paraqitje e tillë kërkohet me ligj ose rregullore, audituesi i entitetit përdorues në raportin e tij duhet të tregojë se referimi nuk e zvogëlon përgjegjësinë e tij në dhënien e opinionit të auditimit. (Ref: Para. A43)
22. Nëse referimi në punën e një audituesi të organizatës së shërbimit është i rëndësishëm për të kuptuar modifikimin e bërë në opinionin e audituesit të entitetit përdorues, në raportin e tij, ky auditues duhet të tregojë se një referim i tillë nuk e pakëson përgjegjësinë e tij për këtë opinion. (Ref: Para. A44)

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Sigurimi i Njohjes së Shërbimeve të Ofruara nga një Organizatë Shërbimi, Përfshirë Kontrollin e Brendshëm

Burimet e Informacionit (Ref: Para. 9)

A1. Informacioni mbi natyrën e shërbimeve të dhena nga një organizatë shërbimi mund të jetë në dispozicion nga një shumëllojshmëri burimesh, të tilla si:

- Manualët e përdoruesit.
- Sistemi i mbikëqyrjes.
- Manualët teknike.
- Kontratat apo marrëveshjet e nivelit të shërbimit mes entitetit përdorues dhe organizatës së shërbimit.

⁵ SNA 705 (i rishikuar), *Modifikimet e Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*, paragrafi 6.

- Raportet nga organizatat e shërbimit, audituesit e brendshëm ose autoritetet rregullatore mbi kontrollet në organizatën e shërbimit.
 - Raportet nga audituesi i organizatës së shërbimit, duke përfshirë edhe letrat për drejtimin, nëse është e disponueshme.
- A2. Njohuritë e fituara nga përvoja e audituesit të entitetit përdorues me organizatat e shërbimit, për shembull, nga përvoja me angazhime të tjera auditimi, mund të jenë të dobishme për të patur një njohje të natyrës së shërbimeve të siguruar nga organizata e shërbimit. Kjo mund të jetë veçanërisht e dobishme në qoftë se shërbimet dhe kontrollet mbi to në organizatën e shërbimit janë shumë të standardizuara.

Natyra e Shërbimeve të Ofruara nga Organizata e Shërbimit (Ref: Para. 9 (a))

- A3. Një entitet përdorues mund të përdorë një organizatë shërbimi siç mund të jetë një organizatë që përpunon transaksionet dhe mban përgjegjshmërinë përkatëse, ose regjistron transaksionet dhe përpunon të dhënat përkatëse. Organizatat e shërbimit që ofrojnë shërbime të tilla përfshijnë, për shembull, departamentet e besimit në bankë që investojnë dhe garantojnë aktivet për skemat e përfitimit të punonjësve apo për të tjerët; bankierët hipotekues që kryejnë shërbim hipotekimi për të tjerët; dhe ofruesit e shërbimeve në sistemet e teknologjisë së informacionit që ofrojnë paketa programesh dhe një mjedis teknologjik që mundëson konsumatorët të përpunojnë transaksione financiare dhe operacionale.
- A4. Shembuj të shërbimeve të organizatave të shërbimit që kanë lidhje me auditimin përfshijnë:
- Ruajtjen e të dhënave kontabël të entitetit përdorues.
 - Menaxhimin e aktiveve.
 - Inicimin, regjistrimin ose përpunimin e transaksioneve si agjent i entitetit përdorues.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

- A5. Entitetet më të vogla mund të përdorin shërbimet e jashtme të mbajtjes së llogarive duke filluar nga përpunimi i transaksioneve të caktuara (për shembull, pagesat e tatimeve mbi pagat) dhe ruajtjen e regjistrimeve kontabël për përgatitjen e pasqyrave të tyre financiare. Përdorimi i një organizatë të tillë shërbimi për përgatitjen e pasqyrave financiare të këtyre entiteteve nuk e çliron drejtimin e tyre ose personat e ngarkuar me qeverisjen, nga përgjegjësitë e tyre për pasqyrat financiare.⁶

⁶ SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafët 4 dhe A2-A3.

Natyrë dhe Materialiteti i Transaksioneve të Përpunuara nga Organizata e Shërbimit (Ref: Para. 9(b))

A6. Një organizatë shërbimi mund të përcaktojë politika dhe procedura që ndikojnë në kontrollin e brendshëm të entitetit përdorues. Këto politika dhe procedura janë të paktën, pjesërisht të ndara fizikisht dhe në mënyrë operacionale nga entiteti përdorues. Rëndësia e kontroleve të organizatës së shërbimit në ato të entitetit përdorues varet nga natyra e shërbimeve të ofruara nga organizata e shërbimit, duke përfshirë natyrën dhe materialitetin e transaksioneve që ajo përpunon për entitetin përdorues. Në situata të caktuara, transaksionet e përpunuara dhe llogaritë e prekura nga organizata e shërbimit mund të mos jenë materiale për pasqyrat financiare të entitetit përdorues, por natyra e këtyre transaksioneve mund të jetë e rëndësishme, ndaj në këto rrethana audituesi i entitetit përdorues mund të vendosë që është e nevojshme të ketë një njohje të kontroleve të tyre.

Shkalla e Ndërveprimit midis Aktiviteteve të Organizatës së Shërbimit dhe Entitetit Përdorues (Ref: Para. 9 (c))

A7. Rëndësia e kontroleve të organizatës së shërbimit për ato të entitetit përdorues, gjithashtu, varet nga shkalla e ndërveprimit në mes aktiviteteve të kësaj organizate dhe atyre të entitetit përdorues. Shkalla e ndërveprimit tregon shkallën me të cilën një entitet përdorues është në gjendje të zgjedhë dhe të zbatojë kontrole efektive mbi procesin e përpunimit të kryer nga organizata e shërbimit. Për shembull, një shkallë e lartë ndërveprimi ekziston në mes të aktiviteteve të entitetit përdorues dhe atyre në organizatën e shërbimit, kur entiteti përdorues autorizon kryerjen e transaksioneve, ndërsa organizata e shërbimit i përpunon dhe mban kontabilitetin e tyre. Në këto rrethana, për entitetin përdorues mund të jetë e mundur që të zbatojë kontrole efektive mbi këto transaksione. Nga ana tjetër, kur organizata e shërbimit inicion, regjistron, përpunon dhe kontabilizon transaksionet e entitetit përdorues, ekziston një shkallë më e ulët e ndërveprimit midis të dy organizatave. Në këto rrethana, entiteti përdorues mund të mos jetë në gjendje, ose mund të mos zgjedhë për të zbatuar kontrole efektive mbi këto transaksione dhe mund të mbështetet në kontrollet e organizatës së shërbimit.

Natyrë e Marrëdhënies midis Entitetit Përdorues dhe Organizatës së Shërbimit (Ref: Para. 9 (d))

A8. Kontrata ose marrëveshja për nivelin e shërbimit midis entitetit përdorues dhe organizatës së shërbimit mund të jetë për çështje të tilla si:

- Informacioni që do t'i ofrohet entitetit përdorues dhe përgjegjësitë për iniciimin e transaksioneve që kanë të bëjnë me aktivitetet e ndërmarra nga organizata e shërbimit;
- Zbatimi i kërkesave të organeve rregullatore në lidhje me formën e të dhënave që duhet të ruhen, ose të të drejtës së hyrjes në to;

- Dëshmipërblimi, nëse parashikohet, që do t'i bëhet entitetit përdorues në rastin e një performace të pasuksesshme;
- Nëse organizata e shërbimit do të japë një raport mbi kontrollet e saj dhe, në këtë rast, nëse raporti do të ishte i tipit 1 apo i tipit 2;
- Nëse audituesi i entitetit përdorues ka të drejtën e hyrjes në regjistrimet kontabël të entitetit përdorues të mbajtura nga organizata e shërbimit dhe në informacione të tjera të nevojshme për kryerjen e auditimit; dhe
- Nëse marrëveshja lejon një komunikim të drejtpërdrejtë midis audituesit të entitetit përdorues dhe atij të organizatës së shërbimit.

A9. Ekziston një lidhje e drejtpërdrejtë ndërmjet organizatës së shërbimit dhe entitetit përdorues dhe midis organizatës së shërbimit dhe audituesit të kësaj organizate. Këto marrëdhënie nuk krijojnë domosdoshmërisht një marrëdhënie të drejtpërdrejtë ndërmjet audituesit të entitetit përdorues dhe atij të organizatës së shërbimit. Kur nuk ka lidhje të drejtpërdrejtë ndërmjet audituesit të entitetit përdorues dhe audituesit të organizatës së shërbimit, komunikimi në mes tyre, zakonisht bëhet përmes entitetit përdorues dhe organizatës së shërbimit. Gjithashtu, në mes tyre mund të krijohet një marrëdhënie e drejtpërdrejtë, duke marrë parasysh konsideratat etike përkatëse dhe ato të konfidencialitetit. Një auditues i entitetit përdorues, për shembull, mund të ngarkojë audituesin e organizatës së shërbimit të kryejë në emër të tij procedura, të tilla si:

- (a) Testet e kontrolleve në organizatën e shërbimit; ose
- (b) Procedurat thelbësore për transaksionet dhe tepricat e pasqyrave financiare të entitetit përdorues të mbajtura nga organizata e shërbimit.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A10. Në sajë të legjislacionit, audituesit e sektorit publik në përgjithësi, kanë plotësisht të drejtë për të hyrë në bazën e të dhënave. Megjithatë, mund të ketë situata kur nuk e kanë këtë të drejtë, për shembull, kur organizata e shërbimit është vendosur në një juridiksion tjetër. Në raste të tilla, një auditues i sektorit publik mund të ketë nevojë që të njohë legjislacionin e zbatueshëm në juridiksionin tjetër për të përcaktuar nëse mund të përfitohen të drejtat e duhura të hyrjes. Një auditues i sektorit publik mund të përfitojë ose të kërkojë nga entiteti përdorues të përfshijë të drejtat e hyrjes në bazën e të dhënave në ndonjë marrëveshje kontraktuale midis entitetit përdorues dhe organizatës së shërbimit.

A11. Audituesit e sektorit publik, gjithashtu, mund të ngarkojnë një auditues tjetër të kryejë testet e kontrolleve ose procedurat thelbësore në lidhje me pajtueshmërinë me ligjin, rregulloret apo ndonjë autoritet tjetër.

Njohja e Kontrolleve në lidhje me Shërbimet e Ofruara nga Organizata e Shërbimit (Ref: Paragrafi 10)

A12. Entiteti përdorues mund të vërë në zbatim kontrolle për shërbimet e organizatës së shërbimit, të cilat mund të testohen nga audituesi i entitetit përdorues dhe kjo bën të mundur që ky auditues të arrijë në përfundimin që kontrollet e entitetit përdorues kanë funksionuar në mënyrë efektive për disa ose të gjitha pohimet përkatëse, pavarësisht nga kontrollet në vend që janë kryer në organizatën e shërbimit. Nëse një entitet përdorues, për shembull, përdor një organizatë shërbimi për të përpunuar transaksionet e tij të pagave, atëherë ai mund të zbatojë kontrolle mbi paraqitjen dhe marrjen e informacionit mbi pagat për të bërë të mundur parandalimin ose zbulimin e anomalive materiale. Këto kontrolle mund të përfshijnë:

- Krahasimin e të dhënave të paraqitura në organizatën e shërbimit me raportet e informacionit të marra nga organizata e shërbimit pasi janë përpunuar të dhënat.
- Rillogaritjen e një kampioni të shumave të pagave për saktësi aritmetikore dhe rishikimin e shumës totale të pagave për siguri të arsyeshme.

A13. Në këtë situatë, audituesi i entitetit përdorues mund të kryejë testet e kontrolleve të përpunimit të pagave të cilat do të siguronin një bazë për audituesin, për të arritur në përfundimin që kontrollet e entitetit përdorues kanë funksionuar në mënyrë efektive për pohimet në lidhje me transaksionet e pagave.

A14. Siç është vënë në dukje në SNA 315 (i rishikuar),⁷ në lidhje me disa rreziqe, audituesi i entitetit përdorues mund të gjykojë se nuk është e mundur ose praktike të sigurohet një evidencë auditimi e mjaftueshme dhe e përshtatshme vetëm nga procedurat thelbësore. Rreziqe të tilla mund të lidhen me regjistrime të pasakta ose jo të plota të klasave të zakonshme dhe të rëndësishme të transaksioneve dhe tepricave në llogari, karakteristikat e të cilave shpesh lejojnë një përpunim mjaft të automatizuar me pak ose aspak ndërhyrje manuale. Të tilla karakteristika përpunimi të automatizuar mund të jenë veçanërisht të pranishme, kur entiteti përdorues përdor organizatën e shërbimit. Në raste të tilla, kontrollet e entitetit përdorues mbi këto rreziqe janë të rëndësishme për auditimin, ndaj dhe audituesi i entitetit përdorues është e nevojshme të njohë dhe të vlerësojë këto kontrolle në përputhje me paragrafët 9 dhe 10 të këtij SNA-je.

Procedurat e Mëtejshme kur nuk Arrihet një Njohje e Mjaftueshme nga Entiteti Përdorues (Ref: Para. 12)

A15. Vendimi i audituesit të entitetit përdorues se cilat procedura duhet të ndërmarrë, individualisht ose në kombinim, sipas paragrafit 12, në mënyrë që të sigurojë informacionin e nevojshëm për të patur një bazë për identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale në lidhje me përdorimin e organizatës së shërbimit, mund të jetë i ndikuar nga çështje të tilla si:

⁷ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 30.

- Madhësia si e entitetit përdorues, ashtu dhe e organizatës së shërbimit;
- Kompleksiteti i transaksioneve në entitetin përdorues dhe kompleksiteti i shërbimeve të ofruara nga organizata e shërbimit;
- Vendndodhja e organizatës së shërbimit (për shembull, audituesi i entitetit përdorues mund të vendosë të ngarkojë një auditues tjetër për të kryer procedurat në organizatën e shërbimit në emër të tij, nëse organizata e shërbimit është në një vend të largët);
- Nëse procedura(t) pritet, që në mënyrë efektive, t'i sigurojnë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme audituesit të entitetit përdorues; dhe
- Natyra e marrëdhënieve midis entitetit përdorues dhe organizatës së shërbimit.

A16.Një organizatë shërbimi mund të angazhojë një auditues për të raportuar mbi përshkrimin dhe përcaktimin e kontrolleve të saj (raporti i tipit 1) apo mbi përshkrimin dhe përcaktimin e kontrolleve dhe efektivitetin e funksionimit të tyre (raporti i tipit 2). Raporti i tipit 1 ose tipit 2 mund të lëshohet sipas Standardit Ndërkombëtar mbi Angazhimet e Sigurisë (SNSA) 3402⁸ apo sipas standardeve të nxjerra nga një organizatë e autorizuar ose e njohur për vendosjen e standardeve (që mund t'i identifikojë ato me emra të ndryshëm, si raporte të tipit A ose të tipit B).

A17.Disponueshmëria e raportit të tipit 1 apo tipit 2, në përgjithësi, do të varet nga fakti nëse kontrata në mes një organizate shërbimi dhe një entiteti përdorues përfshin sigurimin e një raporti të tillë nga organizata e shërbimit. Një organizatë shërbimi mund të zgjedhë, për arsye praktike, të vërë në dispozicion të entiteteve përdoruese raportin e tipit 1 ose tipit 2. Megjithatë, në disa raste, një raport i tillë mund të mos jetë në dispozicion të entiteteve përdoruese.

A18.Në disa rrethana, një entitet përdorues mund t'ua besojë një ose më shumë organizatave shërbimi, një ose më shumë njësi apo funksione të biznesit të tij, të tilla si tërë funksionin e planifikimit tatimor dhe të plotësimit të këtij detyrimi, apo financat, kontabilitetin apo funksionin e aparatit të kontrollit. Meqënëse në këto rrethana, një raport mbi kontrollet në organizatën e shërbimit nuk mund të jetë i disponueshëm, procedura më efektive mund të jetë vizita e audituesit të entitetit përdorues në organizatën e shërbimit për t'u njohur me kontrollet e kësaj organizate, kur ekziston ndërveprimi i drejtpërdrejtë i drejtimit të entitetit përdorues me atë të organizatës së shërbimit.

A19.Një auditues tjetër mund të ngarkohet për kryerjen e procedurave që do të sigurojnë informacionin e nevojshëm në lidhje me kontrollet përkatëse në organizatën e shërbimit. Nëse është lëshuar një raport i tipit 1 apo tipit 2, audituesi i entitetit

⁸ SNSA 3402, *Raportet e Sigurisë mbi Kontrollet në një Organizatë Shërbimi*.

përdorues mund të ngarkojë audituesin e organizatës së shërbimit të kryejë këto procedura, meqë ky ka një marrëdhënie ekzistuese me organizatën e shërbimit. Udhëzimi që jepet në SNA 600⁹ mund të jetë i dobishëm për audituesin e entitetit përdorues që përdor punën e një audituesi tjetër, meqënëse ai ka të bëjë me njohjen dhe përfshirjen në punë të një audituesi tjetër (duke përfshirë edhe pavarësinë e audituesit dhe kompetencën profesionale të tij), për planifikimin, afatin dhe shtrirjen e kësaj pune, dhe vlerësimin e mjaftueshmërisë dhe përshtatshmërisë së evidencës së auditimit të siguruar.

A20. Një entitet përdorues mund të përdorë një organizatë shërbimi, e cila nga ana tjetër përdorë një organizatë shërbimi të nënkontraktuar, për të siguruar disa shërbime të ofruara për një entitet përdorues që janë pjesë e sistemit të informacionit të këtij entiteti dhe që kanë të bëjnë me raportimin financiar. Organizata e shërbimit e nënkontraktuar mund të jetë një entitet i ndryshëm nga organizata e shërbimit, ose mund të jetë e lidhur me të. Një auditues i entitetit përdorues mund të ketë nevojë për të shqyrtuar kontrollet në organizatën e nënkontraktuar të shërbimit. Në situatat kur përdoren një ose më shumë organizata shërbimi të nënkontraktuara, bashkëveprimi në mes të aktiviteteve të entitetit përdorues dhe atyre të organizatës së shërbimit zgjerohet për të përfshirë bashkëveprimin midis entitetit përdorues, organizatës së shërbimit dhe organizatave të nënkontraktuara të shërbimit. Shkalla e këtij bashkëveprimi, si dhe natyra dhe materialiteti i transaksioneve të përpunuara nga organizata e shërbimit dhe organizatat e nënkontraktuara, janë faktorët më të rëndësishëm që audituesi i entitetit përdorues duhet të marrë parasysh për përcaktimin e rëndësisë që kanë kontrollet e organizatës së shërbimit dhe të organizatës së nënkontraktuar në kontrollet e entitetit përdorues.

Përdorimi i Raporteve të Tipit 1 ose Tipit 2 për të Mbështetur Njohjen e Organizatës së Shërbimit nga ana e Audituesit të Entitetit Përdorues (Ref: Para. 13-14)

A21. Audituesi i entitetit përdorues mund të kërkojë informacione për audituesin e organizatës së shërbimit në organizatën profesionale ose tek profesionistët e tjerë, si dhe për faktin nëse ai është subjekt i mbikëqyrjes rregullatore. Audituesi i organizatës së shërbimit mund të ketë ushtruar profesionin në një juridiksion ku ndiqen standarde të ndryshme në lidhje me raportet mbi kontrollet në një organizatë shërbimi, prandaj audituesi i entitetit përdorues mund të marrë informacion nga organizata që harton standardet në lidhje me standardet që janë përdorur nga organizata e shërbimit.

A22. Raporti i tipit 1 ose tipit 2, së bashku me informacionin e entitetit përdorues, mund të ndihmojnë audituesin e entitetit përdorues të arrijë njohjen e:

⁹ SNA 600, *Konsiderata të Veçanta – Auditimi i Pasqyrave Financiare (Përfshirë Punën e Audituesve të Entiteteve të Kontrolluara)*, paragrafi 2, thekson se –Ky SNA mund të jetë i dobishëm, në përshtatje me rrethanat, për një auditues kur ai përfshin auditues të tjerë në auditimin e pasqyrave financiare që nuk janë pasqyra të grupit. Shiko gjithashtu paragrafin 19 të SNA 600.

- (a) Aspekteve të kontrolleve në organizatën e shërbimit, të cilat mund të ndikojnë në përpunimin e transaksioneve të entitetit përdorues, duke përfshirë përdorimin e organizatave të nënkontraktuara të shërbimit;
- (b) Rrjedhës së transaksioneve të rëndësishme në organizatën e shërbimit për të përcaktuar pikat në këtë rrjedhë ku mund të ndodhin anomali materiale në pasqyrat financiare të entitetit përdorues;
- (c) Objektivate të kontrollit në organizatën e shërbimit që kanë të bëjnë me pohimet e pasqyrave financiare të entitetit përdorues; dhe
- (d) Faktit nëse kontrollet në organizatën e shërbimit janë planifikuar në mënyrë të përshtatshme dhe nëse ato janë zbatuar për të parandaluar, apo zbuluar dhe korrigjuar gabimet e përpunimit, që mund të çojnë në anomali materiale në pasqyrat financiare të entitetit përdorues.

Një raport i tipit 1 apo tipit 2 mund të ndihmojë audituesin e entitetit përdorues për të arritur një njohje të mjaftueshme për identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalisë materiale. Megjithatë, një raport i tipit 1 nuk përbën ndonjë evidencë të funksionimit me efektivitet të kontrolleve përkatëse.

A23. Një raport i tipit 1 apo tipit 2, ngaqë është për një datë ose për një periudhë jashtë periudhës së raportimit të një entiteti përdorues, mund të ndihmojë audituesin e entitetit përdorues në arritjen e një njohje paraprake të kontrolleve të zbatuara në organizatën e shërbimit, nëse raporti është i plotësuar nga burime të tjera me informacionin shtesë aktual. Në qoftë se përshkrimi i kontrolleve të organizatës së shërbimit është për një datë ose për një periudhë që i paraprin fillimit të periudhës së auditimit, audituesi i entitetit përdorues mund të kryejë procedura për të përditësuar informacionin në raportin e tipit 1 ose tipit 2, të tilla si:

- Diskutimi për ndryshimet në organizatën e shërbimit me personelin e entitetit përdorues që është në një pozicion që i duhet të njohë këtondryshime;
- Rishikimi i dokumentacionit aktual dhe i korrespondencës të mbajtur nga organizata e shërbimit; ose
- Diskutimi për ndryshimet me personelin e organizatës së shërbimit.

Përgjigja ndaj Rreziqeve të Vlerësuara të Anomalisë Materiale (Ref: Para. 15)

A24. Nëse përdorimi i një organizate shërbimi rrit rrezikun e anomalisë materiale të një entiteti përdorues, kjo varet nga natyra e shërbimeve të ofruara dhe nga natyra e kontrolleve mbi këto shërbime; në disa raste, përdorimi i një organizate shërbimi mund të ulë rrezikun e anomalisë materiale në entitetin përdorues, veçanërisht nëse vetë ky entitet nuk zotëron kompetencën e nevojshme për të ndërmarrë aktivitete të

veçanta, të tilla si iniciimi, përpunimi dhe regjistrimi i transaksioneve, ose nuk ka burime të mjaftueshme (për shembull, një sistem IT).

A25. Kur organizata e shërbimit mban bazën materiale të regjistrimeve kontabël të entitetit përdorues, mund të jetë e nevojshme e drejta e hyrjes së drejtpërdrejtë në këto regjistrime në mënyrë që audituesi i entitetit përdorues të sigurojë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme në lidhje me operacionet e kontrolleve mbi këto të regjistrime, apo për të vërtetuar transaksionet dhe tepricat e regjistruara në to, ose të dyja. Një e drejtë e tillë mund të përfshijë ose inspektimin fizik të regjistrimeve në ambientet e organizatës së shërbimit, ose investigimin e regjistrimeve të ruajtura në mënyrë elektronike nga entiteti përdorues apo në një vend tjetër, ose të dyja. Atje ku e drejta e hyrjes së drejtpërdrejtë është në mënyrë elektronike, audituesi i entitetit përdorues mund të sigurojë, evidencë për përshtatshmërinë e kontrolleve të kryera nga organizata e shërbimit në lidhje me plotësinë dhe integritetin e të dhënave të entitetit përdorues për të cilat është përgjegjëse organizata e shërbimit.

A26. Në përcaktimin e natyrës dhe shtrirjes së evidencës së auditimit që do të sigurohet në lidhje me tepricat në llogaritë që përfaqsojnë aktivet e mbajtura ose transaksionet e ndërmarra nga një organizatë shërbimi në emër të entitetit përdorues, audituesi i entitetit përdorues mund të marrë parasysh procedurat e mëposhtme:

- (a) Inspektimin e regjistrimeve dhe të dokumenteve të mbajtura nga entiteti përdorues: besueshmërinë e këtij burimi të evidencës përcaktohet nga natyra dhe shtrirja e regjistrimeve kontabël dhe dokumentacioni mbështetës i mbajtur nga ky entitet. Në disa raste, entiteti përdorues mund të mos të mbajë regjistrime të pavarura të hollësishme ose dokumentacion për transaksionet e veçanta të ndërmarra në emër të tij.
- (b) Inspektimin e regjistrimeve dhe të dokumenteve të mbajtura nga organizata e shërbimit: e drejta e hyrjes së audituesit të entitetit përdorues në regjistrimet e organizatës së shërbimit mund të përcaktohet si pjesë e marrëveshjeve kontraktuale midis entitetit përdorues dhe organizatës së shërbimit. Gjithashtu, audituesi i entitetit përdorues mund të ngarkojë një auditues tjetër, në emër të tij, për të patur të drejtë hyrjeje në regjistrimet e entitetit përdorues që mbahen nga organizata e shërbimit.
- (c) Marrja e konfirmimeve për tepricat në llogari dhe transaksionet nga organizata e shërbimit: konfirmimi nga organizata e shërbimit, ku entiteti përdorues mban regjistrimet e pavarura të tepricave dhe transaksioneve, që vërteton regjistrimet e entitetit përdorues, mund të përbëjë evidencë auditimi të besueshme në lidhje me ekzistencën e transaksioneve dhe aktiveve në fjalë. Për shembull, kur përdoren organizata shërbimi të shumta, të tilla si në funksionin e një drejtuesi investimesh dhe të kujdestarit, të cilat mbajnë regjistrime të pavarura, audituesi i entitetit përdorues mund të konfirmojë tepricat në llogari me këto organizata në mënyrë që ta krahasojë këtë informacion me regjistrimet e pavarura të entitetit përdorues.

Nëse entiteti përdorues nuk mban regjistrime të pavarura, informacioni i marrë nga konfirmimet e organizatës së shërbimit është thjesht një deklaratë e asaj çfarë është pasqyruar në regjistrimet që ajo ka mbajtur. Prandaj, konfirmime të tilla, në vetvete, nuk përbëjnë evidencë auditimi të besueshme. Në këto rrethana, audituesi i entitetit përdorues mund të marrë parasysh një burim alternativ që mund të identifikohet si një evidencë e pavarur.

- (d) Kryerja e procedurave analitike për regjistrimet e ruajtura nga entiteti përdorues ose në raportet e marra nga organizata e shërbimit: efektiviteti i procedurave analitike ka të ngjarë të ndryshojë nga pohimi dhe do të ndikohet nga shtrirja dhe detajimi i informacionit të disponueshëm.

A27. Një auditues tjetër mund të kryejë procedura, të cilat janë thelbësore në natyrë, në dobi të audituesve të entitetit përdorues. Një angazhim i tillë mund të përfshijë kryerjen, nga një auditues tjetër, të procedurave të rëna dakord midis entitetit përdorues dhe audituesit të tij si dhe midis organizatës së shërbimit dhe audituesit të saj. Gjetjet që rezultojnë nga procedurat e kryera nga audituesi tjetër shqyrtohen nga audituesi i entitetit përdorues për të përcaktuar nëse ato përbëjnë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme. Përveç kësaj, mund të ketë kërkesa të vendosura nga autoritetet qeveritare ose nga marrëveshjet kontraktuale ku një auditues i organizatës së shërbimit kryen procedura të përcaktuara që janë të pavarura në natyrë. Rezultatet e zbatimit të procedurave të kërkuara në tepricat në llogari dhe transaksionet e përpunuara nga organizata e shërbimit, mund të përdoren nga audituesit e entiteteve përdoruese, si pjesë e evidencës së nevojshme për të mbështetur opinionin e tyre të auditimit. Në këto rrethana, mund të jetë e dobishme që audituesi i entitetit përdorues të bierë dakord me atë të organizatës së shërbimit, para kryerjes së procedurave, për të dokumentuar apo për të patur të drejtë hyrjeje në dokumentacionin e auditimit që do t'i ofrohet audituesit të entitetit përdorues.

A28. Në rrethana të caktuara, në veçanti kur një entitet përdorues ja beson disa ose të gjitha funksionet e tij të financave një organizate shërbimi, audituesi i entitetit përdorues mund të përballë me një situatë ku një pjesë e rëndësishme e evidencës së auditimit gjendet në organizatën e shërbimit. Në organizatën e shërbimeve mund të jetë e nevojshme që të kryhen procedura thelbësore nga ana e audituesit të entitetit përdorues apo një audituesi tjetër në emër të tij. Një auditues i organizatës së shërbimit mund të japë një raport të tipit 2 dhe, përveç kësaj, mund të kryejë procedura thelbësore në emër të audituesit të entitetit përdorues. Përfshirja e një audituesi tjetër nuk ndryshon përgjegjësinë e audituesit të entitetit përdorues për të siguruar evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme që t'i shërbejë si bazë e arsyeshme për të mbështetur opinionin e tij. Në përputhje me rrethanat, gjykimi nga ana e audituesit të entitetit përdorues, nëse ai ka siguruar evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme dhe nëse duhet të kryejë procedura të mëtejshme thelbësore, përfshin angazhimin e tij në drejtimin, mbikëqyrjen dhe performancën e procedurave thelbësore të kryera nga një auditues tjetër.

Testet e Kontrolleve (Ref: Para. 16)

A29.Nga SNA 330¹⁰ është kërkuar që audituesi i entitetit përdorues të planifikojë dhe të kryejë teste kontrolli për të siguruar evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme përsa i përket efektivitetit të funksionimit të kontrolleve përkatëse në rrethana të caktuara. Në kontekstin e një organizate shërbimi, kjo kërkesë zbatohet kur:

- (a) Audituesi i entitetit përdorues në vlerësimin e rreziqeve të anomalisë materiale përfshin edhe pritshmërinë që kontrollet në organizatën e shërbimit veprojnë në mënyrë efektive (kjo do të thotë që, audituesi i entitetit përdorues ka ndërmend të mbështetet në efektivitetin e funksionimit të kontrolleve në organizatën e shërbimit për të përcaktuar natyrën, afatin dhe shtrirjen e procedurave thelbësore); ose
- (b) Procedurat thelbësore të vetme, apo në kombinim me testet e efektivitetit të funksionimit të kontrolleve në entitetin përdorues, nuk mund të sigurojnë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme në nivel pohimi.

A30.Nëse raporti i tipit 2 nuk është i disponueshëm, një auditues i entitetit përdorues mund të kontaktojë me organizatën e shërbimit e, përmes entitetit përdorues, dhe të kërkojë që një auditues i organizatës së shërbimit të angazhohet për të siguruar një raport të tipit 2 që përfshin teste të efektivitetit operativ të kontrolleve përkatëse ose, audituesi i entitetit përdorues mund të angazhojë një auditues tjetër për të kryer procedurat në organizatën e shërbimit që të testojë efektivitetin operativ të këtyre kontrolleve. Gjithashtu, një auditues i entitetit përdorues mund të vizitojë organizatën e shërbimit dhe të kryejë testet e kontrolleve përkatëse në qoftë se organizata e shërbimit është dakord me këtë. Vlerësimet e rrezikut nga audituesi i entitetit përdorues bazohen në evidencën e kombinuar të siguruar nga puna e një audituesi tjetër dhe procedurat e veta.

Përdorimi i Raportit të Tipit 2 si Evidencë Auditimi që Kontrollet kanë Funkcionuar në Mënyrë Efektive në Organizatën e Shërbimit (Ref: Para. 17)

A31.Një raport i tipit 2 mund të ketë për qëllim të kënaqë nevojat e audituesve të ndryshëm të entitetit përdorues, prandaj testet e kontrolleve dhe rezultatet e përshkruara në raportin e audituesit të organizatës së shërbimit, nuk mund të jenë i përshtatshme për pohimet që janë të rëndësishme në pasqyrat financiare të entitetit përdorues. Testet përkatëse të kontrolleve dhe rezultatet vlerësohen për të përcaktuar që raporti i audituesit të organizatës së shërbimit siguron evidencën e mjaftueshme e të përshtatshme të auditimit për efektivitetin e kontrolleve në mbështetje të vlerësimit të rrezikut të bërë nga audituesi i entitetit përdorues. Në këtë rast, audituesi i entitetit përdorues mund të marrë parasysh faktorët e mëposhtëm:

¹⁰ SNA 330, paragrafi 8.

- (a) Periudhën kohore të mbuluar nga testet e kontrollit dhe kohën që ka kaluar që nga kryerja e këtyre testeve;
- (b) Qëllimin e punës së audituesit të organizatës së shërbimit, shërbimet dhe proceset e mbuluara, kontrollet e testuara dhe testet që janë kryer, si dhe mënyrën me të cilën janë testuar kontrollet që kanë të bëjnë me kontrollet e entitetit përdorues; dhe
- (c) Rezultatet e këtyre testeve të kontrolleve dhe opinionin e audituesit të organizatës së shërbimit mbi efektivitetin e funksionimit të kontrolleve.

A32.Për disa pohime, sa më e shkurtër të jetë periudha e mbuluar nga një test i veçantë dhe sa më e gjatë të jetë koha që ka kaluar që nga kryerja e testit, aq më pak mundet që testi të sigurojë evidencë auditimi. Nga krahasimi i periudhës së mbuluar nga raporti i tipit 2 kundrejt periudhës së raportimit financiar të entitetit përdorues, audituesi i këtij entiteti mund të arrijë në përfundimin se raporti i tipit 2 përbën një evidencë auditimi jo të plotë në qoftë se është e vogël mbivendosja midis periudhës së mbuluar nga raporti i tipit 2 dhe periudhës për të cilën audituesi i entitetit përdorues ka ndërmend të mbështesë raportin. Në një rast të tillë, raporti i tipit 2 duke mbuluar një periudhë të mëparshme apo të mëpasshme mund të sigurojë evidencë auditimi shtesë. Në raste të tjera, audituesi i entitetit përdorues mund të përcaktojë nëse është e nevojshme për të kryer, ose përdorur punën e një audituesi tjetër, që të kryejë testet e kontrolleve në organizatën e shërbimit në mënyrë që të sigurojë një evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme mbi efektivitetin e funksionimit të këtyre kontrolleve.

A33.Për audituesin e entitetit përdorues, gjithashtu, mund të jetë e nevojshme të sigurojë evidencë plotësuese për ndryshimet e rëndësishme në kontrollet përkatëse në organizatën e shërbimit jashtë periudhës së mbuluar nga raporti i tipit 2, ose të përcaktojë procedura auditimi shtesë për t'u kryer. Faktorët përkatës në përcaktimin e kësaj evidence auditimi shtesë në lidhje me kontrollet, që janë kryer në organizatën e shërbimit jashtë periudhës së mbuluar nga raporti i audituesit të kësaj organizate shërbimi, mund të përfshijnë:

- Rëndësinë e rreziqeve të vlerësuara të anomalisë materiale në nivel pohimi;
- Kontrollet e veçanta që janë testuar gjatë periudhës së ndërmjetme, dhe ndryshimet e rëndësishme në to që nga koha kur janë testuar, duke përfshirë edhe ndryshimet në sistemin e informacionit, proceset, dhe personelin;
- Shkallën në të cilën është siguruar evidenca e auditimit në lidhje me efektivitetin e funksionimit të këtyre kontrolleve;
- Kohëzgjatjen e periudhës së mbetur;
- Shkallën në të cilën audituesi i entitetit përdorues synon të zvogëlojë procedurat thelbësore të mëtejshme bazuar në besueshmërinë në kontrollet; dhe

- Efektivitetin e mjedisit të kontrollit dhe monitorimit të kontrolleve në entitetin përdorues.

A34.Evidenca shitesë e auditimit mund të merret, për shembull, duke shtrirë testet e kontrolleve për periudhën e mbetur ose duke testuar monitorimin e kontrolleve të entitetit përdorues.

A35.Në qoftë se periudha e testimit nga audituesi i organizatës së shërbimit është tërësisht jashtë periudhës së raportimit financiar të entitetit përdorues, audituesi i entitetit përdorues nuk do të jetë në gjendje të mbështetet në teste të tilla për të arritur në përfundimin që kontrollet e entitetit përdorues po veprojnë në mënyrë efektive, sepse ato nuk sigurojnë evidencë auditimi për periudhën aktuale mbi efektivitetin e kontrolleve, me përjashtim të rastit kur janë kryer procedura të tjera.

A36.Në rrethana të caktuara, një shërbim i ofruar nga organizata e shërbimit mund të jetë planifikuar me supozimin që entiteti përdorues do të zbatojë disa kontrolle. Për shembull, shërbimi mund të jetë i planifikuar me supozimin se entiteti përdorues do të ketë kontrolle në vend për autorizimin e transaksioneve para se ato të dërgohen për prapëzim në organizatën e shërbimit. Në një situatë të tillë, përshkrimi i kontrolleve nga organizata e shërbimit, mund të përfshijë një përshkrim të këtyre kontrolleve plotësuese të entitetit përdorues. Audituesi i entitetit përdorues shqyrton nëse këto kontrolle plotësuese të entitetit përdorues kanë të bëjnë me shërbimin që i është ofruar këtij entiteti.

A37.Nëse audituesi i entitetit përdorues beson se raporti i audituesit të organizatës së shërbimit, nuk mund të sigurojë një evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshatshme, për shembull, nëse një raport i këtij audituesi nuk përmban një përshkrim të testeve të kontrolleve dhe rezultateve të tyre, audituesi i entitetit përdorues mund të plotësojë njohjen e procedurave të audituesit të organizatës së shërbimit dhe të arrijë në përfundime duke kontaktuar me organizatën e shërbimit, nëpërmjet entitetit përdorues, të kërkojë të diskutojë me audituesin e organizatës së shërbimit në lidhje me qëllimin dhe rezultatet e punës së kryer prej tij. Gjithashtu, në qoftë se audituesi i entitetit përdorues beson se kjo është e nevojshme, ai mund të kontaktojë me audituesin e organizatës së shërbimit, përmes entitetit përdorues, të kërkojë që audituesi i organizatës së shërbimit të kryejë procedurat në këtë organizatë. Në të kundërt, këto procedura mund të kryhen nga audituesi i entitetit përdorues, ose një auditues tjetër me kërkesën e këtij audituesi.

A38.Raporti i tipit 2 i audituesit të organizatës së shërbimit identifikon rezultatet e testeve, përfshirë përjashtimet dhe informacione të tjera që mund të ndikojnë në konkluzionet e audituesit të entitetit përdorues. Përjashtimet e vëna në dukje nga audituesi i organizatës së shërbimit apo një opinion i modifikuar në raportin e tipit 2 të audituesit të organizatës së shërbimit, nuk do të thonë se automatikisht ky raport nuk do të jetë i dobishëm për auditimin e pasqyrave financiare të entitetit përdorues në vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale. Përkundrazi, përjashtimet dhe çështjet, që kanë shkaktuar një opinion të modifikuar në raportin e audituesit të organizatës së shërbimit,

merren parasysh nga audituesi i entitetit përdorues në vlerësimin e testimit të kontrolleve të kryera nga audituesi i organizatës së shërbimit. Audituesi i entitetit përdorues mund të diskutojë çështje të tilla me audituesin e organizatës së shërbimit. Ky lloj komunikimi varet nga komunikimi i entitetit përdorues me organizatën e shërbimit dhe nga marrja e miratimit prej saj për realizimin e komunikimit.

Komunikimi i Mangësive të Identifikuara në Kontrollin e Brendshëm Gjatë Auditimit

A39. Audituesi i entitetit përdorues është e nevojshme t'i komunikojë me shkrim, në kohën e duhur, mangësitë e rëndësishme të identifikuara gjatë auditimit si për drejtimin, ashtu edhe për personat e ngarkuar me qeverisjen.¹¹ Gjithashtu, audituesi i entitetit përdorues kërkohej t'i komunikojë drejtimin në nivelin e duhur të përgjegjësisë, në kohën e duhur, edhe mangësitë e tjera të identifikuara në kontrollin e brendshëm gjatë auditimit të cilat, në gjykimin profesional të tij, kanë një rëndësi të mjaftueshme për të merituar vëmendjen e drejtimin.¹² Çështjet, që audituesi i entitetit përdorues mund t'i identifikojë gjatë auditimit dhe mund t'i komunikojë drejtimin dhe personave të ngarkuar me qeverisjen e entitetit përdorues, përfshijnë:

- Çdo monitorim të kontrolleve që mund të zbatohet nga entiteti përdorues, duke përfshirë ato të identifikuara si rezultat i marrjes së raportit të tipit 1 apo tipit 2;
- Rastet kur kontrollet plotësuese të entitetit përdorues janë vënë në dukje në raportin e tipit 1 ose tipit 2 dhe nuk janë zbatuar në këtë entitet; dhe
- Kontrollet që mund të jenë të nevojshme në organizatën e shërbimit, të cilat nuk duket se janë zbatuar ose që nuk mbulohen në mënyrë specifike nga raporti i tipit 1 ose tipit 2.

Raportet e Tipit 1 dhe Tipit 2 që Përfshijnë Shërbimet e një Organizate Shërbimi të Nënkontraktuar (Ref: Para. 18)

A40. Nëse një organizatë shërbimi përdor një organizatë shërbimi të nënkontraktuar, raporti i audituesit të organizatës së shërbimit mund të përfshijë ose të përjashtojë objektivat përkatëse të kontrollit dhe kontrollet përkatëse të organizatës së shërbimit, në përshkrimin e sistemit dhe në qëllimin e angazhimit të audituesit të saj. Këto dy metoda të raportimit janë të njohura përkatësisht si metoda përfshirëse dhe metoda e përjashtimit. Në qoftë se raporti i tipit 1 ose tipit 2 përjashton kontrollet në një organizatë shërbimi të nënkontraktuar, dhe shërbimet e ofruara nga kjo organizatë kanë të bëjnë me auditimin e pasqyrave financiare të entitetit përdorues, është e nevojshme që audituesi i entitetit përdorues të zbatojë kërkesat e këtij SNA-je në lidhje me organizatën e nënkontraktuar të shërbimit. Natyra dhe masa e punës për t'u kryer nga audituesi i entitetit përdorues në lidhje me shërbimet e ofruara nga një

¹¹ SNA 265, *Komunikimi i Mangësive në Kontrollin e Brendshëm Personave të Ngarkuar me Qeverisjen dhe Drejtimin*, paragrafët 9-10.

¹² SNA 265, paragrafi 10.

organizatë shërbimi e nënkontraktuar, varet nga natyra dhe rëndësia e këtyre shërbimeve në entitetin përdorues dhe nga rëndësia e këtyre shërbimeve për auditimin. Zbatimi i kërkesave në paragrafin 9 ndihmon audituesin e entitetit përdorues në përcaktimin e efektit të organizatës së nënkontraktuar të shërbimit, si dhe të natyrës dhe shtrirjes së punës që duhet të kryhet.

Mashtrimi, Papajtueshmëria me Ligjet dhe Rregullat, dhe Anomalitë e Pakorrigjuara në Lidhje me Aktivitetet në Organizatën e Shërbimit (Ref: Para. 19)

A41. Një organizatë shërbimi mund të kërkohej që, sipas kushteve të kontratës me entitetet përdoruese, t'u japë informacion shpjegues, këtyre entiteteve të prekura, për çdo mashtrim, papajtueshmëri me ligjet dhe rregullat ose për anomalitë e pakorrigjuara që i takojnë drejtimin apo punonjësve të organizatës së shërbimit. Siç kërkohej nga paragrafi 19, audituesi i entitetit përdorues i bën kërkesë drejtimin të organizatës së shërbimit në lidhje me faktin nëse organizata e shërbimit ka raportuar për ndonjë çështje të tillë dhe vlerëson nëse ndonjë çështje e raportuar nga organizata e shërbimit ndikon në natyrën, afatin dhe shtrirjen e procedurave të mëtejshme të auditimit. Në rrethanat e caktuara, për të kryer këtë vlerësim audituesi i entitetit përdorues mund të kërkojë informacion shtesë, dhe mund t'i kërkojë entitetit përdorues të kontaktojë me organizatën e shërbimit për të marrë informacionin e nevojshëm.

Raportimi nga ana e Audituesit të Entitetit Përdorues (Ref: Para. 20)

A42. Kur një auditues i entitetit përdorues nuk është në gjendje të sigurojë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme në lidhje me shërbimet e ofruara nga organizata e shërbimit, që ka të bëjë me auditimin e pasqyrave financiare të entitetit përdorues, ekziston një kufizim në objektin e auditimit. Ky mund të jetë rasti kur:

- Audituesi i entitetit përdorues nuk është në gjendje të arrijë një njohje të mjaftueshme të shërbimeve të ofruara nga organizata e shërbimit dhe nuk ka një bazë për identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalisë materiale;
- Vlerësimi i një audituesi të entitetit përdorues përfshin pritshmërinë që kontrollat në organizatën e shërbimit veprojnë në mënyrë efektive dhe audituesi i entitetit përdorues nuk është në gjendje që të sigurojë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme për efektivitetin e funksionimit të këtyre kontrolleve; ose
- Evidenca e mjaftueshme dhe e përshtatshme e auditimit është e vlefshme vetëm nga regjistrimet e mbajtura në organizatën e shërbimit, dhe audituesi i entitetit përdorues nuk është në gjendje të ketë të drejtën e hyrjes në këto regjistrime.

Nëse audituesi i entitetit përdorues shpreh një opinion me rezezervë ose refuzon të japë opinion, kjo varet nga konkluzioni i tij për faktin nëse efektet e mundshme në pasqyrat financiare janë materiale apo të përhapura.

Referimi në Punën e një Audituesi të Organizatës së Shërbimit (Ref: Para. 21–22)

A43. Në disa raste, ligji apo rregulli mund të kërkojnë që në raportin e audituesit të entitetit përdorues, të bëhet një referencë në punën e një audituesi të organizatës së shërbimit, për shembull, për qëllime të transparencës në sektorin publik. Në rrethana të tilla, audituesi i entitetit përdorues mund të ketë nevojë të marrë pëlqimin e audituesit të organizatës së shërbimit përpara se të bëjë një referim të tillë.

A44. Fakti që një entitet përdorues përdor një organizatë shërbimi nuk e ndryshon përgjegjësinë e audituesit të këtij entiteti, i cili sipas SNA-ve, duhet të sigurojë një evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme për të mundësuar një bazë të arsyeshme për të mbështetur opinionin e tij. Prandaj, ai nuk i referohet raportit të audituesit të organizatës së shërbimit si bazë, pjesërisht, për të dhënë opinionin mbi pasqyrat financiare të entitetit përdorues. Megjithatë, kur audituesi i entitetit përdorues shpreh një opinion të modifikuar për shkak të një opinioni të modifikuar në raportin e audituesit të organizatës së shërbimit, kjo nuk do të thotë që audituesi i entitetit përdorues e përjashton referimin tek raporti i audituesit të organizatës së shërbimit, nëse një referencë e tillë ndihmon në shpjegimin e arsyes për opinionin e modifikuar të dhënë nga audituesi i entitetit përdorues. Në rrethana të tilla, ky auditues mund të ketë nevojë të marrë pëlqimin e audituesit të organizatës së shërbimit përpara se të bëjë një referim të tillë.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 450

VLERËSIMI I ANOMALIVE TË IDENTIFIKUARA GJATË AUDITIMIT

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Hyrja në fuqi	2
Objektivi	3
Përkufizimet	4
Kërkesat	
Akumulimi i Anomalive të Identifikuara	5
Marrja Parasysh e Anomalive të Identifikuara gjatë Zhvillimit të Auditimit	6-7
Komunikimi dhe Korrigjimi i Anomalive	8-9
Vlerësimi i Efektit të Anomalive të Pakorrigjuara	10-13
Deklarimet me Shkrim	14
Dokumentimi	15
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Përkufizimi i Anomalive	A1
Akumulimi i Anomalive të Identifikuara	A2-A6
Marrja Parasysh e Anomalive të Identifikuara gjatë Zhvillimit të Auditimit	A7-A9
Komunikimi dhe Korrigjimi i Anomalive	A10-A13
Vlerësimi i Efektit të Anomalive të Pakorrigjuara	A14-A28
Deklarimet me Shkrim	A29
Dokumentimi	A30

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 450, “Vlerësimi i Anomalive të Identifikuara Gjatë Auditimit” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA), trajton përgjegjësinë e audituesit për të vlerësuar efektin e anomalive të identifikuara në auditim dhe të anomalive të pakorrigjuara, nëse ka, në pasqyrat financiare. SNA 700 trajton përgjegjësinë e audituesit, në formimin e një opinioni mbi pasqyrat financiare, për të arritur në përfundimin nëse ka fituar një siguri të arsyeshme që pasqyrat financiare në tërësi nuk kanë anomali materiale. Konkluzioni i audituesit, siç kërkohet nga SNA 700 (i rishikuar), merr parasysh vlerësimin nga ana e tij të anomalive të pakorrigjuara, nëse ka të tilla, në pasqyrat financiare, në përputhje me këtë SNA.¹ SNA 320² trajton përgjegjësinë e audituesit për të zbatuar siç duhet konceptin e materialitetit në planifikimin dhe kryerjen e një auditimi të pasqyrave financiare.

Hyrja në fuqi

2. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivi

3. Objektivi i audituesit është që të vlerësojë:
 - (a) Efektin e anomalive të identifikuara në auditim; dhe
 - (b) Efektin e anomalive të pakorrigjuara, nëse ka të tilla, në pasqyrat financiare.

Përkufizimet

4. Për qëllime të SNA-ve, termat e mëposhtme kanë kuptimin e dhënë në vijim:
 - (a) Anomali – Një diferencë midis shumës së raportuar, klasifikimit, paraqitjes ose dhënies së shpjegimit, që kërkohet për një element për të qenë në pajtueshmëri me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar. Anomali mund të vijë nga gabimi ose mashtrimi. (Ref: Para. A1)
Kur audituesi shpreh një opinion për faktin nëse pasqyrat financiare janë përgatitur në mënyrë të drejtë, në të gjitha aspektet materiale, ose japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë, anomali të përfshijnë gjithashtu, rregullimet e shumave, të klasifikimeve, paraqitjeve dhe shpjegimeve, të cilat sipas gjykimit të audituesit janë të nevojshme për pasqyrat financiare, me qëllim që ato të paraqiten në mënyrë të drejtë ose të japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë.

¹ SNA 700 (i rishikuar), *Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*, paragrafët 10-11.

² SNA 320, *Materialiteti në Planifikimin dhe Kryerjen e një Auditimi*.

- (b) Anomali të pakorrigjuara – Anomalitë që audituesi i ka akumuluar gjatë auditimit, të cilat nuk janë korrigjuar.

Kërkesat

Akumulimi i Anomalive të Identifikuara

- 5. Audituesi duhet të akumulojë anomalitë e identifikuara gjatë auditimit, përveç atyre që janë krejt të parëndësishme. (Ref: Para. A2-A6)

Marrja parasysh e anomalive të identifikuara gjatë zhvillimit të auditimit

- 6. Audituesi duhet të përcaktojë nëse strategjia e përgjithshme e auditimit dhe plani i tij kanë nevojë të rishikohen në qoftë se:
 - (a) Natyra e anomalive të identifikuara dhe rrethanat e ndodhjes së tyre tregojnë se mund të ekzistojnë anomali të tjera, të cilat kur bashkohen me anomalitë e akumuluar gjatë auditimit, mund të jenë materiale, ose (Ref: Para. A7)
 - (b) Totali i anomalive të akumuluar gjatë auditimit i përafrohet materialitetit të përcaktuar në përputhje me SNA 320. (Ref: Para. A8)
- 7. Në qoftë se, me kërkesën e audituesit, drejtimi ka shqyrtuar një klasë të transaksioneve, tepriat në llogari ose informacionin shpjegues dhe ka korrigjuar anomalitë e zbuluara, audituesi duhet të kryejë procedura auditimi shtesë për të përcaktuar nëse anomalitë mbeten. (Ref: Para. A9)

Komunikimi dhe Korrigjimi i Anomalive

- 8. Audituesi duhet të komunikojë në kohë, përveçse kur ndalohe nga ligji ose rregullat, të gjitha anomalitë e akumuluar gjatë auditimit me nivelin e duhur të drejtimit,³ Audituesi do t'i kërkojë drejtimit të korrigjojë këto anomali. (Ref: Para. A10-A12)
- 9. Në qoftë se drejtimi refuzon të korrigjojë disa ose të gjitha anomalitë e komunikuar nga audituesi, atëherë ai duhet të arrijë të njihet me arsyet e drejtimit për të mos bërë korrigjimet dhe do t'i ketë parasysh kur të bëjë vlerësimin nëse pasqyrat financiare në tërësi janë pa anomali materiale. (Ref: Para. A13)

Vlerësimi i Efektit të Anomalive të Pakorrigjuara

- 10. Para se të vlerësojë efektin e anomalive të pakorrigjuara, audituesi duhet të rivlerësojë materialitetin e përcaktuar në përputhje me SNA 320 për të konfirmuar nëse ai vazhdon të jetë i duhuri në kontekstin e rezultateve aktuale financiare të entitetit. (Ref: Para. A14-A15)

³ SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*, paragrafi 7.

11. Audituesi duhet të përcaktojë nëse anomalitë e pakorrigjuara janë materiale, individualisht ose në total. Për të bërë përcaktimin, audituesi merr parasysh:
- (a) Madhësinë dhe natyrën e anomalive, si në lidhje me klasat e veçanta të transaksioneve, tepricat në llogari ose informacionet shpjeguese dhe pasqyrat financiare në tërësi, dhe rrethanat e veçanta të kryerjes së tyre; dhe (Ref: Para. A16-A22, A24 -A25)
 - (b) Efektin e anomalive të pakorrigjuara, në lidhje me periudhat e mëparshme, në klasat përkatëse të transaksioneve, tepricat në llogari ose informacionet shpjeguese, si dhe pasqyrat financiare në tërësi. (Ref: Para. A23)

Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen

12. Audituesi duhet t'ua komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen anomalitë e pakorrigjuara dhe efektin që ato, individualisht ose në total, mund të kenë në opinionin e shprehur në raportin e audituesit, nëse nuk ndalohej nga ligji ose rregullimi.⁴ Në komunikimin që bën, audituesi duhet të identifikojë individualisht anomalitë materiale të pakorrigjuara. Ai duhet të kërkojë që këto anomalitë të korrigjohen. (Ref: Para. A26-A28)
13. Gjithashtu, audituesi duhet t'u komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen, efektin e anomalive të pakorrigjuara në lidhje me periudhat e mëparshme në klasat përkatëse të transaksioneve, tepricat në llogari ose informacionet shpjeguese, dhe pasqyrat financiare në tërësi.

Deklarimet me Shkrim

14. Audituesi do të kërkojë një deklaratë me shkrim nga drejtimi dhe, nëse është e përshtatshme, nga personat e ngarkuar me qeverisjen nëse ata besojnë se efektet e anomalive të pakorrigjuara janë jomateriale, individualisht dhe në total, në pasqyrat financiare në tërësi. Një përmbledhje e këtyre zërave, do të përfshihet ose do t'i bashkangjitet deklaratimit të shkruar. (Ref: Para. A29)

Dokumentimi

15. Audituesi duhet të përfshijë në dokumentacionin e auditimit:⁵ (Ref: Para. A30)
- (a) Shumën poshtë të cilës anomalitë do të konsideroheshin, si krejt të parëndësishme (paragrafi 5);
 - (b) Të gjitha anomalitë e akumuluar gjatë auditimit dhe nëse ato janë korrigjuar (paragrafët 5, 8 dhe 12); dhe

⁴ Shiko shënimin 3.

⁵ SNA 230, *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafët 8-11, dhe A6

- (c) Konkluzionin e audituesit nëse anomali të pakorrigjuara, individualisht ose në total, janë materiale dhe bazën për këtë konkluzion (paragrafi 11).

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Përkufizimi i Anomalisë (Ref: Para. 4(a))

A1. Anomali mund të rrjedhin nga:

- (a) Një pasaktësi në mbledhjen ose përpunimin e të dhënave me të cilat janë përgatitur pasqyrat financiare;
- (b) Një mungesë e një shume ose informacioni shpjegues; përfshirë informacionet shpjeguese të pamjaftueshme ose të paplota dhe ato informacione shpjeguese që kërkojnë për të plotësuar objektivat e dhënies së informacioneve shpjeguese sipas disa kuadrove të zbatueshme të raportimit financiar;⁶
- (c) Një çmuarje kontabël e pasaktë që rrjedh nga mosmarrja parasysh apo keqinterpretimi i fakteve;
- (d) Gjykimet e drejtimit që kanë të bëjnë me çmuarjet kontabël që audituesi i konsideron të paarsyeshme ose përzgjedhjen dhe zbatimin e politikave kontabël që audituesi i konsideron të papërshtatshme.
- (e) Një klasifikim, grupim apo ndarje e papërshtatshme e informacionit, dhe
- (f) Për pasqyrat financiare të përgatitura sipas një kuadri të paraqitjes së drejtë, nga lënia jashtë e një informacioni shpjegues për pasqyrat financiare, që duhet për të arritur paraqitjen e drejtë, përtej informacioneve shpjeguese të kërkuara në mënyrë specifike nga kuadrot e raportimit financiar.⁷

Shembuj të anomali që rrjedhin nga mashtrimet janë të dhëna në SNA 240.⁸

Akumulimi i Anomali të Identifikuara (Ref: Para. 5)

⁶ Për shembull, Standardi Ndërkombëtar i Raportimit Financiar 7 (SNRF), Instrumentet financiare, Dhënia e informacioneve shpjeguese, paragrafi 42H, shprehet se “Një entitet duhet të japë informacione shpjeguese për çdo informacion shtesë që ai e gjykon të nevojshëm për të përmbushur objektivat e dhënies së informacioneve shpjeguese të parashikuara në këtë paragraf...”

⁷ Për shembull, SNRF-të kërkojnë që një entitet të japë informacione shpjeguese shtesë, kur pajtueshmëria me kërkesat specifike në SNRF-te është e pamjaftueshme për të bërë të mundur që përdoruesit të kuptojnë, impaktin që kanë transaksione të veçanta, ose ngjarje apo kushte të tjera në pozicionin financiar dhe performancën financiare të entitetit (Standardi Ndërkombëtar i Kontabilitetit 1, Paraqitja e Pasqyrave Financiare, paragrafi 17(c)).

⁸ SNA 240, “Përgjegjësitë e Audituesit Lidhur me Mashtrimin në Auditimin e Pasqyrave Financiare,” paragrafët A1-A7.

“Krejt i parëndësishëm”

A2. Paragrafi 5 i këtij SNA-je kërkon që audituesi të akumulojë anomalitë e identifikuara gjatë auditimit, përveç atyre që janë krejt të parëndësishme. Termi "krejt i parëndësishëm" nuk është një mënyrë shprehjeje tjetër për "jo materiale." Anomalitë që janë krejt të parëndësishme do të jenë tërësisht të ndryshme (më të vogla) nga madhësia ose tërësisht me natyrë të ndryshme nga ato që do të kishin qenë përcaktuar si materiale dhe do të jenë anomali krejt të parëndësishme, qoftë të marra individualisht ose në total, qoftë të gjykuara nga ndonjë kriter në lidhje me madhësinë, natyrën ose rrethanat. Kur ka ndonjë pasiguri nëse një ose më shumë zëra janë krejt të parëndësishëm, anomalia konsiderohet të mos jetë krejt e parëndësishme.

Anomalitë në pasqyrat individuale

A3. Audituesi mund të caktojë një shumë poshtë të cilës anomalitë e shumave në pasqyrat financiare individuale do të ishin krejt të parëndësishme, kështu që nuk do kishte nevojë të bashkoheshin, sepse audituesi parashikon që akumulimi (bashkimi) i këtyre shumave në mënyrë të qartë nuk do të ketë një efekt material në pasqyrat financiare. Megjithatë, anomalitë e shumave që janë mbi shumat e caktuara, akumulohen/bashkohen, siç kërkohet nga paragrafi 5 i këtij SNA-je. Veç kësaj anomalitë që lidhen me shumat mund të mos jenë krejt të parëndësishme kur gjykohet në kriteret e natyrës ose të rrethanave, dhe kur është kështu, ato akumulohen, sikurse kërkohet nga paragrafi 5 i këtij SNA-je.

Anomalitë në informacionet shpjeguese

A4. Anomalitë në informacionet shpjeguese gjithashtu, mund të jenë krejt të parëndësishme qoftë individualisht ose të bashkuara dhe nëse ato gjykohen sipas ndonjë kriteri si madhësia, natyra ose rrethanat. Edhe anomalitë në informacionet shpjeguese që nuk janë krejt të parëndësishme, akumulohen për të ndihmuar audituesin të vlerësojë efektin e këtyre anomalive në informacionet shpjeguese përkatëse dhe pasqyrat financiare në tërësi. Paragrafi A17 i këtij SNA-je jep shembuj se kur një anomali në informacionet shpjeguese cilësore mund të jetë materiale.

Akumulimi i anomalive

A5. Anomalitë, që lidhen me natyrën ose rrethanat, të cilat janë akumuluar siç përshkruhet në paragrafët A3-A4, nuk mund të bashkohen, sikurse një gjë e tillë mund të bëhet në rastin e anomalive të shumave. Megjithatë, audituesi kërkohet sipas paragrafit 11 të këtij SNA-je, të vlerësojë këto anomali individualisht dhe të bashkuara (d.m.th. në mënyrë kolektive bashkë me anomalitë e tjera) për të përcaktuar nëse ato janë materiale.

A6. Për të ndihmuar audituesin në vlerësimin e efektit të anomalive të akumuluar gjatë auditimit dhe në komunikimin e këtyre anomalive drejtuesve dhe personave të

ngarkuar me qeverisje, mund të jetë e dobishme të bëhet dallimi në mes anomalive faktike, anomalive në gjykim dhe anomalive të projektuara.

- Anomalitë faktike janë anomali për të cilat nuk ka dyshim.
- Anomalitë në gjykim janë dallimet që lindin nga gjykimet e drejtimit përfshirë ato që lidhen me njohjen, matjen, paraqitjen dhe informacionet shpjeguese në pasqyrat financiare (përfshirë zgjedhjen apo zbatimin i politikave kontabël) që audituesi i konsideron të paarsyeshme ose të papërshtatshme.
- Anomalitë e projektuara janë çmuarja më e mirë, e bërë nga audituesi, e anomalive në popullatë, që përfshijnë projektimin e anomalive të identifikuar në kampionët e auditimit për tërë popullatën nga e cila janë marrë. Në SNA 530⁹ jepet udhëzimi për përcaktimin e anomalive të projektuara dhe vlerësimin e rezultateve.

Marrja Parasysh e Anomalive të Identifikuara Gjatë Zhvillimit të Auditimit (Ref: Para. 6–7)

- A7. Një anomali nuk mund të jetë një ngjarje e izoluar. Për shembull, evidenca se ekzistojnë anomali të tjera mund të përfshijë ato raste ku audituesi identifikon që një anomali rrjedh nga një mangësi në kontrollin e brendshëm ose nga supozimet apo metodat e papërshtatshme të vlerësimit që janë aplikuar gjerësisht nga entiteti.
- A8. Nëse totali i anomalive të akumuluar gjatë auditimit i afrohet materialitetit të përcaktuar në përputhje me SNA 320, mund të ndodhë që ky total të jetë më i madh se niveli i ulët i pranueshëm i rrezikut që anomalitë e mundshme të pazbuluara, kur merren së bashku me anomalitë e akumuluar gjatë auditimit, mund të tejkalojnë materialitetin. Anomalitë e pazbuluara mund të ekzistojnë për shkak të pranisë së rrezikut të metodës me zgjedhje dhe metodës pa zgjedhje.¹⁰
- A9. Audituesi mund t'i kërkojë drejtimit të shqyrtojë një klasë të transaksioneve, tepricat në llogari dhe informacionet shpjeguese në mënyrë që të kuptojë arsyen e një anomalie të identifikuar nga ai, të kryejë procedurat për të përcaktuar shumën e anomalive aktuale në klasën e transaksioneve, tepricave në llogari ose informacioneve shpjeguese, dhe për të bërë rregullimet e duhura në pasqyrat financiare. Një kërkesë e tillë mund të bëhet, për shembull, e bazuar në projektimin, nga ana e audituesit, e anomalive të identifikuar në një kampion auditimi për të gjithë popullatën nga e cila është marrë.

Komunikimi dhe Korrigjimi i Anomalive (Ref: Para. 8–9)

- A10. Komunikimi në kohë i anomalive tek niveli i duhur i drejtimit është i rëndësishëm pasi e mundëson drejtimin të vlerësojë nëse klasat e transaksioneve, tepricat e llogarisë dhe informacionet shpjeguese janë keq paraqitur, informon audituesin nëse nuk është

⁹ SNA 530, *Zgjedhja në Auditim*, paragrafët 14–15.

¹⁰ SNA 530, paragrafët 5(c)–(d).

dakord, dhe të marrë masat e nevojshme. Zakonisht, niveli i duhur i drejtimit është ai që ka përgjegjësinë dhe autoritetin për të vlerësuar anomalitë dhe për të marrë veprimet e nevojshme.

A11. Në disa juridiksione, audituesit mund t'i kufizohet me ligj apo rregullore komunikimi i anomalive të caktuara tek drejtimi, apo tek të tjerët, brenda entitetit. Ligjet ose rregullat, në mënyrë specifike, mund ndalojnë një komunikim, ose veprime të tjera, që mund të paragjykojnë një hetim nga një autoritet kompetent në një veprim aktual, të paligjshëm ose të dyshuar, përfshirë paralajmërimin e entitetit, për shembull, kur audituesi në pajtim me legjislacionin për pastrimin e parave nevojitet të raportojë mashtrimin tek një autoritet i duhur. Në këto rrethana, çështjet e marra në konsideratë nga audituesi mund të jenë komplekse dhe audituesi mund të konsiderojë të përshtatshme të marrë konsulencë ligjore.

A12. Korrigjimi nga drejtimi i të gjitha anomalive, duke përfshirë edhe ato të komunikuar nga audituesi, e mundëson atë të mbajë saktë librat e kontabilitetit dhe regjistrimet, si dhe ul rrezikun e anomalive materiale në pasqyrat financiare të ardhshme për shkak të efektit kumulativ të anomalive jomateriale të pakorrigjuara që i përkasin periudhave të mëparshme.

A13. SNA 700 (i rishikuar) kërkon që audituesi të vlerësojë nëse pasqyrat financiare janë të përgatitura dhe të paraqitura, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar. Ky vlerësim ka të bëjë me shqyrtimin e aspekteve cilësore të praktikave kontabël të entitetit, duke përfshirë treguesit e paragjykimi të mundshëm në gjykimet e drejtimit,¹¹ të cilat mund të ndikohen nga njohja që ka audituesi mbi arsyet e drejtimit për të mos bërë korrigjimet.

Vlerësimi i Efektit të Anomalive të Pakorrigjuara (Ref: Para. 10–11)

A14. Përcaktimi i materialitetit nga audituesi, në përputhje me SNA 320, shpesh bazohet në çmuarjet e rezultateve financiare të entitetit, sepse rezultatet financiare aktuale nuk mund jenë ende të njohura. Prandaj, para se audituesi të vlerësojë efektin e anomalive të pakorrigjuara, mund të jetë e nevojshme që ai të rishikojë materialitetin e përcaktuar në bazë të rezultateve financiare aktuale në përputhje me SNA 320.

A15. SNA 320 shpjegon se, me zhvillimin e auditimit, materialiteti për pasqyrat financiare në tërësi (dhe, në qoftë se është i zbatueshëm, materialiteti për nivel ose nivele të klasave të veçanta të transaksioneve, tepëricat në llogari ose informacionet shpjeguese) rishikohet në rast se audituesi bëhet i vetëdijshëm për informacionin gjatë auditimit që do të bënte që ai të përcaktonte një shumë (ose shumën) të ndryshme nga ajo e fillimit.¹² Pra, çdo rishikim i rëndësishëm ka mundësi të bëhet para se audituesi të vlerësojë efektin e anomalive të pakorrigjuara. Megjithatë, nëse nga rivlerësimi që i bën audituesi materialitetit, në përputhje me SNA 320 (shih paragrafin 10 të këtij

¹¹ SNA 700 (i rishikuar), paragrafi 12.

¹² SNA 320, paragrafi 12.

SNA), përcaktohet një shumë (ose shumat) më e ulët, atëhere rishqyrtohen edhe performanca e materialitetit dhe përshtatshmëria e natyrës, afatit dhe shtrirjes së procedurave të mëtejshme të auditimit në mënyrë që të përftohet një evidencë auditimi e mjaftueshme dhe e përshtatshme, mbi të cilën bazohet opinioni i audituesit.

A16. Çdo anomali individuale shqyrtohet që të vlerësohet efekti i saj mbi klasat përkatëse të transaksioneve, tepricat në llogari ose informacionet shpjeguese, duke përfshirë edhe nëse është tejkaluar niveli i materialitetit për këtë klasë të veçantë të transaksioneve, tepricat ose informacionet shpjeguese, nëse ka.

A17. Veç kësaj, shqyrtohet çdo anomali individuale e një informacioni shpjegues cilësor, për të vlerësuar efektet e tij mbi informacionet shpjeguese përkatëse, si edhe efektin e përgjithshëm mbi pasqyrat financiare në tërësi. Përcaktimi nëse një anomali e një informacioni shpjegues cilësor, është materiale, në kontekstin e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar dhe të rrethanave specifike të entitetit, është një çështje që kërkon ushtrimin e gjykimit profesional. Disa shembuj kur anomali të tilla mund të jenë materiale janë:

- Përshkrime të pasakta ose të paplota të informacionit për objektivat, politikat dhe proceset e menaxhimit të kapitalit, për entitete që kryejnë veprimtari bankare dhe të sigurimit.
- Mungesë informacioni rreth ngjarjeve ose rrethanave që kanë çuar në një humbje nga zhvlerësimi (për shembull një përkeqësim i konsiderueshëm afatgjatë në kërkesën për një metal ose një mall) në një entitet që kryen veprimtari minerare.
- Përshkrime të pasakta për një politikë kontabël në lidhje me një element të rëndësishëm në pasqyrën e pozicionit financiar, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital ose në pasqyrën e flukseve të parasë.
- Përshkrim i pamjaftueshëm i ndjeshmërisë së një kursi këmbimi në një entitet që ndërmerr veprimtari tregtare ndërkombëtare.

A18. Kur përcakton nëse anomalitë e pakorrigjuara janë materiale për nga natyra, sipas paragrafit 11 të këtij SNA-je, audituesi konsideron anomalitë në shuma dhe në informacionet shpjeguese. Këto anomali mund të konsiderohen materiale individualisht ose kur merren të kombinuara me anomalitë e tjera. Për shembull, në varësi të anomalive të identifikuara në informacionet shpjeguese, audituesi mund të konsiderojë nëse:

- (a) gabimet e identifikuara janë të vazhdueshme ose të përhapura, ose
- (b) një numër i anomalive të identifikuara janë të lidhura me të njëjtën çështje, dhe të konsideruara bashkërisht mund të ndikojnë në njohjen e kësaj çështje nga përdoruesit.

Shqyrtimi i anomalive të akumuluar gjithashtu, është i dobishëm kur vlerësohen pasqyrat financiare në pajtim me paragrafin 13(d) të SNA 700 (i rishikuar), i cili

kërkon që audituesi të vlerësojë nëse paraqitja e përgjithshme e pasqyrave financiare dëmtohet nga përfshirja e informacionit, i cili ose nuk është i përshtatshëm ose pengon njohjen/kuptimin e duhur të çështjes së shpjeguar.

A19. Në qoftë se një anomali individuale është gjykuar të jetë materiale, nuk ka të ngjarë që kjo mund të kompensohet nga anomali të tjera. Për shembull, nëse të ardhurat janë materialisht të mbivlerësuara, pasqyrat financiare në tërësi do të kenë anomali materiale, madje edhe nëse efekti i anomalisë në të ardhurat është kompensuar tërësisht nga një mbivlerësim ekuivalent i shpenzimeve. Mund të jetë e përshtatshme të kompensohen anomali të brenda të njëjtës tepricë llogarie ose klasë transaksionesh, megjithatë, rreziku, që mund të ekzistojnë anomali të mëtejshme të pazbuluara, merret parasysh para se të arrihet në përfundimin se është i nevojshëm kompensimi edhe i anomalive jomateriale.¹³

A20. Klasifikimi i një anomalie nëse është materiale përfshin vlerësimin e anëve cilësore, të tilla si efekti i klasifikimit të anomalisë në borxhe ose në lidhje të tjera kontraktuale, efekti në zërat individualë ose nëntotalet, ose efekti në treguesit kyç. Mund të ketë rrethana ku audituesi arrin në përfundimin që një anomali e klasifikuar nuk është materiale në kontekstin e pasqyrave financiare në tërësi, edhe pse ajo mund të tejkalojë nivelin e materialitetit ose nivelet e zbatuara në vlerësimin e anomalive të tjera. Për shembull, një keqklasifikim midis nënzërave të bilancit mund të mos quhet material në kontekstin e pasqyrave financiare në tërësi kur shuma e keqklasifikimit është e vogël në raport me madhësinë e nënzërave të bilancit dhe ky keqklasifikim nuk ndikon në pasqyrën e të ardhurave ose në ndonjë tregues kyç.

A21. Në varësi të rrethanave, audituesi mund të vlerësojë si materiale disa anomali, individualisht ose të marra së bashku me anomali të tjera të akumuluar gjatë auditimit, edhe nëse ato janë më të vogla se sa materialiteti për pasqyrat financiare në tërësi. Rrethanat që mund të ndikojnë në këtë vlerësim përfshijnë shkallën në të cilën anomalia:

- ndikon në përputhjen me kërkesat rregullatore;
- ndikon në përputhjen me klauzolat e borxhit ose kërkesat e tjera kontraktuale;
- ka të bëjë me zgjedhjen ose zbatimin e gabuar të një politike kontabël që ka një efekt jo material në pasqyrat financiare të periudhës aktuale, por ka mundësi që të ketë një efekt material në pasqyrat financiare të periudhave të ardhshme;
- maskon një ndryshim në të ardhurat apo tendencat e tjera, veçanërisht në kontekstin e kushteve të përgjithshme ekonomike dhe të industrisë;

¹³ Identifikimi i një sërë anomalish jomateriale brenda të njëjtës llogari ose klasë transaksionesh mund të kërkojë nga audituesi të rivlerësojë rrezikun e anomalive materiale për këtë tepricë llogarie ose klasë të transaksioneve.

- ndikon në treguesit e përdorur për të vlerësuar pozicionin financiar të entitetit, rezultatet e operacioneve ose flukset e mjeteve monetare;
- ndikon në informacionin e paraqitur për segmentin në pasqyrat financiare (për shembull, rëndësinë e çështjes për një segment ose pjesë të tjera të biznesit të entitetit që njihet se luan një rol të rëndësishëm në operacione të entitetit ose rentabilitetin e tij);
- ka efekt në shpërblimin në rritje të drejtimit, për shembull, duke siguruar se janë plotësuar kërkesat për dhënien e shpërblimeve, ose të stimujve të tjerë;
- ka rëndësi në njohjen nga audituesi të komunikimeve të mëparshme të bëra përdoruesve, për shembull, në lidhje me parashikimin e të ardhurave;
- ka të bëjë me zërat e përfshirë në palët e veçanta (për shembull, nëse palët e jashtme janë të lidhur në transaksion me anëtarët e drejtimit të entitetit);
- ka një mungesë informacioni që nuk kërkohet në mënyrë specifike nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar por, në gjykimin e audituesit, ky informacion ka rëndësi për përdoruesin që të njohë pozicionin financiar, performancën financiare ose flukset e parasë të entitetit; ose
- ndikon në informacionet e tjera të përfshira në raportin vjetor të entitetit (për shembull, informacioni i përfshirë në "Trajtimi dhe analiza e drejtimit" ose "Rishikimi operativ dhe financiar"), gjë që në mënyrë të arsyeshme pritet të ndikojë në vendimet ekonomike të përdoruesve të pasqyrave financiare. SNA 720 (i rishikuar)¹⁴ trajton marrjen parasysh përgjegjësisë së audituesit në lidhje me informacionet e tjera.

Këto rrethana janë vetëm shembuj; nuk ka të ngjarë që të gjitha këto të jenë të pranishme në të gjitha auditimet dhe as lista nuk është domosdoshmërisht e plotë. Ekzistenca e çdo rrethane si këto nuk do të çojë domosdoshmërisht në një konkluzion që anomalitë janë materiale.

A22.SNA 240¹⁵ shpjegon se si pasojat e një anomalie që është, ose mund të jetë, rezultat i mashtrimit duhet të shqyrtohen në lidhje me aspekte të tjera të auditimit, edhe nëse madhësia e anomalisë nuk është materiale në lidhje me pasqyrat financiare. Në varësi të rrethanave, anomalitë materiale në informacionet shpjeguese, mund të jenë edhe tregues të mashtrimit, dhe për shembull mund të lindin nga:

- informacione shpjeguese çorientuese rrjedhojë e paragjykimeve në gjykimet e drejtimit; ose

¹⁴ SNA 720 (i rishikuar), *Përgjegjësitë e Audituesit në Lidhje me Informacionet e Tjera*.

¹⁵ SNA 240, paragrafi 36.

- informacione shpjeguese dublikatë ose jo informuese që kanë për qëllim të pengojnë një kuptim të duhur të çështjeve në pasqyrat financiare.

Kur konsideron ndikimet e anomalive në klasat e transaksioneve, tepërsisht e llogarisë dhe informacionet shpjeguese, audituesi ushtron skepticizmin profesional në pajtim me SNA 200.¹⁶

A23. Efekti kumulativ i anomalive jomateriale të pakorrigjuara të lidhura me periudhat e mëparshme mund të jetë material në pasqyrat financiare të periudhës aktuale. Për vlerësimin nga audituesi i këtyre anomalive të pakorrigjuara, në pasqyrat financiare të periudhës aktuale, ka metoda të ndryshme të pranueshme. Përdorimi i të njëjtës metode vlerësimi ofron qëndrueshmëri nga periudha në periudhë.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A24. Në rastin e një auditimi të një entiteti të sektorit publik, vlerësimi nëse një anomali është materiale mund të ndikohet nga përgjegjësitë e audituesit, e vendosura me ligj, rregullore apo nga një autoritet tjetër për të raportuar çështje specifike, duke përfshirë, për shembull, mashtrimin.

A25. Për më tepër, çështje të tilla si interesi publik, përgjegjshmëria, ndershmëria dhe sigurimi i mbikëqyrjes efektive legjislative, në veçanti, mund të ndikojë në vlerësimin nëse një zë është material në bazë të natyrës së tij. Kjo është veçanërisht kështu për zërat që janë në përputhje me ligjin, rregullat apo ndonjë autoritet tjetër.

Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen (Ref: Para. 12)

A26. Në qoftë se anomalitë e pakorrigjuara i janë komunikuar personit (personave) përgjegjës të drejtimit, dhe, gjithashtu, personit (personave) të ngarkuar me qeverisjen, ato nuk duhet t'i komunikohen përsëri të njëjtit person (personave) në funksionin e tyre qeverisës. Megjithatë, audituesi duhet të jetë i kënaqur që komunikimi me personin (personat) përkatës përgjegjës të drejtimit realizon mundësinë e informimit të të gjithë atyre me të cilët, ndryshe, ai do të komunikonte në nivel qeverisjeje.¹⁷

A27. Në rastin kur ka një numër të madh anomalish individuale jomateriale të pakorrigjuara, audituesi mund të komunikojnë numrin dhe efektin e përgjithshëm monetar të këtyre anomalive, në vend që të japë hollësira për secilën prej tyre.

A28. SNA 260 (i rishikuar) kërkon që audituesi t'u komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen deklaratimet me shkrim që kërkojnë nga audituesi (shih paragrafin 14 të këtij SNA).¹⁸ Audituesi mund të diskutojë me këta persona arsyet për, dhe implikimet

¹⁶ SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi 15

¹⁷ SNA 260 (i rishikuar), paragrafi 13.

¹⁸ SNA 260 (i rishikuar), paragrafi 16(c)(ii).

nga, një pamundësi për të korrigjuar anomalitë, duke pasur parasysh madhësinë dhe natyrën e anomalive gjykuar në rrethanat përkatëse, si dhe pasojat e mundshme në lidhje me pasqyrat financiare në të ardhmen.

Deklarimet me Shkrim (Ref: Para. 14)

A29. Meqë përgatitja e pasqyrave financiare kërkon që drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, personat e ngarkuar me qeverisje të rregullojnë pasqyrat financiare për të korrigjuar anomalitë materiale, audituesi është i detyruar t'u kërkojë atyre që të japin një deklaratë me shkrim mbi anomalitë e pakorrigjuara. Në disa rrethana, drejtimi, dhe, kur është e përshtatshme, personat e ngarkuar me qeverisje nuk mund të besojnë se anomali të caktuara të pakorrigjuara janë anomali. Për këtë arsye, ata mund të dëshirojnë të shtojnë në deklaratën me shkrim fjalë të tilla si: "Ne nuk jemi dakord që zërat ... dhe ... përbëjnë anomali, sepse [përshkrimi i arsyeve]." Megjithatë, marrja e këtij deklarimi nuk e çliron audituesin nga kërkesa për të dhënë një konkluzion mbi efektin e anomalive të pakorrigjuara.

Dokumentimi (Ref: Para. 15)

A30. Në dokumentimin e anomalive të pakorrigjuara, audituesi mund të ketë parasysh:

- (a) Rëndësinë e efektit total të anomalive të pakorrigjuara;
- (b) Vlerësimin nëse kanë qenë tejkaluar niveli ose nivelet e materialitetit për klasa të veçanta të transaksioneve, tepricat në llogari ose informacionet shpjeguese, nëse ka; dhe
- (c) Vlerësimin e efektit të anomalive të pakorrigjuara mbi treguesit kyç ose tendencat, dhe pajtueshmërinë me kërkesat ligjore, rregullatore dhe kontraktuale (për shembull, kontratat e borxhit).

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 500

EVIDENCA E AUDITIMIT

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1-2
Hyrja në fuqi	3
	4
Objektivi	
Përkufizimet	5
Kërkesat	
Evidenca e Nevojshme e Auditimit	6
Informacioni që Duhet të Përdoret si Evidencë Auditimi	7- 9
Zgjedhja e Elementeve që duhen Testuar për të Siguruar Evidencën e Auditimit	10
Moskoherencë ose Dyshime mbi Besueshmërinë e Evidencës së Auditimit	11
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Evidenca e Nevojshme e Auditimit	A1-A25
Informacioni që Duhet të Përdoret si Evidencë Auditimi	A26 –A52
Zgjedhja e Elementeve që duhen Testuar për të Siguruar Evidencën e Auditimit	A53 –A57
Moskoherencë ose Dyshime mbi Besueshmërinë e Evidencës së Auditimit	A58

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 500, “Evidenca e Auditimit” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) shpjegon se çfarë përbën evidencë auditimi në një auditim të pasqyrave financiare, dhe trajton përgjegjësinë e audituesit për të hartuar dhe kryer procedurat e auditimit për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme me qëllim që ai të jetë në gjëndje të nxjerrë konkluzione të arsyeshme mbi të cilat do të bazohet opinionin e audituesit.
2. Ky SNA është i zbatueshëm për të gjithë evidencën e auditimit të marrë gjatë kohës së zhvillimit të auditimit. SNA të tjerë merren me aspekte specifike të auditimit (për shembull, SNA 315 (i rishikuar)¹), evidenca e auditimit për t'u marrë në lidhje me një çështje të caktuar (për shembull, SNA 570 (i rishikuar)²), procedurat specifike për të marrë evidencë auditimi (për shembull, SNA 520³) dhe vlerësimin nëse është marrë evidenca e nevojshme e auditimit (SNA 200⁴ dhe SNA 330⁵).

Hyrja në fuqi

3. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivi

4. Objektivi i audituesit është të përcaktojë dhe të kryejë procedurat e auditimit në një mënyrë të atillë që t'i japin atij mundësinë të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit për të qënë në gjëndje të nxjerrë konkluzione të arsyeshme mbi të cilat të bazojë opinionin e tij.

Përkufizimet

5. Për qëllime të SNA-ve, termat në vijim kanë kuptimet që u janë dhënë si më poshtë:
 - (a) Regjistrat kontabël – Regjistrat e hyrjeve fillestare të kontabilitetit dhe të dhënat shitesë të tilla si ceqet dhe regjistrat e transferimeve të fondeve në mënyrë elektronike; faturat, kontratat; librat e përgjithshëm dhe librat ndihmës; regjistrimet në ditar dhe korrigime të tjera në pasqyrat financiare, që nuk janë reflektuar në regjistrimet në ditar dhe në regjistra të tilla si tabelat që mbështetin

¹SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të Tij*.

²SNA 570 (i rishikuar), *Vijimësia*.

³SNA 520, *Procedurat Analitike*.

⁴SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimit në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*.

⁵SNA 330, *Reagimet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuar*.

shpërndarjen e kostos, llogaritjet, rakordimet dhe dhëniet e informacioneve shpjeguese.

- (b) Përshtatshmëria (e evidencës së auditimit) – Masa e cilësisë së evidencës së auditimit; që do të thotë rëndësia dhe besueshmëria në dhënien e mbështetjes për konkluzionet mbi të cilat mbështetet opinioni i audituesit.
- (c) Evidenca e auditimit – Informacioni i përdorur nga audituesi për arritjen e konkluzioneve mbi të cilat mbështetet opinioni i tij. Evidenca e auditimit përfshin informacionet që përmbajnë regjistrat kontabël, të cilët përdoren për përgatitjen e pasqyrave financiare dhe informacione e siguruara nga burime të tjera.
- (d) Ekspert i drejtimit – Një individ ose një organizatë që zotëron ekspertizë në një fushë të ndryshme nga kontabiliteti ose auditimi, puna e të cilit në atë fushë është përdorur nga entiteti për ta ndihmuar këtë të fundit në përgatitjen e pasqyrave financiare
- (e) Mjaftueshmëria (e evidencës së auditimit) - Masa e sasisë së evidencës së auditimit. Sasia e evidencës së auditimit që nevojitet ndikohet nga gjykimi i audituesit dhe rreziqet e anomalisë materiale dhe gjithashtu, nga cilësia e kësaj evidence.

Kërkesat

Evidenca e Nevojshme e Auditimit

- 6. Audituesi duhet të përcaktojë dhe të kryejë procedurat e auditimit që janë të përshtatshme për rrethanat, me qëllim që të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit. (Ref: Para. A1–A25)

Informacioni që Duhet të Përdoret si Evidencë Auditimi

- 7. Kur përcaktohen dhe kryhen procedurat e auditimit, audituesi duhet të marrë parasysh përshtatshmërinë dhe besueshmërinë e informacionit që duhet të përdoret si evidencë auditimi. (Ref: Para. A26–A34)
- 8. Nëse informacioni që do të përdoret si evidencë auditimi ka qenë i përgatitur nga puna e një eksperti të drejtimit, sipas nevojës, audituesi do të vlerësojë rëndësinë punës së ekspertit për qëllimet e audituesit. Për këtë ai do të: (Ref: Para. A35–A37)
 - (a) Vlerësojë kompetencën, aftësitë dhe objektivitetin e atij eksperti; (Ref: Para. A38–A44)
 - (b) Sigurojë njohjen dhe të kuptojë punën e atij eksperti; dhe (Ref: Para. A45–A48)

- (c) Vlerësojë përshtatshmërinë e punës së ekspertit si një evidencë auditimi për pohimin përkatës. (Ref: Para. A49)
- 9. Kur përdoret informacion i prodhuar nga entiteti, audituesi do të vlerësojë nëse informacioni është mjaftueshëm i besueshëm për qëllimet e audituesit, duke përfshirë sipas nevojës e rrethanave:
 - (a) Marrjen e evidencës së auditimit mbi plotësinë dhe saktësinë e informacionit; dhe (Ref: Para. A50–A51)
 - (b) Vlerësimin nëse informacioni është mjaftueshëm i saktë dhe i detajuar për qëllimet e audituesit. (Ref: Para. A52)

Zgjedhja e Elementeve që duhen Testuar për të Siguruar Evidencën e Auditimit

- 10. Kur përcakton testet e kontrolleve dhe testet e detajeve, audituesi do të përcaktojë mjetet e zgjedhjes së elementeve që do të testohen, të cilat janë efektive për të përmbushur qëllimin e procedurës së auditimit. (Ref: Para. A53–A57)

Moskoherencë ose Dyshime mbi Besueshmërinë e Evidencës së Auditimit

- 11. Në qoftë se:
 - (a) evidenca e auditimit e marrë nga një burim nuk është në koherencë me atë të marrë nga një burim tjetër; ose
 - (b) audituesi ka dyshime mbi besueshmërinë e informacionit që do të përdoret si evidencë auditimi,

audituesi duhet të vlerësojë nëse për të zgjidhur problemin ka nevojë të bëhen modifikime ose shtesa në procedurat e auditimit dhe do të konsiderojë efektin e çështjes, nëse ka të tillë, në aspektet e tjera të auditimit. (Ref: Para. A58)

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Evidenca e Nevojshme e Auditimit

- A1. Evidenca e auditimit është e nevojshme për të mbështetur opinionin dhe raportin e audituesit. Ajo për nga natyra është kumulative dhe merret kryesisht nga procedurat e auditimit që janë kryer gjatë zhvillimit të auditimit. Megjithatë, ajo mund të përfshijë informacione të marra nga burime të tjera, si për shembull, auditimet e mëparshme (me kusht që audituesi të ketë vlerësuar nëse kanë ndodhur ndryshime që nga auditimi i mëparshëm, të cilat mund të ndikojnë në përshtatshmërinë e evidencës

së auditimit për auditimin aktual⁶⁾ ose nga procedurat e kontrollit të cilësisë të firmës për pranimin dhe vazhdimin e marrëdhënieve me klientin. Përveç burimeve të tjera brenda dhe jashtë entitetit, regjistrat kontabël të entitetit janë një burim i rëndësishëm për evidencën e auditimit. Gjithashtu, informacioni që mund të përdoret si evidencë auditimi mund të jetë përgatitur duke përdorur punën e një eksperti të drejtimit. Evidenca e auditimit përfshin si informacionin që mbështet, ashtu edhe atë që provon pohimet e drejtimit dhe çdo informacion që është në kundërshtim me këto pohime. Përveç kësaj, në disa raste mungesa e informacionit (për shembull, refuzimi nga ana e drejtimit për të dhënë një deklaram të kërkuar), përdoret nga audituesi dhe prandaj, përbën evidencë auditimi.

- A2. Shumica e punës së audituesit në formimin e opinionit të audituesit konsiston në marrjen dhe vlerësimin e evidencës së auditimit. Procedurat e auditimit për të marrë evidencë auditimi mund të përfshijnë inspektimin, konfirmimin, ri-llogaritjen, rikryerjen dhe procedurat analitike, disa herë të kryera në kombinim me njëra-tjetrën, në shtesë të kërimit të informacioneve. Ndonëse kërkit i informacioneve mund të japë evidencë auditimi të rëndësishme dhe mund të sigurojë madje evidencë të një anomalie, kërkit i informacioneve i vetëm, si rregull nuk jep evidencë auditimi të mjaftueshme për mungesën e një anomalie materiale në nivel pohimi dhe as për efektivitetin e funksionimit të kontrolleve.
- A3. Siç shpjegohet në SNA 200⁷⁾, siguria e arsyeshme arrihet vetëm kur audituesi ka marrë evidencën e nevojshme të auditimit për të ulur nivelin e rrezikut e auditimit (që është, rreziku që audituesi të shprehë një opinion të papërshtatshëm kur pasqyrat financiare janë të keqparaqitura materialisht) në një nivel të ulët të pranueshëm.
- A4. Mjaftueshmëria dhe përshtatshmëria e evidencës së auditimit janë të ndërlidhura. Mjaftueshmëria është masa e sasisë së evidencës së auditimit. Sasia e evidencës së auditimit ndikohet nga vlerësimi që audituesi ju bën rreziqeve të anomalise (sa më të larta të jenë rreziqet e vlerësuara, aq më shumë evidencë ka mundësi të kërkohej) dhe gjithashtu, nga cilësia e kësaj evidence të auditimit (sa më e lartë cilësia, aq më pak evidencë mund të kërkohej). Sidoqoftë, marrja e evidencës së auditimit të tepërt nuk mund të kompensojë cilësinë e dobët të saj.
- A5. Përshtatshmëria është masa e cilësisë së evidencës së auditimit; çka do të thotë që ajo është e përshtatshme dhe e besueshme në dhënie të mbështetjes për konkluzionet mbi të cilat bazohet opinionin e audituesit. Besueshmëria e evidences së auditimit është e influencuar nga burimet dhe nga natyra e saj dhe është e ndërvlarur nga rrethanat individuale në të cilat ajo është marrë.
- A6. SNA 330 kërkon që audituesi të arrijë në konkluzionin, nëse është marrë një sasi e mjaftueshme evidence auditimi.⁸⁾ Fakti nëse është marrë evidenca e nevojshme e auditimit për të zvogëluar rrezikun në një nivel të ulët të pranueshëm, dhe për t'i

⁶⁾ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 9.

⁷⁾ SNA 200, paragrafi 5.

⁸⁾ SNA 330, paragrafi 26.

dhënë mundësi audituesit që të nxjerrë konkluzione të arsyeshme, mbi të cilat të bazohet opiniononi i tij, është një çështje e gjykimit profesional. SNA 200 përmban trajtime të çështjeve të tilla si natyra e procedurave të auditimit, afatet e raportimeve financiare dhe balancimin ndërmjet përfitimeve dhe kostove, të cilët janë faktorë të rëndësishëm kur audituesi ushtron një gjykim profesional në lidhje me faktin nëse është siguruar evidenca e nevojshme e auditimit.

Burimet e Evidencës së Auditimit

- A7. Një pjesë e evidencës së auditimit është marrë nga kryerja e procedurave të auditimit që shërbejnë për të testuar regjistrat kontabël, si për shembull, nëpërmjet analizës dhe rishikimeve, duke ri-kryer procedurat e realizuara në procesin e raportimit financiar dhe duke rakorduar tipe dhe aplikime të ndryshme për të njëjtin informacion. Nëpërmjet kryerjes së këtyre procedurave të auditimit, audituesi mund të përcaktojë që regjistrat kontabël janë në koherencë dhe në përputhje me pasqyrat financiare.
- A8. Më shumë siguri, zakonisht, arrihet nga një evidencë auditimi që ka koherencë, e cila sigurohet nga burime të ndryshme, ose me një natyrë të ndryshme, sesa nga elementët e evidencës së auditimit të cilët merren individualisht. Për shembull, informacioni konfirmues që vjen nga një burim i pavarur i entitetit mund të sjellë rritjen e sigurisë që audituesi merr nga evidenca e auditimit që është e gjeneruar nga brenda entitetit, siç është evidenca që ekziston në regjistrat kontabël, protokollet e mbledhjeve, apo në një paraqitje të drejtimit.
- A9. Informacioni nga burime të pavaruara prej entitetit që audituesi mund ta përdorë si evidencë auditimi mund të përfshijë konfirmimet nga palët e treta, raportet e analistëve dhe të dhënat e krahasueshme të konkurrentëve (të dhëna krahasimore).

Procedurat e Auditimit për të Siguruar Evidencën e Auditimit

- A10. Siç kërkohet nga, dhe shpjegohet më tej në, SNA 315 dhe SNA 330, evidenca e auditimit për të nxjerrë konkluzione të arsyeshme mbi të cilat të bazohet opiniononi i audituesit sigurohet nga kryerja e:
- (a) Procedurave të vlerësimit të rrezikut, dhe
 - (b) Procedurave të mëtejshme të auditimit, që përfshijnë:
 - i. Testet e kontrolleve, kur kërkohen nga SNA-të, ose kur audituesi ka vendosur t,i kryejë ato; dhe
 - ii. Procedurat thelbësore që përfshijnë testet e detajeve dhe procedurat thelbësore analitike.

- A11. Procedurat e auditimit të përshkruara në paragrafët A14- A25 më poshtë, mund të përdoren dhe si procedura për vlerësimin e rrezikut, si teste kontrolli ose procedura thelbësore, në varësi të kontekstit në të cilin ato zbatohen nga audituesi. Siç është shpjeguar në SNA 330, evidenca e auditimit e siguruar nga auditimet e mëparshme mundet që në disa rrethana, të japë evidencë auditimi të përshtatshme kur audituesi kryen procedura auditimi për të vlerësuar përshtatshmërinë e saj edhe në vijimësi.⁹
- A12. Natyra dhe afati i procedurave të auditimit që mund të përdoren ndikohet nga fakti që disa të dhëna të kontabilitetit apo informacione të ndryshme, mund të jenë disponibël vetëm në formë elektronike ose vetëm në disa momente apo periudha të caktuara kohore. Për shembull, dokumentet origjinale, siç janë faturat dhe urdhërat e blerjes, mund të ekzistojnë vetëm në formë elektronike, kur një entitet përdor tregtinë elektronike, ose mund të eliminohen pasi të jenë skanuar kur një entitet përdor sisteme të përpunimit të imazhit për të lehtësuar ruajtjen dhe referencën.
- A13. Disa informacione në formë elektronike mund të mos jenë më të përdorshme pas një periudhe të caktuar kohe, për shembull, nëse dosjet janë ndryshuar dhe kopjet (backup files) nuk ekzistojnë. Në përputhje me këtë audituesi mund ta konsiderojë të nevojshme, si rrjedhojë e politikave të entitetit për ruajtjen e të dhënave, që të kërkojë ruajtjen e disa informacioneve për tu rishikuar nga audituesit ose që të kryejë procedurat e auditimit në kohën kur informacioni është i disponueshëm.

Inspektimi

- A14. Inspektimi përfshin ekzaminimin e regjistrimeve ose dokumentave, qofshin të brendshëm apo të jashtëm, në letër, në formë elektronike, apo në media tjetër, ose një ekzaminim fizik të një aktivi. Inspektimi i regjistrimeve dhe i dokumentave i siguron audituesit një evidencë mbi shkallët e ndryshme të besueshmërisë, në varësi të natyrës dhe burimit, në rastin e regjistrimeve dhe dokumentave të brendshme, mbi efektivitetin e kontroleve mbi prodhimin e tyre. Një shembull i inspektimit i përdorur si test kontrolli është inspektimi i regjistrimeve për të marrë evidencë për autorizimin.
- A15. Disa dokumenta paraqesin evidencë auditimi të drejtpërdrejtë për ekzistencën e një aktivi, për shembull, një dokument që përbën një instrument financiar siç është një aksion apo një bono. Inspektimi i këtyre dokumentave jo medoemos siguron një evidencë auditimi rreth pronësisë apo vlerës. Përveç kësaj, inspektimi i një kontrate të ekzekutuar mund të japë evidencë auditimi të përshtatshme për aplikimin e politikave kontabël nga entiteti, si për shembull për njohjen e të ardhurave.
- A16. Inspektimi i aktiveve afatgjata materiale mund të japë evidencë auditimi të besueshme për ekzistencën e tyre, por jo domosdoshmërisht rreth të drejtave dhe detyrimeve të entitetit ose vlerësimit të aktiveve. Inspektimi i elementëve individuale të inventarit mund të shoqërojë vëzhgimin e numërimit të inventarit.

⁹ SNA 330, paragrafi A35.

Vëzhgimi

A17. Vëzhgimi konsiston në mbikqyrjen e një procesi apo të procedurës që kryhet nga të tjerët, për shembull, vëzhgimi nga audituesi i procesit të numërimit të inventarit nga personeli i entitetit, ose i performancës së aktiviteteve kontrolluese. Vëzhgimi jep evidencë auditimi mbi performancën e një procesi apo të një procedure, por është i kufizuar nga momenti kohor kur ai kryhet dhe nga fakti që akti i të qënurit i vëzhguar mund të ndikojë në mënyrën se si procesi apo procedura kryhet. Shiko SNA 501 për udhëzime të metejshme mbi vëzhgimin e numërimit të inventarit.¹⁰

Konfirmimet me të tretët

A18. Një konfirmim me të tretët përfaqëson një evidence auditimi të siguar nga audituesi si një përgjigje e drejtpërdrejtë në formë të shkruar, e dhënë për audituesin nga një palë e tretë (pala konfirmuese), në letër, ose në formë elektronike apo në media tjetër. Procedurat e konfirmimit me të tretët shpesh janë të rëndësishme kur ato adresojnë pohimet që lidhen me disa teprica llogarie dhe elementët e tyre. Megjithatë, konfirmimet me të tretët nuk duhet të aplikohen vetëm në tepricat e llogarive. Për shembull, audituesi mund të kërkojë konfirmimin e kushteve të marrëveshjeve apo të transaksioneve të ndryshme që entiteti ka me palët e treta; kërkesa për konfirmim mund të bëhet për të kërkuar informacione nëse janë bërë modifikime në kontratë dhe po qe se janë bërë, cilat janë detajet e këtyre modifikimeve. Procedurat e konfirmimit me të tretët përdoren gjithashtu, për të siguar evidencë auditimi rreth mungesës së disa kushteve, si për shembull mungesa e “një marrëveshjeje dytësore” që mund të influencojë njohjen e të ardhurave. Shiko SNA 505 për udhëzime të mëtejshme.¹¹

Rillogaritja

A19. Rillogaritja konsiston në kontrollin e saktësisë matematikore të dokumentave apo regjistrimeve. Rillogaritjet mund të bëhen në mënyrë manuale ose elektronike.

Rikryerja

A20. Rikryerja përfshin ekzekutimin e pavaruar prej audituesit të procedurave ose të kontrolleve që fillimisht kanë qënë kryer si pjesë të një kontrolli të brendshëm të entitetit.

Procedurat analitike

A21. Procedurat analitike konsistojnë në vlerësimin e informacionit financiar nëpërmjet analizave të marrëdhënieve të mundshme që ekzistojnë midis të dhënave financiare dhe jo-financiare. Procedurat analitike po ashtu, përmbledhin investigimet, që

¹⁰ SNA 501, *Evidenca e Auditimit – Konsiderata të Veçanta për Zëra të Zgjedhur*.

¹¹ SNA 505, *Konfirmimet nga të Tretët*.

gjykojen të nevojshme, të fluktuacioneve të identifikuar apo të marrëdhënieve që nuk janë në koherencë me informacionet e tjera, ose që ndryshojnë në shifra të mëdha nga vlerat e pritura. Shiko SNA 520 për udhëzime të mëtejshme.

Kërkimi i informacionit

A22. Kërkimi konsiston në kërkimin e informacionit financiar ashtu dhe jofinanciar prej personave të mirëinformuar si brenda ashtu edhe jashtë entitetit. Kërkesat përdoren gjerësisht gjatë gjithë auditimit si shtesë për procedurat e tjera të auditimit. Kërkimet mund të variojnë nga kërkesat formale të shkruara deri tek ato jo-formale verbale. Vlerësimi i përgjigjeve për kërkesat përbën një pjesë integrale të procesit të kërkimit të informacioneve.

A23. Përgjigjet ndaj kërkesave mund ta pajisin audituesin me informacione që nuk kanë qenë zoëruar më parë ose me një evidencë auditimi që konfirmon. Si alternative, përgjigjet mund të japin informacion që ndryshon në mënyrë të konsiderueshme nga informacioni që audituesi ka marrë, për shembull, informacioni lidhur me mundësinë që drejtimi të mund të anashkalojë kontrollin. Në disa raste përgjigjet ndaj kërkesave sigurojnë një bazë që audituesi të modifikojë ose të kryejë procedura auditimi shtesë.

A24. Edhe pse konfirmimi i evidencës së marrë nëpërmjet kërkesave, shpesh është i një rëndësie të veçantë, në rastin e kërkesave rreth synimeve të drejtimit, informacioni i disponueshëm për të mbështetur qëllimin e menaxhimit mund të jetë i kufizuar. Në këto raste, njohja dhe kuptimi i historisë së shkruar të drejtimit në lidhje me realizimin e pikësnyimeve të vendosura prej tij, arsyet që drejtimit ka zgjedhur një mënyrë të caktuar reagimi dhe aftësitë drejtuese për të ndjekur një veprim të caktuar, mund të japin informacionin e nevojshëm për të provuar evidencën e marrë nëpërmjet kërkesave për informacione.

A25. Në lidhje me disa çështje, audituesi mund të konsiderojë të nevojshme të sigurojë paraqitje të shkruara nga drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, edhe nga personat e ngarkuar me qeverisjen e entitetit, për të konfirmuar përgjigjet ndaj kërkesave verbale. Shiko SNA 580 për udhëzime të mëtejshme.¹²

Informacioni që Duhet Përdorur si Evidencë Auditimi

Përshtatshmëria dhe Besueshmëria (Ref. Para: 7)

A26. Siç është përmendur në paragrafin A1, ndërkohë që evidenca e auditimit është siguruar kryesisht nëpërmjet procedurave të auditimit të kryera gjatë auditimit, ajo mund të përfshijë edhe informacione të marra nga burime të tjera, si për shembull, nga auditimet e mëparshme në disa raste, procedurat për kontrollin e cilësisë së firmës për pranimin dhe vazhdimin e marrëdhënieve me klientin dhe

¹² SNA 580, *Deklarimet me Shkrim*.

pajtueshmërinë me përgjegjësi të caktuara shtesë sipas ligjit, rregullave dhe kërkesave përkatëse etike (p.sh., në lidhje me papajtueshmërinë e entitetit me ligjet dhe rregullat). Cilësia e të gjithë evidencës së auditimit ndikohet nga përshtatshmëria dhe besueshmëria e informacionit mbi të cilin ajo bazohet.

Përshtatshmëria

- A27. Përshtatshmëria ka të bëjë me lidhjen logjike mes qëllimit të procedurës së auditimit dhe, kur është e përshtatshme, të pohimeve që janë marrë në konsideratë. Përshtatshmëria e informacionit që duhet përdorur si evidencë auditimi mund të ndikohet nga drejtimi i testimit. Për shembull, nëse qëllimi i një procedure është që të testojë mbivlerësimin në ekzistencë apo në vlerësim të llogarive të pagueshme (furnitorëve), testimi i regjistrimeve në llogaritë e pagueshme mund të jetë një procedurë auditimi e përshtatshme. Nga ana tjetër, nëse qëllimi i një procedure auditimi është testimi i nënvlerësimeve në ekzistencë apo vlerësim të llogarive të pagueshme, testimi i llogarive të pagueshme të regjistruara nuk mund të jetë i përshtatshëm, por testimi i informacioneve të tilla si pagesat e mëpasshme, faturat e papaguara, pasqyrat e furnitorëve, dhe raportet e marra të papërputhura mund të jenë të përshtatshme.
- A28. Një grup i dhënë procedurash auditimi mund të sigurojë evidencë auditimi që është e përshtatshme për disa pohime, por jo për disa pohime të tjera. Për shembull, inspektimi i dokumentave që kanë të bëjnë me mbledhjen e llogarive të arkëtueshme (klientëve) pas fundit të vitit mund të japë evidencë auditimi në lidhje me ekzistencën dhe me vlerësimin, por jo domosdoshmërisht në lidhje me paraqitjen në periudhen e duhur (cut – off). Në mënyrë të ngjashme, marrja e evidencës së auditimit në lidhje me një pohim të caktuar, për shembull, për ekzistencën e inventarit, nuk mund të zëvendësojë marrjen e evidencës së auditimit në lidhje me një pohim tjetër, për shembull, vlerësimin e inventarit. Nga ana tjetër, evidenca e auditimit e marrë nga burime të ndryshme apo që është e një natyre të ndryshme, shpesh mund të jetë e përshtatshme për të njëjtin pohim.
- A29. Testet e kontrolleve bëhen për të vlerësuar efektivitetin e funksionimit të kontrolleve për të parandaluar, ose zbuluar dhe korrigjuar, anomalite materiale në nivel pohimi. Përcaktimi i testeve të kontrolleve për sigurimin e evidencës së auditimit të përshtatshme, përfshin identifikimin e kushteve (karakteristikave apo cilësive) që tregojnë performancën e një kontrolli, dhe devijimeve në kushte, që tregojnë largimet nga performanca e duhur. Prezenca apo mungesa e këtyre kushteve mund të testohet nga audituesi.
- A30. Procedurat thelbësore kanë si qëllim zbulimin e anomalive materiale në nivel pohimi. Ato përfshijnë testet e detajeve dhe procedurat analitike thelbësore. Hartimi i procedurave thelbësore përfshin identifikimin e kushteve të përshtatshme për qëllimin e testit, të cilat përbëjnë një anomalë në pohimin përkatës.

Besueshmëria

A31. Besueshmëria e informacionit që duhet të përdoret si evidencë auditimi, dhe për këtë arsye, e vetë evidencës së auditimit, influencohet nga burimi dhe natyra e saj dhe nga rrethanat në të cilat ajo është marrë, duke përfshirë, kur është e nevojshme, kontrollet mbi përgatitjen dhe mbajtjen e saj. Prandaj, përgjithësimet rreth besueshmërisë së llojeve të ndryshme të evidencës së auditimit janë subjekt i përjashtimeve të rëndësishme. Edhe kur informacioni që përdoret si evidencë auditimi, është siguruar nga burime nga jashtë entitetit, mund të ekzistojnë rrethana të cilat ndikojnë në besueshmërinë e tij. Për shembull, informacioni i siguruar nga një burim i jashtëm i pavarur mund të mos jetë i besueshem, nëse burimi nuk është i njohur, apo eksperti i drejtimit mund të ketë mungesë objektiviteti. Duke marrë parasysh që ekzistojnë përjashtime, përgjithësimet e mëposhtme në lidhje me besueshmërinë e evidencës së auditimit mund të jenë të dobishme:

- Besueshmëria e evidencës së auditimit rritet kur informacioni është siguruar nga burime të pavaruara jashtë entitetit.
- Besueshmëria e evidencës së auditimit që gjenerohet nga brenda entitetit është më e lartë kur kontrollet e kryera në lidhje me të, duke përfshirë ato në lidhje me përgatitjen dhe mbajtjen e saj, që janë të vendosura nga entiteti janë efektive.
- Evidenca e auditimit e siguruar direkt nga audituesi (për shembull vëzhgimi mbi kryerjen e një kontrolli) është më e besueshme sesa evidenca e auditimit e siguruar në mënyrë indirekte apo e arritur nëpërmjet një konkluzioni (për shembull, kërkesa për informacion në lidhje me mënyrën e kryerjes së një kontrolli).
- Evidenca e auditimit në formë dokumentare, në letër apo në formë elektronike apo në media tjetër është më e besueshme sesa evidenca verbale (për shembull, një regjistrim i njëkohshëm i një takimi është më i besueshëm sesa një paraqitje verbale e çështjeve të diskutuara).
- Evidenca e auditimit e siguruar nga dokumentet origjinale është më e besueshme sesa evidenca e auditimit e siguruar nëpërmjet faksit apo fotokopjeve, apo dokumenteve të filmuara, dixhitalizuara apo të transformuara në formë elektronike, besueshmëria e të cilave mund të varet nga kontrollet për përgatitjen dhe mbajtjen e tyre.

A32. SNA 520 jep udhëzime të mëtejshme në lidhje me besueshmërinë e të dhënave të përdorura për qëllimë të përcaktimit të procedurave analitike si procedura thelbësore¹³.

¹³SNA 520, paragrafi 5 (a).

A33. SNA 240 trajton rrethanat kur audituesi ka arsye të besojë që një dokument mund të mos jetë i vërtetë, ose mund të jetë modifikuar dhe ky modifikim nuk i është bërë me dije audituesit¹⁴.

A34. SNA 250 (I rishikuar)¹⁵ jep udhëzime të mëtejshme për sa i takon pajtueshmërisë së audituesit me çdo përgjegjësi shtesë sipas ligjit, rregullave dhe kërkesave përkatëse etike në lidhje me papajtueshmëritë e identifikuar ose të dyshuara të entitetit me ligjet dhe rregullat që mund të sigurojnë informacione të mëtejshme të përshtatshme për punën e audituesit në përputhje me SNA-të dhe vlerësimin e ndikimeve të këtyre papajtueshmërive për sa i takon aspekteve të tjera të auditimit.

Besueshmëria e Informacionit të Përgatitur nga një Ekspert i Drejtimit (Ref: Para. 8)

A35. Përgatitja e pasqyrave financiare të një entiteti mund të kërkojë ekspertizë në një fushë që është e ndryshme nga ajo e kontabilitetit apo e auditimit, si për shembull, përlllogaritje aktuariale, vlerësime ose të dhëna inxhinierike. Entiteti mund të ngarkojë ekspertë të këtyre fushave për të marrë ekspertizën që nevojitet për përgatitjen e pasqyrave financiare. Nëse entiteti nuk vepron në këtë mënyrë, kur ekspertiza është e nevojshme, rreziku i anomalisë materiale rritet.

A36. Kur informacioni që do të përdoret si evidencë auditimi është përgatitur nga një ekspert i drejtimit, do të zbatohen kërkesat e paragrafit 8 të këtij SNA-je. Për shembull, një person ose një organizatë mund të zotërojë ekspertizë në aplikimin e modeleve për çmuarjen e vlerës së drejtë të letrave me vlerë për të cilat nuk ekziston një treg i cili mund të studiohet. Nëse personi ose organizata e zbaton këtë ekspertizë për të bërë një çmuarje të cilën entiteti e përdor në përgatitjen e pasqyrave financiare, personi ose organizata është një ekspert i drejtimit dhe në këtë rast zbatohet paragrafi 8. Nëse, nga ana tjetër, personi ose organizata japin vetëm të dhëna për çmimet në lidhje me transaksione private që nuk janë në dispozicion të entitetit, të cilat entiteti i përdor në metodat e veta të çmuarjeve, këto informacione nëse përdoren si evidencë auditimi janë subjekte të paragrafit 7 të këtij SNA-je, por nuk mund të konsiderohen si përdorim i ekspertit të drejtimit nga entiteti.

A37. Natyra, afatet dhe shtrirja e procedurave të auditimit në lidhje me kërkesat e përcaktuara në paragrafin 8 të këtij SNA-je, mund të ndikohen nga çështje të tilla si:

- Natyra dhe kompleksiteti i çështjes me të cilën ka të bëjë eksperti i drejtimit;
- Rreziqet e anomalisë materiale në çështjen;

¹⁴SNA 240, *Përgjegjësia e Audituesit për të Marrë në Konsideratë Mashtrimin në një Auditim të Pasqyrave Financiare*, paragrafi 14.

¹⁵SNA 250 (I rishikuar), *Mbajtja Parasysh e Ligjeve dhe Rregullave në një Auditim të Pasqyrave Financiare*, paragrafi 9

- Disponibiliteti i burimeve alternative të evidencës së auditimit;
- Natyra, objekti dhe objektivat e punës së ekspertit të drejtimit;
- Fakti nëse eksperti i drejtimit është i punësuar nga entiteti apo është një palë e angazhuar prej tij për të dhënë shërbimet përkatëse;
- Shkalla deri në të cilën drejtimi mund të ushtrojë kontroll ose ndikojë në punën e ekspertit të drejtimit;
- Fakti nëse eksperti i drejtimit duhet të zbatojë gjatë punës së tij standarde të tjera teknike ose kërkesa sektoriale apo profesionale;
- Natyra dhe shtrirja e çdo kontrolli brenda entitetit mbi punën e ekspertit të drejtimit.
- Njohuritë dhe eksperiencia e audituesit për sektorin e ekspertizës të ekspertit të drejtimit;
- Eksperiencia të mëparshme të audituesit në lidhje me punën e ekspertit.

Kompetencat, Aftësitë dhe Objektiviteti i Ekspertit të Drejtimit (Ref: Para. 8(a))

A38. Kompetenca lidhet me natyrën dhe nivelin e ekspertizës të ekspertit të drejtimit. Aftësia lidhet me mundësinë e ekspertit të drejtimit për të zbatuar këtë kompetencë sipas rrethanave. Faktorët që ndikojnë në aftësitë mund të përfshijnë, për shembull, vendndodhjen gjeografike, disponueshmërinë e kohës dhe të burimeve. Objektiviteti lidhet me efektet e mundshme që ndërhyrjet, konflikti i interesit apo influenca që të tjerët mund të kenë në gjykimin profesional ose në biznesin e ekspertit të drejtimit. Kompetenca, aftësitë dhe objektiviteti i ekspertit të drejtimit, dhe kontrollet brenda entitetit për punën e ekspertit, janë faktorë të rëndësishëm për besueshmërinë e informacioneve të prodhuara nga një ekspert i drejtimit.

A39. Informacionet në lidhje me kompetencën, aftësitë dhe objektivitetin e një eksperti të drejtimit mund të merren nga burime të ndryshme, të tilla si:

- Eksperiencia personale në lidhje me detyrat e mëparshme që ka patur eksperti;
- Diskutimet me këtë ekspert;
- Diskutimet me persona të tjerë që janë të familiarizuar me punën e këtij eksperti;
- Njohja e kualifikimeve të ekspertit, anëtarësia e tij në një organizëm profesional apo një shoqatë sektoriale, licensimi për të ushtruar profesionin, ose forma të ndryshme të njohjes së jashtme;

- Shkrimet ose librat e publikuara nga eksperti;
- Prania e mundshme e një eksperti auditimi për të ndihmuar në mbledhjen e evidencës së nevojshme të auditimit në lidhje me informacionet e përgatitura nga eksperti i drejtimit.

A40. Çështjet që janë të rëndësishme për vlerësimin e kompetencës, aftësive dhe objektivitetit të ekspertit të drejtimit përfshijnë faktin nëse puna e ekspertit duhet të respektojë standarde teknike, apo dispozita të tjera profesionale të sektorit, për shembull standarde etike dhe kërkesa të tjera të lidhura me anëtarësinë në një organizëm profesional apo shoqatë të sektorit, standardet e akreditimit të një organizmi të licencuar, ose kërkesat që imponohen nga ligji apo rregulli.

A41. Aspekte të tjera që mund të jenë të rëndësishme përfshijnë:

- Përshtatshmërinë e kompetencës së ekspertit të drejtimit për çështjen për të cilën puna e tij do të përdoret, përfshirë zonat e ndryshme të specializimit në sektorin e tij. Për shembull një aktuar mund të specializohet në sigurimin e pasurive të paluajtshme dhe sigurimet në rastet e aksidenteve, por ka ekspertizë të kufizuar në përlllogaritjen e pensioneve;
- Kompetenca e ekspertit të drejtimit në lidhje me kërkesat përkatëse kontabël, për shembull, njohja e supozimeve dhe metodave, përfshirë modelet nëse aplikohet, të cilat janë në koherencë me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar;
- Nëse ngjarje të papritura, ndryshime në kushte, ose evidenca e auditimit e siguruar nga rezultatet e procedurave të auditimit, tregojnë që gjatë kryerjes së auditimit, mund të jetë e nevojshme të rikonsiderohet vlerësimi fillestar i kompetencës, aftësive dhe objektivitetit të ekspertit të drejtimit.

A42. Një gamë e gjerë e rrethanave mund të kërcënojnë objektivitetin, për shembull, kërcënimet e egoizimit, kërcënimet e përkrahjes, kërcënimet e familiaritetit, kërcënimet e vetërishikimit dhe kërcënimet e frikësimit. Masat mbrojtëse mund t'i zvogëlojnë këto kërcënime. Ato mund të krijohen ose nga struktura të jashtme (për shembull nga profesioni i ekspertit të drejtimit, nga dispozitat ligjore dhe rregullatore) ose nga mjedisi i punës i ekspertit të drejtimit (për shembull, nga procedurat dhe politikat e kontrollit të cilësisë).

A43. Edhe pse masat mbrojtëse nuk mund të eliminojnë të gjitha kërcënimet mbi objektivitetin e ekspertit të drejtimit, kërcënime të tilla si frikësimi mund të rezultojnë më pak domethënëse për një ekspert të angazhuar nga entiteti sesa për një ekspert të punësuar nga entiteti, dhe efektiviteti i masave mbrojtëse, siç janë politikat dhe procedurat e kontrollit të cilësisë, mund të jetë më i madh. Duke qenë se kërcënimi ndaj objektivitetit i krijuar nga fakti që eksperti është një i punësuar i entitetit do të jetë gjithmonë i pranishëm, një ekspert i punësuar nga entiteti nuk mund të konsiderohet të jetë më objektiv se sa të punësuarit e tjerë të entitetit.

A44. Për të vlerësuar objektivitetin e ekspertit të angazhuar nga entiteti mund të jetë e rëndësishme të bisedohet me drejtuesit dhe me vetë ekspertin mbi interesat dhe marrëdhëniet që mund të përbëjnë një kërcënim për objektivitetin e tij dhe mbi masat e mundshme mbrojtëse përfshirë detyrimet profesionale që ai duhet të zbatojë, dhe për të vlerësuar gjithashtu, nëse këto masa mbrojtëse janë të përshtatshme. Interesat dhe marrëdhëniet që mund të krijojnë kërcënime mund të përfshijnë:

- Interesat financiare;
- Marrëdhëniet e biznesit apo personale;
- Ofrimi i shërbimeve të tjera.

Sigurimi i Njohjes dhe Kuptimit të Punës së Ekspertit të Drejtimit (Ref: Para. 8 (b))

A45. Të kuptuarit e punës së ekspertit të drejtimit përfshin nevojën e të kuptuarit të sektorit përkatës. Audituesi mund të marrë njohuri për sektorin përkatës gjatë kohës në të cilën përcakton nëse ai ka njohuritë e mjaftueshme për të vlerësuar punën e ekspertit të drejtimit apo nëse i nevojitet një ekspert për këtë qëllim¹⁶.

A46. Aspektet e sektorit të ekspertit të drejtimit, të rëndësishme për të kuptuarit nga ana e audituesit përfshijnë:

- Faktin nëse sektori i ekspertit përfshin fusha të specializimeve që kanë lidhje me auditimin.
- Faktin nëse aplikohen standarde profesionale, standarde të tjera ose dispozita ligjore dhe rregullatore.
- Supozimet dhe metodat e përdorura nga eksperti i drejtimit dhe nëse këto pranohen apo jo në sektorin përkatës, dhe nëse janë të përshtatshme për qëllime të raportimit financiar.
- Natyrën e të dhënave të brendshme dhe të jashtme që përdor eksperti i drejtimit.

A47. Në rastin e një eksperti të drejtimit të angazhuar nga entiteti, si rregull duhet të ketë një letër angazhimi ose ndonjë lloj tjetër marrëveshje të shkruar ndërmjet entitetit dhe ekspertit. Vlerësimi i kësaj marrëveshje kur sigurohet njohja dhe të kuptuarit e punës së ekspertit të drejtimit, mund të ndihmojë audituesin për të përcaktuar përshtatshmërinë e çështjeve të mëposhtme për qëllime të audituesit:

- Natyra, objekti dhe objektivat e punës së ekspertit;

¹⁶SNA 620 , Përdorimi i Punës së Ekspertit të Audituesit, paragrafi 7.

- Rolet dhe dhe përgjegjësitë respektive të drejtimit dhe të ekspertit;
- Natyra, afatet dhe shtrirja e komunikimit ndërmjet drejtimit dhe ekspertit, përfshirë formën e raporteve që do të jepen nga eksperti.

A48. Në rastin e një eksperti të drejtimit të punësuar nga entiteti, ka shumë pak të ngjarë të ekzistojë një marrëveshje e shkruar e këtij lloji. Në këto raste, kërkesat për ekspertin dhe për personat e tjerë anëtarë të drejtimit, mund të jenë mënyra më e përshtatshme për audituesin për të marrë informacionet e nevojshme për të realizuar njohjen dhe të kuptuarit.

Vlerësimi i Përshtatshmërisë së Punës së Ekspertit të Drejtimit (Ref: Para. 8(c))

A49. Kur vlerësohet përshtatshmëria e punës së ekspertit të drejtimit si evidencë auditimi për pohimet përkatëse duhet të mbahen parasysh sa më poshtë:

- Përshtatshmëria dhe arsyeshmëria e rezultateve dhe përfundimeve të këtij eksperti, koherenca e tyre me evidencën tjetër të auditimit dhe fakti nëse këto janë reflektuar drejt në pasqyrat financiare;
- Nëse puna e ekspertit përfshin përdorimin e metodave dhe supozimeve të rëndësishme, përshtatshmëria dhe arsyeshmëria e këtyre supozimeve dhe metodave;
- Nëse puna e ekspertit përfshin një përdorim të madh të të dhënave origjinale, përshtatshmëria, plotësia dhe saktësia e këtij burimi të dhënash.

Informacione të prodhuara nga Entiteti dhe të përdorura nga audituesi (Ref: Para. 9 (a)-(b))

A50. Në mënyrë që audituesi të mbledhë evidencë auditimi të besueshme është e nevojshme që informacioni i prodhuar nga entiteti, i cili është përdorur gjatë procedurës së auditimit, të jetë i plotë dhe i saktë. Për shembull efektiviteti i auditimit të të ardhurave nëpërmjet aplikimit të çmimeve standarde dhe regjistrimit të volumit të shitjeve ndikohet nga saktësia e informacionit për çmimet dhe nga saktësia e plotësia e të dhënave të volumit të shitjeve. Po kështu, nëse audituesi ka si synim të kontrollojë një popullatë (për shembull pagesat) për një karakteristikë të vecantë (për shembull autorizimet) rezultatet e testit do të jenë më pak të besueshme nëse popullata nga e cila janë zgjedhur zërat për testim nuk është e plotë.

A51. Mbledhja e evidencës së auditimit në lidhje me saktësinë dhe plotësinë e informacioneve mund të realizohet njëkohësisht me procedurën e auditimit aktual të aplikuar ndaj informacionit, kur marrja e një evidence të tillë të auditimit përbën një pjesë integrale të procedurës së auditimit në vetvete. Në situata të tjera, audituesi mund të ketë marrë evidencë auditimi në lidhje me plotësinë dhe saktësinë e

informacioneve, duke testuar kontrollet mbi përgatitjen dhe mbajtjen e këtyre informacioneve. Megjithatë në disa situata të tjera, audituesi mund të gjykojë se mund të jenë të nevojshme procedura të tjera auditimi.

A52. Në disa raste, audituesi mund të dojë të përdorë informacionet e përgatitura nga entiteti për qëllime të tjera të auditimit. Për shembull, audituesi mund të dojë të përdorë matjet e performancës për qëllime të procedurave analitike, ose të përdorë informacionet e përgatitura nga aktivitetet e monitorimit të entitetit, si për shembull, raportet e auditimit të brendshëm. Në këto raste, përshtatshmëria e evidencës së auditimit të mbledhur, ndikohet nga fakti nëse informacionet janë mjaftueshmërisht të sakta dhe të detajuara. Për shembull, matjet e performancës të përdorura nga drejtuesi mund të mos jenë mjaftueshëm të sakta për të identifikuar anomalitë materiale.

Zgjedhja e Elementeve që duhen Testuar për të Siguruar Evidencën e Auditimit
(Ref: Para. 10)

A53. Një test efikas siguron evidencë auditimi të përshtatshme, deri në shkallën që, së bashku me evidencën tjetër të mbledhur apo që pritet të mblidhet, do të jetë i mjaftueshëm për qëllimin e auditimit. Në përzgjedhjen e zërave për tu testuar, audituesit i kërkohej nga paragrafi 7 që të përcaktojnë përshtatshmërinë dhe besueshmërinë e informacionit që do të përdoret si evidencë auditimi. Aspekti tjetër i efikasitetit (mjaftueshmëria) është një çështje e rëndësishme që duhet mbajtur parasysh kur zgjidhen elementet për testim. Metodatat në dispozicion të audituesit për të përzgjedhur zërat që do të testohen janë:

- Përzgjedhja e të gjitha zërave (ekzaminimi 100%);
- Përzgjedhja e zërave të veçantë;
- Zgjedhja e një kampioni.

Mund të jetë e përshtatshme të zbatohet një nga këto metoda, ose një kombinim i tyre, në varësi të rrethanave, për shembull rreziku i anomalisë materiale në lidhje me pohimet që testohen dhe zbatueshmëria dhe efica e metodave të ndryshme.

Përzgjedhja e të Gjithë Zërave

A54. Audituesi mund të vendosë që metoda më e përshtatshme është që të shqyrtojnë të gjithë popullatën e zërave që përbëjnë një klasë të transaksioneve apo një tepricë llogarie kontabël (ose një shtresë brenda popullatës). Ekzaminimi 100 % nuk ka mundësi të ndodhë në rastin e testeve të kontrolleve, ndërkohë që është më e zakonshme për testet e detajeve. Shqyrtimi i të gjithë zërave mund të jetë i përshtatshëm, për shembull kur:

- Popullata përbëhet nga një numër i vogël zërash me vlera të larta;

- Ekziston një rrezik i rëndësishëm dhe metodat e tjera nuk japin evidencën e nevojshme të auditimit;
- Është e nevojshme shqyrtimi i të gjitha zërave nëse mënyra e përlogaritjes është përsëritëse ose kemi të bëjmë me procese që bëhen automatikisht nga një sistem informativ.

Përzgjedhja e Zërave të Veçantë

A55. Audituesi mund të vendosë të përzgjedhë zëra të veçantë nga popullata. Marrja e këtij vendimi ndikohet nga faktorë në të cilët përfshihet njohja e entitetit nga audituesi, rreziku i vlerësuar i anomalive materiale dhe karakteristikat e popullatës. Përgjedhja subjektive e zërave nga audituesi mund të preket nga rreziku i auditimit pa zgjedhje. Zërat e veçantë mund të përfshijnë:

- *Zëra me vlera të larta ose zëra kyç.* Audituesi mund të vendosë të përzgjedhë zëra të veçantë të një popullate për shkak të vlerës së lartë që ata kanë, për shkak se janë të dyshimtë, jo të zakonshëm, apo janë të rrezikuar, ose në të kaluarën janë gjetur gabime.
- *Të gjithë zërat më të larta se një shumë e caktuar.* Audituesi mund të vendosë të shqyrtojë zërat, vlera e të cilëve kalon një shumë të caktuar, me qëllimin për të verifikuar në këtë mënyrë, pjesën më të madhe të shumës totale të një klase transaksionesh apo tepricash të një llogarie kontabël.
- *Zëra për të mbledhur informacione.* Audituesi mund të shqyrtojë zërat me qëllimin për të marrë sa më shumë informacione mbi aspekte të tilla si lloji i entitetit apo i veprimeve.

A56. Edhe pse përzgjedhja e zërave të veçantë, të një klase transaksionesh apo të tepricës të një llogarie kontabël shpesh paraqet një metodë eficiente për mbledhjen e evidencës së auditimit, ajo nuk përbën një zgjedhje në auditim. Rezultatet e procedurave të auditimit të zbatuara në zërat e përzgjedhur në këtë mënyrë, nuk mund të projektohen në të gjithë popullatën, dhe si pasojë shqyrtimi selektiv i zërave të veçantë nuk përbën evidencë auditimi në lidhje me pjesën tjetër të mbetur të popullatës.

Zgjedhja në Auditim

A57. Zgjedhja në auditim ka si synim arritjen e përfundimeve për të gjithë popullatën në bazë të verifikimit të një kampioni të marrë nga popullata. Zgjedhja në auditim trajtohet nga SNA 530.¹⁷

¹⁷SNA 530, *Zgjedhja në Auditim*.

Moskoherencë ose Dyshime mbi Besueshmërinë e Evidencës së Auditimit
(Ref: Para. 11)

A58. Mbledhja e evidencës së auditimit nga burime të ndryshme apo të llojeve të ndryshëm mund të tregojë pabesueshmërinë e një evidence auditimi si në rastin kur evidenca e auditimit të mbledhur nga një burim nuk është në koherencë me atë të mbledhur nga një burim tjetër. Kjo gjë ndodh, për shembull, kur përgjigjet që audituesi merr gjatë kërimit të informacioneve janë të ndryshme nga përgjigjet e dhëna nga funksionet drejtuese, audituesit e brendshëm apo subjekte të tjerë, ose kur përgjigjet e marra nga personat e ngarkuar me qeverisjen nuk janë koherencë me ato të dhëna nga drejtuesit. SNA 230 përfshin kërkesa të vecanta lidhur me dokumentimin në rastin kur audituesi ka identifikuar informacione që nuk janë në koherencë me përfundimet në lidhje me një çështje rëndësishme.¹⁸

¹⁸SNA 230, *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafi 11.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 501

EVIDENCA E AUDITIMIT – KONSIDERATA TË VEÇANTA PËR ZËRA TË ZGJEDHUR

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Hyrja në fuqi	2
Objektivi	3
Kërkesat	
Inventarët	4-8
Mosmarrëveshjet dhe Pretendimet	9-12
Informacioni i Segmentit	13
Zbatimi dhe Materiale Të tjera Shpjeguese	
Inventarët	A1-A16
Mosmarrëveshjet dhe Pretendimet	A17-A25
Informacioni i Segmentit	A26-A27

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 501 “Evidenca e Auditimit - Konsiderata të Veçanta për Zëra të Zgjedhur” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton konsiderata të veçanta të audituesit për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme në përputhje me SNA 330,¹ SNA 500² dhe SNA-të e tjera përkatëse, lidhur me disa aspekte të inventarëve, mosmarrveshjeve dhe pretendimeve që përfshijnë entitetin dhe informacionin e segmentit në auditimin e pasqyrave financiare.

Hyrja në Fuqi

2. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivi

3. Objektivi i audituesit është të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme lidhur me:
 - (a) Ekzistencën dhe kushtet e inventarëve;
 - (b) Plotësinë e mosmarrveshjeve dhe pretendimeve që përfshijnë entitetin; dhe
 - (c) Paraqitjen dhe dhënien e informacioneve shtesë të informacionit të segmentit në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

Kërkesat

Inventarët

4. Në qoftë se inventaret janë materialë për pasqyrat financiare, audituesi merr evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme lidhur me ekzistencën dhe kushtet e inventarëve duke:
 - (a) Qënë i pranishëm në numërimin e inventarit fizik, përveç rasteve kur nuk është e mundur për të: (Ref: Para. A1-A3)
 - (i) Vlerësuar udhëzimet dhe procedurat e drejtimit për regjistrimin dhe kontrollin e rezultateve të numërimit të inventarëve fizikë të entitetit; (Ref: Para. A4)
 - (ii) Vëzhguar kryerjen e procedurave të numërimit të drejtimit; (Ref: Para. A5)

¹ SNA 330, *Përgjigja e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuar*.

² SNA 500, *Evidenca e Auditimit*.

- (iii) Inspektuar inventarët; dhe (Ref: Para. A6)
 - (iv) Kryer numërime testuese; (Ref: Para. A7-A8)
 - (b) Kryer procedurat e auditimit ndaj rregjistrimeve përfundimtare të inventarëve të entitetit për të përcaktuar nëse ato pasqyrojnë apo jo me saktësi rezultatet aktuale të numërimit të inventarëve.
5. Në qoftë se numërimi i inventarëve kryhet në një datë të ndryshme nga data e pasqyrave financiare, si shtesë të procedurave që kërkohen të kryhen nga paragrafi 4, audituesi kryen procedura auditimi për të marrë evidencë auditimi nëse ndryshimet në gjendjen e inventarëve nga data e numërimit deri në datën e pasqyrave financiare janë kontabilizuar siç duhet. (Ref: Para. A9-A11)
 6. Në qoftë se audituesi nuk ka mundësi të jetë i pranishëm në numërimin e inventarit fizik për shkak të rrethanave të paparashikuara, audituesi duhet të bëjë ose të vëzhgojë disa numërime fizike në një datë tjetër dhe të kryejë procedurat e auditimit ndaj transaksioneve ku ai ka qënë i pranishëm.
 7. Në qoftë se prania në numërimin e inventarit fizik nuk është e mundur, audituesi kryen procedura alternative auditimi për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme lidhur me ekzistencën dhe kushtet e inventarëve. Në qoftë se kjo nuk është e mundur për t'u bërë, audituesi modifikon opinionin në raportin e audituesit në përputhje me SNA 705 (i rishikuar).³ (Ref: Para. A12-A14)
 8. Në qoftë se gjëndja e inventarit nën ruajtjen dhe kontrollin e një pale të tretë është materiale për pasqyrat financiare, audituesi merr evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme lidhur me ekzistencën dhe kushtet e këtij inventari duke kryer një ose të dyja procedurat e mëposhtme:
 - (a) Kërkon informacion nga pala e tretë për sasitë dhe kushtet e inventarit të mbajtur gjëndje për llogari të entitetit. (Ref: Para. A15)
 - (b) Kryen inspektim ose procedura të tjera auditimi siç mund të jenë të përshtatshme në ato rrethana. (Ref: Para. A16)

Mosmarrëveshjet dhe Pretendimet

9. Audituesi përgatit dhe kryen procedura auditimi për të identifikuar mosmarrëveshjet dhe pretendimet që përfshijnë entitetin të cilat mund të shkaktojnë rrezikun e anomalive materiale, përfshirë: (Ref: Para. A17-A19)
 - (a) Pyet drejtimin dhe, kur është e nevojshme, të tjerë brenda entitetit, përfshirë këshilltarët e brendshëm juridikë;

³ SNA 705, *Modifikimi i Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

- (b) Rishikon proces-verbalet e mbledhjeve të atyre që janë ngarkuar me qeverisjen dhe korespondencën mes entitetit dhe këshilltarëve të tij të jashtëm juridikë; dhe
 - (c) Rishikon llogaritë e shpenzimeve juridike. (Ref: Para. A20)
10. Në qoftë se audituesi vlerëson një rrezik për anomali materiale lidhur me mosmarrëveshje ose pretendime që janë të identifikuar, ose kur procedurat e auditimit të kryera tregojnë se mund të ekzistojnë edhe mosmarrëveshje ose pretendime të tjera materiale, si shtesë të procedurave të kërkuara nga SNA-të, audituesi kërkon komunikimin e drejtpërdrejtë me këshilltarin juridik të jashtëm të entitetit. Audituesi e bën këtë duke dërguar një letër me pyetje, të përgatitur nga drejtimi dhe të dërguar nga audituesi, duke i kërkuar këshilltarit të jashtëm juridik që të komunikojë drejtpërdrejt me audituesin. Në qoftë se ligji, rregulloret ose organizmat përkatës profesionalë të avokatisë e ndalojnë këshilltarin e jashtëm juridik për të komunikuar drejtpërdrejt me audituesin, audituesi kryen procedura auditimi të tjera alternative. (Ref: Para. A21-A25)
11. Në qoftë se:
- (a) drejtimi refuzon t'i japë leje audituesit për të komunikuar ose për t'u takuar me këshilltarin e jashtëm juridik të entitetit, ose këshilltari i jashtëm juridik i entitetit refuzon t'i përgjigjet përkatësisht letrës me pyetje, ose atë nuk e lejojnë të përgjigjet; dhe
 - (b) audituesi nuk ka mundësi të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme duke kryer procedura auditimi alternative,

audituesi modifikon opinionin në raportin e audituesit në përputhje me SNA 705 (i rishikuar).

Deklarimet me Shkrim

12. Audituesi i kërkon drejtitit dhe, kur është e nevojshme, atyre që janë ngarkuar me qeverisjen të japin deklarime me shkrim se të gjitha mosmarrëveshjet dhe pretendimet e njohura aktuale dhe të mundëshme efektet e të cilave duhet të merren në konsideratë kur përgatiten pasqyrat financiare janë dhënë informacione shtesë tek audituesi dhe janë kontabilizuar dhe raportuar në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

Informacioni i Segmentit

13. Audituesi merr evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme lidhur me paraqitjen dhe raportimin e informacionit të segmentit në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar: (Ref: Para. A26)

- (a) Duke marrë njohuri për metodat e përdorura nga drejtimi në përcaktimin e

informacionit të segmentit, dhe: (Ref: Para. A27)

- i. Duke vlerësuar nëse këto metoda kanë mundësi të rezultojnë në dhënien e informacionit shtesë në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar; dhe
 - ii. Kur është e përshtatshme, duke testuar zbatimin e këtyre metodave; dhe
- (b) Duke kryer procedura analitike ose procedura të tjera auditimi të përshtatshme për rrethanat.

* * *

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Inventarët

Prania në Numërimin e Inventarëve Fizikë (Ref: Para. 4(a))

A1. Drejtimi si rregull përcakton procedura për kryerjen të paktën një herë në vit të inventarizimit fizik me qëllim që të shërbejë si bazë për përgatitjen e pasqyrave financiare ose për të verifikuar besueshmërinë e sistemit të inventarit kontabël të përhershëm.

A2. Prania në numërimin e inventarëve fizikë përfshin:

- Inspektimin e inventarëve për t'u siguruar për ekzistencën e tij, për të vlerësuar kushtet e tij dhe për të kryer teste numërimi;
- Vëzhgimin e përputhjes me udhëzimet e drejtimit dhe kryerjen e procedurave për rregjistrimin dhe kontrollin e rezultateve të numërimit fizik të inventarëve; dhe
- Marrjen e evidencës së auditimit për besueshmërinë e procedurave të numërimit të drejtimit.

Këto procedura mund të shërbejnë si teste të kontrolleve ose si procedura thelbësore në varësi të vlerësimit të rrezikut të audituesit, metodës së planifikuar dhe kryerjen e procedurave të veçanta.

A3. Çështjet përkatëse në planifikimin e pranisë në inventarizimin fizik (ose në hartimin dhe kryerjen e procedurave të auditimit në përputhje me paragrafët 4-8 të këtij SNA-je), për shembull, përfshijnë:

- Rreziqet e anomalisë materiale që kanë lidhje me inventarin.

- Natyrën e kontrollit të brendshëm që ka lidhje me inventarin.
- Nëse janë vendosur procedura të përshtatshme dhe nëse janë hartuar e komunikuar udhëzimet e duhura për inventarizimin fizik.
- Afatet e inventarizimit fizik.
- Nëse entiteti ka një sistem të ndjekjes së vazhdueshme të inventarëve.
- Vendndodhjet në të cilat mbahen gjendjet e inventarëve, përfshirë materialitetin e inventereve dhe rrezikun e anomalive materiale në vendndodhje të ndryshme, për të vendosur se në cilën vendndodhje do të jetë më e përshtatshme prania. SNA 600⁴ trajton përfshirjen e audituesve të tjerë dhe përkatësisht është e rëndësishme në qoftë se kjo përfshirje është lidhur me praninë në numërimin e inventarit fizik në një vendndodhje të largët.
- Nëse është e nevojshme prania e një eksperti të audituesit. SNA 620⁵ trajton përdorimin e ekspertit të audituesit për të ndihmuar audituesin për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme.

Vlerësimi i Udhëzimeve të Drejtimit dhe Procedurat

A4. Çështjet përkatëse në vlerësimin e udhëzimeve dhe procedurave të drejtimit për regjistrimin dhe kontrollin e numërimit të inventarit fizik përfshijnë nëse ato i referohen apo jo, për shembull:

- Zbatimin e veprimtarive të përshtatshme të kontrollit, për shembull, mbledhjen e kartelave të përdorura për numërimin fizik të inventarëve, trajtimin kontabël të kartelave të inventarit fizik të papërdorur dhe procedurat e numërimit dhe rinumërimit.
- Identifikimin e saktë të gjendjeve të cilat janë në fazën e prodhimit në proces, gjendjeve me qarkullim të ngadalshëm, artikujve jashtë përdorimit ose të dëmtuar ose të gjendjeve që janë në pronësi të palëve të treta, për shembull, të mbajtura në ruajtje.
- Procedurat e zbatuara për të çmuar sasitë fizike, kur është e mundur, të tilla si ato që nevojiten për të çmuar sasitë fizike të një grumbulli qymyri.
- Kontrollit ndaj lëvizjeve të gjendjeve të inventarëve midis vendndodhjeve të ndryshme dhe të dërgimit e të marrjes së gjendjeve përpara dhe pas datës të ndarjes së periudhave.

⁴ SNA 600, *Konsiderata të Veçanta – Auditimi i Pasqyrave Financiare të Grupit (përfshirë Punën e Audituesve të Entiteteve të Kontrolluara)*.

⁵ SNA 620, *Përdorimi i Punës së Ekspertit të Audituesit*.

Vëzhgimi i Rezultateve të Procedurave të Numërimit të Drejtimit (Ref: Para. 4(a)(ii))

A5. Vëzhgimi i rezultateve të procedurave të numërimit të drejtimit, për shembull, ato që lidhen me kontrollet ndaj lëvizjeve të inventarëve përpara, gjatë dhe mbas numërimit, ndihmon audituesin të marrë evidencë auditimi se udhëzimet dhe procedurat e numërimit të drejtimit janë hartuar dhe vënë në zbatim në mënyrën e duhur. Më tej, audituesi merr kopje të informacioneve për ndarjen e periudhave, të tilla si detaje për lëvizjen e inventarëve, për të ndihmuar audituesin në kryerjen e procedurave të auditimit ndaj kontabilizimit të këtyre lëvizjeve në një datë të mëvonëshme.

Inspektimi i Inventarëve (Ref: Para. 4(a)(iii))

A6. Inspektimi i inventarëve kur është i pranishëm në numërimin e inventarit fizik e ndihmon audituesin të shqyrtojë ekzistencën e inventarëve (por jo domosdoshmërisht pronësinë e tij) dhe për të identifikuar, për shembull, inventarët jashtë përdorimit, të dëmtuara ose të vjetëruara.

Kryerja e Testeve të Numërimit (Ref: Para. 4(a)(iv))

A7. Kur kryhen teste të numërimeve, për shembull, duke krahasuar kartelat e artikujve të zgjedhur nga drejtimi për numërim me gjendjen fizike të inventarit dhe duke krahasuar artikujt e zgjedhur nga inventari fizik me kartelat e artikujve të rregjistruara nga drejtimi, jep evidencë auditimi mbi plotësinë dhe saktësinë e këtyre kartelave.

A8. Si shtesë të rregjistrimit të testeve të numërimit të audituesit, marrja e kopjeve të rregjistrimeve të numërimit të inventarit fizik të drejtimit ndihmon audituesin në kryerjen e procedurave të mëtejshme të auditimit për të përcaktuar nëse rregjistrimet e përgjithshme përfundimtare të inventarizimit pasqyrojnë apo jo në mënyrë të saktë rezultatet e numërimit të inventarëve.

Numërimet e Inventarëve Fizikë të Kryer jo në Datën e Pasqyrave Financiare (Ref: Para. 5)

A9. Për shkaqe praktike, inventarizimi fizik mund të kryhet në një datë, ose data të ndryshme nga data e pasqyrave financiare. Kjo mund të bëhet pavarësisht nëse drejtimi ka llogaritur sasinë e inventarëve nga numërimi i inventarit fizik vjetor apo nga sistemi i inventarizimit kontabël të vazhdueshëm. Në të dyja rastet, efektiviteti i hartimit, vënies në zbatim dhe mbajtjes së kontrolleve ndaj ndryshimeve në gjendjet e inventarëve përcaktohet nëse kryerja e numërimit të inventarit fizik në një datë, ose data të ndryshme nga data e pasqyrave financiare është e përshtatshme apo jo për qëllimet e auditimit. SNA 330 përcakton kërkesa dhe jep udhëzime për procedurat thelbësore që kryhen në një datë të ndërmjetme.⁶

⁶ SNA 330, paragrafët 22-23.

A10. Kur entiteti operon me një sistem inventarizimi të përhershëm, drejtimi duhet të kryejë numërime fizike ose teste të tjera për t'u siguruar për besueshmërinë e informacionit për sasi të inventarit që përfshihen në rregjistrimet e sistemit të inventarizimit të përhershëm. Në disa raste, drejtimi ose audituesi mund të identifikojnë diferenca mes inventarizimit të përhershëm kontabël dhe sasive aktuale të inventarit fizik; kjo mund të tregojë se kontrollet ndaj ndryshimeve në gjendjet e inventarëve nuk funksionojnë me efektivitetin e duhur.

A11. Çështjet përkatëse për t'u marrë në konsideratë kur hartohen procedurat e auditimit për të marrë evidencë auditimi nëse janë rregjistruar siç duhet ndryshimet në shumat e inventarëve nga data, ose datat e numërimit deri në rregjistrimet përfundimtare të inventarëve, përfshijnë:

- Nëse janë saktësuar përkatësisht rregjistrimet e inventarizimit kontabël të përhershëm.
- Besueshmëria e rregjistrimeve të sistemit të inventarizimit kontabël të përhershëm.
- Arsyet për diferencat e konsiderueshme mes informacionit të marrë gjatë inventarizimit fizik dhe rregjistrimeve të inventarizimit kontabël.

Prania në Numërimin e Inventarit Fizik Është e Pamundur (Ref: Para. 7)

A12. Në disa raste, prania në numërimin e inventarit fizik mund të jetë e pamundur. Kjo mund të shkaktohet nga faktorë të tillë si natyra dhe vendndodhja e inventarëve, për shembull, kur inventari mbahet në vendndodhje që janë kërcënuese për sigurinë e audituesit. Çështja e pamundësisë në përgjithësi e audituesit, gjithsesi, nuk është e mjaftueshme për të justifikuar vendimin e audituesit që prania nuk është e mundur. Më tej, siç sqarohet në SNA 200,⁷ çështja e vështirësisë, kohës, ose kostos që shkaktojnë mospraninë nuk është në vetvete një justifikim i vlefshëm për audituesin të mos kryejë procedurën e auditimit për të cilën nuk ka asnjë alternativë tjetër ose të kënaqet me evidencën e auditimit që është më pak bindëse.

A13. Në disa raste kur prania nuk është e mundur, procedura alternative auditimi mund të japin evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme për ekzistencën dhe kushtet e inventarit, për shembull, inspektimi i dokumenteve të shitjeve pasuese të artikujve të veçantë të inventarit të marrë ose të blerë para numërimit të inventarit fizik.

A14. Në raste të tjera, megjithatë, nuk është e mundur që të merret evidencë auditimi e mjaftueshme dhe e përshtatshme lidhur me ekzistencën dhe kushtet e inventarit duke kryer procedura auditimi alternative. Në këto raste, SNA 705 (i rishikuar) kërkon që

⁷ SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e Auditimit në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi A48.

audituesi të modifikojë opinionin në raportin e auditimit si rezultat i kufizimit të objektit.⁸

Inventari në Ruajtje dhe nën Kontrollin e një Pale të Tretë

Konfirmimi (Ref: Para. 8(a))

A15. SNA 505⁹ parashikon kërkesa dhe jep udhëzime për kryerjen e procedurave të konfirmimeve.

Procedura të Tjera Auditimi (Ref: Para. 8(b))

A16. Në varësi të rrethanave, për shembull, kur informacioni i marrë nga një palë e tretë ngre dyshime për integritetin dhe objektivitetin e tij, audituesi duhet të marrë në konsideratë si të përshtatshme të kryejë procedura të tjera auditimi në vend të, ose si shtesë të, konfirmimeve nga pala e tretë. Shembuj të procedurave të tjera të auditimit përfshijnë:

- Duke qënë i pranishëm, ose duke angazhuar një auditues tjetër që të jetë i pranishëm, në numërimin e inventarit fizik të palës së tretë, nëse është e mundur.
- Marrjen e raportit të audituesit tjetër, ose raportit të audituesit me kontratë të posaçme shërbimi, për të shqyrtuar përkatësinë e kontrollit të brendshëm të palës së tretë dhe për t'u siguruar se inventari është numëruar dhe ruhet siç duhet.
- Inspektimi i dokumentacionit lidhur me inventarin e mbajtur nga palët e treta, për shembull, fletë-hyrjet e magazinës.
- Duke kërkuar konfirmime nga palët të tjera kur ky inventar është vendosur si kolateral.

Mosmarrëveshjet dhe Pretendimet

Plotësia e Mosmarrëveshjeve dhe Pretendimeve (Ref: Para. 9)

A17. Mosmarrëveshjet dhe pretendimet që lidhen me entitetin mund të kenë efekt material në pasqyrat financiare dhe për këtë arsye duhet të kërkohej të jepen informacione shtesë dhe të kontabilizohen në pasqyrat financiare.

A18. Si shtesë të procedurave të identifikuar në paragrafin 9, procedura të tjera përkatëse përfshijnë, për shembull, përdorimin e informacionit të marrë nga procedurat e vlerësimit të rrezikut të kryera si pjesë e marrjes së njohurive për entitetin dhe

⁸ SNA 705 (i rishikuar), paragrafi 13.

⁹ SNA 505, *Konfirmimet nga të Tretët*.

mjedisin e tij për të ndihmuar audituesin të marrë dijeni për mosmarrëveshjet dhe pretendimet që lidhen me entitetin.

- A19. Evidenca e auditimit e marrë për qëllimet e identifikimit të mosmarrëveshjeve dhe pretendimeve që shkaktojnë një rrezik të anomalisë materiale gjithashtu mund të japin evidencë auditimi lidhur me konsiderata të tjera përkatëse, të tilla si vlerësimi apo matja, që lidhen me mosmarrëveshjet dhe pretendimet. SNA 540¹⁰ parashikon kërkesa dhe jep udhëzimet e duhura për audituesin që të marrë në konsideratë mosmarrëveshjet dhe pretendimet që kërkojnë çmuarjet kontabël apo dhënien e informacionit përkatës në pasqyrat financiare.

Rishikimi i Llogarive të Shpenzimeve Juridike (Ref: Para. 9(c))

- A20. Në varësi të rrethanave, audituesi mund ta gjykojë të përshtatshme të ekzaminojë dukomentat e burimit të informacionit përkatës, të tilla si faturat për shpenzimet juridike, si pjesë të rishikimit të audituesit të llogarive të shpenzimeve juridike.

Komunikime me Këshilltarët e Jashtëm Juridikë të Entitetit (Ref: Para. 10-11)

- A21. Komunikimi i drejtpërdrejtë me këshilltarët e jashtëm juridikë të entitetit e ndihmon audituesin të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme nëse njihen nga drejtimi mosmarrëveshjet dhe pretendimet materiale të mundëshme dhe çmuarjet nga drejtimi të efekteve financiare, përfshirë kostot, janë të arsyeshme.

- A22. Në disa raste, audituesi duhet të kërkojë komunikim të drejtpërdrejtë me këshilltarët e jashtëm juridikë të entitetit nëpërmjet një letre me pyetje të përgjithshme. Për këtë qëllim, një letër me pyetje të përgjithëshme i kërkon këshilltarëve të jashtëm juridikë të entitetit që të informojnë audituesin për ndonjë mosmarrëveshje dhe pretendim që këshilltari ka dijeni, sëbashku me një vlerësim të rezultateve të mosmarrëveshjeve dhe pretendimeve dhe një çmuarje të efekteve financiare, përfshirë edhe kostot.

- A23. Në qoftë se konsiderohet se këshilltari i jashtëm juridik i entitetit nuk do t'i përgjigjet përkatësisht letrës me pyetje të përgjithshme, për shembull, në qoftë se organizmi profesional të cilit i përket këshilltari juridik i jashtëm e ndalon përgjigjen për këtë letër, audituesi duhet të kërkojë komunikimin e drejtpërdrejtë nëpërmjet një letre me pyetje të veçanta. Për këtë qëllim, letra e pyetjeve të veçanta përfshin:

- Një listë të mosmarrëveshjeve dhe pretendimeve;
- Kur është e disponueshme, vlerësimi i drejtimin për rezultatet e secilit prej mosmarrëveshjeve dhe pretendimeve të identifikuar dhe çmuarjen e tij të efekteve financiare, duke përfshirë kostot e tyre;

¹⁰ SNA 540, *Auditimi i Çmuarjeve Kontabël, Përfshirë Çmuarjet Kontabël të Vlerës se Drejtë si dhe Shpjegimet Përkatëse*.

- Një kërkesë që këshilltari i jashtëm juridik i entitetit të konfirmojë llogjikën e vlerësimeve të drejtimit dhe t'i japë audituesit informacione të mëtejshme në qoftë se lista konsiderohet nga këshilltari i jashtëm juridik i entitetit se është jo e plotë ose jo e saktë.

A24. Në rrethana të caktuara, audituesi gjithashtu mund ta gjykojë të nevojshme të takohet me këshilltarin juridik të jashtëm të entitetit për të diskutuar rezultatet e mundshme të mosmarrëveshjeve apo pretendimeve. Ky mund të jetë rasti kur, për shembull:

- Audituesi vendos se çështja është një rrezik i konsiderueshëm.
- Çështja është komplekse.
- Ka kontradikta mes drejtimit dhe këshilltarit juridik të jashtëm të entitetit.

Zakonisht, këto takime kërkojnë marrjen leje nga drejtimi dhe mbahen në praninë e përfaqësuesit të drejtimit.

A25. Në përputhje me SNA 700 (i rishikuar),¹¹ audituesit i kërkohet të datojë raportin e audituesit jo më parë se data në të cilën audituesi ka marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme mbi të cilën bazon opinionin e audituesit mbi pasqyrat financiare. Evidenca e auditimit rreth gjendjes së mosmarrëveshjeve dhe pretendimeve deri në datën e raportit të audituesit duhet të merret duke pyetur drejtimi, përfshirë këshilltarët juridikë të brendshëm, përgjegjës për të trajtuar çështjet përkatëse. Në disa raste, audituesit i duhet të marrë informacion të azhurnuar nga këshilltari juridik i jashtëm i entitetit.

Informacioni i Segmentit (Ref: Para. 13)

A26. Në varësi të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, entitetit mund t'i kërkohet ose t'i lejohet të japë informacione shtesë për segmentin në pasqyrat financiare. Përgjegjësia e audituesit lidhur me paraqitjen dhe dhënien e informacioneve shtesë të segmentit është në lidhje me pasqyrat financiare të marra si një e tërë. Përkatësisht, audituesit nuk i kërkohet të kryejë procedura auditimi që do të ishin të nevojshme për të shprehur një opinion mbi informacionin e segmentit të paraqitur mbi baza më vete.

Njohja e Metodave të Përdorura nga Drejtimi (Ref: Para. 13(a))

A27. Në varësi të rrethanave, shembull i çështjeve që janë të rëndësishme kur merret njohje e metodave të përdorura nga drejtimi për të përcaktuar informacionin e segmentit dhe nëse këto metoda ka mundësi të rezultojnë në dhënien e informacioneve shtesë në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar përfshijnë:

¹¹ SNA 700 (i rishikuar), *Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*, paragrafi 49.

- Shitjet, transferimet dhe shpenzimet mes segmenteve dhe eliminimin e shumave brenda segmentit.
- Krahasimet me buxhetet dhe rezultatet e tjera të pritëshme, për shembull, fitimi bruto (operacional) si përqindje ndaj shitjeve.
- Shpërndarja e aktiveve dhe kostove midis segmenteve.
- Njëtrajtshmëria me periudhat e mëparshme dhe përshtatshmëria e dhënies së informacioneve shtesë në lidhje me mospërputhjet.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 505

KONFIRMIMET NGA TË TRETËT

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Procedurat e konfirmimit nga të tretët për të siguruar evidencën e auditimit	2-3
Hyrja në fuqi	4
Objektivi	5
Përkufizimet	6
Kërkesat	
Procedurat e konfirmimit nga të tretët	7
Moslejimi nga drejtimi që audituesi të dërgojë kërkesën për konfirmim	8-9
Rezultatet e procedurave të konfirmimit nga të tretët	10-14
Konfirmimet negative	15
Vlerësimi i evidencës së përfutur	16
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Procedurat e konfirmimit nga të tretët	A1-A7
Moslejimi nga drejtimi që audituesi të dërgojë kërkesën për konfirmim	A8-A10
Rezultatet e procedurave të konfirmimit nga të tretët	A11-A22
Konfirmimet negative	A23
Vlerësimi i evidencës së përfutur	A24-A25

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 505 “Konfirmimet nga të Tretët” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) ka të bëjë me përdorimin nga audituesi të procedurave të konfirmimit nga të tretët, për të siguruar evidencën e auditimit në përputhje me kërkesat e SNA 330¹ dhe SNA 500². Ai nuk trajton kërkesat në lidhje me çështjet gjyqësore dhe pretendimet, të cilat janë trajtuar në SNA 501³.

Procedurat e konfirmimit nga të tretët për të siguruar evidencën e auditimit

2. SNA 500 tregon se besueshmëria e evidencës së auditimit ndikohet nga burimi dhe nga natyra e saj, dhe varet nga rrethanat individuale në të cilat është marrë.⁴ Gjithashtu, ky SNA përfshin edhe përgjithësimet e mëposhtme të zbatueshme për evidencën e auditimit:⁵
 - Evidenca e auditimit është më e besueshme kur ajo është marrë nga burime të pavarura jashtë entitetit.
 - Evidenca e auditimit që sigurohet drejtpërdrejt nga audituesi është më shumë e besueshme se sa evidenca e auditimit që sigurohet në mënyrë jo të drejtpërdrejtë apo nëpërmjet konkluzioneve.
 - Evidenca e auditimit është më e besueshme kur ajo ekziston në formë dokumentare, qoftë në letër, në formë elektronike apo edhe përmes një mjeti tjetër.

Në përputhje me rrethanat e auditimit, evidenca e auditimit në formën e konfirmimeve, e marrë nga audituesi drejtpërdrejt prej palëve të treta, mund të jetë më e besueshme se evidenca e krijuar brenda entitetit.

Ky SNA ka për qëllim të ndihmojë audituesin në hartimin dhe kryerjen e procedurave të konfirmimit nga të tretët për të përfutur evidencën përkatëse dhe të besueshme të auditimit.

3. SNA të tjera njohin rëndësinë e konfirmimeve nga të tretët si evidencë auditimi, për shembull:

¹ SNA 330, *Reagimet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuara*.

² SNA 500, *Evidenca e Auditimit*.

³ SNA 501, *Evidenca e Auditimit-Konsiderata të Veçanta për Zëra të Zgjedhur*.

⁴ SNA 500, paragrafi A5.

⁵ SNA 500, paragrafi A31.

- SNA 330 trajton përgjegjësinë e audituesit për të përcaktuar dhe zbatuar veprimet e përgjithshme në përgjigje të rreziqeve të vlerësuara të anomalive materiale në nivel pasqyrash financiare, dhe për të hartuar dhe kryer procedura të mëtejshme auditimi, natyra, afatet dhe shtrirja e të cilave janë të bazuara, dhe iu përgjigjen rreziqeve të vlerësuara të anomalisë materiale në nivel pohimi.⁶ Përveç kësaj, SNA 330 kërkon që, pavarësisht nga rreziqet e vlerësuara të anomalive materiale, audituesi harton dhe kryen procedura thelbësore për çdo klasë të transaksioneve, tepriç në llogari dhe informacion material të dhënë. Gjithashtu, është e nevojshme që audituesi të shqyrtojë nëse procedurat e konfirmimit nga të tretët do të kryhen si procedura thelbësore auditimi.⁷
- SNA 330 kërkon që sa më i lartë të jetë vlerësimi i rrezikut nga audituesi, aq më shumë evidencë auditimi të besueshme duhet të sigurojë ai.⁸ Për ta bërë këtë, audituesi mund të rritë sasinë e provave ose të marrë evidencë që është më e përshtatshme apo më e besueshme, ose të dyja. Për shembull, audituesi mund të vërë theksin më shumë në marrjen e evidencës drejtpërsëdrejti nga palët e treta ose në marrjen e saj nga një numër burimesh të pavarura. Gjithashtu, SNA 330 tregon se procedurat e konfirmimit nga të tretët mund të ndihmojnë audituesin në marrjen e evidencës së auditimit me nivelin e lartë të besueshmërisë që ai kërkon për t'iu përgjigjur rreziqeve të rëndësishme të anomalive materiale, qoftë për shkak të mashtrimit ose gabimeve.⁹
- SNA 240 tregon se audituesi mund të përpilojë kërkesa për konfirmim që të marrë informacion shtesë vërtetues në përgjigje të rreziqeve të vlerësuara të anomalive materiale për shkak të mashtrimit në nivel pohimi.¹⁰
- SNA 500 tregon se informacioni vërtetues i marrë nga një burim i pavarur i entitetit, të tilla si konfirmimet nga të tretët, mund të rrisë sigurinë e audituesit që ka nga evidenca ekzistuese e marrë nga regjistrat e kontabilitetit ose nga deklaratimet e bëra nga drejtimi.¹¹

Hyrja në fuqi

4. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

⁶ SNA 330, paragrafët 5-6.

⁷ SNA 330, paragrafët 18-19.

⁸ SNA 330, paragrafi 7(b).

⁹ SNA 330, paragrafi A53.

¹⁰ SNA 240, *Përgjegjësitë e Audituesit në Lidhje me Mashtrimin në Auditimin e Pasqyrave Financiare*, paragrafi A38.

¹¹ SNA 500, paragrafët A8-A9.

Objektivi

5. Objektivi i audituesit, kur përdor procedurat e konfirmimit nga të tretët, është që të hartojë dhe kryejë procedura të tilla për të përftuar evidencë auditimi përkatëse dhe të besueshme.

Përkufizimet

6. Për qëllime të SNA-ve, termat e mëposhtme kanë kuptimin e dhënë në vijim:
 - (a) Konfirmimi nga jashtë - Evidenca e auditimit e marrë në formën e një përgjigje të drejtpërdrejtë me shkrim që audituesit i jepet nga një palë e tretë (pala konfirmuese), në letër ose në mënyrë elektronike apo edhe përmes një mjeti tjetër.
 - (b) Kërkesë konfirmimi pozitive - Një kërkesë që pala konfirmuese i jep përgjigje të drejtpërdrejtë audituesit duke treguar nëse është dakord ose jo me informacionin në kërkesë, ose duke i dhënë informacionin e kërkuar.
 - (c) Kërkesë konfirmimi negative - Një kërkesë që pala konfirmuese i jep përgjigje të drejtpërdrejtë audituesit vetëm nëse nuk është dakord me informacionin në kërkesë.
 - (d) Mos përgjigje - Dështimi që pala konfirmuese të përgjigjet ose të japë një përgjigje të plotë ndaj një kërkesë konfirmimi pozitive, ose një kërkesë konfirmimi që kthehet pa shkuar në destinacion.
 - (e) Përrjashtim - Një përgjigje që tregon për një dallim midis informacionit që kërkohet të konfirmohet, ose që përfshihet në regjistrat e entitetit dhe informacionit të siguruar nga pala konfirmuese.

Kërkesat

Procedurat e konfirmimit nga të tretët

7. Kur përdoren procedurat e konfirmimit nga të tretët, audituesi duhet të kujdeset për kontrollin mbi kërkesat për konfirmim nga të tretët, duke përfshirë:
 - (a) Përcaktimin e informacionit që duhet të konfirmohet apo kërkohet; (Ref: Paragrafi A1)
 - (b) Zgjedhjen e palës së duhur që konfirmon; (Ref.: Paragrafi A2)
 - (c) Hartimin e kërkesës për konfirmim, duke përfshirë përcaktimin se kërkesat janë bërë siç duhet dhe përmbajnë informacionin e dërguesit për përgjigjet që do t'i dërgohen drejtpërdrejt audituesit; dhe (Ref: Paragrafët A3-A6)

- (d) Dërgimin e kërkesave, përfshirë edhe vijimësinë e tyre kur është e mundur, tek pala konfirmuese. (Ref: Paragrafi A7)

Moslejimi nga drejtimi që audituesi të dërgojë një kërkesë konfirmimi

8. Në qoftë se drejtimi refuzon të lejojë audituesin për të dërguar një kërkesë konfirmimi, atëhere audituesi duhet:
- (a) Të hetojë për arsyet e refuzimit nga ana e drejtimit, dhe të kërkojë evidencë auditimi për vlefshmërinë dhe arsyeshmërinë e tyre; (Ref: Paragrafi A8)
 - (b) Të vlerësojë pasojat e refuzimit të drejtimit në vlerësimin e rreziqeve përkatëse të anomalive materiale nga audituesi, duke përfshirë rrezikun e mashtrimit, natyrën, afatin dhe shtrirjen e procedurave të tjera të auditimit; dhe (Ref: Paragrafi A9)
 - (c) Të kryejë procedura alternative auditimi, të parashikuara për të marrë evidencë auditimi të rëndësishme dhe të besueshme. (Ref: Para A10)
9. Nëse audituesi konkludon që refuzimi i drejtimit për ta lejuar që të dërgojë një kërkesë konfirmimi është i paarsyeshëm, ose audituesi është i paaftë që të përftojë evidencë auditimi përkatëse dhe të besueshme nga procedurat alternative të auditimit, atëhere ai duhet të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen në përputhje me SNA 260 (i rishikuar).¹² Gjithashtu, audituesi përcakton pasojat për auditimin dhe opinionin e tij në përputhje me SNA 705 (i rishikuar).¹³

Rezultatet e procedurave të konfirmimit nga të tretët

Besueshmëria e përgjigjeve të marra

10. Nëse audituesi identifikon faktorët që ngjallin dyshime në lidhje me besueshmërinë e përgjigjes ndaj një kërkesë konfirmimi, ai duhet të marrë evidencë nga auditimi i mëtejshëm për të hequr këto dyshime. (Ref: Paragrafi A11-A16)
11. Nëse audituesi konstaton se një përgjigje ndaj një kërkesë konfirmimi nuk është e besueshme, ai duhet të vlerësojë pasojat në vlerësimin e rreziqeve përkatëse të anomalive materiale, duke përfshirë rrezikun e mashtrimit, dhe përsa i përket natyrës, afatit dhe shtrirjes së procedurave të tjera të auditimit. (Ref: Paragrafi A17)

¹² SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*, paragrafi 16.

¹³ SNA 705 (i rishikuar), *Modifikimet e Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

Mos përgjigjet

12. Në rastin e çdo mospërgjigjeje, audituesi do të kryejë procedura alternative auditimi për të marrë evidencë auditimi përkatëse dhe të besueshme. (Ref: Paragrafi A18-A19)

Kur një përgjigje e një kërkesë konfirmimi pozitive është e nevojshme për të patur evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme

13. Nëse audituesi ka përcaktuar se është e nevojshme një përgjigje ndaj një kërkesë konfirmimi pozitive që të ketë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme, atëherë procedurat alternative të auditimit nuk do të siguronin evidencën që ai kërkon. Nëse audituesi nuk ka marrë një konfirmim të tillë, ai duhet të përcaktojë pasojat në auditim dhe në opinionin e tij në përputhje me SNA 705 (i rishikuar). (Ref: Paragrafi A20)

Përfundimet

14. Audituesi duhet të hetojë përfundimet për të përcaktuar nëse ato janë apo jo tregues të anomalive. (Ref: Paragrafët A21-A22)

Konfirmimet negative

15. Konfirmimet negative sigurojnë një evidencë auditimi më pak bindëse se sa konfirmimet pozitive. Prandaj, audituesi nuk duhet të përdorë konfirmimet negative si procedurë të vetme thelbësore auditimi në trajtimin e një rreziku të anomalive, të vlerësuar materiale në nivel pohimi, nëse nuk plotësohen të gjitha sa më poshtë: (Ref: Paragrafi A23)
 - (a) Audituesi ka vlerësuar rrezikun e anomalive materiale të ulët dhe ka marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme në lidhje me efektivitetin operativ të kontrolleve që ka të bëjë me pohimin;
 - (b) Popullsia e zërave, që i nënshtrohet procedurave të konfirmimit negativ, përbëhet nga një numër i madh tepricash të vogla dhe homogjene të llogarive, transaksionesh ose kushtesh;
 - (c) Pritet që përqindja e përfundimeve të jetë e ulët; dhe
 - (d) Audituesi nuk është në dijeni të rrethanave ose kushteve që do ta detyronin marrësin e kërkesave për konfirmim negativ t'i shpërfillte ato.

Vlerësimi i evidencës së përfutur

16. Audituesi do të vlerësojë nëse rezultatet e procedurave të konfirmimit nga të tretët sigurojnë evidencë auditimi përkatëse dhe të besueshme, apo nëse është e nevojshme evidencë auditimi shtesë. (Ref: Paragrafët A24-A25)

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Procedurat e konfirmimit nga të tretët

Përcaktimi i informacionit që duhet të konfirmohet apo të kërkohet (Ref: Paragrafi 7(a))

- A1. Procedurat e konfirmimit nga të tretët shpesh kryhen për të konfirmuar ose kërkuar informacion në lidhje me tepricat e llogarive dhe elementet e tyre. Gjithashtu, ato mund të përdoren për të konfirmuar kushtet e marrëveshjeve, kontratave, ose transaksioneve midis një njësie ekonomike dhe palëve të tjera, ose për të konfirmuar mungesën e kushteve të caktuara, të tilla si një "marrëveshje më vete."

Përzgjedhja e palës së duhur konfirmuese (Ref: Paragrafi 7(b))

- A2. Përgjigjet për kërkesat për konfirmim sigurojnë evidencë auditimi më të përshtatshme dhe më të besueshme kur këto kërkesa i janë dërguar një pale konfirmuese që audituesi mendon se ka dijeni në lidhje me informacionin që do të konfirmohet. Për shembull, një zyrtar i një institucioni financiar, i cili ka dijeni në lidhje me transaksionet ose marrëveshjet për të cilat është kërkuar konfirmim, mund të jetë personi më i përshtatshëm në këtë institucion nga i cili kërkohet konfirmimi.

Hartimi i kërkesave për konfirmim (Ref: Paragrafi 7(c))

- A3. Hartimi i një kërkesë për konfirmim mund të ndikojë drejtpërdrejt në shpejtësinë e dhënies së përgjigjes për konfirmim, në besueshmërinë dhe në natyrën e evidencës së auditimit të marrë nga përgjigjet.

- A4. Në hartimin e kërkesave për konfirmim duhet të merren parasysh këta faktorë:

- Pohimet e adresuara.
- Rreziqet specifike të identifikuara të anomalive materiale, duke përfshirë rreziqet për mashtrim.
- Formulari dhe paraqitja e kërkesës për konfirmim.
- Eksperienca e mëparshme në auditim ose angazhime të ngjashme.

- Metoda e komunikimit (për shembull, në letër, ose formë elektronike apo përmes një mjeti tjetër).
- Autorizimi i drejtimit ose inkurajimi i palëve konfirmuese për t'i dhënë përgjigje audituesit. Palët konfirmuese mund të jenë të gatshme për t'iu përgjigjur një kërkesë konfirmimi vetëm kur përmban autorizimin e drejtimit.
- Aftësia e palës konfirmuese për të konfirmuar ose për të siguruar informacionin e kërkuar (për shembull, shuma e faturës individuale kundrejt totalit të tepricës në llogari).

A5. Në një kërkesë për t'u konfirmuar në mënyrë pozitive nga të tretët, palës konfirmuese i kërkohet që t'i përgjigjet audituesit në të gjitha rastet, si duke treguar se është dakord me informacionin e dhënë, ashtu edhe duke dhënë informacion lidhur me kërkesën. Një përgjigje ndaj një kërkesë konfirmimi pozitive, zakonisht, pritët të japë evidencë auditimi të besueshme. Megjithatë, ekziston rreziku që pala konfirmuese mund t'i përgjigjet kërkesës për konfirmim pa verifikuar nëse informacioni është i saktë apo jo. Audituesi mund ta zvogëlojë këtë rrezik duke përdorur kërkesat për konfirmim pozitive që nuk paraqesin shuma (ose informacion tjetër), por i kërkojnë palës konfirmuese që të japë vetë shumat apo informacionet. Nga ana tjetër, përdorimi i kësaj procedure të quajtur kërkesë për konfirmim “bosh” mund të rezultojë në nivele të ulëta të përgjigjeve, sepse nga pala konfirmuese kërkohet të bëhen përpjekje shtesë për ta plotësuar.

A6. Përcaktimi që kërkesat janë adresuar ashtu siç duhet përfshin testimin e vlefshmërisë së disa ose të gjitha adresave para dërgimit të tyre.

Vijimësia e kërkesave për konfirmim (Ref: Paragrafi 7(d))

A7. Audituesi mund të dërgojë një kërkesë konfirmimi shtesë kur përgjigjja për një kërkesë të mëparshme nuk është marrë brenda një kohe të arsyeshme. Për shembull, audituesi mund të dërgojë një kërkesë shtesë apo në vijimësi, pasi të ketë verifikuar përsëri saktësinë e adresës origjinale.

Moslejimi nga drejtimi që audituesi të dërgojë kërkesën për konfirmim

Arsyeshmëria e refuzimit të drejtimit (Ref: Paragrafi 8 (a))

A8. Një refuzim nga drejtimi për të lejuar audituesin të dërgojë një kërkesë konfirmimi përbën një kufizim në marrjen e evidencës audituese që ai dëshiron të ketë. Prandaj, audituesi kërkohet të shikojë se cilat janë arsyet e këtij kufizimi. Një nga arsyet më të zakonshme është ekzistenca e një mosmarrëveshje ligjore ose negociatave të vazhdueshme me palën e ardhshme konfirmuese, zgjidhja e të cilave mund të ndikohet nga një kërkesë konfirmimi e parakohshme. Audituesi duhet të kërkojë evidencë auditimi që mbështet vlefshmërinë dhe arsyeshmërinë e shkaqeve të refuzimit. Kjo

bëhet për shkak se ekziston rreziku që drejtimi të bëjë përpjekje për të mos e lejuar audituesin të ketë evidencën audituese që mund të zbulojë mashtrimin apo gabimin.

Implikimet për vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale (Ref: Paragrafi 8(b))

A9. Audituesi mund të konkludojë nga vlerësimi në paragrafin 8(b) se do të jetë e përshtatshme të rishikojë vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale në nivel pohimi dhe të modifikojë procedurat e planifikuara të auditimit në përputhje me SNA 315 (i rishikuar).¹⁴ Për shembull, në qoftë se kërkesa e drejtimit për të mos konfirmuar është e paarsyeshme, kjo përbën një faktor rreziku për mashtrim që duhet të vlerësohet në përputhje me SNA 240.¹⁵

Procedurat alternative të auditimit (Ref: Paragrafi 8 (c))

A10. Procedurat alternative të auditimit të kryera mund të jenë të ngjashme me ato që janë të përshtatshme në rastin kur nuk jepet përgjigje, siç është parashtruar në paragrafët A18-A19 të këtij SNA-je. Gjithashtu, këto procedura duhet të marrin parasysh rezultatet e vlerësimit të bërë nga audituesi sipas paragrafit 8 (b) të këtij SNA-je.

Rezultatet e procedurave të konfirmimit nga të tretët

Besueshmëria e përgjigjeve të marra (Ref: Paragrafi 10)

A11. SNA 500 tregon se kur evidenca e auditimit është marrë nga burime jashtë njësive ekonomike, mund të ekzistojnë rrethana që ndikojnë në besueshmërinë e saj.¹⁶ Të gjitha përgjigjet e marra përmbajnë disa rreziqe të paragykitimit, ndryshimit apo mashtrimit. Rreziqe të tilla ekzistojnë, pavarësisht nëse një përgjigje është marrë në letër, në formë elektronike apo përmes një mjeti tjetër. Faktorët që mund të vënë në dyshim besueshmërinë e një përgjigjeje përfshijnë:

- Rastin kur përgjigja nuk merret drejtpërdrejt nga audituesi; ose
- Duket se ajo nuk merret nga pala konfirmuese që ishte menduar fillimisht.

A12. Përgjigjet e marra në formë elektronike, për shembull, me postë elektronike ose me faks, përfshijnë rreziqe që lidhen me besueshmërinë, ngaqë vërtetimi i origjinës dhe i autoritetit të atij që jep përgjigje mund të jetë i vështirë për t'u realizuar, ndaj dhe ndryshimet e bëra mund të jetë e vështirë të zbulohen. Një proces konfirmimi i përdorur nga audituesi dhe personat që japin përgjigje, që krijon një mjedis të sigurt për përgjigjet e marra në formë elektronike, mund të zvogëlojë këto rreziqe. Nëse

¹⁴ SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalive Materiale Nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të tij*, paragrafi 31.

¹⁵ SNA 240, paragrafi 25.

¹⁶ SNA 500, paragrafi A31.

audituesi është i bindur se një proces i tillë është i sigurt dhe i kontrolluar siç duhet, besueshmëria e përgjigjeve përkatëse është e lartë. Një proces i konfirmimit elektronik mund të përfshijë teknika të ndryshme që kanë të bëjnë me vlerësimin e identitetit të një dërguesi të informacionit në formë elektronike, për shembull, nëpërmjet përdorimit të inskriptimit, nënshkrimit elektronik dixhital, dhe procedurave për të verifikuar vërtetësinë e faqes në internet.

A13. Nëse një palë konfirmuese përdor një palë të tretë për të koordinuar dhe siguruar përgjigjet për kërkesat për konfirmim, audituesi mund të kryejë procedura për të trajtuar rreziqet që:

- a. Përgjigjet nuk merren nga burimi i duhur;
- b. Personi që jep përgjigje nuk është i autorizuar për ta dhënë atë; dhe
- c. Integriteti i dërgimit të përgjigjes mund të jetë kompromentuar.

A14. Nga SNA 500 kërkohet që audituesi të përcaktojë nëse do të modifikojë apo shtojë procedurat për të hequr dyshimet mbi besueshmërinë e informacionit që do të përdoret si evidencë auditimi.¹⁷ Ai mund të zgjedhë të kontaktojë me palën konfirmuese për të verifikuar burimin dhe përmbajtjen e një përgjigje të një kërkesë konfirmimi. Për shembull, kur një palë konfirmuese përgjigjet me anë të postës elektronike, audituesi mund t'i telefonojë për t'u bindur që në fakt ajo e ka dërguar përgjigjen. Kur një përgjigje, audituesi e ka marrë në mënyrë të tërthortë (për shembull, për shkak se pala e konfirmuese gabimisht ia ka dërguar entitetit në vend që t'ia dërgonte audituesit), atëherë ai mund të kërkojë nga pala konfirmuese t'i përgjigjet me shkrim drejtpërdrejt atij.

A15. Në vetvete, një përgjigje me gojë për një kërkesë konfirmimi nuk e plotëson përkufizimin e një konfirmimi nga të tretët, sepse ajo nuk është një përgjigje e drejtpërdrejtë me shkrim për audituesin. Megjithatë, pasi merr një përgjigje me gojë për një kërkesë konfirmimi, audituesi, në varësi të rrethanave, mund të kërkojë nga pala konfirmuese t'i përgjigjet drejtpërdrejt me shkrim. Nëse një përgjigje e tillë nuk është marrë, në përputhje me paragrafin 12, audituesi kërkon evidencë tjetër auditimi për të mbështetur informacionin e marrë nga përgjigja me gojë.

A16. Një përgjigje e një kërkesë konfirmimi mund të ketë një kufizim gjuhësor përsa i përket përdorimit. Këto kufizime, jo domosdoshmërisht, e bëjnë të pavlefshme besueshmërinë e përgjigjes si evidencë auditimi.

Përgjigjet jo të besueshme (Ref: Paragrafi 11)

A17. Kur audituesi arrin në përfundimin se një përgjigje nuk është e besueshme, ai mund të ketë nevojë të rishikojë vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale në nivel

¹⁷ SNA 500, paragrafi 11.

pohimi dhe të modifikojë procedurat e planifikuara të auditimit në përputhje me SNA 315.¹⁸ Për shembull, një përgjigje e pabesueshme mund të tregojë një faktor rreziku për mashtrim që kërkon të vlerësohet në përputhje me SNA 240.¹⁹

Mospërgjigjet

A18. Shembuj të procedurave alternative të auditimit, që audituesi mund të kryejë, përfshijnë:

- Për tepricat e llogarive të arkëtueshme – verifikohen arkëtimet specifike të vijueshme në mjete monetare, dokumentacioni i transportit dhe shitjet afër fundit të periudhës.
- Për tepricat e llogarive të pagueshme - verifikohen pagesat e vijueshme në mjete monetare ose korrespondenca nga të tretët, dhe të dhënat tjera, të tilla si dëftesat e pagueshme për mallrat.

A19. Natyra, afati dhe shtrirja e procedurave alternative të auditimit ndikohen nga llogaritë dhe niveli i pohimeve në fjalë. Një mospërgjigje e një kërkesë konfirmimi mund të tregojë për një rrezik të anomalive materiale të paidentifikuar më parë. Në situata të tilla, audituesi mund të ketë nevojë të rishikojë rrezikun e vlerësuar të anomalive materiale në nivel pohimi dhe të modifikojë procedurat e planifikuara të auditimit, në përputhje me SNA 315 (i rishikuar).²⁰ Për shembull, përgjigjet e marra për kërkesa konfirmimi më pak sesa ishte parashikuar, ose në një numër më të madh sesa parashikimi, mund të jenë tregues i një faktor rreziku për mashtrim të paidentifikuar më parë që kërkon të vlerësohet në përputhje me SNA 240.²¹

Kur një përgjigje e një kërkesë konfirmimi pozitive është e nevojshme për të patur evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme (Ref: Paragrafi 13)

A20. Në rrethana të caktuara, audituesi mund të identifikojë një rrezik të vlerësuar të anomalive materiale në nivel pohimi për të cilin një përgjigje për një kërkesë konfirmimi pozitive është e nevojshme që të merret evidencë auditimi e mjaftueshme dhe e përshtatshme. Rrethana të tilla mund të përfshijnë rastet ku:

- Informacioni i disponueshëm për të vërtetuar pohimet e drejtimit gjendet vetëm jashtë entitetit.
- Faktorët specifikë të rrezikut të mashtrimit, të tillë si rreziku që drejtimi të shpërfillë kontrollet, apo rreziku i marrëveshjeve të fshehta ku mund të

¹⁸ SNA 315, paragrafi 31.

¹⁹ SNA 240, paragrafi 24.

²⁰ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 31.

²¹ SNA 240, paragrafi 25.

përfshihen punonjësit dhe/ose drejtimi, e pengojnë audituesin të bazohet në evidencën e marrë nga entiteti.

Përfshirjet (Ref: Paragrafi 14)

- A21. Përfshirjet e vëna në dukje në përgjigjet ndaj kërkesave për konfirmim mund të tregojnë anomalitë ose anomalitë e mundshme në pasqyrat financiare. Kur është identifikuar një anomali, sipas SNA 240, audituesi kërkohet të vlerësojë nëse kjo anomali është tregues i mashtrimit.²² Përfshirjet mund të shërbejnë si një udhëzues për cilësinë e përgjigjeve nga palë konfirmuese të ngjashme apo për llogari të ngjashme. Gjithashtu, ato mund të tregojnë për një mangësi, apo disa mangësi, në kontrollin e brendshëm të entitetit mbi raportimin financiar.
- A22. Disa përfshirje nuk paraqesin anomali. Për shembull, audituesi mund të konstatojë se diferencat në përgjigjet ndaj kërkesave konfirmuese janë për shkak të afatit, matjes, apo gabimeve të të shkruarit në procedurat e konfirmimit të jashtëm.

Konfirmimet negative (Ref. Paragrafi 15)

- A23. Mormarrja e një përgjigjeje për një kërkesë konfirmimi negative nuk shpreh në mënyrë të qartë se pala konfirmuese e synuar e ka marrë kërkesën për konfirmim apo nëse ajo ka bërë verifikimin e saktësisë së informacionit që përmban kërkesa. Prandaj, mungesa e një përgjigjeje për konfirmime negative nga pala konfirmuese përbën, në mënyrë të konsiderueshme, një evidencë auditimi më pak bindëse sesa në rastin e përgjigjes ndaj një kërkesë konfirmimi pozitive. Gjithashtu, ka më tepër mundësi që palët konfirmuese të përgjigjen duke treguar mospajtimin e tyre me një kërkesë konfirmimi kur informacioni në të nuk është në favorin e tyre, dhe më pak gjasa për t'u përgjigjur ndryshe. Për shembull, mbajtësit e llogarive të depozitave bankare ka më tepër mundësi të përgjigjen në qoftë se ata besojnë se teprica në llogarinë e tyre është nënvlerësuar në kërkesën për konfirmim, por ka më pak mundësi të përgjigjen, kur ata besojnë se teprica është mbivlerësuar. Prandaj, dërgimi i kërkesave për konfirmim negative në mbajtësit e depozitave bankare mund të jetë një procedurë e dobishme në shqyrtimin nëse këto teprica mund të jenë nënvlerësuar, por nuk ka gjasa të jetë efektiv nëse audituesi është duke kërkuar evidencë në lidhje me mbivlerësimin.

Vlerësimi i evidencës së përfshirur (Ref: Paragrafi 16)

- A24. Gjatë vlerësimit të rezultateve të kërkesave individuale të konfirmimit të jashtëm, audituesi mund t'i kategorizojë rezultatet e tilla si vijon:
- (a) Një përgjigje nga pala konfirmuese e duhur që tregon se është dakord me informacionin e dhënë në kërkesën e konfirmimit, ose duke dhënë informacionin e kërkuar pa bërë përfshirje;

²² SNA 240, paragrafi 36.

- (b) Një përgjigje që gjykohet jo e besueshme;
- (c) Një mospërgjigje;
- (d) Një përgjigje që tregon një përjashtim.

A25. Vlerësimi që bën audituesi, pasi merr parasysh dhe procedurat e tjera të auditimit që mund të ketë kryer, mund ta ndihmojë atë për të arritur në përfundimin nëse është marrë evidencë auditimi e mjaftueshme dhe e përshtatshme apo është e nevojshme evidencë nga auditimi i mëtejshëm, siç kërkohet nga SNA 330.²³

²³ SNA 330, paragrafët 26-27.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 510

ANGAZHIMET FILLESTARE TË AUDITIMIT—TEPRICAT E ÇELJES

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Data e hyrjes në fuqi	2
Objektivi	3
Përkufizimet	4
Kërkesat	
Procedurat e Auditimit	5–9
Konkluzionet e Auditimit dhe Raportimi	10–13
Zbatimi dhe Materiale te Tjera Shpjeguese	
Procedurat e Auditimit	A1–A7
Konkluzionet e Auditimit dhe Raportimi	A8–A9
Shtojcë: Ilustrime të Raportit të Auditimit me Opinion të Modifikuar	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 510 “Angazhimet Fillestare të Auditimit - Tepricat e çeljes” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Qëllimi i këtij SNA-je

1. Ky Standard Nërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësitë e audituesve lidhur me tepricat e çeljes në një angazhim auditimi që kryhet për herë të parë. Përveç shumave të pasqyrave financiare, tepricat e çeljes përfshijnë edhe çështje që kërkojnë dhënien e informacioneve të cilat kanë egzistuar në fillim të periudhës, të tilla si kontigjencat dhe angazhimet. Kur pasqyrat financiare përfshijnë informacion financiar krahasues do të zbatohen edhe kërkesat dhe udhëzimet që jepen në SNA 710¹. SNA 300² përfshin kërkesa dhe udhëzime shtesë lidhur me aktivitetet përpara nisjes së një auditimi fillestar.

Data e hyrjes në fuqi

2. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivi

3. Në kryerjen e një angazhimi auditimi fillestar, objektivi i audituesit lidhur me tepricat e çeljes është të marrë evidence auditimi të nevojshme për faktin nëse:
 - (a) Tepricat e çeljes përmbajnë anomali të cilat kanë efekt material në pasqyrat financiare të periudhës aktuale, dhe
 - (b) Politikat kontabël të reflektuara në tepricat e çeljes janë zbatuar në mënyrë të qëndrueshme në pasqyrat financiare të periudhës aktuale, ose ndryshimet në to janë kontabilizuar dhe paraqitur në mënyrë të përshtatëshme, dhe për to janë dhënë informacionet shpjeguese në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

Përkufizimet

4. Për qëllime të SNA-ve, termat e mëposhtëm kanë kuptimet që ju janë dhënë në vijim:
 - (a) Angazhimet fillestare të auditimit - Një angazhim në të cilin:
 - (i) Pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme nuk janë audituar, ose
 - (ii) Pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme kanë qënë audituar nga një auditues paraardhës.

¹ SNA 710, *Informacioni Krahasues— Shifrat Korresponduese dhe Pasqyrat Financiare Krahasuese*.

² SNA 300, *Planifikimi i një Auditimi të Pasqyrave Financiare*.

- (b) Tepricat e çeljes - Tepricat e llogarive, që ekzistojnë në fillim të periudhës. Tepricat e çeljes bazohen tek tepricat e mbylljes së llogarive të periudhës paraardhëse dhe reflektojnë efektet e transaksioneve dhe ngjarjeve të periudhave paraardhëse dhe politikat kontabël të zbatuara në periudhën paraardhëse. Tepricat e çeljes përfshijnë gjithashtu, çështjet që kërkojnë dhenien e informacioneve shpjeguese që ekzistojnë në fillim të periudhës, siç janë kontigjencat dhe angazhimet.
- (c) Audituesi paraardhës - Audituesi nga një firmë tjetër auditimi, i cili ka audituar pasqyrat financiare të një entiteti në periudhën e mëparshme, dhe që në periudhën aktuale është zëvendësuar nga audituesi aktual.

Kërkesat

Procedurat e Auditimit

Tepricat e çeljes

5. Audituesi duhet të lexojë pasqyrat financiare më të fundit, nëse ka, dhe raportin e audituesve paraardhës, nëse ka, për të siguruar informacione që lidhen me tepricat e çeljes, përfshirë informacionet shpjeguese.
6. Audituesi duhet të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit për faktin nëse tepricat e çeljes përmbajnë anomali të cilat ndikojnë në mënyrë materiale pasqyrat financiare të periudhës aktuale, nëpërmjet: (Ref: Para. A1-A2)
 - (a) Përcaktimit nëse tepricat e mbylljes të periudhës paraardhëse janë mbartur në mënyrë korrekte në periudhën aktuale ose, kur është kërkuar, janë riparqitur në mënyrën e duhur;
 - (b) Përcaktimit nëse tepricat e çeljes reflektojnë zbatimin e duhur të politikave kontabël; dhe
 - (c) Kryerjes të një ose disa prej procedurave të mëposhtme: (Ref: Para. A3-A7)
 - (i) Rishikimit të fletëve të punës të audituesit paraardhës për të marrë evidencë lidhur me tepricat e çeljes; kur pasqyrat financiare të periudhës paraardhëse kanë qënë audituar,
 - (ii) Vlerësimit nëse procedurat e auditimit të kryera në periudhën aktuale japin evidencën përkatëse për tepricat e çeljes; ose
 - (iii) Kryerjes së procedurave të auditimit specifike për të marrë evidencën lidhur me tepricat e çeljes.
7. Në qoftë se audituesi merr evidencë auditimi që tregon se tepricat e çeljes përmbajnë

anomali të cilat mund të ndikojnë në mënyrë materiale në pasqyrat financiare të periudhës, ai duhet të kryejë ato procedura auditimi shtesë që janë të përshtatshme për rrethanat, për të përcaktuar efektin në pasqyrat financiare të periudhës aktuale. Nëse audituesi arrin në konkluzionin se këto anomali egzistojnë në pasqyrat financiare të periudhës aktuale, ai duhet t'i komunikojë anomalitë tek niveli përkatës i drejtimit dhe tek personat e ngarkuar me qeverisjen në përputhje me SNA 450.³

Qëndrueshmëria e Politikave Kontabël

8. Audituesi duhet të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit për faktin nëse politikat kontabël të reflektuara në tepricat e çeljes janë zbatuar në mënyrë të qëndrueshme në pasqyrat financiare të periudhës aktuale, dhe nëse ndryshimet në politikat kontabël janë kontabilizuar dhe paraqitur në mënyrën e duhur dhe mjaftueshëm dhe nëse janë dhënë informacionet shpjeguese në pajtim me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

Informacioni i Përshtatshëm në Raportin e Audituesit Paraardhës

9. Nëse pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme janë audituar nga një auditues paraardhës dhe për to është bërë një modifikim i opinionit, audituesi duhet të vlerësojë efektin e çështjeve që kanë çuar në këtë modifikim kur ai vlerëson rreziqet e anomalisë materiale në pasqyrat financiare të periudhës aktuale në përputhje me SNA 315 (i rishikuar).⁴

Konkluzionet e Auditimit dhe Raportimi

Tepricat e çeljes

10. Nëse audituesi nuk ka qënë në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit lidhur me tepricat e çeljes, sipas rrethanave, ai duhet të shprehë një opinion me rezervë ose të heqë dorë nga dhënia e opinionit mbi pasqyrat financiare, në përputhje me SNA 705 (i rishikuar).⁵ (Ref: Para. A8)
11. Nëse audituesi arrin në konkluzionin se tepricat e çeljes përmbajnë anomali të cilat prekin në mënyrë materiale pasqyrat financiare të periudhës aktuale dhe efekti i anomalive nuk është paraqitur ose shpjeguar siç duhet, audituesi, në varësi të rrethanave, do të shprehë një opinion me rezervë ose të heqë dorë nga dhënia e opinionit në përputhje me SNA 705.

Përshtatshmëria e Politikave Kontabël

³ SNA 450, *Vlerësimi i anomalive të identifikuara gjatë auditimit*, paragrafët 8 dhe 12.

⁴ SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale Nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të tij*.

⁵ SNA 705 (i rishikuar), *Modifikimet e Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

12. Nëse audituesi arrin në konkluzionin se:

- (a) politikat kontabël të periudhës aktuale në lidhje me tepricat e çeljes nuk janë zbatuar siç duhet në pajtim me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar; ose
- (b) një ndryshim në politikat kontabël nuk është kontabilizuar ose paraqitur në mënyrë të përshtatshme dhe të mjaftueshme ose për të nuk janë dhënë informacionet shpjeguese në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar,

audituesi, në varësi të rrethanave, duhet të shprehë një opinion me rezervë ose një opinion kundër në përputhje me SNA 705 (i rishikuar).

Modifikimi i opinionit në Raportin e Audituesit Paraardhës

13. Nëse opinionin e audituesit paraardhës lidhur me pasqyrat financiare të periudhës paraardhëse, ka përfshirë një modifikim në opinion, i cili vijon të mbetet i përshtatshëm dhe material edhe për pasqyrat financiare të periudhës aktuale, audituesi duhet të modifikojë opinionin për pasqyrat financiare të periudhës aktuale në pajtim me SNA 705 (i rishikuar) dhe SNA 710 (Ref: Para. A9)

* * *

Zbatimi dhe Materiale të tjera shpjeguese

Procedurat e Auditimit

Konsiderata të veçanta për Entitetet e Sektorit Publik (Ref: Para. 6)

- A1. Në sektorin publik, mund të ketë kufizime ligjore ose rregullatore mbi informacionin që audituesi mund të marrë prej audituesit paraardhës. Për shembull, nëse një entitet i sektorit publik që është audituar më parë nga një auditues i caktuar në mënyrë ligjore, (për shembull një Auditues i Përgjithshëm, ose persona të tjerë të përshtatshëm të kualifikuar, të caktuar në emër të Audituesit të Përgjithshëm) është privatizuar, madhësia e aksesit në fletët e punës ose në informacionet e tjera, të cilat audituesi i caktuar ligjërisht mund t'i japë një audituesi të ri që është në sektorin privat, mund të kufizohet nga ligjet ose rregulloret e ruajtjes së privacisë ose të sekretit. Në situatat kur ka kufizim të komunikimeve, evidenca e auditimit duhet të merret përmes mënyrave të tjera dhe, kur evidenca e nevojshme e auditimit nuk mund të merret, këto fakte duhet të reflektohen në opinionin e audituesit.
- A2. Nëse audituesi i caktuar ligjërisht nënkontraktton një auditim të një entiteti të sektorit publik, tek një firmë auditimi e sektorit privat, dhe audituesi i caktuar ligjërisht cakton një firmë auditimi të ndryshme nga firma që ka audituar pasqyrat financiare të entitetit të sektorit publik në periudhën paraardhëse, kjo zakonisht nuk konsiderohet si një ndryshim i audituesit për audituesin e caktuar

ligjërisht. Gjithsesi, në varësi të natyrës së marrëveshjes, angazhimi i auditimit mund të konsiderohet si një angazhim auditimi fillestar nga prespektiva e audituesit të sektorit privat në kuptimin e përmbushjes së përgjegjësisë të audituesit, dhe si rrjedhojë do të zbatohet ky SNA.

Tepricat e çeljes (Ref: Para. 6(c))

A3. Natyra dhe shtrirja e procedurave të auditimit të nevojshme për të marrë evidencën e nevojshme të auditimit për tepricat e çeljes varet nga çështje të tilla si:

- Politikat kontabël të ndjekura nga entiteti.
- Natyra e tepricave të llogarive, klasave të transaksioneve dhe informacioneve shpjeguese të dhëna dhe rreziqeve të anomalisë materiale në pasqyrat financiare të periudhës aktuale.
- Rëndësia relative e tepricave të çeljes në pasqyrat financiare të periudhës aktuale.
- Fakti nëse pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme janë audituar dhe, nëse është kështu, fakti nëse opinionin e audituesit parardhës ka qënë i modifikuar.

A4. Nëse pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme janë audituar nga një auditues paraardhës, audituesi mund të jetë në gjendje të marrë evidencën e nevojshme të auditimit për tepricat e çeljes përmes rishikimit të fletëve të punës të audituesit paraardhës. Fakti nëse një rishikim i tillë jep evidencën e nevojshme të auditimit influencohet nga kompetenca profesionale dhe pavarësia e audituesit paraardhës.

A5. Kur komunikon me audituesin paraardhës, audituesi duhet të mbajë parasysh udhëzimet e kërkesave etike dhe profesionale.

A6. Për aktivet dhe pasivet afatshkurtra, një pjesë e evidencës së auditimit për tepricat e çeljes mund të merret si pjese e procedurave të auditimit të periudhës aktuale. Për shembull, arkëtimi (pagesa) e tepricave të çeljes të llogarive të arkëtueshme (llogarive të pagueshme) gjatë periudhës aktuale jep evidence auditimi për ekzistencën e tyre, për të drejtat dhe detyrimet, plotësinë, dhe vlerësimin e tyre në fillim të periudhës. Megjithatë, në rastin e inventarëve procedurat e auditimit të periudhës aktuale mbi gjendjen e inventarit në mbyllje të periudhës japin pak evidence auditimi lidhur me gjendjen e inventarit në fillim të periudhës. Si rrjedhojë, kryerja e procedurave të auditimit shitesë dhe një apo disa prej procedurave të mëposhtme mund të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit:

- Vëzhgimi i numërimit fizik të inventarit aktual dhe rakordimi i tij me sasitë e inventarit në fillim.
- Kryerja e procedurave të auditimit për vlerësimin e zërave të inventarit në çelje.

- Kryeja e procedurave të auditimit mbi fitimin bruto dhe rregjistrimin në periudhën e duhur (cutt off).

A7. Për aktivet dhe pasivet afatgjata, të tilla si aktivet afatgjata materiale, investimet, detyrimet afatgjata, një pjesë e evidencës së auditimit mund të merret duke ekzaminuar rregjistrimet kontabël dhe informacionet e tjera mbi të cilat bazohen tepricat e çeljes. Në disa raste, audituesi mund të jetë në gjëndje të marrë evidence auditimi lidhur me tepricat e çeljes, nëpërpjet konfirmimeve nga palët e treta, për shembull, për detyrimet afatgjata dhe investimet. Në raste të tjera, audituesit mund ti nevojitet të kryejë procedura auditimi shtesë.

Konkluzionet e Auditimit dhe Raportimi

Tepricat e çeljes (Ref: Para. 10)

A8. SNA 705 (i rishikuar) vendos kërkesa dhe jep udhëzime mbi rrethanat të cilat mund të cojnë në një opinion të modifikuar në raportin e auditimit mbi pasqyrat financiare, për llojin e opinionit të përshtatshëm sipas rrethanave, dhe për përmbajtjen e raportit të auditimit kur opinionit i audituesit është i modifikuar. Pamundësia e audituesit për të marrë evidence auditimi të nevojshme lidhur me tepricat e çeljes mund të rezultojë në një nga modifikimet e mëposhtme të opinionit në raportin e audituesit:

- (a) Një opinion me rezervë ose një refuzim për të dhënë opinion, të përshtatshëm në varësi të rrethanave; ose
- (b) Përvectse kur ndalohet nga ligji apo nga ndonjë rregullore tjetër, një opinion i cili është me rezervë ose një refuzim për të dhënë opinion, sipas rastit, lidhur me rezultatet e operacioneve, dhe flukset e parasë, kur konsiderohet e përshtatshme, dhe një opinion i pa modifikuar lidhur me pozicionin financiar.

Aneksi përfshin raporte ilustruese të audituesit.

Modifikim i Opinionit në Raportin e Audituesit Parardhës (Ref: Para. 13)

A9. Në disa situata, një opinion i modifikuar në raportin e audituesit parardhës mund të mos jetë i përshtatshëm dhe material për opinionin mbi pasqyrat financiare të periudhës aktuale. Ky mund të jetë rasti kur, për shembull, ka patur kufizim të objektit në periudhën paraardhëse, por çështja që ka çuar në kufizimin e objektit në periudhën aktuale është zgjidhur.

Ilustrime të Raporteve të Audituesve me Opinione të Modifikuara

Shënim: Në të gjitha këto raporte audituesi, ilustruese, në pajtim me SNA 700 (i rishikuar), seksioni i opinionit është zhvendosur në fillim të raportit dhe seksioni i Bazës për opinionin është pozicionuar menjëherë pas seksionit të opinionit. Gjithashtu, fjalat e parë dhe e fundit që u përfshi në seksionin e përgjegjësive të audituesit, tani është përfshirë si pjesë përbërëse e seksionit të ri të Bazës për opinionin.

Ilustrimi 1:

Për qëllime të këtij raporti të audituesit, ilustrues, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- **Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të listuar ose jo, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600⁶)**
- **Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme)**
- **Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.⁷**
- **Audituesi nuk ka vëzhguar numërimin fizik të inventarit në fillim të periudhës aktuale dhe e ka patur të pamundur të marrë evidencën e nevojshme të auditimit lidhur me tepricat e çeljes së inventarit.**
- **Efektet e mundëshme të pamundësisë për të marrë evidencën e nevojshme të auditimit lidhur me tepricat e çeljes të inventarit janë konsideruar të jenë materiale por jo të përhapura për performancën financiare dhe flukset e parave të entitetit.⁸**
- **Pozicioni financiar në fund të vitit është paraqitur në mënyrë të drejtë.**
- **Në këtë juridiksion të veçantë, ligji dhe rregulli e ndalon audituesin të japë një opinion me rezervë në lidhje me performancën financiare dhe flukset e parave dhe një opinion të pa modifikuar lidhur me pozicionin financiar.**

⁶ SNA 600, *Konsiderata të veçanta – Auditimi i pasqyrave financiare të grupit (duke përfshirë punën e audituesit të entitetit të kontrolluar)*

⁷ SNA 210, *Rënia dakord me kushtet e angazhimit të auditimit*

⁸ Nëse efektet e mundëshme sipas gjykimit të audituesit konsiderohen të jenë materiale dhe prekin performancën financiare dhe flukset e parave të entitetit, audituesi do të refuzojë dhënien e një opinionit mbi performancën financiare dhe flukset e parave.

- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin, janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë, sipas SNA 570 (i rishikuar).⁹
- Audituesi nuk kërkohet dhe as ka vendosur të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.¹⁰
- Audituesi ka siguruar të gjithë informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe nuk ka identifikuar ndonjë anomali materiale në këto informacione.
- Pasqyrat financiare përmbajnë shifrat korresponduese, dhe pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme u audituan nga audituesi i mëparshëm. Audituesi nuk ndalohet nga ligji ose rregullat të referojë audituesin e mëparshëm në raportin e tij lidhur me shifrat korresponduese dhe ai ka vendosur të veprojë në këtë mënyrë.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkohen sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).

⁹ SNA 570 (i rishikuar), *Vijimësia*

¹⁰ SNA 701, *Komunikimi i çështjeve kryesore të auditimit në raportin e audituesit të pavarur.*

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për Aksionarët e Shoqërisë tregtare ABC [ose një adresë tjetër e duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare¹¹

Opinionin me rezervë

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të shoqërisë tregtare ABC (Shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, me përjashtim të efekteve të mundshme të çështjes së përshkruar në seksionin e Bazës për Opinionin me Rezervë të raportit tonë, pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për) pozicionin financiar të Shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare e flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për opinionin me rezervë

Ne u emëruam auditues të shoqërisë me datën 30 Qershor 20X1, kështu që nuk mundëm të marrim pjesë dhe të vëzhgojmë inventarizimin fizik në fillim të vitit. Ne nuk ishim në gjendje të bindeshim me mjete alternative lidhur me sasitë e inventarit gjendje me datën 31 Dhjetor 20X0. Meqenëse çeljet e inventarit përfshihen në përcaktimin e performancës dhe të flukseve të parasë, ne nuk ishim në gjendje të përcaktonim nëse do të kishin qenë të nevojshme të bëheshin korrigjime, në lidhje me fitimin për vitin, të raportuar në pasqyrën financiare të të ardhurave gjithpërfshirëse dhe flukset neto të parasë nga aktivitetet e shfrytëzimit, të raportuar në pasqyrën e flukseve të parasë.

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNAtë). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare. Ne jemi të pavarur nga Shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare (të zbatueshme në juridiksionin përkatës) dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë me rezervë.

Çështje të tjera

¹¹ Nëntitulli “Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare” nuk është i nevojshëm të vendoset, kur raporti nuk përmban një nëntitull të dytë të emërtuar “Raport mbi Kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore

Pasqyrat financiare të Shoqërisë për vitin që mbyllet me datën 31 Dhjetor 20X0, kanë qënë audituar nga një auditues tjetër, i cili me datën 31 Mars 20X1 ka shprehur një opinion pa rezervë mbi këto pasqyra.

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull, “Informacione të tjera të ndryshme nga pasqyrat financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

[Raportimi në përputhje me kërkesat e raportimit në SNA 720 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në shtojcën 2 të SNA 720 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me pasqyrat financiare¹²

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)]¹³ – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)– shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e audituesit]

[Data]

¹² Në këto raporte auditimi ilustruese termat drejtimi ose personat e ngarkuar me qeverisjen mund të jetë e nevojshme të zëvendësohen nga terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor që zbatohet në një juridiksion të caktuar.

¹³ SNA 700 (i rishikuar), *Formimi i një opinioni dhe raportimi mbi pasqyrat financiare*

Ilustrimi 2:

Për qëllime të këtij raporti të audituesit, ilustrues, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- **Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të pa listuar që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600).**
- **Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).**
- **Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.**
- **Audituesi nuk ka vëzhguar numërimin fizik të inventarit në fillim të periudhës aktuale dhe e ka patur të pamundur të marrë evidencën e auditimit për tepricat e çeljes së inventarit.**
- **Efektet e mundëshme të pamundësisë për të marrë evidencën e nevojshme të auditimit lidhur me tepricat e çeljes të inventarit të cilat janë konsideruar të jenë materiale por jo të përhapura për performancën financiare dhe flukset e parave të entitetit.¹⁴**
- **Pozicioni financiar në fund të vitit është paraqitur në mënyrë të drejtë.**
- **Një opinion i cili është me rezervë lidhur me performancën financiare dhe flukset e parave dhe një opinion i pa modifikuar lidhur me pozicionin financiar i konsideruar i përshtatshëm sipas rrethanave.**
- **Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).**
- **Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë, sipas SNA 570 (i rishikuar).**
- **Audituesi nuk kërkohet dhe përndryshe nuk ka vendosur të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.**
- **Audituesi ka siguruar të gjithë informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe nuk ka identifikuar ndonjë anomali materiale në këto informacione.**

¹⁴ Nëse efektet e mundshme sipas gjykimit të audituesit konsiderohen të jenë materiale dhe prekin performancën financiare dhe flukset e parave të entitetit, audituesi do të refuzojë dhënien e një opinionit mbi performancën financiare dhe flukset e parave.

- Pasqyrat financiare përmbajnë shifrat korresponduese, dhe pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme u audituan nga audituesi i mëparshëm. Audituesi nuk ndalohet nga ligji ose rregullat të referojë audituesin e mëparshëm në raportin e audituesit lidhur me shifrat korresponduese dhe ai ka vendosur të veprojë në këtë mënyrë.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkohen sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për Aksionarët e Shoqërisë tregtare ABC [ose një adresë tjetër e duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare¹⁵

Opinionet

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të shoqërisë tregtare ABC (Shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Opinione me rezervë mbi performancën financiare dhe flukset e parasë

Sipas opinionit tonë, me përjashtim të efekteve të mundshme të çështjes se përshkruar në seksionin e Bazës për Opinionin me Rezervë të raportit tonë, pasqyra financiare e të Ardhurave gjithpërfshirëse dhe pasqyra e flukseve të parasë bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për) performancën financiare e flukset e parasë për vitin që mbyllet me datën 31 Dhjetor 20X1, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Opinion mbi pozicionin financiar

Sipas opinionit tonë, pasqyra e pozicionit financiar bashkëlidhur, paraqet drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose jep pamjen e vërtetë dhe të drejtë për) pozicionin financiar të Shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, në pajtim me SNRF-të.

Baza për opinionet, përfshirë Bazën për opinionin me rezervë për performancën financiare dhe flukset e parasë

Ne u emëruam auditues të Shoqërisë me datën 30 Qershor 20X1, kështu që nuk mundëm të marrim pjesë dhe të vëzhgojmë inventarizimin fizik në fillim të vitit. Ne nuk ishim në gjendje të bindeshim me mjete alternative lidhur me sasinë e inventarit gjendje me datën 31 Dhjetor 20X0. Meqenëse çeljet e inventarit përfshihen në përcaktimin e performancës dhe flukseve të parasë, ne nuk ishim në gjendje të përcaktonim nëse do të kishin qenë të nevojshme të bëheshin axhustime në lidhje me fitimin për vitin të raportuar në pasqyrën financiare të të ardhurave gjithpërfshirëse dhe flukset neto të parasë nga aktivitetet e shfrytëzimit të raportuar në pasqyrën e flukseve të parasë.

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNAtë). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në

¹⁵ Nëntitulli "Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare" nuk është i nevojshëm të vendoset kur raporti nuk përmban një nëntitull të dytë të emërtuar "Raport mbi Kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore".

seksionin e raportit ku jepen Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare. Ne jemi të pavarur nga Shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare (të zbatueshme në juridiksionin përkatës) dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë pa rezervë për pozicionin financiar dhe për opinionin e auditimit me rezervë për performancën financiare dhe flukset e parasë.

Çështje të tjera

Pasqyrat financiare të Shoqërisë për vitin që mbyllet me datën 31 Dhjetor 20X0, kanë qenë audituar nga një auditues tjetër i cili me datën 31 Mars 20X1 ka shprehur një opinion pa rezervë mbi këto pasqyra.

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga pasqyrat financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

[Raportimi në përputhje me kërkesat e raportimit në SNA 720 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në shtojcën 2 të SNA 720 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me pasqyrat financiare¹⁶

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)– shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

[Nënshkrimi, në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit]

[Data]

¹⁶ Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor që zbatohet në një juridiksion të caktuar.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 520

PROCEDURAT ANALITIKE

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Hyrja në fuqi	2
	3
Objektivat	
Përkufizimet	4
Kërkesat	
Procedurat Analitike Thelbësore	5
Procedurat Analitike që Ndhmojnë për Formimin e një Konkluzioni të Përgjithshëm	6
Investigimi i Rezultateve të Procedurave Analitike	7
Zbatimi dhe Materiale Të tjera Shpjeguese	
Përkufizimi i Procedurave Analitike	A1-A3
Procedurat Analitike Thelbësore	A4 – A16
Procedurat Analitike që Ndhmojnë në Formimin e një Konkluzioni të Përgjithshëm	A17-A19
Investigimi i Rezultateve të Procedurave Analitike	A20-A21

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 520, “Procedurat Analitike” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përdorimin prej audituesve të procedurave analitike si procedura thelbësore (procedura analitike thelbësore). Ky standard trajton gjithashtu, përgjegjësinë e audituesve lidhur me kryerjen e procedurave analitike në prag të përfundimit të auditimit, të cilat ndihmojnë audituesin gjatë formimit të një konkluzioni të përgjithshëm mbi pasqyrat financiare. SNA 315 (i rishikuar)¹ trajton përdorimin e procedurave analitike si procedura të vlerësimit të rrezikut. SNA 330 përfshin kërkesat dhe udhëzimet të cilat kanë të bëjnë me natyrën, kohën dhe shtrirjen e procedurave të auditimit si përgjigje ndaj rrezikut të vlerësuar; këto procedura auditimi mund të përfshijnë procedurat analitike thelbësore².

Hyrja në fuqi

2. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivat

3. Objektivat e audituesit janë:
 - (a) Të sigurojë evidencë auditimi të besueshme dhe të përshtatshme gjatë përdorimit të procedurave analitike thelbësore; dhe
 - (b) Të hartojë dhe të kryejë procedura analitike në prag të përfundimit të auditimit, të cilat ndihmojnë audituesin gjatë formimit të një konkluzioni të përgjithshëm për faktin nëse pasqyrat financiare janë në koherencë me njohjen e entitetit nga audituesi.

Përkufizimet

4. Për qëllime të SNA-ve, termi “procedurat analitike”, nënkupton vlerësimet e informacionit financiar nëpërmjet analizave të besueshme të marrëdhënieve ndërmjet informacionit financiar dhe jo financiar. Procedurat analitike përfshijnë gjithashtu investigime të atilla që janë të nevojshme për luhatjet ose marrëdhëniet që nuk janë në koherencë me informacionin tjetër të përshtatshëm ose që ndryshojnë nga vlerat e pritura me një shumë të konsiderueshme. (Ref: Para. A1-A3)

¹ SNA 315 (i rishikuar) , *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të tij*, paragrafi 6(b).

² SNA 330 , *Përgjigja e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuar*, paragrafët 6 dhe 18.

Kërkesat

Procedurat Analitike Thelbësore

5. Kur harton dhe kryen procedura analitike thelbësore, më vete ose në kombinim me testet e detajeve, si pjesë e procedurave thelbësore në përputhje me SNA 330³, audituesi duhet: (Ref: Para. A4- A5)
 - (a) Të përcaktojë nëse një procedurë analitike thelbësore specifike është e përshtatshme për pohimet e dhëna duke marrë në konsideratë rreziqet e vlerësuara të anomalisë materiale dhe testet e detajeve, nëse ka, për këto pohime; (Ref para. A6-A11)
 - (b) Të vlerësojë besueshmërinë e të dhënave prej të cilave është zhvilluar pritshmëria e audituesit për shumat e regjistruara ose raportet, duke marrë në konsideratë burimin, krahasueshmërinë, natyrën dhe përkatësinë e informacionit të disponueshëm si edhe kontrollet mbi përgatitjen e tij.(Ref: Para. A12-A14)
 - (c) Të zhvillojë një përlogaritje të pritshme mbi shumat e regjistruara ose raportet dhe të vlerësojë nëse kjo përlogaritje e pritshme është në atë nivel saktësie për të identifikuar një anomali e cila, më vete apo së bashku me anomali të tjera, mund të shkaktonte anomali materiale në pasqyrat financiare. (Ref: Para. A15)
 - (d) Të përcaktojë vlerën e çdo difference ndërmjet shumave të regjistruara dhe vlerave të pritshme, që është e pranueshme pa patur nevojë për investigime të mëtejshme si ato të kërkuara nga paragrafi 7. (Ref: Para. A16)

Procedurat Analitike që Ndihmojnë për Formimin e një Konkluzioni të Përgjithshëm

6. Audituesi duhet të hartojë dhe të kryejë procedura analitike në prag të përfundimit të auditimit, të cilat e ndihmojnë audituesin kur formon një konkluzion të përgjithshëm për faktin nëse pasqyrat financiare janë në koherencë me njohjen e entitetit nga ana e audituesit. (Ref: Para. A17-A19)

Investigimi i Rezultateve të Procedurave Analitike

7. Nëse procedurat analitike të kryera në përputhje me këtë SNA zbulojnë luhatje ose marrdhënie jo koherente me informacionet e tjera të rëndësishme apo që ndryshojnë me një shumë të konsiderueshme nga vlerat e pritshme, audituesi duhet të investigojë mbi këto ndryshime nëpërmjet:

³ SNA 330, paragrafi 18.

- (a) Kërkimit të informacioneve nga drejtimi dhe marrjes së evidencës së përshtatshme të auditimit që lidhet me përgjigjet e drejtimit; dhe
- (b) Kryerjes së procedurave të tjera të auditimit në varësi të rrethanave (Ref: Para. A20-A21)

Zbatimi dhe Materiale të tjera Shpjeguese

Përkufizimi i Procedurave Analitike

A1. Procedurat analitike përfshijnë krahasimin midis informacionit financiar të entitetit dhe, për shembull:

- Informacionit krahasues të periudhave paraardhëse.
- Rezultateve të pritshme të entitetit, si për shembull buxheteve apo parashikimeve, ose pritshmërive të përlllogaritura nga audituesi, të tilla si çmuarja e amortizimit.
- Informacioneve nga sektorë të ngjashëm, si për shembull krahasimi i koeficientëve të tillë si shitjet ndaj llogarive të arkëtueshme me mesataret e sektorit ose me entitete të tjera të një madhësie të krahasueshme brenda të njëjtit sektor.

A2. Procedurat analitike përfshijnë gjithashtu vlerësimin e marrdhënieve, për shembull:

- Midis elementeve të informacionit financiar që do të pritej në përputhje me një model të parashikueshëm mbështetur në eksperiencën e entitetit, të tilla si përqindjet e marzheve bruto.
- Ndërmjet informacionit financiar dhe informacioneve jo financiare të rëndësishme të tilla si shpenzimet e pagave ndaj numrit të punonjësve.

A3. Për të kryer procedurat analitike, mund të përdoren metoda të ndryshme. Këto metoda variojnë që nga kryerja e krahasimeve të thjeshta, e deri në kryerjen e analizave të ndërlikuara duke përdorur teknika statistikore të avancuara. Procedurat analitike mund të përdoren mbi elementet përbërës dhe elementët individualë të informacionit të pasqyrave financiare të konsoliduara.

Procedurat Analitike Thelbësore (Ref: Para. 5)

A4. Procedura thelbësore të audituesit në nivel pohimi mund të jenë testet e detajeve, procedurat analitike thelbësore ose një kombinim i të dyjave. Vendimi lidhur me përcaktimin se cilën procedurë auditimi duhet të kryejë, duke përfshirë faktin nëse

do të përdorë procedurat analitike thelbësore, bazohet në gjykimin e audituesit rreth efektivitetit dhe efijencës së pritur të procedurave të auditimit disponibël për të zvogëluar rrezikun e auditimit në nivel pohimi, në një nivel të ulët të pranueshëm.

- A5. Audituesi mund të kërkojë nga drejtimi informacion rreth disponibilitetit dhe besueshmërisë së informacionit të nevojshëm për të kryer procedura analitike thelbësore, si dhe lidhur me rezultatet e ndonjë procedure analitike të kryer nga entiteti. Mund të jetë efektive të përdoren të dhëna analitike të cilat janë përgatitur nga drejtimi, nëse audituesi është i bindur që këto të dhëna janë përgatitur siç duhet.

Përshtatshmëria e Procedurave Analitike të Veçanta për Pohimet e Dhëna (Ref: Para. 5(a))

- A6. Në përgjithësi procedurat analitike thelbësore kryhen për volume të mëdha transaksionesh, të cilat pritët të jenë të parashikueshme në kohë. Kryerja e procedurave analitike të planifikuara mbështetet në parashikimin se marrëdhëniet midis të dhënave egzistojnë dhe vazhdojnë të egzistojnë, kur nuk ka informacion që tregon për të kundërtën. Sidoqoftë, përshtatshmëria e një procedure analitike të veçante do të varet nga vlerësimi i audituesit, se sa efektive do të jetë ajo në zbulimin e një anomalie, e cila individualisht ose së bashku me anomali të tjera, mund të shkaktojë anomali materiale në pasqyrat financiare.

- A7. Në disa raste, edhe një model parashikues i thjeshtë mund të jetë po aq efektiv sa një procedure analitike. Për shembull, kur një entitet ka një numër të caktuar punëtorësh të cilët paguhet me një normë fikse përgjatë periudhës, audituesi mundet të përdorë këto të dhëna për të vlerësuar shpenzimet në total të pagave për këtë periudhë, me një nivel të lartë saktësie, duke siguruar në këtë mënyrë, evidencë auditimi mbi një element të rëndësishëm në pasqyrat financiare dhe duke zvogëluar nevojën për kryerjen e testeve të detajeve mbi listëpagesat. Përdorimi i raporteve të tregut të njohur gjerësisht (të tillë si marzhi i fitimit për lloje të ndryshme të entiteteve të shitjes me pakicë) shpesh mund të jetë efektiv në procedurat analitike thelbësore, për të siguruar evidencën që mbështet arsyeshmërinë e shumave të regjistruara.

- A8. Lloje të ndryshme të procedurave analitike japin nivele të ndryshme sigurie. Procedurat analitike të cilat përfshijnë, për shembull, parashikimin e totalit të të ardhurave nga qeraja të një ndërtese të ndarë në apartamente, duke marrë në konsideratë normat e qerave, numrin e apartamenteve të lira, mund të sigurojnë evidencë bindëse dhe mund të eliminojnë nevojën për verifikime të mëtejshme nëpërmjet testeve të detajeve, po që se elementët janë verifikuar në mënyrën e duhur. Në dallim nga kjo, llogaritja dhe krahasimi i përqindjes së marzhit bruto si një mënyrë për të konfirmuar një shifër të të ardhurave, mund të sjellë evidencë më pak bindëse, por mund të japë një pohim të dobishëm kur përdoret e kombinuar me procedura të tjera auditimi.

- A9. Përcaktimi i përshtatshmërisë së një procedure analitike thelbësore të veçantë ndikohet nga natyra e pohimit dhe nga vlerësimi i audituesit për rrezikun e anomalisë materiale nga ana e audituesit. Për shembull, nëse kontrollet mbi

përpunimin e urdhrave të shitjes janë të pamjaftueshëm, audituesi mund të bazohet më shumë në testet e detajeve se sa në procedurat analitike thelbësore për pohimet në lidhje me llogaritë e arkëtueshme (klientët).

- A10. Disa procedura analitike thelbësore mund të konsiderohen të përshtatshme kur testet e detajeve kryhen për të njëjtat pohime. Për shembull, nëpërmjet marrjes së evidencës së auditimit në lidhje me pohimin e vlerësimit të llogarive të arkëtueshme, audituesi mund të zbatojë procedurat analitike për një grup të llogarive të klientëve të vjetër krahas me kryerjen e testeve të detajeve mbi arkëtimet e mëvonshme të pasasë për qëllime të përcaktimit të arkëtueshmërisë së llogarive të arkëtueshme (klientëve).

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

- A11. Marrëdhëniet ndërmjet elementëve individualë të pasqyrave financiare, që janë marrë parasysh (tradicionalisht) në auditimin e entiteteve të biznesit, mund të mos jenë të përshtatshëm në auditimin e entiteteve qeveritare ose entiteteve të tjera jo-biznesi të sektorit publik; për shembull, në shumë entitete të sektorit publik mund të ketë pak marrëdhënie direkte midis të ardhurave dhe shpenzimeve. Për më tepër, duke qenë se shpenzimet mbi blerjen e aktiviteteve mund të mos kapitalizohen, atëherë mund të mos ketë marrëdhënie midis shpenzimeve, për shembull, për inventarët dhe aktivet e trupëzuara dhe shumave të këtyre aktiveve të raportuara në pasqyrat financiare. Gjithashtu, të dhënat e sektorit ose të dhënat statistikore për qëllime krahasuese në sektorin publik mund të mos jenë të disponueshme. Gjithsesi marrëdhëniet e tjera mund të jenë të përshtatshme, për shembull ndryshimet në çmimin për kilometër në ndërtimin e një rruge ose numri i automjeteve të blera krahasuar me numrin e automjeteve të dala nga përdorimi.

Besueshmëria e të Dhënave (Ref: Para. 5(b))

- A12. Besueshmëria e të dhënave ndikohet nga burimi dhe natyra e tyre dhe varet nga rrethanat në të cilat ato janë marrë. Prandaj pohimet e dhënë në vijim janë të rëndësishëm në përcaktimin nëse të dhënat janë të besueshme për përcaktimin e procedurave analitike thelbësore:
- (a) Burimi i informacionit të disponueshëm. Për shembull, informacioni mund të jetë më i besueshëm kur merret nga një burim i pavarur që ndodhet jashtë entitetit⁴;
 - (b) Krahueshmëria e informacionit të disponueshëm. Për shembull, të dhënat e të gjithë sektorit mund të kenë nevojë që të plotësohen për të qënë të krahasueshme me ato të një entiteti i cili prodhon dhe shet produkte të specializuara;

⁴ SNA 500, *Evidenca e Auditimit*, paragrafi A31.

- (c) Natyra dhe përkatësia e informacionit të disponueshëm. Për shembull, nëse buxhetet janë hartuar si rezultate që priten dhe jo si qëllime që duhen arritur;
- (d) Kontrollët mbi përgatitjen e informacionit, të cilët janë vendosur për të siguruar plotësinë, sigurinë dhe vlefshmërinë. Për shembull, kontrollët mbi përgatitjen, shqyrtimin dhe realizimin e buxheteve.

A13. Audituesi mund të mbajë parasysh që të testojë efikasitetin e kontrolleve, mbi përgatitjen e informacioneve nga entiteti, të cilët përdoren nga audituesi në kryerjen e procedurave analitike thelbësore si përgjigje ndaj rreziqeve të vlerësuara. Kur këto kontrolle janë efektive, audituesi përgjithësisht ka siguri më të madhe në besueshmërinë e informacionit dhe si rrjedhojë, edhe në rezultatet e procedurave analitike. Efektiviteti i funksionimit të kontrolleve mbi informacionin jo-financiar shpesh mund të testohet në bashkëpunim me teste të tjera të kontrolleve. Për shembull, kur përcaktohen kontrollët mbi përpunimin e faturave të shitjes, një entitet mund të përfshijë kontrolle mbi regjistrimin e njësive të shitura. Në këto rrethana, audituesi mund të testojë efektivitetin e funksionimit të kontrolleve mbi regjistrimin e njësive të shitura në bashkëveprim me testet e efektivitetit të funksionimit të kontrolleve mbi përpunimin e faturave të shitjeve. Në mënyrë alternative, audituesi mund të konsiderojë nëse informacioni i ka qënë nënshtruar auditimit. SNA 500 përcakton kriteret dhe jep udhëzime për përcaktimin e procedurave të auditimit që duhet të kryhen mbi informacionin që duhet të përdoret për procedurat analitike thelbësore.⁵

A14. Çështjet e trajtuara në paragrafët A12(a)-A12(d) janë të rëndësishme pavarësisht nëse audituesi kryen procedurat analitike thelbësore mbi pasqyrat financiare në fund të periudhës ose në një datë të ndërmjetme dhe planifikon të kryejë procedurat analitike thelbësore për periudhën e mbetur. SNA 330 vendos kriteret dhe jep udhëzime mbi procedurat thelbësore që kryhen në një datë të ndërmjetme.⁶

Vlerësimi nëse Parashikimi është Mjaftueshmërisht i Saktë (Ref:Para. 5(c))

A15. Çështjet që lidhen me vlerësimin e audituesit për faktin nëse parashikimi mund të zhvillohet mjaftueshmërisht saktë për të identifikuar një anomali e cila kur bashkohet me anomalitë e tjera mund të shkaktojë anomali materiale në pasqyrat financiare, përfshijnë:

- Saktësinë me të cilën mund të parashikohen rezultatet e pritshme të procedurave analitike thelbësore. Për shembull, audituesi mund të presë të ketë një koherencë më të madhe kur krahason marzhin e fitimit bruto nga njëra periudhë në tjetrën se sa kur krahason shpenzime të veçanta siç janë ato për kërkim apo reklamë.
- Shkalla deri në të cilën informacioni mund të detajohet. Për shembull, procedurat analitike thelbësore mund të jenë më efektive kur zbatohen ndaj informacionit

⁵ SNA 500, paragrafi 10.

⁶ SNA 330, paragrafët 22-23.

financiar në seksione individuale të një operacioni ose në pasqyrat financiare të entiteteve të kontrolluara të një entiteti të diversifikuar, se sa kur zbatohen tek pasqyrat financiare të një entiteti si një i tërë.

- Disponueshmëria e informacionit, si të atij financiar ashtu edhe të atij jo financiar. Për shembull, audituesi mund të marrë në konsideratë faktin nëse informacioni financiar siç janë, buxhetet apo parashikimet dhe informacioni jo financiar siç janë numri i njësisë të prodhuara apo të shitura, është i disponueshëm për të përcaktuar procedurat analitike thelbësore. Nëse informacioni është i disponueshëm, audituesi gjithashtu mund të konsiderojë besueshmërinë e informacionit të diskutuar në paragrafët A12-A13 më sipër.

Vlera e Diferencës ndërmjet Shumës së Regjistruar dhe Vlerës së Pritshme që është e Pranueshme (Ref: Para. 5(d))

A16. Përcaktimi nga audituesi i vlerës së diferencës ndërmjet shumës së regjistruar dhe vlerës së pritshme që mund të pranohet pa patur nevojë për investigime të mëtejshme ndikohet nga materialiteti⁷ dhe nga koherenca me nivelin e dëshiruar të sigurisë, duke llogaritur mundësinë që një anomali, më vete ose kur bashkohet me anomali të tjera, mund të shkaktojë anomali materiale në pasqyrat financiare. SNA 330 i kërkon audituesit që të sigurojë aq më shumë evidencë auditimi bindëse, sa më i lartë të jetë vlerësimi i rrezikut nga ana e audituesit.⁸ Prandaj, sa më shumë që rritet vlerësimi për rrezikun aq më e ulët bëhet vlera e diferencës që konsiderohet e pranueshme dhe që nuk ka nevojë për investigime të mëtejshme për arrijtjen e nivelit të dëshiruar të evidencës bindëse⁹.

Procedurat Analitike që Ndihmojnë në Formimin e një Konkluzioni të Përgjithshëm
(Ref: Para. 6)

A17. Konkluzionet e nxjerra nga rezultatet e procedurave analitike të përcaktuara dhe kryera në pajtim me paragrafin 6 kanë si qëllim të konfirmojnë konkluzionet e formuara gjatë auditimit të komponentëve ose elementëve individualë të pasqyrave financiare. Kjo e ndihmon audituesin në nxjerrjen e konkluzioneve të arsyeshme mbi të cilat të bazojë opinionin e tij.

A18. Rezultati i këtyre procedurave analitike mund të identifikojë një rrezik të panjohur më parë të një anomalie materiale. Në këto rrethana, SNA 315 (i rishikuar) kërkon që audituesi të rishikojë vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale dhe si pasojë të modifikojë procedurat e mëtejshme të planifikuara të auditimit.¹⁰

A19. Procedurat analitike të kryera në pajtim me paragrafin 6 mund të jenë të ngjashme me procedurat të cilat mund të përdoren si procedura të vlerësimit të rrezikut.

⁷ SNA 320, *Materialiteti në Planifikimin dhe Kryerjen e Auditimit*, paragrafi A14.

⁸ SNA 330, paragrafi 7(b).

⁹ SNA 330, paragrafi A19.

¹⁰ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 31.

Investigimi i Rezultateve të Procedurave Analitike (Ref: Para. 7)

- A20. Evidenca e auditimit që ka të bëjë me përgjigjet e drejtimit mund të merret duke vlerësuar këto përgjigje, duke mbajtur parasysh njohjen e entitetit dhe mjedisit të tij nga ana e audituesit dhe nëpërmjet evidencës tjetër të marrë gjatë procesit të auditimit.
- A21. Nevoja për të kryer procedura të tjera auditimi mund të lindë kur, për shembull, drejtimi nuk është në gjendje të japë një shpjegim, ose shpjegimin, si edhe kur evidenca e auditimit e siguruar në lidhje me përgjigjen e drejtimit, nuk është konsideruar e përshtatshme.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 530

ZGJEDHJA NË AUDITIM

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1-2
Hyrja në fuqi	3
Objektivi	4
Përkufizimet	5
Kërkesat	
Përcaktimi i Kampionit, Madhësia dhe Përzgjedhja e Elementëve për t'u Testuar	6-8
Kryerja e Procedurave të Auditimit	9-11
Natyra dhe Shkaku i Devijimeve dhe Anomalive	12-13
Projektimi i Anomalive	14
Vlerësimi i Rezultateve të Zgjedhjes në Auditim	15
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Përkufizime	A1-A3
Përcaktimi i Kampionit, Madhësia dhe Përzgjedhja e Elementëve për t'u Testuar	A4-A13
Kryerja e Procedurave të Auditimit	A14-A16
Natyra dhe Shkaku i Devijimeve dhe Anomalive	A17
Projektimi i Anomalive	A18-A20
Vlerësimi i Rezultateve të Kampionit	A21-A23
Shtojcë 1: Shtresëzimi dhe Zgjedhja e Vlerës së Ponderuar	
Shtojcë 2: Shembuj të Faktorëve që Influencojnë në Madhësinë e Kampionit për Testet e Kontrolleve	
Shtojcë 3: Shembuj të Faktorëve që Influencojnë në Madhësinë e Kampionit për Testet e të Dhënave	
Shtojcë 4: Metodat e Zgjedhjes së Kampionit	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 530, "Zgjedhja në Auditim" duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 "Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit".

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) zbatohet kur audituesi ka vendosur të përdorë metodën e zgjedhjes së kampionit në kryerjen e procedurave të auditimit. Ai ka të bëjë me përdorimin nga ana e audituesit të zgjedhjes statistikore dhe jo-statistikore kur projekton dhe përzgjedh kampionin në auditim, me kryerjen e testeve për kontrollin e brendshëm, testeve të të dhënave si dhe me vlerësimin e rezultateve të kampionit.
2. Ky standard plotëson standardin 500¹, i cili ka të bëjë me përgjegjësinë e audituesit për të projektuar dhe për të kryer procedura auditimi për të siguruar evidenca të mjaftueshme dhe të përshtatshme në auditim për të qënë i aftë të nxjerrë konkluzione të arsyeshme mbi të cilat do të bazohet opinioni i audituesit. Standardi 500 jep udhëzime mbi mjetet e përdorshme nga audituesi për zgjedhjen e elementëve për testim, ku zgjedhja në auditim është një nga mjetet.

Hyrja në Fuqi

3. Ky standard ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivi

4. Objektivi i audituesit, kur përdor metodën e zgjedhjes në auditim, është të sigurojë baza të arsyeshme për audituesin për të nxjerrë konkluzione rreth popullatës nga e cila ky kampion është përzgjedhur.

Përkufizimet

5. Për qëllimet e SNA-ve, shprehjet e mëposhtme kanë kuptimet e dhëna si më poshtë:
 - a) Zgjedhja në auditim (zgjedhja e kampionit) – Zbatimi i procedurave të auditimit në më pak se 100 për qind të elementëve brenda një popullate të auditimit, të atillë që të gjitha njësitë të kenë shansin të zgjidhen, në mënyrë që t'i japin audituesit një bazë të arsyeshme mbi të cilën ai të nxjerrë konkluzionet për të gjithë popullatën.
 - b) Popullata - E gjithë seria e të dhënave nga e cila është zgjedhur një kampion dhe për të cilën audituesi dëshiron të nxjerrë konkluzionet.
 - c) Rreziku i metodës me zgjedhje (zgjedhjes së kampionit) - Rreziku që konkluzioni i audituesit i bazuar në një zgjedhje, mund të jetë i ndryshëm nga konkluzioni që mund të nxirrej, nëse e gjithë popullata do të ishte subjekt i së njëjtës procedurë

¹SNA 500, *Evidenca në Auditim*.

auditimi. Rreziku i metodës me zgjedhje mund të çojë në dy tipe konkluzionesh të gabuara:

- (i) Në rastin e testeve të kontrolleve, që kontrollet janë më shumë efektive nga sa janë në të vërtetë, ose në rastin e testeve të detajeve, që një anomali materiale nuk ekziston, kur në fakt ajo ekziston. Audituesi është kryesisht i interesuar për këtë tip konkluzioni të gabuar, pasi ai ka ndikim në efektivitetin e auditimit dhe ka më shumë të ngjarë të çojë në një opinion auditimi të papërshtatshëm.
 - (ii) Në rastin e testeve të kontrolleve, që kontrollet janë më pak efektive nga sa ato janë në të vërtetë, ose në rastin e testeve të detajeve, që një anomali materiale nuk ekziston, kur në fakt ajo ekziston. Ky tip konkluzioni i gabuar ka ndikim në efikasitetin e auditimit, pasi ai si rregull, çon në punë shtesë për të konfirmuar se konkluzionet fillestare kanë qënë jo-korrekte.
- d) Rreziku i auditimit pa zgjedhje – Rreziku që audituesi të arrijë një konkluzion të gabuar për çfarëdo arsye që nuk lidhet me rrezikun e auditimit me zgjedhje. (Ref: Para. A1)
- e) Anomali – Një anomali ose devijim që demonstroi të mos jetë përfaqësues i anomalive apo devijimeve në një popullatë.
- f) Kampioni – Zërat individualë që përbëjnë një popullatë. (Ref: Para. A2)
- g) Zgjedhja statistikore – Një metodë e zgjedhjes që ka karakteristikat e mëposhtme:
- (i) Kampioni zgjidhet në mënyrë rastësore, dhe
 - (ii) Për të vlerësuar rezultatet e kampionit, përfshirë edhe matjen e rrezikut të zgjedhjes, përdoret teoria e probabilitetit.
- Një metodë e auditimit me zgjedhje që nuk ka karakteristikat (i) dhe (ii) konsiderohet metodë e auditimit me zgjedhje jo-statistikore.
- h) Shtresëzimi - Shtresëzimi është procesi i ndarjes së popullatës në nën-popullata, ku secila prej tyre përfaqëson një grup kampionësh, të cilët kanë karakteristika të ngjashme (shpesh vlera monetare).
- i) Anomali e tolerueshme – Një shumë monetare e përcaktuar nga audituesi në lidhje me të cilën audituesi kërkon të sigurojë një nivel të përshtatshëm të sigurisë, se kjo shumë monetare e përcaktuar prej tij nuk do të tejkalohet nga anomalia aktuale në popullatë. (Ref: Para. A3)
 - j) Niveli i tolerueshëm i devijimit – Një nivel devijimi nga procedurat e kontrollit të brendshëm i vendosur nga audituesi, lidhur me të cilin audituesi kërkon të sigurojë një nivel të përshtatshëm të sigurisë se niveli i devijimit i përcaktuar prej tij nuk do të tejkalohet nga niveli aktual i devijimit në popullatë.

Kërkesat

Përcaktimi i Kampionit, Madhësia dhe Zgjedhja e Elementëve për tu Testuar

6. Kur planifikohet një zgjedhje në auditim, audituesi duhet të marrë në konsideratë qëllimin e procedurave të auditimit dhe karakteristikat e popullatës nga e cila do të nxirret dhe kampioni. (Ref: Para. A4-A9)
7. Audituesi duhet të përcaktojë një madhësi kampioni të mjaftueshme për të ulur rrezikun në zgjedhjen e kampionit në një nivel të ulëttë pranueshëm. (Ref: Para. A10-A11)
8. Audituesi duhet të përzgjedhë elementë për zgjedhjen në një mënyrë të tillë që secili kampion brenda një popullate të auditimit të ketë shansin të zgjidhet. (Ref: Para. A12-A13)

Kryerja e Procedurave të Auditimit

9. Audituesi duhet të kryejë procedurat e auditimit, të përshtatshme për qëllimin, për secilin element të përzgjedhur.
10. Në qoftë se procedura e auditimit nuk është e aplikueshme për elementin e përzgjedhur, audituesi duhet të kryejë procedurën mbi një element zëvendësues. (Ref: Para. A14)
11. Në qoftë se audituesi nuk është në gjendje të zbatojë procedurat e përcaktuara të auditimit, ose procedura alternative të përshtatshme mbi një element të përzgjedhur, audituesi duhet ta trajtojë atë element si një devijim nga kontrolli i parashikuar në rastin e testeve për kontrollin e brendshëm, ose si një anomali në rastin e testeve të të dhënave. (Ref: Para. A15-A16)

Natyra dhe Shkaku i Devijimeve dhe i Anomalive

12. Audituesi duhet të hetojë natyrën dhe shkakun e çdo devijimi ose anomalie të identifikuar dhe të vlerësojë ndikimin e tyre të mundshëm mbi qëllimin e procedurës së auditimit dhe mbi fushat e tjera të auditimit. (Ref: Para. A17)
13. Në situata jashtëzakonisht të rralla kur audituesi e gjykon një anomali ose devijim të gjendur në një zgjedhje të jetë një anomali, audituesi duhet të përdorë një shkallë të lartë sigurie që një anomali e tillë ose devijim nuk përfaqëson popullatën. Audituesi duhet ta arrijë këtë shkallë sigurie duke kryer procedura auditimishtesë për të siguruar evidencë të përshtatshme e të mjaftueshme auditimi që anomalia ose devijimi nuk ndikon në pjesën e mbetur të popullatës.

Projektimi i Anomalive

14. Për testet e të dhënave, audituesi duhet të përcaktojë anomali të gjetura në kampion lidhur me popullatën. (Ref: Para. A18-A20)

Vlerësimi i Rezultateve tëKampionit

15. Audituesi duhet të vlerësojë:

- (a) Rezultatet e kampionit; dhe (Ref: Para. A21-A22)
- (b) Nëse përdorimi i zgjedhjes në auditim ka siguruar një bazë të arsyeshme për konkluzionet rreth popullatës që është marrë në testim. (Ref: Para. A23)

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Përkufizime

Rreziku i auditimit pa zgjedhje (Ref: Para. 5(d))

A1. Shembuj të rrezikut të auditimit pa zgjedhje përfshijnë përdorimin e procedurave të papërshtatshme të auditimit ose keqinterpretimin e evidencave të auditimit dhe neglizhimin për të njohur një anomali ose devijim.

Kampioni (Ref: Para. 5(f))

A2. Kampionet mund të jenë elementë fizikë (për shembull, çeqet e listuara në mandatet e depozitimit, kreditimet nënxyrjet e llogarive bankare, faturat e shitjeve ose gjendjet e debitorëve) ose njësi monetare.

Anomali e Tolerueshme (Ref: Para. 5(i))

A3. Në përcaktimin e njëkampioni, audituesipërcakton anomalinë e tolerueshme me qëllim trajtimin e rrezikut qëbashkimi i anomalive jomateriale individuale mund tëbëjë që pasqyrat financiare tëpërmbajnë anomali materialedhe për të siguruar një marzh për anomalitë e mundshme të pazbuluara. Anomalia e tolerueshme është zbatimi i materialitetit të performancës, përcaktuar sipas SNA 320², për një procedurë të vecantë në zgjedhjen e kampionit. Anomalia e tolerueshme mund të jetë e njëjta vlerë ose një vlerë më e ulët se materialiteti i performancës.

Përcaktimi i Kampionit, Madhësia dhe Zgjedhja e Elementëve për tu Testuar

Përcaktimi i Kampionit (Ref: Para. 6)

A4. Zgjedhja në auditim i krijon mundësi audituesit të sigurojë dhe vlerësojëevidencat e auditimit rreth disa karakteristikave që lidhen me elementët e përzgjedhur me qëllim

²SNA 320, *Materialiteti në Planifikimin dhe Kryerjen e një Auditimi*, paragrafi 9.

që të formojë ose ndihmojë në formimin e një konkluzioni në lidhje me popullatën nga e cila kampioni është përzgjedhur. Zgjedhja në auditim mund të zbatohet duke përdorur si zgjedhjen jo-statistikore ashtu dhe atë statistikore.

- A5. Në përcaktimin e një zgjedhje në auditim, vëmendja e audituesit përfshin qëllimin specifik që duhet arrirë dhe kombinimin e procedurave të auditimit që kanë të ngjarë të arrijnë më së miri këtë qëllim. Shqyrtimi i natyrës së evidencës së kërkuesit të auditimit dhe kushtet e anomalisë ose devijimit të mundshëm dhe karakteristikave tjera që kanë të bëjnë me këtë evidencë auditimie ndihmojnë audituesin në përcaktimin se çfarë përbën një devijim ose anomalë dhe çfarë popullate të përdorë për kampionin. Në përmbyllje të kërkesave të paragrafit 9 të SNA 500, kur përdor zgjedhjen në auditim, audituesi kryen procedura auditimi për të siguruar të dhëna që popullata nga e cila është përzgjedhur kampioni është e plotë.
- A6. Shqyrtimi nga ana e audituesit i qëllimit të procedurave të auditimit, siç kërkohet në paragrafin 6, përfshin një kuptim të qartë të asaj se çfarë përbën një anomalë apo devijim, në mënyrë që të gjithë, dhe vetëm, ato kushte që janë të përshtatshme për qëllimin e procedurave të auditimit të përfshihen në vlerësimin e devijimeve apo përcaktimin e anomalive. Për shembull, në një test të të dhënave në lidhje me ekzistencën e llogarive të arkëtueshme, të tilla si konfirmimi, pagesat e bëra nga klienti përpara datës së konfirmimit, por të marra menjëherë pas kësaj date nga entiteti, nuk konsiderohen si anomalë. Gjithashtu, një deklaram gabim mes llogarive të klientëve nuk ndikon në gjendjen totale të llogarive të arkëtueshme. Prandaj, mund të mos jetë e përshtatshme që kjo të konsiderohet si një anomalë në vlerësimin e rezultateve të kampionit për këtë procedurë të veçantë të auditimit, edhe pse mund të ketë një ndikim të rëndësishëm në fusha të tjera të auditimit, të tilla si vlerësimi i rrezikut të mashtrimit ose vlerësimi i mjaftueshmërisë së provizioneve për llogaritë e dyshimta.
- A7. Në shqyrtimin e karakteristikave të një popullate, për testet e kontrolleve, audituesi bën një vlerësim të normës së pritshme të devijimit bazuar në kuptimin nga ana e audituesit të kontrolleve përkatëse ose në ekzaminimin e një numri të vogël të elementëve nga popullata. Ky vlerësim bëhet në mënyrë që të përcaktohet një kampion për auditimin si dhe të përcaktohet madhësia e kampionit. Për shembull, nëse norma e pritshme të devijimit është papranueshmërisht e lartë, audituesi do të vendosë normalisht të mos kryejë testet e kontrolleve. Në mënyrë të ngjashme, për testet e të dhënave, audituesi bën një vlerësim të anomalisë së pritshme në popullatë. Në qoftë se anomalia e pritshme është e lartë, ekzaminimi 100 për qind ose përdorimi i një madhësie të gjerë kampioni mund të jetë i përshtatshëm në kryerjen e testeve të të dhënave.
- A8. Në shqyrtimin e karakteristikave të një popullate nga e cila është përzgjedhur kampioni, audituesi mund të përcaktojë se shtresëzimi apo zgjedhja e vlerës së ponderuar është e përshtatshme. Shtojca 1 paraqet trajtim të mëtejshëm të shtresëzimit dhe zgjedhjes së vlerës së ponderuar.

- A9. Vendimi nëse do të përdorë metodën e zgjedhjes statistikore ose atë jo-statistikore mbetet një çështje që i përket gjyqimit të audituesit; megjithatë madhësia e kampionit nuk është një kriter i vlefshëm për dallimin ndërmjet metodës statistikore dhe asaj jo-statistikore.

Madhësia e Kampionit (Ref: Para. 7)

- A10. Niveli i rrezikut në zgjedhjen e kampionit që audituesi është i gatshëm të pranojë ndikon në madhësinë e kërkuar të kampionit. Sa më i ulët të jetë rreziku që audituesi është i gatshëm të pranojë, aq më e madhe do të duhet të jetë madhësia e kampionit.
- A11. Madhësia e kampionit mund të përcaktohet nga zbatimi i një formule statistikore ose përmes ushtrimit të gjyqimit profesional. Shtojcat 2 dhe 3 tregojnë ndikimet që faktorët e ndryshëm në mënyrë tipike kanë në përcaktimin e madhësisë së kampionit. Kur rrethanat janë të ngjashme, efekti në madhësinë e kampionit i faktorëve të tillë si ata të identifikuar në shtojcën 2 dhe 3 do të jetë i ngjashëm pavarësisht faktit nëse është zgjedhur metoda statistikore apo jo-statistikore.

Përzgjedhja e Elementëve për t'u Testuar (Ref: Para. 8)

- A12. Me metodën e zgjedhjes statistikore, elementët e kampionit përzgjidhen në mënyrë të tillë që çdo kampion të ketë një probabilitet të njohur për tu përzgjedhur. Me metodën jo-statistikore, përdoret gjykimi për të përzgjedhur elementët në zgjedhje. Duke qenë se qëllimi i zgjedhjes është që të sigurojë një bazë të arsyeshme për audituesin nënxjerrjen e konkluzioneve rreth popullatës nga e cila kampioni është përzgjedhur, është e rëndësishme që audituesi të përzgjedhë një kampion përfaqësues, kështu që paragjykimi të shmanget duke zgjedhur kampione që kanë karakteristikat tipike të popullatës.
- A13. Metodatat kryesore të zgjedhjes së kampionëve janë përdorimi i tabelave të numrave rastësorë ose TANK-et, zgjedhja sistematike dhe zgjedhja e rastit. Secila prej këtyre metodave është trajtuar në Shtojcën 4.

Kryerja e Procedurave të Auditimit (Ref: Para. 10-11)

- A14. Një shembull i cili tregon se kur është e nevojshme kryerja e procedurës mbi një element zëvendësues është ai i rastit kur njëçek i anuluar është zgjedhur ndërkohë që kryhet testimi për evidencën e autorizimit të pagesës. Nëse audituesi bindet që çeku është i anuluar korrektësisht, pra kjo nuk përbën një devijim, ai ekzaminon një element zëvendësues.
- A15. Një shembull i asaj kur audituesi nuk është në gjendje të zbatojë procedurat e përcaktuara të auditimit mbi një element të përzgjedhur është ai kur dokumentacioni lidhur me atë element ka humbur.

- A16. Një shembull i një procedure alternative të përshtatshme mund të jetë shqyrtimi i arkëtimeve të mëvonshme bashkë me dëshmitë e burimit të tyre dhe të elementëve që janë menduar për tu paguar, kur ndaj një kërkesë për konfirmim pozitiv nuk është marrë asnjë përgjigje.

Natyra dhe Shkaku i Devijimeve dhe Anomalive (Ref: Para. 12)

- A17. Në analizimin e devijimeve dhe anomalive të identifikuar, audituesi mund të vëzhgojë që shumë prej tyre kanë një tipar të përbashkët, për shembull, lloji i transaksionit, vendndodhja, linja e produktit ose afati kohor. Në rrethana të tilla, audituesi mund të vendosë të identifikojë të gjithë elementët në popullatë që zotërojnë tiparin e përbashkët dhe të zgjedhë procedurat e auditimit mbi këto elementë. Veç kësaj, të tilla devijime apo anomalitë mund të jenë të qëllimshme dhe mund të tregojnë mundësinë e mashtrimit.

Projektimi i Anomalive (Ref: Para. 14)

- A18. Audituesit i nevojitet të projektojnë anomalitë për popullatën për të siguruar një këndvështrim të gjerë të shkallës së anomalisë, por ky projektim mund të mos jetë i mjaftueshëm për të përcaktuar një shumë për t'u regjistruar.
- A19. Kur një anomali është provuar si anormale, kjo mund të përjashtohet kur projektohen anomalitë për popullatën. Megjithatë, efekti i një anomalie të tillë, në qoftë se nuk është korrigjuar, kërkon ende të merret në konsideratë, përveç projektimit të anomalive jo-anormale.
- A20. Për testet e kontrolleve, nuk është i nevojshëm asnjë projektim më vete i anomalive meqënëse norma e devijimit të kampionit është gjithashtu norma e devijimit të projektuar për popullatën si një e tërë. SNA 330³ jep udhëzime kur devijimet nga kontrollet, mbi të cilat audituesi ka ndërmend të mbështetet, janë zbuluar.

Vlerësimi i Rezultateve të Kampionit (Ref: Para. 15)

- A21. Në rastin e testeve të kontrolleve, përveç rasteve kur është siguruar evidencë auditimi e mëtijshme që provon vlerësimin fillestar, një nivel gabimi i lartë e i papritur, mund të çojë në rritje të nivelit të rrezikut të vlerësuar të anomalisë materiale. Në rastin e testeve të të dhënave, kur mungon evidenca e auditimit të mëtijshëm, një vlerë gabimi e lartë dhe e papritur në një kampion mund ta shtyjë audituesin të besojë që një klasë transaksionesh ose një tepricë llogarie përmban anomalitë materiale.
- A22. Në rastin e testeve të të dhënave, anomalia e projektuar plus anomalinë anormale, nëse ka të tilla, përbën vlerësimin më të mirë të audituesit për anomalitë në popullatë. Kur anomalia e projektuar plus anomalinë jonormale, nëse ka të tilla, e tejkalon anomalinë e tolerueshme, kampioni nuk siguron një bazë të arsyeshme për

³SNA 330, *Reagimet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuar*, paragrafi 17.

nxjerrjen e konkluzioneve rreth popullatës që është marrë në testim. Sa më afër anomalisë së tolerueshme të jenë anomalia e projektuar plus anomalinë jonormale, aq më shumë mundësi ka që anomalia aktuale në popullatë të tejkalojë anomalinë e tolerueshme. Gjithashtu, nëse anomalia e projektuar është më e lartë se pritjet e audituesit rreth anomalisë së përdorur për të përcaktuar madhësinë e kampionit, audituesi mund të arrijë në përfundimin se ekziston një rrezik i papranueshëm lidhur me zgjedhjen e kampionit që anomalia aktuale në popullatë tejkalon anomalinë e tolerueshme. Marrja në konsideratë e procedurave të tjera të auditimit ndihmon audituesin të vlerësojë rrezikun që anomalia aktuale në popullatë tejkalon anomalinë e tolerueshme dhe që rreziku mund të ulët nëse evidenca shtesë të auditimit përdoren.

A23. Nëse audituesi arrin në përfundimin se zgjedhja në auditim nuk ka siguruar baza të arsyeshme për nxjerrjen e konkluzioneve rreth popullatës që është marrë në testim, audituesi mundet:

- t'i kërkojë drejtimit që të shqyrtojë anomalitë që janë identifikuar dhe mundësinë për anomali të mëtejshme dhe të bëjë rregullimet e nevojshme; ose
- të modifikojë natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave të mëtejshme të auditimit për të arritur më së miri garancinë e kërkuar. Për shembull, në rastin e testeve të kontrolleve, audituesi mund të zgjerojë madhësinë e kampionit, të testojë një kontroll alternativ ose të modifikojë procedurat thelbësore përkatëse.

Shtojca 1

(Ref: Para. A8)

Shtresëzimi dhe Zgjedhja me Vlerën e Ponderuar

Në marrjen në konsideratë të karakteristikave të popullatës nga e cila është përzgjedhur kampioni, audituesi mund të vlerësojë se shtresëzimi ose zgjedhja me vlerën e ponderuar është e përshtatshme. Kjo Shtojcë paraqet udhëzime për audituesin lidhur me përdorimin e shtresëzimit dhe teknikave të zgjedhjes me vlerën e ponderuar.

Shtresëzimi

1. Efikasiteti në auditim mund të përmirësohet në qoftë se audituesi e shtresëzon popullatën duke e ndarë atë në nën-popullata të veçanta, të cilat kanë një karakteristikë dalluese. Objektivi i shtresëzimit është të zvogëlojë ndryshueshmërinë e elementëve brenda çdo shtrese dhe për rrjedhojë të lejojë madhësinë e kampionit që të zvogëlohet pa një rritje të rrezikut të zgjedhjes së kampionit.
2. Kur kryhen testet e të dhënave, popullata është shpesh e shtresëzuar sipas shumës monetare. Kjo lejon që përpjekje më të mëdha në auditim të drejtohen ndaj elementëve me vlera më të mëdha, duke qenë se këto elementë mund të përmbajnë mundësinë më të madhe të anomalive, në kushtet e zmadhimit. Në mënyrë të ngjashme, një popullatë mund të shtresëzohet sipas një karakteristike të veçantë, e cila tregon rrezik gabimi më të lartë, për shembull, kur testojmë lejimin për llogari të dyshimta të klientëve në vlerësimin e llogarive të arkëtueshme, tepricat e llogarive mund të shtresëzohen sipas vjetërsisë.
3. Rezultatet e procedurave të auditimit të zbatuara mbi një shembull të elementëve brenda një shtrese mund të projektohet vetëm për këto elementë që formojnë atë shtresë. Për të nxjerrë një konkluzion mbi të gjithë popullatën, audituesi duhet të marrë në konsideratë rrezikun e anomalisë materiale në raport me shtresat e tjera që formojnë të gjithë popullatën. Për shembull, 20 për qind e elementëve në një popullatë mund të përbëjnë 90 për qind të vlerës së një teprice llogarie. Audituesi mund të vendosë që të ekzaminojë një kampion të këtyre elementëve. Ai vlerëson rezultatet e këtij kampioni dhe arrin konkluzionin për 90 për qind të vlerës në mënyrë të ndarë nga pjesa e mbetur prej 10 për qind (për të cilën do të përdoret një kampion i mëtejshëm apo mënyra të tjera të mbledhjes së evidencës së auditimit, ose mund të konsiderohet jo-materiale).
4. Nëse një kategori e transaksioneve ose tepricë llogarie është ndarë në shtresa, anomalia projektohet për secilën shtresë më vete. Anomali të projektuara për secilën shtresë kombinohen më tej kur merren në konsideratë ndikimi i mundshëm i anomalive në tërësinë e kategorisë së transaksioneve apo tepricës së llogarisë.

Zgjedhja me Vlerën e Ponderuar

5. Në kryerjen e testeve të të dhënave mund të jetë efikase të identifikohet kampioni si njësi monetare individuale që formojnë popullatën. Pasi të ketë zgjedhur njësitë monetare të veçanta nga brënda popullatës, për shembull, në tepricën e llogarive të arkëtueshme, audituesi shqyrton elementët e veçantë, për shembull tepricat individuale të llogarive që përmbajnë këto njësi monetare. Një përfitim i kësaj mënyre në përcaktimin e kampionit është që përpjekja e auditimit të orientohet drejt elementëve me vlerë më të lartë sepse ato kanë një mundësi më të madhe për tu përzgjedhur dhe mund të rezultojnë në madhësi kampioni të vogël. Kjo mënyrë mund të përdoret në lidhje me metodën sistematike të zgjedhjes së kampionit (përkthyer në Shtojcën 4) dhe është më efikase kur zgjedhja e elementeve bëhet duke përdorur TANK-et.

Shtojca 2

(Ref: Para. A11)

Shembuj të Faktorëve që Influencojnë në Madhësinë e Kampionit për Testet e Kontrolleve

Më poshtë po renditim faktorët që audituesi merr në konsideratë për të përcaktuar madhësinë e kampionit për testet e kontrolleve. Këta faktorë, të cilët duhet të merren në konsideratë në tërësinë e tyre, presupozohet që nuk e detyrojnë audituesin të modifikojë natyrën dhe afatet e testeve të kontrolleve, apo në të kundërt të modifikojë metodën e kryerjes së procedurave thelbësore në përgjigje ndaj rreziqeve të vlerësuara.

FAKTORI	EFEKTI NË MADHËSINË E KAMPIONIT	
1. Një rritje e masës në të cilën vlerësimi i rrezikut të audituesit merr në konsideratë kontrollet e përshtatshme.	Rritje	Sa më shumë siguri që audituesi synon të fitojë nga efikasiteti operativ i kontrolleve, aq më i ulët do të jetë vlerësimi i audituesit lidhur me rrezikun e anomalisë materiale dhe si rrjedhim më e lartë do të duhet të jetë madhësia e kampionit. Kur vlerësimi i audituesit për rrezikun e anomalisë materiale në nivelpohimi përfshin një pritshmëri lidhur me efikasitetin operativ të kontrolleve, atëherë audituesi është i detyruar të kryejë teste të kontrolleve. Në kushtet kur aspektet e tjerë mbeten të njëjtë, sa më e lartë të jetë siguria që audituesi vendos në efikasitetin operativ të kontrolleve në vlerësimin e rrezikut, aq më e madhe do të jetë shtrirja e testeve të kontrolleve të audituesit (dhe si pasojë, madhësia e kampionit rritet).
2. Një rritje në normën e tolerueshme të devijimit.	Zvogëlim	Sa më e ulët të jetë norma e tolerueshme e devijimit, aq më e madhe duhet të jetë madhësia e kampionit.
3. Një rritje në normën e pritshme të devijimit të popullatës që do të testohet	Rritje	Sa më e lartë të jetë norma e pritshme e devijimit, aq më e madhe do të duhet të jetë madhësia e kampionit, në mënyrë që audituesi të jetë në gjendje për të bërë një vlerësim të arsyeshëm të normës aktuale të

		devijimit. Faktorët që kanë të bëjnë me gjykimin e audituesit lidhur me normë pritshme të devijimit përfshijnë njohjen që audituesika për biznesin (në veçanti, procedurat e vlerësimit të rrezikut të ndërmarra për të siguruar një kuptim të kontrollit të brendshëm), ndryshimet në staf ose nëkontrolline brendshëm, rezultatet e procedurave të auditimit të zbatuara në periudhat e mëparshme dhe rezultatet e procedurave të tjera të auditimit. Normat të pritshme të devijimit të kontrollit në nivele të larta zakonisht garantojnë pak, në mos asnjë, zvogëlim të rrezikut të vlerësuar të anomalisë materiale.
4. Një rritje në nivelin e dëshiruar të siguri së audituesit që norma e tolerueshme e devijimit nuk është tejkaluar nga norma aktuale e devijimit në popullatë	Rritje	Sa më i lartë të jetë niveli i siguri së që audituesi dëshiron që rezultatet e kampionit të jenë në fakt tregues të ndodhjes aktuale të devijimit në popullatë, aq më e madhe nevojitet të jetë madhësia e kampionit.
5. Një rritje në numrin e kampionëve në popullatë	Efekt i papërfillshëm	Për popullata më të mëdha, madhësia aktuale e popullatës ka pak, në mos anjë, ndikim në madhësinë e kampionit. Për popullata më të vogla megjithatë, zgjedhja në auditim mund të mos jetë aq e efektshme sa mjetet alternative të sigurimit të evidencave të mjaftueshme e të duhura të auditimit.

Shtojca 3

(Ref: Parag. A11)

Shembuj të Faktorëve që Influencojnë në Madhësinë e Kampionit për Testet e Detajeve

Më poshtë janë renditur faktorët që audituesi merr në konsideratë kur përcakton madhësinë e kampionit për testet e detajeve. Këta faktorë, të cilët duhet të merren në konsideratë në tërësinë e tyre, presupozojnë që audituesi nuk do të modifikojë metodën për të testuar kontrollet ose ndryshe të modifikojë natyrën ose afatet e procedurave thelbësore në përgjigje ndaj rreziqeve të vlerësuara.

FAKTORI	EFEKTI NË MADHËSINË E KAMPIONIT	
1. Një rritje në vlerësimin e audituesit të rrezikut të anomalisë materiale	Rritje	Sa më i lartë të jetë vlerësimi i bërë nga audituesi për rrezikun e anomalisë materiale, aq më e madhe duhet të jetë madhësia e kampionit. Vlerësimi i audituesit për rrezikun e anomalisë materiale ndikohet nga rreziku i vetvetishëm dhe rreziku i kontrollit. Për shembull, në qoftë se audituesi nuk kryen testet e kontrolleve, vlerësimi i rrezikut që ai bën, për operimin efektiv të kontrolleve të brendshme në lidhje me një pohim të veçantë, nuk mund të zvogëlohet. Prandaj, për të zvogëluar rrezikun e auditimit në një nivel të ulët të pranueshëm, audituesi kërkon një rrezik të ulët mos-zbulimi dhe do të mbështetet më shumë në procedurat thelbësore. Sa më e madhe të jetë evidenca e auditimit e marrë nga testet e detajeve (që do të thotë më pak rrezik mos-zbulimi) aq më e madhe kërkohet të jetë madhësia e kampionit.
2. Një rritje në përdorimin e	Zvogëlim	Sa më shumë të mbështetet audituesi

procedurave të tjera thelbësore të drejtuara në të njëjtin kërkim	në procedurat e tjera thelbësore (testet e detajeve ose procedurat analitike thelbësore) për të zvogëluar në një nivel të pranueshëm rrezikun e mos-zbulimit në lidhje me një popullatë të veçantë, aq më pak siguri audituesi do të kërkojë nga zgjedhja në auditim dhe si pasojë, më e vogël
---	--

		mund të jetë madhësia e kampionit.
3. Një rritje në nivelin e kërkuar të sigurisë nga audituesi që anomalia e tolerueshme nuk është tejkaluar nga anomalia aktuale në popullatë	Rritje	Sa më e madhe të jetë shkalla e kërkuar e besueshmërisë të audituesit në atë që rezultatet e kampionit pasqyrojnë shumën reale të anomalive në popullatë, aq më e madhe kërkohet që të jetë madhësia e kampionit.
4. Një rritje në anomalinë e tolerueshme	Zvogëlim	Sa më e ulët të jetë anomalia e tolerueshme, aq më e madhe kërkohet të jetë madhësia e kampionit.
5. Një rritje në totalin e anomalisë që audituesi pret të gjejë në popullatë	Rritje	Sa më e lartë të jetë shuma e anomalisë që audituesi mendon të gjejë në popullatë, aq më e madhe kërkohet që të jetë madhësia e kampionit në mënyrë që ai të bëjë një vlerësim të arsyeshëm të shumës faktike të anomalisë në popullatë. Faktorët që lidhen me marrjen në konsideratë nga ana e audituesit të shumës së anomalisë së pritshme përfshijnë shtrirjen në të cilën vlerat e elementëve janë përcaktuar subjektivisht, rezultatet e procedurave të vlerësimit të rrezikut, rezultatet e testeve të kontrolleve, rezultatet e procedurave të auditimit të zbatuara në periudhat e mëparshme dhe rezultatet e procedurave të tjera thelbësore.
6. Shtresëzim i popullatës kur është e përshtatshme	Zvogëlim	Kur ka një shtrirje të gjerë (ndryshueshmëri) në madhësinë monetare të elementëve në popullatë, mund të jetë e dobishme të shtresëzohet popullata. Kur një popullatë mund të shtresëzohet në mënyrën e duhur, totali i madhësive të kampionit, të marra nga shtresat, përgjithësisht do të jetë më i vogël se sa madhësia e kampionit që do të kërkohet për të arritur një nivel të dhënë të rrezikut të zgjedhjes në auditim, nëse një kampion do të merrej nga e gjithë popullata.
7. Numri i njësive të kampionit në popullatë	Efekt i papërfillshëm	Për popullata të mëdha, madhësia faktike e popullatës ka pak efekt, në

		mos asnjë, në madhësinë e kampionit. Kështu, për popullata të vogla, zgjedhja në auditim shpesh nuk është aq efektive sa do të ishte një metodë alternative e mbledhjes së evidencës së mjaftueshme të përshtatshme të auditimit. (Megjithatë, kur kampioni ka të bëjë me shuma monetare, një rritje në vlerën monetare të popullatës e rrit madhësinë e kampionit, përveç nëse kjo është kompensuar nga një rritje proporcionale në materialitet për pasqyrat financiare si një e tërë [dhe, nëse është e zbatueshme, niveli ose nivelet e materialitetit për klasa të veçantatransaksionesh, teprica llogarish ose dhënie informacionesh].)
--	--	---

Shtojca 4

(Ref: Para. A13)

Metodat e Zgjedhjes së Kampionit

Për zgjedhjen e kampionit ekzistojnë shumë metoda, por metodat bazë paraqiten si më poshtë:

- (a) Zgjedhja Rastësore (përdorur gjatë gjeneruesve të numrave rastësorë, për shembull, nga tabelat e numrave rastësorë).
- (b) Zgjedhja Sistematike, në të cilën numri i njësive të kampionit në popullatë është i ndarë sipas madhësisë së kampionit për të dhënë një interval zgjedhjeje, për shembull 50, ku është përcaktuar një pikë fillestare brenda 50 të parave dhe cdo njësi e 50-të pas kësaj përzgjidhet. Ndonëse pika fillestare mund të jetë përcaktuar në mënyrë të rastësishme, kampioni ka shumë të ngjarë të jetë vërtet i rastësishëm në qoftë se është përcaktuar nga përdorimi i gjenerimit rastësor të numrave në kompjuter ose nga tabelat e numrave rastësorë. Kur përdoret zgjedhja sistematike, audituesit do t'i duhet të përcaktojnë që njësitë e kampionit brenda popullatës nuk janë strukturuar në atë mënyrë që intervali i zgjedhjes të korrespondojë me një model të veçantë në popullatë.
- (c) Zgjedhja me Njësi Monetare është një tip i zgjedhjes sipas vlerës së ponderuar (siç përshkruhet në Shtojcën 1), në të cilën madhësia e kampionit, përzgjedhja dhe vlerësimi rezultojnë në një përfundim në shumën monetare.
- (d) Zgjedhja e Rastit, në të cilën audituesi përzgjedh kampionin pa ndjekur një teknikë të strukturuar. Megjithatë nuk përdoret asnjë teknikë e strukturuar, audituesi do të shmangë megjithatë çfarëdo gjykimi të vetëdijshëm ose parashikueshmëri (për shembull, shmangien e vështirësisë për gjetjen e elementëve, ose gjithmonë duke zgjedhur ose evituar hyrjet e para apo të fundit në një faqe) dhe në këtë mënyrë tenton të sigurojë që të gjithë elementët në popullatë kanë një mundësi përzgjedhjeje. Zgjedhja e Rastit nuk është e përshtatshme kur përdoret zgjedhja statistikore.
- (e) Zgjedhja në Bllok përfshin zgjedhjen e një ose disa blloqeve të elementëve të afërt nga brendësia e popullatës. Zgjedhja në bllok, zakonisht, nuk mund të përdoret në zgjedhjen në auditim sepse shumica e popullatave janë të strukturuar në mënyrë të atillë ku elementët e renditur mund të mendohen të kenë karakteristika të ngjashme me njëri tjetrin, por karakteristika të ndryshme nga elementët që ndodhen tjetërkund në popullatë. Megjithatë në disa rrethana, ajo mund të jetë një procedurë e përshtatshme auditimi për të shqyrtuar një bllok të elementëve, rrallë kjo do të ishte një teknikë e duhur përzgjedhjeje kur audituesi ka si qëllim të nxjerrë konkluzione të vlefshme rreth tërë popullatës bazuar në një kampion.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 540
AUDITIMI I ÇMUARJEVE KONTABËL, PËRFSHIRË
ÇMUARJET

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Natyra e Çmuarjeve Kontabël	2-4
Hyrja në fuqi	5
Objektivi	6
Përkufizimet	7
Kërkesat	
Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Procedura Përkatëse të Tjera	8-9
Identifikimi dhe Vlerësimi i Rrezikut të Anomalisë Materiale	10-11
Përgjigjja ndaj Rrezikut të Vlerësuar të Anomalisë Materiale	12-14
Procedura të Tjera Analitike në Përgjigje të Rrezikut të Rëndësishëm	15-17
Vlerësimi i Arsyeshmërisë së Çmuarjeve Kontabël dhe Përcaktimi i Anomalive	18
Shpjegimet në Lidhje me Çmuarjet Kontabël	19-20
Treguesit e Ekzistencës së Mundshme të Paragjykimeve të Drejtimit	21
Deklarimet me Shkrim	22
Dokumentimi	23
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Natyra e Çmuarjeve Kontabël	A1-A11
Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Procedura Përkatëse të Tjera	A12-A44
Identifikimi dhe Vlerësimi i Rrezikut të Anomalisë Materiale	A45-A51
Përgjigjja ndaj Rrezikut të Vlerësuar të Anomalisë Materiale	A52-A101
Procedura të Tjera Analitike në Përgjigje të Rrezikut të Rëndësishëm	A102-A115
Vlerësimi i Arsyeshmërisë së Çmuarjeve Kontabël dhe Përcaktimi i Anomalive	A116- A119
Paraqitja në Lidhje me Çmuarjet Kontabël	A120-A123
Treguesit e Ekzistencës së Mundshme të Paragjykimeve të Drejtimit	A124-A125
Deklarimet me Shkrim	A126-A127
Dokumentimi	A128

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 540 “Auditimi i Çmuarjeve Kontabël, Përfshirë Çmuarjet e Vlerës së Drejtë dhe Shpjegimet Përkatëse” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit ka të bëjë me përgjegjësitë e audituesit në lidhje me çmuarjet kontabël, përfshirë këtu çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë dhe shpjegimeve përkatëse në auditimin e pasqyrave financiare. Në mënyrë të veçantë ky Standard shkon më tej dhe jep shpjegime sesi SNA 315 (i rishikuar)¹ dhe SNA 330² si dhe SNA-të e tjera përkatëse duhet të zbatohen përsa i përket çmuarjeve kontabël. Ky standard përmban gjithashtu edhe kërkesa dhe udhëzime në lidhje me anomalitë në çmuarjet kontabël, dhe tregues të ekzistencës së mundshme të paragjyqimeve të drejtimit.

Natyra e Çmuarjeve Kontabël

2. Disa zëra të pasqyrave financiare nuk mund të maten në mënyrë të saktë, por ato mund të çmohen. Për qëllimin e këtij Standardi këto zëra të pasqyrave financiare referohen si çmuarje kontabël. Natyra dhe besueshmeria e informacionit që është në dispozicion të drejtimit për të mbështetur një çmuarje kontabël është e ndryshueshme në mënyrë të konsiderueshme gjë e cila ndikon në shkallën e pasaktësisë së çmuarjes kontabël. Shkalla e pasaktësisë në çmuarjen kontabël, ka ndikim, nga ana tjetër, në rrezikun e anomalisë materiale në një çmuarje kontabël përfshirë edhe rrezikun e paragjyqimeve të qëllimit apo të paqëllimit të drejtimit (Ref: Para. A1–A11).
3. Qëllimi i vlerësimit të një çmuarje kontabël ndryshon në varësi të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar dhe të zërit të pasqyrave financiare që raportohet. Qëllimi i vlerësimit për disa çmuarje kontabël është të parashikojnë rezultatin e një apo disa transaksioneve, ngjarjeve apo situatave që i bëjnë të nevojshme këto çmuarje kontabël. Për disa çmuarje të tjera kontabël, përfshirë këtu shumë çmuarje kontabël të vlerës së drejtë, qëllimi i vlerësimit është tjetër dhe shprehet në formën e vlerës që një transaksion i kryer apo një zë i pasqyrave financiare ka, bazuar në një sërë rrethanash që mbizotërojnë në datën e kryerjes së çmuarjes kontabël, të tilla si, çmimi i vlerësuar i tregut të një aktivi apo detyrimi. Kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, mund të kerkojë, për shembull, çmuarjen e vlerës së drejtë mbi bazën e një transaksioni duarlibër të supozuar hipotetik të kryer midis palëve të informuara dhe me vullnet të lirë (shpeshherë referuar si “pjesëmarrës në treg” ose diçka e ngjashme), sesa kryerjen e çmuarjes kontabël, mbi bazën e një transaksioni të kryer në të kaluarën apo në të ardhmen.³
4. Ndryshimi midis asaj që rezultojnë nga një çmuarje kontabël dhe çmuarjes kontabël që është njohur në pasqyrat financiare ose dhënë në shpjegimet nuk përbën domosdoshmërisht anomali të pasqyrave financiare. Kjo është veçanërisht e vërtetë në

¹ SNA 315 (i rishikuar) *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale Nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të Tij*.

² SNA 330, *Reagimet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuar*.

³ Kuadro të ndryshëm të raportimit financiar mund të kenë përkufizime të ndryshme të vlerës së drejtë.

rastin e çmuarjes së vlerës së drejtë pasi ajo që rezulton nga një çmuarje e tillë kontabël ndikohet në mënyrë të pashmangshme nga ngjarje dhe rrethana që ndodhin pas datës në të cilën çmuarja është vlerësuar për qëllimin e pasqyrave financiare.

Hyrja në Fuqi

5. Ky Standard ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivi

6. Objektivi i audituesit është të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit që:
 - a. çmuarjet kontabël, përfshirë edhe çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë, pavarësisht nëse janë të njohura apo të shpjeguara në pasqyrat financiare, janë të arsyeshme, dhe
 - b. shpjegimet përkatëse në pasqyrat financiare janë të përshtatshme,në kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

Përkufizimet

7. Për qëllime të SNA-ve, termat e mëposhtëm kanë kuptimet që ju janë dhënë në vijim:
 - a. “Çmuarja kontabël” është vlerësimi i përafërt i shumës monetare të një elementi të caktuar në rastet kur mungojnë metodat për matjen e tij me saktësi. Ky term përdoret për shuma të vlerësuara me vlerë të drejtë kur ky vlerësim përmban pasiguri, si dhe për shuma të tjera të cilat kërkojnë vlerësim. Në rastet kur ky Standard trajton vetëm çmuarjet kontabël që kanë të bëjnë me vlerësime të vlerës së drejtë, atëherë përdoret termi “çmuarje kontabël e vlerës së drejtë”.
 - b. “Pika ose intervali i vlerësimit të Audituesit” është shuma ose një interval shumash që rezultojnë nga evidenca e auditimit që përdoren për të vlerësuar pikën e vlerësimit të përdorur nga drejtimi.
 - c. “Pasaktësi në vlerësim” është ndikimi që mungesa e vetvetishme e saktësisë në vlerësim ka mbi një çmuarje kontabël apo shpjegimet përkatëse.
 - d. “Paragjykimi i drejtimit” është mungesa e paanshmërisë së drejtimit në përgatitjen e informacionit.
 - e. “Pika e vlerësimit të drejtimit” është shuma e çmuarjes kontabël që drejtimi ka njohur ose shpjeguar në pasqyrat financiare.

- f. “Rezultati i çmuarjes kontabël” është shuma monetare që rezulton nga konkludimi i transkasionit (eve), ngjarjes (ve) apo rrethanës (ave) të cilës (ave) i referohet çmuarja kontabël.

Kërkesat

Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Procedura Përkatëse të Tjera

8. Gjatë kryerjes së procedurave të vlerësimit të rrezikut dhe procedurave të tjera përkatëse me qëllim njohjen e entitetit dhe mjedisit të tij, përfshirë dhe kontrollin e brendshëm të entitetit, ashtu siç kërkohet nga SNA 315 (i rishikuar)⁴, audituesi, me qëllim që të krijojë një bazë për identifikimin dhe vlerësimin e rrezikut të anomalive materiale në çmuarjet kontabël, duhet të njohë gjithashtu edhe aspektet e mëposhtme: (Ref: Para. A12)
- a. Kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar në lidhje me çmuarjet kontabël dhe shpjegimeve përkatëse (Ref: Para.A13–A15).
 - b. Të marrë njohuri mbi mënyrën sesi drejtimi identifikon ato transaksione, ngjarje dhe rrethana të cilat mund të bëjnë të nevojshme që çmuarjet kontabël të njihen apo të shpjegohen në pasqyrat financiare. Për të marrë njohuri në lidhje me këtë aspekt, audituesi duhet të marrë informacion nga drejtimi në lidhje me ndryshimet e atyre rrethanave që mund të bëjnë të nevojshme çmuarje të reja kontabël, ose rishikim të çmuarjeve kontabël ekzistuese (Ref: Para.A16–A21).
 - c. Të marrë njohuri mbi mënyrën sesi drejtimi e llogarit çmuarjen kontabël, dhe mbi informacionin mbi të cilin bazohet çmuarja kontabël, si më poshtë vijon (Ref: Para.A22–A23).
 - i. Metodën, përfshirë, sipas rastit, dhe modelin që përdoret për të llogaritur çmuarjen kontabël (Ref: Para.A24–A26).
 - ii. Kontrollat përkatëse (Ref: Para.A27–A28).
 - iii. Nëse drejtimi ka përdorur ose jo shërbimet e një eksperti (Ref: Para.A29–A30).
 - iv. Hipotezat në të cilat bazohet çmuarja kontabël (Ref: Para.A31–A36).
 - v. Nëse metoda e llogaritjes së çmuarjes kontabël ka ose duhet të ketë ndryshuar nga periudha në periudhë, dhe nëse po, arsyen pse (Ref: Para.A37).
 - vi. Nëse drejtimi ka bërë vlerësimin e pasaktësisë në çmuarjen kontabël, dhe nëse po, si e ka bërë këtë vlerësim (Ref: Para.A38).

⁴ SNA 315 (i rishikuar), paragrafët 5 – 6 dhe 11 – 12.

9. Audituesi duhet të rishikojë rezultatin e çmuarjes kontabël të njohur në pasqyrat financiare të periudhave të mëparshme, ose, nëse është rasti, rivlerësimin e mëpasshëm të tyre në pasqyrat financiare të periudhës. Natyra dhe shtrirja e rishikimit nga ana e audituesit varet nga natyra e çmuarjes kontabël dhe nëse informacioni i përftuar gjatë procesit të rishikimit do të mjaftonte për identifikimin dhe vlerësimin e rrezikut të anomalive materiale në çmuarjet kontabël të njohura në pasqyrat financiare të periudhës. Gjithsesi, rishikimi nuk ka për qëllim që të vërë në diskutim gjykimet e bëra në periudhat e kaluara të cilat kanë qenë bazuar në informacionin e disponueshëm në atë kohë (Ref: Para.A39–A44).

Identifikimi dhe Vlerësimi i Rrezikut të Anomalisë Materiale

10. Për identifikimin dhe vlerësimin e rrezikut të anomalisë materiale, siç kërkohet nga SNA 315 (i rishikuar)⁵, audituesi duhet të vlerësojë shkallën e pasaktësisë në vlerësim në lidhje me çmuarjen kontabël (Ref: Para. A45–A46).
11. Audituesi duhet të përcaktojë nëse, sipas gjykimit të tij, ndonjë nga çmuarjet kontabël të cilat janë identifikuar si çmuarje kontabël me pasaktësi të lartë vlerësimi, mund të krijojë rrezik të rëndësishëm (Ref: Para. A47–A51).

Përgjigjja ndaj Rrezikut të Vlerësuar të Anomalisë Materiale

12. Mbi bazën e rrezikut të vlerësuar të anomalisë materiale, audituesi duhet të përcaktojë si më poshtë: (Ref: Para. 52):
- a. Nëse drejtimi ka zbatuar në mënyrë të përshtatshme kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar përsa i takon çmuarjeve kontabël (Ref: Para. A53–A56).
 - b. Nëse metodat për llogaritjen e çmuarjeve kontabël janë të përshtatshme dhe janë zbatuar në mënyrë të qëndrueshme, dhe nëse ndryshimet nga periudhat e kaluara, nësa ka, në çmuarjet kontabël ose në metodat për llogaritjen e tyre, janë të përshtatshme në rrethanat ekzistuese (Ref: Para. A57–A58).
13. Për t'ju përgjigjur rrezikut të vlerësuar të anomalisë materiale, siç kërkohet nga SNA 330⁶, audituesi, duke pasur parasysh natyrën e çmuarjes kontabël, duhet të kryejë një ose më shumë nga procedurat e mëposhtme: (Ref: Para.A59–A61)
- a. Të përcaktojë nëse ngjarjet që kanë ndodhur deri në datën e opinionit të audituesit, japin evidencë auditimi në lidhje me çmuarjen kontabël (Ref: Para. A62–A67).

⁵ SNA 315, paragrafi 25.

⁶ SNA 330, paragrafi 5.

- b. Të testojë mënyrën sesi drejtimi e llogarit çmuarjen kontabël dhe informacionin e përdorur për këtë llogaritje. Gjatë testimit, audituesi duhet të vlerësojë edhe nëse (Ref: Para. A68–A70):
 - i. Metoda e përdorur për këtë llogaritje është e përshtatshme në rrethanat ekzistuese (Ref: Para. A71–A76).
 - ii. Hipotezat e përdorura nga drejtimi janë të arsyeshme në kontekstin e kërkesave të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar në lidhje me këto llogaritje (Ref: Para. A77–A83).
 - c. Të testojë efektivitetin e procedurave të kontrollit mbi mënyrën sesi drejtimi llogarit çmuarjet kontabël, si dhe të kryejë procedura të përshtatshme thelbësore (Ref: Para. A84–A86).
 - d. Të llogarisë një pikë vlerësimi ose një interval me qëllim që të gjykojë mbi pikën e vlerësimit të përdorur nga drejtimi (Ref: Para. A87–A91). Për këtë qëllim:
 - i. Nëse audituesi përdor hipoteza ose metoda që ndryshojnë nga ato të përdorura nga drejtimi, atëherë audituesi duhet të marrë njohuri sa i përket hipotezave apo metodave të përdorura nga drejtimi, të mjaftueshme për të përcaktuar nëse pika e vlerësimit apo intervali i vlerësimit i përdorur nga audituesi merr në konsideratë të gjitha variablat përkatës dhe për të vlerësuar çdo ndryshim të rëndësishëm nga pika e vlerësimit të përdorur nga drejtimi (Ref: Para. A92).
 - ii. Nëse audituesi gjykon se përdorimi i një gamë pikash vlerësimi është i përshtatshëm, atëherë audituesi duhet të ngushtojë intervalin e vlerësimit, duke përdorur evidencën e auditimit që është e disponueshme, deri sa rezultatet brenda intervalit konsiderohen të arsyeshme (Ref: Para. A93–A95).
14. Për të gjykuar mbi çështjet e përmendura në paragrafin 12 ose për t’ju përgjigjur rrezikut të vlerësuar të anomalisë materiale në përputhje me paragrafin 13, audituesi duhet të marrë në konsideratë nëse shërbime ose njohuri të specializuara në lidhje me një ose disa apekte të çmuarjeve kontabël janë të nevojshme në mënyrë që të përftohet evidencë auditimi e mjaftueshme (Ref: Para. A96–A101).

Procedura të Tjera Analitike si Përgjigje ndaj Rrezikut të Rëndësishëm

Pasaktësia në Vlerësim

15. Për ato çmuarje kontabël të cilat mund të krijojnë rreziqe të rëndësishme, përveç procedurave që kryhen në përputhje me kërkesat e SNA 330⁷, audituesi duhet të kryejë procedurat e mëposhtme: (Ref: Para. A102)

⁷ SNA 330, paragrafi 18.

- a. Nëse drejtimi ka marrë parasysh hipoteza apo rezultate alternative, dhe nëse jo, arsyen se pse ai i ka përjashtuar ato, ose si e ka trajtuar drejtimi pasaktësinë në vlerësim gjatë llogaritjes së çmuarjes kontabël. (Ref: Para. A103–A106)
 - b. Nëse hipoteza të rëndësishme të përdorura nga drejtimi janë të arsyeshme. (Ref: Para.A107–A109)
 - c. Sipas rastit dhe në varësi të arsyeshmërisë së hipotezave të rëndësishme të përdorura nga drejtimi ose të zbatimit të përshtatshëm të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, synimin e drejtimit për të ndjekur një radhë të caktuar procedurash dhe aftësinë e drejtimit për një gjë të tillë. (Ref: Para.A110)
16. Nëse, sipas gjykimit të audituesit, drejtimi nuk ka trajtuar në mënyrë të përshtatshme ndikimin e pasaktësisë në vlerësim në lidhje me çmuarjet kontabël që mund të sjellë si pasojë rreziqe të rëndësishme, audituesi duhet që, nëse konsiderohet e rëndësishme, të llogarisë një interval vlerësimi me të cilën të vlerësojë arsyeshmërinë e çmuarjes kontabël. (Ref: Para.A111–A112)

Kriteri i Njohjes dhe i Matjes

17. Për ato çmuarje kontabël të cilat mund të krijojnë rreziqe të rëndësishme, audituesi duhet të marrë evidencë të mjaftueshme auditimi që:
- a. Vendimi i drejtimit për të njohur ose jo një çmuarje kontabël në pasqyrat financiare; (Ref: Para.A113–A114)
 - b. Baza e përzgjedhur për të kryer matjen e çmuarjes kontabël, (Ref: Para.A115)
- janë në përputhje me kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.

Vlerësimi i Arsyeshmërisë së Çmuarjeve Kontabël dhe Përcaktimi i Anomalive

18. Audituesi duhet të vlerësojë, mbi bazën e evidencës së auditimit, nëse çmuarjet kontabël në pasqyrat financiare janë ose jo të arsyeshme në kontekstin e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar (Ref: Para.A116-A119).

Shpjegimet në Lidhje me Çmuarjet Kontabël

19. Audituesi duhet të marrë evidencë të mjaftueshme auditimi nëse shpjegimet në pasqyrat financiare në lidhje me çmuarjet kontabël janë në përputhje me kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar. (Ref: Para. A120–A121)
20. Për ato çmuarje kontabël të cilat krijojnë rreziqe të rëndësishme, audituesi duhet të vlerësojë përshtatshmërinë e shpjegimeve në pasqyrat financiare në lidhje me pasaktësinë në vlerësim në kontekstin e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar. (Ref: Para. A122–A123)

Treguesit e Ekzistencës së Mundshme të Paragjyimeve të Drejtimit

21. Audituesi duhet të rishikojë gjykimet e bëra dhe vendimet e marra nga drejtimi në lidhje me çmuarjet kontabël me qëllim që të identifikojë nëse ekzistojnë tregues të paragjyimeve të drejtimit. Me qëllim të përcaktimit të arsyeshmërisë së çmuarjeve kontabël, treguesit e paragjyimeve të mundshme të drejtimit nuk përbëjnë në vetvete anomali. (Ref: Para. A124-A125)

Deklarimet me Shkrim

22. Audituesi duhet të marrë një deklaram me shkrim nga drejtimi dhe, sipas rastit, nga personat e ngarkuar me qeverisjen e entitetit, nëse ata besojnë se hipotezat e rëndësishme të përdorura në llogaritjen e çmuarjeve kontabël janë të arsyeshme. (Ref: Para. A126-A127)

Dokumentimi

23. Audituesi duhet të përshkruajë në dokumentacionin e auditimit⁸:
- a. Bazat e konkluzionit të nxjerrë nga audituesi në lidhje me arsyeshmërinë e çmuarjeve kontabël të cilat krijojnë rreziqe të rëndësishme, dhe shpjegimeve; dhe
 - b. Treguesit e paragjyimeve të mundshme të drejtimit, nëse ka (Ref: Para.A128).

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Natyra e Çmuarjeve Kontabël (Ref: Para. 2)

- A1. Për shkak të pasigurive të vetvetishme në aktivitetet e biznesit disa zëra të pasqyrave financiare mundën vetëm që të vlerësohen. Përveç kësaj, karakteristikat specifike të një aktivi, detyrimi apo komponenti të kapitalit, ose baza apo metoda e matjes që kërkohet nga një kuadër i caktuar i raportimit financiar, mund të bëjnë të nevojshme çmuarjen e një zëri të pasqyrave financiare. Disa kuadro të raportimit financiar përcaktojnë metoda specifike për matjen dhe shpjegimet që kërkohen të bëhen në pasqyrat financiare, ndërkohë që disa kuadro të tjerë të raportimit financiar janë më pak specifike në këtë drejtim. Shtojca e këtij Standardi sqaron dhe jep shpjegime në lidhje me vlerësimet e vlerës së drejtë dhe shpjegimet në përputhje me kuadro të ndryshme të raportimit financiar.
- A2. Disa çmuarje kontabël kanë një nivel të ulët pasaktësie në vlerësim dhe si rrjedhim mund të krijojnë rreziqe më të ulta të anomalive materiale, të tilla si:

⁸ SNA 230, *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafët 8 – 11, dhe A6.

- Çmuarjet kontabël në entitete të cilat përfshihen në aktivitete biznesi që nuk janë komplekse.
- Çmuarjet kontabël që bëhen dhe azhurnohen në mënyrë të shpeshtë pasi kanë të bëjnë me transaksione të zakonshme.
- Çmuarjet kontabël që mbështeten në të dhëna lehtësisht të disponueshme, të tilla si: përqindja e publikuar e interesit, ose çmimi i letrave me vlerë të tregtueshme në treg. Të dhëna të tilla, në kontekstin e çmuarjes kontabël të vlerës së drejtë, shpesh quhen si të dhëna “të dallueshme”.
- Çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë metoda e llogaritjes së të cilës, sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, është e thjeshtë dhe e zbatueshme lehtësisht në një aktiv apo detyrim që kërkon matjen me vlerë të drejtë.
- Çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë metoda e llogaritjes së të cilës është gjërësisht e njohur ose gjërësisht e pranueshme, me kusht që të dhënat ose hipotezat që përdoren në model janë të dallueshme.

A3. Nga ana tjetër, disa çmuarje kontabël mund të kenë një nivel të lartë pasaktësie në vlerësim, në mënyrë të veçantë kur ato bazohen në hipoteza të rëndësishme, të tilla si:

- Çmuarjet kontabël që kanë të bëjnë me rezultatin e një procesi gjyqësor.
- Çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë për instrumenta financiare derivativë të patregtueshme në treg.
- Çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë për të cilat përdoren modele të specializuara dhe të dizenuara nga entiteti, ose në të cilat hipotezat ose të dhënat e përdorura në model nuk janë të dallueshme në treg.

A4. Shkalla e pasigurisë në vlerësim ndryshon në varësi të natyrës së çmuarjes kontabël, të përdorimit ose jo të një metode ose modeli të përdorur gjërësisht në një çmuarje të tillë kontabël, si dhe subjektivitetit për sa i përket hipotezave të përdorura në këtë çmuarje kontabël. Në disa raste, pasiguria në vlerësim në një çmuarje kontabël mund të jetë kaq e madhe sa kriteri i njohjes së çmuarjes kontabël në pasqyrat financiare, në kontekstin e një kuadri të caktuar të raportimit financiar, nuk plotësohet dhe si rrjedhim çmuarja kontabël nuk mund të bëhet.

A5. Jo të gjitha zërat e pasqyrës financiare që kërkojnë matje me vlerë të drejtë kanë shkallë pasigurie. Për shembull, një rast i tillë mund të jetë ai i atyre zërave të pasqyrës financiare për të cilët ka një treg të hapur dhe aktiv që jep informacione lehtësisht të disponueshme dhe të besueshme mbi çmimet reale të shkëmbimeve. Në këtë rast, ekzistenca e kuotimeve publike të çmimeve është zakonisht evidenca më e

mire e auditimit të vlerës së drejtë. Megjithatë, pasaktësia në vlerësim mund të ekzistojë edhe kur metoda e vlerësimit dhe të dhënat e përdorura në vlerësim janë të përcaktuara mirë. Për shembull, vlerësimi i letrave me vlerë të kuotuar me çmimin e bursës në një treg të hapur dhe aktiv mund të kërkojë rregullime nëse zotërimi i tyre është i rëndësishëm në raport me tregun, ose nëse zotërimi i tyre i nënshtrohet disa kufizimeve në tregtueshmërinë e tyre. Gjithashtu, rrethanat e përgjithshme ekonomike që mbizotërojnë në momentin kur bëhet vlerësimi, për shembull, mungesa e likuiditetit në një treg të caktuar, mund të ndikojë në pasigurinë në vlerësim.

- A6. Shembuj të tjerë të situatave kur çmuarjet kontabël janë të nevojshme për t'u bërë, përveç atyre që kanë të bëjnë me vlerën e drejtë, janë:
- Provizione për llogari të paarkëtueshme.
 - Provizione për inventar të papërdorshëm.
 - Metoda e amortizimit dhe jeta e dobishme e aktivit.
 - Provizione ndaj vlerës kontabël të një investimi atëherë kur ka pasiguri në lidhje me realizueshmërinë e tij.
 - Rezultati i kontratave afat-gjata.
 - Kosto që rezultojnë nga përfundimi i proceseve dhe gjykimeve gjyqësore.
- A7. Shembuj të tjerë të situatave në të cilat çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë janë të nevojshme, janë:
- Instrumente financiare komplekse të cilat nuk tregtohen në një treg të hapur dhe aktiv.
 - Pagesa mbi bazë aksionesh.
 - Prona ose pajisje të destinuara për shitje.
 - Aktive dhe detyrime të përfuara nga një kombinim biznesi, duke përfshirë emrin e mirë si dhe aktive të qëndrueshme të patrupëzuara.
 - Transaksione që kanë të bëjnë me një shkëmbim aktivesh apo detyrimesh pa pagesë midis palëve të pavarura, për shembull, një shkëmbim mjetesh kryesore pa pagesë midis linjave të ndryshme të biznesit.
- A8. Vlerësimi ka të bëjë me gjykime të bazuara në informacione të disponueshme në momentin e përgatitjes së pasqyrave financiare. Për shumë çmuarje kontabël, kjo do

të thotë të bësh hipoteza në lidhje me çështje të cilat janë të pasigurta në momentin e vlerësimit. Audituesi nuk është përgjegjës për të bërë parashikimin e rrethanave, transaksioneve apo ngjarjeve të ardhshme të cilat, nëse do të njiheshin gjatë kohës së kryerjes së auditimit, mund të kishin influencuar vendimet e marra apo hipotezat e bëra nga drejtimi.

Paragjykimet e Drejtimit

- A9. Kuadrot e raportimit financiar shpesh kërkojnë që të respektohet parimi i neutralitetit, që do të thotë mungesa e influencës nga paragjykimet e drejtimit. Çmuarjet kontabël janë nga natyra të pasigurta dhe të pasakta, dhe si të tilla ato mund të influencohen nga gjykimi i drejtimit. Një gjykim i tillë mund të ketë në vetvete paragjyime të qëllimita apo të paqëllimita (për shembull, kur ekziston motivimi për të arritur një rezultat të caktuar). Shkalla e influencës së një çmuarje kontabël ndaj paragjyimeve të drejtimit dhe mundësia për paragjyime të qëllimita nga ana e drejtimit ekzistojnë në mënyrë të vetvetishme në vendimet subjektive që janë shpesh të nevojshme në bërjen e një çmuarje kontabël. Në rastet e auditimeve të vazhdueshme, tregues të paragjyimeve të mundshme të drejtimit të identifikuar gjatë procesit të auditimit të periudhave të mëparshme influencojnë procedurat e planifikimit dhe të identifikimit dhe vlerësimit të rrezikut në periudhën aktuale.
- A10. Paragjykimet e drejtimit mund të jenë të vështira për t'u identifikuar në nivel llogarie. Ato mund të identifikohen nëse shikohen në kontekstin e një grupi çmuarjesh kontabël ose në kontekstin e të gjitha çmuarjeve kontabël, ose përgjatë disa periudhave kontabël. Edhe pse disa paragjyime të drejtimit ekzistojnë në mënyrë të vetvetishme në vendimet subjektive të marra nga drejtimi, qëllimi i drejtimit mund të mos jetë të keqorientojë përdoruesit e pasqyrave financiare. Në ato raste kur ka qëllime për keqorientojë, atëherë paragjykimet e drejtimit kanë natyrë mashtruese.

Aspekte Specifike për Entitetet e Sektorit Publik

- A11. Entitetet e sektorit publik mund të zotërojnë në mënyrë të konsiderueshme aktive të specializuara për të cilat nuk ka burime informacioni të disponueshme lehtësisht dhe të besueshme për qëllimin e matjes me vlerë të drejtë ose me ndonjë vlerë tjetër, ose metoda të kombinuara. Shpeshherë, aktivet e specializuara nuk gjenerojnë flukse parash dhe nuk kanë një treg aktiv. Rrjedhimisht, matja me vlerë të drejtë mund të jetë komplekse dhe, në disa raste, mund të jetë e pamundur për t'u bërë.

Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Procedura Përkatëse të Tjera (Ref: Para. 8)

- A12. Procedurat e vlerësimit të rrezikut dhe procedura të tjera përkatëse siç kërkohet nga paragrafi 8 i këtij Standardi, ndihmon audituesin që të ndërtojë një pritshmëri në lidhje me natyrën dhe llojin e çmuarjes kontabël që një entitet mund të ketë bërë. Fokusi kryesor i audituesit është nëse njohuria që është marrë nga ai është e mjaftueshme për të identifikuar dhe vlerësuar rreziqet e anomalisë materiale në

lidhje me çmuarjet kontabël, dhe të planifikojë natyrën, kohën dhe shtrirjen e procedurave të mëtejshme të auditimit.

Njohja e Kërkesave të Kuadrit të Zbatueshëm të Raportimit Financiar (Ref: Para.8(a))

A13. Njohja me kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar e ndihmon audituesin për të përcaktuar nëse ky kuadër:

- Përcakton rrethanat për njohjen⁹ e çmuarjes kontabël ose metodat e matjes së saj.
- Përcakton rrethanat që e lejojnë ose e kërkojnë matjen me vlerë të drejtë, për shembull, nëse i referohet synimit të drejtimit për të ndjekur një politikë të caktuar në lidhje me një aktiv ose detyrim.
- Përcakton shpjegimet që janë të detyrueshme ose të lejueshme për t'u paraqitur.

Përfitimi i kësaj njohurie i jep audituesit një bazë dhe një pikë referimi për të diskutuar me drejtimin sesi ky i fundit ka zbatuar ato kërkesa që janë të zbatueshme përkatësisht për çmuarjet kontabël, dhe bazën e duhur për të gjykuar nëse këto kërkesa janë zbatuar në mënyrë të përshtatshme nga ana e drejtimit.

A14. Kuadro të ndryshëm të raportimit financiar mund të japin udhëzime për drejtimin në lidhje me përcaktimin e pikës së vlerësimit kur ekziston më shumë se një alternativë. Për shembull, disa kuadro të raportimit financiar kërkojnë që pika e vlerësimit e përzgjedhur të jetë ajo alternativë që reflekton më së miri gjykimin e drejtimit në lidhje me rezultatin e mundshëm.¹⁰ Disa të tjerë mund të kërkojnë, për shembull, përdorimin e vlerës së skontuar të pritshme të ponderuar mbi bazë probabiliteti. Në disa raste, drejtimi mund të jetë në gjendje të dalë me një pikë vlerësimi, ndërkohë që në disa raste të tjera, drejtimi mund të dalë me një pikë vlerësimi të besueshme vetëm pasi janë marrë në konsideratë hipoteza ose rezultate alternative mbi bazën e të cilave ai është në gjendje të përcaktojë pikën e vlerësimit.

A15. Kuadrot e raportimit financiar mund të kërkojnë paraqitjen e informacionit që ka të bëjë me hipoteza të rëndësishme ndaj të cilave çmuarja kontabël është në veçanërisht e ndjeshme. Përveç kësaj, në ato raste kur ka një nivel të lartë pasigurie në vlerësim, disa kuadro të raportimit financiar nuk e lejojnë njohjen e një çmuarje kontabël në pasqyra financiare, por vetëm disa sqarime të caktuara mund të kërkojnë të jepen në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare.

⁹ Shumica e kuadrove të raportimit financiar kërkojnë që të futen në bilanc apo në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve ato zëra që plotësojnë kriteret e njohjes. Shpjegimet në lidhje me politikat kontabël ose shënimet shtesë në pasqyrat financiare nuk e justifikojnë mosnjohjen në pasqyrat financiare të këtyre zërave, përfshirë dhe çmuarjet kontabël.

¹⁰ Kuadro të ndryshëm të raportimit financiar mund të përdorin terminologji të ndryshme për të përshkruar pikat e vlerësimit të përcaktuara në këtë mënyrë.

Marrja e Njohurive sesi Drejtimi Identifikon Nevojën për Çmuarje Kontabël (Ref: Para. 8(b))

- A16. Përgatitja e pasqyrave financiare kërkon nga drejtimi që të përcaktojë nëse një transaksion, ngjarje apo rrethanë krijon nevojën e bërjes së një çmuarje kontabël, dhe që të gjitha çmuarjet kontabël të nevojshme janë njohur, matur dhe paraqitur në pasqyrat financiare në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.
- A17. Identifikimi nga ana e drejtimit i transaksioneve, ngjarjeve dhe rrethanave që krijojnë nevojën për çmuarje kontabël, mund të bazohet në sa më poshtë:
- Njohuria që ka drejtimi përsa i takon biznesit të entitetit dhe industrisë në të cilën ai ushtron aktivitetet e tij.
 - Njohuria që ka drejtimi në lidhje me zbatimin e strategjisë së biznesit në periudhën aktuale.
 - Nëse është rasti, eksperiencën e fituar nga ana e drejtimit gjatë përgatitjes së pasqyrave financiare të periudhave të kaluara.

Në raste të tilla, audituesi mund të marrë njohuri në lidhje me mënyrën sesi drejtimi identifikon nevojën për çmuarje kontabël kryesisht nëpërmjet intervistave me drejtimin. Në raste të tjera, kur procesi i drejtimit të entitetit është më i strukturuar, për shembull, kur drejtimi kryen një funksion formal të menaxhimit të rrezikut, audituesi mund të kryejë procedura të vlerësimit të rrezikut mbi metodat dhe praktikën e ndjekur nga drejtimi për të monitoruar në mënyrë periodike rrethanat që mund të krijojnë nevojën për çmuarje kontabël apo rishikimin e çmuarjeve kontabël atëherë kur kjo është e nevojshme. Plotësia e çmuarjeve kontabël shpesh është një aspekt i rëndësishëm që audituesi e merr parasysh, veçanërisht në lidhje me çmuarjet kontabël që kanë të bëjnë me detyrimet.

- A18. Njohja e entitetit dhe ambientit të tij e përfshirë nga audituesi gjatë kryerjes së procedurave të vlerësimit të rrezikut, bashkë me evidenca të tjera të auditimit e përfshirë gjatë procesit të auditimit, e ndihmon audituesin për të identifikuar ato rrethana, apo ndryshime në rrethana, të cilat mund të sjellin nevojën e çmuarjes kontabël.
- A19. Intervistimet e drejtimit në lidhje me ndryshimet në rrethana, kanë të bëjnë, për shembull, nëse:
- Entiteti është përfshirë në transaksione të reja që mund të krijojnë nevojën e bërjes së çmuarjeve kontabël.
 - Kushtet e transaksioneve të cilat bëjnë të nevojshme çmuarje kontabël, kanë ndryshuar.

- Politikat kontabël në lidhje me çmuarjet kontabël kanë ndryshuar, si rezultat i ndryshimeve në kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.
- Ndryshime rregullatore ose ndryshime të tjera të cilat janë jashtë kontrollit të drejtimit kërkojnë nga drejtimi që të rishikojë ose të bëjë çmuarje të reja kontabël.
- Rrethana ose ngjarje të reja krijojnë nevojën për çmuarje të reja ose rishikimin e çmuarjeve kontabël ekzistuese.

A20. Gjatë procesit të auditimit, audituesi mund të identifikojë transaksione, ngjarje dhe rrethana të cilat krijojnë nevojën e bërjes së çmuarjeve kontabël të cilat drejtimi nuk ka arritur t'i identifikojë. SNA 315 (i rishikuar) trajton çështjet në lidhje me rastet kur audituesi identifikon rreziqe të anomalive materiale të cilat drejtimi nuk ka arritur t'i identifikojë, përfshirë edhe rastet që kanë të bëjnë me dobësi të rëndësishme në kontrollin e brendshëm për sa i takon proceseve që ka entiteti në lidhje me vlerësimin e rrezikut.¹¹

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A21. Njohja e entiteteve të vogla është shpesh një proces më pak kompleks pasi aktivitetet tregtare të tyre shpesh janë të pakta dhe transaksionet më pak komplekse. Gjithashtu, nevoja për çmuarje kontabël shpesh identifikohet nga një person i vetëm, për shembull, pronari që është në të njëjtën kohë edhe drejtues, dhe si rrjedhim, audituesi i përqëndron pyetjet e tij ndaj këtij personi.

Njohja me Mënyrën sesi Drejtimi i bën Çmuarjet Kontabël (Ref: Para.8(c))

A22. Përgatitja e pasqyrave financiare kërkon që drejtimi të hartojë procese për sa i përket çmuarjeve kontabël, përfshirë dhe procese të përshtatshme të kontrollit të brendshëm, të tilla si:

- Përzgjedhja e politikave të përshtatshme kontabël dhe hartimi i proceseve të vlerësimit, përfshirë edhe metoda apo modele të përshtatshme vlerësimi apo çmuarje.
- Hartimi apo identifikimi i të dhënave dhe hipotezave përkatëse që ndikojnë në çmuarjet kontabël.
- Rishikimi periodik i rrethanave që sjellin nevojën për çmuarje kontabël, apo për rishikimin e tyre.

¹¹ SNA 315, paragrafi 16.

A23. Çështjet të cilat audituesi mund t'i ketë parasysh gjatë procesit të njohjes së drejtimit i llogarit çmuarjet kontabël janë:

- Llojet e llogarive kontabël apo të transaksioneve me të cilat ka të bëjë çmuarja kontabël (për shembull nëse çmuarjet kontabël kanë të bëjnë me regjistrimin e transaksioneve të zakonshme apo transaksioneve të përsëritshme, apo nëse ato kanë të bëjnë me transaksione të pazakonshme dhe sporadike).
- Nëse drejtimi ka përdorur teknika të njohura për të llogaritur çmuarjen kontabël, dhe nëse po, si i ka përdorur këto metoda.
- Nëse çmuarjet kontabël janë bërë duke përdorur të dhëna të disponueshme në një datë të ndërmjetme, dhe nëse po, si e ka marrë parasysh drejtimi ndikimin e ngjarjeve, transaksioneve dhe të ndryshimeve të rrethanave midis datës së ndërmjetme dhe datës së bilancit.

Metoda e Matjes, Përfshirë dhe Përdorimin e Modeleve (Ref: Para. 8(c)(i))

A24. Në disa raste kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar mund të përcaktojë metodën e matjes së një çmuarje kontabël. Për shembull, një model i caktuar që duhet të përdoret për matjen e vlerës së drejtë. Në shumë raste, kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar nuk e përcakton metodën e matjes, ose mund të specifikojë metoda alternative matjeje.

A25. Në rastet kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar nuk e përcakton metodën që duhet të përdoret në rrethana të caktuara, atëherë çështjet që audituesi mund të ketë parasysh në lidhje me metodën ose, sipas rastit, modelin që duhet të përdoret për të bërë çmuarjet kontabël, janë si më poshtë vijon:

- Sesi drejtimi ka marrë në konsideratë natyrën e aktivitetit apo detyrimit, për të cilën është bërë çmuarja kontabël, kur përzgjidhet një metodë e caktuar.
- Nëse entiteti zhvillon aktivitetet e tij në një biznes, industri apo ambient të caktuar në të cilat përdoren metoda gjerësisht të pranuar për të bërë lloje të caktuara çmuarjesh kontabël.

A26. Rreziku i anomalive materiale mund të jetë më i madh për shembull në rastet kur drejtimi përdor modele të dizenuara nga vetë entiteti për të bërë çmuarjet kontabël, ose kur drejtimi devijon nga një metodë që përdoret gjerësisht në një industri apo ambient të caktuar.

Kontrollet Përkatese (Ref: Para.8(c)(ii))

A27. Çështjet që audituesi mund të marrë në konsideratë gjatë njohjes së kontrolleve përkatëse, kanë të bëjnë me, për shembull, me eksperiencën dhe aftësitë e atyre që merren me çmuarjet kontabël, si dhe kontrollet që kanë të bëjnë me:

- Sesi drejtimi përcakton plotësinë, përkatësinë dhe saktësinë e të dhënave që përdoren për të bërë çmuarjet kontabël.
- Rishikimi dhe aprovimi i çmuarjeve kontabël, përfshirë dhe hipotezat ose të dhëna të tjera të përdorura, nga ana e strukturave të caktuara të drejtimit, dhe sipas rastit, nga ana e personave të ngarkuar me qeverisjen.
- Ndarja e detyrave midis personave që janë përgjegjës për transaksionet bazë dhe atyre personave që janë në ngarkim me bërjen e çmuarjeve kontabël, përfshirë edhe faktin sesi ndarja e përgjegjësisë merr parasysh natyrën e entitetit dhe produktet apo shërbimet e tij (për shembull, në rast të një institucioni të madh financiar, ndarja e përshtatshme e detyrave mund të ketë të bëjë me krijimin e një funksioni të pavarur që është përgjegjës për vlerësimin dhe verifikimin e çmimeve të vlerës së drejtë për produktet financiare bazë të entitetit ku punojnë persona shpërblimi i të cilëve nuk varet nga këto produkte).

A28. Në varësi të rrethanave, kontrole të tjera mund të jenë të përshtatshme në lidhje me çmuarjet kontabël. Për shembull, nëse një entitet përdor modele specifike për bërjen e çmuarjeve kontabël, drejtimi mund të hartojë politika dhe procedura specifike rreth këtyre modeleve. Kontrole të tilla mund të përfshijnë sa më poshtë vijon:

- Hartimi dhe përzgjedhja e një modeli të caktuar për një qëllim të caktuar.
- Përdorimi i këtij modeli.
- Mirëmbajtja dhe verifikimi periodik i integritetit të modelit.

Përdorimi i Ekspertëve nga ana e Drejtimit (Ref: Para.8(c)(iii))

A29. Drejtimi ose entiteti mund të ketë punonjës me eksperiencën dhe aftësitë e domosdoshme për të llogaritur pikat e vlerësimit. Në disa raste, drejtimit i duhet të angazhojë ekspertë të cilët merren ose ndihmojnë në llogaritjen e pikave të vlerësimit. Angazhimi i ekspertëve mund të jetë i nevojshëm për shkak të:

- Natyrës së specializuar të çështjes që kërkon vlerësim, për shembull, matja e rezervave hidrokarbure ose minerare në industrinë e nxjerrjes.
- Natyra teknike e modeleve që kërkohen të përdoren për të kënaqur kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, siç është rasti i vlerësimeve të vlerës së drejtë.
- Natyra e pazakontë ose e shpeshtë e rrethanave, e transaksioneve dhe e ngjarjeve që kërkojnë vlerësim.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A30. Në rastin e entiteteve të vogla, rrethanat që kërkojnë bërjen e një çmuarje kontabël shpesh janë të tilla ku drejtuesi-pronar është në gjendje të llogarisë vetë pikën e vlerësimit. Megjithatë, në disa raste, përfshirja e një eksperti mund të jetë e nevojshme. Diskutimet me drejtuesin-pronar që në fillim të procesit të auditimit rreth natyrës së çmuarjeve kontabël, plotësisë së çmuarjeve të nevojshme kontabël, si dhe për përshtatshmërinë e procesit të vlerësimit e ndihmojnë drejtuesin-pronar për të gjykuar mbi nevojën e përfshirjes së një eksperti.

Hipotezat (Ref: Para. 8(c)(iv))

A31. Hipotezat janë një komponent përbërës i çmuarjes kontabël. Aspektet që duhet të trajtojnë audituesi në marrjen e njohurive në lidhje me hipotezat mbi të cilat mbështeten çmuarjet kontabël, janë si me poshtë:

- Natyra e hipotezave, përfshirë dhe ato që mund të jenë hipoteza tërëndësishme.
- Mënyrën sesi drejtimi vlerëson nëse hipotezat janë të përshtatshme dhe të plota (që do të thotë që janë marrë parasysh të gjithë faktorët variabël).
- Sipas rastit, mënyrën sesi sigurohet drejtimi që hipotezat e përdorura janë të qëndrueshme.
- Nëse hipotezat kanë të bëjnë me çështje që janë nën kontrollin e drejtimit (për shembull, hipotezat në lidhje me politikat e mirëmbajtjes të cilat mund të kenë ndikim në jetën e dobishme të aktivitetit që vlerësohet), dhe sesi ato përputhen me planet e biznesit të entitetit dhe ambientit të jashtëm, apo kanë të bëjnë me çështje që janë jashtë kontrollit të drejtimit (për shembull, hipoteza në lidhje me normat e interesit, përqindja e vdekshmërisë, vendime të mundshme gjyqësore apo rregullatore, ose koha apo ndryshueshmëria e flukseve të ardhshme të parasë).
- Natyra dhe shtrirja e dokumentimit, nëse ka, që mbështet hipotezat e bëra.

Hipotezat mund të identifikohen apo bëhen nga një ekspert i angazhuar për të ndihmuar drejtimin në bërjen e çmuarjeve kontabël. Në këto raste, hipotezat konsiderohen si të bëra nga drejtimi.

A32. Në disa raste, hipotezat mund të jenë në formën e të dhënave që futen në modelin që përdoret për të llogaritur çmuarjen kontabël, edhe pse fjala “të dhëna” shpesh i referohet të dhënave që shërbejnë si bazë për të dalë me një hipotezë.

A33. Drejtimi mund të mbështesë hipotezat e bëra me informacione të ndryshme të marra nga burime të brendshme ose të jashtme, përkatësia dhe besueshmëria e të cilave varion. Në disa raste, një hipotezë mund të jetë e besueshme në bazë të një informacioni të marrë ose nga burime të jashtme (për shembull, norma interesi të publikuara, ose të dhëna të tjera statistikore), ose nga burime të brendshme (për

hembull, të dhëna nga periudha ushtrimore të kaluara, ose rrethana të ndodhura në të kaluarën). Në raste të tjera, një hipotezë mund të jetë më subjektive, për shembull, kur entiteti nuk ka eksperiencë të kaluara, ose burime të jashtme nga ku të marrë informacionin e nevojshëm.

A34. Në rastin e çmuarjeve kontabël të vlerës së drejtë, hipotezat reflektojnë, ose janë të ngjashme, me atë çfarë palë të pavarura, me njohuri të mjaftueshme dhe me vullnet të lirë (shpesh referohen si “ pjesëmarrës në treg”ose diçka e ngjashme) do të përdorin në përcaktimin e vlerës së drejtë kur shkëmbehen aktive ose shlyhen detyrime. Edhe hipotezat specifike variojnë në varësi të karakteristikave të aktivitetit apo detyrimit që vlerësohet, metodës që përdoret për vlerësim (për shembull, metodën e tregut, apo metodën e të ardhurave) si dhe kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.

A35. Në lidhje me çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë, hipotezat apo të dhënat e përdorura variojnë sa i përket burimeve nga të cilat ato merren si dhe bazat e përdorura, si më poshtë vijon:

(a) Në hipoteza të cilat reflektojnë atë që pjesëmarrësit në treg do të përdorin në çmuarjen e një aktivi apo detyrimi që mbështeten në të dhëna të tregut të marra nga burime që janë të pavaruara nga entiteti (këto shpesh quhen “të dhëna të dallueshme” ose diçka e ngjashme).

(b) Në hipoteza të cilat reflektojnë mendimin e vetë entitetit sa i përket asaj që pjesëmarrësit në treg do të përdornin në vlerësimin e një aktivi apo detyrimi dhe që mbështeten në informacionin më të mirë që ka entiteti në rrethana të caktuara (këto shpesh quhen “të dhëna të padallueshme” ose diçka e ngjashme).

Në praktikë, dallimi midis (a) dhe (b) më sipër nuk është gjithmonë i dukshëm. Gjithashtu, drejtimit mund t’i duhet të zgjedhë nga një numër hipotezash të ndryshme dhe që përdoren nga pjesëmarrës të ndryshëm në treg.

A36. Shtrirja e subjektivitetit nëse një hipotezë ose e dhënë është e dallueshme apo jo, ndikon në pasigurinë në vlerësim dhe rrjedhimisht në vlerësimin nga audituesi të rrezikut të anomalive materiale për një çmuarje kontabël të caktuar.

Ndryshimet në Metodën për bërjen e Çmuarjeve Kontabël (Ref: Para.8(c)(v))

A37. Për të vlerësuar sesi drejtimi e llogarit çmuarjen kontabël, audituesi duhet të kuptojë nëse ka ndryshuar apo nëse duhet të kishte ndryshuar metoda e vlerësimit të çmuarjes kontabël në raport me periudhat e kaluara. Metoda e përdorur për një çmuarje kontabël mund të ketë nevojë të ndryshohet si përgjigje ndaj ndryshimeve që kanë ndodhur në rrethana apo ambientin që kanë ndikim mbi entitetin ose ndryshime në kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar. Nëse drejtimi ka ndryshuar metodën e llogaritjes së një çmuarje kontabël, është e rëndësishme që

drejtimi të shpjegojë që metoda e re është më e përshtatshme sesa metoda e vjetër dhe që ajo reflekton ndryshimet e ndodhura. Për shembull, nëse drejtimi e ndryshon bazën e bërjes së një çmuarje kontabël nga metoda e tregut në përdorimin e një modeli, audituesi duhet të verifikojë nëse hipotezat e përdorura nga drejtimi për sa i përket tregut janë të arsyeshme në rrethana të caktuara ekonomike.

Pasiguria në Vlerësim (Ref: Para. 8(c)(vi))

A38. Çështjet të cilat audituesi duhet t'i ketë parasysh kur shqyrton nëse drejtimi e ka vlerësuar efektin e pasigurisë në vlerësim, dhe nëse po, si e ka bërë një vlerësim të tillë, janë:

- Nëse drejtimi ka marrë në konsideratë hipoteza apo rezultate alternative, si për shembull, kryerjen e një analize të ndjeshmërisë për të përcaktuar efektin që ka ndryshimi në hipoteza në çmuarjen kontabël, dhe nëse po, si e ka bërë.
- Sesi drejtimi e përcakton vlerën e çmuarjes kontabël kur analiza e ndjeshmërisë rezulton në një numër skenarësh.
- Nëse drejtimi monitoron rezultatet faktike të çmuarjeve kontabël të bëra në periudha të kaluara, dhe nëse drejtimi i është përgjigjur në mënyrë të përshtatshme rezultateve të arritura nga procesi i monitorimit.

Rishikimi i Çmuarjeve Kontabël të Periudhave të Kaluara (Ref: Para.9)

A39. Rezultati faktik i një çmuarje kontabël shpesh ndryshon nga vlera e çmuarjes kontabël e njohur në pasqyrat financiare të periudhave të kaluara. Gjatë procedurave të vlerësimit të rrezikut me qëllim që të identifikojë dhe të kuptojë shkaqet e këtyre diferencave, audituesi mund të marrë informacion për sa më poshte:

- Informacion në lidhje me efektivitetin e procesit të vlerësimit të përdorur nga drejtimi në periudhat e kaluara, mbi bazën e të cilit audituesi mund të gjykojë efektivitetin e procesit të përdorur nga drejtimi në periudhën aktuale.
- Evidenca e auditimit në lidhje me rivlerësimin në periudhën aktuale të çmuarjeve kontabël të periudhave të kaluara.
- Evidenca e auditimit të çështjeve të tilla si pasiguria në vlerësim që mund të kërkohej të paraqitet në pasqyrat financiare.

A40. Rishikimi i çmuarjeve kontabël të periudhave të kaluara mund të ndihmojë audituesin që të identifikojë në periudhën aktuale rrethana apo situata të cilat mund të rrisin ekspozimin e çmuarjeve kontabël ndaj paragjytimeve të drejtimit, ose të shërbejnë si tregues të ekzistencës së kësaj të fundit. Skepticizmi profesional i audituesit e ndihmon atë që të identifikojë situata apo rrethana të tilla si dhe të përcaktojë natyrën, kohën dhe shtrirjen e procedurave shtesë të auditimit.

- A41. Rishikimi retrospektiv i gjykimeve dhe hipotezave të përdorura nga drejtimi në lidhje me çmuarje të rëndësishme kontabël kërkohet edhe nga SNA 240¹². Një rishikim i tillë kryhet në vazhden e kërkesave që ka audituesi, në kontekstin e përgjigjes ndaj rrezikut të anashkalimit të kontrolleve nga ana e drejtimit, për të hartuar dhe kryer procedura të rishikimit të çmuarjeve kontabël për sa i përket ekzistencës së paragjykimeve të drejtimit të cilat mund të paraqesin rrezikun e anomalive materiale me natyrë mashtrimi. Në këndvështrimin praktik, rishikimi nga ana e audituesit e çmuarjeve kontabël të periudhave të kaluara si pjesë e procedurave të vlerësimit në përputhje me këtë Standard, mund të kryhet bashkë me rishikimin e kërkuar nga SNA 240.
- A42. Audituesi mund të gjykojë që një rishikim më i detajuar mund të jetë i nevojshëm për ato çmuarje kontabël që në periudha të kaluara janë identifikuar si çmuarje kontabël me nivel të lartë pasigurie në vlerësim, ose për ato çmuarje kontabël që kanë ndryshuar në mënyrë të konsiderueshme në krahasim me periudhën e kaluar. Nga ana tjetër, për shembull, për ato çmuarje kontabël që vijnë si rezultat i transaksioneve të shpeshta dhe të zakonshme, audituesi mund të gjykojë që zbatimi i procedurave analitike për qëllime të vlerësimit të rrezikut, është i mjaftueshëm për qëllimin e këtij rishikimi.
- A43. Në rastin e çmuarjeve kontabël të vlerës së drejtë si dhe çmuarje kontabël të tjera që bazohen në rrethanat që ekzistojnë në datën e vlerësimit, mund të ketë më shumë ndryshime që vijnë si rezultat i ndryshimit midis vlerës së drejtë të matur në pasqyrat financiare të periudhave të kaluara dhe rezultatit faktik ose vlerës së rivlerësuar në periudhën aktuale. Kjo ndodh për arsye se qëllimi i vlerësimit për këto çmuarje kontabël ka të bëjë me perceptimin e vlerës në një moment të caktuar, e cila mund të ndryshojë në mënyrë të konsiderueshme dhe të shpejtë ashtu siç ndryshon ambienti në të cilin entiteti ushtron aktivitetin e vet. Rrjedhimisht, audituesi mund të përqëndrojë procedurat e rishikimit në marrjen e informacionit që ka të bëjë me identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale. Për shembull, në disa raste, njohja e ndryshimeve të hipotezave të pjesëmarrësve në treg të cilat ndikuan në rezultatin e çmuarjeve kontabël të vlerës së drejtë në periudhën e kaluar, ka pak mundësi që të japë informacion të vlefshëm për qëllime të auditimit. Në këtë rast, në lidhje me rezultatin faktik të çmuarjeve kontabël të vlerës së drejtë të periudhës së kaluar, audituesi duhet të përqëndrohet më shumë drejt njohjes së efektivitetit të procesit të rivlerësimit të ndjekur nga drejtimi në periudhën e kaluar nëpërmjet të cilit audituesi mund të gjykojë në lidhje me procesin e rivlerësimit të ndjekur nga drejtimi në periudhën aktuale.
- A44. Ndryshimi midis rezultatit faktik të një çmuarje kontabël dhe vlerës së njohur në pasqyrat financiare të periudhës së kaluar nuk përbën domosdoshmërisht një anomali të pasqyrave financiare të periudhës së kaluar. Megjithatë, ai mund të jetë një anomali nëse, për shembull, ndryshimi vjen si rezultat i mosmarrjes parasysh të

¹² SNA 240, *Përgjegjësitë e Audituesit Lidhur me Mashtrimin në Auditimin e Pasqyrave Financiare*, paragrafi 32(b)(ii).

një informacioni që ishte i disponueshëm në kohën kur pasqyrat financiare u përgatitën nga drejtimi, ose që mendohet në mënyrë të arsyeshme të ketë qenë i disponueshëm në atë kohë dhe rrjedhimisht të ketë qenë marrë në konsideratë. Shumë kuadro të raportimit financiar përmbajnë udhëzime sa i përket dallimit midis ndryshimeve të çmuarjeve kontabël që janë anomali dhe atyre që nuk janë, si dhe trajtimin kontabël që duhet të ndiqet.

Identifikimi dhe Vlerësimi i Rrezikut të Anomalisë Materiale

Pasiguria në Vlerësim (Ref: Para.10)

A45. Shkalla e pasigurisë në vlerësim në lidhje me një çmuarje kontabël ndikohet nga faktorët e mëposhtëm:

- Shkalla me të cilën çmuarja kontabël varet nga gjykimi i njeriut.
- Ndjeshmëria e çmuarjes kontabël ndaj ndryshimeve në hipoteza.
- Ekzistenca e teknikave të mirënjohura të matjes të cilat mund ta pakësojnë pasigurinë në vlerësim (edhe pse subjektiviteti i hipotezave të përdorura si e dhënë bazë mund të sjellë pasiguri në vlerësim).
- Shtirja e parashikimeve në vite dhe përkatësia e të dhënave të marra nga periudha e kaluar në lidhje me parashikimet e ngjarjeve të ardhshme.
- Disponueshmëria e të dhënave të besueshme nga burime të jashtme.
- Shkalla me të cilën çmuarja kontabël bazohet në të dhëna të dallueshme dhe të padallueshme.

Shkalla pasigurisë në vlerësim në lidhje me një çmuarje kontabël mund të ndikojë në ndjeshmërinë e vlerësimit kundrejt paragjykit.

A46. Çështjet që audituesi merr në konsideratë gjatë vlerësimit të rreziqeve të anomaliave materiale mund të përfshijë gjithashtu:

- Vlera aktuale dhe e pritshme e një çmuarje kontabël.
- Vlera e regjistruar e çmuarjes kontabël (që është pika e vlerësimit e zgjedhur nga drejtimi) në raport me vlerën e çmuarjes që audituesi pret që të ishte regjistruar.
- Nëse drejtimi ka angazhuar një ekspert në bërjen e çmuarjes kontabël.
- Rezultati i rishikimit të çmuarjeve kontabël të periudhës së kaluar.

Pasiguri e Lartë Vlerësimi dhe Rreziqe të Rëndësishme (Ref: Para.11)

A47. Shembuj të çmuarjeve kontabël që mund të kenë një pasiguri të lartë vlerësimi janë si më poshtë:

- Çmuarjet kontabël që janë shumë të varura nga gjykimet e njeriut, për shembull, gjykime në lidhje me rezultatin e proceseve gjyqësore ose shuma dhe koha e flukseve të ardhshme të parasë varet nga ngjarje që mund të ndodhin përgjatë disa viteve të ardhshme.
- Çmuarjet kontabël që nuk janë llogaritur mbi bazën e teknikave të mirënjohura matjeje.
- Çmuarjet kontabël ku rezultatet e rishikimit të bërë nga audituesi të çmuarjeve të ngjashme kontabël të bëra në pasqyrat financiare të periudhës së kaluar tregojnë një ndryshim të rëndësishëm midis çmuarjes kontabël origjinale dhe rezultatit faktik.
- Çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë për të cilat një model shumë i specializuar i hartuar nga entiteti ose për të cilat nuk janë përdorur të dhëna të dallueshme.

A48. Një çmuarje kontabël, që në dukje është e parëndësishme, mund të rezultojë në një anomali materiale për shkak të pasigurisë në vlerësim që lidhet me të, pasi shuma e njohur ose e paraqitur në pasqyrat financiare mund të mos jetë tregues i pasigurisë në vlerësim.

A49. Në disa situata, pasiguria në vlerësim është kaq e lartë sa që një çmuarje kontabël e arsyeshme nuk mund të bëhet. Në këtë rast kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar e lë mënjanë njohjen e një zëri ose matjen e tij me vlerë të drejtë në pasqyrat financiare. Në raste të tilla, rreziqet e rëndësishme kanë të bëjnë jo vetëm me faktin nëse duhet të njihet apo jo një çmuarje kontabël, ose nëse duhet të matet apo jo me vlerë të drejtë, por edhe me përshtatshmërinë e shpjegimeve. Në lidhje me këto lloje çmuarjesh kontabël, kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar mund të kërkojë që të bëhen përshkrime të çmuarjeve kontabël dhe pasigurisë së lartë në lidhje me vlerësimin e tyre (Ref: Para.A120 – A123).

A50. Nëse audituesi arrin në përfundimin se një çmuarje kontabël sjell një rrezik të rëndësishëm, atëherë ai duhet të marrë njohuri në lidhje me kontrollet dhe proceset e kontroleve të zbatuara nga entiteti.¹³

A51. Në disa raste, pasiguria në vlerësimin e një çmuarje kontabël mund të sjellë dyshime të rëndësishme për sa i takon aftësisë së entitetit për të vazhduar biznesin

¹³ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 29.

mbi bazën e parimit të vazhdimësisë. SNA 570 (i rishikuar)¹⁴ përcakton kërkesat dhe jep udhëzime në lidhje me situata të tilla.

Përgjigjja ndaj Rrezikut të Vlerësuar të Anomalisë Materiale (Ref: Para.12)

A52. SNA 330 kërkon nga audituesi që ai të hartojë dhe të kryejë procedura të auditimit natyra, koha dhe shtrirja e të cilave i përgjigjet rreziqeve të vlerësuara të anomalive materiale në lidhje me çmuarjet kontabël në nivelin e pasqyrave financiare si dhe në nivelin e pohimeve.¹⁵ Paragrafët A53 – A115 përqëndrohen në përgjigjet specifike sa i takon niveleve të pohimeve.

Zbatimi i Kërkesave të Kuadrit të Zbatueshëm të Raportimit Financiar (Ref: Para.12(a))

A53. Shumë kuadro të raportimit financiar përcaktojnë disa rrethana për njohjen e çmuarjeve kontabël dhe metodat për llogaritjen e tyre dhe shpjegimet e duhura. Këto kërkesa mund të jenë komplekse dhe mund të kërkojnë që të bëhen gjykime. Mbi bazën e njohurive të marra gjatë kryerjes së procedurave të vlerësimit të rrezikut, kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar që mund të jenë të ekspozuara ndaj keqzbatimit ose keqinterpretimit janë fokusi i vëmendjes nga ana e audituesit.

A54. Konkluzioni nëse drejtimi ka zbatuar në mënyrë të përshtatshme kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar bazohet, pjesërisht, në njohuritë që ka audituesi mbi entitetin dhe mjedisin e tij. Për shembull, matja e vlerës së drejtë të disa zërave, të tilla si aktive të qëndrueshme të patrupëzuara të përfuara nga një kombinim biznesesh, mund të kërkojë vëmendje të veçantë që ndikohet nga natyra e entitetit dhe aktivitetet e tij.

A55. Në disa situata, procedura shtesë auditimi, të tilla si inspektimi nga ana e audituesit e gjendjes fizike aktuale të një aktivi, mund të jenë të nevojshme për të përcaktuar nëse drejtimi ka zbatuar në mënyrë të përshtatshme kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.

A56. Zbatimi i kërkesave të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar i kërkon drejtimin që të marrë në konsideratë ndryshimet në rrethanat dhe mjedisin që ndikojnë mbi entitetin. Për shembull, prezenca e një tregu aktiv për një klasë të caktuar aktivesh ose detyrimesh mund të jetë tregues që fluksi i parasë të skontuar për të vlerësuar vlerën e drejtë për këtë aktiv apo detyrim nuk mund të jetë më një metodë e përshtatshme.

¹⁴ SNA 570 (i rishikuar), *Parimi i Vijimësisë*.

¹⁵ SNA 330, paragrafët 5-6.

Qëndrueshmëria e Metodave dhe Bazat për Ndryshim (Ref: Para.12(b))

A57. Marrja parasysh nga ana e audituesit e një ndryshimi në një çmuarje kontabël ose në metodën e matjes së saj në raport me periudhën e kaluar është e rëndësishme pasi një ndryshim që nuk bazohet në një ndryshim rrethanash ose informacion të ri, konsiderohet të jetë arbitrar. Ndryshimet arbitrare në një çmuarje kontabël rezultojnë përgjatë viteve në pasqyra financiare të pasakta dhe anomali në to dhe janë tregues të ekzistencës së paragjyqimeve të drejtimit.

A58. Drejtimi shpesh është i aftë që të arsyetojë që ndryshimi i bërë në një çmuarje kontabël ose ndryshimi në metodën e llogaritjes së saj nga një periudhë në tjetrën është bërë mbi bazën e ndryshimeve në rrethana. Nëse arsyetimi është i besueshëm apo jo apo nëse vendimi i drejtimit për ndryshimin në një çmuarje kontabël ose në metodën për bërjen e çmuarjeve kontabël për shkak të ndryshimeve në rrethana, janë çështje gjykimi.

Përgjigjja ndaj Vlerësimit të Rreziqeve të Anomalive Materiale (Ref: Para.13)

A59. Vendimi i audituesit në lidhje me mënyrën sesi do t'i përgjigjet rreziqeve të anomalive materiale qoftë individualisht apo së bashku, përsa trajtohet në paragrafin 13, ndikohet nga sa më poshtë:

- Natyra e çmuarjes kontabël, duke pasur parasysh nëse ajo ka të bëjë me transaksione të zakonshme apo të pazakonshme.
- Nëse procedurat priten që ta pajisin audituesin me evidencë të përshtatshme dhe të mjaftueshme.
- Rreziku i vlerësuar i anomalive materiale, përfshirë këtu edhe faktin nëse rreziku i vlerësuar është ose jo rrezik i rëndësishëm.

A60. Për shembull, kur bëhet vlerësimi i arsyeshmërisë së debitorëve të paarkëtueshëm, një procedurë efektive që audituesi mund të përdorë është të rishikojë arkëtimet e mëpasshme (pas datës së bilancit) bashkë me procedura të tjera. Në rastet kur pasiguria në vlerësim në lidhje me një çmuarje kontabël është e lartë, për shembull, një çmuarje kontabël që bazohet në një model të vetin në të cilin nuk ka të dhëna të dallueshme, mund të ndodhë që një kombinim i disa trajtimeve që jepen në paragrafin 13 mund të jetë i nevojshëm me qëllim që të merret evidencë e përshtatshme dhe e mjaftueshme auditimi.

A61. Udhëzime të mëtejshme që shpjegojnë rrethanat në të cilat secila nga trajtimet e dhëna mund të jetë e përshtatshme jepen në paragrafët A62 – A95.

Ngjarje që Ndodhin deri në Datën e Opinionit të Audituesit (Ref: Para.13(a))

A62. Për të përcaktuar nëse ngjarjet që ndodhin deri në datën e opinionit të audituesit japin evidencë auditimi në lidhje me një çmuarje kontabël, duhet të kihet parasysh nëse këto ngjarje pritët të:

- Ndodhin; dhe
- Japin evidencë auditimi që konfirmon ose kundërshton çmuarjen kontabël.

A63. Ngjarjet që ndodhin deri në datën e opinionit të audituesit mundet që shpeshherë të japin evidencë auditimi në lidhje me një çmuarje kontabël. Për shembull, shitja e të gjithë inventarit të një produkti që është zëvendësuar me një të ri menjëherë pas përfundimit të një periudhe kontabël, shërben si evidencë auditimi në lidhje me matjen e vlerës së realizueshme neto të tij. Në raste të tilla, mund të mos jetë e nevojshme të kryhen procedura auditimi shtesë në lidhje me çmuarjen kontabël, me kusht që të jetë marrë evidencë e mjaftueshme auditimi rreth ngjarjes.

A64. Për disa lloj çmuarjesh kontabël, ngjarjet që ndodhin deri në datën e opinionit të audituesit kanë pak gjasa që të japin evidencë auditimi në lidhje me çmuarjen kontabël. Për shembull, rrethanat dhe ngjarjet në lidhje me disa çmuarje kontabël marrin formë pas një farë kohe, ose për shkak se qëllimi i matjes së çmuarjes kontabël me vlerë të drejtë, informacioni pas datës së bilancit mund të mos reflektojë ngjarjet dhe rrethanat që ekzistojnë në datën e bilancit dhe si rrjedhim ky informacion mund të mos ketë të bëjë me matjen e vlerës së drejtë të çmuarjes kontabël. Paragrafi 13 përmend dhe trajtime të tjera të rreziqeve të anomalive materiale që mund të bëjë audituesi.

A65. Në disa raste, ngjarje dhe rrethana që e kundërshtojnë çmuarjen kontabël mund të jenë tregues që për bërjen e çmuarjeve kontabël drejtimi ka procese joefektive, ose ka paragjykime të drejtimit në lidhje me to.

A66. Edhe pse audituesi mund të vendosë që të mos e trajtojë në këtë mënyrë përsa i përket çmuarjeve të caktuara kontabël, ai gjithsesi është i detyruar që të zbatojë SNA 560¹⁶. Audituesi duhet të kryejë ato procedura auditimi që janë hartuar për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme mbi atë që të gjitha ngjarjet që kanë ndodhur midis datës së pasqyrave financiare dhe datës së opinionit të audituesit që kërkojnë rregullim ose që kërkojnë paraqitje në pasqyrat financiare janë identifikuar¹⁷ dhe reflektuar ashtu siç duhet në pasqyrat financiare¹⁸. Meqenëse matja e shumë çmuarjeve kontabël, përveç atyre që kanë të bëjnë me vlerën e drejtë, zakonisht varet nga rezultati faktik i rrethanave, transaksioneve dhe ngjarjeve të ardhshme, përputhja e punës së audituesit me SNA 560 është në mënyrë të veçantë e rëndësishme.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

¹⁶ SNA 560, *Ngjarjet e Mëvonshme*.

¹⁷ SNA 560, paragrafi 6.

¹⁸ SNA 560, paragrafi 8.

A67. Në rastet kur periudha midis datës së bilancit dhe datës së opinionit të audituesit është e gjatë, atëhere rishikimi nga ana e audituesit e ngjarjeve të ndodhura gjatë kësaj periudhe mund të jetë një përgjigje efektive sa i përket çmuarjeve kontabël, me përjashtim të atyre që kanë të bëjnë me vlerën e drejtë. Ky mund të jetë rasti i entiteteve të vogla të drejtuara nga pronari-drejtues, në mënyrë të veçantë kur drejtimi nuk ka procedura të formalizuara kontrolli në lidhje me çmuarjet kontabël.

Testimi sesi Drejtimi i bën Çmuarjet Kontabël (Ref: Para.13(b))

A68. Testimi sesi drejtimi e bën çmuarjen kontabël dhe të dhënat mbi të cilat bazohet çmuarja kontabël mund të jetë një përgjigje e përshtatshme në rastet kur çmuarja kontabël bëhet me vlerë të drejtë dhe me një model që bazohet në të dhëna të dallueshme dhe të padallueshme. Kjo mund të jetë e përshtatshme dhe në rastet kur:

- Çmuarja kontabël vjen si rezultat i përpunimit të zakonshëm të të dhënave duke përdorur sistemin e kontabilitetit të entitetit.
- Rishikimi nga ana e audituesit i çmuarjeve të ngjashme kontabël të bëra në pasqyrat financiare të periudhës së kaluar jep informacion të vlefshëm në lidhje me efektivitetin e proceseve të drejtimit në periudhën aktuale.
- Çmuarja kontabël bazohet në një numër të madh zërash me të njëjtën natyrë të cilët individualisht nuk janë të rëndësishëm.

A69. Testimi sesi drejtimi e bën çmuarjen kontabël, ka të bëjë me:

- Testimin sesa të sakta, të plota dhe përshtatshme janë të dhënat në të cilat bazohet çmuarja kontabël, dhe nëse çmuarja kontabël është llogaritur ashtu siç duhet mbi bazën e këtyre të dhënave si dhe hipotezave të drejtimit.
- Marrja parasysh e burimit, përkatësisë dhe besueshmërisë së të dhënave të jashtme ose të informacionit, përfshirë dhe atë të marrë nga ekspertë të jashtëm të angazhuar nga entiteti për të ndihmuar në bërjen e çmuarjes kontabël.
- Rillogaritja e çmuarjes kontabël, dhe rishikimi i informacionit që ka të bëjë me çmuarjen kontabël me qëllim që të shikohet qëndrueshmëria.
- Marrja parasysh e proceseve të rishikimit dhe të aprovimit të drejtimit.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A70. Në entitete të vogla, proceset për bërjen e çmuarjeve kontabël është e mundshme që të jenë më pak të strukturuar sesa në entitete të mëdha. Entitetet e vogla me një përfshirje aktive të drejtimit mund të mos kenë përshkrime të detajuara të procedurave të kontabilitetit, të dhëna kontabël të sofistikuara, ose politika të shkruara. Edhe pse entiteti nuk ka procese të formalizuara, kjo nuk do të thotë që

drejtimi nuk është në gjendje t'i japë audituesit bazën të cilin ai të testojë çmuarjen kontabël.

Vlerësimi i Metodës së Matjes (Ref: Para.13(b)(i))

A71. Në rastet kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar nuk e përmend metodën e matjes, vlerësimi nëse metoda e përdorur, përfshirë edhe modelin e përdorur janë të përshtatshme në rrethana të caktuara, është çështje gjykimi profesional.

A72. Për këtë qëllim, çështjet që audituesi duhet të marrë në konsideratë, janë:

- Arsyeimi i drejtimit për sa i takon metodës së përzgjedhur është me vend.
- Drejtimi ka vlerësuar në mënyrë të mjaftueshme dhe ka zbatuar në mënyrë të përshtatshme kriteret, nësa ka, të dhëna në kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar në mbështetje të metodës së përzgjedhur.
- Metoda është e përshtatshme në rrethana të caktuara duke u nisur nga natyra e aktivitetit apo detyrimit i cili po vlerësohet dhe kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar që kanë të bëjnë me çmuarjet kontabël.
- Metoda është e përshtatshme duke u nisur nga industria dhe ambienti në të cilin entiteti ushtron aktivitetet e tij.

A73. Në disa raste, drejtimi mund të ketë arritur në përfundimin që metoda të ndryshme rezultojnë në vlera shumë të ndryshme. Në raste të tilla, marrja e njohurive në lidhje me mënyrën sesi entiteti ka shqyrtuar arsyet e këtyre ndryshimeve mund të ndihmojë audituesin gjatë vlerësimit të përshtatshmërisë së metodës së përdorur.

Vlerësimi i Përdorimit të Modeleve

A74. Në disa raste, veçanërisht në rastin e çmuarjeve kontabël me vlerë të drejtë, drejtimi mund të përdorë një model vlerësimi. Nëse modeli është i përshtatshëm apo jo varet nga një numër faktorësh të tillë si: natyra e entitetit dhe mjedisit të tij, përfshirë dhe industrinë në të cilën ai zhvillon aktivitetet e tij, si dhe aktivin apo detyrimin që vlerësohet.

A75. Shkalla e përkatësisë që ka secila nga aspektet e mëposhtme varet nga rrethanat, përfshirë edhe nëse modeli është një model që është i disponueshëm në treg për t'u përdorur në një sektor apo industri të caktuar, apo është një model i brendshëm. Në disa raste, një entitet mund të përdorë një ekspert për të hartuar dhe testuar një model.

A76. Në varësi të rrethanave, aspektet që një auditues mund të marrë në konsideratë kur bën testimin e një modeli, janë:

- Modeli është verifikuar para se të përdoret, dhe verifikime periodike bëhen për t'u siguruar që ai është ende i përshtatshëm për t'u përdorur. Procesi i verifikimit që mund të ketë një entitet përbëhet nga:
 - Përshtatshmëria e modelit në aspektin teorik dhe integriteti matematikor i tij përfshirë dhe përshtatshmërinë e parametrave.
 - Qëndrueshmëria dhe plotësia e të dhënave në model me praktikën që ekziston në treg.
 - Rezultati që merret nga modeli i krahasuar me transaksionet aktuale.
- Ekzistencën e politikave dhe procedurave të kontrollit mbi ndryshimet në model.
- Modeli verifikohet periodikisht dhe testohet për vlefshmëri në mënyrë të veçantë kur të dhënat janë subjektive.
- Rezultatet që merren nga modeli rregullohen, përfshirë dhe rastin e çmuarjeve kontabël me vlerë të drejtë, ku këto rregullime reflektojnë ato hipoteza që përdoren nga pjesëmarrësit në treg në rrethana të ngjashme.
- Modeli dokumentohet në mënyrë të përshtatshme, përfshirë dhe zbatimin dhe kufizimin e parametrave kryesorë, të të dhënave të kërkuara, dhe rezultatit të ndonjë analize verifikimi të bërë.

Hipotezat e Përdorura nga Drejtimi (Ref: Para.13(b)(ii))

- A77. Vlerësimi nga ana e audituesit e hipotezave të përdorura nga drejtimi bazohet vetëm në informacionin e disponueshëm gjatë kohës së auditimit. Procedurat e auditimit që kanë të bëjnë me hipotezat e drejtimit kryhen në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare të entitetit, dhe jo për qëllimin që të jepet një opinion mbi vetë hipotezat.
- A78. Çështjet që audituesi mund të ketë parasysh gjatë vlerësimit të arsyeshmërisë së hipotezave të përdorura nga drejtimi, janë:
- Nëse hipotezat duken të arsyeshme individualisht.
 - Nëse hipotezat janë në një linjë midis tyre dhe të qëndrueshme në tërësi.
 - Nëse hipotezat duken të arsyeshme kur shikohen në tërësi ose bashkë me hipoteza të tjera, ose për të njëjtën çmuarje kontabël ose për çmuarje të tjera kontabël.
 - Në rastin e çmuarjeve kontabël me vlerë të drejtë, nëse hipotezat e përdorura reflektojnë në mënyrë të përshtatshme hipoteza të dallueshme të përdorura nga tregu.

A79. Hipotezat në të cilat bazohen çmuarjet kontabël mund të reflektojnë atë çfarë drejtimi pret që të jetë rezultati faktik i një qëllimi apo strategjie të caktuar. Në këto raste, audituesi mund të kryejë procedura auditimi që të vlerësojë arsyeshmërinë e këtyre hipotezave duke marrë në konsideratë, për shembull, nëse hipotezat janë në një linjë me:

- Mjedisin e përgjithshëm ekonomik dhe rrethanat ekonomike të entitetit.
- Planet që ka entiteti.
- Hipotezat e bëra në periudhat e kaluara, nëse ka.
- Eksperiencën që ka entiteti, ose rrethana të mëparshme që mund të ketë hasur entiteti, për aq sa ky informacion historik mund të konsiderohet si përfaqësim i ngjarjeve apo rrethanave të ardhshme.
- Hipoteza të tjera të bëra nga drejtimi në lidhje me pasqyrat financiare.

A80. Arsyeshmëria e hipotezave të përdorura mund të varet nga qëllimi i drejtimit apo aftësia e tij për të çuar përpara planin e veprimeve. Drejtimi shpesh i dokumenton planet dhe qëllimet që kanë lidhje me një aktiv apo detyrim të caktuar gjë e cila mund të kërkohet edhe nga kuadri i raportimit financiar. Edhe pse shtrirja e evidencës së auditimit që duhet të merret për sa i përket qëllimit dhe aftësisë që ka drejtimi është një çështje gjykimi profesional, procedurat e audituesit mund të përfshijnë sa më poshtë:

- Rishikimi i historikut të drejtimit për sa i takon realizimit të objektivave të marra përsipër.
- Rishikimi i planeve të shkruara dhe të dokumenteve të tjera, përfshirë, nëse ka, buxhete formalisht të aprovuara, autorizime dhe protokolle mbledhjes.
- Intervistimi i drejtimit për sa i takon arsyeve që mbështesin një plan veprimi të caktuar.
- Rishikimi i ngjarjeve që ndodhin pas datës së pasqyrave financiare deri në datën e opinionit të audituesit.
- Vlerësimi i aftësisë së entitetit për të zbatuar një plan veprimi të caktuar në kushtet e rrethanave ekonomike ku entiteti ushtron aktivitetet e tij, përfshirë dhe implikimet që vijnë si rezultat i angazhimeve ekzistuese të ndërmarra nga entiteti.

Disa kuadro të caktuar të raportimit financiar mund të mos lejojnë që synimet e drejtimit apo planet e tij të merren parasysh në bërjen e një çmuarje kontabël. Ky është shpesh rasti i çmuarjeve kontabël me vlerë të drejtë pasi qëllimi i matjes në

këto raste kërkon që hipotezat të reflektojnë ato që përdoren nga pjesëmarrësit në treg.

A81. Çështjet të cilat audituesi mund t'i ketë parasysh në vlerësimin e arsyeshmërisë së hipotezave të përdorura nga drejtimi për çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë, përveç atyre të përmendura më lart, mund të përfshijnë edhe:

- Nëse për bërjen e hipotezave, drejtimi ka marrë në konsideratë, dhe nëse po, si, edhe të dhëna që kanë të bëjnë me tregun, nëse ka.
- Nëse hipotezat janë në një linjë me rrethanat e dallueshme të tregut, dhe me karakteristikat e aktivitetit apo detyrimit që po vlerësohet me vlerë të drejtë.
- Nëse burimet e hipotezave të përdorura nga pjesëmarrësit në treg janë të besueshme dhe kanë të bëjnë me atë sesi drejtimi ka përzgjedhur hipotezat e tij në kushtet kur ekzistojnë shumë hipoteza të ndryshme të pjesëmarrësve në treg.
- Sipas rastit, nëse drejtimi ka marrë parasysh dhe nëse po, si i ka marrë parasysh hipotezat ose informacionin e përdorur në transaksione, aktive apo detyrime të ngjashme.

A82. Në vijim, çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë mund të bazohen në të dhëna të dallueshme si dhe në të dhëna të padallueshme. Në rastin kur çmuarjet kontabël me vlerë të drejtë bazohen në të dhëna të padallueshme, çështjet të cilat audituesi duhet të ketë parasysh kanë të bëjnë, për shembull, me mënyrën sesi drejtimi trajton sa më poshtë:

- Identifikimin e karakteristikave të pjesëmarrësve në treg që kanë të bëjnë me çmuarjen kontabël.
- Rregullimet që ai ben në hipotezat e tij në mënyrë që të reflektojë gjykimin e tij për sa i takon hipotezave që mund të përdorin pjesëmarrësit në treg.
- Nëse ai ka marrë parasysh informacionin më të mirë të disponueshëm në rrethanat e caktuara.
- Sesi hipotezat e tij marrin parasysh transaksione, aktive dhe detyrime të ngjashme.

Kur përdoren të dhëna të pakëqyrshme, ekziston mundësia që vlerësimi i hipotezave nga ana e audituesit do të duhet që të kombinohet me trajtime të tjera të rrezikut të vlerësuar sipas paragrafit 13 , me qëllim që të merret evidencë auditimi e mjaftueshme dhe e përshtatshme. Në raste të tilla, mund të jetë e nevojshme që audituesi të kryejë procedura të tjera auditimi, si për shembull, ekzaminimi i dokumentacionit që evidenton procesin e rishikimit dhe aprovimit të çmuarjes

kontabël nga nivele të përshtatshme të drejtimit dhe, sipas rastit, nga ata persona të ngarkuar me detyrën e qeverisjes.

A83. Gjatë vlerësimit të arsyeshmërise së hipotezave në të cilat bazohet çmuarja kontabël, audituesi mund të identifikojë një ose më shumë hipoteza të rëndësishme. Nëse ndodh kështu, atëherë kjo tregon se çmuarja kontabël ka një pasiguri të lartë vlerësimi, dhe si rrjedhim, rrezik të rëndësishëm. Përgjigje të tjera ndaj rreziqeve të rëndësishme trajtohen në paragrafët A102 – A115.

Testimi i Efektivitetit të Kontrolleve (Ref: Para. 13(c))

A84. Testimi i efektivitetit të kontrolleve në lidhje me atë sesi drejtimi i bën çmuarjet kontabël mund të jetë një procedurë e përshtatshme kur proceset e kontrollit janë të hartuara mirë, dhe të zbatuara dhe mirembajtura, si për shembull:

- Ekzistojnë kontrolle që kanë të bëjnë me rishikimin dhe aprovimin e çmuarjeve kontabël nga nivele të përshtatshme të drejtimit dhe, sipas rastit, nga personat e ngarkuar me qeverisjen.
- Çmuarja kontabël ka të bëjë me përpunimin e zakonshëm të të dhënave nëpërmjet sistemeve kontabël të entitetit.

A85. Testimi i kontrolleve kërkohet të bëhet kur:

- (a) Vlerësimi nga ana e audituesit e rreziqeve të anomalive materiale në nivel pohimi përmban një pritshmëri që kontrollet mbi procesin funksionojnë në mënyrë efektive; ose
- (b) Procedurat analitike në vetvete nuk japin evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme në nivel pohimi.¹⁹

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A86. Kontrollet mbi procesin e bërjes së çmuarjeve kontabël mund të ekzistojnë në entitete të vogla, por niveli i formalitetit të tyre ndryshon. Gjithashtu, entitetet e vogla mund të arrijnë në përfundimin që disa lloje kontrollesh nuk janë të domosdoshme për shkak të përfshirjes aktive të drejtimit në procesin e raportimit financiar. Në rastin e entiteteve shumë të vogla, mund të mos ketë shumë kontrolle, prandaj, për këtë arsye, përgjigjja e audituesit ndaj rreziqeve të vlerësuara ka shumë mundësi që të ketë natyrë analitike ku audituesi kryen më shumë nga procedurat që jepen në paragrafin 13.

Llogaritja e Pikës ose Gamës së Vlerësimit (Ref: Para.13(d))

¹⁹ SNA 330, paragrafi 8.

A87. Llogaritja e pikës ose intervalit të vlerësimit me qëllim që të bëhet vlerësimi i pikës së vlerësimit të drejtimit, mund të jetë një procedurë e përshtatshme atëhere kur:

- Çmuarja kontabël nuk ka të bëjë me përpunimin e zakonshëm të të dhënave nga sistemi i kontabilitetit.
- Përvoja e audituesit e fituar nga rishikimi i çmuarjeve kontabël të pasqyrave financiare të periudhës së kaluar është një tregues që procesi i ndjekur nga drejtimi në periudhën aktuale ka shumë mundësi të jetë efektiv.
- Kontrollët e entitetit mbi proceset e drejtimit për përcaktimin e çmuarjeve kontabël nuk janë të dizenuara mirë ose nuk zbatohen ashtu siç duhet.
- Ngjarjet ose transaksionet midis fundit të periudhës dhe datës së opinionit të audituesit kundërshtojnë pikën e vlerësimit të bërë nga drejtimi.
- Ka burime alternative të dhënash që janë të disponueshme të cilat mund të përdoren nga audituesi për të dalë me një pikë ose interval vlerësimi.

A88. Edhe në rastet kur kontrollët e entitetit janë të hartuara dhe zbatuara mirë, llogaritja e një pike ose interval vlerësimi mund të jetë një përgjigje efektive dhe eficiente ndaj rreziqeve të vlerësuara. Në situata të tjera, audituesi mund ta konsiderojë këtë si pjesë e të përcaktuarit nëse procedura të tjera janë të nevojshme, dhe nëse po, cila do të jetë natyra dhe shtrirja e tyre.

A89. Mënyra sesi audituesi e trajton çështjen e llogaritjes së një pike vlerësimi apo të një intervali vlerësimi mund të ndryshojë në varësi të asaj se çfare konsiderohet më efektive në rrethanat e dhëna. Për shembull, audituesi mund të llogarisë në fillim një pikë vlerësimi paraprake, dhe pastaj të vlerësojë ndjeshmërinë e saj ndaj ndryshimeve në hipoteza për të dalë me një interval me të cilin të vlerësojë pikën e vlerësimit të përcaktuar nga drejtimi. Ose e kundërta – audituesi mund të llogarisë një interval më qëllim që të dalë pastaj, kur është e mundur, menjë pikë vlerësimi.

A90. Aftësia e audituesit për të dalë me një pikë vlerësimi dhe jo me një gamë pikash vlerësimi, varet nga disa faktorë që kanë të bëjnë me modelin, natyrën dhe shtrirjen e të dhënave të disponueshme dhe pasigurinë në vlerësimin e çmuarjes kontabël. Gjithashtu, vendimi për të llogaritur një pikë ose interval vlerësimi mund të ndikohet nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, i cili mund të kërkojë që pika e vlerësimit duhet të llogaritet pasi të merren parasysh rezultatet dhe hipotezat alternative, ose të përcaktojë një metodë specifike matjeje (për shembull, përdorimin e vlerës së pritshme të skontuar të mesatares së ponderuar mbi bazë probabiliteti).

A91. Audituesi mund të llogarisë një pikë ose interval vlerësimi në disa mënyra, si për shembull:

- Duke përdorur një model që është, për shembull, i tregtueshëm dhe i disponueshëm për t'u përdorur në një sektor ose industri të caktuar, ose është i hartuar vetë apo nga audituesi.
- Duke zgjeruar hipotezat alternative të përdorura nga drejtimi, për shembull, duke marrë në konsideratë hipoteza të tjera.
- Duke punësuar ose kontraktuar një person të specializuar për të dizenuar ose përdorur një model, ose për të dhënë hipoteza të përshtatshme.
- Duke iu referuar rrethanave, transaksioneve ose ngjarjeve të ngjashme, ose sipas rastit, tregjeve me aktive dhe detyrime të ngjashme.

Njohja me Metodën dhe Hipotezat e Përdorura nga Drejtimi (Ref: Para.13(d)(i))

A92. Kur audituesi llogarit një pikë ose interval vlerësimi dhe për këtë përdor metoda ose hipoteza të ndryshme nga ato që ka përdorur drejtimi, paragrafi 13(d)(i) kërkon që audituesi duhet të njohë në mënyrë të mjaftueshme hipotezat ose metodën e përdorur nga drejtimi në bërjen e çmuarjes kontabël. Kjo njohje i jep audituesit një informacion që mund të jetë i nevojshëm për llogaritjen nga ana e tij e një pike ose interval vlerësimi të përshtatshme. Gjithashtu, e ndihmon audituesin për të kuptuar dhe vlerësuar ndonjë ndryshim të rëndësishëm me pikën e vlerësimit të llogaritur nga drejtimi. Për shembull, një ndryshim mund të vijë për shkak se audituesi ka përdorur hipoteza të ndryshme, edhe pse të vlefshme, nga ato të përdorura nga drejtimi. Kjo analizë mund të nxjerrë në pah faktin që çmuarja kontabël është shumë e ndjeshme ndaj disa hipotezave të caktuara, dhe si rrjedhim, me një pasiguri të lartë në vlerësim, gjë që tregon se çmuarja kontabël mund të jetë një rrezik i rëndësishëm. Ose e kundërta – kjo analizë mund të nxjerrë në pah ekzistencën e një gabimi të bërë nga drejtimi. Në varësi të rrethanave, audituesi mund ta konsiderojë të arsyeshme që të diskutojë me drejtimin bazën e hipotezave të përdorura dhe vlefshmërinë e tyre, si dhe ndryshimet, nëse ka, të mënyrës së bërjes së çmuarjes kontabël.

Ngushtimi i Gamës (Ref: Para.13(d)(ii))

A93. Në rastet kur audituesi konkludon se është e përshtatshme që të përdoret një game pikash për të bërë vlerësimin e arsyeshmërisë së pikës së vlerësimit të llogaritur nga ana e drejtimit (gama e audituesit), paragrafi 13(d)(ii) kërkon që kjo gamë duhet të përfshijë të gjitha “rezultatet e arsyeshme” dhe jo të gjitha rezultatet e mundshme. Gama nuk duhet të jetë e tillë që të përfshijë të gjitha rezultatet e mundshme pasi në këtë rast gama do të ishte shumë e gjërë për të qenë efektive për qëllimin e auditimit. Gama e audituesit është e dobishme dhe efektive nëse është e ngushtë në mënyrë të mjaftueshme e tillë që ta lejojë audituesin që të vendosë nëse ka apo jo anomali në çmuarjen kontabël.

A94. Në përgjithësi, një gamë që është ngushtuar deri sa të jetë e barabartë ose më e vogël se performanca e materialitetit, është e përshtatshme për qëllimin e vlerësimit të

arsyeshmërisë së pikës së vlerësimit nga ana e drejtimit. Megjithatë, sidomos në disa industri të caktuara, mund të mos jetë e mundur që të ngushtohet gama deri në këto nivele. Kjo, gjithsesi, nuk e përjashton njohjen e çmuarjes kontabël, por tregon se çmuarja kontabël ka një nivel të lartë pasigurie në vlerësim dhe si rrjedhim, rrezik të rëndësishëm. Procedura të tjera në përgjigje të rreziqeve të rëndësishme përshkruhen në paragrafet A102 – A115.

A95. Ngushtimi i gamës deri në atë pikë ku të gjitha rezultatet e përftuara brenda gamës konsiderohen të arsyeshme, mund të arrihe:

- Duke hequr nga intervali rezultatet e pikave fundore të tij të cilat gjykohen nga audituesi si të pamundura për të ndodhur në realitet; dhe
- Duke ngushtuar gamën në vazhdimësi, në varësi të evidencës së disponueshme të auditimit, deri sa audituesi arrin në përfundimin se të gjitha rezultatet brenda intervalit mund të konsiderohen të arsyeshme. Në raste të rralla, audituesi mund të jetë në gjendje ta ngushtojë gamën deri në atë moment ku evidenca e auditimit e çon audituesin në një pikë vlerësimi.

Marrja në Konsideratë nëse Aftësitë ose Njohuritë e Specializuara janë të Nevojshme (Ref: Para.14)

A96. Gjatë planifikimit të auditimit, audituesi kërkohet që të përcaktojë natyrën, kohën dhe thellësinë e përfshirjes së burimeve të nevojshme për të kryer auditimin²⁰. Kjo ka të bëjë me angazhimin, sipas nevojave, të personave të specializuar. Për më tepër, SNA 220 kërkon që ortaku i angazhimit duhet të jetë i bindur që grupi i angazhimit si dhe ekspertët e jashtëm të cilët nuk janë pjesë e grupit të angazhimit, bashkërisht kanë ekspertizën dhe aftësitë e duhura për të kryer auditimin²¹. Gjatë procesit të auditimit të çmuarjeve kontabël, audituesi mund të identifikojë, në kuadrin e eksperiencës së audituesit dhe rrethanave të angazhimit, nevojën për aftësi ose njohuri të specializuara të nevojshme për një ose disa aspekte të çmuarjeve kontabël.

A97. Çështjet të cilat mund të ndikojnë tek audituesi në lidhje me nevojën ose jo të përfshirjes së aftësive apo njohurive të specializuara, janë si më poshtë:

- Natyra e aktivitetit, detyrimit apo e komponentit të kapitalit në një biznes apo industri të caktuar (për shembull, depozita minerare, aktive bujqësore, instrumente financiare komplekse).
- Një shkallë e lartë e pasigurisë në vlerësim.

²⁰ SNA 300, *Planifikimi i Auditimit të Pasqyrave Financiare*, paragrafi 8(e).

²¹ SNA 220, *Kontrolli i Cilësisë për një Auditim të Pasqyrave Financiare*, paragrafi 14.

- Përdorimi i llogaritjeve komplekse ose modeleve të specializuara, për shembull, kur vlerësohet një vlerë e drejtë në kushtet e mungesës së një tregu të dallueshëm.
- Kompleksiteti i kërkesave të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar që kanë të bëjnë me çmuarjet kontabël, përfshirë edhe rastet kur ka aspekte të cilat janë subjekt interpretimesh dhe praktikash të ndryshme që janë të paqëndrueshme dhe ende në zhvillim e sipër.
- Procedurat që audituesi planifikon të përdorë në përgjigje të rreziqeve të vlerësuara.

A98. Për shumicën e çmuarjeve kontabël, edhe në rastet kur ka pasiguri në vlerësim, aftësitë apo njohuritë e specializuara zakonisht nuk janë të nevojshme. Për shembull, në rastin e vlerësimit të provizioneve për debitorë të paarkëtueshëm, nuk është e nevojshme që audituesi të kërkojë ndihmë të specializuar.

A99. Megjithatë, audituesi mund të mos ketë aftësitë apo njohuritë e specializuara që janë të nevojshme për çështje që nuk kanë të bëjnë me fushën e kontabilitetit ose të auditimit, dhe për këtë mund të ketë nevojën të kërkojë ndihmën e ekspertit. SNA 620²² përcakton kërkesat si dhe jep udhëzime në lidhje me përcaktimin e nevojës për të angazhuar ose punësuar një ekspert, si dhe përgjegjësitë e audituesit kur përdor punën e një eksperti.

A100. Gjithashtu, në disa raste, audituesi mund të vendosë që është e nevojshme për të angazhuar aftësi dhe njohuri të specializuara në lidhje me çështje specifike të kontabilitetit apo auditimit. Individë me aftësi apo njohuri të tilla mund të punësohen nga firma e audituesit ose kontraktohen nga një entitet tjetër jashtë firmës së audituesit. Në rastet kur këta individë kryejnë procedura auditimi, atëherë ata janë pjesë e grupit të angazhimit dhe si rrjedhim ata janë subjekt i kërkesave të SNA 220.

A101. Në varësi të njohurive dhe eksperiencës së audituesit me punën e ekspertit apo me ata individë me aftësi dhe njohuri të specializuara, audituesi mund të konsiderojë të përshtatshme të diskutojë çështje të tilla si diskutimi në lidhje me kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, me qëllim që të konkludojë që puna e tyre është e vlefshme për qëllimin e auditimit.

Procedura të Tjera Analitike në Përgjigje të Rrezikut të Rëndësishëm (Ref: Para.15)

A102. Gjatë auditimit të çmuarjeve kontabël që krijojnë rreziqe të rëndësishme, procedurat e mëtejshme analitike të audituesit përqëndrohen në vlerësimin:

²² SNA 620, *Përdorimi i Punës së Ekspertit të Audituesit*.

- (a) Sesi drejtimi e ka vlerësuar ndikimin e pasigurisë në vlerësim në një çmuarje kontabël, dhe ndikimin që kjo pasiguri mund të ketë në përshtatshmërinë e njohjes së çmuarjes kontabël në pasqyrat financiare; dhe
- (b) Përshtatshmërinë e shpjegimeve përkatëse.

Pasiguria në Vlerësim

Marrja Parasysh e Pasigurisë në Vlerësim nga ana e Drejtimit (Ref: Para.15(a))

- A103. Drejtimi mund të marrë në konsideratë hipoteza ose rezultate alternative në lidhje me çmuarjen kontabël nëpërmjet një numri metodash, në varësi të rrethanave. Një metodë e mundshme që përdoret nga drejtimi është kryerja e analizës së ndjeshmërisë. Kjo mund të kërkojë që të përcaktohet sesi vlera e një çmuarje kontabël ndryshon në varësi të hipotezave. Edhe për çmuarjet kontabël me vlerë të drejtë, ka ndryshime në vlerë për shkak se pjesëmarrës të ndryshëm në treg përdorin hipoteza të ndryshme. Analiza e ndjeshmërisë mund të çojë në disa skenare rezultatesh, të cilat shpeshherë grupohen nga drejtimi si një gamë rezultatesh që quhen skenare “optimiste” dhe skenare “pesimiste”.
- A104. Analiza e ndjeshmërisë mund të tregojë që një çmuarje kontabël nuk është e ndjeshme ndaj disa hipotezave të caktuara. Por ajo gjithashtu mund të tregojë që çmuarja kontabël është e ndjeshme ndaj një ose disa hipotezave të cilat pastaj vihen në qendër të vëmendjes nga ana e audituesit.
- A105. Kjo nuk do të thotë që një metodë e caktuar në lidhje me trajtimin e pasigurisë në vlerësim (si për shembull analiza e ndjeshmërisë) është metodë më e përshtatshme se metoda të tjera, ose që nëse drejtimi merr në konsideratë hipoteza ose rezultate alternative, atëherë kjo duhet të bëhet nëpërmjet një procesi shumë të detajuar dhe shumë të dokumentuar. Ajo që është e rëndësishme është nëse drejtimi e ka vlerësuar sesi pasiguria në vlerësim mund të ndikojë në çmuarjen kontabël, dhe jo mënyra specifike sesi kjo është bërë. Pra, në rastet kur drejtimi nuk ka marrë në konsideratë hipoteza dhe rezultate alternative, atëherë mund të jetë e nevojshme që audituesi të diskutojë me drejtimin dhe të kërkojë evidencë sesi drejtimi e ka marrë parasysh ndikimin e pasigurisë në vlerësim mbi çmuarjen kontabël.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A106. Entitetet e vogla mund të përdorin mjete të thjeshta për të vlerësuar pasigurinë në vlerësim. Përveç rishikimit të dokumentacionit të disponueshëm, audituesi mund të marrë nëpërmjet bisedave me drejtimin edhe evidenca të tjera audimi në lidhje me marrjen parasysh nga ana e drejtimit të hipotezave dhe rezultateve alternative. Gjithashtu, drejtimi mund të mos ketë ekspertizën për të trajtuar rezultate alternative apo të trajtojë pasigurinë në vlerësimin e çmuarjes kontabël. Në raste të tilla, audituesi mund t'i shpjegojë drejtimit procesin e metodave të ndryshme që janë të disponueshme për këtë qëllim, dhe të dokumentacionit përkatës. Kjo, gjithsesi, nuk do të ndryshonte përgjegjësinë që ka drejtimi për të përgatitur pasqyrat financiare.

Hipoteza të Rëndësishme (Ref: Para.15(b))

A107. Një hipotezë e përdorur për të bërë një çmuarje kontabël mund të konsiderohet e rëndësishme nëse një ndryshim i arsyeshëm i hipotezës do të ndikojë në mënyrë të rëndësishme matjen e çmuarjes kontabël.

A108. Mbeshtetje për hipotezat e rëndësishme të përdorura nga drejtimi mund të sigurohet nga proceset e vazhdueshme të drejtimit në lidhje me analizat strategjike dhe menaxhimin e rrezikut. Edhe pa procese formale, si për shembull në rastin e entiteteve të vogla, audituesi mund të jetë në gjëndje të vlerësojë hipotezat e përdorura nëpërmjet intervistimeve dhe diskutimeve me drejtimin, bashkë me procedura të tjera auditimi, me qëllim që të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme.

A109. Çështjet që duhet të merren në konsideratë nga audituesi gjatë vlerësimit të hipotezave të përdorura nga drejtimi, trajtohen në paragrafët A77 – A83.

Synimi dhe Aftësia e Drejtimit (Ref: Para.15(c))

A110. Çështjet që duhet të merren në konsideratë nga audituesi në lidhje me hipotezat e përdorura nga drejtimi, si dhe qëllimin dhe aftësitë e tij, trajtohen në paragrafët A13 dhe A80.

Llogaritja e Intervalit (Ref: Para.16)

A111. Gjatë përgatitjes së pasqyrave financiare, drejtimi mund të jetë i bindur se i ka trajtuar ashtu siç duhet të gjitha ndikimet e pasigurisë në vlerësimin e çmuarjeve kontabël që sjell rreziqe të rëndësishme. Megjithatë, në disa rrethana, audituesi mund t'i konsiderojë përpjekjet e drejtimit të papërshtatshme. Ky mund të jetë rasti, për shembull, kur sipas mendimit të audituesit:

- Gjatë procesit të vlerësimit të mënyrës sesi drejtimi e ka trajtuar ndikimin e pasigurisë në vlerësim, nuk mund të merret nga audituesi evidencë audimi e mjaftueshme dhe e përshtatshme.

- Gjykohe e nevojshme për të analizuar më tej nivelin e pasigurisë në vlerësim, në rastin, për shembull, kur audituesi ka dijeni se ekziston një gamë e gjërë rezultatesh për çmuarje të ngjashme kontabël në rrethana të ngjashme.
- Është e pamundur që të merren evidenca të tjera auditimi, për shembull, nga rishikimi i ngjarjeve që kanë ndodhur deri në datën e opinionit të audituesit.
- Ekzistojnë paragjykime të drejtimit në bërjen e çmuarjeve kontabël.

A112. Çështjet që duhet të merren në konsideratë nga audituesi gjatë përcaktimit të një game, trajtohen në paragrafët A87 – A95.

Kriteret e Njohjes dhe Matjes

Njohja e Çmuarjeve Kontabël në Pasqyrat Financiare (Ref: Para.17(a))

A113. Kur drejtimi njeh një çmuarje kontabël në pasqyrat financiare, fokusi i vlerësimit të audituesit është nëse matja e çmuarjes kontabël është në mënyrë të mjaftueshme e të besueshme për të qenë në përputhje me kriteret e njohjes sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.

A114. Sa i takon çmuarjeve kontabël që nuk janë njohur në pasqyrat financiare, fokusi i vlerësimit të audituesit është nëse kriteret e njohjes sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar janë zbatuar apo jo. Edhe në rastin kur një çmuarje kontabël nuk është njohur dhe audituesi konkludon që ky qëndrim është i përshtatshëm, mund të jetë e nevojshme që rrethanat në lidhje me këtë çmuarje kontabël të paraqiten në pasqyrat financiare. Kur është e zbatueshme, audituesi mund gjithashtu të konkludojë se një çmuarje kontabël e cila ka qenë identifikuar si çmuarje me një pasiguri të lartë, është një çështje kryesore e auditimit që duhet të komunikohet në raportin e audituesit në pajtim me SNA 701,²³ ose ai mund të shikojë të arsyeshme të përfshijë në raportin e audituesit një paragraf që thekson një çështje (shiko SNA 706 (i rishikuar))²⁴. Nëse çështja është përcaktuar si çështje kryesore e auditimit, SNA 706 (i rishikuar) e ndalon audituesin të përfshijë një paragraf që thekson një çështje në raportin e audituesit.²⁵

Baza e Matjes në një Çmuarje Kontabël (Ref: Para.17(b))

A115. Për sa i takon çmuarjeve kontabël me vlerë të drejtë, disa kuadro të raportimit financiar përcaktojnë se një vlerë e drejtë e matur në mënyrë të besueshme është kërkesë paraprake në lidhje me matjen e vlerës së drejtë ose me paraqitjen e saj në shënimet shpjeguese. Në disa raste, ky përcaktim mund të anashkalohet kur, për shembull, nuk ekziston një metodë ose bazë e përshtatshme për të bërë matjen. Në

²³ SNA 701, *Komunikimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit të Pavarur*

²⁴ SNA 706 (i rishikuar), *Paragrafët që Theksojnë Çështjen dhe Paragrafët për Çështje të Tjera në Raportin e Audituesit të Pavarur*

²⁵ SNA 706 (i rishikuar), paragrafi 8(b)

keto raste, fokusi i vlerësimit të audituesit është nëse baza që ka përdorur drejtimi për të anashkaluar përcaktimin në lidhje me vlerën e drejtë të dhënë nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar është i përshtatshëm.

Vlerësimi i Arsyeshmërisë së Çmuarjeve Kontabël dhe Përcaktimi i Anomalive (Ref: Para.18)

A116. Bazuar në evidencën e auditimit të marrë gjatë procesit të auditimit, audituesi mund të arrijë në përfundimin se evidenca e auditimit të çon në një çmuarje kontabël që ndryshon nga pika e vlerësimit të drejtimit. Kur evidenca e auditimit mbështet një pikë vlerësimi, atëherë ndryshimi midis pikës së vlerësimit të audituesit dhe pikës së vlerësimit të drejtimit përfaqëson anomali. Kur audituesi konkludon se përdorimi i gamës së audituesit siguron një evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme, pika e vlerësimit të drejtimit që është jashtë gamës së audituesit, nuk do të mbështetet me evidencë auditimi. Në këto raste, anomalia nuk është më pak sesa ndryshimi midis pikës së vlerësimit të drejtimit dhe pikës më të afërt me gamën e audituesit.

A117. Kur drejtimi ka ndryshuar një çmuarje kontabël në raport me periudhën e kaluar, ose metodën për llogaritjen e saj, mbi bazën e një vlerësimi subjektiv se ka pasur një ndryshim në rrethana, atëherë audituesi mund të konkludojë, mbi bazën e evidencës së auditimit, se çmuarja kontabël ka anomali si rezultat i një ndryshimi arbitrar nga ana e drejtimit, ose mund ta konsiderojë atë si një tregues i ekzistencës së paragjyqimeve të drejtimit (Ref: Para.A124 – A125).

A118. SNA 450²⁶ jep udhëzime në lidhje me identifikimin e anomalive për qëllime të vlerësimit nga ana e audituesit të ndikimit që ka një anomali e parregulluar në pasqyrat financiare. Në lidhje me çmuarjet kontabël, një anomali qoftë me natyrë mashtrimi ose gabimi, mund të jetë e llojeve të mëposhtme:

- Anomali për të cilat nuk ka dyshim (anomali faktike).
- Ndryshime që vijnë si rezultat i gjyqimeve të drejtimit në lidhje me çmuarjet kontabël të cilat audituesi i konsideron të paarsyeshme, ose në lidhje me përzgjedhjen apo zbatimin e politikave kontabël të cilat audituesi i konsideron të papërshtatshme (anomali gjykimi).
- Vlerësimi më i mirë i bërë nga audituesi i anomalisë në të gjithë popullatën, përfshirë edhe projektimin e anomalisë së identifikuar në kampionin e përzgjedhur të auditimit në të gjithë popullatën të cilës i takon kampioni (anomali e projektuar).

Në disa raste, një anomali mund të jetë një kombinim i formave të sipërpërmendura që e bën identifikimin e çdo lloji përbërës të vështirë ose të pamundur.

²⁶ SNA 450, *Vlerësimi i Anomalive të Identifikuara gjatë Auditimit*.

A119. Vlerësimi i arsyeshmërisë së çmuarjeve kontabël dhe i shpjegimeve përkatëse në pasqyrat financiare, nëse kërkohet nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, apo bëhet me dëshirë, kërkon të njëjtat konsiderata që zbatohen kur auditohet një çmuarje kontabël e njohur në pasqyrat financiare.

Paraqitja në Lidhje me Çmuarjet Kontabël

Paraqitja në Përputhje me Kuadrin e Zbatueshëm të Raportimit Financiar (Ref: Para.19)

A120. Paraqitja e pasqyrave financiare në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar ka të bëjë me paraqitjen në mënyrë të përshtatshme të çështjeve materiale. Kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar mund të lejojë, ose të kërkojë, shpjegime në lidhje me çmuarjet kontabël, ku disa entitete mund të paraqesin me dëshirë e tyre edhe paraqitjen e informacioneve shtesë në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare. Shpjegimet mund të përmbajnë sa më poshtë vijon:

- Hipotezat e përdorura.
- Metoda e përdorur në vlerësim, përfshirë edhe modelin e përdorur.
- Bazën e përzgjedhjes së metodës së vlerësimit.
- Ndikimin e ndonjë ndryshimi të metodës së vlerësimit nga periudha e kaluar.
- Arsyt dhe pasojat e pasigurisë në vlerësim.

Këto shpjegime i shërbejnë përdoruesve për të kuptuar çmuarjet kontabël të njohura apo të paraqitura në pasqyrat financiare, dhe për to duhet marrë evidencë e mjaftueshme dhe e përshtatshme auditimi nëse këto shpjegime janë në përputhje me kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.

A121. Në disa raste, kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar mund të kërkojë shpjegime specifike në lidhje me pasiguritë. Për shembull, disa kuadro të raportimit financiar kërkojnë:

- Paraqitjen e hipotezave kryesore dhe arsyeve të tjera të pasigurisë në vlerësim që kanë një rrezik të rëndësishëm për të shkaktuar një rregullim material në vlerën kontabël të aktiveve dhe detyrimeve. Këto kërkesa mund të emërtohen duke i quajtur “Arsyet Kryesore të Pasigurisë në Vlerësim” ose “Çmuarjet Kontabël më të Rëndësishme”.
- Shpjegimet e intervalit të rezultateve të mundshme dhe të hipotezave që janë përdorur në përcaktimin e intervalit.
- Paraqitjen e informacionit në lidhje me rëndësinë që ka çmuarja kontabël me vlerë të drejtë tek pozicioni financiar dhe performanca e entitetit.

- Shpjegimet cilësore të tilla si ekspozimet ndaj rrezikut dhe si krijohet ai, objektivat, politikat dhe procedurat e entitetit për të menaxhuar këtë rrezik dhe metodat e përdorura për matjen e tij, si dhe ndryshimet e këtyre koncepteve cilësore në krahasim me periudhën e kaluar.
- Shpjegimet sasiore të tilla si shkalla e ekspozimit të entitetit ndaj rrezikut, bazuar mbi informacionin e marrë brenda entitetit nga personeli kyç i entitetit, përfshirë rrezikun e kreditit, rrezikun e likuiditetit dhe rrezikun e tregut.

Shpjegimet në Lidhje me Pasigurinë në Vlerësimin e Çmuarjeve Kontabël të cilat Shkaktojnë Rreziqe të Rëndësishme (Ref: Para. 20)

A122. Në lidhje me çmuarjet kontabël që kanë një rrezik të rëndësishëm, në rastin kur shpjegimet janë bërë në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, audituesi mund të arrijë në përfundimin që shpjegimet në lidhje me pasigurinë në vlerësim janë të papërshtatshme në kontekstin e rrethanave dhe fakteve ekzistuese. Vlerësimi i audituesit për përshtatshmërinë e shpjegimeve në lidhje me pasigurinë në vlerësim merr më shumë rëndësi sa më e madhe të jetë gama e rezultateve të mundshme të çmuarjes kontabël në raport me materialitetin (Ref: Para. A94).

A123. Në disa raste, audituesi mund të konsiderojë të përshtatshme që të inkurajojë drejtimin që të shpjegojë në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare rrethanat në lidhje me pasigurinë në vlerësim. SNA 705 (i rishikuar)²⁷ jep udhëzime në lidhje me pasojat që ka në opinionin e audituesit rasti kur audituesi beson se shpjegimet e drejtimit në pasqyrat financiare në lidhje me pasigurinë në vlerësim janë të papërshtatshme ose keqorientuese.

Treguesit e Ekzistencës së Mundshme të Paragjyimeve të Drejtimit (Ref: Para. 21)

A124. Gjatë auditimit, audituesi mund të marrë dijeni në lidhje me gjykime dhe vendime të marra nga drejtimi të cilat janë tregues të ekzistencës së paragjyimeve të drejtimit. Këta tregues mund të ndikojnë në konkluzionin e arritur nga audituesi në lidhje me përshtatshmërinë e vlerësimit të rrezikut dhe përgjigjet përkatëse ndaj tij, dhe këtë audituesi duhet ta ketë parasysh gjatë gjithë pjesës së mbetur të auditimit. Kjo mund të ketë gjithashtu ndikim në vlerësimin e audituesit nëse pasqyrat financiare në tërësinë e tyre janë të pastra nga anomali materiale, siç përshkruhet në SNA700 (i rishikuar)²⁸.

A125. Shembuj të treguesve të ekzistencës së mundshme të paragjyimeve të drejtimit në lidhje me çmuarjet kontabël, jepen në vijim:

²⁷ SNA 705 (i rishikuar) *Modifikimet e Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

²⁸ SNA 700 (i rishikuar) *Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*.

- Ndryshimet në çmuarjen kontabël, ose në metodën për llogaritjen e saj, kur drejtimi ka bërë një vlerësim subjektiv se ky ndryshim bazohet në një ndryshim të rrethanave.
- Përdorimi i hipotezave të vetë entitetit në lidhje me çmuarjet kontabël me vlerë të drejtë në rastet kur ka mospërputhje mes tyre dhe hipoteza të dallueshme në treg.
- Përzgjedhja ose hartimi i hipotezave të rëndësishme që japin një pikë vlerësimi që i shërben objektivave të drejtimit.
- Përzgjedhja e një pike vlerësimi që mund të shërbejë si tregues i një tendence optimiste ose pesimiste.

Deklarimet me Shkrim (Ref: Para. 22)

A126. SNA 580²⁹ analizon nevojën e deklarimeve me shkrim. Në varësi të natyrës, materialitetit dhe shkallës së pasigurisë në vlerësim, deklaratimet me shkrim në lidhje me çmuarjet kontabël të njohura ose të paraqitura në pasqyrat financiare, mund të përmbajnë deklaratimet në lidhje me:

- Përshtatshmërinë e proceseve të matjes, përfshirë hipotezat dhe modelet përkatëse të përdorura nga drejtimi në përcaktimin e çmuarjeve kontabël në kontekstin e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, dhe qëndrueshmërinë në zbatimin e këtyre proceseve.
- Nëse hipotezat reflektojnë në mënyrë të përshtatshme qëllimin dhe aftësinë e drejtimit për të zbatuar një plan veprimi të caktuar në emër të entitetit në lidhje me çmuarjet kontabël dhe shpjegimet.
- Nëse shpjegimet në lidhje me çmuarjet kontabël janë të plota dhe të përshtatshme në kontekstin e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.
- Që asnjë nga ngjarjet pas datës së bilancit nuk kërkon rregullim të çmuarjeve kontabël dhe të shpjegimeve të paraqitura në pasqyrat financiare.

A127. Për ato çmuarje kontabël që nuk janë njohur ose shpjeguar në pasqyrat financiare, deklaratimet me shkrim mund të përmbajnë edhe aspektet e mëposhtme:

- Përshtatshmërinë e bazës së përdorur nga drejtimi për të gjykuar që kriteret e njohjes dhe shpjegimit sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar nuk plotësohen (Ref: Para. A114).

²⁹ SNA 580, *Deklarimet me Shkrim*.

- Përshtatshmërinë e bazës së përdorur nga drejtimi për të anashkaluar kërkesën në lidhje me përdorimin e vlerës së drejtë në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar për ato çmuarje kontabël të pamatuara me vlerë të drejtë ose të pashpjeguara (Ref: Para. A115).

Dokumentimi (Ref: Para. 23)

A128. Dokumentimi i ekzistencës së mundshme të treguesve të paragjykimeve të drejtimit të identifikua gjatë procesit të auditimit e ndihmon audituesin për të konkluduar nëse rreziku i vlerësuar prej tij dhe përgjigjet përkatëse vazhdojnë të jenë të përshtatshme, si dhe në vlerësimin nëse pasqyrat financiare në tërësinë e tyre janë të pastra nga anomali materiale. Shiko paragrafin A125 për shembuj të treguesve të paragjykimeve të mundshme të drejtimit.

Matja e Vlerës së Drejtë dhe Shpjegimet sipas Kuadrove të Ndryshme të Raportimit Financiar

Qëllimi i kësaj shtojce është vetëm të paraqesë një informacion të përgjithshëm me qëllim që të japë kontekstin dhe fushën e diskutimeve në lidhje me matjen e vlerës së drejtë dhe shpjegimeve përkatëse në kontekstin e kuadrove të ndryshëm të raportimit financiar.

1. Kuadro të ndryshëm të raportimit financiar kërkojnë ose lejojnë një varietet matjesh të vlerës së drejtë dhe shpjegimeve përkatëse në pasqyrat financiare. Ato gjithashtu dallojnë midis tyre përsa i përket nivelit të udhëzimeve që ato japin në lidhje me bazën e matjes së aktiveve dhe detyrimeve ose të shpjegimeve përkatëse. Disa kuadro të raportimit financiar japin udhëzime të detajuara dhe specifike, të tjerë japin udhëzime të përgjithshme, ndërkohë që ka të tjerë që nuk japin fare udhëzime. Gjithashtu ekzistojnë dhe praktika në lidhje me matje dhe shpjegime që janë specifike për industri të caktuara.
2. Përkufizimet e vlerës së drejtë mund të ndryshojnë midis kuadrove të ndryshëm të raportimit financiar, ose të aktiveve, detyrimeve dhe shpjegimeve brenda një kuadri të caktuar. Për shembull, Standardi Ndërkombëtar i Kontabilitetit (SNK) 39³⁰ e përkufizon vlerën e drejtë si “shuma me të cilën një aktiv mund të shkëmbehet, ose një detyrim mund të shlyhet midis palëve me njohuri të përshtatshme, të vullnetshme në një transaksion duarlibër”. Koncepti i vlerës së drejtë zakonisht supozon një transaksion të tanishëm sesa një transaksion të një date të kaluar ose të ardhshme. Si rrjedhim, procesi i matjes së vlerës së drejtë është një proces kërkimi për çmimin e vlerësueshëm me të cilin mund të kryhet transaksioni. Për më tepër, kuadro të ndryshëm të raportimit financiar mund të përdorin përkufizime të tilla si “vlerë e lidhur specifikisht me entitetin” ose përkufizime të ngjashme, por që gjithsesi ato janë brenda të njëjtit koncept të vlerës së drejtë që jepet në SNA.
3. Kuadro të ndryshëm të raportimit financiar mund të trajtojnë ndryshimet në vlerën e drejtë që mund të ndodhin me kalimin e kohës në mënyra të ndryshme. Për shembull, një kuadër i caktuar i raportimit financiar mund të kërkojë që ndryshimet në vlerat e drejta të disa aktiveve apo detyrimeve të njihen drejtperdrejt në kapital, ndërkohë që këto ndryshime, në kontekstin e ndonjë kuadri tjetër, njihen në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve. Në disa kuadro, përcaktimi nëse përdorimi i vlerës së drejtë ose mënyra sesi është zbatuar matja me vlerë të drejtë ndikohet nga synimi i drejtimit për të zbatuar një plan veprimi të caktuar në lidhje me këto aktive apo detyrime.

³⁰ SNK 39, *Instrumentet Financiare: Njohja dhe Matja*.

4. Kuadro të ndryshëm të raportimit financiar mund të kërkojnë disa matje specifike të vlerës së drejtë dhe disa shpjegime specifike si dhe mund t'i përshkruajnë ose t'i lejojnë ato në shkallë të ndryshme. Kuadrot e raportimit financiar mund të:
 - Përshkruajnë kërkesat për matjen, paraqitjen dhe shpjegimet në lidhje me informacionin që duhet të jepet në pasqyrat financiare ose në lidhje me informacionin që duhet të jepet në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare ose si informacion plotësues;
 - Lejojnë disa matje me vlerë të drejtë si mundësi e entitetit, ose vetëm kur plotësohen disa kritere të caktuara;
 - Përshkruajnë një metodë specifike për përcaktimin e vlerës së drejtë, për shembull, nëpërmjet përdorimit të një vlerësimi të pavarur ose mënyra specifike të përdorimit të flukseve të skontuara të parasë;
 - Lejojnë përzgjedhjen e metodës për përcaktimin e vlerës së drejtë midis disa metodave alternative (kriteri i përzgjedhjes mund të jepet ose jo nga kuadri i raportimit financiar; ose
 - Mos japin udhëzime në lidhje me matjen dhe shpjegimin e vlerës së drejtë, por që këto të bazohen në praktika ose zakone, për shembull në një industri të caktuar.
5. Disa kuadro të raportimit financiar supozojnë se vlera e drejtë e aktiveve dhe detyrimeve mund të matet në mënyrë të besueshme dhe kjo të shërbejë si kërkesë paraprake për të lejuar ose kërkuar matjen me vlerë të drejtë dhe shpjegimin përkatës. Në disa raste, ky supozim mund të anashkalohet kur një aktiv ose detyrim nuk ka një çmim të kuotuar në një treg aktiv dhe për këtë arsye metoda të tjera për matjen në mënyrë të besueshme janë qartësisht të papërshtatshme ose të pamundura. Disa kuadro të raportimit financiar mund të specifikojnë një hierarki të vlerës së drejtë e cila bën dallimin midis të dhënave të përdorura për të llogaritur vlerën e drejtë nga ato që janë qartësisht “të dallueshme” bazuar në çmime të kuotuar në tregje aktive, deri në ato që janë “të padallueshme” që bazohen në gjykime të vetë entitetit mbi hipotezat që mund të përdorin pjesëmarrësit në treg.
6. Disa kuadro të raportimit financiar kërkojnë disa rregullime apo modifikime specifike në informacionin e vlerësimit ose marrjen në konsideratë të disa aspekteve të tjera unike për një aktiv apo detyrim të caktuar. Për shembull kontabilizimi i investimeve në prona mund të kërkojë që në vlerën e çmuar të tregut të bëhen rregullime të tilla si: rregullime për koston e parashikuar të përfundimit të shitjes, rregullime që kanë të bëjnë me kushtet dhe vendndodhjen e pronës, e të tjera. Gjithashtu, nëse tregu për një aktiv të caktuar nuk është një treg aktiv, çmimet e kuotuar e të publikuara duhet të rregullohen ose të modifikohen në mënyrë që të arrihet në një matje më të përshtatshme të vlerës së drejtë. Për shembull, çmimet e kuotuar të tregut mund të mos jenë tregues i vlerës së drejtë nëse aktiviteti në këtë

treg nuk është i shpeshtë, ose nëse tregu nuk është i konsoliduar, ose nëse tregtohet vetëm një numër i vogël i njësive në raport me numrin e njësive që ekzistojnë. Për këtë arsye, këto çmime tregu mund të duhen që të rregullohen ose modifikohen, dhe për këtë, mund të jenë të nevojshme burime alternative të informacionit mbi tregun. Gjithashtu, në disa raste, kolaterali i vënë (për shembull, në rastet kur për disa lloje investimesh vihet kolateral) mund të duhet të kihet parasysh kur përcaktohet vlera e drejtë ose kur llogaritet zhvlerësimi i mundshëm i një aktivi apo detyrimi.

7. Në shumicën e kuadrove të raportimit financiar, nën konceptin e vlerës së drejtë është supozimi që entiteti zhvillon aktivitetin e tij sipas parimit të vijimësisë dhe që nuk ka asnjë synim ose nevojë që të likujdohet, ose të zvogëlojë në mënyrë materiale aktivitetet e tij, ose të futet në një transaksion me pasoja negative për të. Si rrjedhim, vlera e drejtë nuk do të jetë ajo shumë që do të merret ose paguhet nga entiteti në një transaksion, likujdim ose shitje të detyruar. Nga ana tjetër, kushtet e përgjithshme ekonomike si dhe kushtet ekonomike të një industrie të caktuar mund të shkaktojnë mungesë likuiditeti në treg dhe, si rrjedhim, të kërkojnë që vlerat e drejta të llogariten duke marrë për bazë çmime të sforcuara ose shumë të sforcuara. Një entiteti, gjithsesi, mund t'i duhet që të marrë parasysh kushtet e tij ekonomike apo operative kur përcakton vlerën e drejtë të aktiveve dhe detyrimeve të tij nëse kjo kërkohet ose lejohet nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, pavarësisht nëse ky kuadër mund të përshkruajë ose jo mënyrën sesi duhet bërë kjo. Për shembull, planet e drejtimit për të shitur një aktiv në mënyrë të përshpejtuar me qëllim që të realizojë objektivat e biznesit mund të jetë informacion i rëndësishëm në përcaktimin e vlerës së drejtë të këtij aktivi.

Dominimi i Matjes me Vlerë të Drejtë

8. Matja me vlerë të drejtë dhe shpjegimet përkatëse po bëhen gjithnjë e më shumë të pranishme në kuadrot e raportimit financiar. Matja me vlerë të drejtë mund të jetë e nevojshme, dhe si rrjedhim mund të ndikojë në pasqyrat financiare në shumë mënyra, në disa situata si më poshtë vijon:
 - Aktive dhe detyrime të caktuara, të tilla si letra të tregtueshme me vlerë ose detyrime që lidhen me një instrument financiar, zakonisht ose periodikisht “të tregtuara në treg”.
 - Disa komponentë të caktuar të kapitalit, për shembull, kur kontabilizohet njohja, matja dhe prezantimi i disa instrumenteve financiare me tipare të kapitalit, të tilla si bonde të konvertueshme nga zotëruesi në aksione të thjeshta.
 - Aktive dhe detyrime të caktuara të përfutuara në një kombinim biznesi. Për shembull, përcaktimi i emrit të mirë që rezulton nga blerja e një entiteti në një kombinim biznesi bazohet zakonisht në vlerën e drejtë të aktiveve dhe detyrimeve të identifikueshme të blera si dhe në vlerën e drejtë të çmimit të blerjes.

- Aktive dhe detyrime që rregullohen kohë pas kohe me vlerën e drejtë. Disa kuadro të raportimit financiar mund të kërkojnë përdorimin e vlerës së drejtë për të matur një rregullim në një aktiv ose në një grup aktivesh si pjesë e procesit të përcaktimit të zhvlerësimit të aktivit. Për shembull, testimi i zhvlerësimit të emrit të mirë të blerë në një kombinim biznesesh bazuar në vlerën e drejtë të një entiteti të përcaktuar apo një njësie raportimi të përcaktuar, vlera e të cilit është shpërndarë midis aktiveve dhe detyrimeve të entitetit apo njësisë raportuese, me qëllim që të arrihet në një emër të mirë të llogaritur për t'u krahasuar më pas me emrin e mirë të regjistruar.
- Bashkimi i aktiveve dhe detyrimeve. Në disa rrethana, matja e një klase apo grupi aktivesh apo detyrimesh e bën të nevojshëm një bashkim të vlerave të drejta të disa prej aktiveve apo detyrimeve individuale që ndodhen në këtë klasë apo grup. Për shembull, sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, matja e vlerës së drejtë të një portofoli të diversifikuar huaje mund të bëhet mbi bazën e vlerës së drejtë të disa kategorive të huave që janë në përbërje të portofolit.
- Informacioni i paraqitur në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare ose si informacion plotësues, por që nuk është njohur në pasqyrat financiare.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 550

PALËT E LIDHURA

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Natyra e Marrëdhënieve dhe Transaksioneve të Palëve të Lidhura	2
Përgjegjësitë e Audituesit	3-7
Hyrja në fuqi	8
Objektivat	9
Përkufizimet	10
Kërkesat	
Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Veprimtaritë Përkatëse	
Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalive Materiale që Shoqërojnë Marrëdhëniet dhe Transaksionet e Palëve të Lidhura	11-17
Përgjigja ndaj Rreziqeve të Anomalive Materiale që Shoqërojnë Marrëdhëniet dhe Transaksionet e Palëve të Lidhura	18-19
Vlerësimi i Kontabilizimit dhe Raportimit të Marrëdhënieve dhe Transaksioneve të Palëve të Lidhura të Identifikuara	20-24
Deklarimet me shkrim	25
Komunikimi me Ata që Janë Ngarkuar me Qeverisjen	26
Dokumentimi	27
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Përgjegjësitë e Audituesit	A1-A3
Përkufizimi i Palës së Lidhur	A4-A7
Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Veprimtaritë Përkatëse	A8-A28
Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalive Materiale që Shoqërojnë Marrëdhëniet dhe Transaksionet e Palëve të Lidhura	A29-A30
Përgjigja ndaj Rreziqeve të Anomalive Materiale që Shoqërojnë Marrëdhëniet dhe Transaksionet e Palëve të Lidhura	A31-A45
Vlerësimi i Kontabilizimit dhe Raportimit të Marrëdhënieve dhe Transaksioneve të Palëve të Lidhura të Identifikuara	A46- A47
Deklarimet me Shkrim	A48-A49
Komunikimi me Ata që Janë Ngarkuar me Qeverisjen	A50

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 550, “Palët e Lidhura” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësitë e audituesit që kanë të bëjnë me marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura në auditimin e pasqyrave financiare. Në mënyrë të veçantë, ai jep shpjegime të zgjeruara se si zbatohen SNA 315 (i rishikuar),¹ SNA 330,² dhe SNA 240³ në lidhje me rreziqet për anomali materiale që shoqërojnë marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura.

Natyra e Marrëdhënieve dhe Transaksioneve të Palëve të Lidhura

2. Shumica e transaksioneve të palëve të lidhura kryhen në rrjedhën normale të biznesit. Në këto rrethana, ato nuk bartin ndonjë rrezik më të lartë për anomali materiale në pasqyrat financiare se sa transaksionet e ngjashme me palët e palidhura. Megjithatë, natyra e marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura, në disa rrethana, mund të shkaktojë rreziqe më të larta për anomali materiale në pasqyrat financiare se sa transaksionet me palët e palidhura. Për shembull:
 - (a) Palët e lidhura mund të operojnë nëpërmjet një game të marrëdhënieve dhe strukturave tepër të gjera dhe komplekse, me një kompleksitet korespondues në rritje të transaksioneve të palëve të lidhura.
 - (b) Sistemet e informacionit mund të mos jenë efektive në identifikimin apo në mbledhjen e transaksioneve dhe të tepricave gjendje mes entitetit dhe palëve të lidhura me të.
 - (c) Transaksionet e palëve të lidhura mund të mos kryhen sipas kushteve dhe afateve normale të tregut; për shembull, disa transaksione të palëve të lidhura mund të kryhen pa dhënë gjë në këmbim.

Përgjegjësitë e Audituesit

3. Për arsyen se palët e lidhura nuk janë të pavarura nga njëra tjetra, shumica e kuadrove të raportimit financiar përcaktojnë kërkesa të veçanta të kontabilizimit dhe të dhënies së informacionit shtesë për marrëdhëniet, transaksionet dhe tepricat e llogarive të palëve të lidhura për t'u mundësuar përdoruesve të pasqyrave financiare të kuptojnë natyrën e tyre dhe efektet aktuale apo potenciale në pasqyrat financiare. Kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar përcakton të tilla kërkesa, audituesi ka përgjegjësinë të kryejë procedurat e auditimit për të identifikuar, vlerësuar dhe përgjigjur ndaj rreziqeve për anomali materiale që vijnë nga mos arritja e entitetit për të kontabilizuar apo dhënë

¹ SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të Tij*.

² SNA 330, *Reagimet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuara*.

³ SNA 240, *Përgjegjësitë e Audituesit Lidhur me Mashtrimin në Auditimin e Pasqyrave Financiare*.

informacionin e marrëdhënieve, transaksioneve apo tepricave të llogarive me palët e lidhura në përputhje me kërkesat e kuadrit.

4. Edhe kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar përcakton një minimum kërkesash ose nuk përcakton kërkesa fare për palët e lidhura, megjithatë audituesi duhet të marrë njohuri për marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura me entitetin, të mjaftueshme për të konkluduar nëse pasqyrat financiare, për aq sa ato mund të jenë ndikuar nga këto marrëdhënie dhe transaksione: (Ref: Para. A1)

(a) Arrijnë paraqitjen e drejtë (për kuadrot e paraqitjes së drejtë); ose (Ref: Para. A2)

(b) Nuk janë keqrrëfyese (për kuadrot e përputhshmërisë). (Ref: Para. A3)

5. Më tej, njohja e marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura të entitetit është e rëndësishme për vlerësimin e audituesit nëse janë të pranishme apo jo një ose më shumë faktorë të rrezikut për mashtrime siç kërkohet nga SNA 240,⁴ për arsyen se mashtrimi mund të kryhet më lehtë nëpërmjet palëve të lidhura.
6. Për shkak të kufizimeve të vetvetishme të auditimit, ka një rrezik të pashmangshëm që të mos zbulohen disa anomali materiale në pasqyrat financiare, edhe kur auditimi është planifikuar dhe kryer në përputhje me SNA-të.⁵ Në kontekstin e palëve të lidhura, efektet potenciale të kufizimeve të vetvetishme në aftësitë e audituesit për të zbuluar anomalitë materiale janë më të mëdha për arsyet e mëposhtme:
 - Drejtimi mund të mos ketë dijeni për ekzistencën e të gjitha marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura, veçanërisht në qoftë se kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar nuk përcakton kërkesa për palët e lidhura.
 - Marrëdhëniet e palëve të lidhura mund të paraqesin një mundësi më të madhe për marrëveshje të fshehta, për fshehje ose për manipulimin nga drejtimi.
7. Planifikimi dhe kryerja e auditimit me skepticizëm profesional siç kërkohet nga SNA 200⁶ është veçanërisht e rëndësishme në këtë kontekst, duke patur parasysh mundësitë për mosdeklarimin e marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura. Kërkesat në këtë SNA janë përgatitur për të ndihmuar audituesin që të identifikojë dhe vlerësojë rreziqet për anomali materiale që shoqërojnë marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura dhe për të hartuar procedura auditimi që u përgjigjen rreziqeve të vlerësuara.

⁴ SNA 240, paragrafi 25.

⁵ SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi A53-A54.

⁶ SNA 200, paragrafi 15.

Hyrja në Fuqi

8. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivat

9. Objektivat e audituesit janë:

- (a) Pavarësisht nga fakti nëse kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar përcakton kërkesa apo jo për palët e lidhura, për të marrë njohuri për marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura të mjaftueshme për të qënë i aftë:
 - a. Të njohë faktorët e rrezikut për mashtrim, në qoftë se ka të tillë, që vijnë nga marrëdhëniet dhe transaksionet me palët e lidhura të cilat janë përkatëse për identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve për anomali materiale për shkak të mashtrimit; dhe
 - b. Të konkludojë, bazuar në evidencën e auditimit të marrë, nëse pasqyrat financiare, për aq sa ato janë ndikuar nga këto marrëdhënie dhe transaksione:
 - i. Arrijnë paraqitjen e drejtë (për kuadrot e paraqitjes së drejtë); ose
 - ii. Nuk janë keqrrëfyese (për kuadrot e përputhshmërisë); dhe
- (b) Më tej, kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar përcakton kërkesa për palët e lidhura, të marrë evidencën e nevojshme të auditimit rreth marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura dhe nëse ato janë identifikuar, kontabilizuar dhe raportuar përkatësisht në pasqyrat financiare në përputhje me kuadrin.

Përkufizimet

10. Për qëllimet e SNA-ve, termat e mëposhtëm kanë kuptimin që ju është dhënë në vijim:

- (a) Transaksion duarlibër – Transaksioni i kryer në kushtet kur një blerës dhe shitës të vullnetshëm, të cilët nuk janë të lidhur, veprojnë në mënyrë të pavarur nga njëri tjetri dhe ndjekin interesat e tyre më të mira.
- (b) Palë e lidhur – Një palë që është, qoftë: (Ref: Para. A4-A7)
 - i. Një palë e lidhur siç përkufizohet në kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar; ose
 - ii. Kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar përcakton një minimum kërkesash ose nuk ka fare kërkesa për palët e lidhura:

- a. Një person ose ndonjë entitet tjetër që ka kontrollin ose influencë të konsiderueshme, të drejtpërdrejtë apo të tërthortë nëpërmjet një ose më shumë ndërmjetësish, ndaj entitetit raportues;
- b. Entiteti tjetër ndaj të cilit entiteti raportues ka kontrollin apo influencë të konsiderueshme, të drejtpërdrejtë ose të tërthortë nëpërmjet një apo më shumë ndërmjetësish; ose
- c. Entiteti tjetër që është nën kontroll të përbashkët me entitetin raportues nëpërmjet:
 - i. Kontrollit të përbashkët të pronësisë;
 - ii. Pronarëve të cilët janë pjestarë të afërt të familjes; ose
 - iii. Drejtimi kryesor i përbashkët.

Megjithatë, entitetet që janë nën kontrollin e përbashkët nga shteti (i cili është, pjesë e qeverisjes kombëtare, rajonale apo vendore) nuk konsiderohen të lidhura përveç rastit kur ato janë angazhuar në transaksione të konsiderueshme ose ndajnë burimet në masë të konsiderueshme me njëri tjetrin.

Kërkesat

Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Veprimtaritë Përkatëse

11. Si pjesë e procedurave të vlerësimit të rrezikut dhe veprimtarive përkatëse që SNA 315 (i rishikuar) dhe SNA 240 kërkojnë që të kryejë audituesi gjatë auditimit,⁷ audituesi duhet të kryejë procedurat e auditimit dhe veprimtaritë përkatëse që parashikohen në paragrafët 12-17 për të marrë informacione të përshtatshme për të identifikuar rreziqet e anomalisë materiale që shoqërojnë marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura. (Ref: Para. A8)

Njohja e Marrëdhënieve dhe Transaksioneve të Palëve të Lidhura të Entitetit

12. Diskutimet në ekipin e angazhimit të cilat kërkohen nga SNA 315 (i rishikuar) dhe SNA 240⁸ përfshijnë konsiderata të veçanta për ndjeshmërinë e pasqyrave financiare ndaj anomalive materiale që vijnë nga mashtrimi apo gabimi me prejardhje nga marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura të entitetit. (Ref: Para. A9-A10)

13. Audituesi duhet të pyesë drejtimin në lidhje me:

⁷ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 5; SNA 240, paragrafi 17.

⁸ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 10; SNA 240, paragrafi 16.

- (a) Identitetin e palëve të lidhura të entitetit, përfshirë ndryshimet nga periudha e mëparshme; (Ref: Para. A11-A14)
 - (b) Natyrën e marrëdhënieve mes entitetit dhe këtyre palëve të lidhura; dhe
 - (c) Nëse entiteti është angazhuar në ndonjë transaksion me këto palë të lidhura gjatë periudhës dhe, në qoftë se është kështu, llojin dhe qëllimin e transaksioneve.
14. Audituesi pyet drejtimin dhe të tjerë brenda entitetit dhe kryen procedura të tjera të vlerësimit të rrezikut që konsiderohen të përshtatshme, për të marrë njohuri për kontrollet, nëse ka të tilla, që ka vendosur drejtimi për të: (Ref: Para. A15-A20)
- (a) Identifikuar, kontabilizuar dhe raportuar marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar;
 - (b) Autorizuar dhe miratuar transaksionet dhe angazhimet e rëndësishme me palët e treta; dhe (Ref: Para. A21)
 - (c) Autorizuar dhe miratuar transaksionet dhe angazhimet e rëndësishme me palët e treta jashtë rrjedhës normale të biznesit.

Ruajtja e Vigjilencës për Informacione të Palëve të Lidhura Kur Rishikohen Rregjistrimet apo Dokumentet

15. Gjatë auditimit, audituesi mbetet vigjilent, kur inspekton rregjistrimet apo dokumentet, për angazhime apo informacione të tjera që mund të tregojnë ekzistencën e marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura të cilat drejtimi nuk i ka identifikuar apo raportuar më parë tek audituesi. (Ref: Para. A22-A23)

Kryesisht, audituesi inspekton sa më poshtë për tregues të ekzistencës të marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura të cilat drejtimi nuk i ka identifikuar apo raportuar më parë tek audituesi:

- (a) Konfirmime të bankës dhe ligjore të marra si pjesë e procedurave të audituesit;
 - (b) Proces-verbalet e mbledhjeve të aksionerëve dhe atyre që janë ngarkuar me qeverisjen; dhe
 - (c) Ato rregjistrime apo dokumenta të tjera që audituesi i konsideron të nevojshme në rrethanat e entitetit.
16. Në qoftë se audituesi identifikon transaksione të rëndësishme jashtë rrjedhës normale të biznesit të entitetit kur kryen procedurat e kërkuara të auditimit nga paragrafi 15 ose nëpërmjet procedurave të tjera të auditimit, audituesi pyet drejtimin rreth: (Ref: Para. A24-A25)

(a) Natyrës së këtyre transaksioneve; dhe (Ref: Para. A26)

(b) Nëse janë përfshirë apo jo palët e lidhura. (Ref: Para. A27)

Shkëmbimi i Informacionit të Palëve të Lidhura mes Ekipit të Angazimit

17. Audituesi shkëmben informacionin përkatës të marrë rreth palëve të lidhura të entitetit me pjestarët e tjerë të ekipit të angazimit. (Ref: Para. A28)

Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalive Materiale që Shoqërojnë Marrëdhëniet dhe Transaksionet e Palëve të Lidhura

18. Për të plotësuar kërkesat e SNA 315 (i rishikuar) për të identifikuar dhe vlerësuar rreziqet e anomalive materiale,⁹ audituesi identifikon dhe vlerëson rreziqet e anomalive materiale që shoqërojnë marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura dhe përcakton nëse ndonjë nga këto rreziqe janë rreziqe të konsiderueshme apo jo. Për ta bërë këtë përcaktim, audituesi trajton transaksionet e konsiderueshme të palëve të lidhura të identifikuar jashtë rrjedhës normale të biznesit të entitetit sikur ato shkaktojnë rreziqe të konsiderueshme.

19. Në qoftë se audituesi identifikon faktorë të rrezikut të mashtimit (përfshirë rrethanat që lidhen me ekzistencën e palëve të lidhura me influencë dominuese) kur kryen procedurat e vlerësimit të rrezikut dhe veprimtaritë përkatëse në lidhje me palët e lidhura, audituesi merr në konsideratë këto informacione në identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale për shkak të mashtimit në përputhje me SNA 240. (Ref: Para. A6, A29-A30)

Përgjigja ndaj Rreziqeve të Anomalive Materiale që Shoqërojnë Marrëdhëniet dhe Transaksionet e Palëve të Lidhura

20. Si pjesë e kërkesave të SNA 330 që audituesi t'i përgjigjet rreziqeve të vlerësuar,¹⁰ audituesi përgatit dhe kryen procedura të mtejshme të auditimit për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme rreth rreziqeve të anomalive materiale që shoqërojnë marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura. Këto procedura auditimi përfshijnë ato që kërkohen nga paragrafët 21-24. (Ref: Para. A31-A34)

Identifikimi i Palëve të Lidhura të Paignifikuar ose të Paraportuara apo të Transaksioneve të Konsiderueshme të Palëve të Lidhura

21. Në qoftë se audituesi identifikon angazhime ose informacione që sygjerojnë ekzistencën e marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura të cilat drejtimi nuk i ka identifikuar apo raportuar më parë tek audituesi, audituesi përcakton nëse rrethanat mbështetëse konfirmojnë ekzistencën e këtyre marrëdhënieve ose transaksioneve.

⁹ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 25.

¹⁰ SNA 300, paragrafët 5-6.

22. Në qoftë se audituesi identifikon palë të lidhura ose transaksione të konsiderueshme të palëve të lidhura të cilat drejtimi nuk i ka identifikuar apo raportuar më parë tek audituesi, audituesi duhet:

- (a) Menjëherë të komunikojë informacionin përkatës tek pjestarët e tjerë të ekipit të angazhimit; (Ref: Para. A35)
- (b) Kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar përcakton kërkesa për palët e lidhura:
 - i. Kërkon nga drejtimi të identifikojë të gjitha transaksionet me palën e lidhur të sapo identifikuar për vlerësim të mëtejshëm të audituesit; dhe
 - ii. Pyet se përse kontrollet e entitetit nuk kanë arritur të identifikojnë apo raportojnë mbi marrëdhëniet dhe transaksionet e palës së lidhur;
- (c) Kryen procedurat thelbësore përkatëse të auditimit që lidhen me këtë palë të lidhur të sapo identifikuar ose transaksionet e konsiderueshme të palës së lidhur; (Ref: Para. A36)
- (d) Rimerr në konsideratë rrezikun se mund të ekzistojnë palë të tjera të lidhura ose transaksione të tjera të konsiderueshme të palëve të lidhura të cilat drejtimi nuk i ka identifikuar apo raportuar më parë tek audituesi dhe kryen procedura auditimi shtesë sipas nevojës; dhe
- (e) Në qoftë se mosraportimi nga drejtimi duket i qëllimshëm (dhe për këtë tregon rrezikun e anomalive materiale për shkak të mashtrimit), vlerëson implikimet për auditimin. (Ref: Para. A37)

Identifikimi i Transaksioneve të Konsiderueshme të Palëve të Lidhura Jashtë Rrjedhës Normale të Biznesit të Entitetit

23. Për të identifikuar transaksionet e konsiderueshme të palëve të lidhura jashtë rrjedhës normale të biznesit të entitetit, audituesi:

- (a) Inspekton kontratat apo marrëveshjet mbështetëse, nëse ka të tilla, si dhe vlerëson nëse:
 - (i) Llogjika e biznesit për transaksionet (ose mungesa e tij) tregon se ato janë kryer për t'u angazhuar në raportim financiar mashtrues apo për të fshehur keqpërdorimin e aktiveve;¹¹ (Ref: Para. A38-A39)
 - (ii) Kushtet e transaksioneve janë të njëjta me shpjegimet e drejtimit; dhe

¹¹ SNA 240, paragrafi 33(c).

- (iii) Transaksionet janë kontabilizuar siç duhet dhe janë raportuar në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar; dhe
- (b) Merr evidencë auditimi që transaksionet janë autorizuar dhe miratuar siç duhet. (Ref: Para. A40-A41)

Pohimet se Transaksionet e Palëve të Lidhura Janë Kryer me Kushtet e Njëjta me Ato Mbizotëruese në një Transaksion Duarlirë

24. Në qoftë se drejtimi ka bërë pohimin në pasqyrat financiare për efektin që transaksioni i palës së lidhur është kryer me kushtet e njëjta me atë që mbizotërojnë në një transaksion duarlirë, audituesi merr evidencë auditimi të nevojshme rreth pohimit. (Ref: Para. A42-A45)

Vlerësimi i Kontabilizimit dhe Raportimit të Marrëdhënieve dhe Transaksioneve të Palëve të Lidhura të Identifikuara

25. Për të formuar një opinion mbi pasqyrat financiare në përputhje me SNA 700 (i rishikuar),¹² audituesi vlerëson: (Ref: Para. A46)
- (a) Nëse marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura të identifikuara janë kontabilizuar dhe raportuar siç duhet në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar; (Ref: Para. A47)
 - (b) Nëse efektet e marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura:
 - (i) Pëngojnë që pasqyrat financiare të arrijnë paraqitjen e drejtë (për kuadrot e paraqitjes së drejtë); ose
 - (ii) Shkaktojnë që pasqyrat financiare të jenë keqrrëfyese (për kuadrot e përputhshmërisë).

Deklarimet me Shkrim

26. Kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar përcakton kërkesa për palët e lidhura, audituesi merr deklarime me shkrim nga drejtimi dhe, kur është e nevojshme, nga ata që janë ngarkuar me qeverisjen, që: (Ref: Para. A48-A49)
- (a) Ata kanë raportuar tek audituesi identitetin e palëve të lidhura të entitetit dhe të gjitha marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura për të cilat ata kanë dijeni; dhe

¹² SNA 700 (i rishikuar), *Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*, paragrafët 10-15.

- (b) Ata kanë kontabilizuar dhe raportuar këto marrëdhënie dhe transaksione në përputhje me kërkesat e kuadrit.

Komunikimi me Ata që Janë Ngarkuar me Qeverisjen

27. Përveç rastit kur të gjithë ata që janë ngarkuar me qeverisjen janë përfshirë në drejtimin e entitetit,¹³ audituesi komunikon me ata që janë ngarkuar me qeverisjen çështjet e rëndësishme që dalin gjatë auditimit në lidhje me palët e lidhura të entitetit. (Ref: Para. A50)

Dokumentimi

28. Audituesi përfshin në dokumentacionin e auditimit emrat e palëve të lidhura dhe natyrën e marrëdhënieve të palëve të lidhura.¹⁴

* * *

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Përgjegjësitë e Audituesit

Kuadrot e Raportimit Financiar që Përcaktojnë një Minimum Kërkesash për Palët e Lidhura (Ref: Para. 4)

- A1. Kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar që përcakton një minimum kërkesash për palët e lidhura është ai që përkufizon kuptimin e palës së lidhur por që ky përkufizim ka një objekt më të ngushtë se sa përkufizimi i parashikuar në paragrafin 10(b)(ii) të këtij SNA, kështu që kërkesa në kuadër për të raportuar marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura mund të zbatohet për shumë më pak marrëdhënie dhe transaksione të palëve të lidhura.

Kuadrot e Paraqitjes së Drejtë (Ref: Para. 4(a))

- A2. Në kontekstin e kuadrit të paraqitjes së drejtë,¹⁵ marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura mund të shkaktojnë që pasqyrat financiare të mos arrijnë paraqitjen e drejtë në qoftë se, për shembull, realiteti ekonomik i këtyre marrëdhënieve dhe transaksioneve nuk pasqyrohet përkatësisht në pasqyrat financiare. Për shembull, paraqitja e drejtë nuk arrihet në qoftë se shitja e një prone nga entiteti për një aksioner që kontrollon entitetin bëhet me një çmim mbi ose nën vlerën e drejtë të tregut dhe që kontabilizohet si një transaksion që përmban fitim ose humbje për

¹³ SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*, paragrafi 13.

¹⁴ SNA 230, *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafët 8-11 dhe paragrafi A6.

¹⁵ SNA 200, paragrafi 13(a), përkufizon kuptimin e kuadreve të paraqitjes së drejtë dhe të përputhshmërisë.

entitetin kur ai në fakt përbën një kontribut ose shlyerje të kapitalit ose pagesën e dividendit.

Kuadrot e Përputhshmërisë (Ref: Para. 4(b))

A3. Në kontekstin e kuadrit të përputhshmërisë, nëse marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura shkaktojnë që pasqyrat financiare të jenë keqrrëfyese apo jo siç diskutohet në SNA 700 (i rishikuar) varet nga rrethanat e veçanta të angazhimit. Për shembull, edhe në qoftë se mosraportimi i transaksioneve të palëve të lidhura në pasqyrat financiare është në përputhje me kuadrin dhe ligjin apo rregulloret e zbatueshme, pasqyrat financiare mund të jenë keqrrëfyese në qoftë se entiteti gjeneron një pjesë të konsiderueshme të të ardhurave të tij nga transaksionet me palët e lidhura dhe për këtë fakt nuk jep informacione shtesë. Megjithatë, do të ishte shumë e rrallë që audituesi të merrte në konsideratë pasqyra financiare që janë përgatitur dhe paraqitur në përputhje me një kuadër të përputhshmërisë, të cilat të jenë keqrrëfyese, në qoftë se në përputhje me SNA 210¹⁶ audituesi vendos se kuadri është i pranueshëm.¹⁷

Përkufizimi i Palës së Lidhur (Ref: Para. 10(b))

A4. Shumë nga kuadret e raportimit financiar diskutojnë konceptet e kontrollit dhe influencës së konsiderueshme. Megjithëse ato i diskutojnë këto koncepte duke përdorur terma të ndryshme, ato në përgjithësi shpjegojnë se:

- Kontrolli është pushteti për të qeverisur politikën financiare dhe operacionale të entitetit për të marrë përfitime nga veprimtaritë e tij; dhe
- Influenca e konsiderueshme (e cila mund të fitohet nga pronësia e aksioneve, statuti ose marrëveshja) është pushteti për të marrë pjesë në vendimet për politikën financiare dhe operacionale të entitetit, por që nuk ka kontrollin ndaj këtyre politikave.

A5. Ekzistenca e marrëdhënieve të mëposhtme mund të tregojë praninë e kontrollit apo influencës së konsiderueshme:

- Zotërimi i drejtpërdrejtë apo i tërthortë i kapitaleve të veta ose i interesave financiare të tjera në entitet.
- Zotërimi i drejtpërdrejtë apo i tërthortë nga entiteti i kapitaleve të veta ose interesave financiare të tjera në entitete të tjera.

¹⁶ SNA 210, *Rënia Dakord me Kushtet e Angazhimit të Auditimit*, paragrafi 6(a).

¹⁷ SNA 700 (i rishikuar), paragrafi A17.

- Marrja pjesë në ata që janë ngarkuar me qeverisjen apo në drejtimin e lartë (që janë, ata antarë të drejtimit të cilët kanë autoritetin dhe përgjegjësinë për planifikimin, drejtimin dhe kontrollin e veprimtarive të entitetit).
- Të qënit pjestar i afërt i familjes të ndonjë personi që i referohet nënparagrafi (c).
- Të pasurit e marrëdhënies së konsiderueshme të biznesit me ndonjë nga personat të referuar në nënparagrafin (c).

Palët e lidhurar me Influcencë Dominuese

A6. Palët e lidhura, nga statusi i aftësisë së tyre për të ushtruar kontroll ose influencë të konsiderueshme, mund të jenë në gjendje të ushtrojnë influencë dominuese ndaj entitetit apo drejtimit të tij. Marrja në konsideratë e kësaj sjellje është e rëndësishme kur identifikohen dhe vlerësohen rreziqet për anomali materiale për shkak të mashtrimit, siç shpjegohet më tej në paragrafët A29-A30.

Entitetet për Qëllime të Posaçme si Palë të Lidhura

A7. Në disa rrethana, entiteti për qëllime të posaçme¹⁸ mund të jetë palë e lidhur e entitetit sepse entiteti në thelb e kontrollon atë, edhe në qoftë se entiteti zotëron pak ose aspak pjesë në kapitalin e entitetit për qëllime të posaçme.

Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Veprimtaritë Përkatëse

Rreziqet për Anomali Materiale që Shoqërojnë Marrëdhëniet dhe Transaksionet e Palëve të Lidhura (Ref: Para. 11)

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A8. Përgjegjësitë e audituesit të sektorit publik në lidhje me marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura ndikohen nga mandati i auditimit, ose nga detyrimet ndaj entiteteve të sektorit publik që parashikohen me ligj, rregullore ose ndonjë autoritet tjetër. Si rrjedhim, përgjegjësitë e audituesit të sektorit publik mund të mos kufizohen vetëm me trajtimin e rreziqeve për anomali materiale që shoqërojnë marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura, por gjithashtu mund të përfshijnë përgjegjësi më të gjera për të trajtuar rreziqet e mospërputhjes me ligjin, rregulloret ose ndonjë autoritet tjetër që qeverisin organet e sektorit publik që parashatrojnë kërkesa të veçanta në kryerjen e biznesit me palët e lidhura. Më tej, audituesi i sektorit publik duhet të marrë në konsideratë kërkesat e raportimit financiar për sektorin publik të marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura të cilat mund të ndryshojnë nga ato në sektorin privat.

¹⁸ SNA 315 (i rishikuar), paragrafët A34-A35, japin udhëzues në lidhje me natyrën e entitetit për qëllime të posaçme.

Njohja e Marrëdhënieve dhe Transaksioneve të Palëve të Lidhura të Entitetit

Diskutimi në Ekipin e Angazhimit (Ref: Para. 12)

A9. Çështjet që mund të trajtohen në diskutimin mes pjesëtarëve të ekipit të angazhimit përfshijnë:

- Natyra dhe shtrirja e marrëdhënieve dhe transaksioneve me palët e lidhurat të entitetit (duke përdorur, për shembull, rregjistrimin e audituesit të palëve të lidhura të identifikuar të përditësuara mbas secilit auditim).
- Theksimin e rëndësisë së ruajtjes së skepticizimit profesional përgjatë gjithë auditimit në lidhje me mundësinë e anomalive materiale që shoqërojnë marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura.
- Rrethanat apo kushtet e entitetit që mund të tregojnë ekzistencën e marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura të cilat drejtimi nuk i ka identifikuar apo raportuar tek audituesi (për shembull, ndonjë strukturë organizative komplekse, përdorimin e entiteteve për qëllime të posaçme për transaksione jashtë bilancit, ose sistem të informacionit të papërshtatshëm).
- Rregjistrimet apo dokumentat që mund të tregojnë ekzistencën e marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura.
- Rëndësinë që drejtimi dhe ata që janë ngarkuar me qeverisjen i japin identifikimit, kontabilizimit të duhur dhe raportimit të marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura (në qoftë se kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar përcakton kërkesa për palët e lidhura), si dhe rreziku që shoqëron anashkalimin nga drejtimi të kontroleve përkatëse.

A10. Më tej, diskutimi në kontekstin e mashtrimit duhet të përfshijë konsiderata të veçanta se si mund të jenë përfshirë në mashtrim palët e lidhura. Për shembull:

- Se si entitetet për qëllime të posaçme të kontrolluara nga drejtimi mund të përdoren për të mundësuar marrjen e përfitimeve nga drejtimi.
- Se si mundësohen transaksionet mes entitetit dhe një ortaku biznesi të njohur të një pjestari kryesor të drejtimit për të bërë të mundur keqpërdorimin e aktiveve të entitetit.

Identiteti i Palëve të Lidhura të Entitetit (Ref: Para. 13(a))

A11. Kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar përcakton kërkesa për palët e lidhura, informacioni në lidhje me identitetin e palëve të lidhura me entitetin duhet të jetë menjëherë i disponueshëm nga drejtimi sepse sistemet e informacionit të entitetit

duhet të rregjistrojnë, përpunojnë dhe përmbledhin marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura për të plotësuar kërkesat e kontabilizimit dhe të raportimit sipas kuadrit. Për këtë arsye drejtimi duhet të ketë një listë gjithëpërfshirëse të palëve të lidhura dhe ndryshimeve nga periudha e mëparshme. Për angazhimet që përsëriten, bërja e pyetjeve jep bazat për të krahasuar informacionin e dhënë nga drejtimi me rregjistrimet e audituesit për palët e lidhura të mbajtura shënim në auditimet e mëparshme.

A12. Por kur kuadri nuk përcakton kërkesa për palët e lidhura, entiteti mund të mos ketë instaluar këto sisteme të informacionit. Në këto rrethana, është e mundur që drejtimi nuk ka dijeni për ekzistencën e palëve të lidhura. Pavarësisht nga kjo, kërkesa për të bërë pyetje siç parashikohet në paragrafin 13 përsëri zbatohet sepse drejtimi mund të jetë në dijeni të palëve të cilat plotësojnë përkufizimin e palës së lidhur të parashikuar në këtë SNA. Në një rast të tillë, audituesi bën pyetjet në lidhje me identitetin e palëve të lidhura të entitetit si pjesë të procedurave të vlerësimit të rrezikut të audituesit dhe veprimtaritë përkatëse që kryhen në përputhje me SNA 315 (i rishikuar) për të marrë informacione në lidhje me:

- Strukturat e pronësisë dhe të qeverisjes së entitetit;
- Llojet e investimeve që entiteti është duke bërë dhe planifikon të bëjë; dhe
- Mënyra me të cilën është strukturuar dhe se si është financuar entiteti.

Në rastin e veçantë të marrëdhënies së kontrollit të përbashkët, drejtimi ka të ngjarë që ka dijeni për këto marrëdhënie në qoftë se ato kanë rëndësi ekonomike për entitetin, pyetjet e audituesit ka mundësi të jenë edhe më efektive në qoftë se ato fokusohen në atë që palët me të cilat angazhohet entiteti në transaksione të konsiderueshme, apo shkëmben burimet në gamë të gjerë, janë apo jo palë të lidhura.

A13. Në kontekstin e auditimit të grupit, SNA 600 kërkon që ekipi i angazhimit të grupit t'u japë secilit prej audituesve të entiteteve të kontrolluara një listë të palëve të lidhura të përgatitur nga drejtimi i grupit dhe nga çdo palë tjetër e lidhur për të cilat ka dijeni ekipi i angazhimit të grupit.¹⁹ Kur entiteti është i kontrolluar brenda grupit, ky informacion jep baza të dobishme për pyetjet e audituesit për drejtimin në lidhje me identitetin e palëve të lidhura të entitetit.

A14. Gjithashtu audituesi mund të marrë disa informacione në lidhje me identitetin e palëve të lidhura të entitetit nëpërmjet pyetjes së drejtimin gjatë procesit të pranimit të angazhimit apo të vazhdimin të tij.

¹⁹ SNA 600, *Konsiderata të Veçanta – Auditimi i Pasqyrave Financiare të Grupit (Përfshirë Punën e Audituesit të Entitetit të Kontrolluar)*, paragrafi 40(e).

Kontrollet e Entitetit ndaj Marrëdhënieve dhe Transaksioneve të Palëve të Lidhura

A15. Persona të tjerë brenda entitetit konsiderohen se kanë mundësi të kenë njohuri për marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura të entitetit dhe mbi kontrollet e entitetit ndaj këtyre marrëdhënieve dhe transaksioneve. Këta mund të përfshijnë, përderi sa ata nuk janë pjesë e drejtimit:

- Ata që janë ngarkuar me qeverisjen;
- Personeli që është në gjendje të fillojë, përpunojë, ose regjistrojë transaksionet që janë edhe të konsiderueshme edhe jashtë rrjedhës normale të biznesit të entitetit dhe ata që mbikqyrin apo vëzhgojnë këtë personel;
- Audituesit e brendshëm;
- Këshilltarët e brendshëm juridikë; dhe
- Nëpunësi përgjegjës për etikën ose personi ekuivalent me të.

A16. Auditimi kryhet mbi premisën se drejtimi dhe, kur është e nevojshme, ata që janë të ngarkuar me qeverisjen kanë pranuar dhe kanë njohur faktin që ata kanë përgjegjësi për përgatitjen e pasqyrave financiare në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, përfshirë kur është rasti paraqitjen e tyre të drejtë dhe për kontrollin e brendshëm si drejtim dhe, kur është e nevojshme, ata që janë ngarkuar me qeverisjen të vendosin se çfarë është e nevojshme për të mundësuar përgatitjen e pasqyrave financiare që janë pa anomali materiale, qoftë për shkak të mashtrimit ose qoftë për shkak të gabimit.²⁰ Përkatësisht, kur kuadri përcakton kërkesa për palët e lidhura, përgatitja e pasqyrave financiare kërkon nga drejtimi, që me mbikqyrjen e atyre që janë ngarkuar me qeverisjen, të përgatisin, të vënë në zbatim dhe të ruajnë kontrole të përshtatshme ndaj marrëdhënieve dhe transaksione të palëve të lidhura të tilla që ato të identifikohen dhe të kontabilizohen siç duhet dhe të raportohen në përputhje me kuadrin. Në rolin e tyre të mbikqyrjes, ata që janë ngarkuar me qeverisjen vëzhgojnë se si drejtimi përmbush përgjegjësitë e tij për këto kontrole. Pavarësisht nga ndonjë kërkesë për palët e lidhura kuadri mund të përcaktojë, se ata që janë ngarkuar me qeverisjen, në rolin e tyre të mbikqyrjes, të marrin informacione nga drejtimi që t'ju mundësojë atyre të njohin natyrën dhe llogjikën e biznesit të marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura të entitetit.

A17. Për të plotësuar kërkesën e SNA 315 (i rishikuar) për të marrë njohuri të mjedisit të kontrollit,²¹ audituesi merr në konsideratë tiparet përkatëse të mjedisit të kontrollit për të zvogëluar rreziqet për anomali materiale që shoqërojnë marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura, të tilla si:

²⁰ SNA 200, paragrafi A4.

²¹ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 14.

- Kodet e brendëshme të etikës, të komunikuar përkatesisht personelit të entitetit dhe të vëna në zbatim, që qeverisin rrethanat në të cilat entiteti mund të angazhohet në lloje të veçanta të transaksioneve të palëve të lidhura.
- Politikat dhe procedurat për raportimin e hapur dhe në kohën e duhur të interesave të drejtimit dhe të atyre që janë ngarkuar me qeverisjen që kanë për transaksionet me palët e lidhura.
- Delegimi i përgjegjësi brenda entitetit për identifikimin, rregjistrimin, përmbledhjen dhe raportimin e transaksioneve të palëve të lidhura.
- Raportimi dhe diskutimi në kohën e duhur mes drejtimit dhe atyre që janë ngarkuar me qeverisjen për transaksionet e konsiderueshme të palëve të lidhura jashtë rrjedhës normale të biznesit të entitetit, përfshirë edhe nëse ata që janë ngarkuar me qeverisjen kanë vënë në diskutim në mënyrën e duhur llogjikën e biznesit të këtyre transaksioneve (për shembull, duke kërkuar këshillim nga këshilltarë profesionistë të jashtëm).
- Udhëzues të qartë për miratimin e transaksioneve të palëve të treta që përfshijnë konflikt interesi aktual apo të mundshëm, të tilla si miratimi nga një nënkomitet të atyre që janë ngarkuar me qeverisjen që kanë në përbërje idividë të pavarur nga drejtimi.
- Rishikime periodike nga audituesit e brendshëm, kur është e mundur.
- Veprime ndëraktive të ndërmarra nga drejtimi për të zgjidhur çështje të raportimit të transaksioneve të palëve të lidhura, të tilla si duke kërkuar këshillim nga auditues ose këshilltarë juridikë të jashtëm.
- Ekzistenca e politikave dhe procedurave që njoftojnë rreziqet, kur është e mundur.

A18. Kontrollat ndaj marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura brenda disa entiteteve mund të jenë me mangësi ose nuk ekzistojnë fare për një numër arsyesh, të tilla si:

- Drejtimi i konsideron të parëndësishme punët për identifikimin dhe raportimin e marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura.
- Mungesa e mbikqyrjes së duhur nga ata që janë ngarkuar me qeverisjen.
- Moskonsiderata e qëllimshme për këto kontrolle sepse raportimi i palëve të lidhura mund të zbulojë informacione të cilat drejtimi i konsideron të ndjeshme, për shembull, ekzistenca e transaksioneve që përfshijnë pjestarë të familjes së anëtarëve të drejtimit.

- Njohja e pamjaftueshme nga drejtimi të kërkesave për palët e lidhura të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.
- Mungesa e kërkesave të raportimit sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.

Kur këto kontrolle nuk janë efektive ose nuk ekzistojnë, audituesi nuk ka mundësi të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme rreth marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura. Në qoftë se ky është rasti, audituesi duhet, në përputhje me SNA 705 (i rishikuar),²² të marrë në konsideratë implikimet për auditimin, përfshirë opinionin në raportin e audituesit.

A19. Raportimi financiar me mashtrime shpesh përfshin faktin që drejtimi anashkalon kontrollet që në rast të kundërt duket se veprojnë në mënyrë efektive.²³ Rreziku që drejtimi të anashkalojë kontrollet është më i lartë në qoftë se drejtimi ka marrëdhënie të cilat përmbajnë kontrollin apo influencën e konsiderueshme me palë me të cilat entiteti bën biznes sepse këto marrëdhënie mund të paraqesin për drejtimin nxitës dhe mundësi më të mëdha për mashtrime. Për shembull, interesi financiar i drejtimit me disa palë të lidhura e nxit drejtimin të anashkalojë kontrollet duke (a) drejtuar entitetin kundër interesave të tij, për të bërë transaksione për përfitime të këtyre palëve, ose (b) bërë marrëveshje të fshehta për të kryer transaksione për përfitime të këtyre palëve. Shembujt e mashtrimeve të mundëshme përfshijnë:

- Duke krijuar kushte të rreme të transaksioneve me palët e lidhura që përgatiten për të keqparaqitur llogjikën e biznesit të këtyre transaksioneve.
- Duke organizuar në mënyrë mashtruese transferimin e aktiveve nga ose për drejtimin ose të tjerë me shuma konsiderueshme më të larta ose më të ulta se sa vlera e tregut.
- Duke u angazhuar në transaksione komplekse me palët e lidhura, të tilla si entitetet për qëllime të posaçme, të cilat strukturohen për të keqparaqitur gjendjen financiare ose rezultatin financiar të entitetit.

Konsiderata të veçanta për entitetet më të vogla

A20. Në entitetet më të vogla veprimtaritë e kontrollit ka të ngjarë që të jenë më pak zyrtare dhe entitetet më të vogla nuk kanë procese të dokumentuara për të trajtuar marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura. Një pronar-drejtuës mund të zvogëlojë disa rreziqe që vijnë nga transaksionet e palëve të lidhura, ose ka mundësi që t'i rrisë këto rreziqe. Për të tilla entitete, audituesi duhet të marrë njohuri për marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura dhe çdo kontrolli që ekziston ndaj

²² SNA 705 (i rishikuar), *Modifikimi i Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

²³ SNA 240, paragrafi 31 dhe A4.

tyre, duke pyetur drejtimin të kombinuar me procedura të tjera, të tilla si vëzhgimi i mbikqyrjes së drejtimit dhe veprimet e rishikimit dhe inspektimin e dokumentacionit përkatës të disponueshëm.

Autorizimi dhe miratimi i transaksioneve dhe angazhimeve të konsiderueshme (Ref: Para. 14(b))

A21. Autorizimi përfshin dhënien e lejes nga një palë apo disa palë që kanë të drejtën përkatëse (qoftë drejtimi, qoftë ata që janë ngarkuar me qeverisjen ose qoftë aksionerët e entitetit) për llogari të entitetit që ta angazhojnë në transaksione të veçanta në përputhje me kriteret të paracaktuara, qofshin ato gjykime apo jo. Miratimi përfshin pranimin nga ato palë të transaksioneve në të cilat është angazhuar entiteti përderisa ato kanë plotësuar kriteret mbi bazën e të cilave është dhënë edhe autorizimi. Shembuj të kontrolleve që entiteti ka vënë në zbatim për të autorizuar dhe për të miratuar transaksionet dhe angazhimet e konsiderueshme me palët e lidhura ose transaksionet dhe angazhimet jashtë rrjedhës normale të biznesit përfshijnë:

- Kontrollat monitoruese për të identifikuar ato transaksione dhe angazhime që janë për t'u autorizuar dhe për t'u miratuar.
- Miratimi i kushteve dhe afateve të transaksioneve dhe angazhimeve nga drejtimi, ata që janë të ngarkuar me qeverisjen ose, kur është rasti, aksionerët.

Ruajtja e Vigjilencës për Informacione të Palëve të Lidhura kur Rishikohen Rregjistrime apo Dokumente

Rregjistrime apo Dokumente të Cilat Audituesi Duhet t'i Inspektojë (Ref: Para. 15)

A22. Gjatë auditimit, audituesi duhet të inspektojë rregjistrimet dhe dokumentet që mund të japin informacione rreth marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura, për shembull:

- Konfirmimet e palëve të treta të marra nga audituesi (si shtesë e konfirmimeve të bankës dhe ligjore).
- Deklaratat e entitetit të tatimeve mbi të ardhurat.
- Informacionet e paraqitura nga entiteti tek autoritetet rregullatore.
- Rregjistrat e aksionerëve për të identifikuar aksionerët kryesorë të entitetit.
- Deklaratat për konflikte interesi nga drejtimi dhe ata që janë ngarkuar me qeverisjen.

- Rregjistrimet e investimeve të entitetit dhe të skemave të pensioneve.
- Kontratat dhe marrëveshjet me drejtuesit kryesorë apo me ata që janë ngarkuar me qeverisjen.
- Kontratat dhe angazhimet e konsiderueshme që nuk janë në rrjedhën normale të biznesit të entitetit.
- Faturat dhe korrespondenca të veçanta nga këshilltarët juridikë të entitetit.
- Policat e sigurimit të jetës të paguara nga entiteti.
- Kontratat e konsiderueshme të ri-negociuara gjatë periudhës nga entiteti.
- Raportet e audituesve të brendshëm.
- Dokumentat që shoqërojnë deklaratimet e entitetit për entet rregullatore të letrave me vlerë (për shembull, prospektet).

Angazhimet që tregojnë ekzistencën e marrëdhënieve apo transaksioneve të palëve të lidhura të cilat nuk janë identifikuar ose raportuar më parë (Ref: Para. 15)

A23. Një angazhim përmban një marrëveshje zyrtare ose jo zyrtare mes entitetit dhe një ose më shumë palëve për qëllime të tilla si:

- Për të themeluar një marrëdhënie biznesi nëpërmjet mjeteve apo strukturave përkatëse.
- Për të kryer disa lloje transaksionesh sipas kushteve dhe afateve të veçanta.
- Për të dhënë shërbime të caktuara apo mbështetje financiare.

Shembuj të angazhimeve që mund të tregojnë ekzistencën e marrëdhënieve apo transaksioneve të palëve të lidhura të cilat drejtimi nuk i ka identifikuar apo raportuar më parë tek audituesi përfshijnë:

- Pjesëmarrja në ortakëri të parregjistruara me palë të tjera.
- Marrëveshjet për dhënie të shërbimeve palëve të caktuara sipas kushteve dhe afateve që janë jashtë rrjedhës normale të biznesit të entitetit.
- Marrëdhëniet e garantuesit dhe të marrësit të garancisë.

Identifikimi i Transaksioneve të Konsiderueshme Jashtë Rrjedhës Normale të Biznesit (Ref: Para. 16)

A24. Marrja e informacioneve të mëtejshme rreth transaksioneve të konsiderueshme jashtë rrjedhës normale të biznesit të entitetit i mundëson audituesit që të vlerësojë nësa janë të pranishëm apo jo faktorët e rrezikut të mashtrimit, nëse ka të tillë, si dhe kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar përcakton kërkesa për palët e lidhura, për të identifikuar rreziqet për anomali materiale.

A25. Shembuj të transaksioneve jashtë rrjedhës normale të biznesit të entitetit mund të përfshijnë:

- Transaksione komplekse me kapitalin, të tilla si ristrukturime apo blerje kapitali.
- Transaksione me entitete offshore në juridiksione me legjislacion të dobët për shoqëritë tregtare.
- Dhënia me qira financiare të ambjenteve ose dhënia e shërbimeve prej drejtimit nga entiteti për një palë tjetër kur në këmbim nuk merret asgjë.
- Transaksione shitje me zbritje apo çmime shumë të larta dhe të pazakonshme.
- Transaksionet me angazhime rrethore, për shembull, shitjet me një angazhim për të riblerë.
- Transaksionet sipas kontratave të cilave u ndryshojnë kushtet para se ato të skadojnë.

Njohja e natyrës së transaksioneve të konsiderueshme jashtë rrjedhës normale të biznesit (Ref: Para. 16(a))

A26. Inspektimi për natyrën e transaksioneve të konsiderueshme jashtë rrjedhës normale të biznesit të entitetit përmban marrjen e njohurive mbi llogjikën e biznesit të transaksioneve dhe kushteve dhe afateve të tyre sipas të cilave është angazhuar entiteti.

Shqyrtimi nëse mund të jenë të përfshira apo jo palët e lidhura (Ref: Para. 16(b))

A27. Pala e lidhur mund të jetë e përfshirë në transaksione të konsiderueshme jashtë rrjedhës normale të biznesit të entitetit jo vetëm duke influencuar drejtpërdrejtë transaksionin në të cilin është palë, por gjithashtu duke influencuar atë tërthorazi nëpërmjet ndërmjetësve. Kjo influencë mund të tregojë praninë e faktorit të rrezikut për mashtrim.

Shkëmbimi i Informacionit për Palët e Lidhura mes Ekipit të Angazhimit (Ref: Para. 17)

A28. Informacionet përkatëse të palëve të lidhura që mund të shkëmbehen mes antarëve të ekipit të angazhimit, për shembull përfshijnë:

- Identitetin e palëve të lidhura të entitetit.
- Natyrën e marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura.
- Marrëdhëniet apo transaksionet e veçanta apo komplekse të palëve të lidhura të cilat mund të kërkojnë vëmendje të veçantë në auditim, kryesisht transaksionet në të cilat drejtimi ose ata që janë ngarkuar me qeverisjen janë përfshirë financiarisht.

Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalive Materiale që Shoqërojnë Marrëdhëniet dhe Transaksionet e Palëve të Lidhura

Faktorët e Rrezikut të Mashtrimit me një Palë të Lidhur me Influcencë Dominuese (Ref: Para. 19)

A29. Dominimi i drejtimit nga një person i vetëm ose një grup i vogël personash pa u kompensuar me kontrolle shtesë është një faktor rreziku për mashtrim.²⁴ Treguesit e influencës dominuese të ushtruar nga një palë e lidhur përfshijnë:

- Pala e lidhur ka vendosur veton në vendime të konsiderueshme të biznesit të marra nga drejtimi ose ata që janë ngarkuar me qeverisjen.
- Transaksione të konsiderueshme i janë kaluar për miratim përfundimtar palës së lidhur.
- Ka pak ose aspak debate mes drejtimit dhe atyre që janë ngarkuar me qeverisjen në lidhje me propozimet e biznesit të iniciuara nga pala e lidhur.
- Transaksionet që përfshijnë palën e lidhur (ose pjestarë të afërm të familjes së palës së lidhur) rrallë herë janë rishikuar dhe miratuar në mënyrë të pavarur.

Influenca dominuese gjithashtu mund të ekzistojë në disa raste në qoftë se pala e lidhur ka luajtur një rol udhëheqës në themelimin e entitetit dhe vazhdon të luajë një rol udhëheqës në drejtimin e entitetit.

A30. Në praninë e faktorëve të tjerë të rrezikut, ekzistenca e një pale të lidhur me influencë dominuese mund të tregojë rreziqe të konsiderueshme të anomalive materiale për shkak të mashtrimit. Për shembull:

- Një xhiro e lartë e drejtuesve kryesor ose e këshilltarëve profesionistë mund të sygjerojë praktika biznesi jo etike apo mashtrimi të cilat u shërbejnë qëllimeve të palës së lidhur.

²⁴ SNA 240, Shtojca 1.

- Përdorimi i ndërmjetësve të biznesit për transaksionet e konsiderueshme për të cilat nuk duket se ka ndonjë justifikim biznesi të qartë mund të sygjerojnë se pala e lidhur ka ndonjë interes në këto transaksione nëpërmjet kontrollit të këtyre ndërmjetësve për qëllime mashtrimi.
- Evidenca e pjesëmarrjes së tepruar të palës së lidhur në përzgjedhjen e politikave kontabël apo preokupimi për to, ose përcaktimi i çmuarjeve të konsiderueshme mund të sygjerojë mundësinë e raportimit financiar me mashtrime.

Përgjigja ndaj Rreziqeve të Anomalive Materiale që Shoqërojnë Marrëdhëniet dhe Transaksionet e Palëve të Lidhura (Ref: Para. 20)

A31. Natyra, afatet dhe shtrirja e procedurave të mëtejshme të auditimit që audituesi duhet të zgjedhë për t'ju përgjigjur rreziqeve të vlerësuara të anomalive materiale që shoqërojnë marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura varet nga natyra e këtyre rreziqeve dhe nga rrethanat e entitetit.²⁵

A32. Shembuj të procedurave thelbësore të auditimit të cilat audituesi duhet të kryejë në rastin kur audituesi ka vlerësuar një rrezik të konsiderueshëm të cilin drejtimi nuk e ka llogaritur siç duhet apo nuk e ka raportuar siç duhet për transaksionet e veçanta të palës së lidhur në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar (qoftë për shkak të mashtrimit apo për shkak të gabimit) përfshijnë:

- Konfirmimin apo diskutimin e aspekteve të veçanta të transaksioneve me ndërmjetësit të tillë si bankat, firmat juridike, garantuesit, ose agjentët, kur është e mundur dhe kur nuk ndalohet nga ligji, rregulloret apo rregullat e etikës.
- Konfirmimin e qëllimeve, kushtet ose shumat e veçanta të transaksioneve me palët e lidhura (kjo procedurë auditimi mund të jetë më pak efektive kur audituesi gjykon se entiteti ka mundësi të ndikojë tek palët e lidhura në përgjigjet e tyre për audituesin).
- Kur mund të zbatohet, leximin e pasqyrave financiare ose të informacioneve të tjera financiare të rëndësishme, në qoftë se janë të disponueshme, të palëve të lidhura për evidencë të kontabilizimit të transaksioneve në sistemin e kontabilitetit të palëve të lidhura.

A33. Në qoftë se audituesi vlerëson një rrezik të konsiderueshëm të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit si rezultat i pranisë së një pale të lidhur me influencë dominuese, audituesi duhet, si shtesë të kërkesave të përgjithshme të SNA 240, të kryejë procedura auditimi të tilla si më poshtë për të marrë njohuri të marrëdhënieve

²⁵ SNA 330 jep udhëzime të mëtejshme rreth marrjes në konsideratë të natyrës, afateve dhe shtrirjes së procedurave të mëtejshme të auditimit. SNA 240 përcakton kërkesat dhe jep udhëzime rreth përgjigjeve përkatëse ndaj rreziqeve të vlerësuara të anomalive materiale për shkak të mashtrimit.

të biznesit që kjo palë e lidhur ka vendosur me entitetin drejtpërdrejtë apo tërthorazi dhe të përcaktojë nevojën për procedura thelbësore auditimi të mëtejshme përkatëse:

- Pyetjen dhe diskutimin me drejtimin dhe ata që janë ngarkuar me qeverisjen.
- Pyetjen e palës së lidhur.
- Inspektimin e kontratave të konsiderueshme me palën e lidhur.
- Kërkimin e prejardhjes përkatëse, të tillë si nëpërmjet Internetit ose bazave të të dhënave të veçanta të informacionit të jashtëm për bizneset.
- Rishikimin e raporteve lajmëruese të punonjësve kur ato janë mbajtur.

A34. Në varësi të rezultateve të procedurave të vlerësimit të rrezikut të audituesit, audituesi merr në konsideratë marrjen e evidencës së auditimit pa bërë testimin e kontrolleve të entitetit ndaj marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura. Në disa rrethana, nuk është e mundur të merret evidencë auditimi e mjaftueshme vetëm nga procedurat thelbësore të auditimit në lidhje me rreziqet për anomali materiale që shoqërojnë marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura. Për shembull, kur transaksionet brenda grupit mes entitetit dhe entiteteve të tjera të kontrolluara janë të shumta dhe është iniciuar, regjistruar, përpunuar apo raportuar një sasi e madhe informacioni në lidhje me këto transaksione në formë elektronike në një sistem të integruar, audituesi mund të përcaktojë se nuk është e mundur të përgatiten procedura thelbësore auditimi efektive që në vetvete të mund të ulin rreziqet për anomali materiale, që shoqërojnë këto transaksione, në një nivel të ulët të pranueshëm. Në këto raste, plotësimi i kërkesave të SNA 330 për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme për efektivitetin operues të kontrolleve përkatëse,²⁶ kërkon që audituesi të testojë kontrollet e entitetit ndaj plotësisë dhe saktësisë së regjistrimit të marrëdhënieve dhe transaksioneve të palëve të lidhura.

Identifikimi i Palëve të Lidhura ose i Transaksioneve të Konsiderueshme të Palëve të Lidhura të Përditësuara apo të Raportuara më Parë

Komunikimi i Informacioneve të Palëve të Lidhura të Sapo Identifikuara Ekipit të Angazhimit (Ref: Para. 22(a))

A35. Komunikimi menjëherë i çdo pale të lidhur të sapo identifikuar pjestarëve të tjerë të ekipit të angazhimit i ndihmon ata të përcaktojnë nëse ky informacion ndikon rezultatet e procedurave të vlerësimit të rrezikut dhe për konkluzionet e arritura që janë kryer tashmë, përfshirë nëse rreziqet e anomalive materiale kanë nevojë të rivlerësohen apo jo.

²⁶ SNA 330, paragrafi 8(b).

Procedurat Thelbësore që Lidhen me Palët e Lidhura apo Transaksionet e Konsiderueshme të palëve të Lidhura të Identifikuara Rishtas (Ref: Para. 22(c))

A36. Shembuj të procedurave thelbësore të auditimit që audituesi duhet të kryejë në lidhje me palët e lidhura dhe transaksionet e konsiderueshme të palëve të lidhura të identifikuara rishtas përfshijnë:

- Bërjen e pyetjeve në lidhje me natyrën e marrëdhënieve të entitetit me palët e lidhura të identifikuara rishtas, përfshirë (kur është e përshtatshme dhe nuk është e ndaluar nga ligji, rregulloret apo rregullat etike) duke pyetur palët jashtë entitetit të cilët supozohen se kanë njohuri të konsiderueshme për entitetin dhe biznesin e tij, të tillë si këshilltarët juridikë, ndërmjetësit kryesor, përfaqësuesit kryesor, këshilltarët, garantuesit, ose ortakë të tjerë të ngushtë të biznesit.
- Kryerja e analizave financiare të regjistrimeve kontabël për transaksionet me palët e lidhura të identifikuara rishtas. Këto analiza mund të bëhen më lehtë duke shfrytëzuar teknikat e auditimit me ndihmën e kompjuterit.
- Verifikimin e kushteve dhe afateve të transaksioneve me palët e lidhura të identifikuara rishtas dhe vlerësimin nëse këto transaksione janë kontabilizuar dhe raportuar siç duhet në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

Mosraportimi i Qëllimshëm nga Drejtimi (Ref: Para. 22(e))

A37. Kërkesat dhe udhëzimet e SNA 240 në lidhje me përgjegjësitë e audituesit në lidhje me mashtrimin në auditimin e pasqyrave financiare janë të rëndësishme e përkatëse kur drejtimi duket se ka qëllim të mos raportojë palët e lidhura dhe transaksionet e konsiderueshme të palëve të lidhura tek audituesi. Audituesi gjithashtu duhet të marrë në konsideratë nëse është e nevojshme apo jo të rivlerësojë besueshmërinë e përgjigjeve të drejtimit për pyetjet e audituesit dhe deklarimeve të drejtimit për audituesin.

Identifikimi i Transaksioneve të Konsiderueshme të Palëve të Lidhura jashtë Rrjedhës Normale të Biznesit të Entitetit

Vlerësimi i Llogjikës së Biznesit të Transaksioneve të Konsiderueshme të Palëve të Lidhura (Ref: Para. 23)

A38. Për të vlerësuar llogjikën e biznesit të një transaksioni të konsiderueshëm me palën e lidhur jashtë rrjedhës normale të biznesit të entitetit, audituesi duhet të marrë në konsideratë sa më poshtë vijon:

- Nëse transaksioni:

- Është tejet kompleks (për shembull, ai mund të përmbajë shumë palë të lidhura brenda një grupi të konsoliduar).
- Ka kushte tregtare të pazakonta, të tilla si çmime, përqindje interesi, garanci dhe kushte shlyerje të pazakonta.
- Nuk ka një arsye të llogjikshme biznesi përse ka ndodhur.
- Përfshin palë të lidhura të paidentifikuara më parë.
- Është përpunuar në një mënyrë të pazakonshme.
- Nëse drejtimi ka diskutuar natyrën dhe kontabilizimin e këtyre transaksioneve me ata që janë ngarkuar me qeverisjen.
- Nëse drejtimi i ka dhënë më shumë rëndësi trajtimit kontabël të veçantë se sa për t'ju dhënë rëndësinë e duhur kushteve ekonomike bazë të transaksioneve.

Në qoftë se shpjegimet e drejtimit janë materialisht të pabazuara në kushtet e transaksionit të palës së lidhur, audituesit i duhet, që në përputhje me SNA 500,²⁷ të marrë në konsideratë besueshmërinë e shpjegimeve të drejtimit dhe deklarimeve edhe për çështjet e tjera të konsiderueshme.

- A39. Audituesi gjithashtu duhet të njohë llogjikën e biznesit të transaksioneve të tilla nga këndvështrimi i palës së lidhur, sepse kjo do ta ndihmojë më mirë audituesin të njohë realitetin ekonomik të transaksionit dhe përse është kryer ai. Llogjika e biznesit nga këndvështrimi i palës së lidhur që duket se është jo i njëjtë me natyrën e biznesit të tij mund të paraqesë një faktor rreziku përmashtim.

Autorizimi dhe Miratimi i Transaksioneve të Konsiderueshme të Palëve të Lidhura (Ref: Para. 23(b))

- A40. Autorizimi dhe miratimi nga drejtimi, nga ata që janë ngarkuar me qeverisjen, ose kur është rasti, nga aksionerët i transaksioneve të konsiderueshme të palëve të lidhura jashtë rrjedhës normale të biznesit të entitetit mund të japë evidencë auditimi se këto janë trajtuar siç duhet në nivelet përkatëse brenda entitetit dhe se kushtet dhe afatet e tyre janë pasqyruar përkatësisht në pasqyrat financiare. Ekzistenca e transaksioneve të kësaj natyre që nuk kanë qënë subjekt i këtyre autorizimeve dhe miratimit, në mungesë të shpjegimeve të llogjikshme bazuar në diskutimet me drejtimin ose me ata që janë ngarkuar me qeverisjen, mund të tregojë se ka rrezeqe të anomalive materiale për shkak të mashtrimit ose të gabimit. Në këto rrethana, audituesi duhet të jetë vigjilent për transaksione të tjera të kësaj natyre. Vetëm autorizimi dhe miratimi, megjithatë, mund të mos jenë të mjaftueshëm për të dalë në

²⁷ SNA 500, *Evidenca e Auditimit*, paragrafi 11.

konkluzionin që nuk ka rreziqe për anomali materiale për shkak të mashtrimit sepse autorizimi dhe miratimi mund të jenë joefektivë në qoftë se ka marrëveshje të fshehtë mes palëve të lidhura ose në qoftë se entiteti është subjekt i influencës dominuese nga një palë e lidhur.

Konsiderata të veçanta për entitete më të vogla

- A41. Një entitet më i vogël mund të mos ketë disa kontrole që kryhen në nivele të ndryshme të autoritetit dhe miratimit që ekzistojnë në entitetet më të mëdha. Përkatësisht, kur auditohet një entitet më i vogël, audituesi duhet të mbështetet në një shkallë më të ulët në autorizimin dhe miratimin për evidencën e auditimit në lidhje me vlefshmërinë e transaksioneve të konsiderueshme të palës së lidhur jashtë rrjedhës normale të biznesit të entitetit. Në vend të kësaj, audituesi merr në konsideratë kryerjen e procedurave të tjera të auditimit të tilla si inspektimi i dokumenteve përkatëse, konfirmimin e aspekteve të veçanta të transaksioneve me palët përkatëse, ose vëzhgimin e përfshirjes në transaksionet të pronarit-drejtuesit.

Pohimet Që Transaksionet e Palës së Lidhur Janë Kryer sipas Kushteve të Njëjta me Ato që Janë Mbizotëruese në Transaksionin Duarlirë (Ref: Para. 24)

- A42. Megjithëse evidenca e auditimit mund të jetë menjëherë e disponueshme në lidhje me se sa janë të krahasueshme çmimet e transaksionit të palës së lidhur me çmimet e transaksioneve të ngjashme duarlirë, zakonisht ka vështirësi praktike që kufizojnë mundësinë e audituesit për të marrë evidencë auditimi se të gjitha aspektet e tjera të transaksionit janë të njëjta me ato të transaksionit duarlirë. Për shembull, megjithëse audituesi ka mundësi të konfirmojë nëse një transaksion i palës së lidhur është kryer me çmim tregu, mund të jetë e vështirë për të konfirmuar nëse kushtet dhe afatet e tjera të transaksionit (të tilla si kushtet e kreditimit, eventualitetet dhe shpenzimet shtesë) janë të njëjta me ato që zakonisht bien dakord palët e pavarura. Përkatësisht, në këto raste mund të ketë rrezik se pohimet e drejtimit që transaksioni i palës së lidhur është kryer me kushte të njëjta me ato që mbizotërojnë në transaksione duarlirë mund të jenë keqdeklaruar materialisht.

- A43. Përgatitja e pasqyrave financiare kërkon nga drejtimi të paraqesë një pohim që transaksioni i palës së lidhur është kryer me kushtet e njëjta me ato që mbizotërojnë në një transaksion duarlirë. Mbështetja e drejtimit për pohimin mund të përfshijë:

- Krahasimin e kushteve të transaksionit të palës së lidhur me ato të një transaksion identik ose të ngjashëm me një apo më shumë palë të palidhura.
- Angazhimin e një eksperti të jashtëm për të përcaktuar vlerën e tregut dhe për të konfirmuar kushtet dhe afatet e tregut për transaksionin.
- Krahasimin e kushteve të transaksionit me kushtet e njohura të tregut për transaksione gjerësisht të ngjashme në një treg të hapur.

A44. Vlerësimi i mbështetjes së drejtimit për këtë pohim duhet të përmbajë një apo më shumë nga faktorët e mëposhtëm:

- Marrja në konsideratë e përshtatshmërisë së procesit të drejtimit për mbështetjen e pohimit.
- Verifikimin e burimeve të të dhënave të brendëshme apo të jashtme që mbështesin pohimin, si dhe testimin e të dhënave për të përcaktuar saktësinë, plotësinë dhe përkatësinë e tyre.
- Vlerësimin e llogjikës së ndonjë supozimi të rëndësishëm mbi të cilin është bazuar pohimi.

A45. Disa kuadro të raportimit financiar kërkojnë dhënien e informacionit shtesë për transaksionet e palëve të lidhura që nuk janë kryer me kushte të njëjta me ato që mbizotërojnë në transaksionet duarlrirë. Në këto rrethana, në qoftë se drejtimi nuk ka dhënë informacione shtesë për transaksionin e palës së lidhur në pasqyrat financiare, duhet të ketë një pohim të veçantë se transaksioni është kryer me kushte të njëjta me ato që mbizotërojnë në transaksionin duarlrirë.

Vlerësimi i Kontabilizimit dhe Raportimit të Marrëdhënieve dhe Transaksioneve të Palës së Lidhur të Identifikuar

Konsiderata për Materialitetin në Vlerësimin e Keqdeklarimit (Ref: Para. 25)

A46. SNA 450 kërkon që audituesi të marrë në konsideratë edhe madhësinë edhe natyrën e keqdeklarimit dhe rrethanat e veçanta në të cilat ka ndodhur, kur vlerëson nëse keqdeklarimi është apo jo material.²⁸ Rëndësia e transaksionit për përdoruesit e pasqyrave financiare nuk mund të varet vetëm nga shuma e rregjistruar e transaksionit por gjithashtu edhe nga faktorët e tjerë të veçantë përkatës, të tillë si natyra e marrëdhënies me palën e lidhur.

Vlerësimi i Raportimit të Palës së Lidhur (Ref: Para. 25(a))

A47. Vlerësimi i raportimit të palës së lidhur në kontekstin e kërkesave për dhënien e informacioneve shtesë të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar kuptohet si marrja në konsideratë nëse faktet dhe rrethanat e marrëdhënieve dhe transaksioneve të palës së lidhur të entitetit janë përmbledhur dhe paraqitur në mënyrë të përshtatshme dhe që ato janë të kuptueshme. Dhënia e informacioneve shtesë për transaksionet e palës së lidhur mund të mos jetë e kuptueshme në qoftë se:

- Llogjika e biznesit dhe efektet e transaksioneve në pasqyrat financiare janë të paqarta ose të keqdeklaruar; ose

²⁸ SNA 450, *Vlerësimi i Keqdeklarimeve të Identifikuara Gjatë Auditimit*, paragrafi 11(a). Paragrafi A21 i SNA 450 jep udhëzime mbi rrethanat që mund të ndikojnë në vlerësimin e një keqdeklarimi.

- Kushtet kyçe, apo elementë të tjerë të rëndësishëm të transaksioneve të nevojshme për kuptimin e tyre nuk janë raportuar në mënyrë të përshtatshme.

Deklarimet me Shkrim (Ref: Para. 26)

A48. Rrethanat në të cilat është e përshtatshme për të marrë deklarime me shkrim nga ata që janë ngarkuar me qeverisjen përfshijnë:

- Kur ata kanë miratuar transaksione të veçanta të palës së lidhur që (a) ndikojnë materialisht në pasqyrat financiare, ose (b) përfshijnë drejtimin.
- Kur ata kanë bërë deklarime të veçanta me gojë tek audituesi për hollësi të ndonjë transaksioni të palës së lidhur.
- Kur ata kanë interesa financiare ose interesa të tjera në palët e lidhura ose në transaksionet e palës së lidhur.

A49. Audituesi gjithashtu duhet të marrë deklarime me shkrim në lidhje me pohime të veçanta që ka bërë drejtimi, të tilla si deklarimi se transaksione të veçanta të palës së lidhur nuk përmbajnë marrëveshje shtesë të paraportuara.

Komunikimi me Ata që Janë Ngarkuar me Qeverisjen (Ref: Para. 27)

A50. Komunikimi i çështjeve të rëndësishme që dalin gjatë auditimit²⁹ në lidhje me palët e lidhura të entitetit ndihmon audituesin të përcaktojë një kuptim të përbashkët me ata që janë ngarkuar me qeverisjen për natyrën dhe zgjidhjet e këtyre çështjeve. Shembuj të çështjeve të rëndësishme të palës së lidhur përfshijnë:

- Mosraportimin (qoftë ky i qëllimshëm apo jo) nga drejtimi për audituesin i palëve të lidhura apo i transaksioneve të konsiderueshme të palëve të lidhura, të cilët mund të paralajmërojnë personat e ngarkuar me qeverisjen për marrëdhënie dhe transaksione të konsiderueshme të palëve të lidhura për të cilat ata nuk kanë marrë më parë dijeni.
- Identifikimin e transaksioneve të konsiderueshme të palës së lidhur të cilat nuk janë autorizuar dhe miratuar siç duhet, që mund të shkaktojnë dyshime për mashtrim.
- Mosmarrveshjet me drejtimin në lidhje me kontabilizimin dhe raportimin e transaksioneve të konsiderueshme të palës së lidhur në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.
- Mospërputhshmëria me ligjin ose rregulloret që zbatohen të cilat ndalojnë ose kufizojnë lloje të veçanta të transaksioneve të palës së lidhur.
- Vështirësitë në identifikimin e palës që përfundimisht kontrollon entitetin.

²⁹ SNA 230, paragrafi A8, jep udhëzime shtesë mbi natyrën e çështjeve të rëndësishme që dalin gjatë auditimit.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 560

NGJARJET E MËVONSHME

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Ngjarjet e Mëvonshme	2
Hyrja në fuqi	3
Objektivat	4
Përkufizimet	5
Kërkesat	
Ngjarjet që Ndodhin nga Data e Pasqyrave Financiare Deri në Datën e Raportit të Audituesit	6-9
Faktet për të Cilat Audituesi Merr Dijen mbas Datës së Raportit të Audituesit por Para Datës së Publikimit të Pasqyrave Financiare	10-13
Faktet për të Cilat Audituesi Merr Dijen mbasi Janë Publikuar Pasqyrat Financiare	14-17
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Objekti i këtij SNA-je	A1
Përkufizime	A2-A5
Ngjarjet që Ndodhin nga Data e Pasqyrave Financiare deri në Datën e Raportit të Audituesit	A6-A10
Faktet për të Cilat Audituesi Merr Dijen mbas Datës së Raportit të Audituesit por Para Datës së Publikimit të Pasqyrave Financiare	A11-A17
Faktet për të Cilat Audituesi Merr Dijen mbasi Janë Publikuar Pasqyrat Financiare	A18-A20

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 560 “Ngjarjet e Mëvonshme” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësitë e audituesit në lidhje me ngjarjet e mëvonshme në auditimin e pasqyrave financiare. Ai nuk merret me çështjet që lidhen me përgjegjësitë e audituesit për informacionet e tjera të siguruar pas datës së raportit të audituesit, të cilat janë trajtuar në SNA 720 (i rishikuar)¹. Megjithatë, këto informacione të tjera mund të nxjerrin në dritë një ngjarje të mëvonshme që është brenda objektit të këtij SNA. (Ref: Para. A1)

Ngjarjet e Mëvonshme

2. Pasqyrat financiare mund të ndikohen nga disa ngjarje që ndodhin mbas datës së pasqyrave financiare. Shumë nga kuadrot e raportimit financiar u referohen në mënyrë të veçantë këtyre ngjarjeve.² Këto kuadro të raportimit financiar zakonisht identifikojnë dy lloje ngjarjesh:
 - (a) Ato ngjarje që japin evidencë të kushteve që ekzistojnë në datën e pasqyrave financiare; dhe
 - (b) Ato ngjarje që japin evidencë të kushteve që shfaqen mbas datës së pasqyrave financiare.

SNA 700 shpjegon se data e raportit të audituesit informon lexuesin që audituesi ka marrë në konsideratë efektin e ngjarjeve dhe transaksioneve për të cilat audituesi ka marrë dijeni dhe që kanë ndodhur deri në atë datë.³

Hyrja në Fuqi

3. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivat

4. Objektivat e audituesit janë:
 - (a) Të marrë evidencë auditimi të përshtatshme dhe të mjaftueshme për ngjarjet, nëse kanë ndodhur të tilla, nga data e pasqyrave financiare dhe deri në datën e

¹ SNA 720 (i rishikuar), Përgjegjësitë e audituesit në lidhje me informacionet e tjera.

² Për shembull, Standardi Ndërkombëtar i Kontabilitetit (SNK) 10, *Ngjarjet Mbas Periudhës Raportuese* trajton ngjarjet në pasqyrat financiare, edhe të favorshme edhe të pafavorshme, të cilat ndodhin nga data e pasqyrave financiare (të cilës SNK i referohet si “mbyllja e periudhës raportuese”) dhe deri në datën kur miratohen për publikim pasqyrat financiare.

³ SNA 700 (i rishikuar), *Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*, paragrafi A66.

raportit të audituesit, të cilat kërkojnë të bëhen korrigjime, ose të jepen informacione në pasqyrat financiare, të cilat duhet të pasqyrohen në mënyrë të përshtatshme në këto pasqyra financiare në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar; dhe

- (b) Për t'ju përgjigjur përkatësisht fakteve për të cilat audituesi merr dijeni mbas datës së raportit të audituesit, për të cilat, në qoftë se audituesi ka pasur dijeni në atë datë, mund të kenë shkaktuar ndryshimin e raportit të audituesit.

Përkufizimet

5. Për qëllimet e SNA-ve termat që jepen në vijim kanë këto kuptime:

- (a) Data e pasqyrave financiare – Data e mbylljes së periudhës më të fundit të mbuluar nga pasqyrat financiare.
- (b) Data e miratimit të pasqyrave financiare – Data në të cilën të gjitha pasqyrat që përbëjnë pasqyrat financiare, përfshirë shënimet përkatëse, janë të përgatitura dhe organet që kanë autoritetin përkatës pohojnë se kanë marrë përgjegjësinë për këto pasqyra financiare. (Ref: Para. A2)
- (c) Data e raportit të Audituesit – Data që audituesi daton raportin e tij mbi pasqyrat financiare në përputhje me SNA 700. (Ref: Para. A3)
- (d) Data e publikimit të Pasqyrave Financiare – Data në të cilin raporti i audituesit dhe pasqyrat financiare të audituara u bëhen disponibël palëve të treta. (Ref: Para. A4-A5)
- (e) Ngjarjet e mëvonshme – Ngjarje që ndodhin nga data e pasqyrave financiare deri në datën e raportit të audituesit, si dhe faktet për të cilat audituesi merr dijeni mbas datës së raportit të audituesit.

Kërkesat

Ngjarjet që Ndodhin nga Data e Pasqyrave Financiare deri në Datën e Raportit të Audituesit

- 6. Audituesi kryen procedurat e auditimit që synojnë marrjen e evidencës së nevojshme të auditimit, për t'u siguruar se janë identifikuar si duhet të gjitha ngjarjet e ndodhura nga data e pasqyrave financiare deri në datën e raportit të audituesit, të cilat kërkojnë rregullime ose dhënie të informacioneve shtesë në pasqyrat financiare. Megjithatë, nuk parashikohet që audituesi të kryejë një rishikim të vazhdueshëm të të gjitha çështjeve për të cilat procedurat e zbatuara më parë kanë dhënë konkluzione bindëse. (Ref: Para. A6)

7. Audituesi kryen procedurat që kërkohen nga paragrafi 6, në atë mënyrë që ato të mbulojnë periudhën nga data e pasqyrave financiare deri në datën e raportit të audituesit, ose sa më afër kësaj date që të jetë e mundur. Audituesi merr në konsideratë vlerësimin e rrezikut të audituesit për të përcaktuar natyrën dhe shtrirjen e këtyre procedurave të auditimit, të cilat përfshijnë veprimet që vijnë: (Ref: Para. A7-A8)
- (a) Marrjen e njohurive për të gjitha procedurat që ka vendosur drejtimi për të siguruar identifikimin e ngjarjeve të mëvonshme.
 - (b) Pyetjen e drejtuesve dhe, kur është e nevojshme, e atyre që janë ngarkuar me qeverisjen, nëse kanë ndodhur apo jo ngjarje të mëvonshme të cilat mund të ndikojnë në pasqyrat financiare. (Ref: Para. A9)
 - (c) Leximin e proces-verbaleve, nëse ka të tilla, të mbledhjeve të pronarëve, të drejtimit dhe të atyre që janë ngarkuar me qeverisjen, të mbajtura pas datës së pasqyrave financiare dhe investigimet për çështjet e diskutuara në mbledhjet për të cilat proces-verbalet nuk janë akoma të disponueshme. (Ref: Para. A10)
 - (d) Leximin e pasqyrave financiare të ndërmjetme më të fundit, nëse ka të tilla.
8. Në qoftë se si rezultat i procedurave të kryera, siç kërkohet në paragrafin 6 dhe 7, audituesi identifikon ngjarje që kërkojnë rregullime në, ose dhënie të informacioneve shtesë për, pasqyrat financiare, audituesi duhet të përcaktojë nëse secila prej këtyre ngjarjeve është pasqyruar apo jo në këto pasqyra financiare në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

Deklarimet me Shkrim

9. Audituesi i kërkon drejtimit dhe, kur është e nevojshme, atyre që janë ngarkuar me qeverisjen, të japin deklaratime me shkrim në përputhje me SNA 580⁴ se të gjitha ngjarjet e ndodhura mbas datës së pasqyrave financiare dhe për të cilat kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar kërkon rregullime ose dhënie të informacioneve shtesë janë rregulluar apo është dhënë informacioni.

Faktet për të Cilat Audituesi Merr Dijeni mbas Datës së Raportit të Audituesit por Para Datës së Publikimit të Pasqyrave Financiare

10. Audituesi nuk është i detyruar të kryejë ndonjë procedurë auditimi në lidhje me pasqyrat financiare mbas datës së raportit të audituesit. Megjithatë, në qoftë se, mbas datës së raportit të audituesit por para datës së publikimit të pasqyrave financiare, audituesi merr dijeni për fakte, për të cilat në qoftë se ai do të kishte dijeni në datën e raportit të audituesit, mund të kishin bërë që audituesi ta ndryshonte raportin e audituesit, audituesi duhet: (Ref: Para. A11-A12)

⁴ SNA 580, *Deklarimet me Shkrim*.

- (a) Ta diskutojë çështjen me drejtimin dhe, kur është e nevojshme, me ata që janë ngarkuar me qeverisjen;
 - (b) Të përcaktojë nëse pasqyrat financiare kanë nevojë për ndryshime dhe, nëse është kështu,
 - (c) Të investigojë se si drejtimi synon të trajtojë çështjen në pasqyrat financiare.
11. Në qoftë se drejtimi ndryshon pasqyrat financiare, audituesi duhet:
- (a) Të kryejë procedura auditimi të nevojshme për rrethanat mbi ndryshimet.
 - (b) Përveç rasteve kur zbatohen rrethanat sipas paragrafit 12:
 - (i) Zgjeron procedurat e auditimit të cilave u referohet paragrafi 6 dhe 7 deri në datën e raportit të ri të audituesit; dhe
 - (ii) Përgatit një raport të ri të audituesit mbi pasqyrat e ndryshuara financiare. Raporti i ri i audituesit nuk datohet përpara datës së miratimit të pasqyrave të ndryshuara financiare.
12. Kur ligji, rregulloret apo kuadri i raportimit financiar nuk ndalojnë drejtimin të kufizojë ndryshimin e pasqyrave financiare për efektet e ngjarjes apo ngjarjeve të mëvonshme të cilat shkaktojnë këto ndryshime dhe ata që janë përgjegjës për miratimin e këtyre ndryshimeve, audituesit i lejohet të kufizojë procedurat e auditimit mbi ngjarjet e mëvonshme të kërkuara sipas paragrafit 11(b)(i) për këto ndryshime. Në këto raste, audituesi, ose:
- (a) Ndryshon raportin e audituesit për të përfshirë një datë tjetër të kufizuar për këtë ndryshim ku tregohet që procedurat e audituesit mbi ngjarjet e mëvonshme janë kufizuar vetëm për ndryshimin e pasqyrave financiare të përshkruara në një shënim përkatës të pasqyrave financiare; ose (Ref: Para. A13)
 - (b) Përgatit një raport të ri të ndryshuar të audituesit që përfshin një deklaram në një paragraf me Theksim të Çështjes⁵ ose paragraf për çështje të tjera që përcjell se procedurat e audituesit mbi ngjarjet e mëvonshme janë kufizuar vetëm për ndryshimin e pasqyrave financiare siç përshkruhet në shënimin përkatës të pasqyrave financiare.
13. Në disa juridiksione, drejtimin nuk i kërkohet nga ligji, rregulloret apo kuadri i raportimit financiar të paraqesë pasqyra financiare të ndryshuara dhe, përkatësisht, audituesi nuk ka nevojë të paraqesë një raport të ri apo të ndryshuar të audituesit.

⁵ Shiko SNA 706 (i rishikuar), *Paragrafët që Theksojnë Çështjen dhe Paragrafët për Çështje të Tjera në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

Megjithatë, në qoftë se drejtimi nuk ndryshon pasqyrat financiare në rrethanat kur audituesi beson se ato duhet të ndryshohen, atëhere: (Ref: Para. A14-A15)

- (a) Në qoftë se raporti i audituesit nuk është paraqitur ende tek entiteti, audituesi mund ta modifikojë opinionin siç kërkohet nga SNA 705 (i rishikuar)⁶ dhe pastaj ta paraqesë raportin e audituesit; ose
- (b) Në qoftë se raporti i audituesit është paraqitur tek entiteti, audituesi duhet të njoftojë drejtimin dhe, përveç rastit kur të gjithë ata që janë ngarkuar me qeverisjen janë të përfshirë në drejtimin e entitetit, ata që janë ngarkuar me qeverisjen, që të mos paraqesin pasqyrat financiare palëve të treta para se të bëhen ndryshimet e duhura. Në qoftë se pasqyrat financiare janë paraqitur pas kësaj pa ndryshimet e duhura, audituesi ndërmerr veprimet përkatëse për të kërkuar të parandalojë marrjen parasysh të raportit të audituesit. (Ref: Para. A16-A17)

Faktet për të Cilat Audituesi Merr Dijeni mbasi Janë Publikuar Pasqyrat Financiare

- 14. Mbasi janë publikuar pasqyrat financiare, audituesi nuk ka detyrime për të kryer procedura auditimi në lidhje me pasqyrat financiare. Megjithatë, në qoftë se mbasi janë publikuar pasqyrat financiare, një fakt bëhet i ditur për audituesin i cili, nëse ai do të ishte bërë i ditur në datën e raportit të audituesit, do ta bënte audituesin të ndryshonte raportin e tij, audituesi duhet:
 - (a) Ta diskutojë çështjen me drejtimin dhe, kur është e nevojshme, me ata që janë ngarkuar me qeverisjen;
 - (b) Të përcaktojë nëse pasqyrat financiare kanë nevojë të ndryshohen, dhe, nëse është kështu,
 - (c) Të investigojë se si drejtimi synon të trajtojë çështjen në pasqyrat financiare. (Ref: Para. A18)
- 15. Në qoftë se drejtimi ndryshon pasqyrat financiare, audituesi duhet: (Ref: Para. A19)
 - (a) Të kryejë procedurat e nevojshme të auditimit për rrethanat e ndryshimit,
 - (b) Të rishikojë hapat e ndërmarrë nga drejtimi për të siguruar se çdokush që ka marrë pasqyrat financiare të paraqitura më parë së bashku me raportin e audituesit për to të informohet për situatën.
 - (c) Përveç rrethanave kur zbatohet paragrafi 12:

⁶ SNA 705 (i rishikuar), *Modifikimet e Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

- (i) Zgjeron procedurat e auditimit të cilave u referohet paragrafi 6 dhe 7 deri në datën e raportit të ri të audituesit dhe nuk e daton raportin e ri të audituesit përpara datës së miratimit të pasqyrave financiare të ndryshuara; dhe
 - (ii) Paraqet një raport të ri të audituesit mbi pasqyrat financiare të ndryshuara.
 - (d) Kur zbatohen rrethanat në paragrafin 12, ndryshon raportin e audituesit, ose paraqet një raport të ri të audituesit siç kërkohet nga paragrafi 12.
16. Audituesi përfshin në raportin e ri, ose të ndryshuar, të audituesit një paragraf me theksim të Çështjes ose një paragraf për Çështje Tjetër që i referohet shënimit në pasqyrat financiare i cili shpreh më gjërësisht arësytet për ndryshimin nga pasqyrat financiare të paraqitura më parë dhe nga raporti i mëparshëm i paraqitur prej audituesit.
17. Në qoftë se drejtimi nuk ndërmerr hapat e nevojshme për të siguruar që të informohet për situatën çdokush që ka marrë pasqyrat financiare të paraqitura më parë dhe nuk ndryshon pasqyrat financiare sipas rrethanave kur audituesi beson se ato kanë nevojë të ndryshohen, audituesi njofton drejtimin dhe, përveç rastit kur të gjithë ata që janë ngarkuar me qeverisjen janë të përfshirë në drejtimin e entitetit,⁷ ata që janë ngarkuar me qeverisjen, që audituesi do të kërkojë të parandalojë marrjen parasysh në të ardhmen të raportit të audituesit. Në qoftë se, pavarësisht nga këto njoftime, drejtimi apo ata që janë ngarkuar me qeverisjen nuk ndërmarrin hapat e duhura, audituesi ndërmerr veprimet përkatëse për të kërkuar që të parandalojë marrjen parasysh të raportit të audituesit. (Ref: Para. A20)

* * *

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Objekti i këtij SNA-je (Ref: Para. 1)

- A1. Kur pasqyrat financiare të audituara u janë bashkëngjitur dokumentave të tjerë mbas publikimit të pasqyrave financiare (që janë të ndryshme nga raportet që përfshihen brenda objektit të SNA 720 (i rishikuar)), audituesi mund të ketë përgjegjësi shtesë në lidhje me ngjarjet e mëvonshme të cilat ai duhet t'i marrë parasysh, të tilla si kërkesat ligjore apo rregullatore që përfshijnë ofrimin e letrave me vlerë për publikun në juridiksionin në të cilin ofrohen letrat me vlerë. Për shembull, audituesit mund t'i kërkojë të kryejë procedura auditimi shtesë deri në datën e dokumentit të ofertës përfundimtare. Këto procedura mund të përfshijnë ato të cilave u referohen paragrafët 6 dhe 7 për t'u kryer deri në datën e ose afër datës efektive të dokumentit

⁷ SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*, paragrafi 13.

të ofertës përfundimtare dhe që lidhen me dokumentin e ofertës për të vlerësuar nëse informacionet e tjera në dokumentin e ofertës janë të njëjta me informacionet financiare për të cilat audituesi ka dijeni.⁸

Përkufizimet

Data e Miratimit të Pasqyrave Financiare (Ref: Para. 5(b))

A2. Në disa juridiksione, ligji apo rregulloret përcaktojnë individët ose organet (për shembull, drejtimin ose ata që janë ngarkuar me qeverisjen) të cilët janë përgjegjës për të konkluduar se të gjitha pasqyrat që përmbajnë pasqyrat financiare, duke përfshirë edhe shënimet anekse, janë përgatitur dhe përcakton procesin e miratimit. Në juridiksione të tjera, procesi i miratimit nuk përcaktohet në ligj apo rregullore dhe entiteti ndjek procedurat e veta në përgatitjen dhe përfundimin e pasqyrave të veta financiare sipas këndvështrimit të strukturave të veta të drejtimit dhe qeverisjes. Në disa juridiksione, kërkohet miratimi përfundimtar i pasqyrave financiare nga aksionerët. Në këto juridiksione, miratimi përfundimtar nga aksionerët nuk është i domosdoshëm për audituesin për të arritur në përfundimin se është marrë evidenca e auditimit e nevojshme apo jo. Data e miratimit të pasqyrave financiare për qëllimet e SNA-ve është data më e parë në të cilën ata që kanë autoritetin e njohur vendosin se të gjitha pasqyrat që përmbajnë pasqyrat financiare, përfshirë edhe shënimet anekse përkatëse, janë përgatitur dhe se ata që kanë autoritetin e njohur kanë pohuar se kanë marrë përgjegjësinë për këto pasqyra financiare.

Data e Raportit të Audituesit (Ref: Para. 5(c))

A3. Raporti i audituesit nuk mund të datohet më përpara se data në të cilën audituesi ka marrë evidencën e nevojshme të auditimit mbi të cilën bazon opinionin mbi pasqyrat financiare, përfshirë evidencën se të gjitha pasqyrat që përmbajnë pasqyrat financiare, përfshirë shënimet anekse që lidhen me to, janë përgatitur dhe se ata që kanë autoritetin e njohur të kenë pohuar se kanë marrë përgjegjësinë për këto pasqyra financiare.⁹ Si rrjedhim, data e raportit të audituesit nuk mund të jetë përpara datës së miratimit të pasqyrave financiare siç parashikohet në paragrafin 5(b). Mund të kalojë një periudhë kohe për arsye administrative nga data e raportit të audituesit, siç parashikohet në paragrafin 5(c), deri në datën që raporti i audituesit paraqitet tek entiteti.

Data e Publikimit të Pasqyrave financiare (Ref: Para. 5(d))

A4. Data e publikimit të pasqyrave financiare në përgjithësi varet nga mjedisi rregullator i entitetit. Në disa rrethana, data e publikimit të pasqyrave financiare mund të jetë

⁸ Shiko SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi 2.

⁹ SNA 700, paragrafi 41. Në disa raste, ligji apo rregulloret identifikojnë gjithashtu momentin në procesin e raportimit të pasqyrave financiare në të cilin pritet të përfundojë auditimi.

data që ato paraqiten tek autoriteti rregullator. Përderisa pasqyrat financiare të audituara nuk mund të publikohen pa raportin e audituesit, data që publikohen pasqyrat financiare të audituara jo vetëm që duhet të jetë në atë datë ose më vonë se sa data e raportit të audituesit, por gjithashtu të jetë në datën apo pas datës në të cilën entitetit i paraqitet raporti i audituesit.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

- A5. Në rastin e sektorit publik, data e publikimit të pasqyrave financiare mund të jetë data në të cilën pasqyrat financiare të audituara dhe raporti i audituesit për to u paraqiten ligjvënësit apo në raste të tjera bëhen publike.

Ngjarjet që Ndodhin nga Data e Pasqyrave Financiare deri në Datën e Raportit të Audituesit (Ref: Para. 6-9)

- A6. Në varësi të vlerësimit të rrezikut të audituesit, procedurat e auditimit të kërkuara nga paragrafi 6 mund të përfshijnë procedura, të nevojshme për të marrë evidencën e nevojshme të auditimit, që përmbajnë rishikimin apo testimin e regjistrimeve kontabël apo transaksioneve që kanë ndodhur nga data e pasqyrave financiare deri në datën e raportit të audituesit. Procedurat e auditimit që kërkohen nga paragrafi 6 dhe 7 janë shtesë e procedurave që audituesi ka kryer për qëllimet e tjera të cilat, pavarësisht nga kjo, mund të japin evidencë rreth ngjarjeve të mëvonshme (për shembull, për të marrë evidencë auditimi për tepricat e llogarive në datën e pasqyrave financiare, të tilla si procedurat për verifikimin e ndarjes së periudhave ose procedurat në lidhje me arkëtimet e mëvonshme të llogarive të arkëtueshme).
- A7. Paragrafi 7 parashikon disa procedura auditimi në këtë kontekst, të cilat i kërkohen audituesit që t'i kryejë në përputhje edhe me paragrafin 6. Procedurat për ngjarjet e mëvonshme që kryen audituesi mund, megjithatë, të varen nga informacioni që është i disponueshëm dhe, në veçanti, nga shtrirja e tyre në regjistrimet kontabël të përgatitura nga data e pasqyrave financiare. Kur regjistrimet kontabël nuk janë të azhornuara dhe si rrjedhim nuk janë përgatitur pasqyrat financiare të ndërmjetme (qoftë për qëllime të brendshme apo për të tretë), ose nuk janë përgatitur proces-verbalet e mbledhjeve të drejtimit apo të atyre që janë ngarkuar me qeverisjen, procedurat përkatëse të auditimit duhet të marrin formën e inspektimeve në regjistrimet dhe librat e disponueshëm, përfshirë edhe në nxjerrjet e llogarive të bankës. Paragrafi A8 jep shembuj të disa çështjeve shtesë që audituesi merr parasysh gjatë kryerjes së këtyre inspektimeve.
- A8. Si shtesë të procedurave të auditimit që kërkohen nga paragrafi 7, audituesi duhet të marrë në konsideratë si të nevojshme dhe të përshtatshme për të:
- Lexuar buxhetet, parashikimet e flukseve të parave dhe raportet e tjera të drejtimit më të fundit të disponueshme për periudhat mbas datës së pasqyrave financiare;

- Pyetur, apo zgjeruar pyetjet e mëparshme me gojë apo me shkrim, të këshilltarëve ligjorë në lidhje me mosmarrëveshje dhe me pretendime.
- Marrë në konsideratë nëse mund të jenë të nevojshme deklarime me shkrim që mbulojnë ngjarje të veçanta të mëvonshme për të mbështetur evidencën tjetër të auditimit dhe si rrjedhim për të siguruar evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme.

Pyetja (Ref: Para. 7(b))

A9. Kur audituesi merr në pyetje drejtimin dhe, kur është e nevojshme, ata që janë ngarkuar me qeverisjen, për atë që nëse ka ndodhur ndonjë ngjarje e mëvonshme e cila ndikon në pasqyrat financiare, ai duhet të pyesë lidhur me gjendjen aktuale të zërave dhe elementëve të cilët në kohën kur janë kontabilizuar kanë qënë në formën e të dhënave paraprake apo jo përfundimtare dhe duhet të bëjë pyetje të veçanta rreth çështjeve të mëposhtme:

- Nëse kanë marrë angazhime, hua ose garanci të reja.
- Nëse ka ndodhur apo është planifikuar blerja apo shitja e aktiveve.
- Nëse ka pasur zmadhim të kapitalit apo emetim të instrumenteve të borxhit, të tilla si emetimi i aksioneve apo obligacioneve të reja, ose është bërë apo planifikuar ndonjë marrëveshje për bashkim apo për likuidim.
- Nëse ka ndonjë sekuestrim të aktiveve nga shteti ose shkatërrim të aktiveve, për shembull, nga zjarri ose nga përmbytja.
- Nëse ka pasur ndonjë zhvillim në lidhje me ngjarjet eventuale.
- Nëse janë bërë apo janë kundërshtuar rregullime kontabël të pazakonta.
- Nëse kanë ndodhur apo ka të ngjarë të ndodhin ngjarje që venë në pikëpyetje përshtatshmërinë e politikave kontabël të zbatuara në pasqyrat financiare, siç mund të jetë rasti, për shembull, në qoftë se ngjarje të tilla sjellin dyshime mbi vlefshmërinë e hipotezës së vijimësisë.
- Nëse kanë ndodhur ngjarje që janë të rëndësishme për matjen e çmuarjeve apo provizioneve të bëra në pasqyrat financiare.
- Nëse kanë ndodhur ngjarje që janë të rëndësishme për rikuperimin e aktiveve.

Leximi i Proces-Verbaleve (Ref: Para. 7(c))

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A10. Në sektorin publik, audituesi lexon regjistrimet zyrtare të veprimtarive të rëndësishme të legjislaturës dhe pyet rreth çështjeve të trajtuara në këto veprimtari për të cilat rregjistrimet zyrtare nuk janë akoma të disponueshme.

Faktet për të Cilat Audituesi Merr Dijeni mbas Datës së Raportit të Audituesit Por Përpara datës së Publikimit të Pasqyrave Financiare

Ndikimet e informacioneve të tjera që nga audituesi njihen pas datës së raportit të audituesit (Ref: Para.10)

A11. Megjithëse audituesi nuk ka asnjë detyrim të kryejë ndonjë procedurë auditimi në lidhje me pasqyrat financiare pas datës së raportit të audituesit, por para datës së hartimit të pasqyrave financiare, SNA 720 (i rishikuar) përmban kërkesa dhe udhëzime lidhur me informacionet e tjera të siguruara pas datës se lëshimit të raportit të audituesit, të cilat mund të përfshijnë informacionet e tjera të siguruara pas datës se raportit të audituesit, por para datës së hartimit të pasqyrave financiare.

Përgjegjësia e Drejtimit Përpara Audituesit (Ref: Para. 10)

A12. Siç sqarohet në SNA 210, kushtet e angazhimit të audituesit përfshijnë marrëveshjen me drejtimin për të informuar audituesin për faktet të cilat ndikojnë në pasqyrat financiare, për të cilat drejtimi ka dijeni gjatë periudhës nga data e raportit të audituesit deri në datën e publikimit të pasqyrave financiare.¹⁰

Datimi i Dyfishtë (Ref. Para. 12(a))

A13. Kur audituesi, në rrethanat e parashikuara në paragrafin 12(a), ndryshon raportin e audituesit për të përfshirë një datë tjetër të kufizuar me atë ndryshim, data e raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare para ndryshimit të tyre të mëvonshëm nga drejtimi mbetet e pandryshuar sepse kjo datë informon lexuesin se kur është përfunduar puna e auditimit mbi këto pasqyra financiare. Megjithatë, në raportin e audituesit përfshihet një datë tjetër për të informuar përdoruesit se procedurat e mëvonshme të audituesit nga kjo datë janë të kufizuara me ndryshimin e mëvonshëm të pasqyrave financiare. Më poshtë jepet një ilustrim i kësaj date tjetër:

(Data e raportit të audituesit), përveç sa i përket Shënimit Y, i cili është për (Data e përfundimit të procedurave të auditimit të kufizuar me ndryshimin e paraqitur në Shënimin Y).

¹⁰ SNA 210, *Rënia Dakord me Kushtet e Angazhimit të Auditimit*, paragrafi A24.

Nuk Ka Ndryshim të Pasqyrave Financiare nga Drejtimi (Ref: Para. 13)

A14. Në disa juridiksione, drejtimi nuk i kërkohet nga ligji, rregulloret apo kuadri i raportimit financiar të paraqesë pasqyra financiare të ndryshuara. Ky shpesh është rasti kur publikimi i pasqyrave financiare për periudhën pasuese është shumë i afërt, por me kushtin që të jepen informacione shtesë të përshtatshme në këto pasqyra.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A15. Në sektorin publik, veprimet e ndërmarra në përputhje me paragrafin 13 kur drejtimi nuk ndryshon pasqyrat financiare duhet të përfshijnë gjithashtu raportimin veças për legjislaturën, ose për organizmat e tjera përkatëse sipas hierarkisë së raportimit, për implikimet e ngjarjes së mëvonshme në pasqyrat financiare dhe raportin e audituesit.

Veprimi Audituesit për të Parandaluar Mbështetjen tek Raporti i Audituesit (Ref: Para. 13(b))

A16. Audituesi duhet të përmbushë detyrime ligjore shtesë edhe kur audituesi ka njoftuar drejtimin të mos publikojë pasqyrat financiare dhe drejtimi ka rënë dakord me këtë kërkesë.

A17. Kur drejtimi i ka publikuar pasqyrat financiare pavarësisht nga njoftimi i audituesit që të mos publikojë pasqyrat financiare për palët e treta, veprimi pasues i audituesit për të parandaluar mbështetjen tek raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare varet nga të drejtat dhe detyrimet ligjore të audituesit. Si rrjedhim, audituesi duhet të marrë në konsideratë si të përshtatshme të kërkojë këshillim ligjor.

Faktet për të Cilat Audituesi Merr Dijeni Mbasi Janë Publikuar Pasqyrat Financiare

Ndikimet e informacioneve të tjera që njihen nga audituesi pas datës së hartimit të pasqyrave financiare (Ref: Para. 14)

A18. Detyrimi i audituesit në lidhje me informacionet e tjera të siguruar pas datës së raportit të audituesit, janë trajtuar në, SNA 720 (i rishikuar). Megjithatë audituesi nuk ka asnjë detyrim të kryejë ndonjë procedurë auditimi në lidhje me pasqyrat financiare pas datës së publikimit të pasqyrave financiare. SNA 720 (i rishikuar) përmban kërkesa dhe udhëzime lidhur me informacionet e tjera të siguruar pas datës së raportit të audituesit.

Nuk ka Ndryshim të Pasqyrave Financiare nga Drejtimi (Ref: Para. 15)

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A19. Në disa juridiksione, entiteteve në sektorin publik mund t'u ndalohej nga ligji apo rregulloret publikimi i pasqyrave financiare të ndryshuara. Në këto rrethana, veprimi pasues i duhur për audituesin duhet të jetë raportimi tek organizmat përkatëse ligjore.

Veprimi i Audituesit për të Parandaluar Mbështetjen tek Raporti i Audituesit

(Ref: Para. 17)

A20. Kur audituesi beson se drejtimi, ose ata që janë ngarkuar me qeverisjen, nuk ka ndërmarrë hapat e duhura për të parandaluar mbështetjen tek raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare më parë të publikuara nga entiteti pavarësisht nga njoftimi paraprak i audituesit se ai do të ndërmarrë veprime për të parandaluar këtë mbështetje, veprimi pasues i audituesit varet nga të drejtat dhe detyrimet ligjore të audituesit. Si rrjedhim, audituesi duhet të marrë në konsideratë si të përshtatshme të kërkojë këshillim ligjor.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 570 (I RISHIKUAR)

VIJIMËSIA

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Baza Kontabël e Vijimësisë	2
Përgjegjësia për Vlerësimin e Aftësisë së Entitetit për të Vazhduar në Vijimësi	3-7
Hyrja në fuqi	8
Objektivat	9
Kërkesat	
Procedurat për Vlerësimin e Rrezikut dhe Veprimtaritë Përkatëse	10-11
Shqyrtimi i Vlerësimeve të Drejtimit	12-14
Periudha Përtej Vlerësimeve të Drejtimit	15
Procedurat e Mëtejshme të Auditimit kur Janë Identifikuar	
Ngjarje apo Rrethana	16
Konkluzionet e Audituesit	17-20
Pasojat në Raportin e Audituesit	21-24
Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen	25
Vonesa të Theksuara në Miratimin e Pasqyrave Financiare	26
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Objekti i Këtij SNA-je	A1
Baza e Kontabël e Vijimësisë	A2
Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Veprimtaritë Përkatëse	A3-A7
Çmuarja e Vlerësimit të Drejtimit	A8-A13
Periudha Përtej Vlerësimeve të Drejtimit	A14-A15
Procedurat e Mëtejshme të Auditimit kur janë Identifikuar	
Ngjarje apo Rrethana	A16-A20
Konkluzionet e Audituesit	A21-A25
Pasojat në raportin e Audituesit	A26-A35
Shtojcë: Ilustrime të Raportit të Audituesit Lidhur me Vijimësinë	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 570 (I rishikuar), “*Vijimësia*” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësinë e audituesit në auditimin e pasqyrave financiare përsa i përket vijimësisë dhe pasojave në raportin e audituesit.

Baza Kontabël e Vijimësisë

2. Sipas bazës kontabël të vijimësisë, pasqyrat financiare janë përgatitur sipas hipotezës që entiteti është në vijimësi dhe do të vazhdojë veprimtaritë e tij për një të ardhme të parashikueshme. Pasqyrat financiare për qëllime të përgjithshme përgatiten mbi bazën kontabël të vijimësisë, përveç rasteve kur drejtimi ose ka synime ta likujdojë entitetin ose të ndërpresë veprimtaritë e tij, ose nuk ka asnjë alternativë tjetër veçse të bëjë këtë. Pasqyrat financiare për qëllime të veçanta mundet të përgatiten ose jo në përputhje me kuadrin e raportimit financiar për të cilin baza kontabël e vijimësisë është e rëndësishme (për shembull, baza kontabël e vijimësisë nuk është e rëndësishme për disa pasqyra financiare që përgatiten për qëllime tatimore në disa juridiksione). Kur përdorimi i bazës kontabël të vijimësisë është i përshtatshëm, aktivet dhe detyrimet regjistrohen mbi bazën se entiteti do të ketë aftësinë të realizojë aktivet e tij dhe të shlyejë detyrimet e tij përgjatë rrjedhës normale të biznesit. (Ref: Para. A2)

Përgjegjësia për Vlerësimin e Aftësisë së Entitetit për të Vazhduar në Vijimësi

3. Disa kuadro të raportimit financiar përmbajnë një kërkesë të veçantë për drejtimin që të bëjë një vlerësim të veçantë të aftësisë së entitetit për të vazhduar në vijimësi në të ardhmen dhe standarde për çështjet që duhet të merren në konsideratë dhe informacionet që duhet të jepen në lidhje me vijimësinë. Për shembull, Standardi Ndërkombëtar i Kontabilitetit (SNK) 1 i kërkon drejtimin që të bëjë një vlerësim të aftësisë së entitetit për të vazhduar në vijimësi.¹ Kërkesa të hollësishme, në lidhje me përgjegjësinë e drejtimin për të vlerësuar aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi dhe informacionet që jepen në pasqyrat financiare, gjithashtu mund të parashikohen edhe nga legjislacioni apo rregulloret.
4. Në kuadro të tjera të raportimit financiar, mund të mos kërkohej në mënyrë specifike që drejtimi të bëjë një vlerësim të aftësisë së entitetit për të vazhduar në vijimësi. Pavarësisht nga kjo, atje ku baza kontabël e vijimësisë është një parim themelor në përgatitjen e pasqyrave financiare, siç parashikohet në paragrafin 2, përgatitja e pasqyrave financiare kërkon që drejtimi të vlerësojë aftësinë e entitetit për të

¹ Standardi Ndërkombëtar i Kontabilitetit (SNK) 1, *Paraqitja e Pasqyrave Financiare* siç është në botimin e 1 janar 2009, paragrafët 25-26.

vazhduar në vijimësi edhe në qoftë se kuadri i raportimit financiar nuk përmban një kërkesë të veçantë për ta bërë një gjë të tillë.

5. Vlerësimi i drejtimit në lidhje me aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi përmban bërjen e një gjykimi, në një moment të caktuar në kohë, rreth rezultateve të ardhshme të pasigurta e të vetvetishme të ngjarjeve apo të kushteve. Faktorët e mëposhtëm janë të rëndësishëm për këtë gjykim:
 - Shkalla e pasigurisë që shoqëron rezultatet e ngjarjeve apo kushteve rritet ndjeshëm kur ndodhja e këtyre ngjarjeve apo kushteve ose rezultateve të tyre largohet në kohë. Për këtë arsye, shumë nga kuadrot e raportimit financiar që kërkojnë një vlerësim specifik nga ana e drejtimit, përcaktojnë edhe periudhën për të cilën drejtimi duhet të marrë në konsideratë të gjithë informacionin e disponueshëm.
 - Madhësia dhe kompleksiteti i entitetit, natyra dhe kushtet e veprimtarisë dhe shkalla me të cilën ai ndikohet nga faktorët e jashtëm, të gjitha këto ndikojnë në gjykimin e rezultateve të ngjarjeve apo rrethanave.
 - Çdo gjykim në lidhje me të ardhmen bazohet në informacionin që është i disponueshëm në kohën kur bëhet gjykimi. Ngjarje të mëvonshme mund të kompromentojnë një gjykim i cili për kohën që është bërë ishte i arsyeshëm.

Përgjegjësitë e Audituesit

6. Përgjegjësitë e audituesit janë të sigurojë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme dhe të nxjerrë përfundime në lidhje me përshtatshmërinë e zbatimit nga drejtimi të bazës kontabël të vijimësisë në përgatitjen e pasqyrave financiare dhe bazuar në evidencën e auditimit të siguar, të arrijë në përfundimin nëse ekziston një pasiguri materiale rreth aftësisë së entitetit për të vazhduar në vijimësi. Këto përgjegjësi ekzistojnë edhe në qoftë se kuadri i raportimit financiar i zbatuar për përgatitjen e pasqyrave financiare nuk përmban një kërkesë të veçantë për drejtimin që të bëjë një vlerësim specifik të aftësisë së entitetit për të vazhduar në vijimësi veprimtarinë në të ardhmen.
7. Megjithatë, siç parashikohet në SNA 200,² efektet e mundshme të kufizimeve të vetvetishme të aftësisë së audituesit për të zbuluar anomalitë materiale janë më të mëdha për ngjarjet apo kushtet në të ardhmen, të cilat mund të shkaktojnë që entiteti të ndërpresë vazhdimin e veprimtarisë. Audituesi nuk mund të parashikojë këto ngjarje apo kushte në të ardhmen. Në përputhje me rrethanat, mungesa e ndonjë reference ndaj një pasigurie materiale rreth aftësisë së entitetit për të vazhduar në vijimësi, në raportin e audituesit nuk mund të konsiderohet si një garanci e aftësisë së entitetit për të vazhduar në vijimësi.

² SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafët A53-A54.

Data e Hyrjes në Fuqi

8. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që përfundojnë në ose pas datës 15 Dhjetor 2016.

Objektivat

9. Objektivat e audituesit janë:

- (a) Të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme dhe të nxjerrë përfundime mbi përshtatshmërinë e përdorimit nga drejtimi të bazës kontabël të vijimësisë në përgatitjen e pasqyrave financiare;
- (b) Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, të arrijë në përfundimin nëse ekzistojnë pasiguri materiale që lidhen me ngjarje apo kushte që mund të hedhin dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi; dhe
- (c) Të raportojë në përputhje me këtë SNA.

Kërkesat

Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Veprimtaritë Përkatëse

10. Kur kryen procedurat e vlerësimit të rrezikut siç parashikohet në SNA 315 (i rishikuar),³ audituesi merr në konsideratë faktin nëse ekzistojnë ngjarje apo kushte që hedhin dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi. Duke bërë këtë, audituesi përcakton nëse drejtimi ka kryer tashmë një vlerësim paraprak apo jo të aftësisë së entitetit për të vazhduar në vijimësi dhe: (Ref: Para. A3-A6)
- (a) Në qoftë se ky vlerësim është kryer, audituesi diskuton vlerësimin me drejtimin dhe përcakton nëse drejtimi ka identifikuar ngjarje apo kushte të cilat, veças ose sëbashku, mund të hedhin dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi dhe, në qoftë se është kështu, planet e drejtimin për t'i trajtuar ato; ose
 - (b) Në qoftë se ky vlerësim nuk është kryer, audituesi diskuton me drejtimin bazat për zbatimin e synuar të bazës kontabël të vijimësisë dhe pyet drejtimin nëse ekzistojnë ngjarje apo kushte të cilat, veças ose sëbashku, mund të hedhin dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi.

³ SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalive Materiale nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të Tij*, paragrafi 5.

11. Audituesi mbetet në gatishmëri gjatë gjithë auditimit për evidencë auditimi të ngjarjeve dhe kushteve të cilat mund të hedhin dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi. (Ref: Para. A7)

Çmuarja e Vlerësimit të Drejtimit

12. Audituesi çmon vlerësimin e drejtimit për aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi. (Ref: Para. A8-A10, A12-A13)
13. Në çmuarjen e vlerësimit të drejtimit për aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi, audituesi duhet të përfshijë të njëjtën periudhë me atë të zbatuar nga drejtimi për të bërë vlerësimin e tij siç kërkohet nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, ose nga legjislacioni apo rregulloret në qoftë se ai parashikon një periudhë më të gjatë. Në qoftë se vlerësimi i drejtimit për aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi përfshin më pak se dymbëdhjetë muaj nga data e pasqyrave financiare siç parashikohet nga SNA 560,⁴ audituesi i kërkon drejtimit të zgjerojë periudhën e vlerësimit të tij deri në të paktën dymbëdhjetë muaj nga kjo datë. (Ref: Para. A11-A13)
14. Në çmuarjen e vlerësimit të drejtimit, audituesi merr në konsideratë nëse drejtimi ka përfshirë të gjithë informacionin e duhur për të cilin audituesi është në dijeni si rezultat i auditimit.

Periudha përtej Vlerësimit të Drejtimit

15. Audituesi pyet drejtuesit bazuar në njohjen e tij të ngjarjeve apo kushteve përtej periudhës së vlerësimit të drejtimit që mund të hedhin dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi. (Ref: Para. A14-A15)

Procedura Auditimi Shtesë Kur Identifikohen Ngjarje apo Kushte

16. Në qoftë se janë identifikuar ngjarje apo kushte që mund të hedhin dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi, audituesi merr evidencë të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të përcaktuar nëse ekziston apo jo ndonjë pasiguri materiale e lidhur me ngjarje apo kushte të cilat mund të hedhin dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi (këtu e më poshtë referimi si “pasiguri materiale”) duke kryer procedura auditimi shtesë, përfshirë marrjen në konsideratë edhe të faktorëve lehtësues. Këto procedura përfshijnë: (Ref: Para. A16)

- (a) Kur drejtimi nuk ka kryer ende një vlerësim mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi, duke i kërkuar drejtimit të bëjë vlerësimin e tij.

⁴ SNA 560, *Ngjarjet e Mëvonshme*, paragrafi 5(a).

- (b) Vlerësimin e planeve të drejtimit për veprime në të ardhmen në lidhje me vlerësimin e tij të hipotezës së vijimësisë, nëse rezultatet e këtyre planeve ka të ngjarë që të përmirësojnë situatën dhe nëse planet e drejtimit janë të zbatueshëm për rrethanat. (Ref: Para. A17)
- (c) Kur entiteti ka përgatitur një parashikim të flukseve të parave dhe analiza e parashikimit është faktor i rëndësishëm në marrjen në konsideratë të rezultateve në të ardhmen të ngjarjeve apo kushteve për vlerësimin e planeve të drejtimit mbi veprimet në të ardhmen: (Ref: Para. A18-A19)
 - (i) Duke vlerësuar besueshmërinë e të dhënave bazë të gjeneruara për të përgatitur parashikimin; dhe
 - (ii) Duke përcaktuar nëse ka apo jo mbështetje të përshtatshme për supozimet bazë të parashikimit.
- (d) Duke marrë në konsideratë çdo fakt apo informacion tjetër që është bërë i disponueshëm qysh nga data në të cilën drejtimi ka bërë vlerësimin e tij.
- (e) Duke kërkuar deklarime me shkrim nga drejtimi dhe, kur është e nevojshme, nga ata që janë ngarkuar me qeverisjen, në lidhje me planet e tyre për veprime në të ardhmen dhe zbatueshmërinë e këtyre planeve. (Ref: Para. A20)

Konkluzionet e Audituesit

17. Audituesi do të vlerësojë nëse është siguruar evidencë e mjaftueshme dhe e përshtatshme auditimi dhe duhet të nxjerrë përfundime mbi përshtatmërinë e përdorimit nga drejtimi të bazës kontabël të vijimësisë në përgatitjen e pasqyrave financiare.
18. Bazuar në evidencën e marrë të auditimit, audituesi konkludon nëse, sipas gjykimit të audituesit, ekziston pasiguri materiale në lidhje me ngjarje apo kushte të cilat, veças apo së bashku, mund të hedhin dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi. Një pasiguri materiale ekziston kur gjerësia e ndikimit të saj të mundshëm dhe probabiliteti i ndodhjes është i tillë që, sipas gjykimit të audituesit, dhënia e informacionit të përshtatshëm të natyrës dhe pasojave të pasigurisë janë të nevojshme për: (Ref: Para. A21-A22)
 - (a) Në rastin e kuadrit të raportimit financiar të paraqitjes me vërtetësi, është paraqitja me vërtetësi e pasqyrave financiare, ose
 - (b) Në rastin e kuadrit të përputhjes, është që pasqyrat financiare nuk duhet të jenë çorientuese.

Mjaftueshmëria e Informacioneve shpjeguese kur janë Identifikuar Ngjarje ose Kushte dhe Ekziston një Pasiguri Materiale

19. Në qoftë se audituesi konkludon se zbatimi i bazës kontabël të vijimësisë është i përshtatshëm për rrethanat por ekziston një pasiguri materiale, audituesi duhet të përcaktojë nëse pasqyrat financiare: (Ref: Para. A22-A23)

(a) Përkrahja në mënyrë të mjaftueshme ngjarjet apo kushtet kryesore që mund të hedhin dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi dhe planet e drejtimit trajtojnë këto ngjarje apo kushte; dhe

(b) Jepen qartë informacionet që ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarje apo kushte të cilat hedhin dyshime mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi dhe, si rrjedhim ai nuk mund të realizojë aktivet e tij dhe të shlyejë detyrimet në rrjedhën normale të veprimtarisë. (Ref: Para. A20)

Mjaftueshmëria e Informacioneve shpjeguese kur janë Identifikuar Ngjarje ose Kushte por Nuk Ekziston Pasiguri Materiale

20. Në qoftë se janë identifikuar ngjarje ose kushte që mund të hedhin dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi, por bazuar në evidencën e auditimit të siguar, audituesi arrin në përfundimin që nuk ekziston pasiguri materiale, audituesi duhet të vlerësojë nëse në funksion të kërkesave të zbatueshme të kuadrit të raportimit financiar, pasqyrat financiare kanë shpjegime të mjaftueshme të këtyre ngjarjeve dhe kushteve. (Ref: Para. A24-A25)

Implikimet/Pasojat në Raportin e Audituesit

Përdorimi i Bazës Kontabël të Vijimësisë është i Përshtatshëm

21. Në qoftë se pasqyrat financiare janë përgatitur mbi bazën kontabël të vijimësisë por, sipas gjykimit të audituesit, zbatimi nga drejtimi i bazës kontabël të vijimësisë në pasqyrat financiare nuk është i përshtatshëm, audituesi shpreh një opinion kundër. (Ref: Para. A26-A27)

Përdorimi i Bazës Kontabël të Vijimësisë është i Përshtatshëm por Ekziston një Pasiguri Materiale

Në Pasqyrat Financiare janë dhënë Informacionet e Duhura shpjeguese për një Pasiguri Materiale

22. Në qoftë se në pasqyrat financiare janë dhënë informacionet e duhura shpjeguese rreth pasigurisë materiale, audituesi shpreh një opinion pa rezervë dhe përfshin një seksion të veçantë të titulluar “Pasiguri Materiale të lidhura me Vijimësinë” për të: (Ref: Para. A28-A31, A34)

- (a) Tërhequr vëmendjen lidhur me shënimin në pasqyrat financiare që jep informacion për çështjen siç parashikohet në paragrafin 19; dhe
- (b) Deklaruar se këto ngjarje ose kushte tregojnë se ekziston një pasiguri materiale, e cila mund të hedhë dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi dhe se opinionin e audituesit nuk është modifikuar në lidhje me këtë çështje.

Në Pasqyrat Financiare Nuk janë dhënë Informacionet e Duhura shpjeguese për një Pasiguri Materiale

23. Në qoftë se në pasqyrat financiare nuk është dhënë informacioni i duhur shpjegues rreth pasigurisë materiale, audituesi duhet të:

- (a) Shprehë një opinion me rezervë ose opinion kundër, sipas rastit, në përputhje me SNA 705 (i rishikuar)⁵; dhe
- (b) Në Seksionin e Bazës për Opinionin me rezervë (Kundër) të Raportit të Audituesit, të deklarojë që ka një pasiguri materiale e cila mund të hedhë dyshime të mëdha mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi dhe se pasqyrat financiare nuk kanë informacionet e duhura shpjeguese për këtë çështje.

Drejtimi nuk Pranon të Bëjë ose të Zgjerojë Vlerësimin e Tij

24. Në qoftë se drejtimi nuk pranon të bëjë ose të zgjerojë vlerësimin e tij kur i kërkohet ta bëjë këtë nga audituesi, audituesi merr në konsideratë pasojat për t'u paraqitur në raportin e audituesit. (Ref: Para. A35)

Komunikimi me Ata që Janë Ngarkuar me Qeverisjen

25. Përveç rastit kur ata që janë ngarkuar me qeverisjen janë përfshirë në drejtimin e entitetit,⁶ audituesi komunikon me ata që janë ngarkuar me qeverisjen, ngjarjet apo kushtet e identifikuar të cilat mund të hedhin dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi. Këto komunikime me ata që janë ngarkuar me qeverisjen përfshijnë sa më poshtë:

- (a) Nëse ngjarjet apo kushtet përbëjnë pasiguri materiale;
- (b) Nëse zbatimi i bazës kontabël të vijimësisë është i papërshtatshëm në përgatitjen e pasqyrave financiare;
- (c) Përshtatshmërinë e informacioneve të dhëna përkatëse në pasqyrat financiare; dhe

⁵ SNA 705 (i rishikuar), *Modifikimet e Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

⁶ SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*, paragrafi 13.

(d) Kur është e zbatueshme, pasojat për raportin e audituesit.

Vonesa të Tepruara për Miratimin e Pasqyrave Financiare

26. Në qoftë se ka vonesa të tepruara në miratimin e pasqyrave financiare nga drejtimi ose nga ata që janë ngarkuar me qeverisjen mbas datës së pasqyrave financiare, audituesi pyet për arsyet e vonesës. Në qoftë se audituesi beson se vonesa është e lidhur me ngjarje apo kushte që kanë të bëjnë me vlerësimin e vijimësisë, audituesi kryen procedura shtesë të nevojshme, siç parashikohen në paragrafin 16, si edhe merr në konsideratë efektin në konkluzionin e audituesit në lidhje me ekzistencën e pasigurisë materiale, siç parashikohet në paragrafin 18.

* * *

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Objekti i këtij standardi (Ref: Para. 1)

A1. SNA 701⁷ ka të bëjë me përgjegjësinë e audituesit për të komunikuar çështjet kryesore të auditimit në raportin e audituesit. Ky SNA pranon që kur zbatohet SNA 701, çështjet që kanë të bëjnë me vijimësinë mund të përcaktohen si çështje kryesore të auditimit dhe shpjegon se një pasiguri materiale që lidhet me ngjarjet ose kushtet mund të hedhë dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi, që për nga natyra e saj, është një çështje kryesore e auditimit⁸.

Baza e Kontabël e Vijimësisë (Ref: Para. 2)

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

A2. Përdorimi nga drejtimi i bazës kontabël të vijimësisë është gjithashtu i rëndësishëm për entitetet e sektorit publik. Për shembull, Standardi Ndërkombëtar i Kontabilitetit për Sektorin Publik (SNKSP) 1 trajton çështjen e aftësisë së entiteteve të sektorit publik për të vazhduar në vijimësi.⁹ Rreziqet e vijimësisë mund të vijnë nga, por nuk kufizohen vetëm me, situatat kur entitetet e sektorit publik operojnë mbi baza fitimi, rastet kur mbështetja qeveritare mund të reduktohet ose të ndërpritet, ose në rastin e privatizimit. Ngjarjet apo kushtet që mund të hedhin dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi në sektorin publik mund të përfshijnë situata ku entiteti në sektorin publik ka mungesë fondesh për të vazhduar ekzistencën e tij apo kur janë marrë vendime politike të cilat ndikojnë në shërbimet e dhëna nga entiteti në sektorin publik.

⁷ SNA 701, *Komunikimi i çështjeve të rëndësishme të auditimit në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

⁸ Shiko paragrafin 15 dhe A41 të SNA 701.

⁹ SNKSP 1, *Paraqitja e Pasqyrave Financiare*, sipas botimit më 1 janar 2009, paragrafët 38-41.

Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Veprimet Përkatëse

Ngjarjet apo Kushtet që Mund të Hedhin Dyshime të Rëndësishme mbi Aftësinë e Entitetit për të Vazhduar në Vijimësi (Ref: Para. 10)

A3. Më poshtë jepen shembuj të ngjarjeve apo kushteve të cilat, veças apo së bashku, mund të hedhin dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi. Kjo listë nuk është gjithëpërfshirëse dhe as nuk do të thotë që ekzistenca e një apo disa prej këtyre zërave gjithnjë tregon se ekziston një pasiguri materiale.

Financiare

- Gjendje e detyrimeve neto ose e detyrimeve rrjedhëse neto.
- Hua me kushte fikse të cilat janë pranë maturimit, pa perspektivë reale rinovimi apo ripagimi; ose varësi e tepërt nga huatë afatshkurtra për të financuar aktive afatgjata.
- Tregues të ndërprerjes së mbështetjes financiare nga kreditorët.
- Flukse operacional negativ të parave evidentuar në pasqyrat financiare historike ose parashikuese.
- Përpjestime financiare kyçe negative.
- Humbje operationale të konsiderueshme ose rënie e ndjeshme e vlerës së aktiveve të përdorura për të gjeneruar flukse parash.
- Dividendë të paguar me vonesë ose ndërprerja e dhënies së tyre.
- Pamundësi për të paguar në afat kreditorët.
- Pamundësi për të respektuar kushtet e marrëveshjeve të huave.
- Kalim nga transaksione me kredi në transaksione me para në dorë me furnitorët.
- Pamundësi për të marrë financime për zhvillimin e produkteve esenciale të reja ose të investimeve të tjera të rëndësishme.

Të Veprimtarisë

- Synime të drejtuesve për të likujduar entitetin apo për të ndërprerë veprimtaritë.
- Largimi i drejtuesve kryesorë dhe mos zëvendësimi i tyre.

- Humbje e një tregu të rëndësishëm, e një të drejte ekskluzive, license, ose një furnitori kryesor.
- Vështirësi me të punësuarit.
- Mungesë e materialeve të rëndësishme.
- Hyrja në treg e një konkurenti të ri shumë të sukseshëm.

Të Tjera

- Mosrespektim i kërkesave të kapitalit ose kërkesave të tjera statutores, të tilla si kërkesat për aftësi pague ose likuiditet për institucionet financiare.
- Proçese ligjore ose rregullatore të hapura ndaj entitetit, të cilat, nëse janë të suksesshme mund të çojnë në detyrime që ka të ngjarë të mos paguhen dot.
- Ndryshime në legjislacion ose në politikat e qeverisë të cilat mund të ndikojnë negativisht mbi entitetin.
- Fatkeqësi natyrore të pasiguruara ose pak të siguruara kur ato mund të ndodhin.

Rëndësia e ngjarjeve apo rrethanave të tilla shpesh mund të minimizohet nga faktorë të tjerë. Për shembull, pamundësia e entitetit për të mos kryer ripagesat normale të borxhit mund të kompensohet nga planet e drejtimit për të mbajtur konstant fluksin e parasë me mjete/mënyra alternative të tilla si, shitja e aktiveve, riskedulimi i ripagesës së huasë, ose marrja e kapitalit shtesë. Në të njëjtën mënyrë humbja e furnitorëve kryesorë mund të minimizohet nga disponueshmëria e një burimi tjetër furnizimi alternativ të përshtatshëm.

- A4. Procedurat e vlerësimit të rrezikut të parashikuara në paragrafin 10 ndihmojnë audituesin të përcaktojë nëse zbatimi nga drejtimi i bazës kontabel të vijimësisë ka të ngjarë apo jo që të jetë një çështje e rëndësishme dhe ndikimin e saj në planifikimin e auditimit. Këto procedura gjithashtu mundësojnë diskutimet në kohën e duhur me drejtimin, përfshirë diskutimin mbi planin e drejtimit dhe vendimet për secilën çështje të identifikuar të vijimësisë.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet më të Vogla

- A5. Madhësia e një entiteti mund të ndikojë në aftësinë e tij për t'u bërë ballë kushteve të vështira. Entitetet e vogla janë të afta t'u përgjigjen më shpejt mundësive për t'u shfrytëzuar, por mund të kenë mungesë të rezervave për të mbështetur operacionet.

- A6. Kushte të një rëndësie të veçantë për entitetet e vogla përfshijnë rrezikun që bankat dhe huadhënës të tjerë të ndërpresin mbështetjen ndaj entitetit, si edhe humbja e mundëshme një furnitori kryesor, klienti kryesor, punonjësi kyç, ose e drejta për të ushtruar veprimtarinë me licensë, me franshizë, ose me marrëveshje të tjera juridike.

Vigjilenca Gjatë Gjithë Auditimit për Evidencë Auditimi rreth Ngjarjeve apo Kushteve
(Ref: Para. 11)

- A7. SNA 315 (i rishikuar) kërkon që audituesi të rishikojë vlerësimin e rrezikut të audituesit dhe të modifikojë përkatësisht procedurat e mëtejshme të planifikuara të auditimit kur merret evidencë auditimi shtesë gjatë kryerjes së auditimit të cilat ndikojnë në vlerësimin e rrezikut të auditimit.¹⁰ Në qoftë se identifikohen ngjarje apo kushte që hedhin dyshime mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi pasi janë kryer prej audituesit vlerësimet e rrezikut të auditimit, si shtesë e kryerjes së procedurave të parashikuara në paragrafin 16, është e nevojshme që audituesi të rishikojë vlerësimin e rreziqeve për anomali materiale. Ekzistenca e këtyre ngjarjeve apo kushteve gjithashtu mund të ndikojë në natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave të mëtejshme të auditimit në përgjigje të rreziqeve të vlerësuara. SNA 330¹¹ parashikon kërkesat dhe jep udhëzime për këtë çështje.

Shqyrtimi i Vlerësimeve të Drejtimit

Vlerësimi i Drejtimit dhe Analizat Mbështetëse dhe Shqyrtimi i Audituesit (Ref: Para. 12)

- A8. Vlerësimi i drejtimit për aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi është pjesë e rëndësishme e punës së audituesit për zbatimin nga drejtimi të bazës kontabël të vijimësisë.
- A9. Nuk është përgjegjësia e audituesit të plotësojë mungesën e analizave të drejtimit. Pavarësisht nga kjo, në disa rrethana, mungesa e analizave të hollësishme prej drejtimit për të mbështetur vlerësimin e tij mund të mos e ndalojë audituesin për të konkluduar nëse përdorimi nga drejtimi i bazës kontabël të vijimësisë është apo jo i përshtatshëm për rrethanat. Për shembull, kur ka një ecuri të operacioneve me fitim dhe lehtësi për të siguruar burime financiare, drejtimi mund të përgatisë vlerësimin e tij pa bërë analiza të hollësishme. Në këtë rast, shqyrtimi prej audituesit për përshtatshmërinë e vlerësimit të drejtimit mund të kryhet pa bërë procedura shqyrtimi të hollësishme në qoftë se procedurat e tjera të auditimit janë të mjaftueshme për t'i mundësuar audituesit të konkludojë nëse zbatimi nga drejtimi i bazës kontabël të vijimësisë në përgatitjen e pasqyrave financiare është apo jo i përshtatshëm për rrethanat.

¹⁰ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 31.

¹¹ SNA 330, *Reagimet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuara*.

A10. Në rrethana të tjera, shqyrtimi i vlerësimit të drejtimit mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi, siç parashikohet në paragrafin 12, mund të përmbajë shqyrtimin e procesit të ndjekur nga drejtimi në bërjen e vlerësimit të tij, supozimet mbi bazën e të cilave është bërë vlerësimi si dhe planet e drejtimit për veprimet në të ardhmen dhe nëse planet e drejtimit janë të zbatueshme për rrethanat.

Periudha e Vlerësimit të Drejtimit (Ref: Para. 13)

A11. Shumica e kuadrove të raportimit financiar kërkojnë një vlerësim të veçantë prej drejtimit duke specifikuar periudhën për të cilën drejtimit i kërkohet që të marrë parasysh të gjithë informacionin e disponueshëm.¹²

Konsiderata specifike për njësitë më të vogla (Ref: Para. 12-13)

A12. Në shumë raste, drejtimi i entiteteve më të vogla mund të mos përgatisë vlerësim të hollësishëm mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi, por në vend të kësaj të mbështetet në njohuritë e thella ndaj biznesit dhe perspektivat paraprake për të ardhmen. Megjithatë, në përputhje me kërkesat e këtij SNA-je, audituesi ka nevojë të shqyrtojë vlerësimin e drejtimit mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi. Për entitete më të vogla, është e përshtatshme të diskutohet me drejtimin për mjetet dhe financimet afatgjata të entitetit, duke patur parasysh se pohimet e drejtimit duhet të mbështeten me evidencë të dokumentuar e të mjaftueshme, të cilat nuk bien ndesh me njohuritë që audituesi zotëron për entitetin. Për këtë, kërkesat në paragrafin 13, që audituesi i kërkon drejtimit të zgjerojë vlerësimin e tij, për shembull, mund të kënaqen me diskutimin, marrjen në pyetje dhe inspektimin e dokumentacionit mbështetës, për shembull, porositë e marra për furnizime në të ardhmen, të vlerësuara për zbatueshmërinë e tyre ose ndryshe qëndrueshmërinë.

A13. Mbështetja e vazhdueshme nga pronar-drejtuesit është shpesh e rëndësishme për aftësinë e entiteteve më të vogla për të vazhduar në vijimësi. Kur një entitet i vogël kryesisht financohet nga huaja e dhënë nga pronari-drejtuesi, është e rëndësishme që këto fonde të mos tërhiqen. Për shembull, vazhdimësia në vështirësi financiare për një entitet të vogël mund të varet nga kalimi i huasë së pronarit-drejtuesit tek entiteti për llogari të bankave ose kreditorëve të tjerë, ose mbështetja e pronarit-drejtuesit të huasë për entitetin duke dhënë garanci si kolateral me aktivet personale të tija apo të sajat. Në këto rrethana, audituesi merr evidencën e dokumentuar e të përshtatshme për kalimin e huasë së pronarit-drejtuesit ose për garancinë. Kur entiteti është i varur nga mbështetja shtesë prej pronarit-drejtuesit, audituesi duhet të shqyrtojë aftësinë e pronarit-drejtuesit për të plotësuar detyrimet në bazë të marrëveshjes së mbështetjes. Më tej, audituesi

¹² Për shembull, SNK 1 përcakton këtë si një periudhë që është të paktën, por nuk është e kufizuar vetëm me këtë, dymbëdhjetë muaj nga mbyllja e periudhës raportuese.

duhet të kërkojë konfirmime me shkrim për kushtet dhe afatet që shoqërojnë këtë mbështetje dhe synimet apo mirëkuptimin e pronarit-drejtuesit.

Periudha Përtej Vlerësimit të Drejtimit (Ref: Para. 15)

A14. Siç kërkohej nga paragrafi 11, audituesi duhet të jetë i vëmendshëm mbi mundësinë e ekzistencës së ngjarjeve të njohura, qoftë të planifikuara ose jo, apo kushteve që mund të ndodhin përtej periudhës së vlerësimit të zbatuar nga drejtimi dhe që mund të sjellin dyshime në lidhje me përshtatshmërinë e zbatimit të hipotezës së vijimësisë në përgatitjen e pasqyrave financiare. Meqenëse shkalla e pasigurisë që lidhet me rezultatet e një ngjarjeje apo kushti rritet sa më e largët të jetë kjo ngjarje apo rrethanë në të ardhmen, në marrjen në konsideratë të ngjarjeve apo kushteve të tilla duhet që treguesit e ekzistencës së këtyre ngjarjeve apo kushteve duhet të jenë të dukshëm/ndjeshëm përpara se audituesi të ndërmarrë veprime të mëtejshme. Në qoftë se identifikohen të tilla ngjarje apo kushte, audituesit mund t'i lindë nevoja të kërkojë që drejtimi të përcaktojë rëndësinë potenciale të këtyre ngjarjeve apo kushteve në vlerësimin e tij mbi hipotezën e vijimësisë. Në këto rrethana, zbatohen procedurat e paragrafit 16.

A15. Audituesi nuk ka përgjegjësinë të hartojë procedura auditimi të tjera përveçse se të marrë në pyetje drejtimin për të identifikuar ekzistencën e ngjarjeve apo kushteve të cilat krijojnë dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi në periudhat përtej periudhës së vlerësuar nga drejtimi, e cila, siç është trajtuar në paragrafin 13, duhet të jetë të paktën dymbëdhjetë muaj nga data e pasqyrave financiare.

Procedurat e Mëtejshme të Auditimit kur Janë Identifikuar Ngjarje apo Rrethana (Ref: Para. 16)

A16. Procedurat e auditimit të cilat ndërmerren përkatësisht me kërkesat e paragrafit 16, mund të përfshijnë sa më poshtë vijon:

- Analizimi dhe diskutimi i flukseve të parasë, fitimit dhe parashikimeve të tjera të rëndësishme të drejtimit.
- Analizimi dhe diskutimi i pasqyrave financiare të ndërmjetme më të fundit të disponueshme.
- Rishqyrtimi i afateve të obligacioneve dhe marrëveshjeve të huave dhe përcaktimi nëse ato janë shkelur.
- Leximi i procesverbaleve të asamblesë së aksionerëve, të personave të ngarkuar me qeverisjen dhe komitetet e tjera përkatëse duke u përqëndruar në problemet që kanë të bëjnë me vështirësitë financiare.

- Kërkim informacioni ndaj këshilltarit ligjor të entitetit në lidhje me ekzistencën e proceseve gjyqësore dhe padive dhe me përshtatshmërinë e vlerësimit të drejtimit mbi rezultatet dhe ndikimin e tyre financiar.
- Konfirmimi i ekzistencës, ligjshmërisë dhe zbatueshmërisë së dispozitave ligjore për të siguruar ose ruajtur mjetet financiare me palë të treta dhe të lidhura, dhe vlerësimi i aftësisë financiare të këtyre palëve për të ofruar fonde shtesë.
- Marrja në konsideratë e planeve të entitetit në lidhje me plotësimin e porosive të pakryera të klientëve.
- Kryerja e procedurave të auditimit në lidhje me ngjarjet e mëvonshme për të identifikuar ato që ose kundërshtojnë ose ndikojnë në aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi.
- Konfirmimi i ekzistencës, kushteve dhe përshtatshmërisë së huamarrjeve.
- Marrja dhe rishqyrtimi i raporteve të autoriteteve rregullatore.
- Përcaktimi i përshtatshmërisë së mbështetjes për çdo shitje të planifikuar të aktiveve.

Shqyrtimi i Planeve të Drejtimit për Veprime në të Ardhmen (Ref: Para. 16(b))

A17. Shqyrtimi i planeve të drejtimit për veprime në të ardhmen duhet të përfshijë pyetjen e drejtuesve për planet e tyre për veprime në të ardhmen, përfshirë, për shembull, planet e tyre për të likuiduar aktive, për të marrë hua para ose për të ristrukturuar borxhin, për të reduktuar ose shtyrë shpenzimet, ose për të zmadhuar kapitalin.

Periudha e Vlerësimit e Drejtimit (Ref: Para. 16(c))

A18. Si shtesë të procedurave të kërkuara në paragrafin 16(c) audituesi krahason:

- Informacionet financiare parashikuese për periudhat e mëparshme më të fundit me informacionet financiare historike përkatëse; dhe
- Informacionin për parashikimin financiar për periudhën ushtrimore me rezultatet e arritura deri në momentin kur bëhet krahasimi.

A19. Kur supozimet e drejtimit përfshijnë mbështetjen e vazhdueshme nga palë të treta, qoftë nëpërmjet kalimit të huave, angazhimeve për të mbajtur apo për të dhënë financime shtesë, apo garanci dhe kjo mbështetje është e rëndësishme për aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi, audituesi duhet të marrë në konsideratë të kërkojë konfirmime me shkrim (përfshirë kushtet dhe afatet) nga

ato palë të treta dhe të marrë evidencë mbi aftësinë e tyre për të dhënë këtë mbështetje.

Deklarimet me shkrim (Ref: Para. 16(e))

A20. Audituesi mund të konsiderojë të përshtatshme që të sigurojë deklaramë specifike me shkrim përtej atyre që kërkohen në paragrafin 16, në mbështetje të evidencës së siguruar të auditimit lidhur me planet e drejtimit në lidhje me vlerësimin e vijimësisë dhe realizueshmërinë e këtyre planeve.

Konkluzionet e Audituesit

Pasiguria Materiale e Lidhur me Ngjarje ose Kushte që Mund të Hedhin Dyshime të Rëndësishme mbi Aftësinë e Entitetit për të Vazhduar në Vijimësi (Ref: Para. 18)

A21. Frazja “pasiguri materiale” është përdorur në SNK 1 kur janë diskutuar pasiguritë që lidhen me ngjarje apo kushte të cilat hedhin dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi për të cilat jepen informacione në pasqyrat financiare. Në disa kuadro të tjera të raportimit financiar për rrethana të ngjashme përdoret fraza “pasiguri e rëndësishme”.

Mjaftueshmëria e Informacioneve shpjeguese kur janë Identifikuar Ngjarje ose Kushte dhe Ekziston një Pasiguri Materiale

A22. Paragrafi 18 shpjegon se një pasiguri materiale ekziston kur shtrirja e ndikimit të mundshëm të ngjarjeve ose kushteve dhe probabiliteti i ndodhjes është i tillë, që dhënia e informacionit të përshtatshëm është i nevojshëm për të patur një paraqitje të drejtë (për kuadrot e paraqitjes së drejtë) ose që pasqyrat financiare të mos jenë çorientuese (për kuadrot e pajtueshmërisë). Nga paragrafi 18, audituesi kërkohet të nxjerrë përfundimin nëse ekziston një pasiguri materiale pavarësisht nëse ose si kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar e përkufizon një pasiguri materiale.

A23. Paragrafi 19 kërkon që audituesi të përcaktojë nëse shënimet në pasqyrat financiare adresojnë çështjet e përshkruara në këtë paragraf. Ky përcaktim bëhet pavarësisht vlerësimit që audituesi bën në lidhje me mjaftueshmërinë e informacionit shpjegues për një pasiguri materiale, të kërkuar nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar informacioni shpjegues i kërkuar nga disa kuadro të raportimit financiar që janë në shtesë të çështjeve të përcaktuara në paragrafin 19, mund të përfshijnë informacion shpjegues për:

- Vlerësimin e drejtimit për ngjarje ose kushte të rëndësishme që lidhen me aftësinë e entitetit për të përmbushur detyrimet e tij; ose
- Gjykime të rëndësishme të bëra nga drejtimi si pjesë e vlerësimit të tij për mundësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi.

Disa kuadro të raportimit financiar mund të japin udhëzime lidhur me konsideratat e drejtimit rreth gjerësisë së ndikimit të mundshëm të ngjarjeve dhe kushteve të rëndësishme dhe probabilitetit të ndodhjes së tyre.

Mjaftueshmëria e Informacioneve kur janë Identifikuar Ngjarje ose Kushte por Nuk Ekziston Pasiguri Materiale (Ref: Para. 20)

A24. Edhe nëse nuk ekziston pasiguri materiale, paragrafi 20 kërkon që audituesi të vlerësojë nëse, në funksion të kërkesave të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, pasqyrat financiare japin informacione të mjaftueshme rreth këtyre ngjarjeve dhe kushteve që mund të hedhin dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi. Disa kuadro të raportimit financiar mund të adresojnë informacione rreth:

- Ngjarjeve ose kushteve kryesore;
- Vlerësimit të drejtimit për rëndësinë e këtyre ngjarjeve apo kushteve në lidhje me aftësinë e entitetit për të përmbushur detyrimet e tij;
- Planet e drejtimit për të zvogëluar efektin e këtyre ngjarjeve ose kushteve; ose
- Gjykimëve të rëndësishme të bëra nga drejtimi si pjesë e vlerësimit të aftësisë së entitetit për të vazhduar në vijimësi.

A25. Kur pasqyrat financiare janë përgatitur në përputhje me një kuadër të paraqitjes së drejtë, vlerësimi i audituesit përsa i përket paraqitjes së drejtë përfshin shqyrtimin e paraqitjes së përgjithshme, të strukturës dhe përmbajtjes së pasqyrave financiare dhe faktit nëse pasqyrat financiare përfshirë shënimet përkatëse, paraqesin transaksionet dhe ngjarjet mbështetëse në një mënyrë që të arrihet paraqitja¹³ e drejtë. Në varësi të fakteve dhe rrethanave, audituesi mund të përcaktojë që informacionet shtesë janë të nevojshme për një paraqitje të drejtë. Ky për shembull, mund të jetë rasti kur janë identifikuar ngjarje ose kushte që mund të hedhin dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e entitetit për të vazhduar në vijimësi, por audituesi bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, arrin në përfundimin që nuk ekziston pasiguri materiale dhe informacionet lidhur me këto rrethana, janë të kërkuara shprehimisht nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar.

Pasojat në Raportin e Audituesit

Përdorimi i Bazës Kontabël të Vijimësisë është i Papërshtatshëm (Ref: Para. 21)

¹³ SNA 700 (i rishikuar), *Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*, paragrafi 14.

- A26. Në qoftë se pasqyrat financiare janë përgatitur mbi bazën kontabël të vijimësisë por, sipas gjykimit të audituesit, përdorimi nga drejtimi i vijimësisë në pasqyrat financiare është i papërshtatshëm, për audituesin zbatohet kërkesa e paragrafit 21 që të shprehë një opinion kundër pavarësisht nëse pasqyrat financiare përfshijnë apo jo informacione të dhëna për papërshtatshmërinë e përdorimit nga drejtimi i bazës kontabël të vijimësisë.
- A27. Kur përdorimi i bazës kontabël të vijimësisë nuk është i përshtatshëm për rrethanat, drejtimi të entitetit i kërkohet, apo ai ka zgjedhur, të përgatisë pasqyrat financiare mbi një bazë tjetër alternative (për shembull, mbi bazën e likuidimit). Audituesi duhet të jetë në gjendje që të kryejë auditimin e këtyre pasqyrave financiare, me kusht që audituesi të përcaktojë se një bazë tjetër e kontabilitetit është e pranueshme për rrethanat. Audituesi mund të shprehë një opinion pa rezervë për këto pasqyra financiare, nëse ka informacione të dhëna të përshtatshme, por duke marrë në konsideratë si të përshtatshme ose të nevojshme të përfshijë një paragraf që thekson çështjen në raportin e audituesit SNA 706 (i rishikuar) ¹⁴ për të tërhequr vëmendjen e përdoruesit mbi këtë bazë alternative kontabël dhe arsyet për të përdorur atë.

Përdorimi i Bazës kontabël të Vijimësisë është i Përshtatshëm por Ekziston një Pasiguri Materiale (Ref: Para. 22-23)

- A28. Identifikimi i një pasigurie materiale është një çështje që është e rëndësishme për kuptimin nga ana e përdoruesve të pasqyrave financiare. Përdorimi i një seksioni të veçantë që përfshin referimin e faktit që ekziston një pasiguri materiale lidhur me çështjen e vijimësisë, shërben për të tërhequr vëmendjen e përdoruesve në lidhje me këto rrethana.
- A29. Shtojca e këtij SNA-je, jep ilustrime të deklaratave që kërkohen të përfshihen në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare, kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar janë Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF). Kur përdoret një kuadër i zbatueshëm i raportimit financiar, i ndryshëm nga SNRF-të, elementet ilustruese të paraqitura në Shtojcën e këtij SNA-je mund të jetë e nevojshme të përshtaten, për të reflektuar zbatimin e kuadrove të tjera të raportimit financiar në përputhje me rrethanat.
- A30. Paragrafi 22 përcakton minimumin e informacionit që kërkohet të paraqitet në raportin e audituesit për secilën nga rrethanat e përshkruara. Audituesi mund të kërkojë informacione shtesë për të plotësuar deklaratat e kërkuara për shembull, për të shpjeguar:

¹⁴ SNA 706(i rishikuar), *Paragrafet që Theksojnë Çështjen dhe Paragrafet për Çështje të Tjera në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

- Që ekzistenca e një pasigurie materiale është thelbësore që përdoruesit të kuptojnë pasqyrat financiare;¹⁵ ose
- Mënyrën si ka qenë adresuar çështja në auditim (Shiko gjithashtu paragrafin A1).

Në Pasqyrat Financiare janë dhënë Informacionet e Duhura shpjeguese për një Pasiguri Materiale (Ref: Para. 22)

A31. Ilustrimi 1 i Shtojcës së këtij SNA-je është një shembull i raportit të audituesit, kur audituesi ka siguruar evidencën e nevojshme të auditimit lidhur me përshtatshmërinë e përdorimit nga drejtimi i bazës kontabël të vijimësisë, kur ekziston një pasiguri materiale dhe për të janë dhënë informacionet e duhura shpjeguese në pasqyrat financiare. Shtojca e SNA 700 (i rishikuar) përfshin gjithashtu, një formulim ilustrues që duhet të përfshihet në raportin e audituesit për të gjitha entitetet në lidhje vijimësinë, për të përshkruar përgjegjësitë përkatëse të atyre që janë përgjegjës për pasqyrat financiare dhe të audituesit në lidhje me vijimësinë.

Në Pasqyrat Financiare Nuk janë dhënë Informacionet e Duhura shpjeguese për një Pasiguri Materiale (Ref: Para. 23)

A32. Ilustrimi 2 dhe 3 i Shtojcës së këtij SNA-je janë shembuj të raporteve të audituesit që përmbajnë përkatësisht një opinion me rezervë dhe opinion kundër, kur audituesi ka siguruar evidencën e nevojshme të auditimit lidhur me përshtatshmërinë e përdorimit nga drejtimi të bazës kontabël të vijimësisë, kur në pasqyrat financiare nuk janë dhënë informacionet e duhura për një pasiguri materiale.

A33. Në situata që përfshijnë disa pasiguri materiale që janë të rëndësishme për pasqyrat financiare në tërësi, audituesi mund t'a konsiderojë të përshtatshme në raste shumë të veçanta të shprehë refuzim për të dhënë opinion në vend që të përfshijë deklaratimet e kërkuara nga paragrafi 22. SNA 705 (i rishikuar) jep udhëzime për këtë çështje.¹⁶

Komunikimi me Rregullatorët (Ref: Para. 22-23)

A34. Kur një auditues i një entiteti rregullator konsideron që mund të jetë e nevojshme të përfshijë një referencë për çështjet e vijimësisë në raportin e audituesit, audituesi mund të ketë detyrë të komunikojë me autoritetet rregullatore, zbatuese ose mbikqyrëse në fuqi.

Drejtimi nuk Pranon të Bëjë apo të Zgjerojë Vlerësimin e Tij (Ref: Para. 24)

¹⁵ SNA 706 (i rishikuar), paragrafi A2

¹⁶ SNA 705 (i rishikuar), paragrafi 10

A35. Në rrethana të caktuara, audituesi mund të besojë se është e nevojshme t'i kërkojë drejtimin të bëjë ose të zgjerojë vlerësimin e tij. Në rast se drejtimi është i papredispozuar për ta bërë këtë, është e përshtatshme që audituesi të shprehë opinion me rezervë ose refuzim për të dhënë opinion në raportin e audituesit, pasi audituesi e ka të pamundur të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit lidhur me përdorimin nga drejtimi të bazës kontabël të vijimësisë në përgatitjen e pasqyrave financiare, si evidencë auditimi për ekzistencën e planeve që zbaton drejtimi ose për ekzistencën e faktorëve të tjerë lehtësues.

Shtojca
(Ref: Para. A29, A31-A32)

Ilustrime të Raportit të Audituesit Lidhur me Vijimësinë

- Ilustrimi 1: Raporti i audituesit përmban një opinion të pamodifikuar, kur audituesi ka arritur në përfundimin që ekziston një pasiguri materiale dhe informacionet shpjeguese në pasqyrat financiare janë të mjaftueshme.
- Ilustrimi 2: Raporti i audituesit përmban një opinion me rezervë, kur audituesi ka arritur në përfundimin që ekziston një pasiguri materiale dhe pasqyrat financiare kanë anomali materiale, për shkak të informacioneve shpjeguese të pamjaftueshme.
- Ilustrimi 3: Raporti i audituesit përmban një opinion kundër, kur audituesi ka arritur në përfundimin që ekziston një pasiguri materiale dhe në pasqyrat financiare mungojnë informacionet përkatëse shpjeguese lidhur me një pasiguri materiale.

Ilustrimi 1: Opinioni i pamodifikuar kur ekziston një pasiguri materiale dhe informacionet shpjeguese në pasqyrat financiare janë të mjaftueshme.

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohet se ekzistojnë rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600¹⁷).
- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210¹⁸.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se duhet të jepet një opinion i pamodifikuar (d.m.th. “i pastër”).
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato të juridiksionit.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar

¹⁷ SNA 600, *Konsiderata të veçanta – Auditimi i pasqyrave financiare të grupit (duke përfshirë punën e audituesit të entitetit të kontrolluar)*

¹⁸ SNA 210, *Rënia dakord me kushtet e angazhimit të auditimit*

veprimtarinë. Në pasqyrat financiare gjenden informacionet e duhura për pasigurinë materiale.

- Çështjet kryesore të auditimit janë komunikuar në pajtim me SNA 701.
- Audituesi i ka siguruar informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe nuk ka identifikuar ndonjë anomali materiale në këto informacione.
- Ata që janë përgjegjës për mbikqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka përgjegjësi të tjera për të raportuar sipas legjislacionit lokal.

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për Aksionarët e Shoqërisë Tregtare ABC [ose një Adresë Tjetër e Duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare¹⁹

Opinion

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të Shoqërisë tregtare ABC (Shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar më datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, *(ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për)*, pozicionin financiar të Shoqërisë më datën 31 Dhjetor 20X1, performancën financiare dhe flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për Opinionin

Ne e kryem auditimin tonë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Pasqyrat Financiare*. Ne jemi të pavarur nga Shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të zbatueshme për auditimin e pasqyrave financiare në *[juridiksionin]*, dhe kemi përmbushur përgjegjësitë e tjera etike në

¹⁹Nëntitulli *Raporti mbi Pasqyrat Financiare* është i panevojshëm në rrethana kur nëntitulli i dytë “Raporti mbi Kërkesa të Tjera Ligjore dhe Rregullatore” nuk është i mundur.

përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë.

Pasiguritë Materiale Lidhur me Vijimësinë

Ne tërheqim vëmendjen në Shënimin XXX të pasqyrave financiare, i cili tregon që Shoqëria pësoi një humbje neto prej ZZZ gjatë vitit që mbyllet në 31 Dhjetor 20X1, dhe ose pas kësaj date, detyrimet korrente tejkaluan aktivet saj totale për YYY. Siç është deklaruar në shënimin 6, këto ngjarje dhe kushte së bashku me ngjarje dhe kushte të tjera siç përcaktohen në shënimin 6, tregojnë që ekziston një pasiguri materiale e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e Shoqërisë për të vijuar veprimtarinë. Opinioni jonë nuk është i modifikuar në lidhje me këtë çështje.

Çështjet Kryesore të Auditimit

Çështje Kryesore të Auditimit janë ato çështje që, në gjykimin tonë profesional, kanë qenë më të rëndësishmet në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale. Këto çështje kanë qenë adresuar në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare në tërësi dhe të formimit të opinionit tonë në lidhje me to, kështu që për këto çështje, ne nuk japim opinion të veçantë. Përveç çështjeve të përshkruara në Seksionin *Pasiguritë Materiale Lidhur me Vijimësinë*, ne kemi përcaktuar çështjet e përshkruara më poshtë si çështje kryesore të auditimit që duhet të komunikohen në raportin tonë.

[Përshkrimi për çdo çështje kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.]

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga pasqyrat financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

[Raportimi në përputhje me kërkesat e raportimit që jepen në SNA 720 (i rishikuar) shiko Ilustrimin 1 në shtojcën 2 të SNA 720 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen në lidhje me Pasqyrat Financiare²⁰

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar) ²¹.]

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare

²⁰Gjatë gjithë këtyre raporteve ilustruese të audituesit, termat drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen mund të jetë e nevojshme të zëvendësohen nga terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin e caktuar.

²¹Paragrafi 34 dhe 39 i SNA 700 (i rishikuar) kërkon që në raportin e audituesit të përfshihet një paragraf për të gjitha entitetet në lidhje me vijimësinë për të përshkruar përgjegjësitë përkatëse të atyre që janë përgjegjës për pasqyrat financiare dhe të audituesit për vijimësinë.

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të Tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Ortaku i angazhimit për auditimin, përgjegjës për raportin e audituesit të pavarur është [emri].

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit]

[Data]

Ilustrimi 2: Opinion me Rezervë Kur Ekziston një Pasiguri Materiale dhe Informacionet në Pasqyrat Financiare kanë anomali materiale për Shkak të Informacioneve shpjeguese të pamjaftueshme

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen se ekzistojnë rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato të juridiksionit.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë. Shënimi yy në pasqyrat financiare trajton rëndësinë e marrëveshjeve të financimit, skadimin dhe marrëveshjet e financimit në total. Megjithatë, pasqyrat financiare nuk përfshijnë trajtime mbi ndikimin ose disponueshmërinë e rifinancimit dhe nuk e karakterizojnë këtë situatë si pasiguri materiale.

- Pasqyrat financiare kanë anomali materiale për shkak të informacioneve shpjeguese të pamjaftueshme ose të pasigurisë materiale. Është shprehur një opinion me rezervë pasi audituesi ka arritur në përfundimin që efektet e informacioneve shpjeguese të pamjaftueshme në pasqyrat financiare janë materiale por jo të përhapura.
- Çështjet kryesore të auditimit janë komunikuar në pajtim me SNA 701.
- Audituesi i ka siguruar të gjitha informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe çështja që ka çuar në opinionin me rezervë në pasqyrat financiare ka ndikim edhe në informacionet e tjera.
- Ata që janë përgjegjës për mbikqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka përgjegjësi të tjera për të raportuar sipas legjislacionit lokal.

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për Aksionarët e Shoqërisë Tregtare ABC [ose një Adresë Tjetër e Duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare²²

Opinion me rezervë

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të Shoqërisë ABC (Shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, me përjashtim të informacioneve të paplota të informacionit të referuar në seksionin *Bazat për Opinionin me Rezervë*, pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për), të pozicionit financiar të Shoqërisë më datën 31 Dhjetor 20X1, performancën financiare dhe flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për Opinionin me Rezervë

²²Nëntitulli *Raporti mbi Pasqyrat Financiare* është i panevojshëm në rrethana kur nëntitulli i dytë “Raporti mbi Kërkesa të Tjera Ligjore dhe Rregullatore” nuk është i mundur.

Siç është trajtuar në Shënimin yy, marrëveshjet e financimit të shoqërisë përfundojnë kështu që shumat e papaguara duhet të paguhen që nga data 19 Mars 20X2. Shoqëria nuk ka qenë e aftë të arrijë rinegociime ose të sigurojë financime alternative. Kjo situatë tregon që ekziston një pasiguri materiale që mund të hedhë dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e shoqërisë për të vijuar veprimtarinë. Pasqyrat financiare nuk kanë informacionet e duhura shpjeguese për këtë çështje.

Ne e kryem auditimin tonë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Pasqyrat Financiare*. Ne jemi të pavarur nga Shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të zbatueshme për auditimin e pasqyrave financiare në [juridiksionin], dhe kemi përmbushur përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë me rezervë.

Informacione të Tjera [ose nëqoftëse është i përshtatshëm një titull tjetër si “Informacione të tjera që Pasqyrat Financiare dhe Raporti i Audituesit në lidhje me to]

[Raportimi në përputhje me SNA 720 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 6 në shtojcën 2 të SNA 720 (i rishikuar). Paragrafi i fundit i seksionit të informacioneve të tjera në Ilustrimin 6 do të personalizohet për të përshkruar çështjen specifike që ka çuar në opinionin me rezervë dhe që ka ndikim në informacionet e tjera.]

Çështjet Kryesore të Auditimit

Çështje Kryesore të Auditimit janë ato çështje që, në gjykimin tonë profesional, kanë qenë më të rëndësishmet në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale. Këto çështje kanë qenë adresuar në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare në tërësi dhe të formimit të opinionit tonë në lidhje me to, kështu që për këto çështje, ne nuk japim opinion të veçantë. Përveç çështjeve të përshkruara në Seksionin *Bazat për Opinionin me Rezervë*, ne kemi përcaktuar çështjet e përshkruara më poshtë si çështje kryesore të auditimit që duhet të komunikohen në raportin tonë.

[Përshkrimi për çdo çështje kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.]

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen në lidhje me Pasqyrat Financiare²³

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar)²⁴.]

²³Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin e caktuar.

²⁴Paragrafi 34 dhe 39 i SNA 700 (i rishikuar) kërkon që në raportin e audituesit të përfshihet një paragraf për të gjitha entitetet në lidhje me vijimësinë për të përshkruar përgjegjësitë përkatëse të atyre që janë përgjegjës për pasqyrat financiare dhe të audituesit për vijimësinë.

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të Tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Ortaku i angazhimit për auditimin, përgjegjës për raportin e audituesit të pavarur është [emri].

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit]

[Data]

Ilustrimi 3: Opinion Kundër Kur Ekziston një Pasiguri Materiale dhe nuk është shpjeguar në shënimet e pasqyrave financiare

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen se ekzistojnë rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato të juridiksionit.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë dhe Shoqëria po konsideron falimentimin. Në pasqyrat financiare nuk janë përfshirë informacionet përkatëse lidhur me një pasiguri materiale.

Një opinion kundër është shprehur sepse efektet e një mungese të tillë në pasqyrat financiare janë materiale dhe të përhapura.

- Audituesit nuk i kërkohet, ose nuk ka vendosur të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.
- Audituesi i ka siguruar të gjitha informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe çështja që ka çuar në opinionin kundër mbi pasqyrat financiare ka ndikim edhe në informacionet e tjera.
- Ata që janë përgjegjës për mbikqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka përgjegjësi të tjera për të raportuar sipas legjislacionit lokal.

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për Aksionarët e Shoqërisë Tregtare ABC [ose një Adresë Tjetër e Duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare²⁵

Opinion kundër

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të Shoqërisë ABC (Shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar më datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithëpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, për shkak të heqjes së informacionit të përmendur në seksionin e raportit tonë *Bazat për Opinionin Kundër*, pasqyrat financiare bashkëlidhur nuk paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose nuk japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për), pozicionin financiar të Shoqërisë më datën 31 Dhjetor 20X1, performancën financiare dhe flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për Opinionin Kundër

Marrëveshjet e financimit të shoqërisë kanë përfunduar dhe shumat e papaguara janë të pagueshme në 19 Mars 20X2. Shoqëria nuk ka qenë në gjendje të arrijë rinegociime ose të sigurojë financime alternative dhe është duke konsideruar paraqitjen për shpalljen e falimentimit. Kjo situatë tregon që ekziston një pasiguri materiale që mund të hedhë

²⁵Nëntitulli *Raportit mbi Pasqyrat Financiare* është i panevojshëm në rrethana kur nëntitulli i dytë “Raportit mbi Kërkesa të Tjera Ligjore dhe Rregullatore” nuk është i mundur.

dyshime të rëndësishme mbi aftësinë e shoqërisë për të vijuar veprimtarinë. Pasqyrat financiare nuk kanë informacionet e duhura shpjeguese për këtë fakt.

Ne e kryem auditimin tonë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Pasqyrat Financiare*. Ne jemi të pavarur nga Shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të zbatueshme për auditimin e pasqyrave financiare në [juridiksionin], dhe kemi përmbushur përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë kundër.

Informacione të Tjera [ose nëqoftëse është i përshtatshëm një titull tjetër si “Informacione të tjera që Pasqyrat Financiare dhe Raporti i Audituesit në lidhje me to]

[Raportimi në përputhje me SNA 720 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 7 në shtojcën 2 të SNA 720 (i rishikuar). Paragrafi i fundit i seksionit të informacioneve të tjera në Ilustrimin 7 do të personalizohej për të përshkruar çështjen specifike që ka çuar në opinionin kundër dhe që ka ndikim në informacionet e tjera.]

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen në lidhje me Pasqyrat Financiare²⁶

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar) ²⁷.]

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të Tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Ortaku i angazhimit për auditimin, përgjegjës për raportin e audituesit të pavarur është [emri].

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit]

[Data]

²⁶Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin e caktuar.

²⁷Paragrafi 34 dhe 39 i SNA 700 (i rishikuar) kërkon që në raportin e audituesit të përfshihet një paragraf për të gjitha entitetet në lidhje me vijimësinë për të përshkruar përgjegjësitë përkatëse të atyre që janë përgjegjës për pasqyrat financiare dhe të audituesit për vijimësinë.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 580

DEKLARIMET ME SHKRIM

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1-2
Përdorimi i Deklarimeve me Shkrim si Evidencë e Auditimit	3-4
Hyrja në fuqi	5
Objektivat	6
Përkufizimet	7-8
Kërkesat	
Drejtimi nga i cili kërkohen Deklarimet me Shkrim	9
Deklarimet me Shkrim për Përgjegjësitë e Drejtimit	10-12
Deklarime të Tjera me Shkrim	13
Data dhe Periudha(t) e Mbuluara nga Deklarimet me Shkrim	14
Forma e Deklarimeve me Shkrim	15
Dyshimi mbi Besueshmërinë e Deklarimeve me Shkrim dhe Deklarimet me Shkrim të Kërkuara dhe jo të Dhëna	16-20
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Përdorimi i Deklarimeve me Shkrim si Evidencë e Auditimit	A1
Drejtimi nga i cili kërkohen Deklarimet me Shkrim	A2-A6
Deklarimet me Shkrim për Përgjegjësitë e Drejtimit	A7-A9
Deklarime të Tjera me Shkrim	A10-A13
Komunikimi i një Shume Kufi	A14
Data dhe Periudha(t) e Mbuluara nga Deklarimet me Shkrim	A15- A18
Forma e Deklarimeve me Shkrim	A19-A21
Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen	A22
Dyshimi mbi Besueshmërinë e Deklarimeve me Shkrim dhe Deklarimet me Shkrim të Kërkuara dhe jo të Dhëna	A23-A27
Shtojca 1: Lista e SNA-ve që Përmbajnë Kërkesat për Deklarimet me Shkrim	
Shtojca 2: Shembull i një Letre Deklarimi	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 580, “Deklarimet me Shkrim” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësinë e audituesit për të marrë deklarime me shkrim nga drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, nga personat e ngarkuar me qeverisjen në një auditim të pasqyrave financiare.
2. Shtojca 1 liston SNA të tjera që përmbajnë kërkesa specifike për deklarimet me shkrim. Kërkesat specifike për deklarimet me shkrim të SNA-ve të tjera nuk kufizojnë zbatimin e këtij SNA-je.

Përdorimi i Deklarimeve me Shkrim si Evidencë e Auditimit

3. Evidenca e auditimit është informacioni i përdorur nga audituesi për të arritur në përfundimet mbi të cilat mbështetet opinioni i audituesit.¹ Deklarimet me shkrim janë informacione të nevojshme që kërkohen nga audituesi në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare të një entiteti. Prandaj, në ngjashmëri me përgjigjet ndaj kërkesave për informacion, deklarimet me shkrim janë evidencë auditimi. (Ref: Para. A1)
4. Megjithëse deklarimet me shkrim sigurojnë evidencë auditimi të nevojshme, ato në vetvete nuk sigurojnë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme për çdonjërin nga çështjet me të cilat kanë të bëjnë. Gjithashtu, fakti që drejtimi ka dhënë deklarime me shkrim të besueshme nuk ndikon në natyrën dhe shtrirjen e evidencës tjetër të auditimit që audituesi siguron rreth përmbushjes së detyrimeve të drejtimit, ose rreth pohimeve specifike.

Hyrja në Fuqi

5. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivat

6. Objektivat e audituesit janë:
 - a) Të sigurojë deklarime me shkrim nga drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, nga personat e ngarkuar me qeverisjen lidhur me faktin që ata (drejtimi/personat e ngarkuar me qeverisjen) besojnë se i kanë përmbushur përgjegjësitë e tyre për përgatitjen e pasqyrave financiare dhe për plotësinë e informacionit që i është dhënë audituesit.

¹ SNA 500, *Evidenca e Auditimit*, paragrafi 5(c).

- b) Të mbështesë evidencën tjetër të auditimit që ka të bëjë me pasqyrat financiare ose me pohime specifike në pasqyrat financiare me anë të deklarimeve me shkrim, nëse përcaktohet si e nevojshme nga audituesi ose kërkohet nga SNA-të e tjera; dhe
- c) T'i përgjigjet në mënyrën e duhur deklarimeve me shkrim të dhëna nga drejtimi dhe kur është e përshtatshme, personat e ngarkuar me qeverisjen, ose në rastin kur drejtimi ose, kur është e përshtatshme, personat e ngarkuar me qeverisjen nuk japin deklarinimet me shkrim të kërkuara nga audituesi.

Përkufizimet

7. Për qëllime të këtij SNA-je, termi i mëposhtëm ka kuptimin që i është dhënë në vijim:

Deklarim me shkrim – Një deklaratë me shkrim dhënë audituesit nga drejtimi për të konfirmuar çështje të caktuara ose për të mbështetur evidencën tjetër të auditimit. Deklarimet me shkrim në këtë kontekst nuk përfshijnë pasqyrat financiare, pohimet në to, ose librat dhe regjistrat kontabël mbështetës.

8. Për qëllime të këtij SNA-je, termi “drejtim” duhet të interpretohet si “drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, personat e ngarkuar me qeverisjen.”
Për më tepër, në rastin e një kuadri të paraqitjes së drejtë, drejtimi është përgjegjës për përgatitjen dhe paraqitjen *e sinqertë* të pasqyrave financiare në pajtim me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar; ose përgatitjen e pasqyrave financiare *që japin një pamje të vërtetë e të sinqertë* në pajtim me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

Kërkesat

Drejtimi nga i cili kërkohen Deklarimet me Shkrim

9. Audituesi duhet të kërkojë deklarime me shkrim nga drejtimi i cili ka përgjegjësitë e duhura për pasqyrat financiare dhe njohuritë për çështjet e lidhura me to. (Ref: Para. A2–A6)

Deklarimet me shkrim për Përgjegjësitë e Drejtimit

Përgatitja e Pasqyrave Financiare

10. Audituesi duhet t'i kërkojë drejtimit të japë një deklarinim me shkrim se ai (drejtimi) ka përmbushur përgjegjësinë e tij për përgatitjen e pasqyrave financiare në pajtim me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, përfshirë, kur është e nevojshme,

paraqitjen e sinqertë, siç përcaktohet në kushtet e angazhimit të auditimit.² (Ref: Para. A7–A9, A14, A22)

Informacioni i Dhënë dhe Plotësia e Transaksioneve

11. Audituesi duhet t'i kërkojë drejtimit të japë një deklaram me shkrim që:

- (a) Ai (drejtimi) i ka siguruar audituesit të gjithë informacionin e nevojshëm dhe të drejtat e hyrjes në të ashtu siç është rënë dakort në kushtet e angazhimit të auditimit;³ dhe
- (b) Të gjitha transaksionet janë regjistruar dhe janë reflektuar në pasqyrat financiare. (Ref: Para. A7–A9, A14, A22)

Shprehja e Përgjegjësive të Drejtimit në Deklarimet me Shkrim

12. Përgjegjësitë e Drejtimit duhet të shprehen në deklaramet me shkrim të kërkuara nga paragrafët 10 dhe 11 në të njëjtën mënyrë siç janë shprehur në kushtet e angazhimit të auditimit.

Deklarime të Tjera me Shkrim

13. Edhe SNA të tjera i kërkojnë audituesit që të kërkojë deklaramet me shkrim. Nëse, përveç deklarameve të kërkuara më sipër, audituesi e përcakton si të nevojshme marrjen e një ose më shumë deklarameve të tjera me shkrim për të mbështetur evidencën tjetër të auditimit që ka të bëjë me pasqyrat financiare ose me një apo më shumë pohime specifike në to, audituesi duhet t'i kërkojë këto deklaramet të tjera me shkrim. (Ref: Para. A10–A13, A14, A22)

Data dhe Periudha(t) e Mbuluara nga Deklarimet me Shkrim

14. Data e deklarameve me shkrim duhet të jetë sa më afër që të jetë e mundur, por jo më pas, datës së raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare. Deklarimet me shkrim duhet të bëhen për të gjitha pasqyrat financiare dhe për periudhën(at) e përfshirë(a) në raportin e audituesit. (Ref: Para. A15–A18)

Forma e Deklarameve me Shkrim

15. Deklarimet me shkrim duhet të jenë në formën e një letre deklarimi në adresë të audituesit. Nëse ligji ose rregulli e kërkojnë që drejtimi të japë deklarata publike me shkrim lidhur me përgjegjësitë e tij dhe audituesi vendos që deklarata të tilla sigurojnë një ose të gjitha deklaramet e përcaktuara në paragrafët 10 ose 11, çështjet

² SNA 210, *Rënia Dakord me Kushtet e Angazhimit të Auditimit*. Paragrafi 6(b)(i).

³ SNA 210, paragrafi 6(b)(iii).

e mbuluara nga deklarata të tilla nuk është e nevojshme që të përfshihen në letrën e deklarimit. (Ref: Para. A19–A21)

Dyshimi mbi Besueshmërinë e Deklarimeve me Shkrim dhe Deklarimet me Shkrim të Kërkuara dhe jo të Dhëna

Dyshimi mbi Besueshmërinë e Deklarimeve me Shkrim

16. Nëse audituesi ka dyshime për aftësinë, ndershmërinë, vlerat etike dhe kujdesin e drejtimit, ose për përkushtimin e tij ndaj tyre apo zbatimit të tyre, audituesi duhet të përcaktojë efektin që këto dyshime mund të kenë mbi besueshmërinë e deklarimeve (verbale ose me shkrim) dhe evidencës së auditimit në përgjithësi. (Ref: Para. A24–A25)
17. Në veçanti, nëse deklarimet me shkrim nuk janë në koherencë me evidencën tjetër të auditimit, audituesi duhet të kryejë procedura auditimi shtesë për të zgjidhur çështjen. Nëse çështja mbetet e pazgjidhur, audituesi duhet të rikonsiderojë vlerësimin për aftësinë, ndershmërinë, vlerat etike dhe kujdesin e drejtimit, ose përkushtimin e tij ndaj tyre apo zbatimit të tyre, dhe duhet të përcaktojë efektin që kjo mund të ketë mbi besueshmërinë e deklarimeve (verbale ose me shkrim) dhe evidencës së auditimit në përgjithësi. (Ref: Para. A23)
18. Nëse audituesi arrin në përfundimin që deklarimet me shkrim nuk janë të besueshme, audituesi duhet të ndërmarrë veprimet e nevojshme, përfshirë përcaktimin e ndikimit të mundshëm në raportin e audituesit në pajtim me SNA 705 (i rishikuar),⁴ duke patur parasysh kërkesën në paragrafin 20 të këtij SNA-je.

Deklarimet me Shkrim të Kërkuara dhe jo të Dhëna

19. Nëse drejtimi nuk jep një ose më shumë nga deklarimet me shkrim të kërkuara, audituesi duhet:
 - (a) Të diskutojë çështjen me drejtimin;
 - (b) Të rivlerësojë ndershmërinë e drejtimit dhe vlerësojë efektin që kjo mund të ketë mbi besueshmërinë e deklarimeve (verbale ose me shkrim) dhe evidencës së auditimit në përgjithësi; dhe
 - (c) Të ndërmarrë veprimet e duhura, përfshirë përcaktimin e efektit të mundshëm në raportin e audituesit në pajtim me SNA 705 (i rishikuar), duke patur parasysh kërkesën në paragrafin 20 të këtij SNA.

⁴ SNA 705 (i rishikuar), *Modifikimet e Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

Deklarimet me shkrim për Përgjegjësitë e Drejtimit

20. Audituesi duhet të refuzojë dhënien e opinionit mbi pasqyrat financiare në pajtim me SNA 705 (i rishikuar) nëse:

- (a) Audituesi arrin në konkluzionin që ka dyshim të mjaftueshëm lidhur me ndershmërinë e drejtimit saqë deklarimet me shkrim të kërkuara në paragrafët 10 dhe 11 nuk janë të besueshme; ose
- (b) Drejtimi nuk i jep deklarimet me shkrim të kërkuara në paragrafët 10 dhe 11. (Ref: Para. A26–A27)

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Përdorimi i Deklarimeve me Shkrim si Evidencë e Auditimit (Ref: Para. 3)

A1. Deklarimet me shkrim përbëjnë një burim të rëndësishëm të evidencës së auditimit. Fakti nëse drejtimi modifikon ose nuk i jep deklarimet me shkrim të kërkuara, mund të përbëjë një sinjal për audituesin lidhur me mundësinë që një ose më shumë probleme të rëndësishme mund të jenë prezente. Për më tepër, një kërkesë për deklarime me shkrim, në vend të atyre verbale, në shumë raste mund ta nxisë drejtimin që t'i marrë në konsideratë me më shumë rigorozitet çështje të tilla, duke përmirësuar në këtë mënyrë cilësinë e deklarimeve.

Drejtimi nga i cili Kërkohen Deklarimet me Shkrim (Ref: Para. 9)

A2. Deklarimet me shkrim kërkohen nga personat që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare. Këta individë mund të jenë të ndryshëm, në varësi të strukturës qeverisëse të entitetit dhe ligjeve ose rregulloreve në fuqi; megjithatë, drejtimi (më shumë se personat e ngarkuar me qeverisjen) është zakonishtë pala përgjegjëse. Për këtë arsye, deklarimet me shkrim mund të kërkohen nga zyrtari kryesor ekzekutiv dhe zyrtari kryesor financiar i entitetit, ose nga persona të tjerë në pozicione të ngjashëm në entitet por që nuk kanë tituj të tillë. Megjithatë, në rrethana të caktuara, individë të tjerë, siç janë personat e ngarkuar me qeverisjen, janë gjithashtu përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.

A3. Për shkak të përgjegjësisë së tij për përgatitjen e pasqyrave financiare dhe të përgjegjësisë së tij për drejtimin e biznesit të entitetit, drejtimi pritet që të ketë njohuri të mjaftueshme për procesin e ndjekur nga entiteti për përgatitjen e pasqyrave financiare dhe pohimeve në to, mbi të cilat ai (drejtimi) mbështet deklarimet me shkrim.

A4. Në disa raste, megjithatë, drejtimi mund të vendosë të kërkojë informacion nga persona të tjerë në cilët marrin pjesë në përgatitjen dhe paraqitjen e pasqyrave financiare dhe pohimeve në to, duke përfshirë individë që kanë njohuri të

specializuara në lidhje me çështjet për të cilat kërkohen deklaratimet me shkrim. Këta individë mund të jenë:

- Një aktuar përgjegjës për vlerësimet kontabël lidhur me përcaktimin e rrezikut të ngjarjeve dhe primit të sigurimit.
- Inxhinierë të stafit që mund të kenë përgjegjësi për vlerësimin e detyrimeve mjedisore dhe njohuri të specializuara lidhur me to.
- Këshilltarë juridikë të brendshëm të cilët mund të japin informacion të rëndësishëm lidhur me provizionet për pretendimet ligjore.

A5. Në disa raste, drejtimi mund të përfshijë në deklaratimet me shkrim gjuhë të cilësuar që të japë të kuptojë se deklaratimet janë bërë sipas njohurisë dhe besimit të tij më të mirë. Është e arsyeshme për audituesin të pranojë mënyrë të tillë të shprehuri nëse audituesi është i bindur që deklaratimet janë bërë nga persona me përgjegjësitë dhe njohuritë e duhura për çështjet e përfshira në deklarime.

A6. Për ta nxitur drejtimin që të bëjë deklarime informuese, audituesi mund t'i kërkojë atij (drejtimin) që të përfshijë në deklaratat me shkrim konfirmimin që ai (drejtimi) ka kërkuar të gjithë informacionin e nevojshëm për të qenë në gjëndje të bëjë deklaratat e kërkuara me shkrim. Nuk pritet që kërkimi i një informacioni të tillë të ketë zakonisht nevojë për një proces të brendshëm formal përtej atij që entiteti përdor zakonisht.

Deklarimet me Shkrim për Përgjegjësitë e Drejtimit (Ref: Para. 10–11)

A7. Evidenca e auditimit e siguruar gjatë auditimit lidhur me faktin që drejtimi i ka përmbushur përgjegjësitë e përmendura në paragrafët 10 dhe 11, nuk është e mjaftueshme pa marrë konfirmimin nga drejtimi që ai (drejtimi) beson se i ka përmbushur këto përgjegjësi. Kjo për arsien se audituesi nuk është në gjëndje të gjykojë vetëm mbi bazën e evidencës tjetër të auditimit për faktin nëse drejtimi i ka përgatitur dhe i ka paraqitur pasqyrat financiare dhe i ka dhënë informacion audituesit në bazë të njohjes dhe të kuptimit të përgjegjësive të tij të pranuar. Për shembull, audituesi nuk mund të dalë në përfundimin se drejtimi i ka dhënë audituesit të gjithë informacionin e duhur për të cilin është rënë dakort në kushtet e angazhimit pa e pyetur atë, dhe pa marrë konfirmimin prej tij se, një informacion i tillë i është dhënë atij (audituesit).

A8. Deklarimet me shkrim të kërkuara nga paragrafët 10 dhe 11 përshkruajnë njohjen dhe kuptimin nga drejtimi të përgjegjësive të tij të pranuar nga ai (drejtimi) në kushtet e angazhimit të auditimit duke kërkuar konfirmim që ai (drejtimi) i ka përmbushur ato. Audituesi mund t'i kërkojë drejtimin gjithashtu që të rikonfirmojë njohjen dhe kuptimin e këtyre përgjegjësive në deklaratimet me shkrim. Kjo është e zakonshme në juridiksione të caktuara, por gjithsesi mund të jetë veçanërisht e përshtatshme kur:

- Personat që kanë nënshkruar kushtet e angazhimit të auditimit në emër të entitetit nuk i kanë më përgjegjësitë e duhura;
- Kushtet e angazhimit të auditimit janë përgatitur në një vit të mëparshëm;
- Ka tregues që drejtimi i ka keqkuptuar këto përgjegjësi; ose
- Ndryshimet e rrethanave e kanë bërë të nevojshme një gjë të tillë.

Në përputhje me kërkesat e SNA 210,⁵ një rikonfirmim i tillë i njohjes dhe i kuptimit të përgjegjësisë të tij nga ana e drejtimit nuk bëhet bazuar në njohurinë dhe në besimin më të mirë të tij (sic është diskutuar në paragrafin A5 të këtij SNA-je).

Kosiderata të veçanta për Entitetet në Sektorin Publik

A9. Direktivat për auditimin e pasqyrave financiare të entiteteve në sektorin publik mund të jenë më të gjera se ato të entiteteve të tjera. Si rezultat, baza, që ka të bëjë me përgjegjësitë e drejtimit, mbi të cilën kryhet auditimi i pasqyrave financiare të një entiteti në sektorin publik mund të çojë në nevojën për deklarime shtesë me shkrim. Këto mund të përfshijnë deklarime me shkrim që konfirmojnë se transaksionet dhe ngjarjet janë kryer në përputhje me ligjin, me rregullat ose me kërkesat e një autoriteti tjetër rregullator.

Deklarime të Tjera me Shkrim (Ref: Para. 13)

Deklarime Shtesë me Shkrim rreth Pasqyrave Financiare

A10. Përveç deklarimeve me shkrim të kërkuara nga paragrafi 10, audituesi mund ta konsiderojë si të nevojshme të kërkojë deklarime të tjera me shkrim lidhur me pasqyrat financiare. Këto deklarime me shkrim mund të jenë plotësuese, por nuk janë pjesë e deklarimeve me shkrim të kërkuara nga paragrafi 10. Ato mund të përfshijnë deklarime për sa më poshtë:

- Nëse janë zgjedhur metodat kontabël të përshtatshme dhe ato janë zbatuar siç duhet; dhe
- Nëse çështjet si ato në vijim, ku konsiderohen të përshtatshme nën kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, janë njohur, janë matur, janë paraqitur ose janë publikuar në pajtim me këtë kuadër:
 - Plane ose synime që mund të ndikojnë vlerën e bartur ose klasifikimin e aktiveve dhe detyrimeve;

⁵ SNA 210, paragrafi 6(b).

- Detyrime, si ato faktike ashtu edhe ato të mundshme;
- Pronësia ose kontrolli mbi aktivet, pretendimet ligjore ose pengesat mbi aktivet e shoqërisë dhe aktivet e vëna si kolateral; dhe
- Aspekte të ligjeve, të rregulloreve dhe të marrëveshjeve kontraktuale që mund të ndikojnë mbi pasqyrat financiare, duke përfshirë mospajtueshmërinë.

Deklarime Shtesë me Shkrim rreth Informacionit të Dhënë Audituesit

A11. Përveç deklarimeve me shkrim të kërkuara nga pragrafi 11, audituesi mund ta vlerësojë të nevojshme t'i kërkojë drejtimin një deklaratë me shkrim që ai (drejtimi) i ka bërë të ditur audituesit të tëra mangësitë në kontrollin e brendshëm për të cilat drejtimi ka dijeni.

Deklarime me Shkrim për Pohime Specifike

A12. Gjatë marrjes së evidencës për vlerësimin e gjykimeve dhe synimeve të drejtimin, audituesi mund ketë parasysh një ose më shumë nga alternativat e mëposhtme:

- Historikun e kaluar të entitetit në përmbushjen e qëllimeve të shpallura prej tij.
- Arsytet e entitetit për zgjedhjen e një rrjedhë veprimi të caktuar.
- Aftësinë e entitetit për të ndjekur një rrjedhë veprimi të caktuar.
- Egzistencën ose mungesën e ndonjë informacioni tjetër që mund të jetë vënë re gjatë zhvillimit të auditimit, jokohorent me gjykimin ose synimin e drejtimin.

A13. Përveç kësaj, audituesi mund ta vlerësojë të nevojshme t'i kërkojë drejtimin të japë deklarime me shkrim rreth pohimeve specifike në pasqyrat financiare; në veçanti, për të mbështetur të kuptuarin që audituesi ka krijuar nga evidenca tjetër e auditimit për sa i përket gjykimin ose synimit të drejtimin në lidhje me plotësinë e një pohimi specifik. Për shembull, nëse synimi i drejtimin është i rëndësishëm për bazën e vlerësimit për investime, mund të mos jetë e mundur të merren evidenca auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme pa një deklaratë me shkrim nga drejtimi në lidhje me synimet e tij. Megjithatë deklarime të tilla me shkrim sigurojnë evidencë të nevojshme auditimi, ato në vetvete nuk sigurojnë evidenca auditimi të përshtatshme e të mjaftueshme për këtë pohim.

Komunikimi i një Shume Kufi (Ref: Para. 10–11, 13)

A14. SNA 450⁶ kërkon nga audituesi që të grumbullojë anomalitë e identifikuara gjatë auditimit, përveç atyre që janë krejt të parëndësishme. Audituesi mund të vendosë një kufi mbi të cilin anomalitë nuk mund të konsiderohen krejt të parëndësishme. Në të njëjtën mënyrë, audituesi mund të marrë parasysh t'i komunikojë drejtimit një kufi për qëllime të deklarimeve me shkrim të kërkuara.

Data e dhe Periudha(t) e Mbuluar(a) nga Deklarimet me Shkrim (Ref: Para. 14)

A15. Për arsye se deklarimet me shkrim janë evidenca të nevojshme auditimi, opinioni i audituesit nuk mund të jepet dhe raporti i audituesit nuk mund të datohet përpara datës së deklarimeve me shkrim. Për më tepër, duke qënë se audituesi është i interesuar për ngjarjet e ndodhura deri në datën e raportit të audituesit, të cilat mund të kërkojnë rregullim ose paraqitje në pasqyrat financiare, deklarimet me shkrim datohen sa më afër që të jetë praktikisht e mundur, por jo pas datës së raportit të audituesit për pasqyrat financiare.

A16. Në disa rrethana, mund të jetë e përshtatshme për audituesin që të marrë një deklaram me shkrim rreth një pohimi të caktuar në pasqyrat financiare gjatë zhvillimit të auditimit. Në një rast të tillë, mund të jetë e nevojshme të kërkohej një deklaratë me shkrim e rifreskuar.

A17. Deklarimet me shkrim mbulojnë të gjitha periudhat e referuara në raportin e audituesit, sepse drejtimi ka nevojë të rikonfirmojë që deklarimet me shkrim të bëra më parë prej tij lidhur me periudha të mëparshme, mbeten të vlefshme. Audituesi dhe drejtimi mund të bien dakort për një formë deklarimi me shkrim që rifreskon deklarimet me shkrim që kanë të bëjnë me periudha të mëparshme, duke u përqëndruar në faktin nëse ka ndonjë ndryshim të këtyre deklarimeve me shkrim dhe nëse po, cilat janë këto ndryshime.

A18. Mund të ketë situata të tilla kur drejtimi aktual nuk ka qënë në detyrë gjatë gjithë periudhave të referura në raportin e audituesit. Persona të tillë mund të deklarojnë se ata nuk janë në pozitën që të sigurojnë disa ose të gjitha deklarimet me shkrim, pasi ata nuk kanë qënë në atë detyrë gjatë asaj periudhe. Ky fakt, megjithatë, nuk i zvogëlon përgjegjësitë e këtyre personave për pasqyrat financiare në tërësi. Prandaj, nevoja e audituesit për të kërkuar nga ata deklarata me shkrim që mbulojnë të gjithë periudhën (at) mbetet e vlefshme.

Forma e Deklarimeve me Shkrim (Ref: Para. 15)

A.19 Deklarimet me shkrim kërkohej të përfshihen në një letër deklarimi adresuar audituesit. Në disa juridiksione, megjithatë, drejtimit mund t'i kërkohej nga ligji ose nga rregulloret në fuqi, që të bëjë një deklaratë publike me shkrim rreth

⁶ SNA 450, *Vlerësimi i Anomalive të Identifikuara Gjatë Auditimit*, paragrafi 5.

përgjegjësi të tij. Edhe pse një deklaratë e tillë është një deklaram për përdoruesit e pasqyrave financiare, ose për autoritetet e interesuara, audituesi mund të vendosë që kjo është një formë e përshtatshme deklarimi me shkrim në lidhje me disa ose me të gjitha deklaramet e kërkuara nga paragrafët 10 dhe 11. Si pasojë, çështjet e mbuluara nga një deklaratë e tillë, nuk është e nevojshme që të përfshihen në letrën e deklarimit. Faktorët që mund të ndikojnë në vendimin e audituesit lidhur me formën e deklarimeve me shkrim përfshijnë:

- Nëse deklarimi përfshin konfirmimin e përmbushjes së përgjegjësi të përmendura në paragrafët 10 dhe 11.
- Nëse deklarimi është dhënë ose është miratuar nga ata prej të cilëve audituesi ia ka kërkuar deklaramet me shkrim në fjalë.
- Nëse një kopje e deklarimit i është dhënë audituesit sa më afër që të jetë e mundur, por jo pas datës së raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare (shiko paragrafin 14).

A20. Një deklaratë formale e pajtueshmërisë me ligjin ose me rregulloret, ose e miratimit të pasqyrave financiare, nuk përmban informacion të mjaftueshëm për audituesin që ai të jetë i kënaqur që të gjitha deklaramet e nevojshme janë bërë në mënyrë të ndërgjegjshme. Shprehja e detyrimeve të drejtimit në një ligj ose rregullore, gjithashtu nuk është një zëvendësim i deklarimeve me shkrim.

A21. Shtojca 2 jep një shembull ilustrues të një deklarate me shkrim.

Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen (Ref: Para. 10-11, 13)

A22. SNA 260 (i rishikuar) i kërkon audituesit që tu komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen deklaramet me shkrim që audituesi ia ka kërkuar drejtimit.⁷

Dyshimi mbi Besueshmërinë e Deklarimeve me Shkrim dhe Deklaramet me Shkrim të Kërkuara dhe jo të Dhëna.

Dyshimi mbi Besueshmërinë e Deklarimeve me Shkrim (Ref: Para. 16–17)

A23. Në rastin e gjetjes së mospërputhshmërive ndërmjet një apo më shumë deklarimeve me shkrim të drejtimit dhe evidencës së auditimit të siguruar nga një tjetër burim, kërkohet që audituesi të rishqyrtojë nëse vlerësimi i rrezikut mbetet i njëjtë dhe, nëse jo, ta rishikojë atë dhe të përcaktojë natyrën, kohën dhe shtrirjen e procedurave të mëtejshme të auditimit për t’iu përgjigjur rrezikut të vlerësuar.

A24. Dyshimet për aftësinë, ndershmërinë, vlerat etike apo për kujdesin e drejtimit ose përkushtimin e tij ndaj tyre ose për përmbushjen e tyre, mund të bëjnë që audituesi

⁷ SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*, paragrafi 16(c)(ii).

të dalë në përfundimin se rreziku i shtrembërimit të të dhënave në pasqyrat financiare është i tillë sa ta bëjë të pamundur kryerjen e auditimit. Në këtë rast, audituesi mund të marrë në konsideratë të tërhiqet nga angazhimi, atje ku tërheqja është e lejuar nga ligjet apo nga rregullat e zbatueshëm, me përjashtim të rastit kur personat e ngarkuar me qeverisjen vënë në zbatim masat e nevojshme korrigjuese. Këto masa megjithatë mund të mos jenë të mjaftueshme për t'i mundësuar audituesit lëshimin e një opinionit auditimi të pamodifikuar.

A25. SNA 230 i kërkon audituesit të dokumentojë çështjet me rëndësi që kanë dalë gjatë auditimit, përfundimet që janë arritur lidhur me to dhe gjykimet e rëndësishme profesionale që kanë bërë të mundur arritjen e këtyre përfundimeve.⁸ Audituesi mund të ketë gjetur çështje të rëndësishme që kanë të bëjnë me aftësinë, ndershmërinë, vlerat etike ose kujdesin e drejtimit, ose rreth përkushtimit të tij ndaj tyre ose për përmbushjen e tyre, por ka arritur në përfundimin se deklaratimet me shkrim janë gjithsesi të besueshme. Në një rast të tillë, çështja e rëndësishme dokumentohet në përputhje me SNA 230.

Deklarimet me shkrim për Përgjegjësitë e Drejtimit (Ref: Para. 20)

A26. Siç është shpjeguar në paragrafin A7, audituesi nuk është në gjendje të gjykojë vetëm në bazë të evidencës tjetër të auditimit lidhur me faktin nëse drejtimi i ka përmbushur përgjegjësitë e përmendura në paragrafët 10 dhe 11. Për rrjedhojë, siç është përcaktuar edhe në paragrafin 20(a), nëse audituesi del në përfundimin se deklaratimet me shkrim për këto çështje nuk janë të besueshme, ose nëse drejtimi nuk i jep këto deklarime me shkrim, audituesi nuk është në gjendje të sigurojë evidencën e mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit. Efektet e mundshme të kësaj pamundësie mbi pasqyrat financiare nuk kufizohen vetëm në elementë, llogari apo zëra të vecantë të pasqyrave financiare dhe për rrjedhojë janë të përhapura. Në rrethana të tilla, SNA 705 (i rishikuar)⁹ i kërkon audituesit të refuzojë dhënien e opinionit mbi pasqyrat financiare.

A27. Një deklaratim me shkrim që është modifikuar në krahasim me atë të kërkuar nga audituesi nuk nënkupton domosdoshmërisht që drejtimi nuk e ka dhënë deklaratimin me shkrim. Megjithatë, aryseja e një modifikimi të tillë mund të ndikojë opinionin në raportin e audituesit. Për shembull:

- Deklarimi me shkrim në lidhje me përmbushjen e përgjegjësisë të drejtimit për përgatitjen e pasqyrave financiare citon që drejtimi beson se, përveç mospajtimit material me një kërkesë të caktuar të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, pasqyrat financiare janë përgatitur në pajtim me atë kuadër. Kërkesa në paragrafin 20 nuk është e zbatueshme në këtë rast sepse audituesi ka arritur në përfundimin që drejtimi ka dhënë deklarime me shkrim të besueshme. Megjithatë, audituesit i kërkohet të marrë në konsideratë efektin e

⁸ SNA 230 *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafët 8(c) dhe 10.

⁹ SNA 705 (i rishikuar), paragrafi 9.

mospajtueshmërisë mbi opinionin në raportin e audituesit në përputhje me SNA 705 (i rishikuar).

- Deklarimi me shkrim rreth përgjegjësisë së drejtimit për t'i dhënë audituesit të gjithë informacion e nevojshëm për të cilin është rënë dakort në kushtet e angazhimit të auditimit, citon që drejtimi beson se, përveç informacionit të humbur gjatë rënies së një zjarri, ai (drejtimi) i ka dhënë audituesit të gjithë informacionin e nevojshëm. Kërkesa në pragrafin 20 nuk është e zbatueshme në këtë rast sepse audituesi ka arritur në përfundimin që drejtimi ka dhënë deklarime me shkrim të besueshme. Megjithatë, audituesit i kërkohet të marrë në konsideratë efektet e përhapura të informacionit të humbur si pasojë e rënies së zjarrit mbi pasqyrat financiare dhe, për rrjedhojë, efektin mbi opinionin në raportin e audituesit në përputhje me SNA 705 (i rishikuar).

Shtojca 1

(Ref: Para. 2)

Lista e SNA-ve që Përmbajnë Kërkesa për Deklarimet me Shkrim

Kjo shtojcë liston paragrafet në SNA-të e tjera, të cilët kanë hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare të periudhave që kanë filluar më 15 Dhjetor 2009 e në vijim, që përmbajnë kërkesa specifike për deklarimet me shkrim. Lista nuk zëvendëson nevojën për të marrë në konsideratë kërkesat e tjera dhe zbatimin e tyre si dhe materialet e tjera shpjeguese në përmbajtje të SNA-ve të tjera.

- SNA 240, “Përgjegjësia e Audituesit për të Marrë në Konsideratë Mashtrimin në një Auditim të Pasqyrave Financiare” – paragrafi 40
- SNA 250 (i rishikuar), “Marrja në Konsideratë e Ligjeve dhe Rregullave në një Auditim të Pasqyrave Financiare” – paragrafi 17
- SNA 450, “Vlerësimi i Anomalive të Gjetura gjatë Auditimit” – paragrafi 14
- SNA 501, “Evidenca e Auditimit – Konsiderata Shtesë për Elementët Specifikë” – paragrafi 12
- SNA 540, “Auditimi i Çmuarjeve Kontabël, përfshirë Çmuarjet Kontabël të Dhëna me Vlerën e Çmuar Drejt, dhe Informacionet e Lidhura” – paragrafi 22
- SNA 550, “Palët e Lidhura” – paragrafi 26
- SNA 560, “Ngjarjet e Mëvonshme” – paragrafi 9
- SNA 570 (i rishikuar), “Vijimësia” – paragrafi 16(e)
- SNA 710, “Të dhënat Krahasuese – Shifrat Korresponduese dhe Pasqyrat Financiare Krahasuese” – paragrafi 9
- SNA 720 (i rishikuar), “Përgjegjësitë e Audituesit në Lidhje me Informacionet e Tjera” – paragrafi 13(c)

Shtojca 2

(Ref: Para. A21)

Shembull i një Letre Deklarimi

Letra ilustruese e deklarimit në vijim përfshin deklarime me shkrim që kërkohen nga ky standard dhe nga SNA të tjerë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar më 15 Dhjetor 2009 e në vijim. Në këtë ilustrim, supozohet që kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar janë Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar; kërkesa e SNA 570¹⁰ për të marrë një deklarim me shkrim nuk është e vlefshme; dhe nuk ka përjashtime për deklarimet me shkrim të kërkuara. Nëse do të kishte përjashtime, do të ishte e nevojshme që deklarimet të modifikoheshin për të reflektuar këto përjashtime.

(Stema e Entitetit)

(Për Audituesin)

(Data)

Kjo letër e deklarimeve jepet në lidhje me auditimin tuaj të pasqyrave financiare të shoqërisë ABC për vitin që përfundon më 31 Dhjetor, 20XX¹¹ me qëllimin e shprehjes së një opinionit nëse pasqyrat financiare paraqesin në mënyrë të sinqertë, në të gjitha aspektet materiale (*ose japin një pamje të vërtetë dhe të sinqertë*) në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar.

Ne konfirmojmë që (*sipas njohurisë dhe besimit tonë më të mirë, kemi bërë kërkesa për informacion të tilla që i kemi konsideruar të nevojshme me qëllimin për të qënë të informuar ashtu siç duhet*):

Pasqyrat Financiare

- Ne i kemi përmbushur përgjegjësitë tona, të përcaktuara në kushtet e angazhimit të auditimit me datë [vendos datën], për përgatitjen e pasqyrave financiare në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar; veçanërisht pasqyrat financiare paraqesin në mënyrë të sinqertë, (*ose japin një pamje të vërtetë dhe të sinqertë*) në pajtim me to.
- Supozimet e rëndësishme që kemi përdorur në bërjen e vlerësimeve kontabël, përfshirë ato të matura me vlerën e çmuar drejt, janë të arësyeshme. (SNA 540)

¹⁰ SNA 570 (i rishikuar), *Vijimësia*

¹¹ Në rastet kur audituesi raporton për më shumë se një periudhë, audituesi e rregullon datën në mënyrë që letra t'i përkasë të gjitha periudhave të mbuluara nga raporti i audituesit.

- Marrëdhëniet dhe transaksionet me palët e lidhura janë kontabilizuar në mënyrën e duhur dhe janë paraqitur në pajtim me kërkesat e Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar. (SNA 550)
- Të gjitha ngjarjet e mëvonshme tej datës së pasqyrave financiare dhe për të cilat Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar kërkojnë rregullim ose paraqitje, janë rregulluar ose janë paraqitur në pasqyrat financiare. (SNA 560)
- Efekti i anomalive të pakorrigjuara, më vete ose bashkarisht, mbi pasqyrat financiare si një e tërë është jomaterial. Një listë me anomalitë e pakorrigjuara do ta gjeni bashkëngjitur letrës së deklarimit. (SNA 450)
- [Ndonjë çështje tjetër që audituesi e konsideron të nevojshme (shiko paragrafin A10 të këtij SNA).]

Informacioni i Dhënë

- Ne ju kemi dhënë juve:¹²
 - Të drejta hyrjeje në të gjithë informacionin që ne e mendojmë të lidhur me përgatitjen e pasqyrave financiare, si për shembull rregjistrimet, dokumentacionin dhe çështje të tjera;
 - Informacion shtesë të kërkuar nga ju për qëllime të auditimit; dhe
 - Të drejta hyrjeje të pakufizuara tek personat brenda entitetit prej të cilëve ju e përcaktuat si të rëndësishme marrjen e evidencës së auditimit.
- Të gjitha transaksionet janë hedhur në regjistrat kontabël dhe janë paraqitur në pasqyrat financiare.
- Ne ju kemi paraqitur juve rezultatet e vlerësimit tonë për rrezikun që pasqyrat financiare të përmbajnë anomali materiale si pasojë e mashtrimit. (SNA 240)
- Ne ju kemi paraqitur juve të gjithë informacionin lidhur me mashtrimin ose dyshimin për mashtrim për të cilin ne jemi në dijeni dhe që ka ndikim mbi entitetin dhe që përfshin:
 - Drejtimin;
 - Punonjës që kanë rol të rëndësishëm në kontrollin e brendshëm; ose

¹² Nëse audituesi ka përfshirë në letrën e angazhimit të auditimit, çështje të tjera që lidhen me përgjegjësitë e drejtimin, sipas SNA 210, Rënia dakord me kushtet e angazhimit të auditimit, ai duhet të mbajë parasysh që këto çështje të përfshihen edhe në deklarimet me shkrim të drejtimin ose të personave të ngarkuar me qeverisjen.

- Të tjerë punonjës ku mashtrimi mund të ketë një efekt material mbi pasqyrat financiare. (SNA 240)
- Ne ju kemi paraqitur juve të gjithë informacionin lidhur me supozime apo dyshime për mashtrim që kanë ndikim mbi pasqyrat financiare të entitetit të raportuar nga punonjës, ish-punonjës, analistë, rregullatorë ose të tjerë. (SNA 240)
- Ne ju kemi paraqitur juve të gjitha situatat e njohura të mospajtueshmërisë ose dyshimit për mospajtueshmëri me ligjet dhe rregulloret, efektet e të cilave duhen patur parasysh gjatë përgatitjes së pasqyrave financiare. (SNA 250)
- Ne ju kemi paraqitur juve identitetin e palëve të lidhura të entitetit dhe të gjitha marrëdhëniet dhe transaksionet me palët e lidhura, për të cilat ne jemi në dijeni. (SNA 550)
- [Ndonjë çështje tjetër që audituesi e konsideron të nevojshme (shiko paragrafin A11 të këtij SNA-je).]

Drejtimi

Drejtimi

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 600

KONSIDERATA TË VEÇANTA - AUDITIMI I PASQYRAVE FINANCIARE TË GRUPIT (DUKE PËRFSHIRË PUNËN E AUDITUESIT TË ENTITETIT TË KONTROLLUAR)

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1-6
Hyrja në fuqi	7
Objektivat	8
Përkufizimet	9-10
Kërkesat	
Përgjegjësia	11
Pranimi dhe vazhdimi	12-14
Strategjia e përgjithshme dhe planifikimi i auditimit	15-16
Njohja e grupit, e entiteteve të kontrolluara të tij dhe mjedisit e tyre	17-18
Njohja e audituesit të entitetit të kontrolluar	19-20
Materialiteti	21-23
Qëndrimet ndaj rreziqeve të vlerësuara	24-31
Procesi i konsolidimit	32-37
Ngjarjet e mëpasshme	38-39
Komunikimi me audituesin e entitetit të kontrolluar	40-41
Vlerësimi i mjaftueshmërisë dhe përshtatshmërisë së evidencës së marrë të auditimit	42-45
Komunikimi me drejtimin e grupit dhe personat e ngarkuar me qeverisjen e tij	46-49
Dokumentimi	50
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Entitete të kontrolluara që janë subjekt auditimi sipas statutit, rregullores apo për arsye të tjera	A1
Përkufizimet	A2-A7
Përgjegjësia	A8-A9
Pranimi dhe vazhdimi	A10-A21
Strategjia e përgjithshme dhe planifikimi i auditimit	A22
Njohja e grupit, entiteteve të kontrolluara të tij dhe mjedisit e tyre	A23- A31

Njohja e audituesit të entitetit të kontrolluar	A32-A41
Materialiteti	A42-A46
Qëndrimet ndaj rreziqeve të vlerësuara	A47-A55
Procesi i konsolidimit	A56
Komunikimi me audituesin e entitetit të kontrolluar	A57-A60
Vlerësimi i mjaftueshmërisë dhe përshtatshmërisë së evidencës së marrë të auditimit	A61-A63
Komunikimi me drejtimin e grupit dhe personat e ngarkuar me qeverisjen e tij	A64-A66
Shtojcë 1: Ilustrim i Raportit të Audituesit kur ekipi i angazhimit të grupit nuk është në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit mbi të cilën të bazojë opinionin e auditimit të grupit.	
Shtojcë 2: Shembuj të çështjeve për të cilat ekipi i angazhimit të grupit ka siguruar një njohje.	
Shtojcë 3: Shembuj të kushteve apo ngjarjeve që mund të tregojnë për rreziqe të anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit.	
Shtojcë 4: Shembuj të konfirmimeve nga një auditues i një entiteti të kontrolluar.	
Shtojcë 5: Çështjet e kërkuara dhe të tjera të përfshira në letrën e udhëzimit të ekipit të angazhimit të grupit	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 600, “Konsiderata të Veçanta – Auditimi i Pasqyrave Financiare të Grupit (duke përfshirë punën e audituesit të entitetit të kontrolluar)” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA) zbatohen për auditimet e grupit. Ky SNA përmban konsiderata të veçanta që zbatohen për auditimet e grupit, veçanërisht në ato që përfshijnë audituesit e entiteteve të kontrolluara.
2. Ky SNA, i përshtatur sipas rrethanave, mund të jetë i dobishëm për një auditues kur ai përfshin edhe auditues të tjerë në auditimin e pasqyrave financiare, që nuk janë pasqyra financiare të grupit. Për shembull, një auditues mund të përfshijë një auditues tjetër për të vëzhguar numërimin e inventarit ose inspektimin fizik të aktiveve afatgjata materiale në një vend të largët.
3. Sipas statutit, rregullores apo për një arsye tjetër, një auditues i entitetit të kontrolluar mund të kërkohet që të shprehë një opinion për auditimin e pasqyrave financiare të një entiteti të kontrolluar. Ekipi i angazhimit të grupit mund të vendosë të përdorë evidencën e auditimit, në të cilën bazohet opinionin e auditimit mbi pasqyrat financiare të entitetit të kontrolluar, si evidencë auditimi për grupin, por megjithatë do të zbatohen kërkesat e këtij SNA-je. (Ref: Paragrafi A1)
4. Në përputhje me SNA 220,¹ ortaku i angazhimit për grupin kërkohet të jetë i kënaqur se ata që realizojnë angazhimin për auditimin e grupit, duke përfshirë audituesit e entitetit të kontrolluar, bashkërisht, kanë kompetencën dhe aftësitë e duhura. Gjithashtu, ortaku i angazhimit për grupin është përgjegjës për drejtimin, mbikëqyrjen dhe performancën e angazhimit për auditimin e grupit.
5. Ortaku i angazhimit për grupin zbaton kërkesat e SNA 220 pavarësisht nëse ekipi i angazhimit të grupit ose një auditues i entitetit të kontrolluar kryen punë mbi informacionin financiar të një entiteti të kontrolluar. Ky SNA ndihmon ortakun e angazhimit për grupin për të përmbushur kërkesat e SNA 220, sipas të cilit audituesi i entitetit të kontrolluar kryen punë mbi informacionin financiar të këtij entiteti.
6. Rreziku i auditimit është një funksion i rrezikut të anomalive materiale të pasqyrave financiare dhe i rrezikut që audituesi nuk do t'i zbulojë këto anomalitë.² Në një auditim të grupit, ky përfshin edhe rrezikun që audituesi i entitetit të kontrolluar nuk mund të zbulojë një anomalitë në informacionin financiar të entitetit të kontrolluar, që mund të shkaktojë një anomalitë materiale në pasqyrat financiare të grupit, si dhe rrezikun që ekipi i angazhimit të grupit nuk mund ta zbulojë këtë anomalitë. Ky SNA shpjegon çështjet që ekipi i angazhimit të grupit i shqyrton gjatë përcaktimit të natyrës, afatit dhe shkallës së përfshirjes së tij në procedurat e vlerësimit të rrezikut dhe procedurat

¹ SNA 220, *Kontrolli i Cilësisë për një Auditim të Pasqyrave Financiare*, paragrafët 14 dhe 15.

² SNA 200, *Objektivat e përgjithshme të audituesit të pavarur dhe kryerja e një auditimi në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi A34.

e auditimit të mëtejshëm, të kryera nga audituesit e entitetit të kontrolluar mbi informacionin financiar të entitetit. Qëllimi i kësaj përfshirjeje është që të merret një evidencë auditimi e mjaftueshme dhe e përshtatshme mbi të cilën bazohet opinioni i auditimit mbi pasqyrat financiare të grupit.

Hyrja në fuqi

7. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivat

8. Objektivat e audituesit janë:
- a) Të përcaktojnë nëse do të veprojnë si auditues i pasqyrave financiare të grupit; dhe
 - b) Nëse vepron si auditues i pasqyrave financiare të grupit:
 - (i) Të komunikojë në mënyrë të qartë me audituesit e entitetit të kontrolluar në lidhje me qëllimin dhe afatin e punës së tyre që kryhet mbi informacionin financiar që ka të bëjë me entitetet e kontrolluara dhe gjetjet në to; dhe
 - (ii) Të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme në lidhje me informacionin financiar të entitetit të kontrolluar dhe procesin e konsolidimit, për të shprehur një opinion nëse pasqyrat financiare të grupit janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

Përkufizimet

9. Për qëllime të SNA-ve, termat në vijim kanë kuptimin e dhënë më poshtë:
- (a) Entitet i kontrolluar – Një entitet ose aktivitet biznesi, për të cilin grupi, ose drejtimi i entitetit të kontrolluar, përgatit informacione financiare që duhet të përfshihen në pasqyrat financiare të grupit. (Ref: Paragrafët A2–A4)
 - (b) Audituesi i entitetit të kontrolluar – Një auditues, i cili me kërkesë të ekipit të drejtimit të grupit kryen punë mbi pasqyrat financiare të entitetit të kontrolluar, për qëllime të auditimit të grupit. (Ref: Paragrafi A7)
 - (c) Drejtimi i entitetit të kontrolluar – Drejtimi, i cili është përgjegjës për përgatitjen e informacioneve financiare të një entiteti të kontrolluar.
 - (d) Materialiteti i entitetit të kontrolluar – Materialiteti për një entitet të kontrolluar, i cili është përcaktuar nga ekipi i angazhimit të grupit.

- (e) Grupi – Të gjitha entitetet e kontrolluara, informacionet financiare të të cilave janë përfshirë në pasqyrat financiare të grupit. Një grup gjithmonë ka më shumë se një entitet të kontrolluar.
 - (f) Auditimi i grupit – Auditimi i pasqyrave financiare të grupit.
 - (g) Opinion për auditimin e grupit - Opinioni i auditimit mbi pasqyrat financiare të grupit.
 - (h) Ortaku i angazhimit për grupin - Ortaku ose personi tjetër në firmë, i cili është përgjegjës për angazhimin e auditimit të grupit dhe performancën e tij dhe për raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare të grupit, të lëshuar në emër të firmës. Në rastet kur auditimi i grupit kryhet nga disa auditues (bashkëauditues), ortakët e përbashkët të angazhimit dhe ekipet e tyre të angazhimit në mënyrë kolektive formojnë ortakun e grupit të angazhimit dhe të ekipit të angazhimit të grupit. Megjithatë, ky SNA nuk trajton marrëdhëniet në mes bashkëaudituesve ose punën që kryen një bashkëauditues në lidhje me punën e një bashkëaudituesi tjetër.
 - (i) Ekipi i angazhimit të grupit – Ortakët, përfshirë ortakun e angazhimit të grupit dhe personelin i cili vendos për strategjinë e përgjithshme të grupit, që komunikojnë me audituesit kompetentë, kryejnë punën për procesin e konsolidimit dhe vlerësojnë konkluzionet e nxjerra nga evidenca e auditimit si bazë për formimin e një opinioni mbi pasqyrat financiare të grupit.
 - (j) Pasqyrat financiare të grupit - Pasqyrat financiare që përfshijnë informacionin financiar të një ose më shumë entiteteve të kontrolluara. Termi “pasqyrat financiare të grupit” i referohet edhe pasqyrave financiare të kombinuara që bashkojnë informacionin financiar të përgatitur nga entitetet e kontrolluara, që nuk kanë një entitet mëmë, por që janë nën kontroll të përbashkët.
 - (k) Drejtimi i grupit – Drejtimi, i cili është përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare të grupit.
 - (l) Kontrollë për të gjithë grupin – Kontrollët që janë ndërtuar, zbatuar dhe vënë në funksionim nga drejtimi i grupit për qëllime të raportimit financiar të grupit.
 - (m) Entitet i kontrolluar i konsiderueshëm – Një entitet i kontrolluar i identifikuar nga ekipi i angazhimit të grupit (i) si një entitet individual financiarisht i rëndësishëm për grupin ose (ii) që për shkak të natyrës së tij ose rrethanave specifike, ka mundësi të mbartë rreziqe të konsiderueshme të anomali të materiale për pasqyrat financiare të grupit. (Ref: Paragrafët A5–A6)
10. Referimi në “kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar” do të thotë që kuadri i raportimit financiar zbatohet për pasqyrat financiare të grupit. Referimi në “procesin e konsolidimit” përfshin:

- (a) Njohjen, matjen, paraqitjen dhe dhënien e informacionit financiar për entitetet e kontrolluara në pasqyrat financiare të grupit sipas mënyrës së konsolidimit, të konsolidimit proporcional, apo sipas metodave kontabël të kapitalit neto apo kostos; dhe
- (b) Bashkimi në pasqyrat financiare të kombinuara të informacionit financiar të entiteteve të kontrolluara që nuk kanë shoqëri mëmë, por janë nën kontrollin e përbashkët.

Kërkesat

Përgjegjësia

11. Ortaku i angazhimit për grupin është përgjegjës për drejtimin, mbikëqyrjen dhe performancën e ekipit të angazhimit të grupit në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat e zbatueshme ligjore dhe rregullatore, si dhe nëse është lëshuar raporti i duhur sipas rrethanave nga ana e audituesit.³ Si rezultat, raporti i audituesit për pasqyrat financiare të grupit nuk do t'i referohet një audituesi të entitetit të kontrolluar, përveç nëse kërkohet me ligj ose rregullore të përfshihen të tilla referenca. Nëse një referencë e tillë kërkohet me ligj ose rregullore, raporti i audituesit duhet të tregojë se referimi nuk e zvogëlon shkallën e përgjegjësisë të ortakut të angazhimit të grupit ose të firmës të ortakut të angazhimit të grupit në lidhje me opinionin për auditimin e grupit. (Ref: Paragrafët A8-A9)

Pranimi dhe Vazhdimi

12. Në zbatimin e SNA 220, ortaku i angazhimit për grupin do të përcaktojë nëse në mënyrë të arsyeshme pritët të merret evidencë auditimi e mjaftueshme dhe e përshtatshme, në lidhje me procesin e konsolidimit dhe informacionin financiar të entiteteve të kontrolluara, mbi të cilën bazohet opinionin për auditimin e grupit. Për këtë qëllim, ekipi i angazhimit të grupit duhet të njohë në mënyrë të mjaftueshme grupin, entitetet e kontrolluara të tij, dhe mjediset e tyre që të identifikojë ato entitete të kontrolluara të cilat kanë gjasa të jenë të konsiderueshme. Në rastin ku audituesit e entiteteve të kontrolluara do të kryejnë punë në informacionin financiar të këtyre entiteteve, ortaku i angazhimit për grupin do të vlerësojë nëse ekipi i angazhimit të grupit do të jetë në gjendje të përfshihet në punën e këtyre audituesve, në masën e nevojshme, për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme. (Ref: Para. A10-A12)
13. Nëse ortaku i angazhimit për grupin arrin në përfundimin se:
 - a) nuk do të jetë e mundur për të që të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme, për shkak të kufizimeve të vendosura nga drejtimi i grupit; dhe

³ SNA 220, paragrafi 15.

- b) efekti i mundshëm i kësaj pamundësie do të çojë në heqjen dorë nga dhënia e opinionit mbi pasqyrat financiare të grupit,⁴

atëhere ai duhet ose:

- c) në rastin e një angazhimi të ri, të mos e pranojë atë, ose, në rastin e një angazhimi të vazhdueshëm, të tërhiqet nga angazhimi, ku tërheqja është e mundur sipas ligjit në fuqi ose rregullores, ose
- d) të heqë dorë nga dhënia e një opinionit mbi pasqyrat financiare të grupit, në rastin ku ligji apo rregullorja e ndalon një auditues të refuzojë angazhimin apo ku nga ana tjetër tërheqja nga një angazhim nuk është e mundur, pasi ka kryer auditimin e pasqyrave financiare të grupit deri në një farë mase. (Ref: Paragrafët A13-A19)

Kushtet e angazhimit

- 14. Ortaku i angazhimit për grupin duhet të pranojë kushtet e angazhimit për auditimin e grupit në përputhje me SNA 210.⁵ (Ref: Paragrafët A20-A21)

Strategjia e përgjithshme e auditimit dhe planifikimi i tij

- 15. Ekipi i angazhimit të grupit do të përcaktojë një strategji të përgjithshme auditimi për grupin dhe do të hartojë një plan auditimi në përputhje me SNA 300.⁶
- 16. Ortaku i angazhimit për grupin do të shqyrtojë strategjinë e përgjithshme të auditimit të grupit dhe planin e auditimit. (Ref: Paragrafi A22)

Njohja e grupit, e entiteteve të kontrolluara të tij dhe mjediseve të tyre

- 17. Audituesit i kërkohet të identifikojë dhe të vlerësojë rrezikun e anomalive materiale nëpërmjet njohjes së entitetit dhe të mjedisit të tij.⁷ Ekipi i angazhimit të grupit duhet të:
 - (a) Thellojë njohjen e grupit, të entiteteve të kontrolluara të tij dhe mjediset e tyre, përfshirë kontrollet për të gjithë grupin, gjatë fazës së pranimi apo të vazhdimi; dhe
 - (b) Njihet me procesin e konsolidimit, duke përfshirë udhëzimet e lëshuara nga drejtuesit e grupit për entitetet e kontrolluara. (Ref: Paragrafët A23-A29)

⁴ SNA 705 (i rishikuar), *Modifikimet e opinionit në raportin e audituesit të pavarur*.

⁵ SNA 210, *Rënia dakord me kushtet e angazhimit të auditimit*.

⁶ SNA 300, *Planifikimi i auditimit të pasqyrave financiare*, paragrafët 7-12.

⁷ SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe vlerësimi i rreziqeve të anomalive materiale nëpërmjet njohjes së entitetit dhe mjedisit të tij*.

18. Ekipi i angazhimi të grupit duhet të arrijë të ketë një njohje të mjaftueshme për të:

- a) Konfirmuar ose rishikuar identifikimin e tij fillestar të entiteteve të kontrolluara të cilat ka mundësi të jenë të rëndësishme; dhe
- b) Vlerësuar rreziqet e anomalive materiale të pasqyrave financiare, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimit.⁸ (Ref: Paragrafët A30-A31)

Njohja e audituesit të entitetit të kontrolluar

19. Nëse ekipi i angazhimit të grupit ka në plan të kërkojë një auditues të entitetit të kontrolluar për të kryer punë mbi informacionin financiar të një entiteti të tillë, atëherë ekipi duhet të arrijë të ketë një njohje për sa më poshtë: (Ref: Paragrafët A32-A35)

- (a) Nëse audituesi i entitetit të kontrolluar njihet dhe i plotëson kërkesat etike që kanë lidhje me auditimin e grupit dhe, në veçanti, është i pavarur. (Ref: Paragrafi A37)
- (b) Kompetencën profesionale të audituesit të entitetit të kontrolluar. (Ref: Paragrafi A38)
- (c) Nëse ekipi i angazhimit të grupit do të jetë në gjendje të përfshihet në punën e audituesit të entitetit të kontrolluar në masën e nevojshme për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme.
- (d) Nëse audituesi i entitetit të kontrolluar vepron në një mjedis rregullator që mbikëqyr audituesit në mënyrë aktive. (Ref: Paragrafi A36)

20. Nëse një auditues i entitetit të kontrolluar nuk i plotëson kërkesat për pavarësi, të cilat kanë të bëjnë me auditimin e grupit, apo ekipi i angazhimit të grupit ka shqetësime serioze në lidhje me çështje të tjera të listuara në paragrafin 19 (a) - (c), atëherë ekipi do të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme për informacionin financiar të këtij entiteti, pa kërkuar që audituesi të kryejë punë mbi informacionin financiar të tij. (Ref: Paragrafët A39-A41)

Materialiteti

21. Ekipi i angazhimit të grupit duhet të përcaktojë sa vijon: (Ref: Paragrafi A42)

- (a) Materialitetin për pasqyrat financiare të grupit në tërësi, kur përcaktohet strategjia e përgjithshme e auditimit të grupit.

⁸ SNA 315.

- (b) Nivelin ose nivelet e materialitetit që zbatohen për ato klasa të veçanta të transaksioneve, teprica në llogari ose informacione shpjeguese, në qoftë se, në rrethanat specifike të grupit, ka klasa të veçanta transaksionesh, teprica në llogari ose informacione shpjeguese në pasqyrat financiare të grupit, për të cilat, anomalitë me shumica më të vogla se materialiteti i pasqyrave financiare të grupit në tërësi priten, në mënyrë të arsyeshme, të ndikojnë në vendimet ekonomike të përdoruesve, të marra në bazë të këtyre pasqyrave.
 - (c) Materialitetin e entitetit të kontrolluar për ato entitete të kontrolluara ku audituesi do të kryejë një auditim apo do të bëjë një rishikim për qëllime të auditimit të grupit. Për të zvogëluar në një nivel të ulët, të përshtatshëm, probabilitetin që totali i anomalive të pakorrigjuara dhe i anomalive të pazbuluara në pasqyrat financiare të grupit e tejkalon materialitetin e pasqyrave financiare të grupit në tërësi, materialiteti i entitetit të kontrolluar do të jetë më i ulët se materialiteti për pasqyrat financiare të grupit në tërësi. (Ref: Paragrafët A43-A44)
 - (d) Pragun përtej të cilit anomalitë nuk mund të konsiderohen në mënyrë të qartë të parëndësishme për pasqyrat financiare të grupit. (Ref: Paragrafi A45)
22. Në rastin ku audituesi i entitetit të kontrolluar do të kryejë një auditim për qëllime të auditimit të grupit, ekipi i angazhimit të grupit duhet të vlerësojë përshtatshmërinë e performancës së materialitetit të përcaktuar në nivel entiteti të kontrolluar. (Ref: Paragrafi A46)
23. Nëse një entitet i kontrolluar i nënshtrohet auditimit sipas statutit, rregullores ose për arsye të tjera, dhe ekipi i angazhimit për grupin vendos ta sigurojë që këtë evidencë e auditimit për grupin, atëherë ekipi do të përcaktojë nëse:
- (a) materialiteti për pasqyrat financiare në tërësi të entitetit të kontrolluar; dhe
 - (b) performanca e materialitetit në nivel entiteti të kontrolluar,
- i plotësojnë kërkesat e këtij SNA-je.

Qëndrimet ndaj rreziqeve të vlerësuara

24. Audituesit i kërkohet të përcaktojë dhe të mbajë qëndrimet e duhura në trajtimin e rreziqeve të vlerësuara të anomalive materiale në pasqyrat financiare.⁹ Ekipi i angazhimit të grupit do të përcaktojë llojin e punës që do të kryhet nga ekipi, apo audituesit e entiteteve të kontrolluara në emër të tij, në informacionin financiar të këtyre entiteteve (shih paragrafët 26-29). Gjithashtu, ekipi i angazhimit të grupit do të përcaktojë natyrën, afatin dhe shkallën e përfshirjes së tij në punën e këtyre audituesve (shih paragrafët 30-31).

⁹ SNA 330, *Reagimet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuara*.

25. Në qoftë se, natyra, afati dhe shtrirja e punës, që do të kryhet në procesin e konsolidimit apo në informacionin financiar të entiteteve të kontrolluara, janë të bazuara në një pritshmëri që kontrollet për të gjithë grupin veprojnë në mënyrë efektive, ose nëse vetë procedurat thelbësore nuk mund të sigurojnë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme në nivel pohimi, ekipi i angazhimit për grupin do të testojë, ose kërkojë një auditues të entitetit të kontrolluar për të testuar, efektivitetin operativ të këtyre kontrolleve.

Përcaktimi i llojit të punës që do të kryhet mbi informacionin financiar të entiteteve të kontrolluara (Ref: Paragrafi A47)

Entitetet e kontrolluara

26. Për një entitet të kontrolluar, që është i konsiderueshëm për shkak të rëndësisë financiare individuale të tij në grup, ekipi i angazhimit të grupit, ose, në emër të tij, një auditues i entitetit të kontrolluar do të kryejë auditimin e informacionit financiar në këtë entitet duke përdorur materialitetin e tij.
27. Për një entitet të kontrolluar që është i rëndësishëm, sepse ka gjasa që ai të përfshijë rreze të rëndësishme të anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit, për shkak të natyrës ose rrethanave të veçanta të tij, ekipi i angazhimit të grupit, ose, në emër të tij, një auditues i entitetit të kontrolluar do të kryejë një ose më shumë nga sa vijon:
- (a) Një auditim të informacionit financiar të entitetit të kontrolluar duke përdorur materialitetin e këtij entiteti.
 - (b) Një auditim të një ose më shumë tepricave në llogari, klasave të transaksioneve ose informacioneve shpjeguese në lidhje me rreziqet e mundshme të rëndësishme të anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit. (Ref: Paragrafi A48)
 - (c) Procedurat e auditimit të specifikuara në lidhje me rreziqet e mundshme të konsiderueshme të anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit. (Ref: Paragrafi A49)

Entitetet e kontrolluara që nuk janë të konsiderueshme

28. Për entitetet që nuk janë të konsiderueshme, ekipi i angazhimit të grupit do të kryejë procedurat analitike në nivel grupi. (Ref: Paragrafi A50)
29. Nëse ekipi i angazhimit të grupit mendon se nuk merret evidencë auditimi e përshtatshme dhe e mjaftueshme, mbi të cilën bazohet opinioni i auditimit të grupit, nga:

- (a) puna e kryer mbi informacionin financiar të entiteteve të kontrolluara;
- (b) puna e kryer mbi kontrollet për të gjithë grupin dhe procesi i konsolidimit; dhe
- (c) procedurat analitike të kryera në nivel grupi,

atëhere ai do të zgjedhë entitetet e kontrolluara që nuk janë të konsiderueshme dhe do të kryejë, ose do të kërkojë një auditues të entitetit të kontrolluar për të kryer mbi informacionin financiar të entitetit të kontrolluar të veçantë të përzgjedhur, një ose më shumë nga sa vijon: (Ref: Paragrafët A51-A53)

- Një auditim të informacionit financiar të entitetit të kontrolluar duke përdorur materialitetin e tij.
- Një auditim të një ose më shumë tepricave në llogari, klasave të transaksioneve ose informacioneve shpjeguese.
- Një rishikim të informacionit financiar të entitetit të kontrolluar duke përdorur materialitetin e tij.
- Procedurat e specifikuar.

Ekipi i angazhimi të grupit do të ndryshojë zgjedhjen e entiteteve të kontrolluara për një periudhë kohe.

*Përfshirja në punën e kryer nga audituesi i entitetit të kontrolluar
(Ref: Paragrafët A54-A55)*

Entitetet e kontrolluara të konsiderueshme –Vlerësimi i rrezikut

30. Nëse një auditues i entitetit të kontrolluar kryen një auditim të informacionit financiar të një entiteti të kontrolluar të konsiderueshëm, ekipi i angazhimit të grupit do të përfshihet në vlerësimin e rrezikut të bërë nga audituesi për të identifikuar rreziqet e konsiderueshme të anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit. Natyra, afati dhe shkalla e përfshirjes ndikohen nga njohja që ka ekipi i angazhimit të grupit për punën e audituesit të entitetit të kontrolluar, por minimumi duhet të përfshihet:

- a) Diskutimi me audituesin e entitetit të kontrolluar apo drejtimin e tij për ato aktivitete të biznesit që janë të rëndësishme për grupin;
- b) Diskutimi me audituesin e entitetit të kontrolluar në lidhje me ndjeshmërinë e entitetit ndaj anomalive materiale në informacionin financiar për shkak të gabimeve apo mashtrimit; dhe
- c) Rishikimi i dokumentimit të audituesit të entitetit të kontrolluar për rreziqet e konsiderueshme të identifikuar të anomalive materiale në pasqyrat financiare të

grupit. Ky dokumentim mund të ketë formën e një memorandumit që pasqyron përfundimin e nxjerrë nga audituesi i entitetit të kontrolluar në lidhje me rreziqet e konsiderueshme të identifikuar.

Rreziqet e konsiderueshme të identifikuar të anomalive materiale të pasqyrave financiare të grupit - Procedurat e auditimit të mëtejshëm

31. Nëse janë identifikuar rreziqe të konsiderueshme të anomalive materiale të pasqyrave financiare të grupit në një entitet të kontrolluar, në të cilin një auditues ka kryer punën, ekipi i angazhimit të grupit duhet të vlerësojë përshtatshmërinë e procedurave të auditimit të mëtejshëm që duhet të kryhen për t'iu përgjigjur këtyre rreziqeve të identifikuar. Bazuar në njohjen e punës së audituesit të entitetit të kontrolluar, ekipi i angazhimit i grupit do të përcaktojë nëse është e nevojshme të përfshihet në procedurat e mëtejshme të auditimit.

Procesi i konsolidimit

32. Në përputhje me paragrafin 17, ekipi i angazhimit në grup arrin të njohë kontrollet për të gjithë grupin dhe procesin e konsolidimit, duke përfshirë udhëzimet e lëshuara nga drejtimi i grupit për entitetet e kontrolluara. Në përputhje me paragrafin 25, ekipi i angazhimit të grupit, apo audituesi i entitetit të kontrolluar me kërkesë të ekipit, teston efektivitetin operativ të këtyre kontrolleve nëse natyra, afati dhe shtrirja e punës që kryhet në procesin e konsolidimit janë të bazuara në një pritshmëri që kontrollet për të gjithë grupin veprojnë në mënyrë efektive, ose që vetë procedurat thelbësore nuk mund sigurojnë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme në nivel pohimi.
33. Ekipi i angazhimit të grupit do të hartojë dhe do të kryejë procedurat e mëtejshme të auditimit në procesin e konsolidimit në përgjigje ndaj rreziqeve të vlerësuara të anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit që rrjedhin nga procesi i konsolidimi. Kjo do të përfshijë edhe vlerësimin nëse të gjitha entitetet e kontrolluara janë përfshirë në pasqyrat financiare të grupit.
34. Ekipi i angazhimit të grupit do të vlerësojë plotësinë, përshtatshmërinë dhe saktësinë e rregullimeve të konsolidimit dhe riklasifikimet, si dhe do të vlerësojë nëse ekziston ndonjë nga faktorët e rrezikut për mashtrim, ose ka tregues të tendenciozitetit të mundshëm nga ana e drejtimit. (Ref: Paragrafi A56)
35. Nëse informacioni financiar i një entiteti të kontrolluar nuk është përgatitur në përputhje me politikat kontabël të njëjta me ato që zbatohen në pasqyrat financiare të grupit, ekipi i angazhimit të grupit do të vlerësojë nëse informacioni financiar i këtij entiteti është rregulluar për qëllime të përgatitjes dhe paraqitjes së pasqyrave financiare të grupit.
36. Ekipi i angazhimit të grupit do të përcaktojë nëse informacioni financiar i identifikuar gjatë komunikimit me audituesin e entitetit të kontrolluar (shih

paragrafin 41 (c)) është informacioni financiar që është përfshirë në pasqyrat financiare të grupit.

37. Nëse pasqyrat financiare të grupit përfshijnë pasqyrat financiare të një entiteti të kontrolluar për një periudhë raportimi financiar që mbaron në një datë të ndryshme nga ajo e grupit, ekipi i angazhimit të grupit do të vlerësojë nëse janë bërë rregullimet e duhura për këto pasqyra financiare në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

Ngjarjet e mëpasshme

38. Kur ekipi i angazhimit të grupit apo audituesit e entiteteve të kontrolluara kryejnë auditime në informacionin financiar të këtyre entiteteve, atëherë ata duhet të kryejnë procedurat e hartuara për të identifikuar ngjarjet në këto entitete që ndodhin ndërmjet datave të informacionit financiar të entiteteve dhe datës së raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare të grupit, dhe që mund të kërkojnë të bëhet një rregullim ose të jepet informacion shpjegues në pasqyrat financiare të grupit.
39. Kur audituesit e entiteteve të kontrolluara kryejnë punë të tjera përveç auditimeve të informacionit financiar të këtyre entiteteve, ekipi i angazhimit të grupit do t'u kërkojë audituesve ta njoftojnë atë, nëse ata bëhen të vetëdijshëm për ngjarje të mëvonshme që mund të kërkojnë një rregullim ose dhënie të informacionit shpjegues në pasqyrat financiare të grupit.

Komunikimi me audituesin e entitetit të kontrolluar

40. Ekipi i angazhimit të grupit do t'ia komunikojë kërkesat e tij audituesit të entitetit të kontrolluar në kohën e duhur. Ky komunikim do të përcaktojë punën që do të kryhet, shfrytëzimin e saj, formën dhe përmbajtjen e komunikimit të audituesit të entitetit të kontrolluar me ekipin e angazhimit të grupit. Ai gjithashtu do të përfshijë sa më poshtë: (Ref: Paragrafët A57, A58, A60)
- a) Një kërkesë që audituesi i entitetit të kontrolluar, duke ditur kontekstin në të cilin ekipi i angazhimit të grupit do të përdorë punën e tij, konfirmon se ai do të bashkëpunojë me ekipin. (Ref: Paragrafi A59)
 - b) Kërkesat etike që kanë të bëjnë me auditimin e grupit dhe, në veçanti, kërkesat për pavarësi.
 - c) Në rastin e një auditimi ose rishikimi të informacionit financiar të entitetit të kontrolluar, materialiteti i entitetit (dhe, nëse është e përshtatshme, niveli ose nivelet e materialitetit për klasat e veçanta të transaksioneve, tepricat në llogari ose informacionet shpjeguese) dhe pragu mbi të cilin anomali, në mënyrë të qartë, nuk mund të konsiderohen si të parëndësishme në pasqyrat financiare të grupit.

- d) Rreziqet e identifikuara të rëndësishme të anomalive materiale të pasqyrave financiare grupit, për shkak të mashtrimit apo gabimit, që kanë të bëjnë me punën e audituesit të entitetit të kontrolluar. Ekipi i angazhimit të grupit do të kërkojë nga audituesi i entitetit të kontrolluar të komunikojë në kohë ndonjë rrezik tjetër të identifikuar të rëndësishëm të anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit, për shkak të mashtrimit apo gabimit në entitetin e kontrolluar, dhe qëndrimin e tij ndaj këtyre rreziqeve.
 - e) Një listë të palëve të lidhura, të përgatitur nga drejtimi i grupit, dhe të ndonjë pale të lidhur tjetër, për të cilën ekipi i angazhimit të grupit ka dijeni. Ekipi i angazhimit për grupin do të kërkojë nga audituesi i entitetit të kontrolluar të komunikojë në kohë palët e lidhura që nuk kanë qenë identifikuar më parë nga drejtimi i grupit ose vetë ekipi. Ekipi i angazhimit të grupit do të vendosë nëse këto palë të lidhura shtesë do t'u bëhen të njohura audituesve të entiteteve të tjera të kontrolluara.
41. Ekipi i angazhimit të grupit do të kërkojë nga audituesi i entitetit të kontrolluar të komunikojë çështjet që kanë të bëjnë me konkluzionin në lidhje me auditimin e grupit. Ky komunikim duhet të përfshijë: (Ref: Para A60)
- a) Nëse audituesi i entitetit të kontrolluar ka plotësuar kërkesat etike që kanë të bëjnë me auditimin e grupit, duke përfshirë edhe pavarësinë dhe kompetencën profesionale;
 - b) Nëse audituesi i entitetit të kontrolluar ka plotësuar kërkesat e ekipit të angazhimit të grupit;
 - c) Identifikimin e informacionit financiar të entitetit të kontrolluar për të cilin raporton audituesi i këtij entiteti.
 - d) Informacionin mbi rastet e mospërputhjes me ligjet dhe rregulloret që mund të shkaktojnë anomali materiale në pasqyrat financiare të grupit;
 - e) Një listë të anomalive të pakorrigjuara të informacionit financiar të entitetit të kontrolluar (lista nuk duhet të përfshijë anomalitë që janë poshtë pragut të anomalive të komunikuar qartazi si të parëndësishme nga ekipi i angazhimit të grupit (shih paragrafin 40 (c));
 - f) Treguesit e paragjytimeve të mundshme të drejtimit;
 - g) Përshkrimin e ndonjë mangësie të konsiderueshme të identifikuar në kontrollin e brendshëm në nivel entiteti të kontrolluar;
 - h) Çështje të tjera të rëndësishme që audituesi i entitetit të kontrolluar ua ka komunikuar ose pret t'ua komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen e entitetit, duke përfshirë mashtrimin ose dyshimin për mashtrim të punonjësve

dhe drejtimin të entitetit të kontrolluar, të cilët kanë rol të rëndësishëm në kontrollin e brendshëm në nivel entiteti apo të tjerë në rastin ku mashtrimi ka çuar në një anomali materiale të informacionit financiar të entitetit të kontrolluar;

- i) Çdo çështje tjetër që mund të ketë lidhje me auditimin e grupit, ose që audituesi i entitetit të kontrolluar dëshiron të tërheqë vëmendjen e ekipit të angazhimit të grupit, përfshirë edhe përjashtimet e shënuara në deklaratimet me shkrim që ai ka kërkuar nga drejtimi i entitetit; dhe
- j) Gjetjet, konkluzionet ose opinionin e përgjithshëm të audituesit të entitetit të kontrolluar.

Vlerësimi i mjaftueshmërisë dhe përshtatshmërisë së evidencës së marrë të auditimit

Vlerësimi i komunikimit me audituesit e entiteteve të kontrolluara dhe mjaftueshmërisë së punës së tyre

- 42. Ekipi i angazhimit të grupit do të vlerësojë komunikimin me audituesin e entitetit të kontrolluar (shih paragrafin 41). Ekipi i angazhimit të grupit do të:
 - a) Diskutojë me audituesin, drejtimin e entitetit të kontrolluar ose atë të grupit, për aq sa është e përshtatshme, çështjet e rëndësishme që dalin nga ky vlerësim; dhe
 - b) Përcaktojë nëse është e nevojshme të rishikojë pjesë të tjera përkatëse të dokumentimit të auditimit nga audituesi i entitetit të kontrolluar. (Ref: Paragrafi A61)
- 43. Nëse ekipi i angazhimit të grupit arrin në përfundimin se puna e audituesit të entitetit të kontrolluar është e pamjaftueshme, atëherë ai do të përcaktojë se çfarë procedurash të tjera janë për t'u kryer, dhe nëse ato janë për t'u kryer nga audituesi i këtij entiteti apo nga ekipi i angazhimit të grupit.

Mjaftueshmëria dhe përshtatshmëria e evidencës së auditimit

- 44. Audituesi është e nevojshme të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të reduktuar rrezikun e auditimit në një nivel të pranueshëm të ulët, që e lejon të nxjerrë konkluzione të arsyeshme, ku do të bazohet opinionin e tij¹⁰. Ekipi i angazhimit të grupit do të vlerësojë nëse është marrë evidencë e mjaftueshme dhe e përshtatshme nga procedurat e auditimit të kryera mbi procesin e konsolidimit dhe nga puna e kryer nga ekipi i angazhimit të grupit dhe audituesit e entiteteve të kontrolluara mbi informacionin financiar të këtyre entiteveve, mbi të cilën bazohet opinionin për auditimin e grupit. (Ref: Paragrafi A62)

¹⁰ SNA 200, paragrafi 17.

45. Ortaku i angazhimit për grupin do të vlerësojë efektin që ka mbi opinionin e auditimit të grupit, ndonjë anomali e pakorrigjuar (ose e identifikuar nga ekipi i angazhimit të grupit, ose e komunikuar nga audituesit e entiteteve të kontrolluara), dhe ndonjë rast paaftësie për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme. (Ref: Paragrafi A63)

Komunikimi me drejtimin e grupit dhe personat e ngarkuar me qeverisjen e tij

Komunikimi me drejtimin e grupit

46. Ekipi i angazhimit të grupit do të përcaktojë se cilat janë mangësitë e identifikuara në kontrollin e brendshëm për t'ua komunikuar personave të ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin e grupit në përputhje me SNA 265.¹¹ Në bërjen e këtij përcaktimi, ekipi i angazhimit të grupit do të marrë parasysh:
- a) Mangësitë që ekipi i angazhimit të grupit ka identifikuar në kontrollin e brendshëm për të gjithë grupin;
 - b) Mangësitë në kontrollin e brendshëm që ekipi i angazhimit të grupit ka identifikuar në kontrollet e brendshme të entiteteve të kontrolluara; dhe
 - c) Mangësitë në kontrollin e brendshëm për të cilat audituesit e entiteteve të kontrolluara kanë tërhequr vëmendjen e ekipit të angazhimit të grupit.
47. Nëse mashtrimi është identifikuar nga ekipi i angazhimit të grupit, ose i është bërë atij i njohur nga një auditues i entitetit të kontrolluar (shih paragrafin 41 (h)), ose informacioni tregon se mund të ekzistojë një mashtrim, ekipi i angazhimit të grupit do t'ia komunikojë këtë, në kohën e duhur, drejtimin të nivelit të përshtatshëm të grupit në mënyrë që ta informojë për përgjegjësinë kryesore në parandalimin dhe zbulimin e mashtrimit të çështjeve që janë në përgjegjësi të tij. (Ref. Paragrafi A64)
48. Një audituesi të entitetit të kontrolluar mund t'i kërkohej nga statuti, rregullorja ose për një arsye tjetër, të shprehë një opinion të auditimit mbi pasqyrat financiare të një entiteti të kontrolluar. Në këtë rast, ekipi i angazhimit të grupit do t'i kërkojë drejtimin të grupit të informojë drejtimin e entitetit të kontrolluar për çdo çështje që ekipi i angazhimit është i vetëdijshëm se mund të jetë e rëndësishme për pasqyrat financiare të entitetit, por që drejtimi i entitetit të kontrolluar mund të mos jetë në dijeni. Nëse drejtimi i grupit refuzon t'ia komunikojë këtë çështje drejtimin të entitetit të kontrolluar, ekipi i angazhimit të grupit do ta diskutojë çështjen me personat e ngarkuar me qeverisjen e grupit. Nëse çështja mbetet e pazgjidhur, ekipi i angazhimit të grupit, duke respektuar fshehtësinë ligjore dhe profesionale, do të tregojë kujdes nëse do ta këshillojë audituesin e entitetit të kontrolluar të mos nxjerrë raportin për pasqyrat financiare deri sa çështja të zgjidhet. (Ref: Para A65)

¹¹ SNA 265, *Komunikimi i mangësive në kontrollin e brendshëm personave të ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin*.

Komunikimi me personat që janë të ngarkuar me qeverisjen e grupit

49. Ekipi i angazhimit të grupit do të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen e grupit për çështjet e mëposhtme, përveç atyre të kërkuara nga SNA 260 (i rishikuar)¹² dhe SNA-të e tjera: (Ref: Paragrafi A66)
- a) Një pamje të përgjithshme të llojit të punës që do të kryhet në informacionin financiar të entiteteve të kontrolluara.
 - b) Një pamje të përgjithshme të natyrës së përfshirjes së planifikuar të ekipit të angazhimit të grupit në punën që kryhet nga audituesit e entiteteve të kontrolluara mbi informacionin financiar të entiteteve të kontrolluara të konsiderueshme.
 - c) Rastet ku vlerësimi i punës së një audituesi të entitetit të kontrolluar nga ekipi i angazhimit të grupit i jep shkas një shqetësimi në lidhje me cilësinë e punës së audituesit.
 - d) Çdo kufizim mbi auditimin e grupit, për shembull, në rastin kur ekipi i angazhimit të grupit e ka të kufizuar të drejtën e hyrjes në informacion.
 - e) Mashtrimin ose dyshimin për mashtrim që përfshin drejtimin e grupit, drejtimin e entitetit të kontrolluar, punonjësit që kanë një rol të rëndësishëm në kontrollet për të gjithë grupin ose të tjerët kur mashtrimi rezulton në një anomali materiale në pasqyrat financiare të grupit.

Dokumentimi

50. Ekipi i angazhimit të grupit do të përfshijë në dokumentacionin e auditimit çështjet e mëposhtme:¹³
- a) Një analizë të entiteteve të kontrolluara, duke treguar ato që janë të konsiderueshme, dhe llojin e punës së kryer në informacionin financiar të këtyre entiteteve.
 - b) Natyrën, afatin dhe shkallën e përfshirjes së ekipit të angazhimit të grupit në punën e kryer nga audituesit e entiteteve të kontrolluara të rëndësishme, duke përfshirë, kur është e zbatueshme, rishikimin nga ekipi i angazhimit të grupit e pjesëve përkatëse të dokumentacionit të auditimit dhe konkluzionet lidhur me këtë të audituesve të entiteteve të kontrolluara.
 - c) Komunikimet me shkrim në mes të ekipit të angazhimit të grupit dhe audituesve të entiteteve të kontrolluara në lidhje me kërkesat që ka ekipi.

¹² SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me personat e ngarkuar me qeverisjen*.

¹³ SNA 230, *Dokumentimi i auditimit*, paragrafët 8-11 dhe A6.

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Entitetet e kontrolluara që janë subjekt auditimi sipas statutit, rregullores apo për arsye të tjera (Ref: Paragrafi 3)

A1. Faktorët, që mund të ndikojnë në vendimin e ekipit të angazhimit të grupit nëse do të shfrytëzojë auditimin e kërkuar nga statuti, rregullorja ose për një arsye tjetër që të sigurojë evidencë për auditimin e grupit, përfshijnë si në vijim:

- Dallimet në kuadrin e raportimit financiar të zbatuar në përgatitjen e pasqyrave financiare të entitetit të kontrolluar dhe të atij të zbatuar në përgatitjen e pasqyrave financiare të grupit.
- Dallimet në standardet e auditimit dhe standardet e tjera të zbatuara nga audituesi i entitetit të kontrolluar dhe atyre të zbatuara në auditimin e pasqyrave financiare të grupit.
- Nëse auditimi i pasqyrave financiare të entitetit të kontrolluar do të përfundonte në kohë për të përmbushur afatin kohor të raportimit të grupit.

Përkufizimet

Entiteti i kontrolluar (Ref: Paragrafi 9 (a))

A2. Struktura e një grupi ndikohet nga mënyra se si janë identifikuar entitetet e kontrolluara. Për shembull, sistemi i raportimit financiar i grupit mund të jetë i bazuar në një strukturë organizative që jep mundësinë e përgatitjes së informacionit financiar nga një shoqëri mëmë dhe një ose më shumë filiale, sipërmarrjet e përbashkëta, apo entitetet e investuara nëpërmjet metodave kontabël të kapitalit neto apo kostos, ose nga një kombinim i të dyjave. Megjithatë, disa grupe, mund të organizojnë sistemin e tyre të raportimit financiar sipas funksionit, procesit, produktit apo shërbimit (ose sipas grupeve të produkteve apo shërbimeve), apo vendndodhjeve gjeografike. Në këto raste, entiteti ose veprimtaria e biznesit, për të cilin drejtimi i grupit apo i entitetit të kontrolluar përgatit informacionin financiar që është përfshirë në pasqyrat financiare të grupit, mund të jetë një funksion, proces, produkt ose shërbim (ose grup i produkteve ose shërbimeve), apo vendndodhja gjeografike.

A3. Brenda sistemit të raportimit financiar të grupit mund të ekzistojnë entitete të kontrolluara të niveleve të ndryshme, rast në të cilin mund të jetë më e përshtatshme që këto entitete të identifikohen së bashku në një nivel të caktuar sesa në mënyrë individuale.

A4. Entitetet e kontrolluara, të bashkuara në një nivel të caktuar, mund të përbëjnë një entitet për qëllime auditimi të grupit; megjithatë, një entitet i tillë mund të përgatisë, gjithashtu, pasqyrat financiare të grupit që përfshijnë informacionin financiar të entiteteve të kontrolluara që ai ka (pra, është një nëngrup). Prandaj, ky SNA mund zbatohet nga ortakë të ndryshëm të angazhimit për grupin dhe ekipe për nëngrupe të ndryshme brenda një grupi më të madh.

Entiteti i kontrolluar i konsiderueshëm (Ref: Paragrafi 9(m))

A5. Me rritjen e rëndësisë financiare individuale të një entiteti të kontrolluar, zakonisht, rriten edhe rreziqet e anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit. Ekipi i angazhimit të grupit mund të aplikojë një përqindje për një kufi të zgjedhur si ndihmë për të identifikuar entitetet e kontrolluara që janë të një rëndësie të veçantë financiare. Identifikimi i një pike referimi dhe përcaktimi i një përqindjeje që do të zbatohet në të, kërkon të ushtrohet gjykimi profesional. Në varësi të natyrës dhe rrethanave të grupit, kufijtë e përshtatshëm mund të përfshijnë aktivet e grupit, detyrimet, flukset e parasë, fitimin ose qarkullimin. Për shembull, ekipi i angazhimit të grupit mund t'i quajë si entitete të konsiderueshme ato që tejkalojnë 15% e zgjedhur si kufi. Megjithatë, një përqindje më e lartë apo më e ulët mund të gjykohet e përshtatshme sipas rrethanave.

A6. Ekipi i angazhimit të grupit mund të identifikojë, gjithashtu, një entitet të kontrolluar si të mundshëm për të përfshirë rreziqe të konsiderueshme të anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit për shkak të natyrës së tij të veçantë ose rrethanave (pra, rreziqe që kërkojnë auditim të posaçëm¹⁴). Për shembull, një entitet i kontrolluar mund të jetë përgjegjës për tregtinë në monedhë të huaj dhe në këtë mënyrë e ekspozon grupin ndaj një rreziku të konsiderueshëm të anomalive materiale, edhe pse ai, nga ana tjetër, nuk është i një rëndësie financiare të veçantë për grupin.

Audituesi i entitetit të kontrolluar

A7. Një anëtar i ekipit të angazhimit të grupit, me kërkesën e këtij ekipi, mund të kryejë punë mbi informacionin financiar të një entiteti të kontrolluar për auditimin e grupit. Në këtë rast, ky anëtar është gjithashtu një auditues i entitetit të kontrolluar.

Përgjegjësia (Ref: Paragrafi 11)

A8. Ortaku i angazhimit për grupin ose firma e ortakut të angazhimit për grupin është përgjegjës për opinionin mbi auditimin e grupit, edhe pse audituesit e entiteteve të kontrolluara mund të kryejnë punë mbi informacionin financiar të këtyre entiteteve për auditimin e grupit dhe për këtë janë përgjegjës për gjetjet e përgjithshme, konkluzionet apo opinionet e tyre.

¹⁴ SNA 315 (i rishikuar), paragrafët 27-29.

A9. Kur opinionimi për auditimin e grupit është i modifikuar, sepse ekipi i angazhimit për grupin nuk ka patur mundësi të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme në lidhje me informacionin financiar të një ose më shumë entiteteve të kontrolluara, paragrafi për Bazat për Modifikim, në raportin e audituesit për pasqyrat financiare të grupit, përshkruan arsyet për këtë paafësi pa iu referuar audituesit të entitetit të kontrolluar, me përjashtim të rastit kur një referencë e tillë është e nevojshme për të dhënë një shpjegim të përshtatshëm të rrethanave.¹⁵

Pranimi dhe vazhdimi

Njohja në fazën e pranimit ose vazhdimit (Ref: Paragrafi 12)

A10. Në rastin e një angazhimi të ri, njohja e grupit nga ana e ekipit të angazhimit, e entiteteve të tij të kontrolluara dhe mjediseve të tyre mund të sigurohet nga:

- Informacioni i dhënë nga drejtimi i grupit;
- Komunikimi me drejtimin e grupit; dhe
- Kur është e përshtatshme, nga komunikimi me ekipin e mëparshëm të angazhimit të grupit, drejtimin e entiteteve të kontrolluara ose audituesit e tyre.

A11. Njohja, nga ana e ekipit të angazhimit të grupit, mund të përfshijë çështje të tilla si në vijim:

- Struktura e grupit, duke përfshirë si strukturën ligjore dhe atë organizative (pra, mënyrën se si është organizuar sistemi i raportimit financiar të grupit).
- Aktivitetet e biznesit të entiteteve të kontrolluara që janë të konsiderueshme për grupin, duke përfshirë industrinë dhe mjediset rregullatore, ekonomike dhe politike në të cilën këto aktivitete zhvillohen.
- Përdorimi i organizatave të shërbimit, duke përfshirë edhe qendrat e shërbimit të përbashkët.
- Një përshkrim të kontrolleve për të gjithë grupin.
- Kompleksiteti i procesit të konsolidimit.
- Nëse audituesit e entiteteve të kontrolluara, që nuk janë nga firma ose rrjeti i ortakut të angazhimit për grupin, do të kryejnë punën mbi informacionin financiar të ndonjë prej entiteteve të kontrolluara dhe arsyen e emërimit të më shumë se një audituesi.

¹⁵ SNA 705 (i rishikuar), paragrafi 20.

- Nëse ekipi i angazhimit të grupit:
 - Do të ketë të drejtë të pakufizuar për marrje informacioni nga personat e ngarkuar me qeverisjen e grupit, drejtimi i grupit, personat e ngarkuar me qeverisjen e entitetit të kontrolluar, drejtimin e këtij entiteti, informacioni i entitetit të kontrolluar dhe audituesve të tij (duke përfshirë edhe dokumentimin përkatës të auditimit kërkuar nga ekipi i angazhimit të grupit); dhe
 - Do të mund të kryejë punën e nevojshme mbi informacionin financiar të entiteteve të kontrolluara.

A12.Në rastin e një angazhimi të vazhdueshëm, mundësia e ekipit të angazhimit të grupit për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme mund të ndikohet nga ndryshime të rëndësishme, për shembull:

- Ndryshimet në strukturën e grupit (për shembull, blerjet, nxjerrjet jashtë përdorimit, riorganizimet apo ndryshimet në mënyrën se si është i organizuar sistemi i raportimit financiar të grupit).
- Ndryshimet në aktivitetet e biznesit të entiteteve të kontrolluara që janë të rëndësishme për grupin.
- Ndryshimet në përbërjen e personave të ngarkuar me qeverisjen e grupit, drejtimin të grupit, ose drejtuesve kryesorë të entiteteve të kontrolluara të konsiderueshme.
- Interesimi i ekipit të angazhimit të grupit në lidhje me integritetin dhe kompetencën e grupit apo të drejtimin të entitetit të kontrolluar.
- Ndryshimet në kontrollet për të gjithë grupin.
- Ndryshimet në kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

Pritshmëria për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme (Ref: Paragrafi 13)

A13.Një grup mund të përbëhet vetëm prej entiteteve të kontrolluara që nuk konsiderohen si të rëndësishëm. Në këto rrethana, ortaku i angazhimit për grupin, në mënyrë të arsyeshme, pret të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme, mbi të cilën bazohet opinioni i auditimit të grupit në rast se ekipi i angazhimit të grupit do të jetë në gjendje të:

- a. Kryejë punë mbi informacionin financiar të disa prej këtyre entiteteve të kontrolluara; dhe

- b. Jetë i përfshirë në punën e kryer nga audituesit e entiteteve të kontrolluara mbi informacionin financiar të entiteteve të tjera të kontrolluara në shkallën e nevojshme për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme.

E drejta e marrjes së informacionit (Ref: Paragrafi 13)

A14.E drejta e marrjes së informacionit nga ana e ekipit të angazhimit të grupit mund të kufizohet nga rrethana që nuk mund të kontrollohen nga drejtimi i grupit, për shembull, ligjet në lidhje me konfidencialitetin dhe të dhënat private, ose refuzimi nga audituesi i entitetit të kontrolluar i të drejtës së hyrjes në dokumentacionin përkatës të auditimit, të kërkuar nga ekipi i angazhimit të grupit. Gjithashtu, ajo mund të kufizohet nga drejtimi i grupit.

A15.Në rastet kur e drejta e marrjes së informacionit është e kufizuar sipas rrethanave, ekipi i angazhimit të grupit mund të jetë ende në gjendje të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme, megjithatë, një gjë e tillë është më pak e mundshme kur rritet rëndësia e entitetit të kontrolluar. Për shembull, ekipi i angazhimit të grupit nuk mund të ketë të drejtën e marrjes së informacionit nga personat e ngarkuar me qeverisje, drejtimi apo audituesi i një entiteti të kontrolluar (duke përfshirë dokumentacionin përkatës të auditimit të kërkuar nga ekipi i angazhimit të grupit), që trajtohet sipas metodës kontabël të kapitalit neto. Nëse entiteti i kontrolluar nuk është një entitet i konsiderueshëm, dhe ekipi i angazhimit të grupit ka paketën e plotë të pasqyrave financiare të entitetit, duke përfshirë edhe raportin e audituesit për to, si dhe ka të drejtën e hyrjes në informacionin që mbahet nga drejtimi i grupit në lidhje me entitetin e kontrolluar, atëherë ai mund të arrijë në përfundimin se ky informacion përbën evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme në lidhje me këtë entitet të kontrolluar. Megjithatë, nëse entiteti i kontrolluar është i konsiderueshëm, ekipi i angazhimit të grupit nuk do të jetë në gjendje të përmbushë kërkesat përkatëse të këtij SNA në rrethanat e auditimit të grupit. Për shembull, ekipi i angazhimit të grupit nuk mund të përmbushë kërkesat e paragrafëve 30-31 për t'u përfshirë në punën e audituesit të entitetit të kontrolluar. Pra, ekipi i angazhimit të grupit nuk do të mund të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme në lidhje me këtë entitet të kontrolluar. Efekti i pamundësisë së ekipit të angazhimit për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme është trajtuar në SNA 705 (i rishikuar).

A16.Ekipi i angazhimit të grupit nuk do të jetë në gjendje të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme në qoftë se drejtimi i grupit i kufizon të drejtën e marrjes së informacionit të një entiteti të kontrolluar të konsiderueshëm atij ose një audituesi të entitetit të kontrolluar.

A17.Ndonëse ekipi i angazhimit të grupit mund të jetë në gjendje të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme nëse kufizime të tilla kanë të bëjnë me një entitet të kontrolluar që konsiderohet të jetë jo i rëndësishëm, arsyeja për kufizim mund të ndikojë në opinionin për auditimin e grupit. Për shembull, kjo mund të

ndikojë në besueshmërinë e përgjigjeve të dhëna nga drejtimi i grupit dhe përfaqësuesve të tyre për pyetjet e bëra nga ekipi i angazhimit të grupit.

A18. Ligji apo rregullorja mund të ndalojë ortakun e angazhimit për grupin që të refuzojë apo të tërhiqet nga një angazhim. Për shembull, në disa juridiksione audituesi emërohet për një periudhë të caktuar kohe dhe i ndalohet të tërhiqet para mbarimit të kësaj periudhe. Gjithashtu, në sektorin publik, opsioni i refuzimit apo i tërheqjes nga një angazhim nuk mund të jetë i vlefshëm për audituesin për shkak të natyrës së mandatit ose për arsye të interesit publik.

Në këto rrethana, ky SNA vlen edhe për auditimin e grupit, ndërsa efekti i pamundësisë së ekipit të angazhimit të grupit për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme trajtohet sipas SNA 705 (i rishikuar).

A19. Shtojca 1 përmban një shembull të një raporti të audituesit që përmban një opinion të kualifikuar, bazuar në pamundësinë e ekipit të angazhimit të grupit për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme, në lidhje me një entitetet të kontrolluar të konsiderueshëm, të trajtuar sipas metodës kontabël të kapitalit neto, por ku, sipas gjykimit të ekipit të angazhimit të grupit, efekti është material, por jo i përhapur.

Kushtet e angazhimit (Ref: Paragrafi 14)

A20. Kushtet e angazhimit rrjedhin nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar.¹⁶ Çështje të tjera mund të përfshihen në kushtet e një angazhimi për auditimin e grupit, të tilla si fakti se:

- Komunikimi në mes ekipit të angazhimit të grupit dhe audituesve të entiteteve të kontrolluara duhet të jetë i pakufizuar deri në atë shkallë që e lejon ligji ose rregullorja;
- Komunikimet e rëndësishme në mes audituesve të entiteteve të kontrolluara, personave të ngarkuar me qeverisje dhe drejtimin e këtyre entiteteve, duke përfshirë komunikimet mbi mangësitë e konsiderueshme në kontrollin e brendshëm, duhet t'i komunikohen edhe ekipit të angazhimit të grupit;
- Komunikimet e rëndësishme midis autoriteteve rregullatore dhe entiteteve të kontrolluara në lidhje me çështjet e raportimit financiar duhet t'i komunikohen ekipit të angazhimit për grupin; dhe
- Deri në masën që ekipi i angazhimit të grupit e quan të nevojshme, duhet t'i lejohet:
 - E drejta e marrjes së informacionit në entitetet e kontrolluara, nga personat e ngarkuar me qeverisje, drejtimi dhe audituesit e tyre (duke përfshirë edhe

¹⁶ SNA 210, paragrafi 8.

dokumentacionin përkatës të auditimit të kërkuar nga ekipi i angazhimit të grupit); dhe

- Të kryejë punë ose të kërkojë një auditues të entitetit të kontrolluar të kryejë punë mbi informacionin financiar të entitetit.

A21. Kufizimet e vëna mbi:

- të drejtën e marrjes së informacionit nga ekipi i angazhimit të grupit në entitetet e kontrolluara, prej personave të ngarkuar me qeverisje, drejtimin ose audituesve të këtyre entiteteve (duke përfshirë edhe dokumentacionin përkatës të auditimit të kërkuar nga ekipi); ose
- punën që do të kryhet mbi informacionin financiar të entiteteve të kontrolluara,

pas pranimit të angazhimit për auditimin e grupit nga ana e ortakut të angazhimit për grupin, përbëjnë një pamundësi për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme që mund të ndikojë në opinionin mbi auditimin e grupit. Madje, në rrethana të jashtëzakonshme, një gjë e tillë mund të çojë në tërheqje nga angazhimi kur ky është i mundur në bazë të ligjit ose rregullores së zbatueshme.

Strategjia e përgjithshme e auditimit dhe planifikimi i tij (Ref: Paragrafi 16)

A22. Rishikimi i strategjisë së përgjithshme të auditimit të grupit dhe planifikimit të tij është një pjesë e rëndësishme e përmbyshjes së përgjegjësisë së ortakut të angazhimit të grupit për drejtimin e këtij angazhimi.

Njohja e grupit, e entiteteve të kontrolluara dhe mjediseve të tyre

Çështjet për të cilat ekipi i angazhimit të grupit siguron një njohje (Ref: Paragrafi 17)

A23. SNA 315 (i rishikuar) përmban udhëzime për çështje që audituesi mund t'i marrë parasysh për të patur një njohje për industrinë, rregullat dhe faktorë të tjerë të jashtëm që prekin entitetin, duke përfshirë kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar; natyrën e entitetit; objektivat, strategjitë dhe rreziqet e lidhura me biznesin; matjen dhe rishikimin e performancës financiare të entitetit.¹⁷ Shtojca 2 e këtij SNA-je përmban udhëzime për çështje specifike për një grup, duke përfshirë procesin e konsolidimit.

Udhëzimet e lëshuara nga drejtimi i grupit për entitetet e kontrolluara (Ref: Paragrafi 17)

A24. Për të arritur uniformitetin dhe krahasueshmërinë e informacionit financiar, drejtimi i grupit zakonisht nxjerr udhëzime për entitetet e kontrolluara. Udhëzime të tilla specifikojnë kërkesat për informacionin financiar të entiteteve të kontrolluara që

¹⁷ SNA 315 (i rishikuar), paragrafët A25-A49.

përfshihet në pasqyrat financiare të grupit dhe shpesh përfshijnë manualët e procedurave të raportimit financiar dhe një paketë të raportimit. Një paketë raportimi, zakonisht, përbëhet nga formatet standarde për sigurimin e informacionit financiar për ta përfshirë në pasqyrat financiare të grupit. Megjithatë, paketat e raportimit, në përgjithësi, nuk marrin formën e pasqyrave financiare të plota, të përgatitura dhe të paraqitura në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

A25. Udhëzimet zakonisht mbulojnë:

- Politikat kontabël që do të zbatohen;
- Kërkesat statutorë dhe ato të dhënies së informacioneve shpjeguese, të zbatueshme për pasqyrat financiare të grupit, duke përfshirë:
 - Identifikimin dhe raportimin e segmenteve;
 - Marrëdhëniet e palëve të lidhura dhe transaksionet;
 - Transaksionet brenda-grupit dhe fitimet e përealizuara;
 - Tepricat e llogarive brenda-grupit; dhe
- Një kalendar të raportimit.

A26. Njohja e udhëzimeve nga ekipi i angazhimit të grupit mund të përfshijë në vijim:

- Qartësinë dhe praktikitetin e udhëzimeve për plotësimin e paketës së raportimit.
- Nëse udhëzimet:
 - Përkrahjnë mirë karakteristikat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar;
 - Sigurojnë informacione shpjeguese që janë të mjaftueshme për të përmbushur kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, për shembull, dhënia e informacioneve shpjeguese për marrëdhëniet dhe transaksionet e palëve të lidhura, si dhe informacione për segmentin;
 - Sigurojnë identifikimin e rregullimeve të konsolidimit, për shembull, transaksionet brenda grupit dhe fitimet e përealizuara, dhe tepricat e llogarive brenda grupit; dhe
 - Sigurojnë miratimin e informacionit financiar nga drejtimi i entitetit të kontrolluar.

Mashtrimi (Ref: Paragrafi 17)

A27. Audituesit i kërkohet të identifikojë dhe të vlerësojë rrezikun e anomalive materiale të pasqyrave financiare për shkak të mashtrimit, të planifikojë dhe të zbatojë qëndrimet e duhura ndaj rreziqeve të vlerësuara.¹⁸ Informacioni i përdorur për të identifikuar rreziqet e anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit për shkak të mashtrimit mund të përfshijnë si më poshtë:

- Vlerësimin e drejtimit të grupit të rreziqeve që pasqyrat financiare të grupit mund të kenë anomali materiale si rezultat i mashtrimit.
- Procesin e identifikimit dhe qëndrimet ndaj rreziqeve të mashtrimit për grupin, duke përfshirë çdo rrezik të veçantë mashtrimi të identifikuar nga drejtimi i grupit, ose tepricat e llogarive, klasat e transaksioneve, ose dhënien e informacioneve shpjeguese për të cilat është i mundshëm një rrezik mashtrimi.
- Nëse ka entitete të kontrolluara të veçantë për të cilët është i mundshëm një rrezik mashtrimi.
- Mënyrën me të cilën personat e ngarkuar me qeverisje të grupit monitorojnë proceset e drejtimit të grupit për identifikuar dhe për t'iu përgjigjur rreziqeve të mashtrimit në grup, dhe kontrollet që drejtimi i grupit ka krijuar për të zbutur këto rreziqe.
- Përgjigjet e personave të ngarkuar me qeverisjen e grupit, drejtimit të grupit, individëve të përshtatshëm brenda auditimit të brendshëm (dhe nëse është e përshtatshme, drejtimit të entitetit të kontrolluar, audituesve të këtyre entiteteve dhe të tjerëve) ndaj pyetjeve të ekipit të angazhimit nëse ata kanë njohuri për ndonjë mashtrim që ekziston aktualisht apo që dyshojnë se ka të tillë, që ndikon në një entitet të kontrolluar ose grup.

Diskutimi ndërmjet anëtarëve të ekipit të angazhimit të grupit dhe audituesve të entiteteve të kontrolluara përsa i përket rrezikut të anomalive materiale të pasqyrave financiare të grupit, përfshirë rreziqet e mashtrimit (Ref: Paragrafi 17)

A28. Nga anëtarët kryesorë të ekipit të angazhimit kërkohet të diskutohet predispozita e një entiteti për anomali materiale në pasqyrat financiare për shkak të mashtrimit apo gabimit, veçanërisht duke theksuar rreziqet për shkak të mashtrimit. Në një auditim të grupit, këto diskutime mund të përfshijnë edhe audituesit e entiteteve të kontrolluara.¹⁹ Përcaktimi nga ortaku i angazhimit për grupin se kush përfshihet në diskutime, si dhe kur ndodhin ato, shtrirja e tyre ndikohet nga faktorë të tillë si përvoja e mëparshme me grupin.

¹⁸ SNA 240, *Përgjegjësitë e audituesit lidhur me mashtrimin në një auditim të pasqyrave financiare*.

¹⁹ SNA 240, paragrafi 16; SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 10.

A29. Diskutimet ofrojnë një mundësi për të:

- Marrë pjesë në njohjen e entiteteve të kontrolluara dhe të mjediseve të tyre, përfshirë kontrollet e përgjithshme të grupit.
- Shkëmbyer informacion në lidhje me rreziqet e biznesit të entiteteve të kontrolluara ose grupit.
- Shkëmbyer ide se si dhe ku pasqyrat financiare të grupit mund të jenë të ndjeshme ndaj anomalive materiale për shkak të mashtrimit apo gabimit, si mund të kryhet dhe të fshihet mashtrimi në raportimin financiar nga drejtimi i grupit dhe ai i entitetit të kontrolluar, dhe si mund të shpërdorohen aktivet e entiteteve të kontrolluara.
- Identifikuar praktikën e ndjekur nga drejtimi i grupit ose ai i entitetit të kontrolluar që mund të jenë të njëanshme ose të projektuara për të menaxhuar të ardhurat që mund të çojnë në raportim financiar mashtrues, për shembull, praktikën e njohjes së të ardhurave që nuk janë në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.
- Marrë parasysh faktorë të njohur të jashtëm dhe të brendshëm që ndikojnë në grup, të cilët mund të shkaktojnë një nxitje apo presion në drejtimin e grupit, të entitetit të kontrolluar, ose të tjerët për të kryer mashtrim, japin mundësi që të kryhet mashtrimi, ose tregojnë për një kulturë apo ambient që mundëson drejtimin e grupit, drejtimin e entitetit të kontrolluar, ose të tjerët të justifikojnë mashtrimin e kryer.
- Patur parasysh rrezikun që drejtimi i grupit apo i entitetit të kontrolluar mund të shpërfillë kontrollet.
- Patur parasysh nëse janë përdorur politika uniforme kontabël për përgatitjen e informacionit financiar nga entitetet e kontrolluara për pasqyrat financiare të grupit dhe, aty ku nuk ka ndodhur kështu, si janë identifikuar dhe rregulluar ndryshimet në politikat kontabël (kur kërkohet nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar).
- Diskutuar mashtrimin që është identifikuar në entitetet e kontrolluara, ose informacionin që tregon ekzistencën e një mashtrimi në një entitet të tillë.
- Shkëmbyer informacion që mund të tregojë mospërputhje me ligjet kombëtare, rregullat, për shembull, dhënia e ryshfeteve dhe praktikën e parregullta të çmimeve të transferimit.

Faktorët e rrezikut (Ref: Paragrafi 18)

A30. Shtojca 3 jep shembuj të kushteve apo ngjarjeve që, individualisht ose së bashku, mund të tregojnë për rreziqe të anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit, duke përfshirë rreziqet për shkak të mashtrimit.

Vlerësimi i rrezikut (Ref: Paragrafi 18)

A31. Vlerësimi, në nivel grupi, nga ekipi i angazhimit të grupit, i rreziqeve të anomalive materiale të pasqyrave financiare të grupit bazohet në këtë informacion si në vijim:

- Informacioni i marrë nga njohja e grupit, entiteteve të kontrolluara të tij dhe mjediset e tyre, procesit të konsolidimit, duke përfshirë evidencën e auditimit të marrë gjatë vlerësimit, hartimit dhe zbatimit të kontrolleve për të gjithë grupin dhe kontrollet që kanë të bëjnë për konsolidimin.
- Informacioni i marrë nga audituesit e entiteteve të kontrolluara.

Njohja e audituesit të entitetit të kontrolluar (Ref: Paragrafi 19)

A32. Ekipi i angazhimit të grupit siguron njohjen e një audituesi të entitetit të kontrolluar vetëm kur ka në plan t'i kërkojë audituesit të kryejë punë në informacionin financiar të një entiteti të kontrolluar për auditimin e grupit. Për shembull, nuk do të ishte e nevojshme të sigurohet njohja e audituesve të atyre entiteteve për të cilin ekipi i angazhimit për grupin ka në plan të kryejë procedura analitike vetëm në nivel grupi.

Procedurat e ekipit të angazhimit të grupit për të patur një njohje të audituesit të entitetit të kontrolluar dhe burimet e evidencës të auditimit (Ref: Paragrafi 19)

A33. Natyra, afati dhe shtrirja e procedurave të ekipit të angazhimit të grupit për të patur njohje mbi audituesin e entitetit të kontrolluar, ndikohen nga faktorë të tillë si eksperiencia e mëparshme me ose njohuritë për këtë auditues, shkalla në të cilën ekipi i angazhimit të grupit dhe audituesi i entitetit të kontrolluar janë subjekt i politikave dhe i procedurave të përbashkëta, për shembull:

- Nëse ekipi i angazhimit të grupit dhe një auditues i entitetit të kontrolluar kanë:
 - Politika dhe procedura të përbashkëta për kryerjen e punës (për shembull, metodologjitë e auditimit);
 - Politika dhe procedura të përbashkëta të kontrollit të cilësisë; ose
 - Politika dhe procedura të përbashkëta të monitorimit.
- Qëndrueshmëri apo ngjashmëri të:

- Ligjeve, rregullave ose sistemit juridik;
- Mbikëqyrjes profesionale, disiplinës, dhe cilësisë së dhënies së sigurisë nga jashtë;
- Arsimit dhe trajnimit;
- Organizatave profesionale dhe standardeve; ose
- Gjuhës dhe kulturës.

A34. Këta faktorë bashkëveprojnë dhe nuk përjashtojnë njeri-tjetrin. Për shembull, shtrirja e procedurave të ekipit të angazhimit të grupit për patur një njohje të audituesit të entitetit të kontrolluar A, i cili vazhdimisht zbaton politika dhe procedura të përbashkëta të kontrollit të cilësisë dhe monitorimit, si dhe një metodologji të përbashkët auditimi apo vepron në të njëjtin juridiksion sikurse partneri i angazhimit të grupit, mund të jetë më e vogël se shtrirja e procedurave për të patur një njohje të audituesit të entitetit të kontrolluar B, i cili nuk ka zbatuar vazhdimisht politika dhe procedura të përbashkëta të kontrollit të cilësisë dhe monitorimit, si dhe një metodologji të përbashkët auditimi apo vepron në një juridiksion të huaj. Natyra e procedurave, të kryera në lidhje me audituesit A dhe B, mund të jetë të ndryshme.

A35. Ekipi i angazhimit të grupit mund të njohë audituesin e entitetit të kontrolluar në një sërë mënyrash. Në vitin e parë të përfshirjes së një audituesi të entitetit të kontrolluar, ekipi i angazhimit të grupit mund, për shembull:

- Të vlerësojë rezultatet e sistemit të monitorimit të kontrollit të cilësisë, ku ekipi i angazhimit i grupit dhe audituesi i entitetit të kontrolluar janë nga një firmë apo rrjet që vepron sipas dhe në përputhje me politikat dhe procedurat e përbashkëta të monitorimit;²⁰
- Të vizitojë audituesin e entitetit të kontrolluar për të diskutuar çështjet në paragrafin 19(a) - (c);
- T'i kërkojë audituesit të entitetit të kontrolluar të konfirmojë me shkrim çështjet e përmendura në paragrafin 19 (a) - (c). Shtojca 4 përmban një shembull të konfirmimeve të shkruara nga një auditues i entitetit të kontrolluar;
- T'i kërkojë audituesit të entitetit të kontrolluar për të plotësuar pyetësorët në lidhje me çështje në paragrafin 19 (a) - (c);

²⁰ Siç kërkohet nga SNKC 1, *Kontrolli i cilësisë për firmat që kryejnë auditimet dhe rishikimet e pasqyrave financiare, dhe angazhimet e tjera për dhënie sigurie dhe shërbimet e lidhura*, paragrafi 54, ose kërkesat kombëtare që janë të paktën po aq kërkuese.

- Të diskutojë për audituesin e entitetit të kontrolluar me kolegët në firmën e ortakut të angazhimit për grupin ose me një palë të tretë me reputacion që ka njohuri për të; ose
- Të marrë konfirmime nga organi ose organet profesionale, të cilave iu përket audituesi i entitetit të kontrolluar, autoritetet nga të cilat ai është liçencuar, ose palë të treta.

Në vitet e mëvonshme, njohja e audituesit të entitetit të kontrolluar mund të bazohet në përvojën e mëparshme që ka ekipi i angazhimit të grupit me këtë auditues. Ekipi i angazhimit të grupit mund të kërkojë nga audituesi i entitetit të kontrolluar të konfirmojë nëse ka ndryshuar, që prej vitit të kaluar, ndonjë gjë në lidhje me çështjet e listuara në paragrafin 19 (a) –(c).

A36.Në rastin ku organet e pavarura të mbikëqyrjes janë krijuar për të mbikëqyrur profesionin e auditimit dhe për të monitoruar cilësinë e auditimeve, dijenia për mjedisin rregullator mund të ndihmojë ekipin e angazhimit të grupit në vlerësimin e pavarësisë dhe kompetencës së audituesit të entitetit të kontrolluar. Informacioni në lidhje me mjedisin rregullator mund të merret nga audituesi i entitetit të kontrolluar ose informacioni i dhënë nga organet e pavarura të mbikëqyrjes.

Kërkesat etike që kanë të bëjnë me auditimin e grupit (Ref: Para 19 (a))

A37.Audituesi i entitetit të kontrolluar është subjekt i kërkesave etike që kanë të bëjnë me auditimin e grupit, në rastet kur puna në informacionin financiar të një entiteti të kontrolluar kryhet për efekt të një auditimi të grupit. Kërkesa të tilla mund të jenë kur ndryshme ose mbi ato që përdoren për audituesin e entitetit të kontrolluar kur auditimi i ligjshëm kryhet në juridiksionin e tij. Për këtë arsye, ekipi i angazhimit të grupit mëson nëse audituesi i entitetit të kontrolluar i di dhe i zbaton kërkesat etike që kanë të bëjnë me auditimin e grupit,të mjaftueshme për të përmbushur përgjegjësitë e tij në këtë auditim.

Kompetenca profesionale e audituesit të entitetit të kontrolluar (Ref: Paragrafi 19 (b))

A38.Njohja e kompetencës profesionale të audituesit të entitetit të kontrolluar nga ana e ekipit të angazhimit të grupit mund të përfshijë nëse audituesi:

- Zotëron njohuri të auditimit dhe të standardeve të tjera të zbatueshme në auditimin e grupit që është e mjaftueshme për të përmbushur përgjegjësitë e tij në këtë auditim;
- Zotëron aftësi të veçanta (për shembull, njohuri për industri specifike) të nevojshme për të kryer punën në informacionin financiar të entitetit të kontrolluar të veçantë; dhe

- Në raste të caktuara, zotëron një njohje të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, që është e mjaftueshme për përmbushjen e përgjegjësisë së tij në auditimin e grupit (udhëzimet e lëshuara nga drejtimi i grupit për entitetet e kontrolluara shpesh përshkruajnë karakteristikat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar).

Realizimi i njohjes së një audituesi të entitetit të kontrolluar nga ekipi i angazhimi të grupit (Ref: Paragrafi 20)

A39. Ekipi i angazhimit të grupit nuk mund ta kapërcejë faktin se një auditues i entitetit të kontrolluar nuk është i pavarur, duke qenë se ai është i përfshirë në punën e tij ose duke bërë vlerësim shtesë të rrezikut, ose procedura auditimi të mëtejshme në informacionin financiar të entitetit të kontrolluar.

A40. Sidoqoftë, ekipi i angazhimi të grupit mund të jetë në gjendje ta kapërcejë pa problem çështjen në lidhje me kompetencën profesionale të audituesit të entitetit të kontrolluar (për shembull, mungesa e njohurive të veçanta për industrinë), ose faktin që audituesi nuk vepron në një mjedis ku audituesit mbikëqyren në mënyrë aktive, duke qenë i përfshirë në punën e tij apo duke kryer vlerësim shtesë të rrezikut, ose procedura auditimi të mëtejshme në informacionin financiar të entitetit të kontrolluar.

A41. Në rastin kur ndalohet me ligj apo rregullore marrja e informacionit në pjesët përkatëse të dokumentimit të auditimit nga audituesi i entitetit të kontrolluar, ekipi i angazhimit të grupit mund t'i kërkojë audituesit ta kapërcejë këtë fakt duke përgatitur një memorandum që mbulon informacionin përkatës.

Materialiteti (Ref: Paragrafët 21-23)

A42. Audituesit i kërkohet:²¹

- a. Gjatë hartimit të strategjisë së përgjithshme të auditimit, të përcaktojë:
 - i. Materialitetin për pasqyrat financiare në tërësi; dhe
 - ii. Nivelin ose nivelet e materialitetit që do të zbatohen në ato klasa të veçanta të transaksioneve, teprica të llogarive ose informacione shpjeguese, nëse, në rrethana specifike të entitetit, ka klasa të veçanta të transaksioneve, teprica të llogarive ose informacione shpjeguese për të cilat anomali të me shumica më të vogla se materialiteti për pasqyrat financiare në tërësi, në mënyrë të arsyeshme, mund të priten të ndikojnë në vendimet ekonomike të marra nga përdoruesit në bazë të këtyre pasqyrave; dhe

²¹ SNA 320, *Materialiteti në planifikimin dhe kryerjen e një auditimi*, paragrafët 10-11.

- b. Të përcaktojë performancën e materialitetit.

Në kontekstin e një auditimi të grupit, materialiteti vendoset si për pasqyrat financiare në tërësi të grupit, ashtu dhe për informacionin financiar të entiteteve të kontrolluara. Materialiteti për pasqyrat financiare në tërësi të grupit vendoset gjatë përcaktimit të strategjisë së përgjithshme për auditimin e grupit.

A43. Për të reduktuar në një nivel të ulët, të përshtatshëm, probabilitetin që totali i anomalive të pakorrigjuara dhe të pazbuluara në pasqyrat financiare të grupit tejkalon materialitetin për pasqyrat financiare në tërësi të tij, materialiteti vendoset më i ulët se materialiteti për pasqyrat financiare në tërësi. Për entitetet e ndryshme të kontrolluara mund të vendosen materialitete të ndryshme. Materialiteti i entitetit të kontrolluar nuk duhet të jetë një pjesë aritmetike e materialitetit për pasqyrat financiare të grupit në tërësi dhe, për rrjedhojë, materialiteti në total i entiteteve të kontrolluara, të ndryshme, mund të tejkalojë materialitetin për pasqyrat financiare të grupit në tërësi. Materialiteti i entitetit të kontrolluar vendoset gjatë përcaktimit të strategjisë së përgjithshme të auditimit për këtë entitet.

A44. Materialiteti i entitetit të kontrolluar përcaktohet për ato entitete, pasqyrat financiare të të cilave do të auditohen ose rishikohen si pjesë e auditimit të grupit, në përputhje me paragrafët 26, 27 (a) dhe 29. Materialiteti i entitetit të kontrolluar vendoset nga audituesi i entitetit të kontrolluar për të vlerësuar nëse anomalitë e zbuluara, të pakorrigjuara, janë materiale, individualisht ose së bashku.

A45. Në entitetet e kontrolluara, përveç materialitetit vendoset edhe një prag për anomalitë. Anomalitë e identifikuara në informacionin financiar të entitetit të kontrolluar, që janë mbi prapun për to, i komunikohen ekipit të angazhimit të grupit.

A46. Në rastin e një auditimi të informacionit financiar të një entiteti të kontrolluar, audituesi i këtij entiteti (ose ekipi i angazhimit për grupin) përcakton performancën e materialitetit në nivel të entitetit të kontrolluar. Kjo është e nevojshme për të reduktuar në një nivel të ulët, të përshtatshëm, probabilitetin që totali i anomalive të pakorrigjuara dhe të pazbuluara në informacionin financiar të entitetit të kontrolluar tejkalon materialitetin e tij. Në praktikë, ekipi i angazhimit të grupit mund ta përcaktojë materialitetin e entitetit të kontrolluar në këtë nivel shumë të ulët. Në këtë rast, audituesi i entitetit të kontrolluar përdor materialitetin e entitetit të kontrolluar për qëllime të vlerësimit të rreziqeve të anomalive materiale në informacionin financiar të këtij entiteti dhe hartimin e procedurave të mëtejshme të auditimit në përgjigje të rreziqeve të vlerësuara, si edhe për të vlerësuar nëse anomalitë e zbuluara janë materiale individualisht ose së bashku.

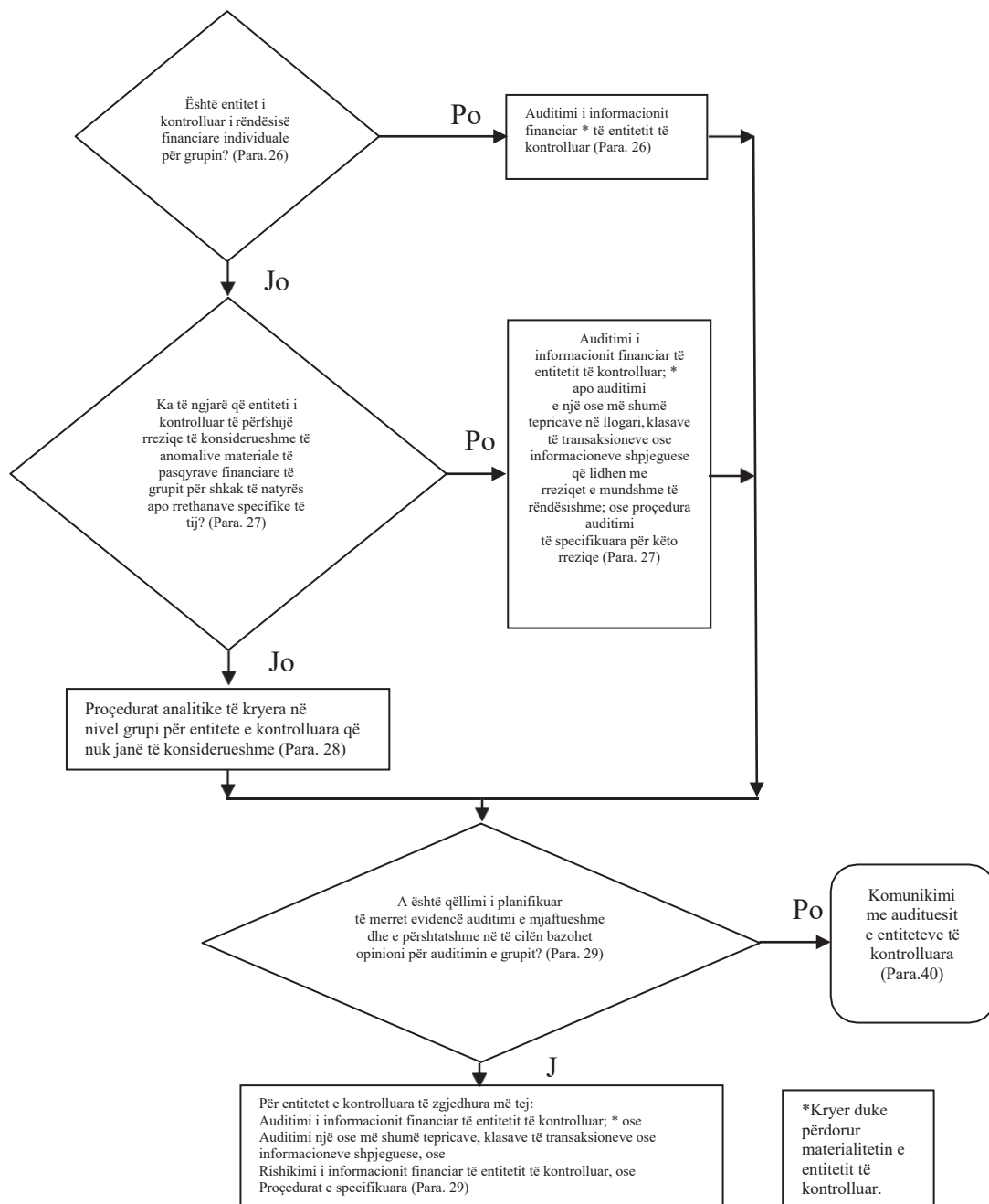
Qëndrimet ndaj rreziqeve të vlerësuara

Përcaktimi i llojit të punës që do të kryhet mbi informacionin financiar të entitetit të kontrolluar (Ref: Paragrafët 26-27)

A47.Përcaktimi nga ekipi i angazhimit të grupit të llojit të punës që do të kryejë në informacionin financiar të një entiteti të kontrolluar dhe përfshirjen e tij në punën e audituesit të këtij entiteti ndikohet nga:

- (a) Rëndësia e entitetit të kontrolluar;
- (b) Rreziqet e identifikuara të konsiderueshme të anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit;
- (c) Vlerësimi i ekipit të angazhimit të grupit të ekipit për planin e kontrolleve për të gjithë grupin dhe përcaktimi nëse ato janë zbatuar; dhe
- (d) Njohja e audituesit të entitetit të kontrolluar nga ekipi i angazhimit të grupit.

Diagrama tregon se si rëndësia e entitetit të kontrolluar ndikon në përcaktimin nga ekipi i angazhimit të grupit e llojit të punës që do të kryhet në informacionin financiar të entitetit të kontrolluar.



Entitetet e kontrolluara të konsiderueshme (Ref: paragrafi 27 (b)-(c))

A48. Ekipi i angazhimit për grupin mund të identifikojë një entitet të kontrolluar si një entitet të rëndësishëm për shkak se ai ka mundësi të përfshijë rreziqe të mëdha për anomali materiale në pasqyrat financiare të grupit, për shkak të natyrës ose rrethanave të veçanta të tij. Në këtë rast, ekipi i angazhimit për grupin mund të jetë në gjendje të identifikojë tepricat e llogarive, klasat e transaksioneve apo informacionet shpjeguese të prekura nga rreziqet e mundshme të rëndësishme. Në këtë rast, ekipi i angazhimit të grupit mund të vendosë të kryejë, ose të kërkojë një auditues të entitetit të kontrolluar për të kryer një auditim vetëm për këto teprica në llogari, klasa të transaksioneve apo informacione shpjeguese. Për shembull, në situatën e përshkruar në paragrafin A6, puna mbi informacionin financiar të entitetit të kontrolluar mund të kufizohet në një auditim të tepricave në llogari, klasave të transaksioneve dhe informacioneve shpjeguese të prekura nga shkëmbimi tregtar në monedhë të huaj të këtij entiteti të kontrolluar. Kur ekipi i angazhimit për grupin kërkon një auditues të entitetit të kontrolluar të kryejë auditimin e një ose më shumë tepricave në llogari, klasave të transaksioneve apo informacioneve shpjeguese, komunikimi me të (shih paragrafin 40) merr parasysh faktin se shumë zëra të pasqyrave financiare janë të ndërlidhura.

A49. Ekipi i angazhimit për grupin mund të planifikojë procedurat e auditimit që i përgjigjen një rreziku të mundshëm, të konsiderueshëm, të anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit. Për shembull, në rastin e një rreziku të mundshëm, të konsiderueshëm, të vjetërimit të inventarit, ekipi i angazhimit të grupit mund të kryejë, ose të kërkojë një auditues të entitetit të kontrolluar për të kryer procedurat specifike të auditimit në vlerësimin e inventarit në një entitet të kontrolluar që mban një vëllim të madh inventari potencialisht të vjetëruar, por që, nga ana tjetër, nuk është i rëndësishëm.

Entitetet e kontrolluara që nuk janë të konsiderueshëm (Ref: Paragrafët 28-29)

A50. Në varësi nga rrethanat e angazhimit, informacioni financiar i entiteteve të kontrolluara mund të mblidhet në nivele të ndryshme për qëllime të procedurave analitike. Rezultatet e procedurave analitike vërtetojnë konkluzionet e ekipit të angazhimit të grupit se nuk ka rreziqe të konsiderueshme të anomalive materiale në informacionin financiar të përmbledhur të entiteteve të kontrolluara që nuk janë të konsiderueshëm.

A51. Vendimi i ekipit të angazhimit të grupit se sa entitete të kontrolluara të përzgjedhë në përputhje me paragrafin 29, cilat entitete të zgjedhë, si dhe llojin e punës që do të kryhet në informacionin financiar të entitetit të kontrolluar të veçantë që është përzgjedhur, mund të ndikohet nga faktorë të tillë si në vijim:

- Madhësia e evidencës së auditimit që pritët të merret nga informacioni financiar i entiteteve të kontrolluara të konsiderueshëm.

- Nëse entiteti i kontrolluar sapo është formuar apo blerë.
- Nëse kanë ndodhur ndryshime të rëndësishme në entitetin e kontrolluar.
- Nëse auditimi i brendshëm ka kryer punë në entitetin e kontrolluar dhe çdo efekt të kësaj pune në auditimin e grupit.
- Nëse entitetet e kontrolluara zbatojnë sisteme dhe procese të përbashkëta.
- Efektiviteti operativ i kontrolleve për të gjithë grupin.
- Luhatjet normale të identifikua nga procedurat analitike të kryera në nivel grupi.
- Rëndësia individuale financiare e, ose rreziku që vjen nga, entiteti i kontrolluar në krahasim me entitete të tjerë të kësaj kategorie.
- Nëse entiteti i kontrolluar është subjekt i auditimit të kërkuar me statut, rregullore ose për një arsye tjetër.

Përfshirja e një elementi të paparashikueshmërisë në zgjedhjen e entiteteve të kontrolluara në këtë kategori mund të rrisë mundësinë e identifikimit të anomalive materiale në informacionin financiar të entiteteve të kontrolluara. Zgjedhja e këtyre entiteteve ndryshon shpesh në baza ciklike.

A52. Një rishikim i informacionit financiar të një entiteti të kontrolluar mund të kryhet në përputhje me Standardin Ndërkombëtar mbi angazhimet në rishikim (SNAR) 2400 (i rishikuar)²² ose SNAR 2410²³, në përshtatje me rrethanat. Gjithashtu, ekipi i angazhimit për grupin mund të specifikojë procedurat shtesë për të plotësuar këtë punë.

A53. Siç shpjegohet në paragrafin A13, një grup mund të përbëhet vetëm nga entitete të kontrolluara që nuk janë të konsiderueshëm. Në këto rrethana, ekipi i angazhimit të grupit mund të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme mbi të cilën bazohet opinioni për auditimin e grupit, duke përcaktuar llojin e punës që do të kryhet në informacionin financiar të entiteteve të kontrolluara, në përputhje me paragrafin 29. Nëse ekipi i angazhimit për grupin ose audituesi i entitetit të kontrolluar testojnë vetëm kontrollet për të gjithë grupin dhe kryejnë procedura analitike mbi informacionin financiar të entiteteve të kontrolluara, nuk ka mundësi që ekipi i angazhimit të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme mbi të cilën bazohet opinioni për auditimin e grupit.

²² SNAR 2400 (i rishikuar), *Angazhimet për rishikimin e pasqyrave financiare*.

²³ SNAR 2410, *Rishikimi i informacionit financiar të ndërmjetëm të kryer nga audituesit e pavarur të entitetit*.

Përfshirja në punën e kryer nga audituesit e entiteteve të kontrolluara (Ref: Paragrafët 30-31)

A54. Faktorët, që mund të ndikojnë në përfshirjen e ekipit të angazhimit të grupit në punën e audituesit të entitetit të kontrolluar, përfshijnë:

- (a) Rëndësinë e entitetit të kontrolluar;
- (b) Rreziqet e identifikuar të konsiderueshëm të anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit; dhe
- (c) Njohja e audituesit të entitetit të kontrolluar nga ekipi i angazhimit të grupit.

Në rastin e një entiteti të kontrolluar të konsiderueshëm ose rreziqeve të identifikuar të konsiderueshme, ekipi i angazhimit të grupit kryen procedurat e përshkruara në paragrafët 30-31. Në rastin e një entiteti të kontrolluar që nuk është i konsiderueshëm, natyra, afati dhe shkalla e përfshirjes së ekipit angazhimit në punën e audituesit të entitetit të kontrolluar do të ndryshojnë në bazë të njohjes që ka ekipi i angazhimit për audituesin e këtij entiteti. Fakti, që entiteti i kontrolluar nuk është i rëndësishëm, bëhet dytësor. Për shembull, edhe pse një entitet i kontrolluar nuk është quajtur i konsiderueshëm, ekipi i angazhimit të grupit, megjithatë, mund të vendosë që ta përfshijë në vlerësimin e rrezikut të audituesit të entitetit të kontrolluar, sepse ka më pak problem për kompetencën profesionale të këtyre audituesve (për shembull, mungesa e njohurive të veçanta për industrinë), ose audituesi i entitetit të kontrolluar nuk operon në një mjedis që i mbikëqyr audituesit në mënyrë aktive.

A55. Format e përfshirjes në punën e audituesit të entitetit të kontrolluar, përveç atyre të përshkruara në paragrafët 30-31 dhe 42, bazuar në njohjen e audituesit të entitetit të kontrolluar nga ekipi i angazhimit, mund të përfshijnë një ose më shumë nga sa më poshtë:

- (a) Takimi me drejtimin e entitetit të kontrolluar ose me audituesin e tij për të patur një njohje të entitetit dhe mjedisit të tij.
- (b) Rishikimi i strategjisë së përgjithshme të auditimit të audituesve të entiteteve të kontrolluara dhe planit të auditimit.
- (c) Kryerja e procedurave të vlerësimit të rrezikut për të identifikuar dhe për të vlerësuar rreziqet e anomalive materiale në nivel entiteti të kontrolluar. Këto mund të kryhen me audituesit e entiteteve të kontrolluara, ose nga ekipi i angazhimit të grupit.
- (d) Hartimi dhe kryerja e procedurave të mëtejshme të auditimit. Këto mund të hartohen

dhe të kryhen me audituesit e entiteteve të kontrolluara, ose nga ekipi i angazhimit të grupit.

- (e) Pjesëmarrja në takimet përmbyllëse ose të tjera kyçe midis audituesve të entiteteve të kontrolluara dhe drejtimit të këtyre entiteteve.
- (f) Rishikimi i pjesëve të tjera përkatëse të dokumentimit të auditimit të audituesve të entiteteve të kontrolluara.

Procesi i konsolidimit

Rregullimet në konsolidim dhe riklasifikimet (Ref: Paragrafi 34)

A56.Procesi i konsolidimit mund të kërkojë rregullime të shumave të raportuara në pasqyrat financiare të grupit që nuk kalojnë përmes sistemeve të përpunimit të transaksioneve të zakonshme, dhe nuk mund të jenë subjekt i të njëjtave kontrole të brendshme të cilave iu nënshtrohet një informacion tjetër financiar. Vlerësimi i ekipit të angazhimit të grupit për përkatësinë, plotësinë dhe saktësinë e rregullimeve mund të përfshijë:

- Vlerësimi nëse rregullimet e rëndësishme pasqyrojnë siç duhet ngjarjet dhe transaksionet bazë të tyre;
- Përcaktimi nëse rregullimet e rëndësishme janë bërë në mënyrë të saktë, janë përpunuar dhe autorizuar nga drejtimi i grupit dhe, në rastet ku është e mundur, nga drejtimi i entitetit të kontrolluar;
- Përcaktimi nëse rregullimet e konsiderueshme janë të mbështetura siç duhet dhe të dokumentuara në mënyrë të mjaftueshme; dhe
- Kontrollimi i rakordimit dhe eliminimit të transaksioneve brenda grupit, fitimeve të përfshira dhe tepicave në llogaritë brenda grupit.

Komunikimi me audituesin e entitetit të kontrolluar (Ref: Paragrafët 40-41)

A57.Nëse nuk ekziston komunikimi efektiv i dyanshëm në mes ekipit të angazhimit të grupit dhe audituesve të entiteteve të kontrolluara, ekziston rreziku që ekipi i angazhimit të grupit të mos marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme, mbi të cilën bazohet opinioni për auditimin e grupit. Komunikimi i qartë dhe në kohë i kërkesave të ekipit të angazhimit të grupit përbën bazën e komunikimit efektiv të dyanshëm në mes të ekipit dhe audituesit të entitetit të kontrolluar.

A58.Kërkesat e ekipit të angazhimit të grupit komunikohen shpesh në një letër udhëzimesh. Shtojca 5 përmban udhëzime për çështjet e kërkuara dhe të tjera që mund të përfshihen në këtë letër udhëzimesh. Komunikimi i audituesit të entitetit të

kontrolluar me ekipin e angazhimit të grupit shpesh merr formën e një memorandumit ose raportit për punën e kryer. Megjithatë, ky komunikim nuk mund të jetë domosdoshmërisht me shkrim. Për shembull, ekipi i angazhimit të grupit mund të vizitojë audituesin e entitetit të kontrolluar për të diskutuar në lidhje me rreziqet e konsiderueshme të identifikuara apo për të rishikuar pjesë përkatëse të dokumentacionit të tij. Megjithatë, kjo bëhet duke zbatuar kërkesat e këtij SNA-je dhe të standardeve të tjera për dokumentimin.

A59. Në bashkëpunim me ekipin e angazhimit për grupin, audituesi i entitetit të kontrolluar, për shembull, do t'i ofrojë këtij ekipi mundësinë e shfrytëzimit të dokumentimit përkatës të auditimit, nëse nuk ndalohej me ligj ose rregullore.

A60. Kur një anëtar i ekipit të angazhimit për grupin është, gjithashtu, një auditues i entitetit të kontrolluar, objektivi i ekipit të angazhimit për të komunikuar në mënyrë të qartë me audituesin e këtij entiteti shpesh mund të arrihet me mjete të tjera përveç komunikimit të veçantë me shkrim. Për shembull:

- Aksesi i audituesit të entitetit të kontrolluar në strategjinë e përgjithshme të auditimit dhe planin e auditimit mund të jetë i mjaftueshëm për t'i komunikuar kërkesat e ekipit të angazhimit të përcaktuara në paragrafin 40; dhe
- Një rishikim i dokumentimit të auditimit të audituesit të entitetit të kontrolluar prej ekipit të angazhimit të grupit mund të jetë i mjaftueshëm për të komunikuar çështjet që kanë të bëjnë me konkluzionin e ekipit, të përcaktuara në paragrafin 41.

Vlerësimi i mjaftueshmërisë dhe përshtatshmërisë së evidencës së marrë të auditimit

Rishikimi i dokumentimit të auditimit të entitetit të kontrolluar (Ref: Paragrafi 42 (b))

A61. Ato pjesë të dokumentacionit të auditimit të audituesit të entitetit të kontrolluar, që kanë të bëjnë me auditimin e grupit, mund të ndryshojnë në varësi të rrethanave. Shpesh fokusi është në dokumentacionin e auditimit që ka të bëjë me rreziqet e rëndësishme të anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit. Shkalla e rishikimit mund të ndikohet nga fakti se dokumentacioni i auditimit të audituesit të entitetit të kontrolluar ka qenë subjekt i procedurave të rishikimit të firmës së audituesve të entiteteve të kontrolluara.

Mjaftueshmëria dhe përshtatshmëria e evidencës së auditimit (Ref: Paragrafët 44-45)

A62. Nëse ekipi i angazhimit të grupit arrin në përfundimin se nuk është marrë evidencë auditimi e mjaftueshme dhe e përshtatshme, në të cilën bazohet opinioni për auditimin e grupit, ekipi i angazhimit të grupit mund të kërkojë nga audituesi i entitetit të kontrolluar të kryejë procedura shtesë. Nëse kjo nuk është e mundshme,

ekipi i angazhimit të grupit mund të kryejë procedurat e veta në informacionin financiar të entitetit të kontrolluar.

A63.Vlerësimi nga ortaku i angazhimit për grupin të efektit total të çdo anomalie (ose e identifikuar nga ekipi i angazhimit të grupit, ose e komunikuar nga audituesit e entitetit të kontrolluar) e lejon ortakun e angazhimit për grupin të përcaktojë nëse pasqyrat financiare të grupit në tërësi kanë anomali materiale.

Komunikimi me drejtimin e grupit dhe personat e ngarkuar me qeverisjen

Komunikimi me drejtimin e grupit (Ref: Paragrafët 46-48)

A64.SNA 240 përmban kërkesat dhe udhëzimet për t'ia komunikuar mashtrimin drejtimin dhe, rastet ku drejtimi mund të jetë i përfshirë në mashtrim, personave që janë të ngarkuar me qeverisje.²⁴

A65.Drejtimi i grupit mund të ketë nevojë të mbajë në mënyrë konfidenciale informacione të caktuara të ndjeshme materiale. Shembuj të çështjeve, që mund të jenë të rëndësishme për pasqyrat financiare të entitetit të kontrolluar, por për të cilat drejtimi i entitetit të kontrolluar nuk është në dijeni, përfshijnë si në vijim:

- Mosmarrëveshjet gjyqësore potenciale.
- Planet për braktisjen e aktiveve materiale të funksionimit.
- Ngjarjet e mëvonshme.
- Marrëveshjet e rëndësishme ligjore.

Komunikimi me personat e ngarkuar me qeverisjen e grupit (Ref: Paragrafi 49)

A66.Çështjet që ekipi i angazhimit të grupit ua komunikon personave të ngarkuar me qeverisjen e grupit mund të përfshijnë ato që sillen në vëmendjen e ekipit të angazhimit të grupit nga audituesit e entiteteve të kontrolluara dhe që ekipi i gjykon se janë të rëndësishme për përgjegjësitë që kanë personat e ngarkuar me qeverisjen e grupit. Komunikimi me këta persona ndodh në kohë të ndryshme gjatë auditimit të grupit. Për shembull, çështjet e përmendura në paragrafin 49 (a) - (b) mund të komunikohen pasi ekipi i angazhimit të grupit ka përcaktuar se çfarë pune do të kryhet në informacionin financiar të entitetit të kontrolluar. Nga ana tjetër, çështja e përmendur në paragrafin 49(c) mund të komunikohet në fund të auditimit, dhe çështjet e përmendura në paragrafin 49(d) - (e) mund të komunikohen kur ato ndodhin.

²⁴ SNA 240, paragrafët 41-43

Shtojca 1

(Ref: Paragrafi A19)

Ilustrim i Raportit të Audituesit kur ekipi i angazhimit të grupit nuk është në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit mbi të cilën të bazojë opinionin e auditimit të grupit.

Shënim: Në të gjitha këto raporte audituesi ilustruese, seksioni i opinionit është zhvendosur në fillim në pajtim me SNA 700 (i rishikuar) dhe seksioni i Bazës për opinionin është pozicionuar menjëherë pas seksionit të opinionit. Gjithashtu, fjalë e parë dhe e fundit që u përfshi në seksionin e përgjegjësive të audituesit, tani është e përfshirë si pjesë përbërëse e seksionit të ri të Bazës për opinionin.

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- **Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të konsoliduara të një entiteti të pa listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi është auditim i një grupi (d.m.th. kur zbatohet SNA 600).**
- **Pasqyrat financiare të konsoliduara janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).**
- **Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare të konsoliduara, sipas SNA 210.**
- **Ekipi i angazhimit të grupit nuk është në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me një komponent të rëndësishëm të njohur me metodën e kapitalit (njohur me shumën 15 milion dollarë në pasqyrën e pozicionit financiar, e cila reflekton një total të aktiveve prej 60 milion dollarë), për shkak se ekipi i angazhimit të grupit nuk pati akses në regjistrat kontabël tek drejtimi ose tek audituesi i komponentit.**
- **Ekipi i angazhimit të grupit i ka lexuar pasqyrat financiare të komponentit të datës 31 Dhjetor 20X1, përfshirë raportin e audituesit mbi to dhe ka mbajtur parasysh informacionet financiare përkatëse të mbajtura nga menaxhimi i grupit në lidhje me komponentin.**
- **Sipas gjykimit të ortakut të angazhimit të ekipit, efektet e kësaj pamundësie për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit, në pasqyrat financiare të grupit, janë materiale por jo të përhapura²⁵.**

²⁵ Nëse, në gjykimin e partnerit të angazhimit të grupit, efekti, në pasqyrat financiare të grupit, për shkak të pamundësisë për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit, është material dhe i përhapur, ortaku i angazhimit të grupit do të refuzojë të japë opinionin në pajtim me SNA 705 (i rishikuar).

- **Kodi i Etikës i Bordit të Standardeve Ndërkombëtare të Etikës për profesionistët kontabël përfshin të gjitha kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin.**
- **Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë sipas SNA 570 (i rishikuar).²⁶**
- **Audituesi nuk kërkohet, dhe ai nuk ka vendosur të komunikojë Çështjet kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.²⁷**
- **Audituesi i ka siguruar informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe opinionit me rezervë mbi pasqyrat financiare të konsoliduara ndikon edhe në këto informacione.**
- **Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare të konsoliduara ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara.**
- **Përveç auditimit të pasqyrave financiare të konsoliduara, audituesi ka edhe përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkohen sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).**

RAPORTI I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e Shoqërisë Tregtare ABC [ose një Adresë tjetër e duhur]

Raporti mbi pasqyrat financiare të konsoliduara²⁸

Opinionit me rezervë

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të konsoliduara të Shoqërisë Tregtare ABC dhe filialeve të saj (Grupi), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar të konsoliduar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse të konsoliduara, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, me përjashtim të efekteve të mundshme të çështjes së përshkruar në seksionin e Bazës për Opinionin me Rezervë të raportit tonë, pasqyrat financiare të

²⁶ SNA 570 (i rishikuar), *Vijimësia*.

²⁷ SNA 701, *Komunikimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

²⁸ Nën-titulli, "Raporti mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare të Konsoliduara" është i panevojshëm në rrethanat kur nën-titulli i dytë, "Raporti për kërkesat e tjera ligjore dhe rregullatore" nuk është i zbatueshëm.

konsoliduara bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për) pozicionin financiar të shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare e flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për opinionin me rezervë

Investimi i Shoqërisë ABC në shoqërine tregtare XYZ, një pjesëmarrje e huaj e blerë gjatë vitit dhe e njohur me metodën e kapitalit, është paraqitur në shumën 15 milion dollarë në pasqyrën financiare të konsoliduar të pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe pjesa e Shoqërisë ABC në të ardhurat neto të XYZ në shumën 1 milion dollarë është përfshirë në pasqyrën financiare të konsoliduar të të ardhurave gjithëpërfshirëse për vitin që mbyllet me këtë datë. Ne nuk ishim në gjendje të siguronim evidencën e nevojshme të auditimit lidhur me vlerën kontabël të investimit të Shoqërisë ABC në pjesëmarrjen XYZ me datën 31 Dhjetor 20X1 dhe pjesën e ABC në të ardhurat neto të XYZ për vitin, për shkak se ne na u refuzua aksesit në informacionet financiare, kontakti me drejtuesit dhe audituesit e XYZ. Për pasojë ne nuk ishim në gjendje të përcaktonim nëse ishte i nevojshëm të bëhej ndonjë korrigjim në këto shuma.

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit tonë ku jepen Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare. Ne jemi të pavarur nga Grupi në përputhje me kërkesat e Kodit të Etikës të Bordit të Standardeve Ndërkombëtare të Etikës për profesionistët kontabël dhe kemi përmbyshur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa (Kodi i BSNEPK). Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë me rezervë

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga pasqyrat financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

[Raportimi në përputhje me kërkesat e raportimit që jepen në SNA 720 (i rishikuar)²⁹ - shiko Ilustrimin 6 në shtojcën 2 të SNA 720 (i rishikuar). Paragrafi i fundit i seksionit të informacioneve të tjera në ilustrimin 6 do të përshtatet për të përshkruar çështjet specifike që çojnë në opinion me rezervë, i cili gjithashtu ka efekte në informacionet e tjera].

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me pasqyrat financiare të konsoliduara³⁰

²⁹ SNA 720 (i rishikuar), Përgjegjësitë e Audituesit në Lidhje me Informacionet e Tjera.

³⁰ Në këto raporte auditimi ilustruese, termat drejtimi ose personat e ngarkuar me qeverisjen mund të jetë e nevojshme të zëvendësohen me terma të tjerë që janë të përshtatshëm, në kontekstin e kuadrit ligjor që zbatohet në një juridiksion të caktuar

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)³¹ – shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e Audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)– shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i rishikuar). Nuk do të përfshihen vetëm dy paragrafët e fundit që lidhen me auditimet e entiteteve të listuara.]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i rishikuar).]

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit]

[Data]

Nëse, në gjykimin e ortakut të angazhimit për grupin, efekti në pasqyrat financiare të grupit e paaftësisë për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme e të përshtatshme është material dhe i përhapur, atëhere ai do të heqë dorë nga dhënia e një opinionit në përputhje me SNA 705 (i rishikuar).

³¹ SNA 700 (i rishikuar) *Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*.

Shtojca 2

(Ref: Paragrafi A23)

Shembuj të çështjeve për të cilat ekipi i angazhimit të grupit siguron një njohje

Shembujt e dhënë mbulojnë një gamë të gjerë çështjesh, megjithatë, jo të gjitha çështjet kanë të bëjnë me çdo angazhim për auditimin e grupit dhe lista e shembujve nuk është domosdoshmërisht e plotë.

Kontrollet për të gjithë grupin

1. Kontrollet për të gjithë grupin mund të përfshijnë një kombinim të atyre që vijojnë:

- Takimet e rregullta në mes drejtimit të grupit dhe atij të entitetit të kontrolluar për të diskutuar mbi zhvillimet e biznesit dhe për të rishikuar performancën.
- Monitorimi i operacioneve të entiteteve të kontrolluara dhe i rezultateve të tyre financiare, duke përfshirë praktikën e zakonshme të raportimit të rregullt, që i jep mundësi drejtimit të grupit të monitorojë performancën e entiteteve të kontrolluara kundrejt buxheteve, dhe për të marrë masat e duhura.
- Procesi i vlerësimit të rrezikut nga drejtimi i grupit, që është, procesi për identifikimin, analizimin dhe menaxhimin e rreziqeve të biznesit, duke përfshirë rrezikun e mashtrimit, që mund të shkaktojë anomali materiale të pasqyrave financiare të grupit.
- Monitorimi, kontrolli, rakordimi, eliminimi i transaksioneve dhe fitimeve të parealizuara brenda grupit dhe të tepricave në llogari brenda grupit në nivel grupi.
- Një proces për monitorimin e afateve kohore dhe vlerësimin e saktësisë dhe të plotësisë së informacionit financiar të marrë nga entitetet e kontrolluara.
- Një sistem qendror IT i kontrolluar nga kontrollet e përgjithshme të njëjta për të gjithë grupin ose pjesë të tij.
- Aktivitetet e kontrollit brenda një sistemi IT që janë të përbashkëta për të gjitha ose entitete të kontrolluara. disa
- Monitorimi i kontrolleve, duke përfshirë aktivitetet e auditimit të brendshëm dhe programet e vlerësimit.
- Politikat dhe procedurat e qëndrueshme, duke përfshirë edhe manualin e procedurave të raportimit financiar të grupit.

- Programet për të gjithë grupin, të tilla si kodet e sjelljes dhe programet e parandalimit të mashtrimit.
 - Marrëveshjet për caktimin e autoritetit dhe të përgjegjësisë për drejtimin e entitetit të kontrolluar.
2. Auditimi i brendshëm mund të shikohet si pjesë e kontrolleve për të gjithë grupin, për shembull, kur auditimi i brendshëm është i centralizuar. SNA 610 (i rishikuar në 2013)³² trajton vlerësimin që bën ekipi i angazhimit të grupit nëse statusi organizativ auditimit të brendshëm si dhe politikat dhe procedurat përkatëse të saj mbështesin në mënyrë të përshtatshme objektivitetin e audituesve të brendshëm, nivelin e kompetencës së auditimit të brendshëm dhe nëse auditimi i brendshëm zbaton një metodë sistematike dhe të disiplinuar, për rastet kur ekipi i auditimit të grupit pret që të përdorë punën e auditimit të brendshëm.

Procesi i konsolidimit

3. Njohja e procesit të konsolidimit nga ekipi i angazhimit të grupit mund të përfshijë çështje të tilla si në vijim:

Çështjet që lidhen me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar:

- Shkalla e njohjes që ka drejtimi i entitetit të kontrolluar për kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.
- Procesi për identifikimin dhe trajtimin kontabël të entiteteve të kontrolluara në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.
- Procesi për identifikimin e segmenteve raportues për raportimin segmentar në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.
- Procesi për identifikimin e marrëdhënieve midis palëve të lidhura dhe të transaksioneve midis tyre për raportimin në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.
- Politikat kontabël të zbatuara për pasqyrat financiare të grupit, ndryshimet nga ato të vitit të kaluar financiar, si dhe ndryshimet që vijnë nga standardet e reja ose të rishikuara sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.
- Procedurat për trajtimin e entiteteve të kontrolluara që kanë fundin e vitit financiar të ndryshëm nga ai i grupit.

³² SNA 610 (i rishikuar në 2013), *Përdorimi i punës së audituesve të brendshëm*, paragrafi 9.

Çështjet që lidhen me procesin e konsolidimit:

- Procesi i njohjes, nga drejtimi i grupit, i politikave kontabël të përdorura nga entitetet e kontrolluara, dhe, sipas rastit, sigurimi që janë përdorur politika uniforme kontabël nga këto entitete për të përgatitur informacionin financiar për pasqyrat financiare të grupit, dhe se janë identifikuar dallimet në politikat kontabël, dhe janë rregulluar, kur një gjë e tillë kërkohet nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar. Politikat kontabël uniforme janë parimet specifike, bazat, konvencionet, rregullat dhe praktikat e miratuara nga grupi, bazuar në kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, që entitetet e kontrolluara përdorin për të raportuar transaksionet e ngjashme në mënyrë të qëndrueshme. Këto politika përshkruhen, zakonisht, në manualin e procedurave të raportimit financiar dhe në paketën e raportimit të lëshuar nga drejtimi i grupit.
- Procesi i sigurimit, nga drejtimi i grupit, i një raportimi financiar të plotë, të saktë dhe në kohë nga entitetet e kontrolluara për konsolidimin.
- Procesi i përkthimit të informacionit financiar të entiteteve të kontrolluara të huaja në monedhën e pasqyrave financiare të grupit.
- Mënyra e organizmit të IT për konsolidimin, duke përfshirë fazat manuale dhe të automatizuara të procesit, dhe kontrollet manuale dhe të programuara, të përshtatshme në faza të ndryshme të procesit të konsolidimit.
- Procesi i marrjes së informacionit nga drejtimi i grupit mbi ngjarjet e mëposhme.

Çështjet që lidhen me rregullimet e konsolidimit:

- Procesi i regjistrimit të rregullimeve të konsolidimit, duke përfshirë përgatitjen, autorizimin dhe përpunimin e artikujve përkatës të dëtarit, dhe eksperiencën e personelit përgjegjës për konsolidimin.
- Rregullimet e konsolidimit të kërkuara nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar.
- Arsyet themelore të biznesit për ngjarjet dhe transaksionet që shkaktojnë rregullimet e konsolidimit.
- Frekuenca, natyra dhe madhësia e transaksioneve ndërmjet entiteteve të kontrolluara.
- Procedurat për monitorimin, kontrollin, rakordimin dhe eliminimin e transaksioneve brenda grupit dhe fitimeve të përcaktuara, si dhe tepricat në llogaritë brenda grupit.

- Hapat e ndërmarrë për të arritur në vlerën e drejtë të aktiveve të blera dhe detyrimeve, procedurat për amortizimin e emrit të mirë (në rastet ku është e zbatueshme), dhe testimi për zhvlerësimin e emrit të mirë, në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.
- Marrëveshjet e shumicës apo të pakicës së interesave në lidhje me humbjet e shkaktuara nga një entitet i kontrolluar (për shembull, një detyrim i pakicës së interesave për të ndrequr këto humbje).

Shtojca 3

(Ref: Paragrafi A30)

Shembuj të kushteve apo ngjarjeve që mund të tregojnë për rreziqet e anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit

Shembujt e dhënë mbulojnë një gamë të gjerë të kushteve dhe ngjarjeve; megjithatë, jo të gjitha kushtet ose ngjarjet kanë lidhje me çdo angazhim për auditimin e grupit dhe lista e shembujve nuk është domosdoshmërisht e plotë.

- Një strukturë komplekse e grupit, sidomos kur ka blerje të shpeshta, nxjerrje jashtë përdorimit ose riorganizime.
- Struktura të dobëta të qeverisjes së korporatave, duke përfshirë edhe proceset e vendim-marrjes, të cilat nuk janë transparente.
- Kontrollë për të gjithë grupin jo-ekzistente ose të paefektshme, duke përfshirë edhe informacionin e papërshtatshëm të drejtimit të grupit për monitorimin e operacioneve të entiteteve të kontrolluara dhe të rezultateve të tyre.
- Entitetet e kontrolluara që veprojnë në juridiksionet e huaja dhe që mund të jenë të ekspozuara ndaj faktorëve të tillë si ndërhyrja e pazakontë e qeverisë në fusha të tilla si tregti dhe politikat fiskale, kufizimet në valutë dhe lëvizjet e dividendit, si dhe luhatjet në kursin e këmbimit.
- Aktivitetet e biznesit të entiteteve të kontrolluara që janë me rrezik të lartë, të tilla si kontratat afat-gjata ose tregtimi i instrumentave financiare të reja apo komplekse.
- Pasiguria në lidhje me atë informacion financiar të entiteteve të kontrolluara që kërkohet të përfshihet në pasqyrat financiare të grupit, në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, për shembull, nëse ekzistojnë entitete me ndonjë qëllim të veçantë- ose entitete jo-tregtare dhe kërkojnë të inkorporohen.
- Marrëdhëniet e pazakonshme dhe transaksionet midis palëve të lidhura.
- Tepërcat në llogaritë brenda grupit që kanë rezultuar paraprakisht dhe nuk janë kompensuar apo rakorduar në konsolidim.
- Ekzistenca e transaksioneve të ndërlikuara që janë trajtuar në më shumë se një entitet i kontrolluar.
- Zbatimi nga entitetet e kontrolluara i politikave kontabël që dallojnë nga ato të zbatuara në pasqyrat financiare të grupit.

- Entitete të kontrolluara që kanë periudha financiare të ndryshme, gjë që mund të shfrytëzohet për të manipuluar kohën e transaksioneve.
- Ngjarjet pararendëse të rregullimeve të paautorizuara ose të paplota të konsolidimit.
- Planifikimi agresiv tatimor brenda grupit, ose transaksione me shuma të mëdha paraje në dorë me entitetet në parajsën fiskale.
- Ndryshimet e shpeshta të audituesve të angazhuar për auditimin e pasqyrave financiare të entiteteve të kontrolluara.

Shtojca 4

(Ref: Paragrafi A35)

Shembuj të konfirmimeve të një audituesi të entitetit të kontrolluar

Shembulli në vijim nuk ka për qëllim të tregojë si duhet të jetë një letër standard. Konfirmimet mund të ndryshojnë nga një auditues në tjetrin dhe nga një periudhë në tjetrën.

Shpesh, konfirmimet merren para se të fillojë puna në informacionin financiar të entitetit të kontrolluar.

[Koka e letrës së audituesit të entitetit të kontrolluar]

[Data]

[Për ortakun e grupin të angazhimit]

Kjo letër është në lidhje me auditimin tuaj të pasqyrave financiare të grupit [emri i shoqërisë mëmë] për vitin e përfunduar më [data] për qëllim të shprehjes së një opinioni nëse pasqyrat financiare të grupit paraqesin në mënyrë të drejtë, në të gjitha aspektet materiale (japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë), gjendjen financiare të grupit më [data], performancën financiare të tij dhe flukset e mjeteve monetare për vitin e mbyllur, në përputhje me [tregohet kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar].

Ju njoftojmë për marrjen e udhëzimeve tuaja më datë [data], ku na është kërkuar të kryejmë punën e specifikuar mbi informacionin financiar të [emri i entitetit të kontrolluar] për vitin e mbyllur [data].

Konfirmojmë që:

1. Do të jemi në gjendje të zbatojmë udhëzimet./Ju njoftojmë që nuk do të jemi në gjendje të zbatojmë udhëzimet e mëposhtme [specifiko udhëzimet] për arsyet e mëposhtme [specifiko arsyet].
2. Udhëzimet janë të qarta dhe i kuptojmë ato./Do ta vlerësonim nëse ju mund të na sqaroni udhëzimet e mëposhtme [specifiko udhëzimet].
3. Do të bashkëpunojmë me ju dhe do të keni akses në dokumentimin e auditimit.

Ju njoftojmë që:

1. Informacioni financiar i [emri i entitetit të kontrolluar] do të përfshihet në pasqyrat financiare të grupit [emri i shoqërisë mëmë].

2. Mund ta quani të nevojshme për t'u përfshirë në punën që na keni kërkuar të kryejmë në informacionin financiar të [emri i entitetit të kontrolluar] për vitin mbyllur më [data].
3. Ju dëshironi të vlerësoni dhe, në qoftë se e konsideroni të përshtatshme, mund të shfrytëzoni punën tonë për auditimin e pasqyrave financiare të grupit [emri i shoqërisë mëmë].

Në lidhje me punën që do të kryejmë në informacionin financiar të [emri i entitetit të kontrolluar], një [përshkruani entitetin e kontrolluar, për shembull, filiali i zotëruar plotësisht, sipërmarrje e përbashkët, i investuar që trajtohet sipas metodave kontabël të kapitalit neto ose kostos] i [emri i shoqërisë mëmë], konfirmojmë në vijim:

1. Kemi një njohje të [trego kërkesat përkatëse etike] që është e mjaftueshme për të përmbushur përgjegjësitë tona në auditimin e pasqyrave financiare të grupit, dhe do t'i zbatojmë ato. Në mënyrë të veçantë, dhe në lidhje me [emri i shoqërisë mëmë] dhe entitetet e tjera të kontrolluara të grupit, jemi të pavarur sipas kuptimit të [trego kërkesat përkatëse etike] dhe plotësojmë kërkesat e zbatueshme [referohu rregullave] të shpallura nga [emri i agjencisë rregullatore].
2. Kemi një njohje të Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit dhe [trego standardet e tjera kombëtare të zbatueshme për auditimin e pasqyrave financiare të grupit], që është e mjaftueshme për të përmbushur përgjegjësitë tona në auditimin e pasqyrave financiare të grupit dhe do të kryejmë punën tonë mbi informacionin financiar të [emri i entitetit të kontrolluar] për vitin e mbyllur më [data], në përputhje me këto standarde.
3. Kemi aftësi të veçanta (për shembull, njohuri specifike për industrinë) të nevojshme për të kryer punën në informacionin financiar të entitetit të kontrolluar të veçantë.
4. Kemi një njohje të [trego kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar apo manualin e procedurave të raportimit financiar të grupit], që është e mjaftueshme për të përmbushur përgjegjësitë tona në auditimin e pasqyrave financiare të grupit.

Do t'ju informojmë për çdo ndryshim, përsa është parashtruar më sipër, gjatë kryerjes së punës tonë mbi informacionin financiar të [emri i entitetit të kontrolluar].

[Nënshkrimi i audituesit]

[Data]

[Adresa e audituesit]

Shtojca 5

(Ref: Paragrafi A58)

Çështjet e kërkuara dhe të tjera të përfshira në letrën e udhëzimit të ekipit të angazhimit të grupit

Çështjet që kërkojnë nga ky SNA për t'ia komunikuar audituesit të entitetit të kontrolluar janë treguar me shkronja kursive.

Çështjet që kanë të bëjnë me planifikimin e punës së audituesit të entitetit të kontrolluar:

- *Një kërkesë për audituesin e entitetit të kontrolluar, duke ditur kontekstin në të cilin ekipi i angazhimit të grupit do të përdorë punën e këtij audituesi, për të konfirmuar se ai do të bashkëpunojë me ekipin e angazhimit të grupit.*
- Afati kohor për përfundimin e auditimit.
- Datat e vizitave të planifikuara nga drejtimi i grupit dhe ekipi i angazhimit të grupit, dhe datat e takimeve të planifikuara me drejtimin e entitetit të kontrolluar dhe audituesin e këtij entiteti.
- Një listë e kontakteve kryesore.
- *Puna që duhet të kryhet nga audituesi i entitetit të kontrolluar, shfrytëzimi që do t'i bëhet kësaj pune, dhe marrëveshjet për koordinimin e përpjekjeve në fazën fillestare të dhe gjatë auditimit, duke futur edhe përfshirjen e planifikuar të ekipit të angazhimit të grupit në punën e audituesit të entitetit të kontrolluar.*
- *Kërkesat etike që kanë të bëjnë me auditimin e grupit dhe, në veçanti, kërkesat për pavarësi, për shembull, kur audituesit të grupit i ndalohet nga ligji ose rregullat për të përdorur ndihmën e drejtëpërdrejtë të audituesve të brendshëm, është e rëndësishme që audituesi i grupit të marrë në konsideratë nëse kjo ndalesë përfshin edhe audituesit e entitetit të kontrolluar, dhe nëse është kështu, ta trajtojë atë në komunikimin me audituesin e entitetit të kontrolluar.*³³
- *Në rastin e një auditimi ose rishikimi të informacionit financiar të entitetit të kontrolluar, materialiteti i tij, (dhe, në qoftë se, është e përshtatshme, niveli ose nivelet e materialitetit për klasa të veçanta të transaksioneve, tepricat në llogari ose informacionet shpjeguese), dhe prapë mbi të cilin anomali nuk mund të*

³³ SNA 610 (i rishikuar në 2013), Përdorimi i punës së audituesve të brendshëm, paragrafi A31.

konsiderohen, në mënyrë të qartë, të parëndësishme për pasqyrat financiare të grupit.

- *Një listë e palëve të lidhura të përgatitur nga drejtimi i grupit, dhe për çdo palë tjetër të lidhur që ekipi i angazhimit për grupin ka dijeni, dhe një kërkesë që audituesi i entitetit të kontrolluar t'i komunikojë në kohën e duhur ekipit të angazhimit të grupit, palët e lidhura që nuk janë identifikuar më parë nga drejtimi i grupit, ose ekipi i angazhimit të grupit.*
- Puna që do të kryhet në transaksionet brenda grupit dhe fitimet e perealizuara, si dhe tepricat në llogaritë brenda grupit.
- Udhëzime për përgjegjësitë e tjera të raportimit statutor, për shembull, raportimi mbi pohimet e drejtimit të grupit mbi efektivitetin e kontrollit të brendshëm.
- Udhëzime të veçanta për një rishikim të ngjarjeve të mëvonshme për ato raste ku ka të ngjarë të ketë vonesë kohore ndërmjet përfundimit të punës mbi informacionin financiar të entiteteve të kontrolluara dhe konkluzionit të nxjerrë nga ekipi i angazhimit të grupit mbi pasqyrat financiare të grupit.

Çështjet që kanë të bëjnë me kryerjen e punës nga audituesi i entitetit të kontrolluar:

- Rezultatet e testeve të ekipit të angazhimit të grupit të aktiviteteve të kontrollit të një sistemi përpunimi që është i përbashkët për të gjitha ose disa entitete të kontrolluara, dhe testet e kontroleve që do të kryhen nga audituesi i entitetit të kontrolluar.
- *Rreziqet e identifikuar të konsiderueshme të anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit, për shkak të mashtrimit apo gabimit, që lidhen me punën e audituesit të entitetit të kontrolluar, dhe një kërkesë që ai të komunikojë në kohën e duhur çdo rrezik tjetër të anomalive materiale në pasqyrat financiare të grupit, për shkak të mashtrimit apo gabimit, të identifikuar në entitetin e kontrolluar dhe qëndrimin e tij ndaj rreziqeve të tilla.*
- Gjetjet nga auditimi i brendshëm, bazuar në punën e kryer mbi kontrollet në ose në lidhje me entitetet e kontrolluara.
- Një kërkesë për komunikim në kohë të evidencës së auditimit të marrë nga kryerja e punës mbi informacionin financiar të entiteteve të kontrolluara që bie ndesh me atë të mbi të cilën ekipi i angazhimit të grupit është bazuar fillimisht për vlerësimin e rrezikut të kryer në nivel grupi.
- Një kërkesë për një deklaram me shkrim që drejtimi i entitetit të kontrolluar është në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, ose një deklaratë që janë dhënë informacione shpjeguese në lidhje me dallimet në mes politikave kontabël të zbatuara në informacionin financiar të entitetit të kontrolluar dhe atyre që zbatohen në pasqyrat financiare të grupit.

- Çështjet që duhet të dokumentohen nga audituesi i entitetit të kontrolluar.

Informacione të tjera

- Një kërkesë që t'i raportohen në kohë ekipit të angazhimit të grupi sa më poshtë:
 - Çështjet e rëndësishme kontabël, të raportimit financiar dhe të auditimit, duke përfshirë çmuarjet kontabël dhe gjykimet lidhur me to.
 - Çështjet që kanë të bëjnë me vijueshmërinë e entitetit të kontrolluar.
 - Çështjet që lidhen me mosmarrëveshjet gjyqësore apo pretendimet.
 - Mangësitë e konsiderueshme të kontrollit të brendshëm që audituesi i entitetit të kontrolluar ka identifikuar gjatë kryerjes së punës mbi informacionin financiar të entitetit të kontrolluar, dhe informacioni që tregon ekzistencën e mashtrimit.
- Një kërkesë që ekipi i angazhimit të grupit i ekipit të njoftohet për çdo ngjarje të rëndësishme apo të pazakontë sa më shpejt që të jetë e mundur.
- Një kërkesë që çështjet e listuara në paragrafin 41 t'i komunikohen ekipit të angazhimit për grupin kur ka përfunduar puna mbi informacionin financiar të entitetit të kontrolluar.

**STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 610
(I RISHIKUAR NË 2013)**

PËRDORIMI I PUNËS SË AUDITUESVE TË BRENDSHËM

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2014 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij Standardi	1-5
Marrëdhëniet midis SNA 315 (i rishikuar) dhe SNA 610 (i rishikuar në 2013)	6-10
Përgjegjësia e Audituesit të Jashtëm për Auditimin	11
Hyrja në fuqi	12
Objektivat	13
Përkufizimet	14
Kërkesat	
Përcaktimi i Nevojës, Fushës dhe Masës së Përdorimit të Punës së Auditimit të Brendshëm	15-20
Përdorimi i Punës së Auditimit të Brendshëm	21-25
Përcaktimi i Nevojës, Fushës dhe Masës së Përdorimit të Ndihmës së Drejtpërdrejtë të Audituesve të Brendshëm	26-32
Përdorimi i Ndihmës së Drejtpërdrejtë të Audituesve të Brendshëm	33-35
Dokumentimi	36-37
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Përkufizimi i Auditimit të Brendshëm	A1-A4
Përcaktimi i Nevojës, Fushës dhe Masës së Përdorimit të Punës së Auditimit të Brendshëm	A5-A23
Përdorimi i Punës së Auditimit të Brendshëm	A24-A30
Përcaktimi i Nevojës, Fushës dhe Masës së Përdorimit të Ndihmës së Drejtpërdrejtë të Audituesve të Brendshëm	A31-A39
Përdorimi i Ndihmës së Drejtpërdrejtë të Audituesve të Brendshëm	A40-A41

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 610 (Rishikuar në 2013) “Përdorimi i Punës së Audituesve të Brendshëm” duhet të lexohet së bashku me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtueshmeri me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij Standardi

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) ka të bëjë me përgjegjësitë e audituesit të jashtëm në rast të përdorimit të punës së audituesve të brendshëm. Këtu përfshihet: a) përdorimi i punës së auditimit të brendshëm për të siguruar evidencën e auditimit dhe b) përdorimi i ndihmës së drejtpërdrejtë të audituesve të brendshëm nën drejtimin, mbikëqyrjen dhe rishikimin e audituesit të jashtëm.
2. Ky Standard nuk gjen zbatueshmëri në rastet kur entiteti nuk ka një funksion të auditimit të brendshëm. (shih paragrafin A2)
3. Në rastet kur entiteti ka një funksion të auditimit të brendshëm, kërkesat në këtë Standard lidhur me përdorimin e punës së audituesve të brendshëm nuk gjejnë zbatueshmëri nëse:
 - Përgjegjësitë dhe aktivitetet e auditimit të brendshëm nuk kanë lidhje me auditimin; ose
 - Bazuar në kuptimin paraprak të audituesit për auditimin e brendshëm, si rezultat i procedurave të kryera nën SNA 315 (i rishikuar),¹ audituesi i jashtëm nuk parashikon përdorimin e punës së auditimit të brendshëm për të siguruar evidencën e auditimit.

Ky Standard nuk udhëzon audituesin e jashtëm të përdorë punën e audituesit të brendshëm me qëllim modifikimin e natyrës ose kohës, ose për të zvogëluar shtrirjen e procedurave të auditimit që duhet të kryhen drejtpërdrejt nga audituesi i jashtëm; por ngelet një vendim i audituesit të jashtëm në hartimin e strategjisë së përgjithshme të auditimit.

4. Për më tepër, kërkesat në këtë Standard lidhur me ndihmën e drejtpërdrejtë nuk gjejnë zbatueshmëri nëse audituesi i jashtëm nuk ka në plan përdorimin e ndihmës së drejtpërdrejtë të audituesve të brendshëm.
5. Në disa juridiksione të caktuara, audituesi i jashtëm mund të jetë i ndaluar apo i kufizuar nga ligji ose rregullat për përdorimin e punës së auditimit të brendshëm ose përdorimin e ndihmës së drejtpërdrejtë të audituesve të brendshëm. Standardet Ndërkombëtare të Auditimit nuk i tejkalojnë ligjet apo rregullat që drejtojnë një auditim të pasqyrave financiare². Prandaj, këto ndalime apo kufizime nuk e pengojnë audituesin e jashtëm të veprojë në pajtueshmëri me Standardin. (Shih paragrafin A31)

¹ SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Kërcënimeve lidhur me Anomalitë Materiale përmes Kuptimit të Entitetit dhe Mjedisit të Tij*

² SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi sipas Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi A57

Marrëdhëniet midis SNA 315 (i rishikuar) dhe SNA 610 (i rishikuar në 2013)

6. Një numër i madh entitetesh krijojnë funksionin e auditimit të brendshëm si pjesë të strukturave të tyre të kontrollit të brendshëm dhe strukturave të qeverisjes. Objektivat dhe fushëveprimi i një auditimi të brendshëm, natyra e përgjegjësisë së tij dhe statusi i tij organizativ, duke përfshirë autoritetin dhe përgjegjësinë e tij ndryshojnë shumë në varësi të madhësisë dhe strukturës së entitetit dhe kërkesave të drejtimit si dhe, kur është e zbatueshme, personave të ngarkuar me qeverisjen.
7. SNA 315 (i rishikuar) përshkruan se si njohuritë dhe përvoja e auditimit të brendshëm mund të ndihmojnë audituesin e jashtëm të kuptojë entitetin dhe mjedisin e tij, si dhe në identifikimin dhe vlerësimin e rrezikut të anomalisë materiale. SNA 315 (i rishikuar)³ shpjegon gjithashtu se si komunikimi efektiv midis audituesve të brendshëm dhe atyre të jashtëm krijon një mjedis në të cilin audituesi i jashtëm mund të informohet për çështje të rëndësishme që mund të ndikojnë në punën e tij.
8. Në varësi të faktit nëse statusi organizativ i auditimit të brendshëm dhe politikat dhe procedurat përkatëse mbështesin në mënyrë të përshtatshme objektivitetin e audituesve të brendshëm, nivelin e kompetencës së auditimit të brendshëm dhe nëse ai zbaton një metodë sistematike dhe të disiplinuar, audituesi i jashtëm mund të përdorë punën e auditimit të brendshëm në mënyrë konstruktive dhe plotësuese. Ky Standard trajton përgjegjësitë e audituesit të jashtëm në rastet kur, në bazë të kuptimit paraprak të auditimit të brendshëm nga audituesi i jashtëm, si rezultat i procedurave të kryera nën SNA 315 (i rishikuar), audituesi i jashtëm parashikon të përdorë punën e audituesve të brendshëm si pjesë e evidencës të marrë nga auditimi⁴. Një përdorim i tillë i kësaj pune modifikon natyrën ose kohën, ose zvogëlon shtrirjen e procedurave të auditimit të kryera drejtpërdrejt nga audituesi i jashtëm.
9. Përveç kësaj, ky SNA gjithashtu trajton përgjegjësitë e audituesit të jashtëm nëse merret parasysh përdorimi i ndihmës së drejtpërdrejtë të audituesve të brendshëm nën drejtimin, mbikëqyrjen dhe rishikimin e audituesit të jashtëm.
10. Mund të ketë individë në një entitet që kryejnë procedura të ngjashme me ato të kryera nga auditimi i brendshëm. Megjithatë, nëse nuk kryhen nga një auditim i brendshëm objektiv dhe kompetent që zbaton një metodë sistematike dhe të disiplinuar, duke përfshirë kontrollin e cilësisë, këto procedura do të konsiderohen si kontroll i brendshëm dhe sigurimi i evidencave lidhur me efektivitetin e këtyre kontrolleve do të bënte pjesë në përgjigjen e audituesit ndaj rrezikut të vlerësuar në përputhje me SNA 330.⁵

³ SNA 315 (I rishikuar), paragrafi A120

⁴ Shih paragrafët 15-25.

⁵ SNA 330, *Përgjigjet e Audituesit ndaj Kërcënimeve të Vlerësuar*

Përgjegjësia e Audituesit të Jashtëm për Auditimin

11. Audituesi i jashtëm ka përgjegjësinë e plotë për opinionin e shprehur mbi auditimin dhe kjo përgjegjësi nuk zvogëlohet nga përdorimi i punës së auditimit të brendshëm apo dhënia e ndihmës së drejtpërdrejtë nga audituesit e brendshëm. Megjithatë mund të kryejnë procedura auditimi të ngjashme me ato të kryera nga audituesi i jashtëm, as funksioni i auditimit të brendshëm dhe as audituesit e brendshëm nuk janë të pavarur nga entiteti siç i kërkohet audituesit të jashtëm në një auditim të pasqyrave financiare në përputhje me SNA 200.⁶ Ky SNA përcakton kushtet e nevojshme për audituesin e jashtëm për të bërë të mundur përdorimin e punës së audituesve të brendshëm. Ai përcakton gjithashtu punën e nevojshme për të siguruar evidencat e mjaftueshme dhe të përshtatshme që garantojnë se puna e auditimit të brendshëm, ose audituesve të brendshëm që japin ndihmë të drejtpërdrejtë, është në pajtueshmëri me qëllimet e auditimit. Kërkesat kanë për qëllim të sigurojnë një kornizë për gjykimet e audituesit të jashtëm lidhur me përdorimin e punës së audituesve të brendshëm për të parandaluar përdorimin e tepërt ose të panevojshëm të kësaj pune.

Hyrja në Fuqi

12. Ky Standard ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë mbaruar me datën 15 Dhjetor 2014 ose pas kësaj date.

Objektivat

13. Objektivat e audituesit të jashtëm në rastet kur entiteti ka një funksion të auditimit të brendshëm dhe audituesi i jashtëm planifikon të përdorë punën e tij për të modifikuar natyrën ose kohën, ose për të zvogëluar shtrirjen e procedurave të auditimit të kryera drejtpërdrejt nga audituesi i jashtëm, apo të përdorë ndihmën e drejtpërdrejtë të audituesve të brendshëm, janë:

- (a) Të përcaktojë nëse puna e auditimit të brendshëm ose ndihma e drejtpërdrejtë nga audituesit e brendshëm mund të përdoret, dhe nëse po, në cilat fusha dhe në çfarë mase;

Dhe pas kryerjes së këtij përcaktimi:

- (b) Në rastin e përdorimit të punës së auditimit të brendshëm, të përcaktojë nëse kjo punë është e përshtatshme për qëllimet e auditimit; dhe
- (c) Në rastin e dhënies së ndihmës së drejtpërdrejtë nga audituesit e brendshëm, të udhëzojë, mbikëqyrë dhe rishikojë në mënyrë të përshtatshme punën e tyre.

⁶ SNA 200, paragrafi 14

Përkufizime

14. Për qëllimet e këtij Standardi, përkufizimet e mëposhtme kanë kuptimet që jepen në vijim:

- (a) Auditimi i brendshëm - Është një funksion i entitetit që kryen aktivitete të sigurisë dhe konsultimit, të hartuara për të vlerësuar dhe përmirësuar efektivitetin e qeverisjes, menaxhimit të rrezikut dhe proceset kontrollit të brendshëm të entitetit. (Shih paragrafët A1-A4)
- (b) Ndihma e drejtpërdrejtë – Përdorimi i audituesve të brendshëm për kryerjen e procedurave të auditimit nën drejtimin, mbikëqyrjen dhe rishikimin e audituesit të jashtëm.

Kërkesat

Përcaktimi i Nevojës, Fushës dhe Masës që Mund të Përdoret Puna e Audituesve të Brendshëm

Vlerësimi i Auditimit të Brendshëm

15. Audituesi i jashtëm duhet të përcaktojë nëse puna e auditimit të brendshëm mund të përdoret për qëllimet e auditimit, duke vlerësuar:

- (a) Se në çfarë mase statusi organizativ si dhe politikat dhe procedurat përkatëse të auditimit të brendshëm mbështesin objektivitetin e audituesve të brendshëm;
- (b) Nivelin e kompetencës profesionale të auditimit të brendshëm; dhe (Shih paragrafët A5-A9)
- (c) Nëse auditimi i brendshëm zbaton një metodë sistematike dhe të disiplinuar, përfshirë kontrollin e cilësisë. (Shih paragrafët A10-A11)

16. Audituesi i jashtëm nuk duhet të përdorë punën e audituesve të brendshëm nëse ai përcakton se:

- (a) Statusi organizativ dhe politikat dhe procedurat përkatëse nuk ruajnë sic duhet objektivitetin e audituesve të brendshëm;
- (b) Audituesit e brendshëm nuk kanë kompetenca profesionale të mjaftueshme; ose
- (c) Nëse audituesit e brendshëm nuk zbatojnë një metodë sistematike dhe të disiplinuar, përfshirë kontrollin e cilësisë. (Shih paragrafët A12-A14)

Përcaktimi i Natyrës dhe Masës së Përdorimit të Punës së Audituesve të Brendshëm

17. Si bazë për përcaktimin e fushës dhe masës së përdorimit të punës së audituesve të brendshëm, audituesi i jashtëm duhet të marrë në konsideratë natyrën dhe objektin e punës së kryer apo që pritet të kryhet nga audituesit e brendshëm si dhe përshtatshmërinë e saj me planin dhe strategjinë e përgjithshme të auditimit. (Shih paragrafët A15-A17)
18. Audituesi i jashtëm duhet të bëjë të gjitha gjykimet e rëndësishme në angazhimin e auditimit dhe duhet të planifikojë të përdorë në masë më të vogël punën e auditimit të brendshëm dhe të kryejë shumicën e punës në mënyrë të drejtpërdrejtë, për të parandaluar përdorimin e papërshtatshëm të punës së audituesve të brendshëm: (Shih paragrafët A15-A17)
 - (a) Sa më e lartë të jetë nevoja e gjykitimit në:
 - (i) Planifikimin dhe kryerjen e procedurave përkatëse të auditimit; dhe
 - (ii) Vlerësimin e evidencave të mbledhura nga auditimi; (Shih paragrafët A18-A19)
 - (b) Sa më i lartë të jetë rreziku i vlerësuar i anomalive materiale në nivel pohimi, me konsideratë në veçanti për rreziqet e identifikuara si të rëndësishme; (Shih paragrafët A20-A22)
 - (c) Sa më pak statusi organizativ dhe politikat dhe procedurat përkatëse të auditimit të brendshëm mbështesin objektivitetin e audituesve të brendshëm; dhe
 - (d) Sa më i ulët niveli i kompetencës profesionale të audituesve të brendshëm.
19. Audituesi i jashtëm duhet të vlerësojë nëse në tërësi përdorimi i punës së auditimit të brendshëm në masën e parashikuar do të rezultojë gjithsesi në përfshirjen e mjaftueshme të audituesit të jashtëm në auditim, duke marrë parasysh përgjegjësinë e plotë të audituesit të jashtëm për dhënien e opinionit mbi auditimin. (Shih paragrafët A15-A22)
20. Gjatë komunikimit të një këndvështrimi të përgjithshëm të objektit dhe periudhës kohore të planifikuar të auditimit në përputhje me SNA 260 (i rishikuar),⁷ audituesi i jashtëm duhet t'u komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen se si ai parashikon të përdorë punën e audituesve të brendshëm. (Shih paragrafin A23)

⁷ SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*, paragrafi 15

Përdorimi i Punës së Auditimit të Brendshëm

21. Nëse audituesi i jashtëm planifikon të përdorë punën e auditimit të brendshëm, ai duhet të diskutojë përdorimin e kësaj pune me audituesin e brendshëm si bazë për kordinimin e aktiviteteve të tyre përkatëse. (Shih paragrafët A24-A26)
22. Audituesi i jashtëm duhet të lexojë raportet e audituesit të brendshëm lidhur me punën e auditimit të brendshëm që audituesi i jashtëm ka për qëllim të përdorë, për të kuptuar natyrën dhe shtrirjen e procedurave të kryera dhe gjetjeve përkatëse.
23. Audituesi i jashtëm duhet të kryejë procedura të mjaftueshme auditimi mbi tërësinë e punës të bërë nga auditimi i brendshëm, që ai ka për qëllim të përdorë, për të përcaktuar përshtatshmërinë e saj për qëllimet e auditimit, duke përfshirë vlerësimin nëse:
 - (a) Puna e audituesve të brendshëm është planifikuar, kryer, mbikëqyrur, rishikuar dhe dokumentuar ashtu siç duhet;
 - (b) Janë mbledhur evidenca të përshtatshme dhe të mjaftueshme auditimi nga audituesi i brendshëm që i kanë mundësuar këtij të fundit të nxjerrë konkluzione të arsyeshme; dhe
 - (c) Konkluzionet e nxjerra janë të përshtatshme për rrethanat dhe raportet e përgatitura nga audituesit e brendshëm janë në përputhje me rezultatet e punës së kryer. (Shih paragrafin A27-A30)
24. Natyra dhe shtrirja e procedurave të auditimit të kryera nga audituesi i jashtëm duhet të jenë në përputhje me vlerësimin e audituesit të jashtëm lidhur me:
 - (a) Gjykimin që nevojitet;
 - (b) Rrezikun e vlerësuar të anomalive materiale;
 - (c) Masën në të cilën politikat dhe procedurat përkatëse dhe statusi organizativ i auditimit të brendshëm mbështesin objektivitetin e audituesve të brendshëm; dhe
 - (d) Nivelin e kompetencave profesionale të audituesve të brendshëm.⁸ (Shih paragrafët A27-A29)

dhe duhet të përfshijë rikryerjen e një pjese të punës. (Shih paragrafin A30)
25. Audituesi i jashtëm duhet të vlerësojë gjithashtu nëse konkluzionet e nxjerra nga ai lidhur me auditimin e brendshëm në paragrafin 15 të këtij Standardi si dhe

⁸ Shih paragrafin 18.

përcaktimin e natyrës dhe shtrirjes së përdorimit të punës së audituesit të brendshëm për qëllimet e auditimit në paragrafët 18-19 të këtij Standardi janë të përshtatshme.

Përcaktimi i Nevojës, Fushës dhe Shtrirjes së Përdorimit të Audituesve të Brendshëm për Ndihmë të Drejtpërdrejtë

Përcaktimi Nëse Ndihma e Drejtpërdrejtë e Audituesve të Brendshëm Mund të Përdoret për Qëllimet e Auditimit

26. Audituesi i jashtëm mund të ndalohej nga ligji apo rregullat për përdorimin e ndihmës së drejtpërdrejtë nga audituesit e brendshëm. Në rast të tillë, paragrafët 27-35 dhe 37 nuk gjejnë zbatim. (Shih paragrafin A31)
27. Nëse përdorimi i ndihmës së drejtpërdrejtë nga audituesi i jashtëm nuk ndalohej nga ligji apo rregullat, dhe audituesi i jashtëm ka për qëllim të përdorë ndihmën e drejtpërdrejtë të audituesve të brendshëm për auditimin, audituesi i jashtëm duhet të vlerësojë ekzistencën dhe rëndësinë e kërcënimeve ndaj objektivitetit, si dhe nivelin e kompetencës profesionale të audituesve të brendshëm që do të japin këtë ndihmë. Vlerësimi nga audituesi i jashtëm i ekzistencës dhe rëndësisë së kërcënimeve ndaj objektivitetit të audituesit të brendshëm duhet të përfshijë investigimin e audituesve të brendshëm në lidhje me interesat dhe marrëdhëniet që mund të krijojnë kërcënim ndaj objektivitetit. (Shih paragrafët A32-A34)
28. Audituesi i jashtëm nuk duhet të përdorë ndihmën e drejtpërdrejtë të audituesit të brendshëm nëse:
 - (a) Ekzistojnë kërcënime të rëndësishme ndaj objektivitetit të audituesit të brendshëm; ose
 - (b) Audituesi i brendshëm nuk ka kompetencën e duhur për të kryer punën e propozuar. (Shih paragrafët A32-A34)

Përcaktimi i Natyrës dhe Shtrirjes së Punës që Mund t'i Caktohet Audituesit të Brendshëm i Cili Jep Ndihmë të Drejtpërdrejtë

29. Në përcaktimin e natyrës dhe shtrirjes së punës që mund t'i caktohet audituesit të brendshëm, si dhe natyrës, kohës dhe shtrirjes së udhëzimit, mbikëqyrjes dhe rishikimit të përshtatshëm për rrethanat, audituesi i jashtëm duhet të marrë në konsideratë:
 - (a) Masën e nevojshme të gjykimit për:
 - (i) Planifikimin dhe kryerjen e procedurave përkatëse të auditimit; dhe
 - (ii) Vlerësimin e evidencave të mbledhura të auditimit;

- (b) Rrezikun e vlerësuar të anomalive materiale; dhe
 - (c) Vlerësimin e audituesit të jashtëm për ekzistencën dhe rëndësinë e kërcënimeve ndaj objektivitetit dhe nivelit të kompetencës profesionale të audituesit të brendshëm i cili do të japë ndihmën e drejtpërdrejtë. (Shih paragrafët A35-A39)
30. Audituesi i jashtëm nuk duhet të përdorë ndihmën e drejtpërdrejtë të audituesit të brendshëm për kryerjen e procedurave që:
- (a) Përfshijnë bërjen e gjykimeve të rëndësishme për auditimin; (Shih paragrafin A19)
 - (b) Kanë lidhje me rreziqet e anomalisë materiale të vlerësuara në nivele të larta, ku gjykimi i nevojshëm për kryerjen e procedurave përkatëse të auditimit apo vlerësimin e evidencave të mbledhura është mëse i kufizuar; (Shih paragrafin A38)
 - (c) Kanë lidhje me punën me të cilën audituesit e brendshëm janë përfshirë dhe e cila është raportuar, apo do t'i raportohet drejtimin apo personave të ngarkuar me qeverisjen nga audituesi i brendshëm; ose
 - (d) Kanë lidhje me vendimet e marra nga audituesi i jashtëm në pajtueshmëri me Standardin, që kanë të bëjnë me auditimin e brendshëm si dhe përdorimin e punës së tij apo ndihmës së drejtpërdrejtë. (Shih paragrafët A35-A39)
31. Pasi ka vlerësuar sic duhet nëse, dhe në çfarë mase mund të përdoret ndihma e drejtpërdrejtë e audituesve të brendshëm për auditimin, audituesi i jashtëm duhet që gjatë komunikimit të një pasqyre/këndvështrimi të përgjithshëm të objektit dhe kohës së parashikuar për auditimin, në përputhje me SNA 260 (i rishikuar)⁹ me personat e ngarkuar me qeverisjen, të komunikojë natyrën dhe shtrirjen e ndihmës së drejtpërdrejtë të audituesve të brendshëm që planifikon të përdorë, me qëllim arritjen e një mirëkuptimi reciprok se përdorimi i kësaj ndihme nuk do të jetë i tepërt për rrethanat e angazhimit. (Shih paragrafin A39)
32. Audituesi i jashtëm duhet të vlerësojë nëse, në tërësi, përdorimi i ndihmës së drejtpërdrejtë të audituesve të brendshëm në masën e parashikuar, së bashku me përdorimin e planifikuar të punës të audituesve të brendshëm, do të rezultonte gjithsesi në përfshirjen e mjaftueshme të audituesit të jashtëm në auditim, duke marrë parasysh se audituesi i jashtëm ka i vetëm, përgjegjësinë për opinionin e shprehur mbi auditimin.

⁹ SNA 260 (i rishikuar), paragrafi 15

Përdorimi i Ndhmës së Drejtpërdrejtë të Audituesve të Brendshëm

33. Përpara se të përdorë ndihmën e drejtpërdrejtë të audituesve të brendshëm për qëllimet e auditimit, audituesi i jashtëm duhet:

- (a) Të sigurojë një marrëveshje me shkrim nga një përfaqësues i autorizuar i entitetit, se audituesit e brendshëm do të lejohen të ndjekin udhëzimet e audituesit të jashtëm, dhe se entiteti nuk do të ndërhyjë në punën që audituesi i brendshëm kryen për audituesin e jashtëm; dhe
- (b) Të sigurojë një marrëveshje me shkrim nga audituesit e brendshëm se këta të fundit do të ruajnë konfidencialitetin e çështjeve të veçanta sipas udhëzimeve të audituesit të jashtëm, do të informojnë audituesin e jashtëm për çfarëdo lloji kërcënimi ndaj objektivitetit të tyre.

34. Audituesi i jashtëm do të udhëzojë, mbikëqyrë dhe rishikojë punën e kryer për angazhimin nga audituesit e brendshëm, në pajtueshmëri me Standardin 220.¹⁰ Duke vepruar kështu:

- (a) Natyra, koha dhe shtrirja e udhëzimeve, mbikëqyrjes dhe rishikimit duhet të reflektojnë faktin se audituesit e brendshëm nuk janë të pavarur nga entiteti, dhe të jenë reagues ndaj rezultatit të vlerësimit të faktorëve në paragrafin 29 të këtij Standardi, dhe
- (b) Procedurat e rishikimit duhet të përfshijnë rikontrollin nga ana e audituesit të jashtëm të evidencës themelore të auditimit për një pjesë të punës së kryer nga audituesit e brendshëm.

Udhëzimi, mbikëqyrja dhe rishikimi nga ana e audituesit të jashtëm i punës së kryer nga audituesit e brendshëm duhet të jetë i mjaftueshëm, në mënyrë që audituesi i jashtëm të jetë i kënaqur se audituesit e brendshëm kanë siguruar evidenca të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit, të cilat mbështesin konkluzionet e bazuara në atë punë. (Shih paragrafët A40-A41)

35. Gjatë drejtimit, mbikëqyrjes dhe rishikimit të punës së kryer nga audituesit e brendshëm, audituesi i jashtëm duhet të qëndrojë vigjilent për shenja treguese që vlerësimet e audituesit të jashtëm sipas paragrafit 27 nuk janë më të përshtatshme.

Dokumentimi

36. Nëse audituesi i jashtëm përdor punën e auditimit të brendshëm, atëherë ai duhet të përfshijë në dokumentet e auditimit :

- (a) Vlerësimin :

¹⁰ SNA 220, *Kontrolli i Cilësisë për një Auditim të Pasqyrave Financiare*

- (i) Nëse statusi organizativ dhe politikat dhe procedurat përkatëse të auditimit të brendshëm mbështesin në mënyrë të përshtatshme objektivitetin e audituesve të brendshëm;
 - (ii) E nivelit të kompetencave profesionale të audituesve të brendshëm; dhe
 - (iii) Nëse audimi i brendshëm zbaton një metodë sistematike dhe të disiplinuar, duke përfshirë kontrollin e cilësisë.
- (b) Natyrën dhe shtrirjen e punës së kryer , si dhe arsyen për këtë vendim, dhe
- (c) Procedurat e auditimit të kryera nga audituesi i jashtëm për vlerësimin e përshtatshmërisë së punës së përdorur.
37. Nëse audituesi i jashtëm përdor ndihmën e drejtpërdrejtë të audituesve të brendshëm për auditimin, atëherë ai duhet të përfshijë në dokumentet e auditimit:
- (a) Vlerësimin e ekzistencës dhe rëndësisë së kërcënimeve ndaj objektivitetit të audituesve të brendshëm, si dhe nivelin e kompetencës së audituesve të brendshëm që do të japin ndihmë të drejtpërdrejtë;
 - (b) Arsyen për vendimin lidhur me natyrën dhe shtrirjen e punës së kryer nga audituesi i brendshëm;
 - (c) Personat që kanë rishikuar punën, si dhe datën dhe shtrirjen e këtij rishikimi në pajtueshmëri me SNA 230;¹¹
 - (d) Marrëveshjet me shkrim të siguruara nga një përfaqësues i autorizuar i entitetit dhe nga audituesit e brendshëm sipas paragrafit 33 të këtij Standardi; dhe
 - (e) Fletët e punës të përgatitura nga audituesit e brendshëm që kanë dhënë ndihmë të drejtpërdrejtë në angazhimin e auditimit.

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Përkufizimi i Auditimit të Brendshëm (Shih paragrafin 2, 14 (a))

A1. Qëllimet dhe objekti i auditimit të brendshëm zakonisht përfshijnë aktivitetet e dhënies së sigurisë dhe të konsultimit të hartuara për të vlerësuar dhe përmirësuar efektivitetin e proceseve të qeverisjes së entitetit, menaxhimit të rrezikut dhe kontrollit të brendshëm si më poshtë:

Aktivitetet Lidhur me Qeverisjen

¹¹ SNA 230, *Dokumentimi i Auditimit*

- Auditimi i brendshëm mund të vlerësojë procesin e qeverisjes në përmbushjen e objektivave të tij mbi etikën dhe vlerat, menaxhimin e performancës dhe llogaridhënien, komunikimin e informacionit mbi rrezikun dhe kontrollin në fushat e përshtatshme të organizimit dhe efektivitetit të komunikimit midis personave të ngarkuar me qeverisje, audituesve të jashtëm dhe të brendshëm, si dhe drejtimit.

Aktivitetet Lidhur me Menaxhimin e Rrezikut

- Auditimi i brendshëm mund të ndihmojë entitetin duke identifikuar dhe vlerësuar ekspozimet e rëndësishme ndaj rrezikut dhe duke kontribuar në përmirësimin e menaxhimit të rrezikut si dhe kontrollit të brendshëm (përfshirë efektivitetin e procesit të raportimit financiar).
- Auditimit të brendshëm mund të kryejë procedura për të ndihmuar entitetin në zbulimin e mashtrimeve.

Aktivitetet Lidhur me Kontrollin e Brendshëm

- Vlerësimi i kontrollit të brendshëm. Auditimit të brendshëm mund t'i caktohen përgjegjësi specifike për rishikimin e kontrolleve, vlerësimin e funksionimit të tyre dhe rekomandimin e përmirësimeve të tyre. Duke vepruar kështu, auditimi i brendshëm jep siguri për kontrollin. Për shembull, auditimi i brendshëm mund të planifikojë dhe kryejë teste dhe procedura të tjera për t'i dhënë siguri drejtimit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me hartimin, zbatimin dhe efektivitetin e funksionimit të kontrollit të brendshëm, duke përfshirë ato kontrolle që janë të përshtatshme për auditimin.
- Ekzaminimi i informacionit financiar dhe operacional. Auditimit të brendshëm mund t'i caktohet të rishikojë mënyrat e përdorura për të identifikuar, njohur, matur, klasifikuar dhe raportuar informacionin financiar dhe operacional si dhe për të bërë verifikime specifike për zërat individual, përfshirë testimin e hollësishëm të transaksioneve, tepricave të llogarive dhe procedurave.
- Rishikimi i aktiviteteve operationale. Auditimit të brendshëm mund t'i caktohet të rishikojë anën ekonomike, eficientën dhe efektivitetin e aktiviteteve operationale, përfshirë aktivitetet jo-financiare të një entiteti.
- Rishikimi i pajtueshmërisë me ligjet dhe rregullat. Auditimit të brendshëm mund t'i caktohet të rishikojë pajtueshmërinë me ligjet, rregullat dhe kërkesat e tjera të jashtme, si dhe me politikat dhe direktivat e drejtimit dhe kërkesat e tjera të brendshme.

A2. Aktivitete të ngjashme me ato të kryera nga auditimi i brendshëm mund të kryhen nga funksione me tituj të tjerë brenda një entiteti. Disa ose të gjitha aktivitetet e një auditimi të brendshëm gjithashtu mund të kryhen nga një palë e tretë që ofron këto

shërbime. As titulli i funksionit, as nëse ai është kryer nga një entitet ose një palë e tretë, nuk janë përcaktuesit e vetëm nëse audituesi i jashtëm mund të përdorë ose jo punën e auditimit të brendshëm. Përkundrazi, është natyra e aktiviteteve; shkalla në të cilën statusi organizativ i auditimit të brendshëm dhe politikat dhe procedurat përkatëse mbështesin objektivitetin e audituesve të brendshëm; kompetenca; dhe metoda sistematike dhe e disiplinuar e auditimit të brendshëm që është e përshtatshme. Referencat në këtë SNA për punën e auditimit të brendshëm përfshijnë aktivitetet përkatëse të funksioneve të tjera ose të palëve të treta që kanë këto karakteristika.

A3. Përveç kësaj, personat në entitet me detyra dhe përgjegjësi operacionale dhe menaxheriale jashtë auditimit të brendshëm do të përballeshin normalisht me kërcënime ndaj objektivitetit të tyre që do t'i pengonin ata të ishin pjesë e auditimit të brendshëm për qëllimin e këtij Standardi, megjithëse këta persona mund të kryejnë aktivitete të kontrollit që mund të testohen në përputhje me SNA 330.¹² Për këtë arsye, kontrollet monitoruese të kryera nga një pronar-menaxher nuk do të konsideroheshin ekuivalente ndaj auditimit të brendshëm.

A4. Megjithëse qëllimet e auditimit të brendshëm të një entiteti dhe audituesit të jashtëm janë të ndryshme, auditimi i brendshëm mund të kryejë procedura auditimi të ngjashme me ato të kryera nga audituesi i jashtëm në një auditim të pasqyrave financiare. Nëse këtë rast, audituesi i jashtëm mund të përdorë audituesin e brendshëm për qëllimet e auditimit për një ose disa nga mënyrat e mëposhtme:

- Për të marrë informacione të përshtatshme për vlerësimet e audituesit të jashtëm për rreziqet e anomalive materiale për shkak gabimi ose mashtrimi. Në këtë aspekt, SNA 315 (i rishikuar)¹³ kërkon që audituesi i jashtëm të marrë njohuri për natyrën e përgjegjësive të auditimit të brendshëm, statusit të tij brenda organizatës, dhe veprimtarive të kryera, ose që do të kryhen, si dhe të pyese individët e duhur brenda auditimit të brendshëm (nëse entiteti ka një funksion të tillë); ose
- Përveç rasteve kur është i ndaluar, ose i kufizuar në njëfarë mase nga ligji ose rregullat, audituesi i jashtëm, pas kryerjes së vlerësimit të përshtatshëm, mund të vendosë të përdorë punën që është kryer nga auditimi i brendshëm gjatë periudhës, si zëvendësim i pjesshëm për evidencat e auditimit që mund të merren direkt nga audituesi i jashtëm.¹⁴

Përveç kësaj, me përjashtim të rastit kur është i ndaluar, ose i kufizuar deri në njëfarë mase nga ligji ose rregullat; audituesi i jashtëm mund të përdorë audituesin e brendshëm për të kryer procedurat e auditimit nën udhëzimin, mbikëqyrjen dhe rishikimin e tij (referuar si "ndihmë e drejtpërdrejtë" në këtë Standard).¹⁵

¹² Shih paragrafin 10.

¹³ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 6(a)

¹⁴ Shih paragrafët 15-25.

¹⁵ Shih paragrafët 26-35.

Përcaktimi i Fushës dhe Masës së Përdorimit të Punës së Auditimit të Brendshëm

Vlerësimi i Auditimit të Brendshëm

Objektiviteti dhe Kompetenca Profesionale (shih paragrafin 15(a)-(b))

- A5. Audituesi i jashtëm ushtron gjykim profesional për të përcaktuar nëse puna e auditimit të brendshëm mund të përdoret për qëllimet e auditimit, si dhe përcaktimin e natyrës dhe shtrirjes në të cilën mund të përdoret puna e auditimit të brendshëm sipas rrethanave.
- A6. Shkalla në të cilën statusi organizativ i auditimit të brendshëm dhe politikat dhe procedurat përkatëse mbështesin objektivitetin e audituesve të brendshëm dhe nivelin e kompetencës profesionale të auditimit të brendshëm janë veçanërisht të rëndësishme për të përcaktuar nëse puna e audituesve të brendshëm mund të përdoret dhe, nëse po, natyrën dhe shtrirjen e këtij përdorimi, që është e përshtatshme sipas rrethanave.
- A7. Objektiviteti i referohet aftësisë për të kryer ato detyra pa lejuar paragjykimet, konfliktet e interesit ose ndikimin e tepruar të të tjerëve të anashkalojnë gjykimet profesionale. Faktorët që mund të ndikojnë në vlerësimin e audituesit të jashtëm janë:
- Nëse statusi organizativ i auditimit të brendshëm, përfshirë autoritetin dhe përgjegjshmërinë e tij, mbështesin aftësinë e auditimit të brendshëm për të qenë i lirë nga paragjykimet, konfliktet e interesit ose ndikimin e tepruar të të tjerëve për të anashkaluar gjykimet profesionale. Për shembull, nëse auditimi i brendshëm raporton tek personat e ngarkuar me qeverisjen ose tek një drejtues që ka autoritetin e duhur, ose nëse raporton tek drejtimi, nëse ka akses të drejtpërdrejtë tek personat e ngarkuar me qeverisjen.
 - Nëse auditimi i brendshëm është i lirë nga cfarëdolloj përgjegjësie konfliktuale, për shembull, të paturit detyra operacionale ose menaxheriale që janë jashtë auditimit të brendshëm.
 - Nëse personat e ngarkuar me qeverisjen mbikëqyrin vendimet e punësimit lidhur me auditimin e brendshëm, për shembull, përcaktimin e politikave të përshtatshme të shpërblimeve.
 - Nëse ka ndonjë detyrim ose kufizim të vendosur për auditimin e brendshëm nga drejtimi, për shembull, në komunikimin e gjetjeve të auditimit të brendshëm me audituesin e jashtëm.
 - Nëse audituesit e brendshëm janë anëtarë të organizmave profesionale përkatës dhe anëtarësia i detyron ata të jenë në pajtueshmëri me standardet profesionale

lidhur me objektivitetin, apo nëse politikat e tyre të brendshme arrijnë të njëjtat objektiva.

A8. Kompetenca profesionale e auditimit të brendshëm i referohet arritjes dhe ruajtjes së njohurive dhe aftësive të audituesve të brendshëm në tërësi në nivelin e kërkuar për të mundësuar kryerjen e detyrave me kujdesin e duhur dhe në pajtueshmëri me standardet e zbatueshme profesionale. Faktorët që mund të ndikojnë në përcaktimin e audituesit të jashtëm përfshijnë:

- Nëse auditimi i brendshëm është i pajisur në mënyrë të përshtatshme dhe të duhur duke konsideruar përmasat e entitetit dhe natyrën e aktiviteteve të tij.
- Nëse ka politika të përcaktuara lidhur me punësimin, trajnimin dhe caktimin e audituesve të brendshëm për angazhimet e auditimit të brendshëm.
- Nëse audituesit e brendshëm kanë trajnimin e duhur teknik dhe aftësi në auditim. Kriteret përkatesë që mund të merren në konsideratë nga audituesi i jashtëm për kryerjen e vlerësimit mund të përfshijnë, për shembull, nëse audituesi i brendshëm zotëron titullin dhe eksperiencën e duhur profesionale.
- Nëse audituesit e brendshëm zotërojnë njohuritë e kërkuara lidhur me raportimin financiar të entitetit dhe kuadrin e zbatueshem të raportimit financiar, si dhe nëse auditimi i brendshëm zotëron aftësitë e nevojshme (për shembull, njohuri specifike për industrinë) për të kryer punë që kanë të bëjnë me pasqyrat financiare të entitetit.
- Nëse audituesit e brendshëm janë anëtarë të organizmave profesionale përkatëse që i detyrojnë ata të jenë në pajtueshmëri me standardet përkatëse profesionale, përfshirë kërkesat e kualifikimit të vijueshëm profesional.

A9. Objektiviteti dhe kompetenca profesionale mund të shihen si një proces i vijueshëm. Sa më shumë statusi organizativ dhe politikat dhe procedurat përkatëse mbështesin në mënyrë të përshtatshme objektivitetin e auditimit të brendshëm dhe sa më i lartë të jetë niveli i kompetencës profesionale, aq më shumë ka të ngjarë që audituesi i jashtëm të përdorë punën e auditimit të brendshëm edhe në më shumë fusha. Megjithatë, një status organizativ dhe politika e procedura përkatëse që sigurojnë një mbështetje të fortë për objektivitetin e auditimit të brendshëm nuk mund të kompensojnë mungesën e kompetencës së mjaftueshme profesionale. Në të njëjtën mënyrë, një nivel i lartë i kompetencës profesionale të auditimit të brendshëm nuk mund të kompensojë një status organizativ dhe politika e procedura që nuk mbështesin sic duhet objektivitetin e audituesve të brendshëm.

Zbatimi i një Metode Sistematike dhe të Disiplinuar (Shih paragrafin 15(c))

A10. Zbatimi i një metode sistematike dhe të disiplinuar për planifikimin, mbikëqyrjen, rishikimin dhe dokumentimin e veprimtarive të tij, i dallon veprimtaritë e auditimit

të brendshëm nga aktivitete të tjera të monitorimit që mund të kryhen brenda entitetit.

A11. Faktorët që mund të ndikojnë përcaktimin e audituesit të jashtëm nëse auditimi i brendshëm zbaton një metodë sistematike dhe të disiplinuar, përfshijnë:

- Ekzistencën, përshtatshmërinë dhe përdorimin e procedurave të dokumentuara të auditimit të brendshëm ose udhëzime që mbulojnë fushat e tilla si vlerësimi i rreziqeve, programet e punës, dokumentimi dhe raportimi, natyra dhe shtrirja e të cilave janë në përputhje me përmasat dhe rrethanat e entitetit.
- Nëse auditimi i brendshëm ka politika dhe procedura të përshtatshme të kontrollit të cilësisë, për shembull, të tilla si politikat dhe procedurat në SNKC 1¹⁶ që do të ishin të zbatueshme për auditimin e brendshëm (të tilla si ato që lidhen me lidhshërinë, burimet njerëzore dhe performancën e angazhimit) ose kërkesat e kontrollit të cilësisë në standardet e përcaktuara nga organizmat përkatëse profesionale për audituesit e brendshëm. Këto organizma mund të përcaktojnë gjithashtu kërkesa të tjera të përshtatshme të tilla si kryerjen në mënyrë të rregullt të vlerësimeve të jashtme të cilësisë.

Rrethanat në të Cilat Puna e Auditimit të Brendshëm Nuk Mund të Përdoret (Shih paragrafin 16)

A12. Vlerësimi i audituesit të jashtëm nëse statusi organizativ i funksionit të auditimit të brendshëm si dhe politikat dhe procedurat përkatëse mbështesin në mënyrë të duhur objektivitetin e audituesit të brendshëm, nivelin e kompetencës së auditimit të brendshëm dhe nëse ai zbaton një model sistematik dhe të disiplinuar, mund të tregojë se rreziqet për cilësinë e punës së auditimit të brendshëm janë shumë të rëndësishme, dhe prandaj nuk është e përshtatshme të përdoret asnjë pjesë e punës së auditimit të brendshëm si evidencë auditimi.

A13. Marrja në konsideratë e faktorëve në paragrafët A7, A8 dhe A11 të këtij Standardi individualisht dhe në tërësi është e rëndësishme sepse një faktor i vetëm shpesh nuk është i mjaftueshëm për të arritur në konkluzionin se puna e auditimit të brendshëm nuk mund të përdoret për qëllime të auditimit. Për shembull, statusi organizativ i auditimit të brendshëm është veçanërisht i rëndësishëm në vlerësimin e kërcënimeve ndaj objektivitetit të audituesve të brendshëm. Nëse auditimi i brendshëm raporton te drejtimi, ky do të konsiderohej një kërcënim i rëndësishëm për objektivitetin e auditimit të brendshëm, përveç nëse faktorë të tjerë, si ata të përshkruar në paragrafin A7 të këtij Standardi, së bashku ofrojnë masa mbrojtëse të mjaftueshme për të zvogëluar kërcënimin në një nivel të pranueshëm.

¹⁶ Standardi Ndërkombëtar për Kontrollin e Cilësisë (SNKC) 1, *Kontrolli i Cilësisë për Firmat që Kryejnë Auditime dhe Rishikime të Pasqyrave Financiare, dhe Angazhime të Tjera të Dhënies së Sigurisë dhe Shërbime të Lidhura*

A14. Vec kësaj, Kodi BSNEK¹⁷ thekson se një kërcënim i vetërishikimit krijohet kur audituesi i jashtëm pranon një angazhim për të ofruar shërbime të auditimit të brendshëm për një klient të auditimit, dhe rezultatet e këtyre shërbimeve do të përdoren në kryerjen e auditimit. Kjo për shkak të mundësisë që ekipi i angazhimit do të përdorë rezultatet e shërbimit të auditimit të brendshëm pa vlerësuar siç duhet ato rezultate ose pa ushtruar të njëjtin nivel skepticizmi profesional siç do të ushtrohej kur puna e auditimit të brendshëm kryhet nga individë që nuk janë anëtarë të firmës. Kodi BSNEK¹⁸ trajton ndalimet që zbatohen në rrethana të caktuara dhe masat mbrojtëse që mund të zbatohen për të zvogëluar kërcënimet në një nivel të pranueshëm në rrethana të tjera.

Përcaktimi i Natyrës dhe Shtrirjes së Punës së Auditimit të Brendshëm që Mund të Përdoret

Faktorët që Ndikojnë në Përcaktimin e Natyrës dhe Shtrirjes së Punës së Auditimit të Brendshëm që Mund të Përdoret (Shih Paragrafet 17-19)

A15. Pasi audituesi i jashtëm ka përcaktuar që puna e auditimit të brendshëm mund të përdoret për qëllime të auditimit, gjëja e parë për t'u marrë në konsideratë është nëse natyra dhe qëllimi i planifikuar i punës së auditimit të brendshëm që është kryer, apo planifikohet të kryhet, është i përshtatshëm për strategjinë e përgjithshme të auditimit dhe planin e auditimit që audituesi i jashtëm ka hartuar në përputhje me SNA 300.¹⁹

A16. Shembuj të punës së auditimit të brendshëm që mund të përdoret nga audituesi i jashtëm përfshijnë:

- Testimin e efektivitetit të funksionimit të kontrolleve.
- Procedurat thelbësore që përfshijnë gjykim të kufizuar.
- Mbikëqyrjen e inventarizimit.
- Ndjekjen e transaksioneve përmes sistemit të informimit të përshtatshëm raportimin financiar.
- Testimin e përputhshmërisë me kërkesat rregullatore.

¹⁷ Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Etikës për Kontabilistët *Kodi I Etikës për Profesionistët Kontabël* (Kodi BSNEK) Seksioni 290.194

¹⁸ Kodi BSNEK, Seksioni 290.190-290.195

¹⁹ SNA 300, *Planifikimi i një Auditimi të Pasqyrave Financiare*

- Në disa rrethana, auditime ose rishikime të informacionit financiar të filialeve që nuk janë përbërës të rëndësishëm për grupin (kur kjo nuk bie ndesh me kërkesat e SNA 600).²⁰

A17. Përcaktimi i audituesit të jashtëm për natyrën dhe shtrirjen e planifikuar të përdorimit të punës të auditimit të brendshëm, do të ndikohet nga vlerësimi i audituesit të jashtëm për masën në të cilën statusi organizativ i auditimit të brendshëm dhe politikat dhe procedurat përkatëse mbështesin në mënyrë të përshtatshme objektivitetin e audituesve të brendshëm dhe për nivelin e kompetencës profesionale të auditimit të brendshëm në paragrafin 18 të këtij SNA-je. Për më tepër, gjykimi i nevojshëm për planifikimin, kryerjen dhe vlerësimin e një pune të tillë si dhe rreziku i vlerësuar i anomalive materiale në nivel pohimi janë kontribut në përcaktimin e bere nga audituesi i jashtëm. Për më tepër, ekzistojnë rrethana në të cilat audituesi i jashtëm nuk mund të përdorë punën specifike të auditimit të brendshëm për qëllime të auditimit, siç përshkruhet në paragrafin 16 të këtij SNA-je.

Gjykimet në planifikimin dhe kryerjen e procedurave të auditimit dhe vlerësimi i rezultateve (Shih Paragrafët 18(a), 30(a))

A18. Sa më e madhe të jetë nevoja për të ushtruar gjykimin në planifikimin dhe kryerjen e procedurave të auditimit dhe vlerësimin e evidencave të auditimit, aq më shumë procedura do të duhet të kryejë audituesi i jashtëm në përputhje të drejtpërdrejtë me paragrafin 18 të këtij Standardi, sepse duke përdorur vetëm punën e auditimit të brendshëm, audituesi i jashtëm nuk do të mund të sigurojë evidenca të mjaftueshme e të përshtatshme të auditimit.

A19. Meqënëse audituesi i jashtëm ka i vetëm përgjegjësinë për opinionin e shprehur mbi auditimin, ai duhet të bëjë gjykime të rëndësishme për angazhimin e auditimit në përputhje me paragrafin 18. Gjykime të rëndësishme përfshijnë:

- Vlerësimin e rreziqeve të anomalive material;
- Vlerësimin e mjaftueshmërisë së testeve të kryera;
- Vlerësimin e përshtatshmërisë së zbatimit të hipotezës së vijimësisë nga ana e drejtimit;
- Llogaritjen e çmuarjeve kontabel të rëndësishme; dhe
- Vlerësimin e përshtatshmërisë së shënimeve shpjeguese në pasqyrat financiare, dhe çështje të tjera që ndikojnë në raportin e audituesit.

²⁰ SNA 600, *Konsiderata të Vecanta – Auditime të Pasqyrave Financiare të Grupit (Përfshirë Punën e Audituesve të Entiteteve të Kontrolluar)*

Rreziku i vlerësuar i anomalive materiale (Shih paragrafin 18(b))

A20. Për një tepricë llogarie, klasë transaksioni ose informacion shpjegues të veçantë, sa më i lartë të jetë rreziku i vlerësuar i anomalive materiale në nivel pohimi, aq më shumë gjykim profesional është i përfshirë në planifikimin dhe kryerjen e procedurave të auditimit dhe vlerësimit të rezultateve të tyre. Në rrethana të tilla, audituesi i jashtëm do të duhet të kryejë më shumë procedura në përputhje të drejtpërdrejtë me paragrafin 18 të këtij Standardi, dhe, sipas rrethanave, të përdorë më pak punën auditimit të brendshëm për sigurimin e evidencave të mjaftueshme dhe të përshtatshme për auditimin. Për më tepër, siç shpjegohet në SNA 200,²¹ sa më të larta të jenë rreziqet e vlerësuara të anomalive materiale, aq më bindëse do të duhet të jenë evidencat e auditimit të kërkuara nga audituesi i jashtëm, dhe, për këtë arsye, audituesi i jashtëm do të duhet të kryejë më shumë punë në mënyrë direkte.

A21. Siç është shpjeguar në SNA 315 (i rishikuar),²² rreziqet e rëndësishme kërkojnë konsideratë të veçantë të auditimit dhe për këtë arsye aftësia e audituesit të jashtëm për të përdorur punën e auditimit të brendshëm në lidhje me rreziqet e rëndësishme do të kufizohet në procedurat që kërkojnë gjykim të kufizuar. Për më tepër, kur rreziqet e anomalive materiale nuk janë të ulta, përdorimi vetëm i punës së auditimit të brendshëm nuk ka të ngjarë të zvogëlojë rrezikun e auditimit në një nivel të pranueshëm dhe të eliminojë nevojën që audituesi i jashtëm të kryejë disa teste në mënyrë direkte.

A22. Kryerja e procedurave në përputhje me këtë Standard mund të bëjë që audituesi i jashtëm të rivlerësojë vlerësimin e bërë nga ai për rreziqet e anomalive materiale. Si pasojë, kjo mund të ndikojë në përcaktimin e audituesit të jashtëm nëse do të përdorë punën auditimit të brendshëm dhe nëse është i nevojshëm zbatimi i mëtejshëm i këtij Standardi.

Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen (Shih Paragrafin 20)

A23. Në përputhje me SNA 260 (i rishikuar),²³ audituesi i jashtëm është i detyruar t'u komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen një përmbledhje të qellimit dhe kohës së planifikuar për auditimin. Përdorimi i planifikuar i punës së auditimit të brendshëm është një pjesë thelbësore e strategjisë së përgjithshme të auditimit dhe për këtë arsye është i rëndësishëm për personat e ngarkuar me qeverisjen për të kuptuar mënyrën e propozuar të auditimit.

²¹ SNA 200, paragrafi A31

²² SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 4(e)

²³ SNA 260 (i rishikuar), paragrafi 15

Përdorimi i Punës së Auditimit të Brendshëm

Diskutimi dhe Koordinimi me Auditimin e Brendshëm (Shih Paragrafin 21)

A24. Në diskutimin me auditimin e brendshëm për përdorimin e planifikuar të punës së tyre, si bazë për koordinimin e aktiviteteve të tyre përkatëse, mund të jetë e dobishme të trajtohen çështjet si më poshtë:

- Koha e kësaj pune.
- Natyra e punës së kryer.
- Shtrirja e auditimit.
- Materialiteti për pasqyrat financiare në tërësi (dhe, nëse janë të zbatueshme, nivelin ose nivelet e materialitetit për klasa të caktuara të transaksioneve, tepricat e llogarive ose shpjegimet) dhe materialiteti i performancës.
- Metodatat e propozuara të perzgjedhjes së zërave dhe madhësisë së kampioneve.
- Dokumentim i punës së kryer.
- Procedurat e rishikimit dhe raportimit.

A25. Koordinimi midis audituesit të jashtëm dhe auditimit të brendshëm është efektiv kur, për shembull:

- Diskutimet zhvillohen në intervale të përshtatshme përgjatë periudhës.
- Audituesi i jashtëm informon auditimin e brendshëm për çështje të rëndësishme që mund të kenë ndikim të auditimi i brendshëm.
- Audituesi i jashtëm këshillohet dhe ka akses në raportet përkatëse të auditimit të brendshëm dhe është i informuar për çdo çështje të rëndësishme që sillen në vëmendjen e auditimit të brendshëm, kur çështje të tilla mund të ndikojnë në punën e audituesit të jashtëm në mënyrë të tillë që audituesi i jashtëm të jetë në gjendje të marrë në konsideratë ndikimet e këtyre çështjeve në angazhimin e auditimit.

A26. SNA 200²⁴ diskuton rëndësinë e planifikimit dhe kryerjes së auditimit me skepticizëm profesional, duke përfshirë të qënurit vigjilent ndaj informacionit që ngre dyshim mbi besueshmërinë e dokumenteve dhe përgjigjeve ndaj pyetjeve që do të përdoren si evidenca auditimi. Në mënyrë të ngjashme, komunikimi me

²⁴ SNA 200, paragrafët 15 dhe A20

auditimin e brendshëm gjatë angazhimit mund të sigurojë mundësi që audituesit e brendshëm të sjellin në vëmendjen e audituesit të jashtëm çështje që mund të ndikojnë në punën e audituesit të jashtëm.²⁵ Kështu audituesi i jashtëm është në gjendje të marrë në konsideratë këtë informacion në identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale. Për më tepër, nëse ky informacion mund të jetë tregues i një rreziku të shtuar të anomalive materiale të pasqyrave financiare ose mund të ketë të bëjë me ndonjë mashtrim aktual, të dyshuar ose të supozuar, audituesi i jashtëm mund ta marrë këtë parasysh në identifikimin e rrezikut të anomalive material për shkak të mashtrimit në përputhje me SNA 240.²⁶

Procedurat për të Përcaktuar Përshtatshmërinë e Punës së Auditimit të Brendshëm (Shih Paragrafet 23-24)

A27. Procedurat e auditimit të audituesit të jashtëm mbi punën e auditimit të brendshëm në tërësi që audituesi i jashtëm planifikon të përdorë, sigurojnë një bazë për vlerësimin e cilësisë së përgjithshme të punës së auditimit të brendshëm dhe objektivitetit me të cilin është kryer kjo punë.

A28. Procedurat që audituesi i jashtëm mund të kryejë për të vlerësuar cilësinë e punës së kryer dhe konkluzionet e nxjerra nga auditimi i brendshëm, përveç rikryerjes së punës në përputhje me paragrafin 24, përfshijnë:

- Marrja në pyetje e personave të duhur brenda auditimit të brendshëm.
- Vëzhgimi i procedurave të kryera nga auditimi i brendshëm.
- Rishikimi i programit të punës së auditimit të brendshëm dhe fletët e punës.

A29. Sa më shumë gjykim është i përfshirë, aq më i lartë është niveli i rrezikut të vlerësuar të anomalive materiale, aq më pak statusi organizativ i auditimit të brendshëm dhe politikat dhe procedurat përkatëse mbështesin në mënyrë e përshtatshme objektivitetin e audituesve të brendshëm, ose ndryshe, sa më i ulët niveli i kompetencës profesionale të auditimit të brendshëm, aq më shumë procedura auditimi janë të nevojshme të kryhen nga audituesi i jashtëm mbi tërësinë e punës së auditimit të brendshëm për të mbështetur vendimin për të përdorur punën e auditimit të brendshëm në sigurimin e evidencave të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit mbi të cilat mund të bazohet opinioni i auditimit.

Rikryerja (Shih Paragrafin 24)

A30. Për qëllimet e këtij Standardi, rikryerja përfshin zbatimin e pavarur të procedurave të audituesit të jashtëm për të vërtetuar konkluzionet e nxjerra nga auditimi i

²⁵ SNA 316 (i rishikuar), paragrafi A120

²⁶ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi A11 lidhur me SNA 240, *Përgjegjësitë e Audituesit Lidhur me Mashtrimin në Një Auditim Pasqyrash Financiare*

brendshëm. Ky objektiv mund të arrihet nëpërmjet shqyrtimit të zërave të shqyrtuar tashmë nga auditimi i brendshëm ose, kur kjo nuk është e mundur, i njëjti objektiv mund të realizohet gjithashtu duke shqyrtuar mjaftueshëm zëra të tjere të ngjashëm që nuk janë shqyrtuar nga auditimi i brendshëm. Rikryerja siguron evidenca më bindëse lidhur me përshtatshmërinë e punës së auditimit të brendshëm, krahasuar me procedura të tjera që audituesi i jashtëm mund të kryejë sipas paragrafit A28. Megjithatë nuk është e nevojshme që audituesi i jashtëm të rikryerjë procedurat në secilën fushë të punës së auditimit të brendshëm që është duke u përdorur, kërkohet një rikryerje e procedurave mbi punën e auditimit të brendshëm në tërësi që audituesi i jashtëm planifikon të përdorë në përputhje me paragrafin 24. Audituesi i jashtëm ka më shumë të ngjarë të përqendrojë rikryerjen në ato fusha ku është ushtruar me shume gjykim nga ana e auditimit të brendshëm në planifikimin, kryerjen dhe vlerësimin e rezultateve të procedurave të auditimit dhe në fushat me rrezik më të lartë të anomalive materiale.

Përcaktimi i Nevojës, Fushës dhe Masës që Mund Të Përdoret Ndhima e Drejtpërdrejtë e Audituesve të Brendshëm

Përcaktimi Nëse Mund të Përdoret Ndhima e Drejtpërdrejtë e Audituesve të Brendshëm për Qëllime të Auditimit (Shih Paragrafin. 5,26-28)

A31. Në juridiksione kur audituesi i jashtëm është i ndaluar nga ligji ose rregullat të përdorë ndihmën e drejtpërdrejtë të audituesve të brendshëm, është e rëndësishme që audituesit e grupit të marrin parasysh nëse kjo ndalesë shtrihet edhe për audituesit e entitetit të kontrolluar dhe, nëse po, ta trajtojë këtë gjë në komunikimin me audituesin e entitetit të kontrolluar.²⁷

A32. Siç theksohet në paragrafin A7 të këtij Standardi, objektiviteti i referohet aftësisë për të kryer punën e propozuar pa lejuar paragjykime, konflikte interesi ose ndikim të tepruar të të tjerëve të tejkalojnë gjykimet profesionale. Në vlerësimin e ekzistencës dhe rëndësisë së kërcënimeve ndaj objektivitetit të një audituesi të brendshëm, faktorët e mëposhtëm mund të jenë të përshtatshëm:

- Shkalla në të cilën statusi organizativ i auditimit të brendshëm dhe politikat dhe procedurat përkatëse mbështesin objektivitetin e audituesve të brendshëm.²⁸
- Marrëdhëniet familjare dhe personale me një individ që punon ose është përgjegjës për aspektin e entitetit me të cilin lidhet puna.
- Lidhja me sektorin ose departamentin në entitetin me të cilin ka të bëjë puna.

²⁷ SNA 600, paragrafi 40(b)

²⁸ Shih paragrafin A7

- Interesa të rëndësishëm financiare në entitet përveç shpërblimit në kushte të njëjta me ato të zbatueshme për të punësuarit e tjerë në një nivel të ngjashëm vjetërsie.

Materiali i lëshuar nga organet përkatëse profesionale për audituesit e brendshëm mund të ofrojë udhëzime shtesë të dobishme.

A33. Mund të ketë gjithashtu disa rrethana në të cilat rëndësia e kërcënimeve ndaj objektivitetit të një audiuesi të brendshëm është e tillë që nuk ka masa mbrojtëse që mund t'i zvogëlojnë ato në një nivel të pranueshëm. Për shembull, duke qenë se përshtatshmëria e masave mbrojtëse ndikohet nga rëndësia e punës në kontekstin e auditimit, paragrafi 30 (a) dhe (b) ndalon përdorimin e ndihmës së drejtpërdrejtë të audituesve të brendshëm në lidhje me kryerjen e procedurave që përfshijnë bërjen e gjykimeve të rëndësishme profesionale në auditim ose që lidhen me rreziqet e anomalisë materiale të vlerësuar në nivele të larta kur gjykimi i nevojshëm për kryerjen e procedurave përkatëse të auditimit ose vlerësimin e evidencave të mbledhura të auditimit është më se i kufizuar. Kjo është gjithashtu e vlefshme kur puna e nevojshme krijon një kërcënim për vetë-rishikim, prandaj audituesit e brendshëm janë të ndaluar të kryejnë procedura në rrethanat e përshkruara në paragrafin 30 (c) dhe (d).

A34. Në vlerësimin e nivelit të kompetencës profesionale të një audituesi të brendshëm, shumë nga faktorët në paragrafin A8 të këtij Standardi gjithashtu mund të jenë të rëndësishëm, të zbatuar në kontekstin e audituesve të brendshëm individualë dhe punës e cila u caktohet.

Përcaktimi i Natyrës dhe Shtrirjes së Punës që Mund t'u Caktohet Audituesve të Brendshëm që Japin Ndihmë të Drejtpërdrejtë (Sih Paragrafet 29-31)

A35. Paragrafët A15-A22 të këtij Standardi japin udhëzime përkatëse në përcaktimin e natyrës dhe shtrirjes së punës që mund t'u caktohet audituesve të brendshëm.

A36. Në përcaktimin e natyrës së punës që mund t'u caktohet audituesve të brendshëm, audituesi i jashtëm është i kujdesshëm të kufizojë këtë punë në ato fusha që do të ishte e përshtatshme për t'u caktuar. Shembuj të aktiviteteve dhe detyrave ku nuk do të ishte e përshtatshme për t'u përdorur ndihma e drejtpërdrejtë e audituesve të brendshëm përfshijnë:

- Diskutimin e rreziqeve të mashtrimit. Sidoqoftë, audituesit e jashtëm mund të pyesin audituesit e brendshëm në lidhje me rreziqet e mashtrimit në organizatë në përputhje me SNA 315 (i rishikuar).²⁹
- Përcaktimi i procedurave të auditimit të panjohuara siç trajtohet në SNA 240.

²⁹ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 6(a)

A37. Në mënyrë të ngjashme, duke qënë se në përputhje me SNA 505³⁰, audituesi i jashtëm është i detyruar të ruajë kontrollin mbi kërkesat e konfirmimit të jashtëm dhe të vlerësojë rezultatet e procedurave të konfirmimit të jashtëm, nuk do të ishte e përshtatshme që këto përgjegjësi t'i caktohen audituesve të brendshëm. Sidoqoftë, audituesit e brendshëm mund të ndihmojnë në mbledhjen e informacionit të nevojshëm për audituesin e jashtëm për të zgjidhur përjashtimet në përgjigjet e konfirmimit.

A38. Masa e nevojshme e gjykimit dhe rreziku i anomalive materiale janë gjithashtu të rëndësishme për përcaktimin e punës që mund t'u caktohet audituesve të brendshëm që japin ndihmë të drejtpërdrejtë. Për shembull, në rrethanat kur vlerësimi i llogarive të arkëtueshme vlerësohet si një zonë me rrezik më të lartë, audituesi i jashtëm mund të caktojë një auditues të brendshëm që jep ndihmë të drejtpërdrejtë për të kryer kontrollin e saktësisë së plakjes. Sidoqoftë, për shkak se vlerësimi i përshtatshmërisë së provizioneve të bazuara në plakjen do të përfshinte një gjykim mëse të kufizuar, nuk do të ishte e përshtatshme që procedura e sipërpërmendur t'i caktohet një audituesi të brendshëm që jep ndihmë të drejtpërdrejtë.

A39. Pavarësisht nga udhezimi, mbikëqyrja dhe rishikimi nga audituesi i jashtëm, përdorimi i tepërt i ndihmës së drejtpërdrejtë të audituesve të brendshëm mund të ndikojë në përcëptimet lidhur me pavarësinë e angazhimit të auditimit të jashtëm.

Përdorimi i Ndhmës së Drejtpërdrejtë të Audituesve të Brendshëm (Shih Paragrafin 34)

A40. Meqënëse individët në auditimin e brendshëm nuk janë të pavarur nga entiteti siç kërkohet për audituesin e jashtëm kur shpreh opinionin për pasqyrat financiare, drejtimi, mbikëqyrja dhe rishikimi i audituesit të jashtëm mbi punën e kryer nga audituesit e brendshëm që ofrojnë ndihmë të drejtpërdrejtë do të jetë përgjithësisht e një natyre tjetër dhe më e gjerë se sa ne rastin kur puna kryhet nga anëtarët e ekipit të angazhimit.

A41. Në lidhje me udhezimin e audituesve të brendshëm, audituesi i jashtëm, mundet për shembull, t'i kujtojë audituesve të brendshëm të sjellin në vëmendjen e tij çështjet e kontabilitetit dhe auditimit të identifikuar gjatë auditimit. Në rishikimin e punës së kryer nga audituesit e brendshëm, konsideratat e marra nga audituesit të jashtëm përfshijnë nëse evidencat e mbledhura janë të mjaftueshme dhe të përshtatshme për rrethanat, dhe nëse ai mbështet konkluzionet e arritura.

³⁰ SNA 505, *Konfirmimet e Jashtme*, paragrafët 7 dhe 16

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 620

PËRDORIMI I PUNËS SË EKSPERTIT TË AUDITUESIT

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1-2
Përgjegjësia e Audituesit për Opinionin e Auditimit	3
Hyrja në fuqi	4
Objektivat	5
Përkufizimet	6
Kërkesat	
Përcaktimi i Nevojës për Ekspertin e Audituesit	7
Natyra, Kohëzgjatja dhe Shtrirja e Procedurave të Auditimit	8
Kompetenca, Aftësitë dhe Objektiviteti i Ekspertit të Audituesit	9
Njohja e Fushës së Ekspertizës të Ekspertit të Audituesit	10
Marrëveshja me Ekspertin e Audituesit	11
Vlerësimi i Përshtatshmërisë së Punës së Ekspertit të Audituesit	12-13
Referimi i Ekspertit të Audituesit në Raportin e Auditimit	14-15
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Përkufizimi i Ekspertit të Audituesit	A1-A3
Përcaktimi i Nevojës për Ekspertin e Audituesit	A4-A9
Natyra, Kohëzgjatja dhe Shtrirja e Procedurave të Auditimit	A10-A13
Kompetenca, Aftësitë dhe Objektiviteti i Ekspertit të Audituesit	A14-A20
Njohja e Fushës së Ekspertizës të Ekspertit të Audituesit	A21-A22
Marrëveshja me Ekspertin e Audituesit	A23- A31
Vlerësimi i Përshtatshmërisë së Punës së Ekspertit të Audituesit	A32- A40
Referimi i Ekspertit të Audituesit në Raportin e Auditimit	A41- A42
Shtojcë: Konsiderata në lidhje me Marrëveshjen ndërmjet Audituesit dhe Ekspertit të Audituesit të Jashtëm	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 620 “Përdorimi i Punës së Ekspertit të Audituesit” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësinë e audituesit në lidhje me punën e një individi ose organizate që zotëron ekspertizë në një fushë të ndryshme nga kontabiliteti ose auditimi, në rastin kur kjo punë është përdorur nga audituesi për ta ndihmuar atë për të siguruar evidencën e mjaftueshme dhe të nevojshme të auditimit.
2. Ky SNA nuk përfshin:
 - (a) Situatat në të cilat grupi i angazhimit përfshin një pjesëtar, ose konsultohet me një individ ose organizatë, që zotëron ekspertizë në një fushë të ndryshme nga kontabiliteti ose auditimi, raste të cilat trajtohen nga SNA 220;¹ ose
 - (b) Përdorimi nga ana e audituesit i punës së një individi ose organizate, që zotëron ekspertizë në një fushë të ndryshme nga kontabiliteti ose auditimi, punë e të cilit në atë fushë është përdorur nga entiteti për të ndihmuar entitetin në përgatitjen e pasqyrave financiare (një ekspert i drejtimit), rast i cili trajtohet nga SNA 500.²

Përgjegjësia e Audituesit për Opinionin e Auditimit

3. Audituesi ka përgjegjësinë e vetme për shprehjen e opinionit të auditimit, dhe kjo përgjegjësi nuk reduktohet nga përdorimi nga ana e audituesit e punës së ekspertit të audituesit. Pavarësisht nga kjo, nëse audituesi i cili përdor punën e ekspertit, në përputhje me këtë SNA, arrin në përfundimin që puna e ekspertit është e përshtatshme për qëllimin e audituesit, audituesi mund të pranojë gjetjet ose konkluzionet e ekspertit në fushën e ekspertit si evidencë të përshtatshme auditimi.

Hyrja në fuqi

4. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivat

5. Objektivat e audituesit janë:
 - (a) Të përcaktojnë nëse duhet përdorur puna e ekspertit të audituesit; dhe
 - (b) Nëse përdoret puna e ekspertit, të përcaktohet nëse kjo punë është e përshtatshme për qëllimet e audituesit.

¹ SNA 220, *Kontrolli i Cilësisë për një Auditim të Pasqyrave Financiare*, paragrafët A11, A21–A23.

² SNA 500, *Evidenca e Auditimit*, paragrafët A35–A49.

Përkufizimet

6. Për qëllime të SNA-ve, termat e mëposhtëm kanë kuptimet që ju janë dhënë në vijim:
- (a) Eksperti i audituesit – Një individ ose organizate që zotëron ekspertizë në një fushë të ndryshme nga kontabiliteti ose auditimi, puna e të cilit në atë fushë është përdorur nga audituesi për ta ndihmuar atë për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit. Një ekspert i audituesit mund të jetë ose një ekspert i brendshëm i audituesit (i cili është një ortak³ ose personel, përfshirë personelin e përkohshëm të firmës së auditimit ose të një firme rrjet) apo edhe një ekspert i audituesit i jashtëm. (Ref: Para. A1–A3)
 - (b) Ekspertiza – Aftësitë, njohuritë dhe eskperienca në një fushë të veçantë.
 - (c) Ekspert i drejtimit – Një individ ose organizatë që zotëron ekspertizë në një fushë të ndryshme nga kontabiliteti ose auditimi, puna e të cilës në atë fushë është përdorur nga entiteti për ta ndihmuar këtë të fundit në përgatitjen e pasqyrave financiare.

Kërkesat

Përcaktimi i Nevojës për Ekspertin e Audituesit

7. Nëse një ekspertizë në një fushë të ndryshme nga ajo e kontabilitetit dhe auditimit është e nevojshme për të siguruar një evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme, audituesi duhet të përcaktojë nëse duhet të përdorë punën e një eksperti të audituesit. (Ref: Para. A4–A9)

Natyra, Kohëzgjatja dhe Shtrirja e Procedurave të Auditimit

8. Natyra, kohëzgjatja dhe shtrirja e procedurave të audituesit në lidhje me kërkesat në paragrafët 9–13 të këtij SNA-je do të ndryshojë në varësi të rrethanave. Në përcaktimin e natyrës, kohëzgjatjes dhe shtrirjes së këtyre procedurave, audituesi duhet të marrë parasysh çështje që përfshijnë: (Ref: Para. A10)
- (a) Natyrën e çështjes me të cilën lidhet puna e ekspertit;
 - (b) Rrezikun e anomalisë materiale në çështjen me të cilën lidhet puna e ekspertit;
 - (c) Rëndësinë e punës së ekspertit në kontekstin e auditimit;

³ “Ortak” dhe “firmë” duhet të lexohen duke ju referuar ekuivalentëve të tyre për sektorin publik, aty ku është e përshtatshme.

- (d) Njohuritë e audituesit dhe eksperiencia e tij me punën e bërë më parë nga eksperti; dhe
- (e) Nëse eksperti është subjekt i politikave dhe procedurave të kontrollit të cilësisë të firmës së auditimit. (Ref: Para. A11–A13)

Kompetenca, Aftësitë dhe Objektiviteti i Ekspertit të Audituesit

9. Audituesi duhet të vlerësojë nëse eksperti ka kompetencën, aftësitë dhe objektivitetin e nevojshëm për qëllimet e audituesit. Në rastin e një eksperti të audituesit të jashtëm, vlerësimi i objektivitetit do të përfshijë pyetje që lidhen me interesin dhe marrëdhëniet që mund të krijojnë rrezik për objektivitetin e ekspertit. (Ref: Para. A14–A20)

Njohja e Fushës së Ekspertizës të Ekspertit të Audituesit

10. Audituesi duhet të njohë mjaftueshëm fushën e ekspertizës së ekspertit, fakt që që do ta ndihmojë audituesin të: (Ref: Para. A21–A22)
 - (a) Përcaktojë natyrën, objektin dhe objektivat e punës së ekspertit për qëllimet e audituesit; dhe
 - (b) Të vlerësojë përshtatshmërinë e punës së ekspertit për qëllimet e audituesit.

Marrëveshja me Ekspertin e Audituesit

11. Audituesi duhet të bjerë dakort me ekspertin e audituesit, ku është e përshtatshme në mënyrë të shkruar, për çështjet e mëposhtme: (Ref: Para. A23–A26)
 - (a) Natyrën, objektin dhe objektivat e punës së ekspertit; (Ref: Para. A27)
 - (b) Rolin dhe përgjegjësitë e audituesit dhe të ekspertit; (Ref: Para. A28–A29)
 - (c) Natyrën, kohëzgjatjen dhe shtrirjen e komunikimit ndërmjet audituesit dhe ekspertit, duke përfshirë formën e çdo raporti që do të sigurohet nga eksperti; dhe (Ref: Para. A30)
 - (d) Nevojën që eksperti i audituesit të tregojë kujdes lidhur me kërkesat e konfidencialitetit. (Ref: Para. A31)

Vlerësimi i Përshtatshmërisë së Punës së Ekspertit të Audituesit

12. Audituesi duhet të vlerësojë përshtatshmërinë e punës së ekspertit për qëllimet e audituesit, duke përfshirë: (Ref: Para. A32)

- (a) Rëndësinë dhe arsyeshmërinë e gjetjeve dhe konkluzioneve të ekspertit, dhe koherencën e tyre me procedurat e tjera të auditimit; (Ref: Para. A33–A34)
 - (b) Nëse puna e ekspertit përfshin përdorimin e metodave dhe supozimeve të rëndësishme, rëndësinë dhe arsyeshmërinë e këtyre supozimeve dhe metodave për rrethanat; dhe (Ref: Para. A35–A37)
 - (c) Nëse puna e ekspertit përfshin përdorimin e një burimi të dhënash që është i rëndësishëm për punën e ekspertit, rëndësinë, plotësinë, dhe saktësinë e këtij burimi të dhënash. (Ref: Para. A38–A39)
13. Nëse audituesi vendos që puna e ekspertit nuk është e përshtatshme për qëllimet e audituesit, audituesi duhet: (Ref: Para. A40)
- (a) Të bjerë dakort me ekspertin për natyrën dhe shtrirjen e punës shtesë që duhet të kryhet nga eksperti; ose
 - (b) Të kryejë procedura auditimi shtesë të përshtatshme për rrethanat.

Referimi i Ekspertit të Audituesit në Raportin e Audituesit

14. Audituesi nuk duhet ti referohet punës së ekspertit në raportin e audituesit që përmban një opinion të pamodifikuar, përveç rasteve kur një gjë e tillë kërkohet me ligj apo me rregullore. Nëse referimi kërkohet me ligj apo me rregullore, audituesi duhet të tregojë në raportin e auditimit se referimi nuk e redukton përgjegjësinë e audituesit për opinionin e auditimit. (Ref: Para. A41)
15. Nëse audituesi bën referim për punën e ekspertit të audituesit në raportin e auditimit pasi një referim i tillë është i rëndësishëm për të kuptuar modifikimin e opinionit të audituesit, audituesi duhet të tregojë në raportin e auditimit që një referim i tillë nuk e redukton përgjegjësinë e audituesit për opinionin e auditimit. (Ref: Para. A42)

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Përkufizimi i Ekspertit të Audituesit (Ref: Para. 6(a))

A1. Ekspertiza në një fushë të ndryshme nga kontabiliteti dhe auditimi mund të përfshijë ekspertizën në lidhje me çështje të tilla si:

- Vlerësimi i instrumentave financiarë kompleks, tokës dhe ndërtesave, makinerive dhe pajisjeve, stolive të çmuara, punimeve artistike, antikuaereve, aktiveve jomateriale, aktiveve të blera dhe detyrimeve të supozuara në kombinimin e bizneseve dhe aktiveve të cilat mund të kenë pësuar rënie vlere.

- Llogaritja aktuariale e detyrimeve që lidhen me kontratat e sigurimeve ose planet e përfitimit të punonjësve.
- Vlerësimi i rezervave të naftës dhe gazit.
- Vlerësimi i detyrimeve mjedisore, dhe kostove të pastrimit.
- Interpretimi i kontratave, ligjeve dhe rregulloreve.
- Analiza të çështjeve komplekse dhe jo të zakonshme të taksave.

A2. Në shumë raste, dallimi ndërmjet ekspertizës në kontabilitet ose auditim, dhe ekspertizës në një fushë tjetër, do të jetë shumë i qartë, madje edhe në rastet kur kjo përfshin një fushë të specializuar të kontabilitetit ose auditimit. Për shembull, një individ me ekspertizë në përdorimin e metodave të kontabilitetit për tatimin e shtyrë shpesh mund të dallohet lehtë nga një ekspert në ligjet tatimore. I pari, nuk është një ekspert për qëllimin e këtij SNA-je pasi kjo ka të bëjë me ekspertizë në kontabilitet; i dyti është një ekspert për qëllimin e këtij SNA-je pasi kjo ka të bëjë me ekspertizë ligjore. Dallime të tilla mund të bëhen gjithashtu edhe në fusha të tjera, për shembull, ndërmjet ekspertizës në metodat e kontabilitetit për instrumentat financiarë, dhe ekspertizës në modelimet komplekse për qëllime të vlerësimit të instrumentave financiarë. Gjithsesi, në disa raste, veçanërisht në ato që përfshijnë fusha të zhvilluara të ekspertizës kontabile dhe të auditimit, dallimi ndërmjet fushave të specializuara të kontabilitetit dhe auditimit, dhe ekspertizës në një fushë tjetër, do të jetë një çështje e gjykitimit profesional. Rregullat profesionale dhe standardet e zbatueshme që lidhen me edukimin dhe kërkesat e kompetencës për kontabilistët dhe audituesit mund të ndihmojnë audituesin të ushtrojë këtë gjykim.⁴

A3. Është e nevojshme të përdorësh gjykimin kur merret në konsideratë se si kërkesat e këtij SNA-je ndikohen nga fakti që eksperti i audituesit mund të jetë ose një individ ose një organizatë. Për shembull, kur vlerësohen kompetenca, aftësitë dhe objektiviteti i ekspertit, mund të ndodhë që eksperti të jetë një organizatë me të cilën audituesi ka punuar më parë, por audituesi nuk ka eksperiencë me ekspertin, individin e përcaktuar nga organizata për angazhimin specifik; ose mund të jetë e kundërta, që audituesi mund të jetë familjar me punën e ekspertit individual por jo me organizatën me të cilën individi është bashkuar. Në secilin rast, si atributet personale të individit ashtu dhe atributet drejtuese të organizatës (të tilla si sistemet e kontrollit të cilësisë që organizata zbaton) mund të jenë të rëndësishme në vlerësimin e audituesit.

⁴ Për shembull, Standardi Ndërkombëtar i Edukimit 8, *Kërkesat e Kompetencës për Profesionistët e Auditimit* mund të ndihmojë në këtë aspekt.

Përcaktimi i Nevojës për Ekspertin e Audituesit (Ref: Para. 7)

A4. Eksperti i audituesit mund të nevojitet për të ndihmuar audituesin në një ose më shumë nga fushat e mëposhtme:

- Për të njohur entitetin dhe mjedisin e tij, përfshirë kontrollin e tij të brëndshëm.
- Identifikimin dhe vlerësimin e rrezikut të anomalive materiale.
- Përcaktimin dhe zbatimin e përgjigjeve të përgjithshme për rrezikun e vlerësuar në nivelin e pasqyrave financiare.
- Hartimin dhe zbatimin e procedurave shtesë për t'ju përgjigjur rrezikut të vlerësuar në nivel pohimi, përfshirë testet e kontrollit të brëndshëm ose procedurat thelbësore.
- Vlerësimin e mjaftueshmërisë dhe përshtatshmërisë së evidencës së auditimit të siguruar për formimin e opinionit mbi pasqyrat financiare.

A5. Rreziku i anomalisë materiale mund të rritet, kur nga drejtimi nevojitet ekspertizë në një fushë të ndryshme nga ajo e kontabilitetit, për shembull për përgatitjen e pasqyrave financiare, sepse ky fakt mund të tregojë për ekzistencën e rrethanave komplekse, ose sepse drejtimi mund të mos ketë njohuri në fushën e ekspertizës. Nëse në përgatitjen e pasqyrave financiare drejtimi nuk zotëron ekspertizën e nevojshme, eksperti i drejtimit mund të ndihmojë për adresimin e rreziqeve. Kontrollat e përshtatshme, duke përfshirë kontrollat që lidhen me punën e ekspertit të drejtimit, nëse ka, mundet gjithashtu të reduktojnë rrezikun e anomalisë materiale.

A6. Nëse përgatitja e pasqyrave financiare përfshin përdorimin e ekspertizës në një fushë të ndryshme nga ajo e kontabilitetit, audituesi, i cili është i aftë në kontabilitet dhe auditim, mund të mos zotërojë ekspertizën e nevojshme për të audituar këto pasqyra financiare. Ortaku i angazhimit duhet të jetë i bindur se grupi i angazhimit, dhe eksperti i audituesit që nuk është pjesë e grupit të auditimit, së bashku, kanë kompetencën e nevojshme dhe aftësitë e duhura për të kryer angazhimin e auditimit⁵. Për më tepër, audituesi është i detyruar të përcaktojë natyrën, kohëzgjatjen dhe shtrirjen e burimeve të nevojshme për të kryer angazhimin⁶. Vendosmëria e audituesit nëse duhet përdorur apo jo puna e ekspertit, dhe në rast se po deri në çfarë mase, ndihmon audituesin në përmbushjen e këtyre kërkesave. Ndërsa auditimi vazhdon, ose në rast se rrethanat ndryshojnë, audituesi mund ta ketë të nevojshme që të rishikojë vendimet e mëparshme rreth përdorimit të punës së ekspertit.

A7. Një auditues i cili nuk është ekspert në një fushë të caktuar të ndryshme nga ajo e kontabilitetit dhe auditimit mundet gjithsesi të jetë në gjendje të sigurojë një kuptim

⁵ SNA 220, paragrafi 14.

⁶ SNA 300, *Planifikimi i Auditimit të Pasqyrave Financiare*, paragrafi 8(e).

të mjaftueshëm të kësaj fushe për të kryer auditimin pa një ekspert. Kjo njohuri mund të sigurohet nëpërmjet, për shembull:

- Eksperiencës në auditimin e entiteteve të cilat kërkojnë një ekspertizë të tillë në përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Zhvillimet edukative ose profesionale në fushën e caktuar. Kjo mund të përfshijë kurse formale, ose diskutime me individë që zotërojnë ekspertizë në fushën në fjalë me qëllimin e rritjes së kapacitetit të vetë audituesit për tu marrë me çështje në këtë fushë. Diskutime të tilla ndryshojnë nga konsultimet me ekspertin e audituesit lidhur me një tërësi rrethanash specifike të hasura në një angazhim, ku ekspertit i janë dhënë të gjitha faktet e duhura që do ti krijojnë mundësinë atij të japë këshillim të informuar mbi çështjen e caktuar⁷.
- Diskutimi me auditues të cilët kanë kryer angazhime të ngjashme.

A8. Megjithatë në raste të tjera, audituesi mund të vendosë që është e nevojshme, ose mund të zgjedhë, të përdorë një ekspert për ta ndihmuar atë të sigurojë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme. Konsideratat, kur vendoset nëse do të përdoret një ekspert, mund të përfshijnë:

- Nëse drejtimi ka përdorur një ekspert të drejtimit në përgatitjen e pasqyrave financiare (shih paragrafin A9).
- Natyra dhe rëndësia e çështjes, përfshirë kompleksitetin e saj.
- Rreziqet e anomalisë materiale në çështje.
- Natyra e pritshme e procedurave për t'ju përgjigjur rreziqeve të identifikuar, përfshirë: njohuritë e audituesit dhe eksperiencën me punën e ekspertit në lidhje me çështje të tilla; dhe disponueshmërinë e burimeve alternative të evidencës së auditimit.

A9. Kur drejtimi ka përdorur një ekspert të drejtimit në përgatitjen e pasqyrave financiare, vendimi i audituesit nëse duhet të përfshijë një ekspert mund të ndikohet gjithashtu edhe nga faktorë të tillë si:

- Natyra, objekti dhe objektivat e punës së ekspertit të drejtimit.
- Nëse eksperti i drejtimit është i punësuar nga entiteti, ose është një palë e angazhuar nga entiteti për t'i siguruar shërbime të caktuara.
- Shtrirja deri ku drejtimi mund të ushtrojë kontroll ose ndikim mbi punën e ekspertit të drejtimit.

⁷ SNA 220, paragrafi A22.

- Kompetenca dhe aftësitë e ekspertit të drejtimit.
- Nëse eksperti i drejtimit është subjekt i standardeve teknike të performancës ose kërkesave të tjera profesionale ose të sektorit të industrisë.
- Kontrollat brenda entitetit mbi punën e ekspertit të drejtimit.

SNA 500⁸ përfshin kërkesa dhe udhëzime në lidhje me efektin e kompetencës, aftësitë dhe objektivitetin e ekspertit të drejtimit mbi besueshmërinë e evidencës së auditimit.

Natyrë, Kohëzgjatja dhe Shtrirja e Procedurave të Auditimit (Ref: Para. 8)

A10. Natyrë, kohëzgjatja dhe shtrirja e procedurave në lidhje me kërkesat në paragrafët 9–13 të këtij SNA do të variojë në varësi të rrethanave. Për shembull, faktorët e mëposhtëm mund të sugjerojnë nevojën për procedura të ndryshme ose më të zgjatura seç do të ishte në rast të kundërt:

- Puna e ekspertit të auditimit lidhet me një çështje të rëndësishme që përfshin gjykim subjektiv dhe kompleks.
- Audituesi nuk e ka përdorur më parë punën e ekspertit të audituesit, dhe nuk ka njohuri të mëparshme të kompetencës, aftësive dhe objektivitetit të këtij eksperti.
- Eksperti i audituesit po kryen procedura që janë pjesë e pandarë e auditimit, më tepër se të konsultohet për të dhënë këshillim për një çështje të caktuar.
- Eksperti është një ekspert i jashtëm i audituesit dhe si rrjedhojë nuk është subjekt i procedurave dhe politikave të kontrollit të cilësisë së firmës.

Procedurat dhe Politikat e Kontrollit të Cilësisë të Firmës së Audituesit (Ref: Para. 8(e))

A11. Eksperti i brendshëm i audituesit mund të jetë një ortak ose personel i shoqërisë së audituesit, duke përfshirë personelin e përkohshëm, dhe si rrjedhojë është subjekt i procedurave dhe politikave të kontrollit të cilësisë të kësaj shoqërie në përputhje me SNKC 1⁹ ose kërkesat kombëtare që janë të paktën po aq kërkuese¹⁰. Ndryshe, një ekspert i brendshëm i audituesit mund të jetë një ortak ose personel, duke përfshirë personelin e përkohshëm, të një firme të rrjetit, të cilët mund të kenë procedura dhe politika të kontrollit të cilësisë të ngjashme me ato të firmës së audituesit.

⁸ SNA 500, paragrafi 8.

⁹ SNKC 1 (ISQC 1), *Kontrolli i Cilësisë për Firmat që Kryejnë Auditime dhe Rishikime të Pasqyrave Financiare, dhe të tjera Angazhime për Dhënie të Sigurisë dhe Shërbimeve të Lidhura*, paragrafi 12(f).

¹⁰ SNA 220, paragrafi 2.

A12. Eksperti i jashtëm i audituesit nuk është pjesëtar i grupit të angazhimit dhe nuk është subjekt i procedurave dhe politikave të kontrollit të cilësisë në përputhje me SNKC 1¹¹. Megjithatë në disa juridiksione, ligjet ose rregulloret mund të kërkojnë që eksperti i jashtëm i audituesit të trajtohet si pjesëtar i grupit të angazhimit, dhe si rrjedhojë të jetë subjekt i kërkesave të caktuara etike, duke përfshirë ato që i përkasin pavarësisë dhe kërkesave të tjera profesionale, siç përcaktohet nga ai ligj apo rregullore.

A13. Grupet e angazhimit janë të detyruar të mbështeten mbi sistemin e kontrollit të cilësisë të shoqërisë, përveç rasteve kur informacioni i siguruar nga shoqëria ose palë të tjera sugjeron ndryshe¹². Shtrirja e kësaj mbështetje do të variojë sipas rrethanave, dhe mund të ndikojë natyrën, kohëzgjatjen dhe shtrirjen e procedurave të audituesit në lidhje me çështje të tilla si:

- Kompetenca dhe aftësitë, përmes programeve të rekrutimit dhe trainimit.
- Objektiviteti. Ekspertët e brëndshëm të audituesit janë subjekt i kërkesave të caktuara etike, duke përfshirë ato që i përkasin pavarësisë.
- Vlerësimi i audituesit për përshtatshmërinë e punës së ekspertit të audituesit. Për shembull, programet e trainimit të shoqërisë mund ti sigurojnë ekspertit të brëndshëm të audituesit një kuptim më të përshtatshëm të marrëdhënies së ndërsjellë të ekspertizës së tyre me procesin e auditimit. Mbështetja në të tilla trainime dhe procese të tjera të shoqërisë, të tilla si protokollet për përcaktimin e qëllimit të punës së ekspertit të brëndshëm të audituesit, mund të ndikojë natyrën, kohëzgjatjen dhe shtrirjen e procedurave të audituesit për vlerësimin e përshtatshmërisë së punës së ekspertit.
- Aderimin në kërkesat rregullatore dhe ligjore, nëpërmjet proceseve vëzhguese.
- Marrëveshja me ekspertin e audituesit.

Një mbështetje e tillë nuk redukton përgjegjësinë e audituesit për përmbushjen e kërkesave të këtij SNA-je.

Kompetenca, Aftësitë dhe Objektiviteti i Ekspertit (Ref: Para. 9)

A14. Kompetenca, aftësitë dhe objektiviteti i ekspertit janë faktorë që ndikojnë shumë në faktin nëse puna e ekspertit do të jetë e përshtatshme për qëllimet e audituesit. Kompetenca lidhet me natyrën dhe nivelin e ekspertizës që zotëron eksperti. Aftësia lidhet me aftësinë e ekspertit për të ushtruar kompetencën në rrethanat e angazhimit. Faktorët që ndikojnë këtë aftësi mund të përfshijnë, për shembull, vendndodhjen gjeografike, dhe disponueshmërinë e kohës dhe burimeve. Objektiviteti lidhet me

¹¹ SNKC 1, paragrafi 12(f).

¹² SNA 220, paragrafi 4.

efektet e mundshme që paragjykimet, konflikti i interesit, ose influenca e të tjerëve mund të kenë mbi gjykimin profesional ose të biznesit të ekspertit.

A15. Informacion në lidhje me kompetencën, aftësitë dhe objektivitetin e ekspertit mund të sigurohet nga burime të ndryshme, të tilla si:

- Eksperienca personale me punën e mëparshme të ekspertit.
- Diskutimet me ekspertin.
- Diskutimet me auditues të tjerë ose të tjerë të cilët janë familiar me punën e ekspertit.
- Njohuri mbi kualifikimet e ekspertit, anëtarësimin në një institut profesional ose bashkim i sektorit të industrisë, liçensa për të praktikuar, ose forma të tjera të njohjes së jashtme.
- Publikime ose libra të shkruar nga eksperti.
- Politikat dhe procedurat e kontrollit të cilësisë të firmës së audituesit (shih paragrafët A11–A13).

A16. Çështje të përshtatshme që mund të merren në konsideratë në vlerësimin e kompetencës, aftësive dhe objektivitetit të ekspertit përfshijnë faktin nëse puna e ekspertit është subjekt i standardeve të performancës teknike ose kërkesave të tjera profesionale ose sektorit të industrisë, për shembull, standardet e etikës dhe kërkesa të tjera të anëtarësimit në një institut profesional ose bashkim të sektorit të industrisë, standardet e akreditimit të një instituti liçensues, ose kërkesa të detyruara nga ligjet ose rregulloret.

A17. Çështje të tjera që mund të jenë të rëndësishme përfshijnë:

- Rëndësinë e kompetencës së ekspertit në lidhje me çështjen për të cilën eksperti do të përdoret, duke përfshirë çdo fushë të specializuar brenda fushës së ekspertit. Për shembull, një aktuar i caktuar mund të specializohet në sigurimin e pasurisë dhe sigurimin e rastësishëm, por mund të zotërojë ekspertizë të kufizuar në lidhje me llogaritjet e pensioneve.
- Kompetenca e ekspertit të audituesit në lidhje me kërkesat e nevojshme të kontabilitetit dhe auditimit, për shembull, njohuri mbi supozimet dhe metodat, që përfshijnë modele (ku janë të përdorshme), që janë koherente me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.
- Nëse ngjarje të papritura, ndryshime në kushtet, ose evidenca e auditimit e siguruar nga rezultatet e procedurave të auditimit tregon se mund të jetë e

nevojshme të rikonsiderohet vlerësimi fillestar i kompetencës, aftësive dhe objektivitetit të ekspertit ndërsa auditimi vazhdon.

A18. Një gamë e gjerë rrethanash mund të rrezikojë objektivitetin, për shembull, rreziku i interesit vetjak, rreziku i avokatisë, rreziku i familjaritetit, rreziku i rishikimit të punës vetjake, dhe rreziku i frikësimit. Masat mbrojtëse mund të eliminojnë ose reduktojnë të tilla rreziqe, dhe mund të krijohen nga struktura të jashtme (për shembull, profesioni i ekspertit, legjislacioni ose rregulloret), ose nga mjedisi i punës së ekspertit (për shembull, politikat dhe procedurat e kontrollit të cilësisë). Mund të ketë dhe masa mbrojtëse specifike për angazhimin e auditimit.

A19. Vlerësimi i rëndësisë së rreziqeve për objektivitetin dhe fakti nëse masat mbrojtëse janë të nevojshme mund të varen nga roli i ekspertit të audituesit dhe rëndësia e punës së ekspertit në kontekstin e auditimit. Mund të ketë rrethana në të cilat masat mbrojtëse nuk i reduktojnë rreziqet në një nivel të kënaqshëm, për shembull, nëse një ekspert i propozuar i audituesit është një individ që ka luajtur një rol të rëndësishëm në përgatitjen e informacionit që po auditohet, si në rastin, kur eksperti i audituesit është ekspert i drejtimit.

A20. Kur vlerësohet objektiviteti i ekspertit të audituesit, do të ishte me rëndësi të:

- (a) Pyetet në entitet rreth ndonjë interesi të njohur ose lidhjeje që entiteti ka me ekspertin e jashtëm të audituesit që mund të ndikojë mbi objektivitetin e këtij të fundit.
- (b) Diskutohet me ekspertin për masat mbrojtëse të zbatueshme, përfshirë kërkesat profesionale që kanë të bëjnë me ekspertin; dhe të vlerësohet nëse këto masa mbrojtëse janë të përshtatshme për të reduktuar rreziqet në një nivel të kënaqshëm. Interesat dhe lidhjet që mund të jenë të përshtatshme për tu diskutuar me ekspertin përfshijnë:
 - Interesat financiarë.
 - Lidhjet personale dhe të biznesit.
 - Sigurimi i shërbimeve të tjera nga ana e ekspertit, përfshirë shërbimet e organizatës në rastin kur eksperti i jashtëm është një organizatë.

Në disa raste, mund të jetë gjithashtu e përshtatshme për audituesin të sigurojë deklaratime me shkrim nga eksperti i jashtëm i audituesit në lidhje me ndonjë interes ose lidhje me entitetin për të cilat eksperti është në dijeni.

Njohja e Fushës së Ekspertizës të Ekspertit të Audituesit (Ref: Para. 10)

A21. Audituesi mund të njohë fushën e ekspertizës të ekspertit të audituesit nëpërmjet mjeteve të përshkruara në paragrafin A7, ose nëpërmjet diskutimeve me ekspertin.

A22. Aspektet e fushës së ekspertit të audituesit të rëndësishme për tu njohur nga audituesi mund të përfshijnë:

- Nëse fusha e ekspertit ka aspekte specifike brenda saj që janë të rëndësishme për auditimin (shih paragrafin A17).
- Nëse zbatohet ndonjë standard profesional ose standarte të tjerë dhe rregullore ose kërkesa ligjore.
- Çfarë supozimesh dhe metodash, përfshirë modelet (ku janë të aplikueshme), përdoren nga eksperti i audituesit, dhe nëse ato janë të pranuar gjërësisht brenda fushës së ekspertit dhe janë të përshtatshme për qëllime të raportimit financiar.
- Natyra e të dhënave të brendshme dhe të jashtme ose informacionit që përdor eksperti.

Marrëveshja me Ekspertin (Ref: Para. 11)

A23. Natyra, objekti dhe objektivat e punës së ekspertit mund të variojnë në mënyrë të konsiderueshme në varësi të rrethanave, ashtu sikurse mund të variojnë dhe rolet dhe përgjegjësitë respektive të audituesit dhe ekspertit të audituesit, si dhe natyra, kohëzgjatja dhe shtrirja e komunikimit ndërmjet audituesit dhe ekspertit të audituesit. Si rrjedhojë kërkohet që për këto çështje të bihet dakort ndërmjet audituesit dhe ekspertit të audituesit pavarësisht nëse eksperti është një ekspert i jashtëm apo i brendshëm i audituesit.

A24. Çështjet e cituara në paragrafin 8 mund të ndikojnë në nivelin e detajeve dhe formalizimin e marrëveshjes ndërmjet audituesit dhe ekspertit, duke përfshirë nëse është e përshtatshme që marrëveshja të jetë me shkrim. Për shembull, faktorët e mëposhtëm mund të sugjerojnë nevojën për një marrëveshje më të detajuar se ç'mund të ishte në një rast të kundërt, ose për marrëveshjen që të jetë me shkrim:

- Eksperti i audituesit do të ketë të drejta hyrjeje në informacionin e ndjeshëm dhe konfidencial të entitetit.
- Rolet dhe përgjegjësitë respektive të audituesit dhe ekspertit të audituesit janë të ndryshme nga ato që pritet të jenë zakonisht.
- Zbatohen kërkesat ligjore dhe rregullatore të shumëjuriksioneve.
- Çështja me të cilën lidhet puna e ekspertit është shumë komplekse.
- Audituesi nuk e ka përdorur më parë punën e bërë nga eksperti.

- Sa më e madhe shtrirja e punës së ekspertit të audituesit, dhe rëndësia e saj në kontekstin e auditimit.

A25. Marrëveshja ndërmjet audituesit dhe ekspertit të jashtëm të audituesit është shpesh në formën e një letre angazhimi. Shtojca liston çështje të cilat audituesi mund t'i marrë në konsideratë për t'i përfshirë në një letër të tillë angazhimi, ose në çdo formë tjetër marrëveshjeje me ekspertin e jashtëm të audituesit.

A26. Kur nuk ka një marrëveshje të shkruar ndërmjet audituesit dhe ekspertit, evidenca e marrëveshjes mund të përfshihet, për shembull në:

- Memorandumi i planifikimit, ose në fletët e caktuara të punës të tilla si programi i auditimit.
- Politikat dhe procedurat e firmës së audituesit. Në rastin e një eksperti të brendshëm të audituesit, politikat dhe procedurat e vendosura, subjekt i të cilave është dhe eksperti mund të përfshijnë politika dhe procedura të veçanta në lidhje me punën e atij eksperti. Shtrirja e dokumentacionit në fletët e punës së audituesit varet nga natyra e politikave dhe procedurave të tilla. Për shembull, nuk do të nevojitet dokumentacion në fletët e punës së audituesit nëse firma e audituesit ka protokolle të detajuara që mbulojnë rrethanat në të cilat do të përdoret puna e ekspertit.

Natyra, Objekti dhe Objektivat e Punës (Ref: Para. 11(a))

A27. Shpesh do të ishte e rëndësishme që të përfshihen diskutime lidhur me ndonjë standard të performancës teknike ose kërkesa të tjera profesionale apo të sektorit të industrisë që eksperti duhet të ndjekë, kur bihet dakort për natyrën, objektin dhe objektivat e punës së ekspertit të audituesit.

Rolet dhe Përgjegjësitë Respektive (Ref: Para.11(b))

A28. Marrëveshja mbi rolet dhe përgjegjësitë respektive të audituesit dhe ekspertit të audituesit mund të përfshijë:

- Nëse audituesi ose eksperti i audituesit do të zhvillojë testime të detajuara të të dhënave bazë.
- Pranimi i audituesit për të diskutuar me entitetin dhe të tjerët, gjetjet dhe përfundimet e ekspertit të audituesit, dhe të përfshijë nëse është e nevojshme, në raportin e auditimit detajet e gjetjeve dhe përfundimeve të ekspertit si bazë për një opinion të modifikuar. (shih paragrafin A42).
- Ndonjë marrëveshje për të informuar ekspertin e audituesit për përfundimet e audituesit në lidhje me punën e ekspertit.

Fletët e Punës

A29. Marrëveshja mbi rolet dhe përgjegjësitë respektive të audituesit dhe ekspertit të audituesit mund të përfshijë gjithashtu marrëveshje për hyrjen në, dhe ruajtjen e fletëve të punës së njëri tjetrit. Kur eksperti i audituesit është pjesëtar i grupit të angazhimit, fletët e punës së ekspertit përbëjnë pjesë të dokumentacionit të auditimit. Përveç rasteve kur është rënë dakort ndryshe, fletët e punës së ekspertit të jashtëm janë në pronësi të tij dhe nuk janë pjesë e dokumentacionit të auditimit.

Komunikimi (Ref: Para. 11(c))

A30. Komunikimi efektiv nga të dyja palët ndihmon në integrimin e përshtatshëm të natyrës, kohëzgjatjes dhe shtrirjes së procedurave të ekspertit të audituesit me punën tjetër të auditimit, dhe në modifikimet e përshtatshme të objektivave të ekspertit të audituesit përgjatë auditimit. Për shembull, kur puna e ekspertit të audituesit lidhet me përfundimet e audituesit rreth një rreziku të rëndësishëm, mund të jenë të përshtatshme si raportimet jo formale përgjatë progresit të punës ashtu dhe raportimet formale të shkruara në përfundim të punës së ekspertit. Identifikimi i ortakëve të caktuar ose punonjësve të cilët do të bashkëpunojnë me ekspertin, dhe procedurat për komunikim ndërmjet ekspertit dhe entitetit, ndihmojnë komunikimin efektiv dhe në kohë, veçanërisht në angazhimet e mëdha.

Konfidencialiteti (Ref: Para. 11(d))

A31. Është e nevojshme që për sigurimin e konfidencialitetit kërkesa të caktuara etike që zbatohen nga audituesi të zbatohen gjithashtu edhe nga eksperti i audituesit. Kërkesa shtesë mund të vendosen edhe nga ligji apo rregulloret. Entiteti mund të kërkojë gjithashtu që për provizione specifike të konfidencialitetit të bihet dakort me ekspertin e jashtëm të audituesit.

Vlerësimi i Përshtatshmërisë së Punës së Ekspertit (Ref: Para. 12)

A32. Vlerësimi i audituesit mbi kompetencën, aftësitë dhe objektivitetin e ekspertit, familiariteti i audituesit me fushën e ekspertizës së ekspertit, dhe natyra e punës së kryer nga eksperti ndikojnë në natyrën, kohëzgjatjen dhe shtrirjen e procedurave të auditimit për të vlerësuar përshtatshmërinë e punës së ekspertit për qëllime të audituesit.

Gjetjet dhe Përfundimet e Ekspertit të Audituesit (Ref: Para. 12(a))

A33. Procedurat specifike për vlerësimin e përshtatshmërisë së punës së ekspertit për qëllimet e audituesit mund të përfshijnë:

- Intervista të bëra ekspertit të audituesit.
- Rishikimin e fletëve të punës dhe raporteve të ekspertit.

- Procedurat konfirmuese, të tilla si:
 - Vëzhgimi i punës së ekspertit të audituesit;
 - Egzaminimi i të dhënave të publikuara, të tilla si raportet statistikore nga burime të besueshme dhe me reputacion;
 - Konfirmimi i çështjeve të rëndësishme me palë të treta;
 - Kryerja e procedurave analitike të detajuara; dhe
 - Rikryerja e llogaritjeve.
- Diskutimi me një ekspert tjetër që ka ekspertizën e nevojshme kur, për shembull, gjetjet ose përfundimet e ekspertit të audituesit nuk janë në koherencë me evidencën tjetër të auditimit.
- Diskutimi me drejtimin i raportit të ekspertit të audituesit.

A34. Faktorë të rëndësishëm kur vlerësohet rëndësia dhe arsyeshmëria e gjetjeve dhe përfundimeve të ekspertit, në formë raporti apo në një formë tjetër, mund të përfshijnë, nëse ato janë:

- Prezantuar në një mënyrë e cila është në koherencë me çdo standard të profesionit apo sektorit të industrisë të ekspertit;
- Shprehur qartësisht, duke përfshirë referimin e objektivave të rëna dakort me audituesin, qëllimin e punës së kryer dhe standartet e zbatuara;
- Bazuar në një periudhë të përshtatshme dhe marrin parasysh ngjarjet e mëvonshme, aty ku është e përshtatshme;
- Subjekt i ndonjë rezerve, kufizimi ose ndalimi në përdorim, dhe në rast të tillë, nëse ka ndikime për audituesin; dhe
- Bazuar në marrjen parasysh të gabimeve ose devijimeve të hasura nga eksperti i audituesit.

Supozimet, Metodat dhe të Dhënat Bazë

Supozimet dhe Metodat (Ref: Para. 12(b))

A35. Kur puna e ekspertit të audituesit ka të bëjë me vlerësimin e supozimeve dhe metodave themelore, duke përfshirë ku është e nevojshme modelet, e përdorura nga drejtimi në zhvillimin e një çmuarje kontabile, procedurat e audituesit ka shumë

mundësi të drejtohen si fillim në vlerësimin nëse eksperti ka rishikuar në mënyrë të përshtatshme këto supozime dhe metoda. Kur puna e ekspertit të audituesit është që të zhvillojë një pikë ose një gamë vlerësimi të audituesit për krahasim me pikën e vlerësimit të drejtimit për çmuarjen, procedurat e audituesit do të drejtohen fillimisht në vlerësimin e supozimeve dhe metodave, duke përfshirë ku është e nevojshme, modelet e përdorura nga eksperti i audituesit.

A36. SNA 540¹³ diskuton supozimet dhe metodat e përdorura nga drejtimi në bërjen e çmuarjeve kontabël, duke përfshirë përdorimin në disa raste të modeleve shumë të specializuara të ndërtuara nga entiteti. Edhe pse ky diskutim është shkruar në kontekstin e audituesit që siguron evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme në lidhje me supozimet dhe metodat e drejtimit, ai mund të ndihmojë gjithashtu audituesin kur vlerëson supozimet dhe metodat e ekspertit të audituesit.

A37. Kur puna e ekspertit të audituesit përfshin përdorimin e supozimeve dhe metodave të rëndësishme, faktorët e nevojshëm në vlerësimin e audituesit të këtyre supozimeve dhe metodave përfshijnë nëse ato janë:

- Të pranuar gjërisht brenda fushës së ekspertit;
- Në pajtim me kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar;
- Në varësi të përdorimit të modeleve të specializuara; dhe
- Në pajtim me ato të drejtimit, dhe në rast se jo, arsyen dhe efektet e diferencave.

Të dhënat Burimore të Përdorura nga Eksperti i Audituesit (Ref: Para. 12(c))

A38. Kur puna e ekspertit të audituesit përfshin përdorimin e të dhënave burimore që janë të rëndësishme për punën e ekspertit, procedura të tilla si ato në vijim mund të përdoren për të testuar të dhënat:

- Verifikimi i origjinës së të dhënave, duke përfshirë njohjen, dhe ku është e nevojshme testimin e kontrolleve të brëndshme mbi të dhënat dhe, ku është e përshtatshme, trasmetimin e tyre tek eksperti.
- Rishikimi i të dhënave për plotësi dhe përputhshmëri të brëndshme.

A39. Në shumë raste, audituesi mund të testojë të dhënat burimore. Megjithatë, në raste të tjera, kur natyra e të dhënave burimore të përdorura nga eksperti i audituesit është shumë teknike në lidhje me fushën e ekspertit, vetë eksperti mund të testojë të dhënat burimore. Nëse eksperti i audituesit i ka testuar të dhënat burimore, intervistat e bëra ekspertit nga audituesi, ose mbikqyrja apo rishikimi i testeve të

¹³ SNA 540, *Auditimi i Çmuarjeve Kontabël, përfshirë Çmuarjet kontabël me Vlerën e Drejtë dhe Informacionet Shpjeguese Përkatëse* paragrafët 8, 13 dhe 15

ekspertit mund të jenë një mënyrë e përshtatshme për audituesin për të vlerësuar përshtatshmërinë, plotësinë dhe saktësinë e të dhënave.

Puna e Papërshtatshme (Ref: Para. 13)

A40. Nëse audituesi arrin në përfundimin se puna e ekspertit nuk është e përshtatshme për qëllimet e audituesit dhe audituesi nuk mund ta zgjidhë çështjen nëpërmjet procedurave shtesë të auditimit të kërkuara nga paragrafi 13, të cilat mund të përfshijnë punë të mëtejshme të kryer si nga audituesi ashtu dhe nga eksperti, ose përfshijnë marrjen në punë ose angazhimin e një eksperti tjetër, mund të jetë e nevojshme të shprehet një opinion i modifikuar në raportin e audituesit në përputhje me SNA 705 (i rishikuar) pasi audituesi nuk ka siguruar evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme¹⁴.

Referimi i Ekspertit të Audituesit në Raportin e Audituesit (Ref: Para. 14–15)

A41. Në disa raste, ligji apo rregulloret mund të kërkojnë referim të punës së ekspertit, për shembull, për qëllime të transparencës në sektorin publik.

A42. Në disa rrethana mund të jetë e përshtatshme që të referohet eksperti i audituesit në raportin e audituesit që përmban një opinion të modifikuar, për të sqaruar natyrën e modifikimit. Në këto rrethana, audituesi duhet të marrë miratimin e ekspertit të audituesit përpara se të bëjë një referim të tillë.

¹⁴ SNA 705 (i rishikuar), “Modifikimet e Opinioneve në Raportin e Audituesit të Pavarur,” paragrafi 6(b).

Konsiderata në lidhje me Marrëveshjen ndërmjet Audituesit dhe Ekspertit të Jashtëm të Audituesit

Ky aneks liston çështje që audituesi mund t'i konsiderojë për t'i përfshirë në çdo marrëveshje me ekspertin e jashtëm të audituesit. Lista e mëposhtme është vetëm ilustruese dhe nuk është e plotë; ka si synim që të shërbejë vetëm si udhërrëfyes për tu përdorur së bashku me konsideratat e nënvizuara në këtë SNA. Fakti nëse duhen përfshirë çështje të caktuara në marrëveshje varet nga rrethanat e angazhimit. Lista mund të ndihmojë gjithashtu në konsiderimin e çështjeve për tu përfshirë në një marrëveshje me një ekspert të brëndshëm të audituesit.

Natyra, Objekti dhe Objektivat e Punës së Ekspertit të Jashtëm të Audituesit

- Natyra dhe objekti i procedurave që do të kryejë eksperti i jashtëm i audituesit.
- Objektivat e ekspertit të jashtëm të audituesit në kontekstin e materialitetit dhe kujdesit ndaj rrezikut që ka të bëjë me çështjen me të cilën është e lidhur puna e ekspertit të jashtëm të audituesit, dhe, ku është e përshtatshme, kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar.
- Ndonjë standard performance teknike ose kërkesa të tjera profesionale apo të sektorit të industrisë që eksperti i jashtëm i audituesit duhet të zbatojë.
- Supozimet dhe metodat, përfshirë aty ku është e zbatueshme modelet, që eksperti i jashtëm i audituesit do të përdorë, dhe autoriteti i tyre.
- Data e hyrjes në fuqi të, ose kur është e zbatueshme periudha e testimit të, çështjes që ka të bëjë me punën e ekspertit të jashtëm të audituesit, dhe kërkesat lidhur me ngjarjet e mëvonshme.

Rolet dhe Përgjegjësitë Respektive të Audituesit dhe Ekspertit të Jashtëm të Audituesit

- Standardet e zbatueshme të auditimit dhe kontabilitetit, dhe kërkesat e zbatueshme rregullatore ose ligjore.
- Miratimin e ekspertit të audituesit të jashtëm për përdorimin e raportit të tij, përfshirë referimin ndaj raportit, ose dhënien e informacionit lidhur me të, palëve të tjera, për shembull referim ndaj raportit si bazë për një opinion të modifikuar në raportin e audituesit, nëse është e nevojshme, ose paraqitja e raportit tek drejtimi apo komiteti i auditimit.

- Natyra dhe shtrirja e rishikimit të audituesit ndaj punës së ekspertit të jashtëm të audituesit.
- Faktin nëse audituesi ose eksperti i jashtëm i audituesit do të testojë të dhënat burimore.
- Niveli i hyrjes së ekspertit të jashtëm të audituesit në regjistrat, dosjet, personelin dhe ekspertët e angazhuar të entitetit.
- Procedurat për komunikimin ndërmjet ekspertit të jashtëm të audituesit dhe entitetit.
- Niveli i hyrjes në fletët e punës respektive të audituesit dhe ekspertit të jashtëm të audituesit.
- Pronësia dhe kontrolli i fletëve të punës gjatë dhe pas angazhimit, përfshirë kërkesat për përdorimin e dosjes.
- Përgjegjësia e ekspertit të jashtëm të audituesit për të kryer punën me aftësitë dhe kujdesin e duhur.
- Kompetenca dhe aftësia e ekspertit të jashtëm të audituesit për të kryer punën.
- Pritshmëria që eksperti i jashtëm i audituesit do të përdorë të gjitha njohuritë që ka dhe që kanë të bëjnë me auditimin, ose, në rast të kundërt detyrimi për të informuar audituesin.
- Ndonjë kufizim për përfshirjen e ekspertit të jashtëm të audituesit në raportin e audituesit.
- Ndonjë marrëveshje për të informuar ekspertin e jashtëm të audituesit për konkluzionet e audituesit lidhur me punën e ekspertit.

Komunikimet dhe Raportimi

- Mënyrat dhe frekuenca e komunikimeve, përfshirë:
 - Mënyrën se si gjetjet ose konkluzionet e ekspertit të jashtëm të audituesit do të raportohen (për shembull, raport me shkrim, raport verbal, informim i vazhdueshëm i grupit të angazhimit).
 - Identifikimi i personave të caktuar brenda grupit të angazhimit të cilët do të komunikojnë me ekspertin e jashtëm të audituesit.
- Kohën brenda të cilës eksperti i jashtëm i audituesit do të përfundojë punën dhe do të raportojë gjetjet dhe konkluzionet tek audituesi.

- Përgjegjësinë e ekspertit të jashtëm të audituesit për të komunikuar në kohë ndonjë vonesë të mundshme në lidhje me përfundimin e punës, dhe ndonjë kufizim të mundshëm në gjetjet dhe konkluzionet e ekspertit.
- Përgjegjësinë e ekspertit të jashtëm të audituesit për të komunikuar në kohë rastet në të cilat entiteti kufizon nivelin e hyrjes së ekspertit në regjistrat, dosjet, personelin dhe ekspertët e angazhuar të entitetit.
- Përgjegjësinë e ekspertit të jashtëm të audituesit për t'i komunikuar audituesit të gjithë informacionin që eksperti beson që mund të jetë i përshtatshëm për auditimin, përfshirë ndonjë ndryshim në rrethanat e komunikuar më parë.
- Përgjegjësinë e ekspertit të jashtëm të audituesit për të komunikuar rrethanat që mund të krijojnë kërcënime ndaj objektivitetit të ekspertit, dhe ndonjë masë mbrojtëse të përshtatshme për t'i pakësuar këto kërcënime në një nivel të pranueshëm.

Konfidencialiteti

- Nevojën e ekspertit të audituesit për të vëzhguar kërkesat e konfidencialitetit, përfshirë:
 - Dispozitat e konfidencialitetit që kanë të bëjnë me kërkesat etike të nevojshme që zbatohen nga audituesi.
 - Kërkesa shtesë që duhen zbatuar sipas ligjit ose rregulloreve, nëse ka.
 - Dispozita konfidencialiteti specifike të kërkuara nga entiteti, nëse ka.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 700 (I RISHIKUAR)

FORMIMI I NJË OPINIONI DHE RAPORTIMI MBI PASQYRAT FINANCIARE

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1-4
Hyrja në Fuqi	5
Objektivat	6
Përkufizimet	7-9
Kërkesat	
Formimi i një Opinioni mbi Pasqyrat Financiare	10-15
Forma e Opinionit	16-19
Raporti i Audituesit	20-52
Informacioni Plotësues i Paraqitur së Bashku me Pasqyrat Financiare	53-54
Zbatimi dhe Materiale të tjera Shpjeguese	
Aspektet Cilësore të Praktikave të Kontabilitetit të Entitetit	A1-A3
Politikat Kontabël të Shpjeguara siç Duhet në Pasqyrat Financiare	A4
Informacioni i Paraqitur në Pasqyrat Financiare është i Përshtatshëm, i Besueshëm, i Krahueshëm dhe i Kuptueshëm	A5
Shpjegimi i Efektit të Transaksioneve dhe Ngjarjeve Materiale mbi Informacionin e Përfshirë në Pasqyrat Financiare	A6
Vlerësimi nëse Pasqyrat Financiare janë Paraqitur Drejt	A7-A9
Përshkrimi i Kuadrit të Zbatueshëm të Raportimit Financiar	A10-A15
Forma e Opinionit	A16-A17
Raporti i Audituesit	A18-A77
Informacioni Plotësues i Paraqitur së bashku me Pasqyrat Financiare	A78-A84
Shtojcë: Ilustrime të Raporteve të Audituesit të Pavarur mbi Pasqyrat Financiare	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 700 (I rishikuar), *Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*, duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësinë e audituesit për të formuar një opinion mbi pasqyrat financiare. Ai, gjithashtu, merret me formulimin dhe përmbajtjen e raportit të audituesit që lëshohet në përfundim të auditimit të pasqyrave financiare.
2. SNA 701¹ trajton përgjegjësinë e audituesit për të komunikuar çështjet kryesore të auditimit në raportin e audituesit. SNA 705²(i rishikuar) dhe SNA 706³(i rishikuar) trajtojnë ndikimin në formën dhe në përmbajtjen e raportit të audituesit, kur audituesi në raportin e tij, shpreh një opinion të modifikuar ose përfshin një paragraf që thekson një Çështje apo një paragraf për Çështje të Tjera. SNA të tjera përmbajnë gjithashtu, kërkesa të raportimit që zbatohen kur lëshohet raporti i audituesit.
3. Ky SNA zbatohet për auditimin e një pakete të plotë të pasqyrave financiare të përgatitura për qëllime të përgjithshme dhe është shkruar në këtë kontekst. SNA 800⁴ trajton vlerësimet e veçanta që bëhen në rastet kur pasqyrat financiare përgatiten në përputhje me një kuadër për qëllime të veçanta. SNA 805⁵ trajton vlerësimet e veçanta që lidhen me një auditim të një pasqyre financiare të vetme ose të një elementi, llogarie, apo zëri specifik të një pasqyre financiare. Ky SNA zbatohet gjithashtu, edhe në auditime për të cilat zbatohet SNA 800 ose SNA 805.
4. Kërkesat e këtij SNA-je synojnë të trajtojnë një ekuilibër të përshtatshëm ndërmjet nevojës për qëndrueshmëri dhe krahasueshmëri për audituesin që raporton në nivel global dhe nevojës për të rritur vlerën e raportimit të audituesit, duke e bërë informacionin që paraqitet në raportin e audituesit më të përshtatshëm për përdoruesit. Ky SNA ndihmon për të patur qëndrueshmëri në raportin e audituesit, por pranon gjithashtu, nevojën për fleksibilitet për t'ju përshtatur rrethanave të veçanta në juridiksione të caktuara. Qëndrueshmëria në raportin e audituesit, kur auditimi është kryer në përputhje me SNA-të, rrit besueshmërinë në tregun global duke i bërë shumë më lehtë të identifikueshme ato auditime që janë kryer në përputhje me standardet e njohura globalisht. Ajo, gjithashtu, ndihmon në rritjen e nivelit të të kuptuarit nga ana e përdoruesve dhe në identifikimin e rasteve të pazakonta kur ato ndodhin.

¹SNA 701, *Komunikimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit të Pavarur*

²SNA 705 (I rishikuar), *Modifikimet e Opinioneve në Raportin e Audituesit të Pavarur*

³SNA 706 (I rishikuar), *Paragrafët që Theksojnë Çështjen dhe Paragrafët për Çështje të Tjera në Raportin e Audituesit të Pavarur*

⁴SNA 800, *Konsiderata të Veçanta – Auditimet e Pasqyrave Financiare të Përgatitura sipas Kuadrove për Qëllime Specifike*

⁵SNA 805, *Konsiderata të Veçanta – Auditimet e Pasqyrave Financiare të Vetme, Elementëve dhe Llogarive ose Zërave të Veçantë të një Pasqyre Financiare*

Hyrja në Fuqi

5. Ky SNA hyn në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që përfundojnë me datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date.

Objektivat

6. Objektivat e audituesit janë:
- (a) Të formojë një opinion mbi pasqyrat financiare bazuar mbi një vlerësim të konkluzioneve të nxjerra nga evidenca e auditimit e siguruar; dhe
 - (b) Të shprehë qartë opinionin nëpërmjet një raporti me shkrim.

Përkufizimet

7. Për qëllimet e SNA-ve, termat në vijim kanë kuptimet e mëposhtme:

- (a) **Pasqyrat financiare për qëllime të përgjithshme – Pasqyrat financiare të përgatitura sipas një kuadri për qëllime të përgjithshme.**
- (b) **Kuadri për qëllime të përgjithshme - Një kuadër i raportimit financiar që synon të plotësojë nevojat për informacion financiar të një numri të gjerë përdoruesish. Kuadri i raportimit financiar mund të jetë një kuadër i paraqitjes së drejtë ose një kuadër i pajtueshmërisë.**

Termi “kuadër i paraqitjes së drejtë” përdoret për t’ju referuar një kuadri të raportimit financiar që kërkon pajtueshmërinë me kërkesat e kuadrit dhe:

- (i) Pranon në mënyrë të drejtpërdrejtë ose të tërthortë, se për të arritur paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare, mund të nevojitet që drejtimi të japë informacione shpjeguese përtej atyre që kërkojnë në mënyrë të specifikuar nga kuadri; ose
- (ii) Pranon në mënyrë të drejtpërdrejtë, se mund të nevojitet që drejtimi të devijojë nga kërkesat e kuadrit për të arritur paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare. Këto devijime parashikohet të bëhen vetëm në raste ekstremisht të rralla.

Termi “kuadër i pajtueshmërisë” është përdorur për t’ju referuar një kuadri të raportimit financiar që kërkon pajtueshmërinë me kërkesat e kuadrit, por nuk përmban pohimet e dhëna në pikat (i) ose (ii) sa më sipër⁶.

⁶SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi 13(a)

- (c) Opinion i pamodifikuar – Opinioni i shprehur nga audituesi kur ai arrin në përfundimin se pasqyrat financiare janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale, në pajtim me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.⁷
8. Referenca në këtë SNA për “pasqyrat financiare”, nënkupton “një paketë të plotë të pasqyrave financiare të përgatitura për qëllime të përgjithshme, përfshirë shënimet përkatëse⁸”. Shënimet përkatëse si rregull përfshijnë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme dhe informacione të tjera shpjeguese. Kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar përcaktojnë formën dhe përmbajtjen e pasqyrave financiare si edhe atë çfarë është një paketë e plotë e pasqyrave financiare.
9. Referenca në këtë SNA për “Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar” nënkupton Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF-të) të publikuara nga Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit dhe referenca për “Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit për Sektorin Publik”, nënkupton Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit për Sektorin Publik (SNKSP-të) të publikuara nga Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit për Sektorin Publik.

Kërkesat

Formimi i një Opinioni mbi Pasqyrat Financiare

10. Audituesi duhet të formojë një opinion nëse pasqyrat financiare janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.^{9,10}
11. Në mënyrë që të formojë opinionin, audituesi duhet të arrijë në përfundimin nëse ai ka arritur sigurinë e arsyeshme për faktin që pasqyrat financiare në tërësinë e tyre, nuk kanë anomali materiale, qoftë kjo për shkak të mashtrimit apo të gabimit. Ky konkluzion duhet të ketë parasysh:
- (a) Konkluzionin e audituesit, në përputhje me SNA 330, nëse është siguruar evidenca e mjaftueshme dhe e përshtatshme e auditimit;¹¹
- (b) Konkluzionin e audituesit, në përputhje me SNA 450, nëse anomali të pakorrigjuara janë materiale, individualisht apo së bashku;¹² dhe

⁷Paragrafët 25-26 kanë të bëjnë me frazat e përdorura për të shprehur këtë opinion në rastin e një kuadri të paraqitjes së drejtë dhe respektivisht të një kuadri të pajtueshmërisë.

⁸SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi 13(f) përcakton përmbajtjen e pasqyrave financiare.

⁹SNA 200, paragrafi 11

¹⁰Paragrafët 25-26 kanë të bëjnë me frazat e përdorura për të shprehur këtë opinion në rastin e një kuadri të paraqitjes së drejtë dhe respektivisht të një kuadri të pajtueshmërisë.

¹¹SNA 330, *Reagimet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuar*, paragrafi 26

¹²SNA 450, *Vlerësimi i Anomalive të Identifikuara gjatë Auditimit*, paragrafi 11

- (c) Vlerësimet e kërkuara nga paragrafët 12-15.
12. Audituesi do të vlerësojë nëse pasqyrat financiare janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar. Ky vlerësim duhet të përfshijë marrjen në konsideratë të aspekteve cilësore të praktikave kontabël të entitetit, përfshirë edhe tregues të paragjytimeve të mundshme në gjykimet e drejtimit. (Ref: Para.A1-A3)
13. Në mënyrë të veçantë, audituesi do të vlerësojë, nëse në dritën e kërkesave të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar:
- (a) Pasqyrat financiare shpjegojnë në mënyrë të mjaftueshme politikat e rëndësishme kontabël të zgjedhura dhe të zbatuara. Kur bën këtë vlerësim, audituesi duhet të marrë në konsideratë përshtatshmërinë e politikave kontabël ndaj entitetit, dhe faktin nëse ato janë përgatitur në mënyrë të kuptueshme; (Ref: Para. A4)
 - (b) Politikat kontabël të zgjedhura dhe të zbatuara janë në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar dhe janë të përshtatshme;
 - (c) Çmuarjet kontabël të bëra nga drejtimi janë të arsyeshme;
 - (d) Informacioni i paraqitur në pasqyrat financiare është i përshtatshëm, i besueshëm, i krahasueshëm dhe i kuptueshëm. Në bërjen e këtij vlerësimi audituesi duhet të marrë në konsideratë nëse:
 - Informacioni që duhet të ishte përfshirë, është përfshirë, dhe nëse ky informacion është klasifikuar, grupuar apo ç'grupuar (detajuar) dhe etiketuar (karakterizuar) siç duhet.
 - Paraqitja e përgjithshme e pasqyrave financiare është kompromentuar me përfshirjen e informacionit që nuk është i përshtatshëm ose që nuk lejon një kuptueshmëri të saktë të çështjeve të paraqitura. (Ref: Para. A5)
 - (e) Pasqyrat financiare japin informacione shpjeguese të mjaftueshme, të cilat bëjnë të mundur që përdoruesit e synuar të kuptojnë ndikimin e transaksioneve dhe të ngjarjeve materiale në informacionin e përcjellë në pasqyrat financiare; dhe (Ref: Para.A6)
 - (f) Terminologjia e përdorur në pasqyrat financiare, përfshirë titullin e secilës pasqyre financiare, është e përshtatshme.
14. Kur pasqyrat financiare janë përgatitur në përputhje me një kuadër të paraqitjes së drejtë, vlerësimi i kërkuar nga paragrafët 12-13 do të përfshijë gjithashtu, edhe faktin nëse pasqyrat financiare arrijnë një paraqitje të drejtë. Vlerësimi i audituesit

përsa i përket faktit nëse pasqyrat financiare arrijnë paraqitjen e drejtë duhet të përfshijë marrjen në konsideratë të:

- (a) Paraqitjes së përgjithshme, strukturës dhe përmbajtjes së pasqyrave financiare; dhe
 - (b) Faktit nëse pasqyrat financiare paraqesin transaksionet dhe ngjarjet mbështetëse në një mënyrë të atillë që arrihet paraqitja e drejtë.
15. Audituesi duhet të vlerësojë nëse pasqyrat financiare në mënyrë të përshtatshme i referohen ose përshkruajnë kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar. (Ref: Para.A10-A15)

Forma e Opinionit

16. Audituesi do të shprehë një opinion të pamodifikuar kur ai arrin në përfundimin se pasqyrat financiare janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

17. Nëse audituesi:

- (a) Arrin në përfundimin se, bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, pasqyrat financiare në tërësi, nuk janë pa anomali materiale; ose
- (b) Nuk është në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit për të arritur në përfundimin se pasqyrat financiare në tërësi, nuk kanë anomali materiale,

audituesi do të modifikojë opinionin në raportin e tij në përputhje me SNA 705 (i rishikuar).

18. Nëse pasqyrat financiare të përgatitura në përputhje me kërkesat e një kuadri të paraqitjes së drejtë nuk arrijnë një paraqitje të drejtë, audituesi duhet të diskutojë çështjen me drejtimin dhe në varësi nga kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar dhe të mënyrës se si çështja është zgjidhur, do të përcaktojë nëse duhet të modifikojë opinionin në raportin e tij në përputhje me SNA 705 (i rishikuar). (Ref: Para.A16)
19. Kur pasqyrat financiare janë përgatitur në përputhje me një kuadër të pajtueshmërisë, audituesi nuk ka nevojë të vlerësojë nëse pasqyrat financiare arrijnë paraqitjen e drejtë. Megjithatë, nëse në rrethana jashtëzakonisht të rralla, audituesi arrin në përfundimin se keto pasqyra financiare janë çorientuese, audituesi duhet të diskutojë çështjen me drejtimin dhe, në varësi se si ajo zgjidhet, duhet të përcaktojë nëse dhe si do ta komunikojë atë në raportin e audituesit. (Ref: Para.A17)

Raporti i Audituesit

20. Raporti i audituesit duhet të jetë në formë të shkruar. (Ref: Para.A18-A19)

Raporti i Audituesit për Auditimet e Kryera në Përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit.

Titulli

21. Raporti i audituesit duhet të ketë një titull, i cili në mënyrë të qartë tregon që raporti është i një audituesi të pavarur. (Ref: Para.A20)

Marrësi

22. Raporti i audituesit duhet të adresohet, siç kërkohet, bazuar në rrethanat e angazhimit. (Ref: Para.A21)

Opinion i Audituesit

23. Seksioni i parë i raportit të audituesit duhet të përfshijë opinionin e audituesit dhe do të ketë titullin “Opinion”.

24. Seksioni i Opinionit në raportin e audituesit, gjithashtu do të:

- (a) Identifikojë entitetin, pasqyrat financiare të të cilit janë audituar;
- (b) Deklarojë që pasqyrat financiare janë audituar;
- (c) Identifikojë titullin e secilës pasqyrë, që përfshihet në pasqyrat financiare;
- (d) Referohet tek shënimet shpjeguese, përfshirë përmbledhjen e politikave kontabël më të rëndësishme; dhe
- (e) Specifikojë datën ose periudhën e mbuluar nga secila pasqyrë financiare që përfshihet në pasqyrat financiare. (Ref: Para. A22-A23)

25. Kur shpreh një opinion pa rezervë mbi pasqyrat financiare të përgatitura në përputhje me një kuadër të paraqitjes së drejtë, opinionin e audituesit, përveç rasteve nëse kërkohet ndryshe me ligj ose rregullore, duhet të përdorë një nga shprehjet e mëposhtme, të cilat konsiderohen të barazvlefshme:

- (a) Sipas opinionit tonë, pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin në mënyrë të drejtë, në të gjitha aspektet materiale, ... në përputhje me [kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar]; ose

- (b) Sipas opinionit tonë, pasqyrat financiare bashkëlidhur japin një pamje të drejtë dhe të vërtetë të ... në përputhje me [kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar]. (Ref: Para. A24-A31)
- 26. Kur shpreh një opinion pa rezervë mbi pasqyrat financiare të përgatitura në përputhje me një kuadër të pajtueshmërisë, opinionin e audituesit do të jetë që pasqyrat financiare janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me [kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar]. (Ref: Para. A26-A31)
- 27. Nëse referenca në kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar në opinionin e audituesit nuk janë SNRF-të të publikuara nga Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit ose SNKSP-të të publikuara nga Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit të Sektorit Publik, opinionin e audituesit duhet të identifikojë juridiksionin e origjinës së kuadrit.

Baza për Opinionin

- 28. Raporti i audituesit duhet të përfshijë një seksion, që vijon direkt pas seksionit të Opinionit, me titullin “Baza për Opinionin”, që: (Ref: Para. A32)
 - (a) Të shprehë se auditimi është kryer në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit; (Ref: Para. A33)
 - (b) T’i referohet seksionit të raportit të audituesit, i cili përshkruan përgjegjësitë e audituesit sipas SNA-ve;
 - (c) Të përfshijë një deklaratë se audituesi është i pavarur nga entiteti në pajtim me kërkesat etike përkatëse që kanë të bëjnë me auditimin, dhe se ai ka përmbushur përgjegjësitë e tjera etike në pajtim me këto kërkesa. Deklarata duhet të identifikojë juridiksionin e origjinës së kërkesave përkatëse etike ose duhet t’i referohet *Kodit të Etikës për Profesionistët Kontabël* të Bordit të Standardeve Ndërkombëtare të Etikës për Profesionistët Kontabël (Kodi i BSNEPK); dhe (Ref: Para. A34-A39)
 - (d) Të shprehë nëse audituesi beson se evidenca e auditimit e marrë nga ai, është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të shërbyer si një bazë për opinionin e audituesit.

Vijimësia

- 29. Kur është e zbatueshme, audituesi duhet të raportojë në pajtim me SNA 570 (i rishikuar).¹³

¹³SNA 570 (i rishikuar), *Vijimësia*, paragrafët 21-23

Çështjet Kryesore të Auditimit

30. Për auditimet e paketave të plota të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme të entiteteve të listuara, audituesi duhet të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në raportin e audituesit në përputhje me SNA 701.
31. Kur audituesi kërkohet nga ligji ose rregullat ose kur vendos të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në raportin e audituesit, ai duhet ta bëjë këtë gjë në pajtim me SNA 701. (Ref: Para. A40-A42)

Informacioni tjetër

32. Kur është e zbatueshme, audituesi duhet të raportojë në pajtim me SNA 720 (i rishikuar).

Përgjegjësitë për Pasqyrat Financiare

33. Raporti i audituesit do të përfshijë një seksion me titull “Përgjegjësitë e Drejtimit për Pasqyrat Financiare”. Audituesi do të përdorë termin që është i përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin e caktuar dhe nuk është nevoja t’i referohet në mënyrë specifike “drejtimit”. Në disa juridiksione, referenca e përshtatshme mund të jetë për personat e ngarkuar me qeverisjen (Ref: Para. A44).
34. Ky seksion i raportit të audituesit duhet të përshkruajë përgjegjësinë e drejtimit për: (Ref: A45-A48)
 - (a) Përgatitjen e pasqyrave financiare në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar dhe për vendosjen e zbatimit e atyre kontrolleve të brendshëm, që ai i konsideron të nevojshëm për të bërë të mundur përgatitjen e pasqyrave financiare pa anomali materiale për shkak të mashtrimit apo gabimit.
 - (b) Vlerësimin e aftësisë së entitetit për të vijuar veprimtarinë¹⁴ dhe nëse përdorimi i bazës kontabël të vijimësisë është i përshtatshëm, si dhe në dhënien e informacioneve, kur një gjë e tillë është e zbatueshme, për çështjet që kanë të bëjnë me vijimësinë. Shpjegimi i përgjegjësisë së drejtimit për këtë vlerësim do të përfshijë një përshkrim që tregon se kur është i përshtatshëm përdorimi i bazës kontabël të vijimësisë (Ref: Para. A48).
35. Ky seksion i raportit të audituesit do të identifikojë gjithashtu, personat që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar, kur ata që janë përgjegjës për një mbikëqyrje të tillë, janë të ndryshëm nga ata që përmbushin përgjegjësitë e përshkuara në paragrafin 34 më sipër. Në këtë rast, titulli i këtij seksioni duhet t’i referohet gjithashtu “Personave të Ngarkuar me Qeverisjen” ose termi që është i përshtatshëm në juridiksionin përkatës (Ref: Para. A49).

¹⁴SNA 570 (I rishikuar), paragrafi 2

36. Kur pasqyrat financiare janë përgatitur në përputhje me një kuadër të paraqitjes së drejtë, përshkrimi i përgjegjësive për pasqyrat financiare në raportin e audituesit do t'i referohet “përgatitjes dhe paraqitjes së drejtë të këtyre pasqyrave financiare” ose “përgatitjes së pasqyrave financiare që japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë”, cilado qoftë më e përshtatshme sipas rrethanave.

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare

37. Raporti i audituesit do të përfshijë një seksion me titull “Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare”.

38. Ky seksion i raportit të audituesit do të:

- (a) deklarojë që objektivat e audituesit janë:

- i. Të arrijë siguri të arsyeshme për faktin nëse pasqyrat financiare në tërësi, janë pa anomali materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimit; dhe
- ii. Të lëshojë një raport audituesi që përfshin opinionin e audituesit (Ref: Para. A51)

- (b) deklarojë që siguria e arsyeshme është një nivel i lartë i sigurisë, por nuk është garanci që një auditim i kryer në pajtim me SNA-të do të zbulojë gjithmonë një anomali materiale kur ajo ekziston; dhe

- (c) deklarojë që anomali të mund të ndodhin nga mashtrimi ose gabimi, si dhe:

- i. Të përshkruajë që ato janë konsideruar materiale, individualisht ose së bashku, nëse pritet që ato të ndikojnë në mënyrë të arsyeshme në vendimet ekonomike të përdoruesve, të marra mbi bazën e këtyre pasqyrave financiare; ose¹⁵
- ii. Të japë një përkufizim ose përshkrim të materialitetit në pajtim me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

39. Me tej, seksioni i Përgjegjësive të Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare në raportin e audituesit do të: (Ref: Para. A50)

- (a) deklarojë se, si pjesë e një e auditimi në pajtim me SNA-të, audituesi ushtron gjykimin profesional dhe mban skepticizmin profesional gjatë gjithë auditimit; dhe

- (b) përshkruajë një auditim duke deklaruar se përgjegjësitë e audituesit janë:

¹⁵SNA 320, *Materialiteti në Planifikimin dhe në Kryerjen e një Auditimi*, paragrafi 2

- (i) Të identifikojë dhe të vlerësojë rreziqet e anomalisë materiale të pasqyrave financiare, qoftë nga mashtrimi apo gabimi; të hartojë dhe kryejë procedura auditimi në përgjigje ndaj këtyre rreziqeve; dhe, të marrë evidencë auditimi që është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të siguruar një bazë për opinionin e audituesit. Rreziku i moszbulimit të një anomalie materiale si rezultat i mashtrimit është më i lartë sesa rreziku që rrjedh nga gabimi, sepse mashtrimi mund të përfshijë marrëveshje të fshehta, falsifikime, përjashtime të qëllimshme, informacione të deformuara, ose anashkalime të kontrolleve të brendshme.
- (ii) Të sigurojë njohjen dhe kuptimin për kontrollin e brendshëm që lidhet me auditimin, në mënyrë që të përcaktojë procedurat e auditimit që janë të përshtatshme për rrethanat, por jo me qëllimin për të shprehur një opinion lidhur me efektivitetin e funksionimit të kontrollit të brendshëm të entitetit. Në rrethanat kur audituesi ka edhe përgjegjësinë për të shprehur një opinion mbi efektivitetin e funksionimit të kontrollit të brendshëm në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare, audituesi do të heqë frazën ku theksohet se marrja në konsideratë e kontrollit të brendshëm nga audituesi nuk ka si qëllim shprehjen e një opinioni mbi efektivitetin e funksionimit të kontrollit të brendshëm
- (iii) Të vlerësojë përshtatshmërinë e politikave kontabël të përdorura, arsyeshmërinë e çmuarjeve (vlerësimeve) kontabël dhe informacioneve shpjeguese përkatëse të dhëna nga drejtimi.
- (iv) Të arrijë në një konkluzion lidhur me përshtatshmërinë e përdorimit të bazës kontabël të vijimësisë nga ana e drejtimit dhe, bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, të vlerësojë nëse ekziston një pasiguri materiale lidhur me ngjarje ose rrethana të cilat mund të hedhin një dyshim të madh për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë. Nëse audituesi arrin në konkluzionin se ekziston një pasiguri materiale, ai është i detyruar të tërheqë vëmendjen në raportin e audituesit, lidhur me informacionet shpjeguese përkatëse të dhëna në pasyrat financiare ose, nëse këto informacione shpjeguese nuk janë të përshtatshme, të modifikojë opinionin. Konkluzionet e audituesit bazohen në evidencën e auditimit të marrë deri në datën e raportit të audituesit. Megjithatë, ngjarje ose rrethana të ardhshme mund të bëjnë që entiteti të ndalojë së vijuari veprimtarinë.
- (v) Kur pasqyrat financiare janë përgatitur në përputhje me një kuadër të paraqitjes së drejtë, të vlerësojë paraqitjen e përgjithshme, strukturën dhe përmbajtjen e pasqyrave financiare, përfshirë informacionet shpjeguese dhe nëse pasqyrat financiare paraqesin transaksionet dhe ngjarjet mbështetëse në një mënyrë të atillë që arrihet paraqitja e drejtë.

(c) Në rastet kur zbatohet SNA 600¹⁶, do të përshkruajë më tej përgjegjësitë e audituesit në një angazhim auditimi të grupit duke deklaruar se:

- (i) Përgjegjësitë e audituesit janë që të sigurojë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme në lidhje me informacionin financiar të entiteteve ose aktivitetëve të biznesit brenda grupit, për të shprehur një opinion mbi pasqyrat financiare të grupit.
- (ii) Audituesi është përgjegjës për drejtimin, mbikëqyrjen dhe performancën e auditimit të grupit; dhe
- (iii) Audituesi mbetet përgjegjësi i vetëm për opinionin e audituesit.

40. Seksioni i i Përgjegjësi të Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare gjithashtu do të: (Ref: Para. A50)

- (a) Deklarojë se audituesi komunikon me personat e ngarkuar me qeverisjen, midis të tjerash, lidhur me objektin e planifikuar dhe kohën (afatet) e auditimit dhe për gjetjet e rëndësishme të auditimit, përfshirë ndonjë mangësi të rëndësishme në kontrollin e brendshëm që audituesi e identifikon gjatë auditimit;
- (b) Për auditimet e pasqyrave financiare të entiteteve të listuara, të deklarojë që audituesi i ka dhënë personave të ngarkuar me qeverisjen një deklaratë ku thuhet që audituesi ka zbatuar kërkesat etike përkatëse lidhur me pavarësinë dhe u ka komunikuar atyre të gjitha marrëdhëniet dhe çështje të tjera, që mendohet se në mënyrë të arsyeshme mund të kenë ndikim në pavarësinë e audituesit, dhe aty ku është e zbatueshme, masat mbrojtëse përkatëse; dhe
- (c) Për auditimet e pasqyrave financiare të entiteteve të listuara dhe entiteteve të tjera për të cilat do të komunikohen çështjet kryesore të auditimit në përputhje me SNA 701, të deklarojë se nga çështjet e komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen, audituesi përcakton ato çështje që kanë qenë më të rëndësishme në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale dhe që për kete arsye janë çështjet kryesore të auditimit. Audituesi i përshkruan këto çështje në raportin e audituesit me përjashtim të rastit kur ligji ose rregullat ndalojnë bërjen publike të çështjes ose kur, në raste jashtëzakonisht të rralla, audituesi vendos që çështja të mos komunikohet në raportin e audituesit, pasi pasojat negative të komunikimit, pritet në mënyrë të konsiderueshme të tejkalojnë përfitimet që ka interesi publik nga ky komunikim. (Ref: Para. A53)

¹⁶SNA 600, *Konsiderata të Veçanta – Auditimi i Pasqyrave Financiare të Grupit (Duke Përfshirë Punën e Audituesit të Entitetit të Kontrolluar)*

Vendndodhja e përshkrimit të përgjegjësive të audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

41. Përshkrimi i përgjegjësive të audituesit për auditimin e pasqyrave financiare siç kërkohet nga paragrafët 39-40 do të përfshihet: (Ref: Para. A54)

- (a) Brenda trupit të raportit të audituesit;
- (b) Brenda një shtojce të raportit të audituesit, rast në të cilin raporti i audituesit duhet të përfshijë një referencë të vendndodhjes së shtojcës; ose (Ref: Para. A54-A55)
- (c) Me një reference specifike brenda raportit të audituesit për vendndodhjen e një përshkrimi të tillë në faqen e web-it të autoritetit të përshtatshëm, kur ligji, rregullat ose standardet kombëtare të auditimit në mënyrë të shprehur qarte lejojnë që audituesi të veprojë në këtë mënyrë. (Ref: Para. A54, A56-A57)

42. Kur audituesi i referohet një përshkrimi të përgjegjësive të audituesit të dhëna në një faqe interneti të një autoriteti të përshtatshëm, audituesi duhet të përcaktojë se një përshkrim i tillë trajton, dhe nuk është në kundërshtim me kërkesat në paragrafët 39-40 të këtij SNA-je. (Ref: Para. A56)

Përgjegjësi të Tjera të Raportimit

43. Nëse audituesi trajton përgjegjësitë e tjera të raportimit në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare, të cilat janë përgjegjësi shtesë, përveç përgjegjësive të audituesit sipas SNA-ve, këto përgjegjësi të tjera të raportimit do të trajtohen në një seksion të veçantë në raportin e audituesit, që titullohet “Raport mbi Kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore” apo përndryshe, në përshtatje me përmbajtjen e seksionit, përveç nëse kur këto përgjegjësi të tjera raportimi trajtojnë të njëjtat çështje si ato të paraqitura në përgjegjësitë e raportimit që kërkohen nga SNA-të, rast në të cilin përgjegjësitë e tjera të raportimit mund të paraqiten në të njëjtin seksion me atë të elementeve të raportimit përkatës të kërkuar nga SNA-të. (Ref: Para. A58-A60)

44. Nëse përgjegjësitë e tjera të raportimit paraqiten në të njëjtin seksion me elementët përkatës të raportimit të kërkuar nga SNA-të, raporti i audituesit duhet të diferencojë në mënyrë të qartë përgjegjësitë e tjera të raportimit nga ato të kërkuara nga SNA-të. (Ref: Para. A60)

45. Nëse raporti i audituesit përmban një seksion të veçantë që trajton përgjegjësitë e tjera të raportimit, kërkesat në paragrafet 21-40 të këtij SNA-je duhet të përfshihen nën një seksion me titull “Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare”. “Raporti mbi Kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore” do të ndjekë “Raportin mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare”. (Ref: Para. A60)

Emri i ortakut të Angazhimit

46. Emri i ortakut të angazhimit do të përfshihet në raportin e audituesit për auditimet e paketave të plota të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme të entiteteve të listuara, me përjashtim kur, në raste të rralla, përfshirja e emrit pritet në mënyrë të arsyeshme të çojë në një kërcënim të konsiderueshëm të sigurisë personale. Në rastet e rralla, kur audituesi parashikon të mos e përfshijë emrin e ortakut të angazhimit në raportin e auditimit, audituesi duhet ta diskutojë këtë fakt me personat e ngarkuar me qeverisjen, për t'i informuar ata për vlerësimin që audituesi ka bërë për mundësinë dhe seriozitetin e një kërcënimi të konsiderueshëm të sigurisë personale.

Nënshkrimi i Audituesit

47. Raporti i audituesit do të jete i nënshkruar (firmosur). (Ref: Para.A64-A5)

Adresa e Audituesit

48. Raporti do të japë vendndodhjen në shtetin apo juridiksionin ku audituesi ushtron profesionin e tij.

Data e Raportit të Audituesit

49. Audituesi do të datojë raportin mbi pasqyrat financiare jo më herët se data në të cilën audituesi ka marrë evidencën e mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit, mbi bazën e së cilës është shprehur opinioni mbi pasqyrat financiare, përfshirë edhe evidencën që tregon se: (Ref: Para. A66-A41)

- (a) Janë përgatitur të gjitha pasqyrat që përbëjnë paketën e pasqyrave financiare, përfshirë shënimet shpjeguese përkatëse; dhe
- (b) Personat që kanë autoritetin e njohur kanë pohuar se kanë marrë përgjegjësinë për këto pasqyra financiare.

Raporti i Audituesit i Përshkruar nga Ligji apo Rregullat

50. Nëse audituesit i kërkohet sipas ligjit apo rregullave të një juridiksioni të veçantë, që të përdorë një paraqitje apo formulim të veçantë të raportit të audituesit, ky raport do t'i referohet Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit vetëm nëse raporti i audituesit përfshin, të paktën, secilin nga elementët e mëposhtëm: (Ref: Para. A70-A71)

- (a) Një titull.
- (b) Një adresë, siç kërkohet nga rrethanat e angazhimit.

- (c) Një seksion të Opinionit, që përmban një shprehje të opinionit mbi pasqyrat financiare dhe një referencë për kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar të përdorur për të përgatitur pasqyrat financiare (përfshirë identifikimin e juridiksionit të origjinës së kuadrit të raportimit financiar, që nuk janë Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar ose Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit të Sektorit Publik, shiko paragrafin 27).
- (d) Një identifikim të pasqyrave financiare që janë audituar.
- (e) Një deklaratë që audituesi është i pavarur nga entiteti në përputhje me kërkesat etike përkatëse që kanë të bëjnë me auditimin, dhe që ka përmbushur përgjegjësitë tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Deklarata duhet të identifikojë juridiksionin e origjinës së kërkesave etike përkatëse ose duhet t'i referohet Kodit të BSNEPK.
- (f) Kur është e zbatueshme, një seksion që trajton, dhe që nuk është në kundërshtim me kërkesat raportuese të dhëna në paragrafin 22 të SNA 570 (i rishikuar).
- (g) Kur është e zbatueshme, një seksion për Bazën për Opinionin me Rezervë (ose Kundër) që trajton dhe që nuk është në kundërshtim me kërkesat raportuese të dhëna në paragrafin 23 të SNA 570 (i rishikuar).
- (h) Kur është e zbatueshme, një seksion që përfshin informacionin e kërkuar nga SNA 701, ose informacion shtesë lidhur me auditimin që kërkohet nga ligji ose rregullat dhe që trajton, e që nuk është në kundërshtim me kërkesat raportuese të këtij SNA-je.¹⁷ (Ref: Para. A72-A75)
- (i) Kur është e zbatueshme, një seksion që trajton kërkesat raportuese të dhëna në paragrafin 24 të SNA 720 (i rishikuar).
- (j) Një përshkrim të përgjegjësive të drejtimit për përgatitjen e pasqyrave financiare dhe një identifikim të personave përgjegjës për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar që trajton, dhe që nuk është në kundërshtim me, kërkesat raportuese në paragrafët 33-36.
- (k) Një referencë ndaj Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit dhe ligjit ose rregullave, dhe një përshkrim të përgjegjësive të audituesit për një auditim të pasqyrave financiare që trajton, dhe që nuk është në kundërshtim me, kërkesat raportuese në paragrafët 37-40. (Ref: Para. A50-A53)
- (l) Për auditimet e paketave të plota të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme të entiteteve të listuara, emrin e ortakut të angazhimit, përveç

¹⁷SNA 701, paragrafët 11-16

nëse, kur në raste të rralla, një informacion i tillë pritet në mënyrë të arsyeshme të çojë në një kërcënim të konsiderueshëm të sigurisë personale.

(m) Nënshkrimin e audituesit.

(n) Adresën e audituesit.

(o) Datën e raportit të audituesit.

Raporti i Audituesit për Auditimet e Kryera në Përputhje si me Standardet e Auditimit të një Juridiksioni të Caktuar ashtu edhe me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit

51. Një audituesi mund t'i kërkohej të kryejë një auditim në përputhje me standardet e auditimit të një juridiksioni të veçantë ("standardet kombëtare të auditimit"), por përveç kësaj, mund t'i kërkohej të veprojë edhe në pajtueshmëri me SNA-të, në kryerjen e auditimit. Në një rast të tillë, raporti i audituesit, përveç standardeve kombëtare të auditimit, mund t'i referohet Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit, por audituesi duhet ta bëjë këtë vetëm në rast se: (Ref: Para. A76-A77)

(a) Nuk ka konflikt mes kërkesave në standardet kombëtare të auditimit dhe atyre në SNA-të që mund ta çojnë audituesin (i) në formimin e një opinionit të ndryshëm, ose (ii) të mos përfshijë një paragraf që thekson Çështjen ose një paragraf për Çështje të Tjera, që në rrethana të veçanta, kërkohej nga SNA-të; dhe

(b) Raporti i audituesit përmban, të paktën secilin element të vendosur në paragrafin 50(a)-(o) kur audituesi përdor paraqitjen ose formulimin e specifikuar nga standardet kombëtare të auditimit. Megjithatë, referenca tek "ligji ose rregullat" në paragrafin 50(k) do të lexohet si referencë me standardet kombëtare të auditimit. Raporti i audituesit, në këtë mënyrë, duhet të identifikojë këto standarde kombëtare të auditimit.

52. Kur raporti i audituesit i referohet si standardeve kombëtare të auditimit ashtu dhe atyre ndërkombëtare, raporti i audituesit duhet të identifikojë juridiksionin e origjinës së standardeve kombëtare të auditimit.

Informacioni Plotësues i Paraqitur së Bashku me Pasqyrat Financiare (Ref: Para. A78-A84)

53. Nëse informacioni plotësues, që nuk është kërkuar nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, është paraqitur së bashku me pasqyrat financiare të audituara, audituesi do të vlerësojë nëse, sipas gjykimit të tij profesional, ky informacion plotësues është sidoqoftë një pjesë përbërëse e pasqyrave financiare për shkak të natyrës ose mënyrës se si është paraqitur. Kur ai është një pjesë përbërëse e pasqyrave financiare, informacioni plotësues do të mbulohet nga opinionit i audituesit.

54. Nëse informacioni plotësues, që nuk është kërkuar nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, nuk konsiderohet pjesë përbërëse e pasqyrave financiare të audituara, audituesi duhet të vlerësojë nëse ky informacion plotësues është paraqitur në një mënyrë që e diferencon qartë atë nga pasqyrat financiare të audituara. Nëse ky nuk është rasti, audituesi duhet t'i kërkojë drejtimit të ndryshojë mënyrën se si informacioni shtesë i paaudituar është paraqitur. Në qoftë se drejtimi refuzon ta bëjë këtë, audituesi do të shpjegojë në raportin e auditimit faktin që ky informacion plotësues nuk është audituar.

Zbatimi dhe Materiale të tjera Shpjeguese

Aspektet Cilësore të Praktikave të Kontabilitetit të Entitetit(Ref: Para. 12)

- A1. Drejtimi kryen një numër gjykimesh rreth shumave dhe informacionit të dhënë në pasqyrat financiare.
- A2. SNA 260 (i rishikuar) përmban një diskutim të aspekteve cilësore të praktikave të kontabilitetit¹⁸. Në marrjen në konsideratë të aspekteve cilësore të praktikave të kontabilitetit të entitetit, audituesi mund të informohet rreth paragjytimeve të mundshme në gjykimet e drejtimit. Audituesi mund të arrijë në përfundimin se efekti kumulativ i mungesës së neutralitetit, së bashku me efektin e anomalive të pakorrigjuara, bën që pasqyrat financiare në tërësi të jenë keq-paraqitur materialisht. Treguesit e mungesës së neutralitetit, që mund të ndikojnë në vlerësimin e audituesit për faktin nëse pasqyrat financiare në tërësi janë keq-paraqitur materialisht përfshijnë sa më poshtë:
- Korrigjimin me zgjedhje të anomalive të sjella në vëmendjen e drejtimit gjatë auditimit (për shembull, korrigjimin e anomalive me efekt në rritjen e të ardhurave të raportuara, por jo korrigjimin e anomalive që kanë efekt në uljen e të ardhurave të raportuara).
 - Paragjykime të mundshme të drejtimit në bërjen e çmuarjeve kontabël.
- A3. SNA 540 trajton paragjykimet e mundshme të drejtimit kur ai bën çmuarje kontabël¹⁹. Treguesit e paragjytimeve të mundshme të drejtimit nuk përbëjnë anomali për qëllime të nxjerrjes së konkluzioneve mbi arsyeshmërinë e çmuarjeve kontabël të veçanta. Sidoqoftë, ato mund të ndikojnë në vlerësimin e audituesit nëse pasqyrat financiare në tërësi nuk kanë anomali materiale.

¹⁸SNA 260 (I rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*, Shtojca 2

¹⁹SNA 540, *Auditimi i Çmuarjeve Kontabël, Përfshirë Çmuarjet Kontabël të Vlerës së Drejtë, si dhe Shpjegimet Përkatëse*, paragrafi 21

Politikat Kontabël të Shpjeguara siç Duhet në Pasqyrat Financiare (Ref: Para. 13(a))

A4. Për të vlerësuar nëse pasqyrat financiare shpjegojnë siç duhet politikat kontabël të rëndësishme të përzgjedhura dhe të zbatuara, audituesi do të marrë në konsideratë çështje të tilla si:

- Nëse janë dhënë të gjitha informacionet shpjeguese lidhur me politikat kontabël të rëndësishme që kërkohet të përfshihen sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar;
- Nëse informacioni i dhënë për politikat kontabël të rëndësishme është i përshtatshëm dhe si pasojë, reflekton sesi kriteret e njohjes, matjes dhe paraqitjes në kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, janë zbatuar në klasat e transaksioneve, tepricat e llogarive dhe shënimet shpjeguese në pasqyrat financiare sipas rrethanave të veçanta të aktiviteteve të entitetit dhe të mjedisit të tij; dhe
- Qartësia me të cilën janë paraqitur politikat kontabël të rëndësishme.

Informacioni i Paraqitur në Pasqyrat Financiare është i Përshtatshëm, i Besueshëm, i Krahueshëm dhe i Kuptueshëm (Ref. Para. 13(d))

A5. Vlerësimi i kuptueshmërisë së pasqyrave financiare përshin marrjen në konsideratë të çështjeve të tilla si, nëse:

- Informacioni në pasqyrat financiare është paraqitur në mënyrë të qartë dhe të përmbledhur.
- Vendosja e informacioneve shpjeguese të rëndësishme ju jep atyre rëndësinë e duhur (për shembull, kur perceptohet vlerë për përdoruesit lidhur me njëinformacion specifik për entitetin), dhe nëse shpjegimet janë lidhur me referenca në një mënyrë të tillë që, për përdoruesit, nuk përbën një sfidë gjetja e informacionit të nevojshëm.

Shpjegimi i Efektit të Transaksioneve dhe Ngjarjeve Materiale mbi Informacionin e Përfshirë në Pasqyrat Financiare (Ref: Para. 13 (e))

A6. Është e zakonshme që pasqyrat financiare të përgatitura në përputhje me një kuadër për qëllime të përgjithshme të paraqesin pozicionin financiar të një entiteti, performancën financiare dhe flukset e parasë (mjeteve monetare). Vlerësimi nëse pasqyrat financiare, duke patur parasysh kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, japin shpjegime të mjaftueshme për t'ju bërë të mundur përdoruesve të synuar të kuptojnë efektin e transaksioneve dhe ngjarjeve materiale mbi pozicionin financiar të entitetit, performancën financiare dhe

flukset e mjeteve monetare, përfshin marrjen në konsideratë të çështjeve të tilla, si:

- Masën në të cilën informacioni në pasqyrat financiare është i përshtatshëm dhe i lidhur me rrethanat e entitetit; dhe
- Nëse shpjegimet e dhëna janë të përshtatshme për të ndihmuar përdoruesit e synuar që të kuptojnë:
 - o Natyrën dhe masën e aktiveve dhe detyrimeve të mundshme të entitetit, që rrjedhin nga transaksione ose ngjarje që nuk përmbushin kriterin e njohjes (ose kriterin për mosnjohje) të përcaktuar nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar.
 - o Natyrën dhe shtrirjen e rreziqeve të anomalisë materiale që lindin nga transaksionet dhe ngjarjet.
 - o Metodat e përdorura dhe supozimet e gjykimet e bëra, si dhe ndryshimet në to, që ndikojnë shumat e paraqitura, ose përndryshe të shpjeguara, përfshirë analiza ndjeshmërie të përshtatshme.

Vlerësimi Nëse Pasqyrat Financiare Janë Paraqitur Drejtë

A7. Disa kuadro të raportimit financiar njohin në mënyrë të drejtpërdrejtë ose të nënkuptuar konceptin e paraqitjes së drejtë.²⁰ Siç theksohet në paragrafin 7(b) të këtij SNA-je, një kuadër i paraqitjes së drejtë²¹ jo vetëm kërkon pajtueshmëri me kërkesat e kuadrit, por gjithashtu pranon në mënyrë të drejtpërdrejtë ose të nënkuptuar që mund të jetë e nevojshme që drejtimi të japë shpjegime përtej atyre të kërkuara specifikisht nga kuadri.²²

A8. Vlerësimi i audituesit lidhur me faktin nëse pasqyrat financiare janë paraqitur drejtë, si në aspektin e paraqitjes ashtu dhe atë të dhënies së shpjegimeve, është çështje e gjyimit profesional. Ky vlerësim merr në konsideratë çështje të tilla si faktet dhe rrethanat e entitetit, përfshirë ndryshimet në to, bazuar në njohjen që audituesi ka për entitetin dhe evidencën e auditimit të siguruar gjatë auditimit. Vlerësimi përfshin gjithashtu marrjen parasysh për shembull të shpjegimeve që duhen dhënë për paraqitjen e drejtë që lindin nga çështje që mund të jenë materiale (për shembull, anomalitë konsiderohen të jenë materiale nëse ato pritet që në mënyrë të arësyeshme të ndikojnë vendimet ekonomike të përdoruesve, të

²⁰Për shembull, Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF-të) theksojnë që paraqitja e drejtë kërkon paraqitjen me besueshmëri të efekteve të transaksioneve, ngjarjeve dhe kushteve të tjera në përputhje me përkufizimet dhe kriterin e njohjes për aktivet, detyrimet, të ardhurat dhe shpenzimet.

²¹Shiko SNA 200, paragrafi 13(a)

²²Për shembull, SNRF-të kërkojnë që entiteti të japë shpjegime shtesë kur pajtueshmëria me kërkesa të caktuara të SNRF-ve është e pamjaftueshme për të bërë të mundur që përdoruesit e synuar të kuptojnë ndikimin e transaksioneve të caktuara në pozicionin financiar dhe performancën financiare të entitetit (Standardi Ndërkombëtar i Kontabilitetit 1, *Paraqitja e Pasqyrave Financiare*, paragrafi 17(c)).

bëra bazuar në pasqyrat financiare si një e tërë), siç është efekti i zhvillimit të kërkesave të raportimit financiar ose mjedisit ekonomik në ndryshim.

A9. Vlerësimi nëse pasqyrat financiare janë paraqitur drejtë mund të përfshijë, për shembull, diskutimin me drejtimin dhe personat e ngrikuar me qeverisjen lidhur me pikëpamjen e tyre mbi arësyen përse një paraqitje e caktuar është zgjedhur, si dhe alternativat e tjera që mund të ishin marrë në konsideratë. Diskutimi mund të përfshijë, për shembull:

- Nivelin në të cilin shumat në pasqyrat financiare janë përmbledhur ose zbërthyer, dhe nëse paraqitja e shumave ose shpjegimeve fsheh informacionin e rëndësishëm, ose rezultojnë në informacion çorientues.
- Koherenca me praktikën e përshtatshme të industrisë, ose nëse pikënisje të caktuara janë të përshtatshme për rrethanat e entitetit dhe për pasojë të justifikuara.

Përshkrimi i Kuadrit të Zbatueshëm të Raportimit Financiar (Ref: Para. 15)

A10. Siç shpjegohet në SNA 200, përgatitja e pasqyrave financiare nga drejtimi dhe, kur është e përshtatshme, nga personat e ngarkuar me qeverisjen, kërkon përfshirjen e një përshkrimi të duhur të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar në pasqyrat financiare²³. Ky përshkrim i këshillon përdoruesit e pasqyrave financiare për kuadrin mbi të cilin janë bazuar pasqyrat financiare.

A11. Një përshkrim që pasqyrat financiare janë përgatitur në përputhje me një kuadër të zbatueshëm të raportimit financiar të veçantë është i përshtatshëm vetëm nëse pasqyrat financiare janë në pajtueshmëri me të gjitha kërkesat e atij kuadri, të cilat janë në fuqi gjatë periudhës së mbuluar nga pasqyrat financiare.

A12. Një përshkrim i kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar që përmban gjuhë të kufizuar ose të pasaktë (për shembull, “pasqyrat financiare janë në pajtueshmëri thelbësore me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar”) nuk është një përshkrim i përshtatshëm i atij kuadri, pasi ai mund të çorientojë përdoruesit e pasqyrave financiare.

Referimi në më shumë se një Kuadër të Raportimit Financiar

A13. Në disa raste, pasqyrat financiare mund të deklarojnëse ato janë përgatitur në përputhje me dy kuadro të raportimit financiar (për shembull, kuadri kombëtar dhe SNRF-të). Kjo mund të jetë për shkak se drejtimi i është kërkuar ose ka zgjedhur, të përgatisë pasqyrat financiare në përputhje me të dy kuadrot, rast në të cilin të dy janë kuadro të zbatueshëm të raportimit financiar. Një përshkrim i tillë është i përshtatshëm vetëm nëse pasqyrat financiare janë në pajtueshmëri me

²³SNA 200, paragrafët A2-A3

secilin prej kuadrove individualisht. Që të konsiderohen të përgatitura në përputhje me të dy kuadrot, pasqyrat financiare duhet të pajtohen me të dy kuadrot njëherësh dhe pa qenë nevoja për rakordimin e pasqyrave. Në praktikë, pajtimi i njëhershëm nuk ka të ngjarë të ndodhë, përveç nëse juridiksioni ka adoptuar kuadrin tjetër (për shembull, SNRF-të) si kuadër të tij të vetin kombëtar, apo ka eliminuar të gjitha pengesat për t'u pajtuar me të.

A14. Pasqyrat financiare që janë përgatitur në përputhje me një kuadër të raportimit financiar dhe që përmbajnë një shënim apo një pasqyrë plotësuese që rakordon rezultatet me ato që do të ishin treguar sipas një kuadri tjetër, nuk janë përgatitur në përputhje me atë kuadër tjetër. Kjo, pasi pasqyrat financiare nuk përfshijnë të gjithë informacionin në mënyrën e kërkuar nga kuadri tjetër.

A15. Megjithatë, pasqyrat financiare mund të jenë përgatitur në përputhje me një kuadër të zbatueshëm të raportimit financiar dhe, veç kësaj, shënimet e pasqyrave përshkruajnë nivelin në të cilin pasqyrat financiare pajtohen me kuadrin tjetër (për shembull, pasqyrat financiare të përgatitura në përputhje me kuadrin kombëtar, që gjithashtu, përshkruajnë nivelin në të cilin ato pajtohen me SNRF-të). Një përshkrim i tillë është informacion financiar plotësues dhe, siç trajtohet në paragrafin 47, konsiderohet një pjesë përbërëse e pasqyrave financiare dhe, prandaj, mbulohet nga opinioni i audituesit.

Forma e Opinionit

A16. Mund të ketë raste kur pasqyrat financiare, ndonëse të përgatitura në përputhje me kërkesat e një kuadri të paraqitjes së drejtë, nuk arrijnë paraqitjen e drejtë. Nëse ky është rasti, atëherë drejtimi mund të përfshijë informacion shtesë në pasqyrat financiare përveç atyre të kërkuara specifikisht nga kuadri, ose në rrethana jashtëzakonisht të rralla, të devijojë nga një kërkesë në kuadër, në mënyrë që të arrijë një paraqitje të drejtë të pasqyrave financiare (Ref: Para. 18).

A17. Do të jetë jashtëzakonisht e rrallë për audituesin të konsiderojë çorientuese pasqyrat financiare, që janë përgatitur në përputhje me një kuadër të pajtueshmërisë, nëse në përputhje me SNA 210, audituesi ka përcaktuar që kuadri është i pranueshëm.²⁴ (Ref: Para. 19)

Raporti i Audituesit (Ref: Para. 20)

A18. Një raport me shkrim përmbledh raportet e lëshuara në format të printuar në letër dhe ato që përdorin një mjet elektronik.

A19. Shtojca në këtë SNA, përmban ilustrime të raporteve të audituesve mbi pasqyrat financiare, që përfshijnë elementët e përcaktuar në paragrafët 21-49. Me

²⁴SNA 210, *Rënia Dakord me Kushtet e Angazhimit të Auditimit*, paragrafi 6(a)

përfshirje të seksioneve të Opinionit dhe Bazës për Opinionin, ky SNA nuk vendos kërkesa lidhur me renditjen e elementëve të raportit të audituesit. Megjithatë, ky SNA kërkon përdorimin e titujve të caktuar, të cilët synojnë të ndihmojnë për të bërë më të dallueshme raportet e audituesit të cilat i referohen auditimeve të kryera në pajtim me SNA-të, veçanërisht në situatat kur elementët e raportit të audituesit janë paraqitur në një renditje që ndryshon nga raportet e audituesit të dhëna si ilustrim në Shtojcën e këtij SNA-je.

Raporti i Audituesit për Auditimet e Kryera në Përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit

Titulli (Ref: Para. 21)

A20. Një titull që tregon se raporti është i një audituesi të pavarur, për shembull, “Raporti i Audituesit të Pavarur”, dallon raportin e audituesit të pavarur nga raportet e lëshuara nga të tjerët.

Marrësi (Ref. Para. 22)

A21. Ligji, rregullat ose kushtet e angazhimit mund të specifikojnë se kujt duhet t’i adresohet raporti i audituesit, në atë juridiksion të caktuar. Raporti i audituesit, normalisht, i adresohet atyre për të cilët raporti është përgatitur, shpesh aksionarëve ose personave të ngarkuar me qeverisjen e entitetit, pasqyrat financiare të të cilit janë audituar.

Opinionin e Audituesit (Ref: Para. 24-26)

Referencë ndaj pasqyrave financiare që janë audituar

A22. Raporti i audituesit deklaron, për shembull, se audituesi ka audituar pasqyrat financiare të entitetit, të cilat përfshijnë [vendoset titulli i secilës prej pasqyrave financiare që përfshihet në paketën e plotë të pasqyrave financiare të kërkuara nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, duke specifikuar datën ose periudhën e mbuluar nga secila pasqyrë financiare] dhe shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare, përfshirë një përmbledhjetë politikave kontabël më të rëndësishme.

A23. Kur audituesi është në dijeni të faktit se pasqyrat financiare të audituara do të përfshihen në një dokument që përmban informacione të tjera, siç është një raport vjetor, audituesi mund të marrë parasysh, nëse forma e paraqitjes lejon, identifikimin e numrave të faqeve në të cilat pasqyrat financiare të audituara janë paraqitur. Kjo ndihmon përdoruesit të identifikojnë pasqyrat financiare me të cilat lidhet raporti i audituesit.

“Paraqesin drejtë në të gjitha aspektet materiale” ose “japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë”

- A24. Shprehjet “paraqesin drejtë, në të gjitha aspektet materiale, ose “japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë” konsiderohen ekuivalente të njëra tjetrës. Fakti nëse shprehjet “paraqesin drejtë, në të gjitha aspektet materiale, ose “japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë” janë përdorur në ndonjë juridiksion të caktuar, përcaktohet nga ligji ose rregullat që drejtojnë auditimin e pasqyrave financiare në atë juridiksion, ose nga praktika përgjithësisht e pranuar në atë juridiksion. Kur ligji apo rregullat kërkojnë përdorimin e një formulimi të ndryshëm, kjo nuk ndikon në kërkesën e paragrafit 14 të këtij SNA-je që audituesi, të vlerësojë paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare të përgatitura në përputhje me një kuadër të paraqitjes së drejtë.
- A25. Kur audituesi shpreh një opinion të pamodifikuar, është e papërshtatshme që në lidhje me opinionin të përdoren shprehje të tilla si “sipas shpjegimit të mësipërm” ose “subjekt i”, sepse këto shprehje sugjerojnë një opinion të kushtëzuar ose të dobët ose modifikim të opinionit.

Përshkrimi i pasqyrave financiare dhe çështjeve që ato paraqesin

- A26. Opinioni i audituesit mbulon paketën e plotë të pasqyrave financiare të përcaktuar sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar. Për shembull, në rastin e shumë kuadrove për qëllime të përgjithshme, pasqyrat financiare mund të përfshijnë: pasqyrën e pozicionit financiar, pasqyrën e të ardhurave gjithëpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital, pasqyrën e flukseve të parave, një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme dhe informacione të tjera shpjeguese. Në disa juridiksione, informacioni shtesë, gjithashtu mund të konsiderohet si një pjesë përbërëse e pasqyrave financiare.
- A27. Në rastin e pasqyrave financiare të përgatitura në përputhje me një kuadër të paraqitjes së drejtë, opinioni i audituesit deklaron se pasqyrat financiare paraqesin drejt në të gjitha aspektet materiale, ose japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë të çështjeve që pasqyrat financiare kanë për qëllim të paraqesin. Për shembull, në rastin e pasqyrave financiare të përgatitura sipas SNRF-ve, këto çështje janë *pozicioni financiar i entitetit në fund të periudhës dhe performanca financiare e entitetit dhe flukset e parave për periudhën e përfunduar në datën e fundit të periudhës*. Për pasojë shprehja [.] në paragrafin 25 dhe kudo në këtë SNA, synohet të zëvendësohet nga fjalët me shkrimin e pjerrët në fjalinë e mëparshme, kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar janë SNRF-të, ose në rastin e kuadrove të tjerë të zbatueshëm të raportimit financiar, nga fjalët që përshkruajnë çështjet që pasqyrat financiare kanë për qëllim të paraqesin.

Përshkrimi i kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar dhe mënyra se si ai mund të ndikojë në opinionin e audituesit

- A28. Identifikimi i kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar në opinionin e audituesit ka për qëllim të këshillojë përdoruesit e raportit të audituesit për kontekstin, në të cilin është shprehur opinionin e audituesit; ai nuk ka për qëllim të

kufizojë vlerësimin e kërkuar në paragrafin 14. Kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar është i identifikuar në terma të tilla si:

“... në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar” ose

“... në përputhje me parimet e kontabilitetit përgjithësisht të pranuar në Juridiksionin X ...”

A29. Kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar përfshin standardet e raportimit financiar dhe kërkesat ligjore ose rregullatore, kuadri identifikohet në terma të tilla si “... në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar dhe kërkesat e Ligjit të Shoqërive tregtare në Juridiksionit X”. SNA 210 merret me rrethanat ku ka konflikte mes standardeve të raportimit financiar dhe kërkesave ligjore ose rregullatore²⁵.

A30. Siç tregohet në paragrafin A8, pasqyrat financiare mund të jenë përgatitur në përputhje me dy kuadro të raportimit financiar, të cilët janë si pasojë të dy kuadro të zbatueshëm të raportimit financiar. Prandaj, secili kuadër konsiderohet veçmas në formulimin e opinionit të audituesit mbi pasqyrat financiare dhe opinionit i audituesit në përputhje me paragrafët 35-36 i referohet të dy kuadrove si vijon:

- (a) Nëse pasqyrat financiare janë në pajtueshmëri me secilin nga kuadrot në veçanti, dy opinione do të shprehen: që do të thotë, pasqyrat financiare janë përgatitur në përputhje me një nga kuadrot e zbatueshëm të raportimit financiar (për shembull, kuadrin kombëtar) dhe një opinion që pasqyrat financiare janë përgatitur në përputhje me kuadrin tjetër të zbatueshëm të raportimit financiar (për shembull, SNRF-të). Këto opinione mund të shprehen veçmas ose në një fjali të vetme (për shembull, pasqyrat financiare janë paraqitur në mënyrë të drejtë, në të gjitha aspektet materiale [...], në përputhje me parimet e kontabilitetit përgjithësisht të pranuar në Juridiksionin X dhe me SNRF-të).
- (b) Nëse pasqyrat financiare janë në pajtueshmëri me një nga kuadrot, por nuk arrijnë të jenë në pajtueshmëri me kuadrin tjetër, mund të jepet një opinion i pamodifikuar që pasqyrat financiare janë përgatitur në pajtueshmëri me një kuadër (për shembull, kuadrin kombëtar), por një opinion i modifikuar duhet të jepet në lidhje me kuadrin tjetër (për shembull, SNRF-të) në përputhje me SNA 705 (i rishikuar).

A31. Siç tregohet në paragrafin A13, pasqyrat financiare mund të paraqesin pajtueshmëri me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar dhe, përveç kësaj, të shtrijnë shkallën e pajtueshmërisë me një kuadër tjetër të raportimit financiar. Ky informacion shtesë mbulohet nga opinionit i audituesit, nëse ai nuk mund të diferencohet qartë nga pasqyrat financiare (shiko paragrafët 53-54 dhe materialin e zbatueshëm përkatës në paragrafët A78-A86). Përkatësisht,

²⁵SNA 210, paragrafi 18

- (a) Nëse informacioni shpjegues përsa i përket pajtueshmërisë me kuadrin tjetër është çorientues, shprehet një opinion i modifikuar në përputhje me SNA 705 (i rishikuar).
- (b) Nëse informacioni shpjegues nuk është çorientues, por audituesi e gjykon atë të jetë i një rëndësie të tillë që është themelore për të kuptuarit nga ana e përdoruesve të pasqyrave financiare, shtohet një Paragraf që Thekson Çështjen në përputhje me SNA 706 (i rishikuar), i cili tërheq vëmendjen tek informacioni shpjegues.

Baza për Opinionin (Ref: para. 28)

- A32. Seksioni i Bazës për Opinionin paraqet kontekstin e rëndësishëm për opinionin e audituesit. Përkatësisht, ky SNA kërkon që seksioni i Bazës për Opinionin të vijojë direkt pas seksionit të Opinionit në raportin e audituesit.
- A33. Referenca ndaj standardeve të përdorura përçon tek përdoruesit e raportit të audituesit informacionin që auditimi është kryer në përputhje me standardet e vendosura.

Kërkesat përkatëse etike

- A34. Identifikimi i juridiksionit të origjinës së kërkesave përkatëse etike rrit transparencën kundrejt këtyre kërkesave në lidhje me një angazhim auditimi të veçantë. SNA 200 shpjegon që kërkesat përkatëse etike zakonisht përfshijnë Pjesët A dhe B të Kodit të BSNEPK që kanë të bëjnë me një auditim të pasqyrave financiare së bashku me kërkesat kombëtare që janë më shtrënguese.²⁶ Kur kërkesat përkatëse etike përfshijë ato të Kodit të BSNEPK, deklarata mund t'i referohet gjithashtu Kodit të BSNEPK. Nëse Kodi i BSNEPK përmbledh të gjitha kërkesat etike që kanë të bëjnë me auditimin, nuk është e nevojshme që deklarata të identifikojë një juridiksion të origjinës.
- A35. Në disa juridiksione, kërkesat përkatëse etike mund të vijnë nga disa burime të ndryshme, siç mund të jenë kodi(et) etike, rregullat dhe kërkesat shitesë pjesë e ligjit dhe e rregullave. Kur pavarësia dhe kërkesat e tjera përkatëse etike vijnë nga një numër i kufizuar burimesh audituesi mund të zgjedhë që të japë emrin e burimit(eve) përkatës(e) (për shembull, emrin e kodit, rregullit ose rregullores së zbatueshme në atë juridiksion), ose mund t'i referohet termit që është gjerësisht i kuptueshëm dhe që në mënyrë të përshtatshme përmbledh këto burime (për shembull kërkesat e pavarësisë për auditimet e entiteteve private në Juridiksionin X).
- A36. Ligji ose rregullat, standardet kombëtare të auditimit ose kushtet e angazhimit mund të kërkojnë që audituesi të japë në raportin e auditimit më shumë

²⁶SNA 200, paragrafi A14

informacion specifik lidhur me burimet e kërkesave përkatëse etike, përfshirë ato që i përkasin pavarësisë, të cilat zbatohen në auditimin e pasqyrave financiare.

- A37. Në përcaktimin e masës së informacionit që duhet përfshirë në raportin e audituesit kur janë disa burime të kërkesave etike, të cilat kanë të bëjnë me auditimin e pasqyrave financiare, një konsideratë e veçantë duhet t'i jepet mbajtjes në ekuilibër të transparencës kundrejt fshehjes së informacionit tjetër të dobishëm në raportin e audituesit.

Konsiderata specifike për auditimet e grupit

- A38. Në auditimet e grupit ku ka shumë burime të kërkesave përkatëse etike, përfshirë ato që i përkasin pavarësisë, referenca për juridiksionin në raportin e audituesit zakonisht ka të bëjë me kërkesat përkatëse etike që janë të zbatueshme për ekipin e angazhimit të grupit. Kjo për arsye se në auditimin e grupit, audituesit e entitetit të kontrolluar i nënshtrohen gjithashtu kërkesave etike që i përkasin auditimit të grupit.²⁷

- A39. SNA-të nuk vendosin kërkesa specifike për pavarësinë ose kërkesat etike për audituesit, përfshirë audituesit e entitetit të kontrolluar, dhe kështu nuk shtrijnë ose mbivendosin kërkesat e pavarësisë së Kodit të Etikës ose kërkesat e tjera etike të cilave ju nënshtrohet ekipi i angazhimit të grupit, gjithashtu SNA-të nuk kërkojnë që audituesi i entitetit të kontrolluar në të gjitha rastet t'i nënshtrohet të njëjtave kërkesa specifike të pavarësisë që janë të zbatueshme për ekipin e angazhimit të grupit. Si rezultat, kërkesat përkatëse etike, përfshirë ato që i përkasin pavarësisë, në situatën e një auditimi të grupit mund të jenë komplekse. SNA 600²⁸ jep udhëzime për audituesit në kryerjen e punës mbi pasqyrat financiare të një entiteti të kontrolluar në një auditim të grupit, përfshirë ato situata kur audituesi i entitetit të kontrolluar nuk përmbush kërkesat e pavarësisë të cilat i përkasin auditimit të grupit.

Çështjet Kryesore të Auditimit

- A40. Ligji ose rregullat mund të kërkojnë komunikimin e çështjeve kryesore të auditimit për auditimet e entiteteve jo të listuara, për shembull entitete që sipas këtij ligji ose këtyre rregullave karakterizohen si entitete me interes publik.
- A41. Audituesi mundet gjithashtu, të vendosë të komunikojë çështjet kryesore të auditimit për entitete të tjera, përfshirë ato që mund të jenë me interes të konsiderueshëm publik, për shembull, sepse ato mund të kenë një numër të madh dhe një gamë të gjerë palësh të interesuara dhe duke marrë në konsideratë natyrën dhe madhësinë e biznesit. Shembuj të entiteteve të tilla mund të

²⁷SNA 600, paragrafi A37

²⁸SNA 600, paragrafët 19-20

përfshijnë insitucionet financiare (siç janë bankat, kompanitë e sigurimeve dhe fondet e pensioneve), dhe entitete të tjera siç janë insitucionet e bamirësisë.

- A42. SNA 210 kërkon që audituesi të bjerë dakord për kushtet e angazhimit të auditimit me drejtimin dhe personat e ngarkuar me qeverisjen, nëse është e përshtatshme, dhe shpjegon që rolet e drejtimin dhe personave të ngarkuar me qeverisjen në rënien dakord me kushtet e angazhimit të auditimit për entitetin varen nga marrëveshjet qeverisëse të entitetit dhe ligji ose rregullat përkatëse.²⁹ SNA 210 kërkon gjithashtu, që letra e angazhimit të auditimit ose forma tjetër e përshtatshme e marrëveshjes me shkrim të përfshijë një referencë për formën dhe përmbajtjen e pritshme të çdo raporti që do të lëshohet nga audituesi.³⁰ Kur audituesit nuk i kërkohej përndryshe, të komunikojë çështjet kryesore të auditimit, SNA 210³¹ shpjegon se mund të jetë e dobishme për audituesin që ai të bëjë një referencë në kushtet e angazhimit të auditimit për mundësinë e komunikimit të çështjeve kryesore të auditimit në raportin e audituesit dhe, në juridiksione të caktuara, është e nevojshme që audituesi të përfshijë një referencë për një mundësi të tillë në mënyrë që ai të ruajë aftësinë për të vepruar në këtë mënyrë.

Konsiderata specifike për entitetet e sektorit publik

- A43. Entitetet e listuara nuk janë të zakonshme në sektorin publik. Megjithatë, entitetet e sektorit publik mund të jenë të rëndësishme për shkak të madhësisë, kompleksitetit ose aspekteve të interesit publik. Në raste të tilla, audituesit të një entiteti të sektorit publik mund t'i kërkohej nga ligji ose rregullat, ose përndryshe, të vendosë të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në raportin e audituesit.

Përgjegjësitë për Pasqyrat Financiare (Ref: Para. 33-35)

- A44. SNA 200 shpjegon pranimin, lidhur me përgjegjësitë e drejtimin dhe, kur është e përshtatshme, të personave të ngarkuar me qeverisjen, mbi të cilin është kryer një auditim në përputhje me SNA-të³². Drejtimi dhe, ku është e përshtatshme, personat e ngarkuar me qeverisjen pranojnë përgjegjësinë për përgatitjen e pasqyrave financiare në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, duke përfshirë, aty ku është e përshtatshme, paraqitjen e tyre të drejtë. Drejtimi, gjithashtu, pranon përgjegjësinë për kontrole të tilla të brendshme, që ai i përcakton si të nevojshme për të bërë të mundur përgatitjen e pasqyrave financiare që nuk kanë anomali materiale, qofshin këto për shkak të mashtrimit apo gabimit. Përshkrimi i përgjegjësive të drejtimin në raportin e audituesit përfshin referencë për të dy përgjegjësitë, pasi ai ndihmon t'u shpjegojë përdoruesve pranimin, mbi të cilin një auditim është kryer. SNA 260 (i rishikuar)

²⁹SNA 210, paragrafët 9 dhe A21

³⁰SNA 210, paragrafi 10

³¹SNA 210, paragrafi A23a

³²SNA 200, paragrafi 13 (j)

përdor termin personat e ngarkuar me qeverisjen për të përshkruar personin(at) që kanë përgjegjësinë për mbikëqyrjen e entitetit, dhe paraqet një diskutim rreth larmisë së strukturave qeverisëse në juridiksione dhe entitete të ndryshme.

A45. Mund të ketë rrethana, kur për audituesin, është e përshtatshme të shtojë në përshkrimet e përgjegjësive të drejtimit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen që jepen në paragrafët 34-35, për të reflektuar përgjegjësitë shtesë që janë të përshtatshme për përgatitjen e pasqyrave financiare në kontekstin e juridiksionit të caktuar ose të natyrës së entitetit.

A46. SNA 210 kërkon që audituesi të pranojë përgjegjësitë e drejtimit në një letër angazhimi ose në forma të tjera të përshtatshme të marrëveshjeve të shkruara³³. SNA 210 ofron fleksibilitet në këtë gjë, duke shpjeguar se, nëse ligji ose rregulli përshkruan përgjegjësitë e drejtimit dhe, kur kjo është e përshtatshme, të personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me raportimin financiar, audituesi mund të përcaktojë se ligji ose rregulli përfshin përgjegjësitë që, në gjykimin e audituesit janë të njëvlershme në efekt me ato të përcaktuara në SNA 210. Për përgjegjësi të tilla që janë të njëvlershme, audituesi mund të përdorë formulimin e ligjit ose rregullit për t'i përshkruar ato në letrën e angazhimit ose në forma të tjera të përshtatshme të marrëveshjes së shkruar. Në raste të tilla, ky formulim gjithashtu, mund të përdoret në raportin e audituesit për të përshkruar përgjegjësitë e drejtimit, siç kërkohet në paragrafin 34(a). Në rrethana të tjera, duke përfshirë edhe rastin kur audituesi vendos të mos përdorë formulimin e ligjit ose të rregullit siç përmbahet në letrën e angazhimit, do të përdoret formulimi i paragrafit 34(a) të këtij SNA-je. Përveç përfshirjes së përshkrimit në raportin e audituesit të përgjegjësive të drejtimit siç kërkohet nga paragrafi 34, audituesi mund t'i referohet një përshkrimi akoma më të detajuar të këtyre përgjegjësive, duke përfshirë një referencë se ku mund të sigurohet ky informacion (për shembull në raportin vjetor të entitetit ose në faqen e internetit të autoritetit të përshtatshëm).

A47. Në disa juridiksione, ligji ose rregullat që përshkruajnë përgjegjësitë e drejtimit mund t'i referohen në mënyrë specifike një përgjegjësie për përshtatshmërinë e librave kontabël dhe regjistrimeve kontabël ose të sistemit kontabël. Duke qenë se librat, regjistrimet dhe sistemet janë një pjesë përbërëse e kontrollit të brendshëm (siç përcaktohet në SNA 315 (i rishikuar)³⁴), përshkrimet në SNA 210 dhe në paragrafin 34 nuk bëjnë ndonjë lidhje specifike me to.

A48. Shtojca e këtij SNA-je jep ilustrime sesi kërkesat në paragrafin 34(b) mund të zbatohen kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar janë SNRF-të. Nëse është përdorur një kuadër i zbatueshëm i raportimit financiar i ndryshëm nga SNRF-të, deklaratat ilustruese të paraqitura në Shtojcën e këtij SNA-je mund të jetë e nevojshme të përshtaten për të reflektuar zbatimin e kuadrit tjetër të zbatueshëm të raportimit financiar për rrethanat e dhëna.

³³SNA 210, paragrafi 6(b)(i)-(ii)

³⁴SNA 315, *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale Nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të tij*, paragrafi 4(c)

Mbikëqyrja e procesit të raportimit financiar (Ref: Para. 35)

A49. Kur disa nga, por jo të gjithë individët e përfshirë në mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar janë përfshirë gjithashtu, në përgatitjen e pasqyrave financiare, përshkrimi siç kërkohet në paragrafin 35 të këtij SNA-je, mund të jetë e nevojshme të modifikohet për të reflektuar në mënyrë të përshtatshme rrethanat specifike të entitetit. Kur individët përgjegjës për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar janë të njëjtët me ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare, nuk është e nevojshme të bëhet një referencë lidhur me përgjegjësitë e mbikëqyrjes.

Përgjegjësia e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare (Ref: Para.37-40)

A50. Përshkrimi i përgjegjësiave të audituesit siç kërkohet nga paragrafët 37-40 të këtij SNA-je mund të përshtatet për të reflektuar natyrën specifike të entitetit, për shembull, kur raporti i audituesit trajton pasqyrat financiare të konsoliduara. Ilustrimi 2 në Shtojcën e këtij SNA-je përfshin një shembull sesi mund të bëhet ky përshkrim.

Objektivat e audituesit (Ref: Para. 38(a))

A51. Raporti i audituesit shpjegon se objektivat e audituesit janë që të arrijë një siguri të arësyeshme lidhur me faktin nëse pasqyrat financiare në tërësi nuk kanë anomali materiale, qoftë për shkak mashtrimi apo gabimit, dhe të lëshojë një raport auditimi që përfshin opinionin e audituesit. Këto objektiva dallojnë në mënyrë të qartë nga përgjegjësitë e drejtimit për përgatitjen e pasqyrave financiare.

Përshkrimi i materialitetit (Ref: Para. 38(c))

A52. Shtojca e këtij SNA-je jep ilustrime për mënyrën sesi kërkesat në paragrafin 38(c) mund të zbatohen kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar janë SNRF-të. Nëse është përdorur një kuadër i zbatueshëm i raportimit financiar i ndryshëm nga SNRF-të, deklaratat ilustruese të paraqitura në Shtojcën e këtij SNA-je mund të jetë e nevojshme të përshtaten për të reflektuar zbatimin e kuadrit tjetër të zbatueshëm të raportimit financiar për rrethanat e dhëna.

Përgjegjësitë e audituesit në lidhje me SNA 701 (Ref: Para. 40(c))

A53. Për të përshkruar përgjegjësitë e tij, audituesi mund të vlerësojë të dobishme, dhënien e informacioneve shtesë përtej sa kërkohet në paragrafin 40(c). Për shembull, për të përcaktuar çështjet që kërkojnë vëmendje të konsiderueshme nga audituesi gjatë kryerjes së auditimit, audituesi mund të bëjë referencë në paragrafin 9 të SNA 701, duke marrë parasysh fushat me rrezik të anomali të materiale të vlerësuar të lartë ose me rreze të rëndësishme në përputhje me

SNA 315 (i rishikuar); gjykimet e rëndësishme të audituesit në lidhje me fushat e pasqyrave financiare që përfshijnë gjykime të rëndësishme të drejtimit, përfshirë çmuarjet kontabël që kanë qenë identifikuar me pasiguri të lartë të çmuarjes; dhe efektet në auditim, të ngjarjeve dhe transaksioneve të rëndësishme që kanë ndodhur gjatë periudhës.

Vendndodhja e përshkrimit të përgjegjësive të audituesit për auditimin e pasqyrave financiare (Ref: Para. 41, 50(k))

A54. Përfshirja e informacionit të kërkuar nga paragrafët 39-40 të këtij SNA-je, në një shtojcë të raportit të audituesit ose kur ligji, rregullat ose standardet kombëtare të auditimit e lejojnë shprehimisht referimin tek faqja e internetit e autoritetit të përshtatshëm që përmban një informacion të tillë, mund të jetë një mënyrë e dobishme për të modernizuar përmbajtjen e raportit të audituesit. Megjithatë, duke qenë se përshkrimi i përgjegjësive të audituesit përmban informacion që është i nevojshëm për të informuar pritshmëritë e përdoruesve lidhur me një auditim të kryer në pajtim me SNA-të, është e nevojshme që në raportin e audituesit, të përfshihet një referencë e cila të tregojë vendin ku mund të gjendet një informacion i tillë.

Vendndodhja në një shtojcë (Ref: Para. 41(b), 50(k))

A55. Paragrafi 41 e lejon audituesin që të përfshijë deklaratat e kërkuara nga paragrafët 39-40 të cilat përshkruajnë përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare, në një shtojcë të raportit të audituesit, me kusht që të jetë bërë një referencë e përshtatshme brenda trupit të raportit të audituesit lidhur me vendndodhjen e shtojcës. Në vijim jepet një ilustrim sesi mund të bëhet një referencë e tillë në raportin e audituesit:

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare

Objektivat tona janë që të arrijmë një siguri të arësyeshme lidhur me faktin nëse pasqyrat financiare në tërësi nuk kanë anomali materiale, për shkak mashtrimit apo të gabimit, dhe të lëshojmë një raport auditimi që përfshin opinionin tonë. Siguria e arësyeshme është një siguri e nivelit të lartë, por nuk është një garanci që një auditim i kryer sipas SNA-ve do të identifikojë gjithmonë një anomali materiale kur ajo ekziston.

Anomalitë mund të vijnë si rezultat i gabimit ose mashtrimit dhe konsiderohen materiale nëse, individualisht ose së bashku, mund të pritët që në mënyrë të arësyeshme, të influencojnë vendimet ekonomike të përdoruesve të marra bazuar në këto pasqyra financiare.

Një përshkrim i mëtejshëm i përgjegjësive të audituesit për auditimin e pasqyrave financiare mund të gjendet në shtojcën X të këtij raporti të audituesit. Ky përshkrim, i cili ndodhet në *[trego numrin e faqes ose referencën tjetër]*

specifike lidhur me vendndodhjen e përshkrimit], është pjesë e raportit tonë të audituesit.

Referenca tek faqja e internetit e autoritetit të përshtatshëm

- A56. Paragrafi 41 shpjegon se audituesi mund t'i referohet përshkrimit të përgjegjësive të audituesit që ndodhet në faqen e internetit të autoritetit të përshtatshëm, vetëm nëse lejohet shprehimisht nga ligji, rregullat ose standardet kombëtare të auditimit. Informacioni në faqen e internetit që është përfshirë në raportin e audituesit nëpërmjet një reference specifike tek vendndodhja e faqes së internetit ku mund të gjendet një informacion i tillë, mund të përshkruajë punën e audituesit, ose më gjerë auditimin në pajtim me SNA-të, por nuk mund të jetë në kundërshtim me përshkrimin e kërkuar në paragrafët 39-40 të këtij SNA-je. Kjo do të thotë që formulimi i përdorur në përshkrimin e përgjegjësive të audituesit në faqen e web-it mund të jetë më i detajuar, ose mund të trajtojë çështje që kanë të bëjnë me një auditim të pasqyrave financiare, duke siguruar që një formulim i tillë reflekton dhe nuk kundërshton çështjet e trajtuara në paragrafët 39-40.
- A57. Autoriteti i përshtatshëm mund të jetë një hartues i standardeve kombëtare të auditimit, një rregullator, ose një organizëm i mbikëqyrjes së auditimit. Këto organizma kanë pozicionimin e duhur për të siguruar saktësinë, plotësinë dhe disponueshmërinë e vazhdueshme të informacionit të standardizuar. Nuk do të kishte kuptim që audituesi të mirëmbajë një faqe të tillë. Në vijim jepet një ilustrim sesi mund të bëhet një referencë e tillë tek një faqe në internet në raportin e audituesit:

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare

Objektivat tona janë që të arrijmë një siguri të arësyeshme lidhur me faktin nëse pasqyrat financiare në tërësi nuk kanë anomali materiale, për shkak mashtrimit apo të gabimit, dhe të lëshojmë një raport të audituesit që përfshin opinionin tonë. Siguria e arësyeshme është një siguri e nivelit të lartë, por nuk është një garanci që një auditim i kryer sipas SNA-ve do të identifikojë gjithmonë një anomali materiale kur ajo ekziston.

Anomalitë mund të vijnë si rezultat i gabimit ose mashtrimit dhe konsiderohen materiale nëse, individualisht ose së bashku, mund të pritet që në mënyrë të arësyeshme të influencojnë vendimet ekonomike të përdoruesve të marra bazuar në këto pasqyra financiare.

Një përshkrim i mëtejshëm i përgjegjësive të audituesit për auditimin e pasqyrave financiare mund të gjendet në faqen e internetit të (*Organizatës*) në: [*linku i faqes në web*]. Ky përshkrim është pjesë e raportit tonë të audituesit.

Përgjegjësi të Tjera të Raportimit (Ref: Para.43-45)

A58. Në disa juridiksione, audituesi mund të ketë përgjegjësi shtesë për të raportuar mbi çështje të tjera, që janë plotësuese për përgjegjësitë e audituesit sipas SNA-ve. Për shembull, audituesit mund t'i kërkohej të raportojë për çështje të caktuara, nëse ato vijnë në vëmendjen e tij gjatë auditimit të pasqyrave financiare. Përndryshe, audituesit mund t'i kërkohej të kryejë dhe të raportojë mbi procedurat specifike shtesë, ose të shprehë një opinion për çështje specifike, të tilla si përshtatshmëria e librave të kontabilitetit dhe regjistrimeve kontabël, kontrollit të brendshëm mbi raportimin financiar ose informacione të tjera. Standardet e auditimit në juridiksionin e caktuar, shpesh japin udhëzime mbi përgjegjësitë e audituesit në lidhje me përgjegjësitë specifike shtesë të raportimit në atë juridiksion.

A59. Në disa raste, ligji ose rregullat përkatëse mund të kërkojnë ose të lejojnë që audituesi të raportojë mbi këto përgjegjësi të tjera si pjesë e raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare. Në raste të tjera, audituesit mund t'i kërkohej ose ai mund të lejohet të raportojë mbi to në një raport të veçantë.

A60. Paragrafët 43-45 të këtij SNA-je lejojnë paraqitjen e kombinuar të përgjegjësiave të tjera dhe të përgjegjësiave të audituesit sipas SNA-ve, vetëm në rastin kur ato trajtojnë të njëjtat çështje dhe formulimi i raportit të audituesit diferencon qartë përgjegjësitë e tjera nga ato sipas SNA-ve. Ky diferencim i qartë, mund të bëjë të nevojshëm faktin që raporti i audituesit t'i referohet burimit të përgjegjësiave të tjera raportuese dhe të citojë që këto përgjegjësi janë përtej atyre të kërkuara sipas SNA-ve. Përndryshe, përgjegjësitë e tjera të raportimit, kërkohej që të trajtohen në një seksion të veçantë të raportit të audituesit me titull "Raporti mbi Kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore" ose përndryshe, në një formë që mund të jetë e përshtatshme për përmbajtjen e seksionit. Në raste të tilla, paragrafi 44 kërkon që audituesi të përfshijë përgjegjësitë raportuese sipas SNA-ve nën titullin "Raporti mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare".

Emri i Ortakut të Angazhimit (Ref: Para.46)

A61. SNKC 1³⁵ kërkon që firma të vendosë politika dhe procedura për të dhënë sigurinë e arsyeshme që angazhimet kryhen në përputhje me standardet profesionale dhe kërkesat ligjore dhe rregullatore të zbatueshme. Pavarësisht kërkesave të SNKC 1, vendosja e emrit të ortakut të angazhimit në raportin e audituesit synon t'ju japë transparencë më të madhe përdoruesve të raportit të audituesit të paketës së plotë të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme të entitetit të listuar.

A62. Ligji, rregullat ose standardet kombëtare të auditimit, mund të kërkojnë që raporti i audituesit të përfshijë emrin e ortakut të angazhimit përgjegjës për auditimet që

³⁵ SNKC 1, *Kontrolli i Cilësisë për Firmat që kryejnë Auditime dhe Rishikime të Pasqyrave Financiare, dhe Angazhime të Tjera të Tjera të Sigurisë dhe të Shërbimeve të Lidhura*, paragrafi 32

ndryshojnë nga auditimet për pasqyrat financiare për qëllime të përgjithshme të entiteteve të listuara. Audituesit mund t'i kërkohej nga ligji, rregullat ose standardet kombëtare të auditimit, ose mund të vendosë të përfshijë në raportin e audituesit informacion shtesë, përtej emrit të ortakut të angazhimit për të identifikuar më tej ortakun e angazhimit, për shembull numrin e licencës profesionale sipas juridiksionit ku audituesi ushtron veprimtarinë.

- A63. Në rrethana të rralla, audituesi mund të marrë informacion ose të jetë pjesë e eksperiencave që tregojnë se ka të ngjarë të ketë kërcënime të sigurisë personale në rast se identiteti i ortakut të angazhimit është bërë publik, gjë e cila mund të çojë në dëmtim fizik të ortakut të angazhimit, të anëtarëve të tjerë të ekipit të angazhimit ose të individëve të tjerë të lidhur ngushtë me ta. Megjithatë, një kërcënim i tillë, nuk përfshin për shembull, shkeljet e detyrimeve ligjore, sanksioneve ligjore, rregullatore dhe profesionale. Diskutimet me personat e ngarkuar me qeverisjen për rrethanat, të cilat mund të çojnë në dëmtim fizik, mund të sigurojnë informacion shtesë lidhur me gjasat ose seriozitetin e kërcënimit të sigurisë personale. Ligji, rregullat ose standardet kombëtare të auditimit mund të vendosin kërkesa shtesë lidhur me përcaktimin nëse mund të përjashtohet bërja e ditur e emrit të ortakut të angazhimit.

Nënshkrimi i Audituesit (Ref: Para. 47)

- A64. Nënshkrimi i audituesit është ose në emër të firmës audituese, në emrin personal të audituesit, apo të dyja bashkë, cilado që është më e përshtatshme në juridiksionin e veçantë. Përveç nënshkrimit të audituesit, në disa juridiksione, audituesit mund t'i kërkohej të deklarojë në raportin e audituesit, titullin e organizmit profesional që ai mban ose faktin që audituesi apo firma, sipas rastit, është e njohur nga autoriteti i përshtatshëm i licencimit në atë juridiksion.

- A65. Në disa raste, ligji ose rregullat mund të lejojnë përdorimin e nënshkrimit elektronik në raportin e audituesit.

Data e Raportit të Audituesit (Ref: Para. 49)

- A66. Data e raportit të audituesit informon përdoruesin e këtij raporti që audituesi ka marrë në konsideratë efektin e ngjarjeve dhe transaksioneve, për të cilat audituesi është vënë në dijeni dhe që kanë ndodhur deri në atë datë. Përgjegjësia e audituesit për ngjarjet dhe transaksionet pas datës së raportit të audituesit është trajtuar në SNA 560³⁶.
- A67. Duke qenë se opinionin e audituesit është dhënë mbi pasqyrat financiare dhe pasqyrat financiare janë përgjegjësi e drejtimit, audituesi nuk është në gjendje për të arritur në përfundimin se është siguruar evidenca e nevojshme e auditimit derisa të jetë siguruar evidenca që tregon se janë përgatitur të gjitha pasqyrat dhe

³⁶SNA 560, *Ngjarjet e Mëvonshme*, paragrafët 10-17

informacionet shpjeguese që përfshihen në pasqyrat financiare, dhe drejtimi ka pranuar përgjegjësinë për to.

A68. Në disa juridiksione, ligji ose rregullat identifikojnë individët ose organet (për shembull, drejtorët) që janë përgjegjës për të për të arritur në përfundimin se të gjitha pasqyrat dhe informacionet shpjeguese që përfshihen në pasqyrat financiare janë përgatitur, dhe specifikon procesin e nevojshëm të miratimit. Në raste të tilla, evidenca për këtë miratim është marrë përpara vendosjes së datës në raportin mbi pasqyrat financiare. Megjithatë, në juridiksione të tjera, procesi i aprovimit nuk është përshkruar në ligj ose në rregulla. Në raste të tilla, merren në konsideratë procedurat që ndjek entiteti për përgatitjen dhe finalizimin e pasqyrave të veta financiare në këndvështrimin e funksioneve të drejtimit dhe strukturave të tij qeverisëse, në mënyrë që të identifikohen individët apo organi që ka autoritetin për të arritur në përfundimin se janë përgatitur të gjitha pasqyrat që përfshijnë pasqyrat financiare, përfshirë shënimet shpjeguese përkatëse. Në disa raste, ligji ose rregulli identifikon pikën në procesin e raportimit të pasqyrave financiare, në të cilën pritët të përfundohet auditimi.

A69. Në disa juridiksione, aprovimi përfundimtar i pasqyrave financiare nga aksionerët kërkohet të bëhet para se pasqyrat financiare të publikohen. Në këto juridiksione, nuk është i nevojshëm aprovimi përfundimtar nga aksionerët, që audituesi të arrijë në përfundimin se është siguruar evidenca e nevojshme e auditimit. Data e aprovimit të pasqyrave financiare për qëllime të SNA-ve, është data më e hershme, në të cilën individët me autoritet të njohur deklarojnë se janë përgatitur të gjitha pasqyrat dhe informacionet shpjeguese që përfshihen në pasqyrat financiare, dhe se ata me autoritet të njohur kanë pohuar që kanë marrë përgjegjësinë për to.

Raporti i Audituesit i Përshkruar nga Ligji ose Rregullat (Ref: Para.50)

A70. SNA 200 shpjegon se audituesit mund t'i kërkohet që përveç kërkesave të SNA-ve, të veprojnë edhe në pajtim me kërkesat ligjore ose rregullatore.³⁷Kur dallimet mes kërkesave ligjore ose rregullatore dhe SNA-ve kanë të bëjnë vetëm me paraqitjen dhe formulimin e raportit të audituesit, kërkesat në paragrafin 50(a)-(o) përcaktojnë elementët që minimalisht duhen përfshirë në raportin e audituesit për të bërë të mundur që raporti t'i referohet Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit. Në rrethana të tilla, kërkesat në paragrafët 21-49 që nuk janë përfshirë në paragrafin 50(a)-(o) nuk është e nevojshme të zbatohen duke përfshirë, për shembull, renditjen e kërkuar të seksioneve të Opinionit dhe Bazës për Opinionin.

A71. Kur kërkesat specifike në një juridiksion të caktuar nuk bien ndesh me SNA-të, paraqitja dhe formulimi i kërkuar nga paragrafët 21-49 të këtij SNA-je, ndihmon

³⁷SNA 200, paragrafi A55

përdoruesit e raportit të audituesit, të njohin më lehtë raportin e audituesit si një raport mbi një auditim të kryer në përputhje me SNA-të.

Informacioni i Kërkuar nga SNA 701 (Ref: Para. 50(h))

A72. Ligji apo rregullat mund të kërkojnë që audituesi të sigurojë informacion shtesë në lidhje me auditimin e kryer, i cili mund të përfshijë informacionin që është në pajtim me objektivat e SNA 701, ose mund të përshkruajë natyrën dhe shtrirjen e komunikimit në lidhje me këto çështje.

A73. SNA-të nuk anashkalojnë ligjin apo rregullat që mbulojnë auditimin e pasqyrave financiare. Kur zbatohet SNA 701, referenca tek SNA-të mund të bëhet në raportin e audituesit vetëm nëse, në zbatim të ligjit ose rregullave, seksioni i kërkuar nga paragrafi 50(h) i këtij SNA-je, nuk është në kundërshtim me kërkesat e raportimit sipas SNA 701. Në rrethana të tilla, audituesi mund të ketë nevojë të përshtatë, në raportin e audituesit, disa aspekte të komunikimit të çështjeve kryesore të auditimit, të kërkuara nga SNA 701, për shembull:

- Të modifikojë titullin "Çështjet Kryesore të Auditimit", në qoftë se ligji apo rregullat parashikojnë një titull të veçantë;
- Të shpjegojë pse informacioni i kërkuar me ligj ose nga rregullat, është dhënë në raportin e audituesit, për shembull, duke bërë një referencë në ligj ose rregullin përkatës dhe duke përshkruar se si ky informacion lidhet me çështjet kryesore të auditimit;
- Aty ku ligji ose rregullat përcaktojnë natyrën dhe shkallën e shtrirjes së përshkrimit, të plotësojë informacionin e kërkuar për të arritur një përshkrim të përgjithshëm të secilës çështje kryesore të auditimit, që është në përputhje me kërkesën në paragrafin 13 të SNA 701.

A74 SNA 210 ka të bëjë me rastet kur ligji ose rregullat e juridiksionit përkatës përcaktojnë paraqitjen ose formulimin e raportit të audituesit në kushtet që janë dukshëm të ndryshme nga kërkesat e SNA-ve, të cilat në mënyrë të veçantë përfshijnë opinionin e audituesit. Në këto rrethana, SNA 210 kërkon që audituesi të vlerësojë:

- (a) Nëse përdoruesit mund të keqkuptojnë sigurinë e dhënë nga auditimi i pasqyrave financiare dhe, nëse po,
- (b) Nëse shpjegimi shtesë, në raportin e audituesit, mund të zvogëlojë keqkuptimin e mundshëm.

Nëse audituesi arrin në përfundimin se shpjegimi shtesë i dhënë në raport, nuk mund të zvogëlojë keqkuptimin e mundshëm, SNA 210 kërkon nga audituesi të mos pranojë angazhimin e auditimit, përveç nëse nga ligji ose rregullat kërkohet

që të veprohet në këtë mënyrë. Në përputhje me SNA 210, një auditim i kryer në përputhje me një ligj ose rregull të tillë nuk është në pajtim me SNA-të. Prandaj, audituesi në raportin e audituesit nuk përfshin ndonjë referencë për auditimin, ku të tregohet se ai është kryer në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit.³⁸

Konsiderata specifike për entitetet e sektorit publik

A75 Audituesit e entiteteve të sektorit publik mund të kenë mundësinë sipas ligjit ose rregullave, për të raportuar publikisht për çështje të caktuara, qoftë në raportin e audituesit, apo në raportin plotësues, i cili mund të përfshijë informacionet që janë në koherencë me objektivat e SNA 701. Në këto rrethana, audituesit mund të ketë nevojë të përshtasë në raportin e audituesit, disa aspekte të komunikimit të çështjeve kryesore të auditimit të kërkuara nga SNA 701 ose të përfshijë një referencë në raportin e audituesit për një përshkrim të çështjes në raportin plotësues.

Raporti i Audituesit për Auditimet e Kryera në Përputhje si me Standardet e Auditimit të një Juridiksioni të Veçantë dhe me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (Ref: Para.51)

A76 Në raportin e audituesit, audituesi mund t'i referohet auditimit që është kryer në përputhje si me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit dhe me standardet kombëtare të auditimit kur, përveç përputhjes me standardet përkatëse kombëtare të auditimit, audituesi vepron në pajtim me secilin prej SNA-ve që kanë lidhje me auditimin³⁹.

A77. Një lidhje mes Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit dhe standardeve kombëtare të auditimit nuk është e përshtatshme nëse ka konflikt mes kërkesave të SNA-ve dhe atyre të standardeve kombëtare të auditimit, të cilat mund të bëjnë që audituesi të krijojë një opinion të ndryshëm ose mos të përfshijë një paragraf që Thekson Çështjen ose një Paragraf për Çështje të Tjera, që në rrethana të veçanta, kërkohet nga SNA-të. Në një rast të tillë, raporti i audituesit i referohet vetëm standardeve të auditimit (ose Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit apo standardeve kombëtare të auditimit) në përputhje me të cilat është përgatitur raporti i audituesit.

Informacioni Plotësues i Paraqitur së Bashku me Pasqyrat Financiare (Ref: Para.53-54)

A78. Në disa rrethana, entitetit mund t'i kërkohet nga ligji, rregullat ose standardet, ose ai mund të zgjedhë vullnetarisht, të paraqesë së bashku me pasqyrat financiare, edhe informacion plotësues që nuk është kërkuar nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar. Për shembull, informacioni plotësues mund të paraqitet për

³⁸SNA 210, paragrafi 21

³⁹SNA 200, paragrafi A56

të përmirësuar kuptimin nga përdoruesit të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar ose për të dhënë më tepër shpjegime për zëra të veçantë të pasqyrave financiare. Ky informacion, normalisht paraqitet ose në tabela plotësuese ose në formën e shënimeve shpjeguese shtesë.

A79. Paragrafi 53 i këtij SNA-je shpjegon që opinioni i audituesit mbulon informacion plotësues që është pjesë përbërëse e pasqyrave financiare për shkak të natyrës së tij ose mënyrës se si ai është paraqitur. Ky vlerësim është çështje e gjykitimit profesional. Për ta ilustruar:

- Kur shënimet në pasqyrat financiare përfshijnë një shpjegim ose rakordim të masës në të cilën pasqyrat financiare përputhen me një kuadër tjetër të raportimit financiar, audituesi mund ta konsiderojë këtë si informacion plotësues, që nuk mund të diferencohet qartë nga pasqyrat financiare. Opinioni i audituesit, gjithashtu, do të mbulonte shënimet ose tabelat plotësuese që janë lidhur me pasqyrat financiare me referenca të kryqëzuara.
- Kur një pasqyrë shtesë e fitimeve dhe humbjeve që jep informacion për elementë specifikë të shpenzimeve paraqitet në një tabelë të veçantë, e përfshirë në një Shtojcë të pasqyrave financiare, audituesi mund ta konsiderojë këtë informacion plotësues, që mund të diferencohet qartë nga pasqyrat financiare.

A80. Informacioni plotësues që është mbuluar nga opinioni i audituesit nuk ka nevojë të përmendet specifikisht në raportin e audituesit, kur është e mjaftueshme referenca tek shënimet në përshkrimin e pasqyrave që përbëjnë pasqyrat financiare.

A81. Ligji ose rregullat mund të mos kërkojnë që informacioni plotësues të auditohet, dhe drejtimi mund të vendosë t'i kërkojë audituesit që të mos e përfshijë informacionin plotësues brenda fushës së auditimit të pasqyrave financiare.

A82. Vlerësimi i audituesit nëse informacioni plotësues i paaudituar është paraqitur në një mënyrë që mund të interpretohet si i mbuluar nga opinioni i audituesit përfshin, për shembull, rastin kur ky informacion është paraqitur në lidhje me pasqyrat financiare dhe është informacion plotësues i paaudituar, dhe nëse ai është emërtuar qartë si "i paaudituar".

A83. Drejtimi mund të ndryshojë paraqitjen e informacionit plotësues të paaudituar që mund të interpretohet si i mbuluar nga opinioni i audituesit, për shembull:

- Duke hequr çdo referencë të kryqëzuar nga pasqyrat financiare tek tabelat plotësuese të paaudituar ose shënimet e paaudituar, në mënyrë që kufiri mes informacionit të audituar dhe paaudituar të jetë mjaftueshëm i qartë.
- Duke e vendosur informacionin plotësues të paaudituar jashtë pasqyrave financiare ose, nëse nuk është e mundur nga rrethanat, së paku duke vendosur

shënimet e paaudituarra së bashku, në fund të shënimeve të kërkuara në pasqyrat financiare dhe t'i emërtojë ato qartë si të paaudituarra. Shënimet e paaudituarra që janë përzier me shënimet e audituarra mund të keqinterpretohen duke u marrë si të audituarra.

A84. Fakti që informacioni plotësues është i paaudituar nuk e çliron audituesin nga përgjegjësitë e përshkruara në SNA 720 (i rishikuar)⁴⁰.

Shtojcë
(Ref:Para. A19)

Ilustrime të Raporteve të Audituesit të Pavarur mbi Pasqyrat Financiare

- Ilustrimi 1: Një raport i audituesit mbi pasqyrat financiare të një entiteti të listuar, të përgatitura në përputhje me kuadër të paraqitjes së drejtë
- Ilustrimi 2: Një raport i audituesit mbi pasqyrat financiare të konsoliduara të një entiteti të listuar, të përgatitura në përputhje me një kuadër të paraqitjes së drejtë
- Ilustrimi 3: Një raport i audituesit mbi pasqyrat financiare të një entiteti të pa listuar, të përgatitura në përputhje me një kuadër të paraqitjes së drejtë (ku referenca është bërë tek materiali që ndodhet në faqen e internetit të autoritetit të përshtatshëm)
- Ilustrimi 4: Një raport i audituesit mbi pasqyrat financiare të një entiteti të pa listuar, të përgatitura në përputhje me një kuadër të pajtueshmërisë për qëllime të përgjithshme

⁴⁰SNA 720 (I rishikuar), *Përgjegjësitë e Audituesit në Lidhje me Informacionet e Tjera*

Ilustrimi 1: Raporti i Audituesit mbi Pasqyrat Financiare të një Entiteti të Listuar, të Përgatitura në Përputhje me një Kuadër të Paraqitjes së Drejtë

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se duhet të jepet një opinion i pamodifikuar (d.m.th. “i pastër”).
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin përfshijnë *Kodën e Etikës për Profesionistët Kontabël* të Bordit të Standardeve Ndërkombëtare të Etikës për Profesionistët Kontabël së bashku me kërkesat etike që lidhen me auditimin të juridiksionit, dhe audituesi i referohet të dyjave.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimarinë sipas SNA 570 (i rishikuar).
- Çështjet kryesore të auditimit janë komunikuar në pajtim me SNA 701.
- Audituesi i ka siguruar informacionet e tjera përpara datës së raportit të audituesit dhe nuk ka identifikuar ndonjë anomali materiale në këto informacione.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkohen nga legjislacioni lokal.

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për Aksionarëte Shoqërisë Tregtare ABC [ose një Adresë Tjetër e Duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare⁴¹

Opinionit

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të Shoqërisë tregtare ABC (Shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, *(ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për)*, pozicionin financiar të Shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, performancën financiare dhe flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për Opinionin

Ne e kryem auditimin tonë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Pasqyrat Financiare*. Ne jemi të pavarur nga Shoqëria në përputhje me *Kodin e Etikës për Profesionistet Kontabël* të Bordit të Standardeve Ndërkombëtare të Etikës për Profesionistet Kontabël (*Kodi i BSNEPK*) së bashku me kërkesat etike që janë të zbatueshme për auditimin e pasqyrave financiare në *[Juridiksionin]*, dhe kemi përmbushur përgjegjësitë tjera etike në përputhje me këto kërkesa dhe me Kodin e BSNEPK. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë.

Çështjet Kryesore të Auditimit

Çështje Kryesore të Auditimit janë ato çështje që, në gjykimin tonë profesional, kanë qënë më të rëndësishmet në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale. Këto çështje kanë qënë adresuar në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare në tërësi dhe të formimit të opinionit tonë në lidhje me to, kështu që për këto çështje, ne nuk japim opinion të veçantë.

[Përshkrimi për çdo çështje kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.]

⁴¹Nën-titulli “Raporti mbi Pasqyrat Financiare” është i panevojshëm në rrethana kur nën-titulli i dytë “Raporti mbi Kërkesa të Tjera Ligjore dhe Rregullatore” nuk është i mundur.

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga Pasqyrat Financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

[Raportimi në përputhje me kërkesat e raportimit në SNA 720 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në Shtojcën 2 të SNA 720 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen në lidhje me Pasqyrat Financiare⁴²

Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen dhe paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare në përputhje me SNRF-të⁴³, dhe për ato kontrole të brendshme që drejtimi i gjykon të nevojshme për të bërë të mundur përgatitjen e pasqyrave financiare që nuk përmbajnë anomali materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimit.

Në përgatitjen e pasqyrave financiare, drejtimi është përgjegjës për të vlerësuar aftësinë e Shoqërisë për të vazhduar në vijimësi, duke dhënë informacion, nëse është e zbatueshme, për çështjet që kanë të bëjnë me vijimësinë dhe duke përdorur parimin kontabël të vijimësisë përveç se në rastin kur drejtimi synon ta likujdojë Shoqërinë ose të ndërpresë aktivitetet, ose nëse nuk ka alternativë tjetër reale përveç sa më sipër.

Ata që janë të ngarkuar me qeverisjen janë përgjegjës për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar të Shoqërisë.

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare

Objektivat tona janë që të arrijmë një siguri të arësyeshme lidhur me faktin nëse pasqyrat financiare në tërësi nuk kanë anomali materiale, për shkak të mashtrimit apo gabimit, dhe të lëshojmë një raport auditimi që përfshin opinionin tonë. Siguria e arësyeshme është një siguri e nivelit të lartë, por nuk është një garanci që një auditim i kryer sipas SNA-ve do të identifikojë gjithmonë një anomali materiale kur ajo ekziston. Anomali mund të vijë si rezultat i gabimit ose i mashtrimit dhe konsiderohen materiale nëse, individualisht ose të marra së bashku, pritet që në mënyrë të arësyeshme, të influencojnë vendimet ekonomike të përdoruesve, të marra bazuar në këto pasqyra financiare.

Paragrafi 41(b) i këtij SNA-je shpjegon se materiali i hijëzuar më poshtë mund të vendoset në një Shtojcë të raportit të audituesit. Paragrafi 41(c) shpjegon se referenca mund të bëhet tek faqja e internetit e autoritetit të përshtatshëm e cila përmban përgjegjësitë e audituesit, kur ligji, rregullat ose standardet kombëtare të auditimit e lejojnë shprehimisht, në vend që ta përfshijmë këtë material në raportin e audituesit,

⁴²Gjatë gjithë këtyre raporteve ilustruese të audituesit, termat drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen mund të jetë e nevojshme të zëvendësohen nga terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin e caktuar.

⁴³Kur përgjegjësia e drejtimit është të përgatitë pasqyra financiare që japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë, kjo mund të lexohet: “Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare që japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar, dhe për të tilla...”

duke u siguruar që përshkrimi në faqen e internetit trajton, dhe nuk është në kundërshtim me, përshkrimin e përgjegjësive të audituesit më poshtë.

Si pjesë e auditimit në përputhje me SNA-të, ne ushtrojmë gjykimin profesional dhe ruajmë skepticizmin profesional gjatë gjithë auditimit. Ne gjithashtu:

- Identifikojmë dhe vlerësojmë rreziqet e anomalisë materiale, qoftë për shkak të mashtrimit ose gabimit, hartojmë dhe kryejmë procedurat e auditimit në përgjigje të këtyre rreziqeve, dhe marrim evidencë auditimi që është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të siguruar një bazë për opinionin tonë. Rreziku i moszbulimit të një anomalie materiale si rezultat i mashtrimit është më i lartë se rreziku si rezultat i gabimit, sepse mashtrimi mund të përfshijë marrëveshje të fshehta, falsifikime, përjashtime të qëllimshme, informacione të deformuara, anashkalime të kontrolleve të brendshme.
- Sigurojmë një njohje të kontrollit të brendshëm që ka të bëjë me auditimin, me qëllim që të përcaktojmë procedurat e auditimit që janë të përshtatshme sipas rrethanave, por jo për qëllime të shprehjes së një opinioni mbi efikasitetin e kontrollit të brendshëm të Shoqërisë.⁴⁴
- Vlerësojmë përshtatshmërinë e politikave kontabël të përdorura dhe arsyeshmërinë e çmuarjeve kontabël dhe të shpjegimeve përkatëse të bëra nga drejtimi.
- Nxjerrim një konkluzion në lidhje me përshtatshmërinë e përdorimit të bazës kontabël të vijmësisë, dhe bazuar në evidencën e auditimit të marrë, nëse ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e Shoqërisë për të vijuar veprimtarinë. Nëse ne arrijmë në përfundimin që ka një pasiguri ne duhet të tërheqim vëmendjen në raportin e audituesit në lidhje me shpjegimet e dhëna në pasqyrat financiare, ose nëse këto shpjegime janë të papërshtatshme, duhet të modifikojmë opinionin tonë. Konkluzionet tona bazohen në evidencën e auditimit të marrë deri në datën e raportit tonë. Megjithatë, ngjarje ose kushte të ardhshme mund të bëjnë që Shoqëria të ndërpresë veprimtarinë.
- Vlerësojmë paraqitjen e përgjithshme, strukturën dhe përmbajtjen e pasqyrave financiare, përfshirë informacionet shpjeguese të dhëna, dhe nëse pasqyrat financiare paraqesin transaksionet dhe ngjarjet në to në një mënyrë që arrin paraqitjen e drejtë.

Ne komunikojmë me personat e ngarkuar me qeverisjen, përveç të tjerave, lidhur me qëllimin dhe kohën e auditimit dhe gjetjet e rëndësishme të auditimit, përfshirë ndonjë mangësi të rëndësishme në kontrollin e brendshëm që ne mund të identifikojmë gjatë auditimit.

⁴⁴Kjo fjali duhet të modifikohet, si të jetë e përshtatshme, në rrethanat kur audituesi gjithashtu ka përgjigjësinë për të lëshuar një opinion mbi efektivitetin e kontrollit të brendshëm së bashku me auditimin e pasqyrave financiare.

Ne gjithashtu, ju japim personave të ngarkuar me qeverisjen një deklaratë që ne jemi në pajtim me kërkesat përkatëse etike në lidhje me pavarësinë, dhe ju komunikojmë atyre të gjitha lidhjet dhe çështjet e tjera që mundet në mënyrë të arsyeshme, të ndikojnë në pavarësinë tonë, dhe kur është e zbatueshme, masat mbrojtëse përkatëse.

Nga çështjet e komunikuar personave të ngarkuar me qeverisjen, ne përcaktojmë ato çështje që ishin më të rëndësishmet për auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale dhe për pasojë edhe çështje kryesore të auditimit. Ne i përshkruajmë këto çështje në raportin tonë të auditimit përveç nëse në rastin kur ligji ose rregullat e ndalojnë bërjen publike të çështjes ose kur, në raste jashtëzakonisht të rralla, ne vendosim që çështja të mos komunikohet në raportin tonë për arsye se pasojat negative nganjë komunikim i tillë pritet në mënyrë të arsyeshme të tejkalojnë përfitimet në favor të interesit publik.

Raport mbi Kërkesa të Tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Forma dhe përmbajtja e këtij seksioni të raportit të audituesit mund të variojë në varësi të natyrës së përgjegjësive të tjera raportuese të audituesit të përcaktuara nga ligji, rregullat lokale, ose standardet kombëtare të auditimit. Çështjet e trajtuara nga ligji, rregullat, standardet kombëtare të tjera (të cilave i referohemi me “përgjegjësitë e tjera raportuese”) do të trajtohen brenda këtij seksioni, përveç nëse kur përgjegjësitë e tjera raportuese trajtojnë të njëjtat çështje si ato të paraqitura tek përgjegjësitë raportuese sipas SNA-ve, si pjesë e seksionit të Raportit mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare. Raportimi i përgjegjësive të tjera që trajton të njëjtat çështje si ato të kërkuara nga SNA-të mund të kombinohet (d.m.th. të përfshihet në seksionin e Raportit mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare me një nëntitull të përshtatshëm) por duke u siguruar që kur ekziston një diferencë e tillë, formulimi në raportin e audituesit të diferencojë qartë përgjegjësitë e tjera raportuese nga raportimi që kërkohet sipas SNA-ve.]

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit]

[Data]

Ilustrimi 2: Raporti i Audituesit mbi Pasqyrat Financiare të Konsoliduara të një Entiteti të Listuar, të Përgatitura në Përputhje me një Kuadër të Paraqitjes së Drejtë

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të konsoliduara të një entiteti të listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi është auditim i një grupi, një entiteti dhe filialeve të tij (d.m.th. zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare të konsoliduara janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se duhet të jepet një opinion i pamodifikuar (d.m.th. “i pastër”).
- *Kodi i Etikës për Profesionistët Kontabël* të Bordit të Standardeve Ndërkombëtare të Etikës për Profesionistët Kontabël përfshin të gjitha kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimarinë sipas SNA 570 (i rishikuar).
- Çështjet kryesore të auditimit janë komunikuar në pajtim me SNA 701.
- Audituesi i ka siguruar informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe nuk ka identifikuar ndonjë anomali materiale në këto informacione.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkojnë nga legjislacioni lokal.

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për Aksionarët e Shoqërisë Tregtare ABC [ose një Adresë Tjetër e Duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare⁴⁵

Opinionin

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të konsoliduara të Shoqërisë tregtare ABC, dhe të filialeve të saj (Grupi), të cilat përfshijnë pasqyrën e konsoliduar të pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e konsoliduar të të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e konsoliduar të ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e konsoliduar të flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare të konsoliduara, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, pasqyrat financiare të konsoliduara bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, *(ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për)*, pozicionin financiar të konsoliduar të Grupit me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare të konsoliduar dhe flukset e parasë të konsoliduara për vitin që mbyllet në këtë datë, në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për Opinionin

Ne e kryem auditimin tonë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Pasqyrat Financiare të Konsoliduara*. Ne jemi të pavarur nga Grupi në përputhje me *Kodin e Etikës për Profesionistët Kontabël* të Bordit të Standardeve Ndërkombëtare të Etikës për Profesionistët Kontabël (*Kodi i BSNEPK*), dhe kemi përmbushur përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me Kodin e BSNEPK. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë.

Çështjet Kryesore të Auditimit

Çështje Kryesore të Auditimit janë ato çështje që, në gjykimin tonë profesional, kanë qënë më të rëndësishmet në auditimin e pasqyrave financiare të konsoliduara të periudhës aktuale. Këto çështje kanë qënë adresuar në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare të konsoliduara në tërësi dhe të formimit të opinionit tonë në lidhje me to, kështu që për këto çështje, ne nuk japim opinion të veçantë.

[Përshkrimi për çdo çështje kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.]

⁴⁵Nën-titulli “Raporti mbi Pasqyrat Financiare të Konsoliduara” është i panevojshëm në rrethana kur nën-titulli i dytë “Raporti mbi Kërkesa të Tjera Ligjore dhe Rregullatore” nuk është i mundur.

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga Pasqyrat Financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

[Raportimi në përputhje me kërkesat e raportimit në SNA 720 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në Shtojcën 2 të SNA 720 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen në lidhje me Pasqyrat Financiare të Konsoliduara⁴⁶

Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen dhe paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare të konsoliduara në përputhje me SNRF-të⁴⁷, dhe për ato kontrolle të brendshme që drejtimi i gjykon të nevojshme për të bërë të mundur përgatitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara që nuk përmbajnë anomali materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimit.

Në përgatitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara, drejtimi është përgjegjës për të vlerësuar aftësinë e Grupit për të vazhduar në vijimësi, duke dhënë informacion, nëse është e zbatueshme, për çështjet që kanë të bëjnë me vijimësinë dhe duke përdorur parimin kontabël të vijimësisë përveç se në rastin kur drejtimi synon ta likujdojë Grupin ose të ndërpresë aktivitetet, ose nëse nuk ka alternativë tjetër reale përveç sa më sipër.

Ata që janë të ngarkuar me qeverisjen janë përgjegjës për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar të Grupit.

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare të Konsoliduara

Objektivat tona janë që të arrijmë një siguri të arësyeshme lidhur me faktin nëse pasqyrat financiare të konsoliduara në tërësi nuk kanë anomali materiale, për shkak të mashtrimit apo gabimit, dhe që të lëshojmë një raport auditimi që përfshin opinionin tonë. Siguria e arësyeshme është një siguri e nivelit të lartë, por nuk është një garanci që një auditim i kryer sipas SNA-ve do të identifikojë gjithmonë një anomali materiale kur ajo ekziston. Anomalitë mund të vijnë si rezultat i gabimit ose i mashtrimit dhe konsiderohen materiale nëse, individualisht ose të marra së bashku, pritet që në mënyrë të arësyeshme të influencojnë vendimet ekonomike të përdoruesve, të marra bazuar në këto pasqyra financiare të konsoliduara.

Paragrafi 41(b) i këtij SNA-je shpjegon se materiali i hijëzuar më poshtë mund të vendoset në një Shtojcë të raportit të audituesit. Paragrafi 41(c) shpjegon se referenca mund të bëhet tek faqja e internetit e autoritetit të përshtatshëm e cila përmban përgjegjësitë e audituesit, kur ligji, rregullat ose standardet kombëtare të auditimit e lejojnë shprehimisht, në vend që ta përfshijmë këtë material në raportin e audituesit,

⁴⁶Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin e caktuar.

⁴⁷Kur përgjegjësia e drejtimit është të përgatitë pasqyra financiare që japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë, kjo mund të lexohet: “Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare që japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar, dhe për të tilla ...”

duke u siguruar që përshkrimi në faqen e internetit trajton, dhe nuk është në kundërshtim me, përshkrimin e përgjegjësive të audituesit më poshtë.

Si pjesë e auditimit në përputhje me SNA-të, ne ushtrojmë gjykimin profesional dhe ruajmë skepticizmin profesional gjatë gjithë auditimit. Ne gjithashtu:

- Identifikojmë dhe vlerësojmë rreziqet e anomalisë materiale të pasqyrave financiare të konsoliduara, qoftë për shkak të mashtrimit ose gabimit, hartojmë dhe kryejmë procedurat e auditimit në përgjigje të këtyre rreziqeve, dhe marrim evidencë auditimi që është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të siguruar një bazë për opinionin tonë. Rreziku i moszbulimit të një anomalie materiale si rezultat i mashtrimit është më i lartë se rreziku si rezultat i gabimit, sepse mashtrimi mund të përfshijë marrëveshje të fshehta, falsifikime, përjashtime të qëllimshme, informacione të deformuara, anashkalime të kontrolleve të brendshme.
- Sigurojmë një njohje të kontrollit të brendshëm që ka të bëjë me auditimin me qëllim që të përcaktojmë procedurat e auditimit që janë të përshtatshme sipas rrethanave, por jo për qëllime të shprehjes së një opinioni mbi efikasitetin e kontrollit të brendshëm të Grupit.⁴⁸
- Vlerësojmë përshtatshmërinë e politikave kontabël të përdorura dhe arësyeshmërinë e çmuarjeve kontabël dhe të shpjegimeve përkatëse të bëra nga drejtimi.
- Nxjerrim një konkluzion në lidhje me përshtatshmërinë e përdorimit të bazës kontabël të vijmësisë, dhe bazuar në evidencën e auditimit të marrë, nëse ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e Grupit për të vijuar veprimtarinë. Nëse ne arrijmë në përfundimin që ka një pasiguri ne duhet të tërheqim vëmendjen në raportin e audituesit në lidhje me shpjegimet e dhëna në pasqyrat financiare të konsoliduara, ose nëse këto shpjegime janë të papërshtatshme, duhet të modifikojmë opinionin tonë. Konkluzionet tona bazohen në evidencën e auditimit të marrë deri në datën e raportit tonë të auditimit. Megjithatë, ngjarje ose kushte të ardhshme mund të bëjnë që Grupi të ndërpresë veprimtarinë.
- Vlerësojmë paraqitjen e përgjithshme, strukturën dhe përmbajtjen e pasqyrave financiare të konsoliduara, përfshirë informacionet shpjeguese të dhëna, dhe nëse pasqyrat financiare të konsoliduara paraqesin transaksionet dhe ngjarjet në to në një mënyrë që arrin paraqitjen e drejtë.
- Sigurojmë evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me informacionet financiare të entiteteve ose veprimtarive të bizneseve brenda Grupit, për të shpehur një opinion mbi pasqyrat financiare të konsoliduara. Ne jemi përgjegjës për

⁴⁸Kjo fjali duhet të modifikohet, si të jetë e përshtatshme, në rrethanat kur audituesi gjithashtu ka përgjegjësinë për të lëshuar një opinion mbi efektivitetin e kontrollit të brendshëm së bashku me auditimin e pasqyrave financiare.

drejtimin, mbikëqyrjen dhe kryerjen e auditimit të Grupit. Ne mbetemi të vetmit përgjegjes për opinionin e auditimit.

Ne komunikojmë me personat e ngarkuar me qeverisjen, përveç të tjerave, lidhur me qëllimin dhe kohën e auditimit dhe gjetjet e rëndësishme të auditimit, përfshirë ndonjë mangësi të rëndësishme në kontrollin e brendshëm që ne mund të identifikojmë gjatë auditimit.

Ne gjithashtu ju japim personave të ngarkuar me qeverisjen një deklaratë që ne jemi në pajtim me kërkesat përkatëse etike në lidhje me pavarësinë, dhe ju komunikojmë atyre të gjitha lidhjet dhe çështjet e tjera që mundet në mënyrë të arësyeshme të ndikojnë në pavarësinë tonë, dhe kur është e zbatueshme, masat mbrojtëse përkatëse.

Nga çështjet e komunikuar personave të ngarkuar me qeverisjen, ne përcaktojmë ato çështje që ishin më të rëndësishmet për auditimin e pasqyrave financiare të konsoliduara të periudhës aktuale dhe për pasojë edhe çështje kryesore të auditimit. Ne i përshkruajmë këto çështje në raportin tonë të auditimit përveç nëse në rastin kur ligji ose rregullat e ndalojnë bërjen publike të çështjes ose kur, në raste jashtëzakonisht të rralla, ne vendosim që çështja të mos komunikohet në raportin tonë për arsye se pasojat negative nga një komunikim i tillë pritet në mënyrë të arësyeshme të tejkalojnë përfitimet në favor të interesit publik.

Raport mbi Kërkesa të Tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Forma dhe përmbajtja e këtij seksioni të raportit të audituesit mund të variojë në varësi të natyrës së përgjegjësive të tjera raportuese të audituesit të përcaktuara nga ligji, rregullat lokale, ose standardet kombëtare të auditimit. Çështjet e trajtuara nga ligji, rregullat, standardet kombëtare të tjera (të cilave i referohemi me “përgjegjësitë e tjera raportuese”) do të trajtohen brenda këtij seksioni, përveç nëse kur përgjegjësitë e tjera raportuese trajtojnë të njëjtat çështje si ato të paraqitura tek përgjegjësitë raportuese sipas SNA-ve, si pjesë e seksionit të Raportit mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare të Konsoliduara. Raportimi i përgjegjësive të tjera që trajton të njëjtat çështje si ato të kërkuara nga SNA-të mund të kombinohet (d.m.th. të përfshihet në seksionin e Raportit mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare të Konsoliduara me një nëntitull të përshtatshëm) por duke u siguruar që kur ekziston një diferencë e tillë, formulimi në raportin e audituesit të diferencojë qartë përgjegjësitë e tjera raportuese nga raportimi që kërkohet sipas SNA-ve.]

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit]

[Data]

Ilustrimi 3: Raporti i Audituesit mbi Pasqyrat Financiare të një Entiteti të Pa listuar, të Përgatitura në Përputhje me një Kuadër të Paraqitjes së Drejtë

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të pa listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se duhet të jepet një opinion i pamodifikuar (d.m.th. “i pastër”).
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato të juridiksionit.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimarinë sipas SNA 570 (i rishikuar).
- Audituesit nuk i kërkohet, dhe ai nuk ka vendosur përndryshe, të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.
- Audituesi i ka siguruar informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe nuk ka indentifikuar ndonjë anomali materiale në këto informacione.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Audituesi nuk ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat të kërkohen nga legjislacioni lokal.
- Audituesi zgjedh t’i referohet përshkrimit të përgjegjësisë së audituesit të paraqitur në faqen zyrtare të internetit të autoritetit të përshtatshëm.

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për Aksionarët e Shoqërisë Tregtare ABC [ose një Adresë Tjetër e Duhur]

Opinionit

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të Shoqërisë tregtare ABC (Shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, *(ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për)*, pozicionin financiar të Shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare dhe flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për Opinionin

Ne e kryem auditimin tonë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Pasqyrat Financiare*. Ne jemi të pavarur nga Shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të zbatueshme për auditimin e pasqyrave financiare në *[juridiksionin]*, dhe kemi përmbushur përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë.

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga Pasqyrat Financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

[Raportimi në përputhje me kërkesat e raportimit në SNA 720 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në Shtojcën 2 të SNA 720 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen në lidhje me Pasqyrat Financiare⁴⁹

Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen dhe paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare në përputhje me SNRF-të⁵⁰, dhe për ato kontrolle të brendshme që drejtimi i gjykon të

⁴⁹Gjatë gjithë këtyre raporteve ilustruese të audituesit, termat drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen mund të jetë e nevojshme të zevendësohen nga terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin e caktuar.

nevojshme për të bërë të mundur përgatitjen e pasqyrave financiare që nuk përmbajnë anomali materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimit.

Në përgatitjen e pasqyrave financiare, drejtimi është përgjegjës për të vlerësuar aftësinë e Shoqërisë për të vazhduar në vijimësi, duke dhënë informacion, nëse është e zbatueshme, për çështjet që kanë të bëjnë me vijimësinë dhe duke përdorur parimin kontabël të vijimësisë përveç se në rastin kur drejtimi synon ta likujdojë Shoqërinë ose të ndërpresë aktivitetet, ose nëse nuk ka alternativë tjetër reale përveç sa më sipër.

Ata që janë të ngarkuar me qeverisjen janë përgjegjës për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar të Shoqërisë.

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare

Objektivat tona janë që të arrijmë një siguri të arësyeshme lidhur me faktin nëse pasqyrat financiare në tërësi nuk kanë anomali materiale, për shkak të mashtrimit apo gabimit, dhe të lëshojmë një raport auditimi që përfshin opinionin tonë. Siguria e arësyeshme është një siguri e nivelit të lartë, por nuk është një garanci që një auditim i kryer sipas SNA-ve do të identifikojë gjithmonë një anomali materiale kur ajo ekziston. Anomali mund të vijë si rezultat i gabimit ose i mashtrimit dhe konsiderohen materiale nëse, individualisht ose të marra së bashku, pritet që në mënyrë të arësyeshme të influencojnë vendimet ekonomike të përdoruesve, të marra bazuar në këto pasqyra financiare.

Një përshkrim më i detajuar i përgjegjësisë së audituesit për auditimin e pasqyrave financiare mund të gjendet në faqen e internetit të (Organizatës) në: [linku i faqes së internetit]. Ky përshkrim përbën pjesë të raportit tonë të auditimit.

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit]

[Data]

⁵⁰Kur përgjegjësia e drejtimit është të përgatitë pasqyra financiare që japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë, kjo mund të lexohet: “Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare që japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar, dhe për të tilla ...”

Ilustrimi 4: Raporti i Audituesit mbi Pasqyrat Financiare të një Entiteti të Pa Listuar, të Përgatitura në Përputhje me një Kuadër të Pajtueshmërisë për Qëllime të Përgjithshme

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të pa listuar, i cili kërkohet nga ligji ose rregullat. Auditimi nuk është auditim i një grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me Kuadrin e Raportimit Financiar (Ligji XYZ) të Juridiksionit X (që është një kuadër i raportimit financiar, përfshirë ligjin ose rregullat, i hartuar për të përmbushur nevojat e zakonshme për informacion financiar të një game të gjerë përdoruesish, por që nuk është një kuadër i paraqitjes së drejtë).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se duhet të jepet një opinion i pamodifikuar (d.m.th. “i pastër”).
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato të juridiksionit.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimarinë sipas SNA 570 (i rishikuar).
- Audituesit nuk i kërkohet, dhe ai nuk ka vendosur përndryshe, të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.
- Audituesi i ka siguruar informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe nuk ka identifikuar ndonjë anomali materiale në këto informacione.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi nuk ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat të kërkohen nga legjislacioni lokal.

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

[Adresa e Duhur]

Opinionit

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të Shoqërisë tregtare ABC (Shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, pasqyrat financiare bashkëlidhur janë përgatitur në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me Ligjin XYZ të Juridiksionit X.

Baza për Opinionin

Ne e kryem auditimin tonë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Pasqyrat Financiare*. Ne jemi të pavarur nga Shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të zbatueshme për auditimin e pasqyrave financiare në [juridiksionin], dhe kemi përmbushur përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë.

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga Pasqyrat Financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

[Raportimi në përputhje me kërkesat e raportimit në SNA 720 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në Shtojcën 2 të SNA 720 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen në lidhje me Pasqyrat Financiare⁵¹

Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare në përputhje me Ligjin XYZ të Juridiksionit X⁵², dhe për ato kontrole të brendshme që drejtimi i gjykon të nevojshme për të bërë të mundur përgatitjen e pasqyrave financiare që nuk përmbajnë anomali materiale, qoftë për shkak të mashtimit apo gabimit.

⁵¹Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin e caktuar.

⁵²Kur përgjegjësia e drejtimit është të përgatitë pasqyra financiare që japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë, kjo mund të lexohet: “Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare që japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar, dhe për të tilla ...”

Në përgatitjen e pasqyrave financiare, drejtimi është përgjegjës për të vlerësuar aftësinë e Shoqërisë për të vazhduar në vijimësi, duke dhënë informacion, nëse është e zbatueshme, për çështjet që kanë të bëjnë me vijimësinë dhe duke përdorur parimin kontabël të vijimësisë përveç se në rastin kur drejtimi synon ta likujdojë Shoqërinë ose të ndërpresë aktivitetet, ose nëse nuk ka alternativë tjetër reale përveç sa më sipër.

Ata që janë të ngarkuar me qeverisjen janë përgjegjës për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar të Shoqërisë.

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare

Objektivat tona janë që të arrijmë një siguri të arësyeshme lidhur me faktin nëse pasqyrat financiare në tërësi nuk kanë anomali materiale, për shkak mashtrimit apo gabimit, dhe të lëshojmë një raport auditimi që përfshin opinionin tonë. Siguria e arësyeshme është një siguri e nivelit të lartë, por nuk është garanci që një auditim i kryer sipas SNA-ve do të identifikojë gjithmonë një anomali materiale kur ajo ekziston. Anomali mund të vijë si rezultat i gabimit ose i mashtrimit dhe konsiderohen materiale nëse, individualisht ose të marra së bashku, pritet që në mënyrë të arësyeshme të influencojnë vendimet ekonomike të përdoruesve, të marra bazuar në këto pasqyra financiare.

Paragrafi 41(b) i këtij SNA-je shpjegon se materiali i hijëzuar më poshtë mund të vendoset në një Shtojcë të raportit të audituesit. Paragrafi 41(c) shpjegon se referenca mund të bëhet tek faja e internetit e autoritetit të përshtatshëm e cila përmban përgjegjësitë e audituesit, kur ligji, rregullat ose standardet kombëtare të auditimit e lejojnë shprehimisht, në vend që ta përfshijë këtë material në raportin e audituesit, duke u siguruar që përshkrimi në faqen e internetit trajton, dhe nuk është në kundërshtim me, përshkrimin e përgjegjësive të audituesit më poshtë.

Si pjesë e auditimit në përputhje me SNA-të, ne ushtrojmë gjykimin profesional dhe ruajmë skepticizmin profesional gjatë gjithë auditimit. Ne gjithashtu:

- Identifikojmë dhe vlerësojmë rreziqet e anomalisë materiale, qoftë për shkak të mashtrimit ose gabimit, hartojmë dhe kryejmë procedurat e auditimit në përgjigje të këtyre rreziqeve, dhe marrim evidencë auditimi që është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të siguruar një bazë për opinionin tonë. Rreziku i moszbulimit të një anomalie materiale si rezultat i mashtrimit është më i lartë se rreziku si rezultat i gabimit, sepse mashtrimi mund të përfshijë marrëveshje të fshehta, falsifikime, përjashtime të qëllimshme, informacione të deformuara, anashkalime të kontrolleve të brendshme.
- Sigurojmë një njohje të kontrollit të brendshëm që ka të bëjë me auditimin me qëllim që të përcaktojmë procedurat e auditimit që janë të përshtatshme sipas

rrethanave, por jo për qëllime të shprehjes së një opinioni mbi efikasitetin e kontrollit të brendshëm të Shoqërisë.⁵³

- Vlerësojmë përshtatshmërinë e politikave kontabël të përdorura dhe arësyeshmërinë e çmuarjeve kontabël dhe të shpjegimeve përkatëse të bëra nga drejtimi.
- Nxjerrim një konkluzion në lidhje me përshtatshmërinë e përdorimit të bazës kontabël të vijimësisë, dhe bazuar në evidencën e auditimit të marrë, nëse ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e Shoqërisë për të vijuar veprimtarinë. Nëse ne arrijmë në përfundimin që ka një pasiguri ne duhet të tërheqim vëmendjen në raportin e audituesit në lidhje me shpjegimet e dhëna në pasqyrat financiare, ose nëse këto shpjegime janë të papërshtatshme, duhet të modifikojmë opinionin tonë. Konkluzionet tona bazohen në evidencën e auditimit të marrë deri në datën e raportit tonë të auditimit. Megjithatë, ngjarje ose kushte të ardhshme mund të bëjnë që Shoqëria të ndërpresë veprimtarinë.

Ne komunikojmë me personat e ngarkuar me qeverisjen, përveç të tjerave, lidhur me qëllimin dhe kohën e auditimit dhe gjetjet e rëndësishme të auditimit, përfshirë ndonjë mangësi të rëndësishme në kontrollin e brendshëm që ne mund të identifikojmë gjatë auditimit.

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit]

[Data]

⁵³Kjo fjali duhet të modifikohet, si të jetë e përshtatshme, në rrethanat kur audituesi gjithashtu ka përgjegjësinë për të lëshuar një opinion mbi efektivitetin e kontrollit të brendshëm së bashku me auditimin e pasqyrave financiare.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 701

KOMUNIKIMI I ÇËSHTJEVE KRYESORE TË AUDITIMIT
NË RAPORTIN E AUDITUESIT TË PAVARUR

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1-5
Hyrja në Fuqi	6
Objektivat	7
Përkufizime	8
Kërkesat	
Përcaktimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit	9-10
Komunikimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit	11-16
Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen	17
Dokumentimi	18
Zbatimi dhe Materiale të tjera Shpjeguese	
Objekti i këtij SNA-je	A1-A8
Përcaktimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit	A9-A30
Komunikimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit	A31-A59
Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen	A60-A63
Dokumentimi	A64

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 701, *Komunikimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit të Pavarur*, duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësinë e audituesit për të komunikuar çështjet kryesore të auditimit në raportin e audituesit. Ai synon të trajtojë si gjykimin e audituesit për atë çfarë duhet të komunikohet në raportin e audituesit ashtu edhe formën dhe përmbajtjen e këtij komunikimi.
3. Qëllimi i komunikimit të çështjeve kryesore të auditimit bëhet për të rritur vlerën komunikuese të raportit të audituesit, duke siguruar transparencë më të madhe në lidhje me auditimin që është kryer. Komunikimi i çështjeve kryesore të auditimit ofron informacion shtesë për përdoruesit e synuar të pasqyrave financiare ("përdoruesit e synuar") për t'i ndihmuar ata të kuptojnë ato çështje që, sipas gjykimit profesional të audituesit, kanë qenë të një rëndësie më të madhe në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale. Komunikimi i çështjeve kryesore të auditimit gjithashtu, mund të ndihmojë përdoruesit e synuar që të kuptojnë entitetin dhe fushat e gjykimeve të rëndësishme të drejtimit në pasqyrat financiare të audituara. (Ref: Para. A1-A4)
4. Komunikimi i çështjeve kryesore të auditimit në raportin e audituesit gjithashtu, mund të sigurojë për përdoruesit e synuar një bazë për përfshirje të mëtejshme me drejtimin dhe personat e ngarkuar me qeverisjen, për disa çështje që kanë lidhje me entitetin, pasqyrat financiare të audituara, apo auditimin e kryer.
5. Komunikimi i çështjeve kryesore të auditimit në raportin e audituesit bëhet në kontekstin e formimit nga audituesi të një opinionit lidhur me pasqyrat financiare në tërësi. Komunikimi i çështjeve kryesore të auditimit në raportin e audituesit nuk:
 - (a) Zëvendëson shënimet shpjeguese në pasqyrat financiare që sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar kërkohet të përgatiten nga drejtimi, ose që përmdryshe janë të nevojshme për të arritur paraqitjen e drejtë;
 - (b) Zëvendëson shprehjen nga audituesi të një opinionit të modifikuar, kur kërkohet nga rrethanat e një angazhimi auditimi të veçantë, në përputhje me SNA 705 (irishikuar)¹;
 - (c) Zëvendëson raportimin sipas SNA 705 (irishikuar)² kur ekziston një pasiguri materiale lidhur me ngjarjet ose kushtet, të cilat mund të hedhin dyshime të mëdha mbi aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë; ose
 - (d) Është një opinion i ndarë (i veçantë) mbi çështje individuale. (Ref: Para. A5-A8)

¹SNA 705 (i rishikuar), *Modifikimet e Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*

²SNA 570 (i rishikuar), *Vijimësia*, paragrafët 22 – 23

6. Ky SNA zbatohet për auditimet e paketave të plota të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme të entiteteve të listuara dhe në rrethanat kur audituesi përndryshe vendos të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në raportin e audituesit. Ky SNA zbatohet edhe në rastet kur audituesi është i detyruar nga ligji ose rregullat të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në raportin e audituesit.³ Megjithatë SNA 705 (i rishikuar) e ndalon audituesin të komunikojë çështjet kryesore të auditimit, në rastet kur audituesi refuzon dhënien e opinionit mbi pasqyrat financiare, përveç nëse një raportim i tillë kërkohet nga ligji ose rregullat.⁴

Hyrja në Fuqi

7. Ky SNA hyn në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që përfundojnë në datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date.

Objektivat

8. Objektivat e audituesit janë të përcaktojnë çështjet kryesore të auditimit dhe, duke formuar një opinion mbi pasqyrat financiare, të komunikojë këto çështje duke i përshkruar në raportin e audituesit.

Përkufizime

9. Për qëllime të këtij SNA - je, termi në vijim ka kuptimin e mëposhtëm:

Çështjet kryesore të auditimit - Ato çështje që, në gjykimin profesional të audituesit, kanë qenë të një rëndësie më të madhe në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale. Çështjet kryesore të auditimit përzgjidhen ndërmjet çështjeve të komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen.

Kërkesat

Përcaktimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit

10. Audituesi duhet të përcaktojë, ndërmjet çështjeve të komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen, ato çështje të cilat kërkojnë prej tij vëmendje të konsiderueshme në kryerjen e auditimit. Në marrjen e këtij vendimi, audituesi duhet të ketë parasysh sa më poshtë: (Ref: Para. A9 – A18)
 - (a) Fushat e vlerësuar me rrezik të lartë të anomalisë materiale, ose rreziqe të rëndësishme të identifikuar në përputhje me SNA 315 (irishikuar).⁵ (Ref: Para. A19 – A22)

³SNA 700 (i rishikuar), *Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*, paragrafët 30 - 31

⁴SNA 705 (I rishikuar), paragrafi 29

⁵SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të tij*

- (b) Gjykimet e rëndësishme të audituesit në lidhje me fusha të pasqyrave financiare të cilat përfshijnë gjykime të rëndësishme të drejtimit, përfshirë çmuarje kontabël që janë identifikuar me pasiguri të lartë të çmuarjes. (Ref: Para. A23 – A24)
 - (c) Efektin mbi auditimin, të ngjarjeve apo transaksioneve të rëndësishme që kanë ndodhur gjatë periudhës. (Ref: Para. A25 – A26)
11. Audituesi do të përcaktojë se cilat prej çështjeve të përcaktuara në përputhje me paragrafin 9, kanë qenë të një rëndësie më të madhe në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale dhe për këtë arsye, janë çështje kryesore të auditimit. (Ref: Para. A9 – A11, A27 – A30)

Komunikimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit

12. Audituesi do të përshkruajë secilën çështje kryesore të auditimit, duke përdorur një nëntitull të përshtatshëm, në një seksion të veçantë të raportit të audituesit nën titullin "Çështjet Kryesore të Auditimit", përveç nëse ekzistojnë rrethanat që jepen në paragrafët 14 ose 15. Paragrafi hyrës në këtë seksion të raportit të audituesit do të deklarojë se:
- (a) Çështjet kryesore të auditimit janë ato çështje që, në gjykimin profesional të audituesit, kanë qenë të një rëndësie më të madhe në auditimin e pasqyrave financiare [të periudhës aktuale]; dhe
 - (b) Këto çështje kanë qenë trajtuar në kuadër të auditimit të pasqyrave financiare në tërësi, dhe në formimin e opinionit të audituesit mbi to, dhe audituesi nuk jep një opinion të veçantë për këto çështje. (Ref: Para. A31 – A33)

Çështjet Kryesore të Auditimit Nuk Zëvendësojnë Dhënien e një Opinioni të Modifikuar

13. Audituesi nuk do të komunikojë një çështje në seksionin e Çështjeve Kryesore të Auditimit të raportit të audituesit, kur si rezultat i çështjes, audituesi do të kërkohej të jepte një opinion të modifikuar në përputhje me SNA 705 (irishikuar).

Përshkrimi i Çështjeve Individuale Kryesore të Auditimit

14. Përshkrimi i çdo çështje kryesore të auditimit në seksionin e Çështjeve Kryesore të Auditimit në raportin e audituesit do të përfshijë një referencë tek shënimet shpjeguese përkatëse, nëse ka, në pasqyrat financiare, dhe do të trajtojë:
- (a) Pse çështja ka qenë konsideruar të jetë e një rëndësie të madhe në auditim dhe për këtë arsye është përcaktuar të jetë një çështje kryesore e auditimit; dhe (Ref: Para. A42 – A45)
 - (b) Si është trajtuar çështja në auditim. (Ref: Para. A46 – A51)

Rrethanat në të Cilat një Çështje e Përcaktuar si një Çështje Kryesore e Auditimit Nuk Është Komunikuar në Raportin e Audituesit

15. Audituesi do të përshkruajë çdo çështje kryesore të auditimit në raportin e audituesit, përveç nese: (Ref: Para.A53 – A56)

- (a) Ligj ose rregullat e ndalojnë bërjen publike të kësaj çështje; ose
- (b) Në rrethana jashtëzakonisht të rralla, audituesi konstaton se çështja nuk duhet të komunikohet në raportin e audituesit pasi pasojat negative të këtij veprimi pritet t'i tejkalojnë në mënyrë të arsyeshme përfitimet në interes të publikut nganjë komunikim i tillë. Kjo nuk do të zbatohet në rastet kur entiteti e ka bërë publik informacionin për këtë çështje.

Ndërveprimi ndërmjet Përshkrimit të Çështjeve Kryesore të Auditimit dhe Elementeve të Tjerë që kërkohej të Përfshihen në Raportin e Audituesit

16. Një çështje që çon në një opinion të modifikuar në përputhje me SNA 705 (i rishikuar), ose një pasiguri materiale lidhur me ngjarjet ose kushtet që mund të hedhin dyshime domethënëse mbi aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë në përputhje me SNA 570 (i rishikuar), janë për nga natyra e tyre çështje kryesore të auditimit. Megjithatë, në rrethana të tilla, këto çështje nuk do të përshkruhen në seksionin e Çështjeve Kryesore të Auditimit të raportit të audituesit dhe nuk do të zbatohen kërkesat në paragrafët 13-14. Për më tepër, audituesi do të:

- (a) Raportoje mbi këtë / këto çështje në përputhje me SNA (të) e zbatueshme; dhe
- (b) Përfshijë një referencë tek Baza për Opinionin me Rezervë (kundër) ose Pasigurinë Materiale në Lidhje me Vijimësinë, në seksionin e Çështjeve Kryesore të Auditimit. (Ref: Para. A6 – A7)

Forma dhe Përmbajtja e Seksionit të Çështjeve Kryesore të Auditimit në Rrethana të Tjera

17. Nëse audituesi përcakton, në varësi të fakteve dhe rrethanave të entitetit dhe auditimit, që nuk ka çështje kryesore të auditimit për t'u komunikuar ose që të vetmet çështje kryesore të auditimit që komunikohen janë ato të trajtuara në paragrafin 15, audituesi do të përfshijë një deklaratë për këtë qëllim në një seksion të veçantë të raportit të audituesit nën titullin "Çështjet Kryesore të Auditimit".(Ref: Para.A57-A59)

Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen

18. Audituesi do të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen:

- (a) Ato çështje që ai i ka përcaktuar si çështje kryesore të auditimit; ose

- (b) Nëse është e zbatueshme, në varësi të fakteve dhe rrethanave të entitetit dhe auditimit, vendimin e audituesit që nuk ka çështje kryesore të auditimit për t'u komunikuar në raportin e audituesit. (Ref: Para. A60 – A63)

Dokumentimi

19. Audituesi do të përfshijë në dokumentacionin e auditimit:⁶ (Ref: Para.A64)

- (a) Çështjet që kanë kërkuar vëmendje të konsiderueshme nga audituesi, siç është përcaktuar në përputhje me paragrafin 9, dhe arsyetimin për vendimin e tij, nëse secila nga këto çështje është apo jo një çështje kryesore e auditimit në përputhje me paragrafin 10;
- (b) Ku është e zbatueshme, arsyetimin për vendimin e audituesit që nuk ka çështje kryesore të auditimit për t'u komunikuar në raportin e audituesit ose që të vetmet çështje kryesore të auditimit për të komunikuar janë ato çështje të trajtuara në paragrafin 15; dhe
- (c) Ku është e zbatueshme, arsyetimin për vendimin e audituesit për të mos komunikuar në raportin e audituesit një çështje të përcaktuar si çështje kryesore e auditimit.

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Objekti i këtij SNA-je (Ref: Para. 2)

- A1. Rëndësia mund të përshkruhet si rëndësia relative e një çështjeje, të marrë në këtë kontekst. Rëndësia e një çështjeje është gjykuar nga audituesi në kontekstin në të cilin ajo ka qenë konsideruar. Rëndësia mund të konsiderohet në kontekstin e faktorëve sasiorë dhe cilësorë, të tillë si madhësia përkatëse, natyra, efekti mbi çështjen në fjalë dhe interesat e shprehura të përdoruesve të synuar ose përfituesve. Kjo përfshin një analizë objektive të fakteve dhe rrethanave, përfshirë natyrën dhe shtrirjen e komunikimit me personat e ngarkuar me qeverisjen.
- A2. Përdoruesit e pasqyrave financiare kanë shprehur një interes në ato çështje për të cilat audituesi ka patur dialogun më të fortë me personat e ngarkuar me qeverisjen, si pjesë e komunikimit të dyanshëm të kërkuar nga SNA 260 (irishikuar)⁷ dhe që kërkojnë për transparencë informacion shtesë në lidhje me këto komunikime. Për shembull, përdoruesit kanë interes të veçantë të kuptojnë gjykimet e rëndësishme të bëra nga audituesi në formimin e opinionit mbi pasqyrat financiare në tërësi, për shkak

⁶SNA 230, *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafët 8 – 11 dhe A6

⁷SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*

se shpesh ato janë të lidhura me fusha të rëndësishme të gjykimit të drejtimit në përgatitjen e pasqyrave financiare.

A3. Kërkesa ndaj audituesve për të komunikuar çështjet kryesore të auditimit në raportin e audituesit gjithashtu, mund të përmirësojë komunikimin ndërmjet audituesit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen për këto çështje dhe mund të rritë vëmendjen e drejtimit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me dhënien e informacioneve shpjeguese në shënimet në pasqyrat financiare, të cilat referohen në raportin e audituesit.

A4. SNA 320⁸ shpjegon se për audituesin është e arsyeshme të supozojë se përdoruesit e pasqyrave financiare:

- (a) Kanë njohuri të arsyeshme për biznesin dhe veprimtaritë ekonomike dhe kontabilitetin, si dhe vullnetin për të studiuar informacionin në pasqyrat financiare me kujdes të arsyeshëm;
- (b) Kuptojnë që pasqyrat financiare janë përgatitur, paraqitur dhe audituar për nivelet e materialitetit;
- (c) Njohin pasiguritë e natyrshme në matjen e shumave bazuar në përdorimin e çmuarjeve, gjykimit dhe marrjen në konsideratë të ngjarjeve të ardhshme; dhe
- (d) Marrin vendime të arsyeshme ekonomike mbi bazën e informacionit në pasqyrat financiare.

Për arsye se raporti i audituesit shoqëron pasqyrat financiare të audituara, përdoruesit e raportit të audituesit konsiderohen të jenë të njëjtë me përdoruesit e synuar të pasqyrave financiare.

Marrëdhënia ndërmjet Çështjeve Kryesore të Auditimit, Opinionit të Audituesit dhe Elementëve të Tjerë të Raportit të Audituesit (Ref: Para. 4, 12, 15)

A5. SNA 700 (i rishikuar) përcakton kërkesat dhe jep udhëzime për formimin e një opinioni mbi pasqyrat financiare.⁹ Komunikimi i çështjeve kryesore të auditimit nuk zëvendëson dhënien e informacioneve shpjeguese në shënimet në pasqyrat financiare, të cilat sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, kërkohet të bëhen nga drejtimi, ose që përndryshe janë të nevojshme për të arritur një paraqitje të drejtë. SNA 705 (i rishikuar) trajton rrethanat në të cilat audituesi arrin në përfundimin se ka një anomali materiale në lidhje me përshtatshmërinë ose mjaftueshmërinë e shënimeve shpjeguese në pasqyrat financiare¹⁰.

⁸SNA 320, *Materialiteti në Planifikimin dhe Kryerjen e Auditimit*, paragrafi 4

⁹SNA 700 (i rishikuar), paragrafët 10 – 15 dhe A1 – A15

¹⁰Shiko paragrafin A7 të SNA 705 (i rishikuar)

- A6. Kur audituesi shpreh një opinion me rezervë ose opinion kundër, në përputhje me SNA 705 (i rishikuar), paraqitja në seksionin e Bazës për Opinionin me Rezervë (Kundër), e përshkrimin të një çështje e cila çon në një opinion të modifikuar, ndihmon për të nxjerrë përdoruesit e synuar që ata të kuptojnë dhe identifikojnë rrethanat kur ato ndodhin. Duke veçuar komunikimin e kësaj çështje nga çështjet e tjera kryesore të auditimit të përshkruara në seksionin e Çështjeve Kryesore të Auditimit, kësaj çështje i jepet rëndësia e duhur në Raportin e Audituesit, (shiko paragrafin 15). Shtojca e SNA 705 (i rishikuar) përfshin shembuj ilustrues se si ndikohet paragrafi hyrës në Seksionin e Çështjeve Kryesore të Auditimit kur audituesi shpreh një opinion me rezervë ose kundër dhe çështje të tjera kryesore të auditimit janë komunikuar në raportin e audituesit. Paragrafi A58 i këtij SNA-je ilustron mënyrën se si paraqitet seksioni i Çështjeve Kryesore të Auditimit kur audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka çështje të tjera kryesore të auditimit për t'u komunikuar në raportin e audituesit, përtej atyre të trajtuara në seksionin e Bazës për Opinionin me Rezervë (Kundër) apo seksionin e raportit të audituesit që trajton pasigurinë materiale në lidhje me Vijimësinë.
- A7. Kur audituesi shpreh një opinion me rezervë ose kundër, komunikimi i çështjeve të tjera kryesore të auditimit do të ishte përsëri i përshtatshëm për të përmirësuar kuptimin e auditimit nga përdoruesit e synuar, dhe për rrjedhojë zbatohen kërkesat për të përcaktuar çështjet kryesore të auditimit. Megjithatë, kur është shprehur një opinion kundër në rrethanat kur audituesi ka arritur në përfundimin që anomali, individualisht ose së bashku, janë materiale dhe të përhapura në pasqyrat financiare:¹¹
- a) Në varësi të rëndësisë së çështjes (eve) që çojnë në një opinionin kundër, audituesi mund të përcaktojë që nuk ka çështje të tjera që të jenë çështje kryesore të auditimit. Në këto rrethana zbatohet kërkesa në paragrafin 15 (shiko paragrafin A58).
 - b) Nëse një ose më shumë çështje, të ndryshme nga ato që çojnë në një opinion kundër, janë përcaktuar si çështje kryesore të auditimit, është veçanërisht e rëndësishme që përshkrimet e këtyre çështjeve të tjera kryesore të auditimit, të mos nënkuptojnë që pasqyrat financiare në tërësi janë më të besueshme në lidhje me këto çështje nga sa do të ishin të përshtatshme për rrethanat, në këndvështrimin e një opinionin kundër (shiko paragrafin A47).
- A8. SNA 706 (i rishikuar)¹² vendos mekanizma për audituesit e pasqyrave financiare të të gjithë entiteteve, për të përfshirë komunikim shtesë në raportin e audituesit nëpërmjet përdorimit të Paragrafëve që Theksojnë Çështjen dhe Paragrafëve për Çështje të Tjera, kur audituesi e konsideron të nevojshme për ta bërë këtë gjë. Në rastet të tilla, këta paragrafë paraqiten në raportin e audituesit, veçmas seksionin të Çështjeve Kryesore të Auditimit. Kur një çështje është përcaktuar si çështje kryesore e auditimit, përdorimi i paragrafëve të tillë nuk zëvendëson përshkrimin e çështjeve individuale

¹¹SNA 705 (i rishikuar), paragrafi 8

¹²SNA 706 (i rishikuar), *Paragrafët që Theksojnë Çështjen dhe Paragrafët për Çështje të Tjera në Raportin e Audituesit të Pavarur*

kryesore të auditimit, në përputhje me paragrafin 13.¹³ SNA 706 (i rishikuar) jep udhëzime të mëtejshme për marrëdhënien ndërmjet Çështjeve Kryesore të Auditimit dhe Paragrafëve që Theksojnë Çështjen në përputhje me këtë SNA.¹⁴

Përcaktimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit (Ref: Para. 9 – 10)

- A9. Procesi i vendimmarrjes së audituesit për të përcaktuar çështjet kryesore të auditimit ka për qëllim të zgjedhë një numër më të vogël të çështjeve nga çështjet e komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen, bazuar në gjykimin e audituesit, për vlerësimin e çështjeve që ishin të një rëndësie më të madhe në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale.
- A10. Përcaktimi nga audituesi i çështjeve kryesore të auditimit kufizohet në ato çështje që kanë rëndësi më të madhe në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale, madje edhe kur janë paraqitur pasqyrat financiare krahasuese (dmth, edhe kur opinioni i audituesit i referohet çdo periudhe për të cilën janë paraqitur pasqyrat financiare).¹⁵
- A11. Pavarësisht se përcaktimi i audituesit për çështjet kryesore të auditimit bëhet për auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale dhe ky SNA nuk kërkon nga audituesi që të aktualizojë çështjet kryesore të auditimit të përfshira në raportin e audituesit të periudhës së mëparshme, megjithatë mund të jetë e vlefshme që audituesi të marrë në konsideratë nëse një çështje që ishte një çështje kryesore e auditimit në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës së mëparshme, vazhdon të jetë një çështje kryesore e auditimit në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale.

Çështjet që kërkojnë Vëmendje të Konsiderueshme nga Audituesi (Ref: Para. 9)

- A12. Koncepti i vëmendjes së konsiderueshme të audituesit pranon faktin që një auditim është i bazuar në rrezik dhe fokusohet në identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalisë materiale të pasqyrave financiare, në hartimin dhe kryerjen e procedurave të auditimit që i përgjigjen këtyre rreziqeve dhe në marrjen e evidencës së mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit për të siguruar një bazë për opinionin e audituesit. Për një tepricë llogarie të caktuar, klasë transaksionesh ose shënimesh shpjeguese, sa më i lartë të jetë rreziku i vlerësuar i anomalisë materiale në nivel pohimi, aq më shumë gjykim përfshihet në planifikimin dhe kryerjen e procedurave të auditimit dhe vlerësimin e rezultateve të tyre. Në hartimin e procedurave të mëtejshme të auditimit, audituesi duhet të marrë evidencë auditimi më bindëse sa më i lartë të jetë vlerësimi i rrezikut nga audituesi.¹⁶ Gjatë marrjes së evidencës më bindëse të auditimit për shkak të një vlerësimi më të lartë të rrezikut, audituesi mund të rrisë sasinë e evidencës, ose të marrë evidencë që është më e përshtatshme ose e

¹³Shiko paragrafët 8(b) dhe 10(b) të SNA 706 (i rishikuar)

¹⁴SNA 706 (i rishikuar), paragrafët A1 – A3

¹⁵Shiko SNA 710, *Informacionet Krahasuese - Shifrat Korresponduese dhe Pasqyrat Financiare Krahasuese*

¹⁶SNA 330, *Reagimet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuara*, paragrafi 7(b)

besueshme, për shembull, duke e vendosur më shumë theksin në marrjen e evidencave nga palët e treta ose duke marrë evidencë që konfirmohet nga një numër burimesh të pavarura.¹⁷

A13. Për këtë arsye, çështjet që paraqesin sfida për audituesin në marrjen e evidencës së mjaftueshme dhe të përshtatshme ose që paraqesin sfida për audituesin në formimin e një opinionit mbi pasqyrat financiare, mund të jenë veçanërisht të rëndësishme në përcaktimin prej tij të çështjeve kryesore të auditimit.

A14. Fushat që kërkojnë vëmendje të konsiderueshme nga audituesi, shpesh kanë të bëjnë me fushat komplekse dhe ato që kërkojnë gjykime të rëndësishme të drejtimit në pasqyrat financiare, dhe për këtë arsye, shpesh përfshijnë gjykime të vështira apo komplekse të audituesit. Nga ana tjetër, kjo shpesh ndikon në strategjinë e përgjithshme të auditimit të përdorur nga audituesi, në shpërndarjen e burimeve dhe shtrirjen e përpjekjeve të auditimit në lidhje me çështje të tilla. Këto efekte mund të përfshijnë, për shembull, shkallën e përfshirjes së personelit të lartë në angazhimin e auditimit apo përfshirjen e një eksperti të audituesit apo individëve me ekspertizë në një sferë të specializuar të kontabilitetit ose auditimit, qoftë të angazhuar ose të punësuar nga firma për të trajtuar këto fusha.

A15. Disa SNA kërkojnë komunikime të veçanta me personat e ngarkuar me qeverisjen dhe të tjerët, të cilat mund të lidhen me fushat që kërkojnë vëmendje të konsiderueshme nga audituesi. Për shembull:

- SNA 260 (i rishikuar) kërkon që audituesi të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen për vështirësitë e mëdha, nëse ai ka hasur të tilla gjatë auditimit.¹⁸ Ky SNA pranon vështirësitë e mundshme në lidhje me, për shembull:
 - o Transaksionet me palët e lidhura,¹⁹ në veçanti kufizimet në aftësinë e audituesit për të siguruar evidencë auditimi për faktin që të gjitha aspektet e tjera të një transaksioni me palët e lidhura (përveç çmimit) janë ekuivalente me ato të një transaksioni të ngjashëm me vlerën e tregut.
 - o Kufizimet në auditimet e grupit, për shembull, kur akseset e ekipit të angazhimit të grupit në informacione mund të ketë qenë i kufizuar.²⁰
- SNA 220 përcakton kërkesat për ortakun e angazhimit në raport me marrjen e konsultimit të duhur mbi çështje të vështira ose të diskutueshme.²¹ Për shembull, audituesi mund të jetë konsultuar me të tjerët brenda firmës ose jashtë saj, për një çështje të rëndësishme teknike, e cila mund të jetë një tregues që kjo

¹⁷SNA 330, paragrafi A19

¹⁸SNA 260 (i rishikuar), paragrafët 16(b) dhe A21

¹⁹SNA 550, *Palët e Lidhura*, paragrafi A42

²⁰SNA 600, *Konsiderata të Veçanta – Auditimi i Pasqyrave Financiare të Grupit (duke përfshirë punën e Audituesit të Entitetit të Kontrolluar)*, paragrafi 49(d)

²¹SNA 220, *Kontrolli i Cilësisë për një Auditim të Pasqyrave Financiare*, paragrafi 18

çështje të jetë një çështje kryesore e auditimit. Ortaku i angazhimit duhet gjithashtu të diskutojë, ndër të tjera, çështje të rëndësishme që dalin gjatë angazhimit të auditimit, me rishikuesin e kontrollit të cilësisë së angazhimit.²²

Konsideratat në Përcaktimin e atyre Çështjeve që kërkojnë Vëmendje të Konsiderueshme të Audituesit (Ref: Para. 9)

- A16. Audituesi mund të kryejë një vështrim paraprak në fazën e planifikimit të çështjeve që ka të ngjarë të jenë fusha që kërkojnë vëmendje të konsiderueshme nga audituesi gjatë auditimit dhe për këtë arsye, mund të jenë çështje kryesore të auditimit. Audituesi mund t'i komunikojë ato me personat e ngarkuar me qeverisjen, gjatë diskutimit mbi qëllimin e planifikuar dhe kohën e auditimit në përputhje me SNA 260 (i rishikuar). Megjithatë, përcaktimi nga audituesi i çështjeve kryesore të auditimit është bazuar në rezultatet e auditimit ose në evidencën e marrë gjatë auditimit.
- A17. Paragrafi 9 përfshin konsiderata specifike që kërkojnë vëmendje të konsiderueshme prej tij. Këto konsiderata fokusohen në natyrën e çështjeve të komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen, të cilat shpesh janë të lidhura me çështje për të cilat jepen informacione shpjeguese në pasqyrat financiare, dhe që synojnë të pasqyrojnë fusha të auditimit të pasqyrave financiare, të cilat mund të jenë me interes të veçantë për përdoruesit e synuar. Fakti që këto konsiderata kërkojnë nuk do të thotë se çështjet e lidhura me to janë gjithmonë çështje kryesore të auditimit; më saktë, çështjet që lidhen me konsiderata të tilla të veçanta janë çështje kryesore të auditimit vetëm nëse ato janë përcaktuar si të një rëndësie më të madhe për auditimin, në përputhje me paragrafin 10. Meqënëse konsideratat mund të jenë të ndërlidhura (p.sh., çështjet që lidhen me rrethanat e përshkruara në paragrafët 9 (b) - (c) mund të identifikohen si rreziqe të mëdha), zbatueshmëria e më shumë se një prej këtyre konsideratave për një çështje të veçantë të komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen, mund të rrisë gjasat që audituesi ta identifikojë këtë çështje si një çështje kryesore të auditimit.
- A18. Përveç çështjeve që lidhen me konsideratat e veçanta që kërkojnë në paragrafin 9, mund të ketë çështje të tjera të komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen që kërkojnë vëmendje të konsiderueshme nga ana e audituesit dhe që për këtë arsye, mund të përcaktohen si çështje kryesore të auditimit në përputhje me paragrafin 10. Çështje të tilla mund të përfshijnë, për shembull, çështjet që lidhen me auditimin e kryer, për të cilat mund të mos kërkojnë të jepen informacione shpjeguese në pasqyrat financiare. Për shembull, zbatimi i një sistemi të ri të TI-së (ose ndryshimet e rëndësishme në një sistem ekzistues të TI-së) gjatë periudhës, mund të jenë një fushë që kërkon vëmendje të konsiderueshme nga audituesi, veçanërisht në qoftë se një ndryshim i tillë ka patur një efekt të rëndësishëm në strategjinë e përgjithshme të auditimit të përdorur nga audituesi apo është e lidhur me një rrezik të konsiderueshëm (p.sh., ndryshimet në sistem që ndikojnë në njohjen e të ardhurave).

²²SNA 220, paragrafi 19

Fushat me Rrezik të Vlerësuar shumë të lartë të Anomalisë Materiale, ose Rreziqet e Rëndësishme të Identifikuara në përputhje me SNA 315 (i rishikuar) (Ref: Para. 9(a))

- A19. SNA 260 (i rishikuar) kërkon që audituesi të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen rreth rreziqeve të rëndësishme të identifikuara prej tij.²³ Paragrafi A13 i SNA 260 (i rishikuar) shpjegon që audituesi gjithashtu, mund të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen për mënyrën si ai planifikon të trajtojë fushat me rreziqe të anomalisë materiale, të vlerësuara shumë të larta.
- A20. SNA 315 (i rishikuar) e përcakton një rrezik të rëndësishëm si një rrezik të anomalisë, të identifikuar dhe të vlerësuar i cili, në gjykimin e audituesit, kërkon vëmendje të konsiderueshme në auditim. Fushat e gjykimeve të rëndësishme të drejtimit dhe transaksionet e rëndësishme të pazakonta, shpesh mund të identifikohen si rreziqe të rëndësishme. Për këtë arsye, rreziqet e rëndësishme, shpesh janë fusha që kërkojnë vëmendje të konsiderueshme të audituesit.
- A21. Megjithatë, ky mund të mos jetë rasti për të gjitha rreziqet e rëndësishme. Për shembull, SNA 240 supozon se ka rreziqe të mashtrimit në njohjen e të ardhurave dhe kërkon nga audituesi t'i trajtojë këto rreziqe të vlerësuara të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit si rreziqe të rëndësishme.²⁴ Përveç kësaj, SNA 240 tregon se, për shkak të mënyrës së paparashikueshme me të cilën drejtimi anashkalon kryerjen e kontroleve, ekziston një rrezik i anomalisë materiale për shkak të mashtrimit, dhe në këtë mënyrë, një rrezik i rëndësishëm.²⁵ Në varësi të natyrës së tyre, këto rreziqe mund të mos kërkojnë vëmendje të konsiderueshme të audituesit, dhe për këtë arsye, nuk do të merren parasysh në përcaktimin nga audituesi të Çështjeve Kryesore të Auditimit në përputhje me paragrafin 10.
- A22. SNA 315 (i rishikuar) shpjegon se vlerësimi nga audituesi i rreziqeve të anomalisë materiale në nivel pohimi mund të ndryshojë gjatë kryerjes së auditimit, krahas me marrjen e evidencës shtesë të auditimit.²⁶ Rishikimi nga audituesi i vlerësimit të rrezikut dhe rivlerësimi i procedurave të planifikuara të auditimit në lidhje me një fushë të veçantë të pasqyrave financiare (dmth një ndryshim i rëndësishëm në metodën e auditimit, për shembull, nëse vlerësimi i rrezikut nga audituesi është bazuar në pritshmërinë që disa kontrole kane funksionuar në mënyrë efektive dhe audituesi ka marrë evidencë auditimi e cila tregon se këto kontrole nuk kane funksionuar në mënyrë efektive gjatë gjithë periudhës së auditimit, veçanërisht në një zonë me rrezik të vlerësuar të lartë të anomalisë materiale) mund të rezultojë në një fushë që kërkon vëmendje të konsiderueshme të audituesit.

²³SNA 260 (i rishikuar), paragrafi 15

²⁴SNA 240, *Përgjegjësitë e Audituesit Lidhur me Mashtrimin në një Auditim të Pasqyrave Financiare*, paragrafët 26 - 27

²⁵SNA 240, paragrafi 31

²⁶SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 31

Gjykime të Rëndësishme të Audituesit që Lidhen me Fusha të Pasqyrave Financiare që Përfshijnë Gjykime të Rëndësishme të Drejtimit, Përfshirë Çmuarjet Kontabël të Identifikuara me Pasiguri të Vlerësimit të Lartë (Ref: Para 9. (b))

A23. SNA 260 (i rishikuar) kërkon që audituesi të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen pikëpamjet e tij në lidhje me aspekte të rëndësishme cilësore të praktikave kontabël të entitetit, përfshirë politikat kontabël, çmuarjet kontabël dhe dhënin e informacioneve shpjeguese në shënimet e pasqyrave financiare.²⁷ Në shumë raste, kjo ka të bëjë me çmuarjet kontabël kritike dhe shënimet shpjeguese përkatëse, të cilat ka të ngjarë të jenë fusha që kërkojnë vëmendje të konsiderueshme të audituesit, dhe gjithashtu, mund të identifikohen si rreziqe të rëndësishme.

A24. Megjithatë, përdoruesit e pasqyrave financiare e kanë theksuar interesin e tyre në çmuarjet kontabël që janë identifikuar me pasiguri vlerësimi të lartë në përputhje me SNA 540²⁸, të cilat mund të mos kenë qenë përcaktuar si rreziqe të rëndësishme. Ndër të tjera, vlerësime të tilla janë shumë të varura nga gjykimi i drejtimit, dhe shpesh janë fushat më komplekse të pasqyrave financiare, e që mund të kërkojnë përfshirjen e ekspertëve të drejtimit dhe të audituesit. Përdoruesit kanë nënvizuar, gjithashtu se politikat kontabël që kanë një efekt të rëndësishëm në pasqyrat financiare (dhe ndryshimet e rëndësishme të këtyre politikave) janë të lidhura me kuptimin nga ana e tyre të pasqyrave financiare, sidomos në rastet kur praktika e një entiteti nuk është në përputhje me të tjera në sektorin përkatës të ekonomisë ku operon entiteti.

Efekti mbi Auditimin e Ngjarjeve ose Transaksioneve të Rëndësishme që kanë Ndodhur gjatë Periudhës (Ref: Para. 9 (c))

A25. Ngjarjet apo transaksionet që kanë patur një efekt të rëndësishëm në pasqyrat financiare ose në auditim, mund të jenë fusha që kërkojnë vëmendje të rëndësishme nga audituesi dhe mund të identifikohen si rreziqe të rëndësishme. Për shembull, audituesi mund të ketë patur diskutime të zgjeruara me drejtimin dhe personat e ngarkuar me qeverisjen në faza të ndryshme gjatë auditimit, në lidhje me efektin në pasqyrat financiare të transaksioneve të rëndësishme me palët e lidhura apo transaksioneve të rëndësishme që janë jashtë rrjedhës normale të biznesit të entitetit ose që duken të pazakonta.²⁹ Drejtimi mund të ketë bërë gjykime të vështira apo komplekse në lidhje me njohjen, matjen, paraqitjen ose dhënien e informacioneve shpjeguese për keto transaksione, të cilat mund të kenë patur një ndikim të rëndësishëm në strategjinë e përgjithshme të audituesit.

A26. Zhvillimet e rëndësishme ekonomike, kontabël, rregullatore, të sektorit të ekonomisë, apo zhvillime të tjera që kanë ndikuar në supozimet apo gjykimet e drejtimit, mund

²⁷SNA 260 (i rishikuar), paragrafi 16(a)

²⁸Shiko paragrafët 10 – 11 të SNA 540, *Auditimi i Çmuarjeve Kontabël, Përfshirë Çmuarjet Kontabël të Vlerës së Drejtë, dhe Shpjegimet Përkatëse*

²⁹Shiko paragrafët 16(a), 16(c) dhe A22, dhe Shtojcën 2, të SNA 260 (i rishikuar)

të ndikojnë edhe në metodën e përgjithshme të auditimit të audituesit dhe të rezultojnë në një çështje që kërkon vëmendje të konsiderueshme të audituesit.

Çështjet Shumë të Rëndësishme (Ref: Para. 10)

A27. Çështjet që kërkojnë vëmendje të konsiderueshme të audituesit mund të kenë një ndërveprim të rëndësishëm me personat e ngarkuar me qeverisjen. Natyra dhe shtrirja e komunikimit në lidhje me këto çështje me personat e ngarkuar me qeverisjen, shpesh ofron një tregues se cilat çështje janë të një rëndësie më të madhe në auditim. Për shembull, audituesi mund të ketë patur ndërveprime më të thella, të shpeshta ose të forta me personat e ngarkuar me qeverisjen për çështje më të vështira dhe komplekse, të tilla si zbatimi i politikave të rëndësishme kontabël që kanë qenë objekt i rëndësishëm i gjykimit të drejtimit apo audituesit.

A28. Koncepti i çështjeve me rëndësi më të madhe është i zbatueshëm në kontekstin e entitetit dhe auditimit që është kryer. Si i tillë, përcaktimi dhe komunikimi i çështjeve kryesore të auditimit nga audituesi ka për qëllim të identifikojë çështjet specifike të auditimit dhe të përfshijë bërjen e një gjykimi në lidhje me rëndësinë e tyre relative kundrejt çështjeve të tjera të auditimit.

A29. Konsiderata të tjera që mund të jenë të përshtatshme për të përcaktuar rëndësinë përkatëse të një çështje të komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen dhe nëse kjo çështje është një çështje kryesore e auditimit, përfshijnë:

- Rëndësinë e çështjes për kuptimin nga përdoruesit e synuar të pasqyrave financiare në tërësi, në mënyrë të veçantë, materialitetin e saj për pasqyrat financiare.
- Natyrën e politikës kontabël bazë në lidhje me këtë çështje apo kompleksitetin ose subjektivitetin e përfshirë në përzgjedhjen nga drejtimi të një politike të përshtatshme në krahasim me entitetet e tjera brenda të njëjtit sektor të ekonomisë.
- Natyrën dhe materialitetin, sasior ose cilësor, e gabimeve të korrigjuara dhe atyre të akumuluar të pakorrigjuara, për shkak të mashtrimit apo gabimit që lidhen me këtë çështje, nëse ka.
- Natyrën dhe shtrirjen e përpjekjeve të nevojshme të auditimit, për të trajtuar çështjen, duke përfshirë:
 - Shkallën e aftësive të specializuara ose njohurive që duhen për të zbatuar procedurat e auditimit për trajtimin e çështjes ose për të vlerësuar rezultatet e këtyre procedurave, nëse ka.
 - Natyrën e konsultimeve jashtë grupit të angazhimit në lidhje me këtë çështje.

- Natyrën dhe shkallën e vështirësive në zbatimin e procedurave të auditimit, vlerësimin e rezultateve të këtyre procedurave, dhe marrjen e evidencës përkatëse dhe të besueshme, mbi të cilën të bazohet opinioni i audituesit, në veçanti kur gjykimet e audituesit bëhen më subjektive.
- Seriozitetin e çdo mangësie të identifikuar në kontrollet që lidhet me këtë çështje.
- Faktin nëse kjo çështje përfshin një numër konsideratash auditimi të veçanta por të ndërlidhura. Për shembull, kontratat afatgjata mund të përfshijnë vëmendje të konsiderueshme të audituesit për sa i përket njohjes së të ardhurave, padive gjyqësore apo kontigjencave të tjera, dhe mund të kenë efekt mbi çmuarjet e tjera kontabël.

A30. Përcaktimi se cila, dhe sa, nga këto çështje që kërkojnë vëmendje të konsiderueshme të audituesit kanë qenë të një rëndësie më të madhe në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale, është një çështje e gjyimit profesional. Numri i çështjeve kryesore të auditimit që do të përfshihen në raportin e audituesit mund të ndikohet nga madhësia dhe kompleksiteti i entitetit, natyra e biznesit dhe mjedisit të tij, dhe faktet e rrethanat e angazhimit të auditimit. Në përgjithësi, sa më i madh të jetë numri i çështjeve të përcaktuara fillimisht si çështje kryesore të auditimit, aq më shumë audituesi mund të ketë nevojë të rishikojë nëse secila nga këto çështje plotëson përkufizimin e një çështje kryesore të auditimit. Listat e gjata të çështjeve kryesore të auditimit mund të jenë në kundërshtim me nocionin që këto çështje të jenë të një rëndësie më të madhe në auditim.

Komunikimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit

Seksioni i Veçantë për Çështjet Kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit (Ref: Para.11)

- A31. Vendorsja e një seksioni të veçantë për Çështjet Kryesore të Auditimit pranë seksionit të opinionit të audituesit i jep rëndësi këtij informacioni dhe pranon vlerën e perceptuar të informacionit specifik të angazhimit për përdoruesit e synuar.
- A32. Radha e paraqitjes së çështjeve individuale brenda seksionit të Çështjeve Kryesore të Auditimit është një çështje e gjyimit profesional. Për shembull, një informacion i tillë mund të organizohet sipas rëndësisë përkatëse, bazuar në gjykimin e audituesve ose mund të korrespondojë me mënyrën në të cilën çështjet janë shpjeguar në pasqyrat financiare. Kërkesa në paragrafin 11 për të përfshirë nëntitujt synon të diferencojë më tej çështjet.
- A33. Në rastet kur paraqitet informacion financiar krahasues, paragrafi (teksti) hyrës i seksionit të Çështjeve Kryesore të Auditimit, do të përshtatet për të tërhequr vëmendjen për faktin se çështjet kryesore të auditimit të përshkruara, lidhen vetëm me auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale dhe mund të përfshijë një

referencë për periudhën specifike që mbulohet nga këto pasqyra financiare (p.sh., "për vitin e mbyllur më 31 dhjetor 20X1").

Përshkrimi i Çështjeve Individuale Kryesore të Auditimit (Ref: Para. 13)

- A34. Mjaftueshmëria e përshkrimit të një çështje kryesore të auditimit është çështje e gjyqimit profesional. Përshkrimi i një çështje kryesore të auditimit ka për qëllim të japë një shpjegim të përmbledhur dhe të ekuilibruar për të bërë të mundur që përdoruesit e synuar të kuptojnë pse çështja ka qenë e një rëndësie më të madhe në auditim dhe mënyrën se si ajo është trajtuar në auditim. Kufizimi i përdorimit të termave të auditimit shumë teknike, gjithashtu ndihmon për të bërë të mundur që përdoruesit e synuar, të cilët nuk kanë njohuri të arsyeshme mbi auditimin, të kuptojnë bazën për fokusimin e audituesit mbi çështjet e veçanta gjatë auditimit. Natyra dhe shtrirja e informacionit të dhënë nga audituesi ka për qëllim të jetë ekuilibruar në kuadër të përgjegjësisë të palëve përkatëse (dmth, dhënia nga audituesi e një informacioni të dobishëm në një formë të përmbledhur dhe të kuptueshme, duke mos qenë dhënësi i informacionit origjinal për entitetin).
- A35. Informacion origjinal është çdo informacion në lidhje me entitetin, që nuk është bërë i disponueshëm për publikun nga entiteti në forma të tjera (p.sh., nuk është përfshirë në pasqyrat financiare ose në informacionet e tjera të disponueshme në datën e raportit të audituesit, ose nuk është trajtuar në komunikimet e tjera me gojë ose me shkrim nga drejtimi ose personat e ngarkuar me qeverisjen, në formën e një njoftimi paraprak të informacionit financiar apo përmbledhjeve informuese nga investitori). Një informacion i tillë është përgjegjësi e drejtimit të entitetit dhe e personave të ngarkuar me qeverisjen.
- A36. Për audituesin është e përshtatshme të kërkojë shmangien e përshkrimit të papërshtatshëm të një çështje kryesore të auditimit, përmes sigurimit të informacionit origjinal në lidhje me entitetin. Zakonisht, përshkrimi i një çështje kryesore të auditimit nuk është në vetvete një informacion origjinal për entitetin, siç përshkruhet në kontekstin e auditimit. Megjithatë, audituesi mund të konsiderojë të nevojshme përfshirjen e informacionit shtesë, për të shpjeguar pse kjo çështje ka qenë konsideruar një nga çështjet me rëndësi më të madhe në auditim dhe për këtë arsye, ka qenë përcaktuar si një çështje kryesore e auditimit, dhe mënyra si ajo është trajtuar në auditim, me kusht që dhënia e informacioneve të tilla të mos ndalohet nga ligji ose rregullat. Kur ky informacion konsiderohet i nevojshëm për audituesin, ky i fundit mund të inkurajojë drejtimin ose personat e ngarkuar me qeverisjen, të japin informacion shpjegues shtesë, në vend që ta sigurojë vetë informacionin origjinal në raportin e audituesit.
- A37. Drejtimi apo personat e ngarkuar me qeverisjen mund të vendosin përfshirjen e informacioneve shpjeguese të reja ose të zgjeruara në pasqyrat financiare apo diku tjetër në raportin vjetor në lidhje me një çështje kryesore të auditimit, në dritën e faktit se çështja do të komunikohet në raportin e audituesit. Këto informacione shpjeguese të reja ose të zgjeruara, për shembull, mund të përfshihen për të dhënë

informacione më të plota në lidhje me ndjeshmërinë e supozimeve kryesore të përdorura në çmuarjet kontabël apo arsyetimin e entitetit për një praktikë të caktuar apo politikë kontabël, kur ekzistojnë alternativa të pranueshme sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.

- A38. SNA 720 (i rishikuar) përcakton termin raport vjetor dhe shpjegon se dokumente të tilla si raporti i drejtimit, komentari i drejtimit, ose rishikimet financiare dhe operacionale apo raporte të ngjashme të përgatitura nga personat e ngarkuar me qeverisjen (p.sh., raportii drejtorëve) deklarata e Kryetarit, deklarata e qeverisjes të korporatës; ose raportet e kontrollit të brendshëm dhe vlerësimit të rrezikut, mund të jenë pjesë e raportit vjetor.³⁰ SNA 720 (i rishikuar) trajton përgjegjësitë e audituesit në lidhje me informacionin tjetër të përfshirë në raportin vjetor. Edhe pse opinionin e audituesit mbi pasqyrat financiare nuk mbulon informacionin tjetër, audituesi mund ta marrë në konsideratë këtë informacion, sikurse edhe komunikimet e tjera të entitetit, të vëna në dispozicion të publikut ose burime të tjera të besueshme, kur ai formulon përshkrimin e një çështjeje kryesore të auditimit.
- A39. Dokumentacioni i auditimit i përgatitur gjatë auditimit mund të jetë gjithashtu, i dobishëm për audituesin në formulimin e përshkrimit të një çështjeje kryesore të auditimit. Për shembull, komunikimet me shkrim, ose dokumentimi nga audituesi i komunikimeve me gojë me personat e ngarkuar me qeverisjen, si dhe dokumentacionet e tjera të auditimit japin një bazë të dobishme për komunikimin e audituesit në raportin e audituesit. Kjo për faktin se dokumentacioni i auditimit i përgatitur në përputhje me SNA 230 synon të trajtojë çështjet e rëndësishme që dalin gjatë auditimit, konkluzionet e arritura në lidhje me to dhe gjykimet e rëndësishme profesionale të bëra për të arritur në këto konkluzione, si dhe shërben si një regjistrim për natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave të auditimit të kryera, të rezultateve të këtyre procedurave, dhe të evidencës së auditimit të siguruar. Një dokumentacion i tillë mund të ndihmojë audituesin në zhvillimin e përshkrimit të çështjeve kryesore të auditimit që shpjegon rëndësinë e çështjes dhe gjithashtu, në zbatimin e kërkesave të dhëna në paragrafin 18.

Referenca se Ku është Shpjeguar Çështja në Pasqyrat Financiare (Ref: Para.13)

- A40. Paragrafët 13(a)-(b) kërkojnë përshkrimin e çdo çështjeje kryesore të auditimit për të trajtuar pse audituesi e ka konsideruar çështjen si një nga çështjet me rëndësi më të madhe për auditimin dhe mënyrën si është trajtuar kjo çështje gjatë auditimit. Për këtë arsye, përshkrimi i çështjeve kryesore të auditimit nuk është thjesht një përsëritje e asaj që është shpjeguar në pasqyrat financiare. Megjithatë, një referencë për çdo dhënie informacioni shpjegues përkatës, ju jep mundësi përdoruesve të synuar, të kuptojnë më tepër se si drejtimi e ka trajtuar çështjen në përgatitjen e pasqyrave financiare.

³⁰SNA 720 (I rishikuar), *Përgjegjësitë e Audituesit në Lidhje me Informacionet e Tjera*, paragrafët 12(a) dhe A1 – A3

A41. Për më tepër, duke iu referuar informacioneve shpjeguese përkatëse, audituesi mund të tërheqë vëmendjen për aspektet kryesore të tyre. Shkalla e dhënies së informacioneve shpjeguese nga drejtimi mbi aspektet e veçanta apo faktorët që tregojnë se si një çështje e veçantë ndikon në pasqyrat financiare të periudhës aktuale, mund të ndihmojë audituesin në përzgjedhjen e aspekteve të veçanta të mënyrës se si çështja u trajtua në auditim, në mënyrë që përdoruesit e synuar të mund të kuptojnë pse ajo është një çështje kryesore e auditimit. Përshembull:

- Kur një entitet përfshin informacione shpjeguese të forta në lidhje me çmuarjet kontabël, audituesi mund të tërheqë vëmendjen mbi informacionet që shpjegojnë supozimet kryesore, informacionet që shpjegojnë intervalin e rezultateve të mundshme, dhe informacionet e tjera shpjeguese cilësore dhe sasiore në lidhje me burimet kryesore të pasigurisë së çmuarjes apo të çmuarjeve kontabël kritike, si pjesë e trajtimit pse çështja ka qenë e një rëndësie më të madhe për auditimin dhe e mënyrës se si çështja ka qenë trajtuar në auditim.
- Kur audituesi në përputhje me SNA 570 (i rishikuar) arrin në përfundimin se nuk ekziston asnjë pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet që mund të hedhin dyshime domethënëse mbi aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë, ai megjithatë mund të përcaktojë se një ose më shumë çështje që lidhen me këtë përfundim, që rrjedhin nga përpjekjet e punës së audituesit sipas SNA 570 (i rishikuar) janë çështje kryesore të auditimit. Në rrethana të tilla, përshkrimi i audituesit për këto çështje kryesore të auditimit në raportin e audituesit, mund të përfshijë aspekte të ngjarjeve të identifikuara apo kushteve të shpjeguara në pasqyrat financiare, siç janë humbjet e konsiderueshme të veprimtarive të shfrytëzimit, mundësitë disponibël të huamarrjes dhe rifinancimi i mundshëm i borxhit, apo papajtueshmëria me marrëveshjet e huasë, dhe faktorët përkatës lehtësues.³¹

Pse Audituesi e ka Konsideruar Çështjen si Një nga Çështjet më të rëndësishme në Auditim (Ref: Para. 13 (a))

A42. Përshkrimi i një çështjeje kryesore të auditimit në raportin e audituesit synon të sigurojë informacion se pse çështja është përcaktuar si një çështje kryesore e auditimit. Për këtë arsye, kërkesat në paragrafët 9-10 dhe materialii zbatueshëm në paragrafët A12-A29 që lidhen me përcaktimin e çështjeve kryesore të auditimit, mund të jenë gjithashtu, të dobishëm për audituesin për të vlerësuar se si këto çështje duhet të komunikohen në raportin e audituesit. Për shembull, shpjegimi i faktorëve që çuan audituesin në përfundimin se një çështje e veçantë kërkonte vëmendje të konsiderueshme nga audituesi dhe ishte e një rëndësie më të madhe në auditim, ka të ngjarë të jetë me interes për përdoruesit e synuar.

A43. Përshtatshmëria e informacionit për përdoruesit e synuar është një aspekt për t'u marrë në konsideratë nga audituesi në përcaktimin se çfarë duhet të përfshijë në

³¹Shiko paragrafin A3 të SNA 570 (i rishikuar)

përshkrimin e një çështjeje kryesore të auditimit. Kjo mund të përfshijë faktin nëse përshkrimi do të mundësonte një kuptim më të mirë të auditimit dhe të gjykimeve të audituesit.

A44. Lidhja e një çështjeje direkt me rrethanat specifike të entitetit mund të ndihmojë për të minimizuar potencialin që përshkrime të tilla të bëhen tepër të standardizuara dhe më pak të dobishme me kalimin e kohës. Për shembull, disa çështje mund të përcaktohen si çështje kryesore të auditimit në një sektor ekonomik të veçantë në një mori entitetesh për shkak të rrethanave të sektorit apo kompleksitetit të nënkuptuar në raportimin financiar. Kur përshkruan pse e ka konsideruar çështjen si të një rëndësie më të madhe, për audituesin mund të jetë e dobishme të nxjerrë në pah aspekte të veçanta të entitetit (p.sh., rrethanat që kanë ndikuar gjykimet e nënkuptuara të bëra në pasqyrat financiare të periudhës që auditohet) në mënyrë që ta bëjë përshkrimin më të përshtatshëm për përdoruesit e synuar. Kjo gjithashtu, mund të jetë e rëndësishme në përshkrimin e një çështjeje kryesore të auditimit, që përsëritet gjatë periudhave.

A45. Përshkrimi mund t'i referohet faktorëve kryesorë që, në kushtet e auditimit, kanë bërë të mundur përcaktimin nga audituesi të çështjes si të një rëndësie më të madhe, për shembull:

- Kushtet ekonomike që ndikuan në aftësinë e audituesit për të marrë evidencë auditimi, për shembull tregjet jolikuide për disa instrumente financiare.
- Politika kontabël të reja apo në zhvillim, për shembull çështje specifike të entitetit ose të sektorit të ekonomisë, për të cilat grupi i angazhimit konsultohet brenda firmës.
- Ndryshimet në strategjinë ose modelin e biznesit të entitetit, të cilat kanë patur një efekt material në pasqyrat financiare.

Si Është Trajtuar Çështja në Auditim (Ref: Para. 13 (b))

A46. Sasia e detajeve që duhet të jepen në raportin e audituesit për të përshkruar mënyrën se si një çështje kryesore auditimi ka qenë trajtuar në auditim, është çështje e gjyimit profesional. Në përputhje me paragrafin 13(b), audituesi mund të përshkruajë:

- Aspekte të përgjigjes apo metodës së audituesit që kanë qenë më të përshtatshme për çështjen ose specifike për rrezikun e vlerësuar të anomalisë materiale;
- Një përmbledhje të shkurtër të procedurave të kryera;
- Një tregues të rezultateve të procedurave të audituesit; ose
- Vëzhgimet kryesore në lidhje me çështjen,

ose një kombinim të këtyre elementeve.

Ligji, rregullat apo standardet kombëtare të auditimit, mund të përcaktojnë një formë apo përmbajtje specifike për përshkrimin e një çështjeje kryesore të auditimit, ose mund të specifikojnë përfshirjen e një ose më shumë prej këtyre elementëve.

A47. Në mënyrë që përdoruesit e synuar të kuptojnë rëndësinë e një çështjeje kryesore të auditimit në kuadër të auditimit të pasqyrave financiare në tërësi, si dhe marrëdhëniet midis çështjeve kryesore të auditimit dhe elementeve të tjera të raportit të audituesit, përfshirë opinionin e audituesit, duhet bërë kujdes që gjuha e përdorur në përshkrimin e një çështjeje kryesore të auditimit:

- Të mos lërë të kuptohet se çështja nuk është zgjidhur në mënyrën e duhur nga ana e audituesit kur ai ka formuar opinionin mbi pasqyrat financiare.
- Të lidhë çështjen drejtpërdrejt me rrethanat specifike të entitetit, duke shmangur gjuhën e përgjithshme ose të standardizuar.
- Të marrë parasysh se si çështja është trajtuar në informacionin/et shpjeguese përkatëse në pasqyrat financiare, nëse ka.
- Të mos përmbajë ose përfshijë opinione mbi elemente të veçanta të pasqyrave financiare.

A48. Përshkrimi i aspekteve të përgjigjes apo metodës së audituesit ndaj një çështjeje, në veçanti kur metoda e auditimit kërkon një përshtatje të rëndësishme me faktet dhe rrethanat e entitetit, mund të ndihmojë përdoruesit e synuar të kuptojnë rrethanat e pazakonta dhe gjykimin e rëndësishëm të audituesit që kërkohen për të trajtuar rrezikun e anomalisë materiale. Përveç kësaj, metoda e auditimit në një periudhë të caktuar mund të ketë qenë ndikuar nga rrethanat specifike të entitetit, kushtet ekonomike, apo zhvillimet e sektorit të ekonomisë. Ajo mund të jetë gjithashtu, e dobishme për audituesin, për t'ju referuar natyrës dhe shtrirjes së komunikimeve me personat e ngarkuar me qeverisjen në lidhje me këtë çështje.

A49. Për shembull, për të përshkruar metodën e audituesit për çmuarjen kontabël që ka qenë identifikuar se ka patur një pasiguri të lartë të çmuarjes, siç është vlerësimi i instrumenteve financiare komplekse, audituesi mund të dëshirojë të theksojë se ai ka angazhuar ose punësuar një ekspert të audituesit. Një referencë e tillë mbi përdorimin e ekspertit të audituesit, nuk e zvogëlon përgjegjësinë e audituesit për opinionin mbi pasqyrat financiare dhe për këtë arsye, nuk është në kontradiktë me paragrafët 14-15 të SNA 620.³²

³²SNA 620, *Përdorimi i Punës së Ekspertit të Audituesit*

A50. Mund të ketë sfida në përshkrimin e procedurave të audituesit, sidomos në fushat e ndërlikuara të gjykimit të auditimit. Veçanërisht, e vështirë mund të jetë paraqitja e procedurave të kryera në mënyrë të përmbledhur, që të lejojë komunikimin e përshtatshëm të natyrës dhe shtrirjes së përgjigjes së audituesit ndaj rrezikut të vlerësuar të anomalisë materiale, dhe përfshirjen e gjykimevetë rëndësishme të audituesit. Megjithatë, audituesi mund të konsiderojë të nevojshme të bëjëpërshkrimin e procedurave të caktuara të kryera, për të komunikuar mënyrën se si çështja është trajtuar në auditim. Një përshkrim i tillë, zakonisht mund të jetë në nivele të larta, në vend që të përfshijë një përshkrim të detajuar të procedurave.

A51. Siç është përmendur në paragrafin A46, në përshkrimin e çështjes kryesore të auditimit në raportin e audituesit, audituesi mund të japë edhe një tregues të rezultateve të përgjigjes së tij. Megjithatë, kur kjo është bërë, duhet të tregohetkujdes për të shmangurpërshtypjen se me përshkrimin e bërë, audituesi ka dhënë një opinion të veçantë për një çështje individuale kryesore të auditimit, apo që në ndonjë mënyrë, mund të vërë në dyshim opinionin e audituesit për pasqyrat financiare në tërësi.

Rrethanat në të Cilat një Çështje e Përcaktuar si Çështje Kryesore e Auditimit Nuk Komunikohet në Raportin e Audituesit (Ref: Para. 14)

A52. Ligji ose rregullat mund të ndalojnë bërjen publike nga drejtimi ose nga audituesi të një çështjeje specifike të përcaktuar si çështje kryesore e auditimit. Për shembull, ligji ose rregullat mund të ndalojnë në mënyrë të veçantë çdo komunikim publik që mund të cënonte një hetim nga një autoritet kompetent të një veprimi të paligjshëm, faktik ose të dyshuar, (për shembull, çështjet që janë ose mund të jenë të lidhura me pastrimin e parave).

A53. Siç tregohet në paragrafin 14(b), ndodh shumë rrallë që një çështje e përcaktuar si çështje kryesore e auditimit të mos komunikohet në raportin e audituesit. Kjo pasi presupozohet se paraqitja e një transparence më të madhe në lidhje me auditimin për përdoruesit e synuar, ka një përfitim në interes të publikut. Për këtë arsye, vendimi për të mos komunikuar një çështje kryesore auditimi është i përshtatshëm vetëm në rastet kur pasojat negative ndaj entitetit ose publikut si rezultat i një komunikimi të tillë, shihen kaq të rëndësishme sa që në mënyrë të arsyeshme ato pritet t'i tejkalojnë përfitimet me interes publik që vijnë nga komunikimi i kësaj çështje.

A54. Vendimi për të mos komunikuar një çështje kryesore të auditimit merr në konsideratë faktet dhe rrethanat lidhur me këtë çështje. Komunikimi me drejtimin dhe personat e ngarkuar me qeverisjen, e ndihmon audituesin të kuptojë pikëpamjet e drejtimin në lidhje me rëndësinë e pasojave negative që mund të lindin si rezultat i komunikimit të kësaj çështjeje. Në veçanti, komunikimi me drejtimin dhe personat e ngarkuar me qeverisjen ndihmon në gjykimin e audituesit për përcaktimin nëse duhet të komunikojë çështjen, duke:

- Ndihej audituesin të kuptojë se pse kjo çështje nuk është bërë publike nga entiteti (p.sh., në qoftë se ligji, rregullat apo kuadri i caktuar i raportimit financiar lejon bërjen e mëvonshme ose mosbërjen publike të çështjes) dhe pikëpamjet e drejtimit për pasojat negative, nëse ka, të bërjes publike. Drejtimi mund të tërheqë vëmendjen për aspekte të caktuara në ligj ose rregulla apo burime të tjera autoritare që mund të kenë lidhje me shqyrtimin e pasojave negative (për shembull, aspekte të tilla mund të përfshijnë dëmin ndaj negociatave tregtare ose pozicionit konkurrues të entitetit). Megjithatë, pikëpamjet e drejtimit vetëm në lidhje me pasojat negative nuk zvogëlojnë nevojën e audituesit për të përcaktuar nëse pasojat negative të arsyeshme pritet të jenë më të mëdha se përfitimet me interes publik që vijnë nga komunikimi në përputhje me paragrafin 14(b).
- Theksuar nëse ka pasur ndonjë komunikim me autoritetet rregullatore, detyruese ose mbikëqyrëse në lidhje me këtë çështje, në veçanti nëse këto diskutime duken të jenë në mbështetje të pohimit të drejtimit se pse bërja publike e kësaj çështje nuk është e përshtatshme.
- I dhënë mundësi audituesit, kur është rasti, që të inkurajojë drejtimin dhe personat e ngarkuar me qeverisjen për të bërë publike informacionet që kanë lidhje me këtë çështje. Në veçanti, kjo mund të jetë e mundur në qoftë se shqetësimet e drejtimit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me komunikimin janë të kufizuara në aspekte të veçanta që kanë të bëjnë me këtë çështje, në mënyrë që ky informacion në lidhje me këtë çështje të jetë më pak sensitiv dhe të mund të komunikohet.

Audituesi gjithashtu, mund të konsiderojë të nevojshme marrjen e një deklarate me shkrim nga drejtimi për arsyet pse bërja publike për këtë çështje nuk është e përshtatshme, duke përfshirë në të edhe pikëpamjen e drejtimit në lidhje me rëndësinë e pasojave negative që mund të lindin si rezultat i një komunikimi të tillë.

- A55. Mund të jetë e nevojshme gjithashtu, që audituesi të marrë në konsideratë pasojat e komunikimit në lidhje me një çështje të përcaktuar si çështje kryesore e auditimit, në dritën e kërkesave përkatëse etike. Përveç kësaj, audituesit mund t'i kërkojnë nga ligji ose rregullat që të komunikojë me autoritetet rregullatore, detyruese ose mbikëqyrëse në lidhje me këtë çështje, pa marrë parasysh nëse çështja është komunikuar në raportin e audituesit. Një komunikim i tillë mund të jetë i dobishëm për të informuar gjykimin e audituesit për pasojat negative që mund të lindin nga komunikimi në lidhje me këtë çështje.
- A56. Aspektet që konsiderohen nga audituesi të lidhura me vendimin për të mos komunikuar një çështje janë komplekse dhe përfshijnë një gjykim të rëndësishëm të audituesit. Për këtë arsye, audituesi mund të konsiderojë të përshtatshme marrjen e këshillave ligjore.

Forma dhe Përmbajtja e Seksionit të Çështjeve Kryesore të Auditimit në Rrethana të Tjera (Ref: Para. 16)

A57. Kërkesa në paragrafin 16 zbatohet në tre rrethana:

- Audituesi përcakton në përputhje me paragrafin 10, se nuk ka çështje kryesore të auditimit (shiko paragrafin A59).
- Audituesi përcakton në përputhje me paragrafin 14, se një çështje kryesore e auditimit nuk do të komunikohet në raportin e audituesit dhe se nuk ka çështje të tjera të përcaktuara si çështje kryesore të auditimit.
- Të vetmet çështje të përcaktuara si çështje kryesore të auditimit janë ato të komunikuar në përputhje me paragrafin 15.

A58. Në vijim ilustron paraqitja në raportin e audituesit në rastin kur ky i fundit ka përcaktuar se nuk ka çështje kryesore auditimi për të komunikuar:

Çështjet Kryesore të Auditimit

[Me përjashtim të çështjes së trajtuar në Seksionin e Bazës për Opinionin me Rezervë (Kundër) apo në seksionin e Pasigurisë Materiale në Lidhje me Vijimësinë,] Ne kemi përcaktuar se nuk ka [të tjera] çështje kryesore të auditimit për të komunikuar në raportin tonë.

A59. Përcaktimi i çështjeve kryesore të auditimit përfshin gjykimin në lidhje me rëndësinë përkatëse të çështjeve që kërkojnë vëmendje të konsiderueshme të audituesit. Prandaj, ndodh rrallë që audituesi i një pakete të plotë të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme të një entiteti të listuar, të mos përcaktojë ndërmjet çështjeve të komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen, të paktën një çështje kryesore auditimi për t'u komunikuar në raportin e audituesit. Megjithatë, në disa rrethana të kufizuara (për shembull, për një entitet të listuar që kryen veprime shumë të kufizuara), audituesi mund të përcaktojë se nuk ka çështje të rëndësishme të auditimit në përputhje me paragrafin 10, pasi nuk ka çështje që të kërkojnë vëmendje të konsiderueshme të audituesit.

Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen (Ref: Para. 17)

A60. SNA 260 (i rishikuar) kërkon që audituesi të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen në mënyrë periodike.³³ Kohëzgjatja e përshtatshme për komunikim në lidhje me çështjet kryesore të auditimit ndryshon sipas rrethanave të angazhimit. Megjithatë, audituesi mund të komunikojë pikëpamjet paraprake në lidhje me çështjet kryesore të auditimit kur diskutohet për objektin e planifikuar dhe afatet e auditimit, dhe mund të diskutohet më tej mbi këto çështje, kur komunikohet në lidhje

³³SNA 260 (i rishikuar), paragrafi 21

me gjetjet e auditimit. Kjo mënyrë të vepruari mund të ndihmojë për të lehtësuar sfidat praktike, në përpjekje për të patur një dialog të dyanshëm të fortë për çështjet kryesore të auditimit në kohën kur pasqyrat financiare janë duke u finalizuar për t'u dorëzuar.

- A61. Komunikimi me personat e ngarkuar me qeverisjen i mundëson ata të bëhen të vetëdijshëm për çështjet kryesore të auditimit që audituesi ka për qëllim të komunikojë në raportin e audituesit, dhe u jep atyre mundësi të marrin sqarime të mëtejshme kur është e nevojshme. Për të lehtësuar diskutimin, audituesi mund të konsiderojë të dobishme vënien në dispozicion të personave të ngarkuar me qeverisjen të një draft raporti të audituesit. Komunikimi me personat e ngarkuar me qeverisjen njihet rolin e tyre të rëndësishëm në mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar dhe bën të mundur që këta persona të kuptojnë bazën për vendimet e audituesit në lidhje me çështjet kryesore të auditimit dhe për mënyrën se si këto çështje do të përshkruhen në raportin e audituesit. Ai gjithashtu, ju mundëson personave të ngarkuar me qeverisjen të marrin në konsideratë nëse dhënia e informacioneve shpjeguese të reja ose të përmirësuara mund të jetë e dobishme në dritën e faktit se këto çështje do të komunikohen në raportin e audituesit.
- A62. Komunikimi me personat e ngarkuar me qeverisjen që kërkohet nga paragrafi 17(a) trajton edhe rrethanat jashtëzakonisht të rralla në të cilat një çështje e përcaktuar si çështje kryesore auditimi nuk është komunikuar në raportin e audituesit (shiko paragrafët 14 dhe A54).
- A63. Kërkesa në paragrafin 17(b) për të komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen në rastin kur audituesi ka përcaktuar se nuk ka çështje kryesore të auditimit për të komunikuar në raportin e audituesit, i jep një mundësi audituesit të ketë diskutime të mëtejshme me të tjerë individë, të cilët janë të familjarizuar me auditimin dhe me çështjet e rëndësishme që mund të kenë lindur (përfshirë rishikuesin e kontrollit të cilësisë së angazhimit, nëse është caktuar një i tillë). Këto diskutime mund të sjellin si rezultat rivlerësimin e audituesit se nuk ka çështje kryesore të auditimit.

Dokumentimi (Ref: Para. 18)

- A64. Paragrafi 8 i SNA 230 kërkon që audituesi të përgatisë dokumentacionin e auditimit, i cili është i mjaftueshëm për të bërë të mundur që një auditues me përvojë, pa lidhje të mëparshme me auditimin, të kuptojë, ndër të tjera, gjykimet e rëndësishme profesionale. Në kontekstin e çështjeve kryesore të auditimit, këto gjykime profesionale përfshijnë përcaktimin, midis çështjevetë komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen, të atyre çështjeve që kërkojnë vëmendje të konsiderueshme të audituesit, si dhe faktin nëse secila prej këtyre çështjeve është ose jo një çështje kryesore e auditimit. Gjykimet e audituesit në këtë drejtim ka të ngjarë që të mbështeten nga dokumentimi i komunikimit të audituesit me personat e ngarkuar me qeverisjen dhe nga dokumentacioni i auditimit për çdo çështje të veçantë (shiko paragrafin A39), si edhe nga dokumentacioni tjetër i caktuar i auditimit për çështje të rëndësishme që dalin gjatë auditimit (p.sh., një memorandum përmbyllës). Megjithatë, kjo SNA nuk kërkon nga audituesi që ai të dokumentojë se pse çështjet tjera të komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen nuk ishin çështje për të cilat kërkohej vëmendje e konsiderueshme e audituesit.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 705 (I RISHIKUAR)

MODIFIKIMET E OPINIONIT NË RAPORTIN E AUDITUESIT TË PAVARUR

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Llojet e Opinioneve të Modifikuara	2
Hyrja në fuqi	3
Objektivi	4
Përkufizimet	5
Kërkesat	
Rrethanat kur Kërkohet një Modifikim në Opinionin e Audituesit	6
Përcaktimi i Llojit të Modifikimit në Opinionin e Audituesit	7-15
Forma dhe Përmbajtja e Raportit të Audituesit kur Opinioni është Modifikuar	16-26
Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen	30
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Llojet e Opinioneve të Modifikuara	A1
Rrethanat kur Kërkohet një Modifikim në Opinionin e Audituesit	A2-A12
Përcaktimi i Llojit të Modifikimit në Opinionin e Audituesit	A13-A16
Forma dhe Përmbajtja e Raportit të Audituesit Kur Opinioni është Modifikuar	A17-A26
Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen	A27
Shtojcë: Ilustrime të Raporteve të Audituesit me Modifikime në Opinion	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 705 (i rishikuar), *Modifikimet e Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësitë e audituesit për të lëshuar një raport të duhur, në rrethanat kur gjatë formimit të një opinionit në pajtim me SNA 700¹, audituesi arrin në përfundimin se në opinionin e audituesit mbi pasqyrat financiare duhet të bëhet një modifikim. Ky SNA trajton edhe si ndikohet forma dhe përmbajtja e raportit të audituesit, kur ai shpreh një opinion të modifikuar. Edhe pse nuk janë përsëritur në këtë SNA në të gjitha rastet zbatohen kërkesat e SNA 700 (i rishikuar), përveç rasteve kur ato janë trajtuar në mënyrë eksplicite ose ndryshuar nga kërkesat e këtij SNA-je.

Llojet e Opinioneve të Modifikuara

2. Ky SNA përcakton tre lloje të opinioneve të modifikuara, që janë opinionit me rezervë, opinionit kundër dhe refuzimi për të dhënë opinion. Vendimi se cili lloj i opinionit të modifikuar është i përshtatshëm varet nga:
 - (a) Natyra e çështjes që çon në modifikim, d.m.th., nëse pasqyrat financiare përmbajnë anomali materiale, ose në rastin kur nuk mund të sigurohet evidencë e nevojshme e auditimit, mund të jenë të keq paraqitura materialisht, dhe
 - (b) Gjykimi i audituesit në lidhje me shkallën e përhapjes së efekteve ose të ndikimeve të mundshme në pasqyrat financiare (Ref: Para. A1)

Hyrja në fuqi

3. Ky SNA hyn në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që përfundojnë me datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date.

Objektivi

4. Objektivi i audituesit është të shprehë qartë një opinion mbi pasqyrat financiare, të modifikuar në mënyrën e duhur, i cili është i nevojshëm kur:
 - (a) Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi, arrin në përfundimin se pasqyrat financiare të marra në tërësi kanë anomali materiale; ose
 - (b) Audituesi nuk është në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit për të arritur në përfundimin që pasqyrat financiare të marra në tërësi nuk kanë anomali materiale.

Përkufizimet

5. Për qëllime të SNA-ve, termat e mëposhtëm kanë këto kuptime:

¹ SNA 700 (i rishikuar), *Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*

- (a) I përhapur - Një term, i cili është përdorur në kontekstin e anomalive, për të përshkruar efektet ose efektet e mundshme të anomalive në pasqyrat financiare nëse ka të tilla, të cilat nuk janë zbuluar për shkak të pamundësisë së audituesit për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit. Ndikime të përhapura në pasqyrat financiare janë ato ndikime, të cilat sipas gjykimit të audituesit:
 - (i) Nuk janë të kufizuara në elemente, llogari ose zëra të veçanta, të pasqyrave financiare;
 - (ii) Kur janë të kufizuara, përfaqësojnë ose mund të përfaqësojnë një pjesë të konsiderueshme të pasqyrave financiare; ose
 - (iii) Në lidhje me informacionet shpjeguese të dhëna, janë themelore për kuptimin e pasqyrave financiare nga përdoruesit e tyre.
- (b) Opinion i modifikuar - Një opinion me rezervë, një opinion kundër ose një refuzim për të dhënë opinion.

Kërkesat

Rrethanat kur Kërkohet një Modifikim në Opinionin e Audituesit

6. Audituesi duhet të modifikojë opinionin në raportin e audituesit kur:

- (a) Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi arrin në përfundimin se pasqyrat financiare në tërësi kanë anomali materiale; ose (Ref: Para. A2-A7)
- (b) Audituesi nuk është në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit, për të arritur në përfundimin se pasqyrat financiare në tërësi nuk kanë anomali materiale. (Ref: Para. A8-A12)

Përcaktimi i Llojit të Modifikimit në Opinionin e Audituesit

Opinion me Rezervë

7. Audituesi do të shprehë një opinion me rezervë kur:

- (a) Pasi ka siguruar evidencën e nevojshme të auditimit, arrin në përfundimin se anomali të, individualisht ose së bashku, janë materiale, por jo të përhapura, për pasqyrat financiare; ose
- (b) Nuk është në gjendje të marrë evidencën e nevojshme të auditimit mbi të cilën të mbështetë opinionin e tij, por arrin në përfundimin se ndikimet e mundshme në pasqyrat financiare të anomalive të pazbuluara, nëse do të kishte të tilla, mund të jenë materiale por jo të përhapura.

Opinionit Kundër

8. Audituesi do të shprehë një opinion kundër kur ai, pasi ka siguruar evidencën e nevojshme të auditimit, arrin në përfundimin se anomalitë në pasqyrat financiare, individualisht ose së bashku, janë materiale dhe të përhapura.

Refuzimi i Opinionit

9. Audituesi do të refuzojë dhënien e një opinionit kur ai nuk është në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit mbi të cilën të mbështetet opinionin dhe audituesi arrin në përfundimin se ndikimet e mundshme të anomalive të pazbuluara në pasqyrat financiare, nëse do të kishte të tilla, mund të jenë materiale dhe të përhapura.
10. Audituesi do të refuzojë të japë një opinion kur, në rrethana jashtëzakonisht të rralla që përfshijnë paqartësi të shumëfishta, audituesi arrin në përfundimin se, pavarësisht faktit që ai ka siguruar evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me secilën nga pasiguritë individuale, nuk është e mundur që ai të formojë një opinion mbi pasqyrat financiare për shkak të ndërveprimit të mundshëm të pasigurive dhe efekteve kumulative të mundshme të tyre në pasqyrat financiare.

Pasoja e një Pamundësie për të Siguruar Evidencën e Nevojshme të Auditimit për shkak të një Kufizimi të Imponuar nga Drejtimi pasi Audituesi e ka Pranuar Angazhimin

11. Nëse, pas pranimit të angazhimit, audituesi bëhet i vetëdijshëm se drejtimi ka imponuar një kufizim të objektit të auditimit që audituesi e vlerëson të atillë që mund të rezultojë në nevojën për të shprehur një opinion me rezervë, ose për të refuzuar dhënien e një opinionit mbi pasqyrat financiare, audituesi do t'i kërkojë drejtimit që të heqë kufizimin.
12. Në qoftë se drejtimi refuzon të heqë kufizimin e përmendur në paragrafin 11, audituesi do të komunikojë për këtë çështje me personat e ngarkuar me qeverisjen, përveç nëse të gjithë ata që janë të ngarkuar me qeverisjen janë të përfshirë në drejtimin e entitetit² dhe të përcaktojnë nëse mund të kryejë procedurat alternative për të marrë evidencën e nevojshme të auditimit.
13. Nëse audituesi nuk është në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit, ai duhet të përcaktojë ndikimet si vijon:
 - (a) Nëse audituesi arrin në përfundimin që efektet e mundshme të anomalive të pazbuluara në pasqyrat financiare, nëse ka të tilla, mund të jenë materiale por jo të përhapura, ai duhet të japë një rezervë në opinion, ose
 - (b) Nëse audituesi arrin në përfundimin që efektet e mundshme të anomalive të pazbuluara në pasqyrat financiare, nëse ka të tilla, mund të jenë aq materiale dhe të përhapura sa që një rezervë në opinion do të jetë e pamjaftueshme për të komunikuar

² SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*, paragrafi 13

seriozitetin e situatës, audituesi duhet të:

- (i) Tërhiqet nga auditimi, kur kjo është e mundur sipas ligjit dhe rregullave në fuqi, ose (Ref: Para. A13)
- (ii) Nëse tërheqja nga auditimi përpara se të lëshojë raportin e audituesit nuk është e mundur, ai duhet të refuzojë dhënien e një opinionit mbi pasqyrat financiare (Ref: Para. A14)

14. Nëse audituesi tërhiqet siç tregohet në paragrafin 13 (b)(i), përpara se të tërhiqet, ai do të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen për çështjet që lidhen me anomalitë e identifikuara gjatë auditimit, të cilat do të kishin çuar në një modifikim të opinionit. (Ref: Para. A15)

Konsiderata të Tjera në Lidhje me një Opinion Kundër ose Refuzim të Opinionit

15. Kur audituesi e gjykon të nevojshme të shprehë një opinion kundër ose të refuzojë të japë një opinion mbi pasqyrat financiare në tërësi, raporti i audituesit nuk duhet të përfshijë në të njëjtën kohë një opinion të pamodifikuar në lidhje me të njëjtin kuadër të raportimit financiar mbi një pasqyrë të vetme financiare ose një apo më shumë elemente të veçanta, llogari ose zëra të një pasqyre financiare. Përfshirja e një opinionit të tillë të pamodifikuar në të njëjtin raport³ në këto rrethana, do të ishte në kundërshtim me opinionin kundër ose me refuzimin e dhënies së opinionit nga audituesi për pasqyrat financiare në tërësi. (Ref: Para. A16)

Forma dhe Përmbajtja e Raportit të Audituesit kur Opinionit është Modifikuar

Opinionit i Audituesit

16. Kur audituesi modifikon opinionin e auditimit, në seksionin opinionit, ai do të përdorë sipas rastit titullin “Opinion me rezervë”, “Opinion kundër”, ose “Refuzim opinionit”, (Ref: Para. A17-A19).

Opinionit me rezervë

17. Kur audituesi shpreh një opinion me rezervë, për shkak të një anomalie materiale në pasqyrat financiare, ai do të deklarojë se, sipas opinionit të audituesit, me përjashtim të efekteve të çështjes (jeve) të përshkruara në seksionin e Bazës për Opinionin me Rezervë:
- (a) Kur raportohet sipas një kuadri të paraqitjes së drejtë, pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale (ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë të) [...] në pajtim me [kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar]; ose

³ SNA 805, *Konsiderata të Veçanta - Auditimet e Pasqyrave Financiare të Vetme dhe Elementëve Llogarive ose Zërave të Veçantë të një Pasqyre Financiare*, merret me rrethanat kur audituesi është angazhuar për të shprehur një opinion të veçantë për një ose më shumë elemente llogari ose zëra specifikë, të pasqyrave financiare.

- (b) Kur raportohet sipas një kuadri të pajtueshmërisë, pasqyrat financiare bashkëlidhur janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale në pajtim me [kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar]

Kur modifikimi lind nga një pamundësi për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit, audituesi do të përdorë frazën korresponduese “me përjashtim të efekteve të mundshme të çështjes (jeve)...” për opinionin me rezervë (Ref: Para. A20).

Opinionit kundër

18. Kur audituesi shpreh një opinion kundër, në paragrafin e opinionit ai do të shprehet se, sipas opinionit të audituesit, për shkak të rëndësisë së çështjes (jeve) të përshkruara në seksionin e Bazës për Opinionin Kundër:

- (a) Kur raportohet sipas një kuadri të paraqitjes së drejtë, pasqyrat financiare bashkëlidhur nuk paraqesin drejt (ose nuk japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë të) [...] në pajtim me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, ose
- (b) Kur raportohet sipas një kuadri të pajtueshmërisë, pasqyrat financiare bashkëlidhur nuk janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale, në pajtim me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

Refuzimi i Opinionit

19. Kur audituesi refuzon të japë një opinion për shkak të pamundësisë për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit, audituesi do të:

- (a) Shprehet se nuk do të japë një opinion mbi pasqyrat financiare bashkëlidhur;
- (b) Shprehet se për shkak të rëndësisë së çështjes (jeve) të përshkruara në seksionin e Bazës për Refuzimin e Opinionit, audituesi nuk ka qenë në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit për të patur një bazë për një opinion auditimi mbi pasqyrat financiare; dhe
- (c) Ndryshojë fjalinë që kërkohet nga paragrafi 24(b) i SNA 700 (i rishikuar), që tregon se pasqyrat financiare kane qenë audituar, për të treguar se audituesi ka qenë angazhuar për të audituar pasqyrat financiare.

Baza për opinionin

20. Kur audituesi modifikon opinionin mbi pasqyrat financiare, përveç elementeve specifike të kërkuara nga SNA 700 (i rishikuar) ai do të: (Ref. Para. A.21)

- (a) Ndryshojë titullin “Baza për Opinionin” që kërkohet nga paragrafi 28 i SNA 700 (i rishikuar) duke e zëvendësuar sipas rastit me titullin “Baza për Opinionin me Rezervë”, “Baza për Opinionin Kundër”, ose “Baza për Refuzimin e Opinionit”.

- (b) Përfshijë brenda këtij seksioni një përshkrim të çështjeve që çojnë në modifikim.
21. Nëse ka një anomali materiale në pasqyrat financiare që lidhet me shumat e veçanta në pasqyrat financiare (përfshirë shumat sasiore të shpjeguara në shënimet e pasqyrave), audituesi do të përfshijë në seksionin e Bazës për Opinionin një përshkrim dhe një vlerësim sasior të efekteve financiare të anomalisë, përveç nëse kjo nuk është e mundur. Nëse nuk është e mundur të përcaktojë nga pikëpamja sasiore efektet financiare, audituesi do ta shprehë këtë gjë në këtë seksion. (Ref: Para. A22)
22. Nëse ka një anomali materiale në pasqyrat financiare që lidhet me informacionet shpjeguese narrative, audituesi do të përfshijë në seksionin e Bazës për Opinionin një shpjegim që tregon se si informacioni është keq paraqitur.
23. Nëse ka një anomali materiale në pasqyrat financiare që lidhet me mos dhënien e informacionit që kërkohet të jepet në shpjegime, audituesi do të:
- (a) Diskutojë me personat e ngarkuar me qeverisjen, për informacionin që nuk është paraqitur në shënimet shpjeguese;
 - (b) Përshkruajë në Bazën për Opinionin, natyrën e informacionit që mungon dhe përveç nëse ndalohet nga ligji ose rregullat, do të përfshijë informacionin që mungon në shënimet shpjeguese, në qoftë se kjo është e mundur të bëhet dhe audituesi ka siguruar evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me informacionin që mungon. (Ref: Para. A23)
24. Nëse modifikimi rrjedh nga një pamundësi për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit, në seksionin e Bazës për Opinionin, audituesi do të japë edhe arsyet e kësaj pamundësie.
25. Kur audituesi shpreh një opinion me rezervë ose një opinion kundër, ai duhet të ndryshojë fjalinë për faktinnëse evidenca e auditimit e siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin e audituesit, të kërkuar nga paragrafi 28 (d) i SNA 700 (i rishikuar) për të përfshirë sipas rastit fjalët “me rezervë” ose “kundër”.
26. Kur audituesi refuzon të japë një opinion për pasqyrat financiare, raporti i audituesit nuk do të përfshijë elementet e kërkuar nga paragrafët 28 (b) dhe 28 (d) të SNA 700 (i rishikuar). Këto elemente janë:
- (a) Një referencë tek seksioni i raportit të audituesit ku janë përshkruar përgjegjësitë e audituesit; dhe
 - (b) Një deklaratë/fjali që tregon nëse evidenca e auditimit e siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin e audituesit.
27. Madje edhe nëse audituesi ka shprehur një opinion kundër ose ka refuzuar të japë një opinion mbi pasqyrat financiare, në seksionin e Bazës për Opinionin ai do të përshkruajë

arsyet për çdo çështje tjetër, për të cilën audituesi është i vetëdijshëm se do të kishte kërkuar një modifikim në opinion dhe efektet e tyre. (Ref: Para. A24)

Përshkrimi i Përgjegjësi të Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare, kur Audituesi Refuzon të japë Opinion mbi Pasqyrat Financiare

28. Kur audituesi refuzon të japë një opinion për shkak të pamundësisë për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit, ai duhet të ndryshojë përshkrimin e përgjegjësi të kërkuara nga paragrafët 38-40 të SNA 700 (i rishikuar) për të përfshirë vetëm sa vijon: (Ref: Para. A25)
- (a) Një deklaratë që tregon se përgjegjësia e audituesit është të kryejë auditimin e pasqyrave financiare të entitetit në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit dhe të lëshojë një raport auditimi;
 - (b) Një deklaratë që tregon se megjithatë, për shkak të çështjes (jeve) të përshkruara në seksionin e Bazës për Refuzimin e Opinionit , audituesi nuk ka qenë në gjendje të marrë evidencën e nevojshme të auditimit për të patur një bazë për një opinion të auditimit mbi pasqyrat financiare; dhe
 - (c) Një deklaratë në lidhje me pavarësinë e audituesit dhe për përgjegjësitë e tjera etike të kërkuara nga paragrafi 28 (c) i SNA 700 (i rishikuar).

Konsiderata kur Audituesi Refuzon të japë një Opinion mbi Pasqyrat Financiare

29. Përveç nëse kur kërkohet nga ligji ose rregullat, kur audituesi refuzon të japë një opinion mbi pasqyrat financiare, raporti i audituesit nuk do të përfshijë një seksion për Çështjet Kryesore të Auditimit në pajtim me SNA 701⁴ ⁵. (Ref: Para. A.26)

Komunikimi me personat e ngarkuar me qeverisjen

30. Kur audituesi parashikon të modifikojë opinionin në raportin e audituesit, ai duhet të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen në lidhje me rrethanat që çojnë në modifikimin që parashikohet dhe për formulimin e propozuar të modifikimit. (Ref: Para. A27)

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Llojet e Opinioneve të Modifikuara (Ref: Para. 2)

- A1. Tabela e mëposhtme ilustron mënyrën se si ndikon në llojin e opinionit që duhet të shprehet, gjykimi i audituesit për natyrën e çështjes që çon në modifikim, dhe për shkallën e përhapjes së efekteve ose efekteve të mundshme të saj në pasqyrat financiare.

⁴ SNA 701, *Komunikimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit të Pavarur*, paragrafët 11–13

⁵ SNA 720 (i rishikuar), *Përgjegjësitë e audituesit në lidhje me informacionet e tjera*, paragrafi A54

Natyra e çështjes që çon në modifikim	Gjykimi i audituesit në lidhje me përhapjen e Efekteve ose Efekteve të mundshme në Pasqyrat Financiare	
	Material, por jo i përhapur	Material dhe i përhapur
Pasqyrat financiare janë keq paraqitur materialisht	Opinion me rezervë	Opinion Kundër
Pamundësia për të marrë evidencën e nevojshme të auditimit	Opinion me rezervë	Refuzim Opinioni

Rrethanat kur kërkohet një Modifikim për Raportin e Audituesit

Natyra e anomalive materiale (Ref: Para. 6(a))

A2. SNA 700 (i rishikuar) kërkon që, për të formuar një opinion mbi pasqyrat financiare audituesi të arrijë në përfundimin nëse është arritur siguria e arsyeshme për faktin që pasqyrat financiare në tërësi nuk përmbajnë anomali materiale⁶. Ky përfundim merr në konsideratë vlerësimin e audituesit për anomali të pakorrigjuara në pasqyrat financiare, nëse ka të tilla, në pajtueshmëri me SNA 450⁷.

A3. SNA 450 e përcakton një anomali si një diferencë midis shumës, klasifikimit, paraqitjes, ose informacionit shpjegues të dhënë për një element ose një shumë të pasqyrës financiare të raportuar dhe shumës, klasifikimit, paraqitjes apo informacionit shpjegues të dhënë që kërkohet të jetë për elementin për të qënë në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar. Për rrjedhojë, një anomali materiale në pasqyrat financiare mund të lindë në lidhje me:

- (a) Përshtatshmërinë e politikave kontabël të zgjedhura;
- (b) Zbatimin e politikave kontabël të zgjedhura; ose
- (c) Përshtatshmërinë ose mjaftueshmërinë e informacioneve shpjeguese të dhëna në pasqyrat financiare.

Përshtatshmëria e Politikave Kontabël të Zgjedhura

A4. Anomali të materiale në pasqyrat financiare në lidhje me përshtatshmërinë e politikave kontabël të zgjedhura nga drejtimi, mund të lindin kur:

- (a) Politikat kontabël të zgjedhura nuk janë në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar; ose
- (b) Pasqyrat financiare, përfshirë edhe shënimet shpjeguese të tyre, nuk paraqesin transaksionet dhe ngjarjet bazë në një mënyrë tillë që të arrihet paraqitja e drejtë.

⁶ SNA 700 (i rishikuar), paragrafi 11

⁷ SNA 450, *Vlerësimi i Anomalive të Identifikuara Gjatë Auditimit*, paragrafi 11

A5. Kuadrot e raportimit financiar shpesh përmbajnë kërkesa për kontabilizimin dhe për dhënien e informacioneve shpjeguese lidhur me ndryshimet në politikat kontabël. Kur entiteti ka ndryshuar zgjedhjen e tij për politikat e rëndësishme kontabël, një anomali materiale e pasqyrave financiare mund të lindë kur entiteti nuk ka vepruar në pajtim me këto kërkesa.

Zbatimi i Politikave Kontabël të Zgjedhura

A6. Në lidhje me zbatimin e politikave kontabël të zgjedhura, anomali të materiale në pasqyrat financiare mund të lindin:

- (a) Kur politikat kontabël të zgjedhura drejtimi nuk i ka zbatuar në koherencë me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, përfshirë rastin, kur drejtimi nuk i ka zbatuar politikat kontabël të zgjedhura me koherencë për periodha të ndryshme ose për transaksione dhe ngjarje të ngjashme (qëndrueshmëri në aplikim), ose
- (b) Për shkak të metodës së zbatimit të politikave kontabël të zgjedhura (siç është një gabim i paqëllimshëm në zbatim).

Përshtatshmëria ose Mjaftueshmëria e Informacioneve Shpjeguese në Pasqyrat Financiare

A7. Në lidhje me përshtatshmërinë, ose mjaftueshmërinë e dhënies së informacioneve shpjeguese në pasqyrat financiare, anomali të materiale në pasqyrat financiare mund të lindin kur:

- (a) Pasqyrat financiare nuk përfshijnë të gjitha informacionet shpjeguese që kërkojnë sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar;
- (b) Informacionet shpjeguese të dhëna në pasqyrat financiare nuk janë paraqitur në pajtim me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar; ose
- (c) Pasqyrat financiare nuk japin informacionet shpjeguese të nevojshme për të arritur paraqitjen e drejtë.

Natyra e një Pamundësie për të Siguruar Evidencën e Nevojshme të Auditimit (Ref: Para. 6 (b))

A8. Pamundësia e audituesit për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit (referuar gjithashtu si një kufizim i objektit të auditimit) mund të lindë nga:

- (a) Rrethanat që nuk janë nën kontrollin e entitetit;
- (b) Rrethanat në lidhje me natyrën apo afatet e punës së audituesit; ose
- (c) Kufizimet e imponuara nga drejtimi.

A9. Një pamundësi për të kryer një procedurë të veçantë nuk përbën një kufizim të objektit të auditimit nëse audituesi është në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit përmes kryerjes së procedurave alternative. Nëse kjo nuk është e mundur, zbatohen sipas rastit, kërkesat e paragrafëve 7(b) dhe 9-10. Kufizimet e imponuara nga drejtimi mund të

kenë ndikime të tjera për auditimin, siç janë ndikimet në vlerësimin që audituesi ju bën rreziqeve të mashtrimit dhe në vlerësimin që ai bën për vazhdimin e angazhimit.

A10. Shembuj të rrethanave që janë jashtë kontrollit të entitetit përfshijnë rastet kur:

- Regjistrat kontabël të entitetit janë shkatërruar.
- Regjistrat kontabël të një komponenti të rëndësishëm të entitetit janë konfiskuar nga autoritetet qeveritare për një kohë të pacaktuar.

A11. Shembuj të rrethanave që lidhen me natyrën apo afatet e punës së audituesit përfshijnë rastet kur:

- Entiteti kërkohet të përdorë metodën e kapitalit neto për trajtimin kontabël të një entiteti të lidhur (pjesëmarrje) dhe audituesi nuk është në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me informacionin financiar më të fundit për të vlerësuar nëse metoda e kapitalit neto është zbatuar siç duhet.
- Koha kur emërohet audituesi është e tillë që ai nuk është në gjendje të vëzhgojë numërimin fizik të inventarëve.
- Audituesi vlerëson se nuk është e mjaftueshme kryerja vetëm e procedurave thelbësore, pasi kontrollet e entitetit nuk janë efektive.

A12. Shembuj të një pamundësie për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit që rrjedhin nga një kufizim i objektit të auditimit të imponuar nga drejtimi, përfshijnë rastet kur:

- Drejtimi nuk e lejon audituesin të vëzhgojë numërimin fizik të inventarëve.
- Drejtimi e pengon audituesin të kërkojë konfirmime nga të tretët për teprica të llogarive të veçanta.

Përcaktimi i Llojit të Modifikimit në Opinionin e Audituesit

Pasoja e një Pamundësie për të Siguruar Evidencën e Nevojshme të Auditimit për shkak të një Kufizimi të Imponuar nga Drejtimi, pasi Audituesi e ka pranuar Angazhimin (Ref: Para. 13 (b)(i) - 14)

A13. Mundësia e tërheqjes nga auditimi mund të varet nga faza në të cilën ndodhet kryerja e angazhimit në momentin kur drejtimi imponon kufizim në objekt. Nëse audituesi ka kryer një punë të konsiderueshme të auditimit, ai përpara se të tërhiqet mund të vendosë të përfundojë auditimin deri në masën e mundshme, të refuzojë të japë një opinion dhe të shpjegojë kufizimin e objektit në seksionin e Bazës për Refuzimin e Opinionit.

A14. Në disa rrethana, tërheqja nga auditimi nuk mund të jetë e mundur në qoftë se audituesi kërkohet nga ligji ose rregullat që të vazhdojë angazhimin e auditimit. Këtu mund të jetë rasti i një audituesi që është emëruar për auditimin e pasqyrave financiare të entiteteve të sektorit publik. Gjithashtu, këtu mund të jetë rasti në ato juridiksione ku audituesi caktohet për të audituar pasqyrat financiare që mbulojnë një periudhë të caktuar, ose kur audituesi emërohet për një periudhë të caktuar dhe është e ndaluar që ai të tërhiqet respektivisht para kryerjes së auditimit të këtyre pasqyrave financiare ose para fundit të

kësaj periudhe. Gjithashtu, audituesi mund të konsiderojë të nevojshme që në raportin e audituesit të përfshijë një paragraf për çështje të tjera.⁸

A15.Kur audituesi arrin në përfundimin se për shkak të një kufizimi të objektit, duhet të tërhiqet nga auditimi, ai duhet të mbajë parasysh kërkesat profesionale, ligjore ose rregullatore për të komunikuar çështjet që lidhen me tërheqjen nga angazhimi me rregullatorët apo pronarët e entitetit.

Konsiderata të Tjera në Lidhje me një Opinion Kundër ose me Refuzim Opinioni (Ref: Para. 15)

A16.Më poshtë jepen shembuj të rrethanave të raportimit që nuk do të ishin në kundërshtim me opinionin kundër ose me refuzimin e opinionit nga audituesi:

- Shprehja e një opinionit të pamodifikuar mbi pasqyrat financiare të përgatitura sipas një kuadri të dhënë të raportimit financiar dhe shprehja, brenda të njëjtit raport, e një opinionit kundër për të njëjtën pasqyrë financiare të përgatitur sipas një kuadri të ndryshëm të raportimit financiar⁹.
- Shprehja e një refuzimi opinionit në lidhje me rezultatet e operacioneve, dhe flukset e parave, kur është e përshtatshme, dhe e një opinionit të pamodifikuar në lidhje me pozicionin financiar (shiko SNA 510¹⁰). Në këtë rast, audituesi nuk ka shprehur një refuzim opinionit mbi pasqyrat financiare në tërësi.

Forma dhe përmbajtja e Raportit të Audituesit Kur Opinioni është Modifikuar

Raporte Audituesi Ilustruese (Ref: Para.16)

A17.Ilustrimet 1 dhe 2 në Shtojcë përmbajnë respektivisht raporte të audituesit me opinion me rezervë dhe opinion kundër, për shkak se pasqyrat financiare kanë anomali materiale.

A18.Ilustrimi 3 në Shtojcë përmban një raport të audituesit me një opinion me rezervë, për shkak se audituesi nuk është në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit. Ilustrimi 4 përmban një refuzim për dhënie opinionit për shkak të pamundësisë për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit për një element të veçantë të pasqyrave financiare. Ilustrimi 5 përmban një refuzim opinionit për shkak të pamundësisë për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit rreth disa elementeve të pasqyrave financiare. Në secilin nga dy rastet e fundit, efektet e mundshme në pasqyrat financiare të pamundësisë janë si materiale ashtu edhe të përhapura. Shtojcat në SNA-të e tjera që përfshijnë kërkesa raportimi, përfshirë SNA 570¹¹ (i rishikuar), përmbajnë gjithashtu ilustrime të raporteve të audituesit me opinione

⁸ SNA 706 (i rishikuar), *Paragrafët që Theksojnë Çështjen dhe Paragrafët për Çështje të Tjera në Raportin e Audituesit të Pavarur*, paragrafi A10

⁹ Për një përshkrim të kësaj rrethane shiko paragrafin A31 të SNA 700 (i rishikuar)

¹⁰ SNA 510, *Angazhimet fillestare të Auditimit – Tepërcat e Çeljes*, paragrafi 10

¹¹ SNA 570 (i rishikuar), *Vijimësia*

të modifikuara.

Opinionin e Audituesit (Ref: Para.16)

A19. Amendimi i këtij titulli e bën më të qartë për përdoruesit faktin që raporti i audituesit është i modifikuar dhe tregon për llojin e modifikimit.

Opinionin me rezerve (Ref. Para.17)

A20. Kur audituesi shpreh një opinion me rezervë, nuk do të ishte e përshtatshme që në seksionin e opinionit të përdoren fraza të tilla si: “me shpjegimin e dhënë më lart” ose “kushtëzuar nga”, pasi ato nuk janë të qarta dhe detyruese.

Baza për Opinionin (Ref: Para. 20, 21, 23, 27)

A21. Qëndrueshmëria në raportin e audituesit ndihmon përdoruesit të kuptojnë dhe të identifikojnë rrethanat e pazakonta kur ato ndodhin. Prandaj, ndonëse mund të mos ketë uniformitet në formulimin e një opinionin të modifikuar dhe në përshkrimin e bazës për modifikim, është e dëshirueshme të ketë koherencë (qëndrueshmëri) si në formë ashtu edhe në përmbajtjen e raportit të audituesit.

A22. Një shembull i efekteve financiare të anomalive materiale që audituesi mund të përshkruajë brenda seksionit të Bazës për Opinionin në raportin e audituesit është dhënia e efekteve sasiore për tatimin mbi të ardhurat, të ardhurat para tatimeve, të ardhurat neto dhe të kapitalit në qoftë se është mbivlerësuar inventari.

A23. Dhënia e informacioneve që mungojnë në seksionin e Bazës për Opinionin, nuk do të jetë e mundur në qoftë se:

- (a) Informacionet që shpjegohen nuk janë përgatitur nga drejtimi ose nëse këto informacione nuk janë të disponueshme për audituesin; ose
- (b) Sipas gjykimit të audituesit, dhënia e informacioneve shpjeguese do të ishte mjaft voluminoze për raportin e audituesit.

A24. Një opinion kundër ose një refuzim për dhënie opinionin në lidhje me një çështje të caktuar të përshkruar në seksionin e Bazës për Opinionin, nuk e justifikon mungesën e një përshkrimi të çështjeve të tjera të identifikuar, që përndryshe do të kishin qënë kërkuar për një opinion të audituesit të modifikuar. Në këto raste, dhënia e informacioneve për këto çështje të tjera, për të cilat audituesi ka dijeni, mund të jetë e rëndësishme për përdoruesit e pasqyrave financiare.

Përshkrimi i Përgjegjësisë të Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare, kur Audituesi Refuzon një Opinion mbi Pasqyrat Financiare (Ref: Para. 28)

A25. Kur audituesi refuzon të japë një opinion mbi pasqyrat financiare, është mirë që brenda seksionit të Përgjegjësisë të Audituesit për auditimin e pasqyrave financiare në raportin e

audituesit të vendosen fjalitë e mëposhtme, sikurse ato janë dhënë në ilustrimet 4-5 të Shtojcës së këtij SNA-je:

- Fjala që kërkohet nga paragrafi 28(a) i SNA 700 (i rishikuar), i amenduar për të treguar se përgjegjësia e audituesit është të kryejë një auditim të pasqyrave financiare të entitetit në pajtim me SNA-të ; dhe
- Fjala që kërkohet nga paragrafi 28(c) i SNA 700 (i rishikuar) rreth pavarësisë dhe përgjegjësi të tjera etike.

Konsiderata kur Audituesi Refuzon Opinionin mbi Pasqyrat Financiare (Ref: Para.29)

A26. Shpjegimi i arsyeve lidhur me pamundësinë e audituesit për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit brenda seksionit të Bazës për Refuzimin e Opinionit në raportin e audituesit, ju jep përdoruesve informacione të dobishëm për të kuptuar pse audituesi e ka refuzuar opinionin mbi pasqyrat financiare dhe mund të shërbejë edhe për të shmangur një mbështetje të papërshtatshme tek këto pasqyra. Megjithatë, komunikimi i ndonjë çështje kryesore të auditimit që ndryshon nga ato që çojnë në refuzimin e opinionit mund të tregojë që pasqyrat financiare në tërësi janë më të besueshme në lidhje me këto çështje se sa ato do të ishin në të vërtetë të përshtatshme për rrethanat, dhe kjo nuk do të ishte në koherencë me refuzimin e opinionit për pasqyrat financiare në tërësi. Prandaj, paragrafi 29 i këtij SNA-je nuk lejon që në raportin e audituesit të përfshihet seksioni i Çështjeve Kryesore të Auditimit kur audituesi refuzon të japë opinion mbi pasqyrat financiare, përveç nëse nga ligji ose nga rregullat kërkohet që audituesi të komunikojë çështjet kryesore të auditimit.

Komunikimi me personat e ngarkuar me Qeverisjen (Ref: Para. 30)

A27. Komunikimi me personat e ngarkuar me qeverisjen, i rrethanave që çojnë në një modifikim të pritshëm të opinionit të audituesit dhe në formulimin e propozuar të modifikimit, bën të mundur që:

- (a) Audituesi të njoftojë personat e ngarkuar me qeverisjen për modifikimet e parashikuara dhe për arsyet (apo rrethanat) për modifikimin (et);
- (b) Audituesi të kërkojë pëlqimin e personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me faktet e çështjes (jeve) që çojnë në modifikimet e pritshme, ose për të konfirmuar çështjet e mos pajtimit me drejtimin, si të tilla, dhe
- (c) Personat e ngarkuar me qeverisjen, kur është e mundur, të kenë një mundësi, për t'i siguruar audituesit informacion të mëtejshëm dhe shpjegime në lidhje me çështjen (jet) që çojnë në modifikimet e pritshme.

Ilustrimet e Raporteve të Audituesit me Modifikime në Opinion

- Ilustrimi 1: Raporti i audituesit përmban një opinion me rezervë për shkak të një anomalie materiale të pasqyrave financiare.
- Ilustrimi 2: Raporti i audituesit përmban një opinion kundër për shkak të një anomalie materiale të pasqyrave financiare të konsoliduara.
- Ilustrimi 3: Raporti i audituesit përmban një opinion me rezervë për shkak të pamundësisë së audituesit për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me një entitet të lidhur (pjesëmarrje) të huaj.
- Ilustrimi 4: Raporti i audituesit përmban një refuzim të opinionit për shkak të pamundësisë së audituesit për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me një element të vetëm të pasqyrave financiare të konsoliduara.
- Ilustrimi 5: Raporti i audituesit përmban një refuzim të opinionit për shkak të pamundësisë së audituesit për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit për disa elementë të pasqyrave financiare.

Ilustrimi 1: - Opinion me Rezervë për shkak të një Anomalie Materiale të Pasqyrave Financiare

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një Grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600¹²).
- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210¹³.
- Inventarët janë keq paraqitur. Anomalia duket se është materiale por jo e përhapur në pasqyrat financiare (d.m.th. duhet të jepet një opinion me rezervë)
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale për ngjarjet ose kushtet të cilat mund të hedhin dyshime të mëdha lidhur me aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë, në pajtim me SNA 570 (i rishikuar).
- Çështjet kryesore të auditimit janë komunikuar në pajtim me SNA 701.
- Audituesi i ka siguruar të gjithë informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe çështja që ka çuar në opinionin me rezervë mbi pasqyrat financiare të konsoliduara ka ndikim edhe në informacionet e tjera.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkojnë sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e shoqërisë tregtare ABC [ose një adresë tjetër e duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare¹⁴

Opinionin me rezervë

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të shoqërisë tregtare ABC (shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave

¹² SNA 600, *Konsiderata të veçanta – Auditimi i pasqyrave financiare të grupit (duke përfshirë punën e audituesit të entitetit të kontrolluar)*

¹³ SNA 210, *Rënia dakord me Kushtet e Angazhimit të Auditimit*

¹⁴ Nëntitulli “Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare” nuk është nevoja të vendoset kur raporti nuk përmban një nëntitull të dytë të emërtuar “Raport mbi Kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore”.

gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, me përjashtim të efekteve të çështjeve të përshkruara në seksionin e Bazës për Opinionin me Rezervë të raportit tonë, pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për) pozicionin financiar të shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare e flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për opinionin me rezervë

Inventarët e shoqërisë janë paraqitur në pasqyrën e pozicionit financiar në shumën xxx. Drejtimi nuk i ka paraqitur inventarët me vlerën më të ulët midis kostos dhe vlerës neto të realizueshme, por vetëm me kosto, çka përbën një devijim nga kërkesat e SNRF-ve. Regjistrat e shoqërisë tregojnë se nëse drejtimi do t'i kishte paraqitur inventarët me më të ultën midis kostos dhe vlerës neto të realizueshme, një shumë prej xxx do të paraqitej si pakësim/rënie e vlerës së inventarëve për t'i çuar ato deri në vlerën e tyre neto të realizueshme. Për rrjedhojë, kostot e shitjes do të ishin rritur me xxx dhe tatimi mbi të ardhurat, të ardhurat neto dhe kapitali i aksionarëve do të ishin reduktuar respektivisht me xxx, xxx dhe xxx.

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit të Përgjegjësisë të Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare. Ne jemi të pavarur nga shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare (të zbatueshme në juridiksionin përkatës) dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë me rezervë.

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga pasqyrat financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko ilustrimin 6 në Shtojcën 2 të SNA 720 (i rishikuar). Paragrafi i fundit i seksionit të informacioneve të tjera në ilustrimin 6 duhet të modifikohet për të përshkruar çështjet specifike që kanë çuar në opinionin me rezervë, të cilat kanë ndikim edhe në informacionet e tjera.]

Çështjet Kryesore të Auditimit

Çështje Kryesore të Auditimit janë ato çështje që, në gjykimin tonë profesional, kanë qënë më të rëndësishmet në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale. Këto çështje kanë qënë adresuar në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare në tërësi dhe të formimit të opinionit tonë në lidhje me to, kështu që për këto çështje ne nuk japim një opinion të veçantë.

Përveç çështjes së përshkruar në seksionin e Bazës për Opinionin me Rezervë, ne kemi përcaktuar çështjet më poshtë si çështje kryesore të auditimit që duhet të komunikohen në raportin tonë të auditimit.

[Përshkrimi për çdo çështje kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.]

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen në lidhje me Pasqyrat Financiare¹⁵

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar)]

Përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)– shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Ortaku i angazhimit për auditimin përgjegjës për raportin e audituesit të pavarur është [emri]

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e audituesit]

[Data]

¹⁵ Në të gjitha këto raporte audituesi ilustruese, termat drejtimi dhe presonat e ngarkuar me qeverisjen mund të zëvendësohen me një term tjetër që është i përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor që zbatohet në një juridiksion të caktuar.

Ilustrimi 2: - Opinion Kundër për shkak të një Anomalie Materiale në Pasqyrat Financiare të Konsoliduara

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të konsoliduara të një entiteti të listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi është auditim i një Grupi të një entiteti me filiale (d.m.th. zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare të konsoliduara janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Pasqyrat financiare të konsoliduara janë keq paraqitur materialisht për shkak të mos konsolidimit të një filiali. Anomalia materiale duket se është e përhapur në pasqyrat financiare të konsoliduara. Efektet e anomalisë në pasqyrat financiare të konsoliduara nuk janë përcaktuar për shkak se nuk ka qenë e mundur (d.m.th. duhet të jepet një opinion kundër)
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka pasiguri materiale për ngjarjet ose kushtet të cilat mund të hedhin dyshime të mëdha lidhur me aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë, në pajtim me SNA 570 (i rishikuar)
- Zbatohet SNA 701, megjithatë audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka çështje kryesore të auditimit përveç atyre të përshkruara në seksionin e Bazës për Opinionin Kundër.
- Audituesi i ka siguruar të gjithë informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe çështja që ka çuar në opinionin me rezervë mbi pasqyrat financiare të konsoliduara ka ndikim edhe në informacionet e tjera.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkojnë sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e shoqërisë tregtare ABC [ose një adresë tjetër e duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare të Konsoliduara¹⁶

Opinionin kundër

¹⁶ Nëntitulli “Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare të Konsoliduara” nuk është i nevojshëm kur raporti nuk përmban një nëntitull të dytë të emërtuar “Raport mbi Kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore”.

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të konsoliduara të shoqërisë tregtare ABC dhe filialeve të saj (Grupi), të cilat përfshijnë pasqyrën e konsoliduar të pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse të konsoliduar, pasqyrën e ndryshimeve në kapital të konsoliduar dhe pasqyrën e flukseve të parasë të konsoliduar për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare të konsoliduara, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, për shkak të rëndësisë së çështjes të trajtuar në seksionin e Bazës për Opinionin Kundër të raportit tonë, pasqyrat financiare të konsoliduara bashkëlidhur nuk paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose nuk japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për) pozicionin financiar të shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare e flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për opinionin kundër

Sikurse shpjegohet në shënimin X, Grupi nuk ka konsoliduar filialin XYZ, të cilën Grupi e ka blerë gjatë 20X1, për shkak se nuk ka qenë në gjendje të përcaktonte vlerat e drejta të disa prej aktiveve dhe detyrimeve materiale të filialit në datën e blerjes. Për këtë arsye, investimi është njohur me kosto. Sipas SNRF-ve shoqëria duhet të kishte konsoliduar filialin e saj për blerjen, bazuar në shumat provizore. Nëse filiali XYZ do të kishte qenë konsoliduar, shumë elemente në pasqyrat financiare të konsoliduara bashkëlidhur do të ndikoheshin materialisht. Efektet në pasqyrat financiare të konsoliduara që lidhen me mos konsolidimin nuk janë përcaktuar.

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit të Përgjegjësisë të Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare. Ne jemi të pavarur nga shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare (të zbatueshme në juridiksionin përkatës) dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë kundër.

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga pasqyrat financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko ilustrimin 7 në Shtojcën 2 të SNA 720 (i rishikuar). Paragrafi i fundit i seksionit të informacioneve të tjera në ilustrimin 7 duhet të modifikohet për të përshkruar çështjet specifike që kanë çuar në opinionin me rezervë, të cilat kanë ndikim edhe në informacionet e tjera.]

Çështjet Kryesore të Auditimit

Përveç çështjes së përshkruar në seksionin e Bazës për Opinionin Kundër, ne nuk kemi përcaktuar çështje tjetër, të cilën duhet ta komunikojmë në raportin tonë.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen në lidhje me Pasqyrat Financiare të Konsoliduara¹⁷

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i rishikuar)]

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare të Konsoliduara

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (të rishikuar)– shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i rishikuar).]

Ortaku i angazhimit për auditimin përgjegjës për raportin e audituesit të pavarur është [emri]

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e audituesit]

[Data]

¹⁷ Ose terma të tjera që janë të përshtatshme në kontekstin e kuadrit ligjor që zbatohet në një juridiksion të caktuar.

Ilustrimi 3: - Opinion me Rezervë për shkak të Pamundësisë së Audituesit për të Siguruar Evidencën e Nevojshme të Auditimit në lidhje me një Entitet të lidhur (pjesëmarrje) të huaj

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të konsoliduara të një entiteti të listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi është auditim i një Grupi të një entiteti me filiale (d.m.th. zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare të konsoliduara janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Audituesi nuk ishte në gjendje të siguronte evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me investimin në një pjesëmarrje të huaj. Efektet e mundshme të pamundësisë për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit duket se janë materiale por jo të përhapura në pasqyrat financiare të konsoliduara (d.m.th. duhet të jepet një opinion me rezervë)
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale për ngjarjet ose kushtet e cila mund të hedhë dyshime të mëdha lidhur me aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë, sipas SNA 570 (i rishikuar)
- Çështjet kryesore të auditimit janë komunikuar në pajtim me SNA 701.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkojnë sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e shoqërisë tregtare ABC [ose një adresë tjetër e duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare të Konsoliduara¹⁸

Opinionit me rezervë

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të konsoliduara të shoqërisë tregtare ABC dhe të filialeve të saj (Grupit), të cilat përfshijnë pasqyrën e konsoliduar të pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse të konsoliduar, pasqyrën e ndryshimeve në kapital të konsoliduar dhe pasqyrën e flukseve të parasë të konsoliduar për

¹⁸ Nëntitulli “Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare të Konsoliduara” nuk është i nevojshëm kur raporti nuk përmban një nëntitull të dytë të emërtuar “Raport mbi kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore”.

vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare të konsoliduara, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, me përjashtim të efekteve të çështjeve të përshkruara në seksionin e Bazës për Opinionin me Rezervë të raportit tonë, pasqyrat financiare të konsoliduara bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për) pozicionin financiar të shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare e flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për Opinionin me Rezervë

Investimi i grupit në shoqërinë XYZ, një pjesëmarrje e huaj e blerë gjatë vitit dhe e njohur me metodën e kapitalit, është paraqitur në pasqyrën e konsoliduar të pozicionit financiar në shumën xxx me datën 31 Dhjetor 20X1 dhe pjesa e të ardhurave neto të shoqërisë ABC tek pjesëmarrja XYZ në shumën xxx është përfshirë në të ardhurat e shoqërisë ABC për vitin që mbyllet me këtë datë. Ne nuk ishim në gjendje të siguronim evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me vlerën kontabël të investimit të shoqërisë ABC tek pjesëmarrja XYZ me datën 31 Dhjetor 20X1 dhe pjesën e ABC në të ardhurat neto të XYZ për këtë vit, për shkak se nuk na u lejua akses në informacionet financiare, tek drejtimi dhe tek audituesit e XYZ. Për rrjedhojë, ne nuk ishim në gjendje të përcaktonim nëse do të ishte nevoja të bëhej ndonjë rregullim i këtyre shumave.

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit të Përgjegjësisë të Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare. Ne jemi të pavarur nga Grupi në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare (të zbatueshme në juridiksionin përkatës) dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë me rezervë.

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga pasqyrat financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko ilustrimin 6 në Shtojcën 2 të SNA 720 (i rishikuar). Paragrafi i fundit i seksionit të informacioneve të tjera në ilustrimin 6 duhet të modifikohet për të përshkruar çështjet specifike që kanë çuar në opinionin me rezervë, të cilat kanë ndikim edhe në informacionet e tjera.]

Çështjet Kryesore të Auditimit

Çështje Kryesore të Auditimit janë ato çështje që, në gjykimin tonë profesional, kanë qënë më të rëndësishmet në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale. Këto çështje kanë qënë adresuar në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare në tërësi dhe të formimit të opinionit tonë në lidhje me to, kështu që për këto çështje ne nuk japim opinion të veçantë.

Përveç çështjes së përshkruar në seksionin e Bazës për Opinionin me Rezervë, ne kemi përcaktuar çështjet më poshtë si çështje kryesore të auditimit që komunikohen në raportin tonë të auditimit.

[Përshkrimi për çdo çështje kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.]

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen në lidhje me Pasqyrat Financiare të Konsoliduara¹⁹

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)– shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i rishikuar).]

Ortaku i angazhimit për auditimin përgjegjës për raportin e auditimit është [emri]

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e audituesit]

[Data]

¹⁹ Ose terma të tjera që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor që zbatohet në një juridiksion të caktuar.

Ilustrimi 4: - Refuzim i Opinionit për shkak të Pamundësisë për të Siguruar Evidencën e Nevojshme të Auditimit për një Element të vetëm të Pasqyrave Financiare të Konsoliduara

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të konsoliduara të një entiteti të pa listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi është auditim i një grupi të një entiteti me filiale (d.m.th. zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare të konsoliduara janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Audituesi nuk ishte në gjendje të siguronte evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me një element të vetëm të pasqyrave financiare të konsoliduara. Kjo do të thotë që audituesi nuk ishte në gjendje të siguronte evidencën e nevojshme të auditimit për një investim në një sipërmarrje të përbashkët që përfaqëson 90 për qind të aktiveve neto të entitetit. Efektet e mundshme të pamundësisë për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit duket se janë materiale dhe të përhapura në pasqyrat financiare të konsoliduara (d.m.th. duhet të refuzohet opinionin).
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Kërkohet të vendoset një seksion më i kufizuar i përshkrimit të përgjegjësisë të audituesit.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkohen sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e shoqërisë tregtare ABC [ose një adresë tjetër e duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare të Konsoliduara²⁰

Refuzimi i Opinionit

Ne u angazhuam për të kryer auditimin e pasqyrave financiare të konsoliduara të shoqërisë tregtare ABC dhe të filialeve të saj (Grupit), të cilat përfshijnë pasqyrën e konsoliduar të pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse të konsoliduar, pasqyrën e ndryshimeve në kapital të konsoliduar dhe pasqyrën e flukseve të

²⁰ Nëntitulli “Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare të Konsoliduara” nuk është i nevojshëm kur raporti nuk përmban një nëntitull të dytë të emërtuar “Raport mbi Kërkesat e tjera Ligjore dhe Rregullatore” .

parasë të konsoliduar për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare të konsoliduara, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Ne nuk shprehim një opinion mbi pasqyrat financiare të konsoliduara të Grupit bashkëlidhur. Për shkak të rëndësisë së çështjes të trajtuar në seksionin e Bazës për Refuzimin e Opinionit të raportit tonë, ne nuk kemi qenë në gjendje të sigurojmë evidencën e nevojshme të auditimit që do të na jepte një bazë për një opinion auditimi mbi këto pasqyra financiare të konsoliduara.

Baza për Refuzimin e Opinionit

Investimi i grupit në shoqërinë e përbashkët XYZ, është paraqitur në shumën xxx në pasqyrën e pozicionit financiar të Grupit. Kjo shumë përfaqëson mbi 90 % të aktiveve neto të Grupit me datën 31 Dhjetor 20X1. Ne nuk na u lejua akses tek drejtimi dhe tek audituesit e XYZ, si edhe tek dokumentacioni i audituesve të XYZ. Për rrjedhojë, ne nuk ishim në gjendje të përcaktonim nëse do të ishte nevoja të bëhej ndonjë rregullim në lidhje me pjesën proporcionale të aktiveve të Grupit tek shoqëria XYZ që kontrollohet bashkërisht, të pjesës proporcionale të detyrimeve të XYZ për të cilat është bashkërisht përgjegjëse, pjesën proporcionale të të ardhurave dhe shpenzimeve të XYZ për vitin dhe të elementeve që formojnë pasqyrën e konsoliduar të ndryshimeve në kapital; dhe në pasqyrën e konsoliduar të flukseve të parasë.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të ngarkuar me Qeverisjen në Lidhje me Pasqyrat Financiare²¹

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare

Përgjegjësia jone është të kryejmë një auditim të pasqyrave financiare të konsoliduara të Grupit në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit dhe të lëshojmë një raport audituesi. Megjithatë, për shkak të çështjes së përshkruar në seksionin e Bazës për Refuzimin e Opinionit të raportit tonë, ne nuk ishim në gjendje të siguronim evidencën e nevojshme të auditimit që do të na jepte një bazë për opinionin tonë mbi këto pasqyra financiare të konsoliduara.

Ne jemi të pavarur nga grupi në pajtim me kërkesat etike që zbatohen për auditimin e pasqyrave financiare në (juridiksionin përkatës) dhe kemi përmbushur të gjitha përgjegjësitë e tjera etike në pajtim me këto kërkesa.

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (të rishikuar) – shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i Rishikuar).]

²¹ Ose terma të tjera që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor që zbatohet në një juridiksion të caktuar.

Ortaku i angazhimit për auditimin përgjegjës për raportin e auditimit është [emri]

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e audituesit]

[Data]

Ilustrimi 5: - Refuzim opinionit për shkak të pamundësisë së audituesit për të Siguruar Evidencën e Nevojshme të Auditimit rreth disa Elementeve të Pasqyrave Financiare

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të pa listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një Grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Audituesi nuk ishte në gjendje të siguronte evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me disa elemente të pasqyrave financiare, që do të thotë se audituesi nuk ishte në gjendje të siguronte evidencën e nevojshme të auditimit për inventarët dhe llogaritë e arkëtueshme. Efektet e mundshme të pamundësisë për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit duket se janë materiale dhe të përhapura në pasqyrat financiare.
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Kërkohet të vendoset një seksion më i kufizuar i përshkrimit të përgjegjësisë së audituesit.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkohen sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e shoqërisë tregtare ABC [ose një adresë tjetër e duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare²²

Refuzim i opinionit

Ne u angazhuam për të kryer auditimin e pasqyrave financiare të shoqërisë tregtare ABC (shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Ne nuk shprehim një opinion mbi pasqyrat financiare bashkëlidhur të shoqërisë. Për shkak të rëndësisë së çështjeve të trajtuara në seksionin e Bazës për Refuzimin e Opinionit të raportit tonë, ne nuk kemi qenë në gjendje të sigurojmë evidencën e nevojshme të auditimit që do të na jepte një bazë për një opinion auditimi mbi këto pasqyra financiare.

²² Nëntitulli “Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare” nuk është i nevojshëm kur raporti nuk përmban një nëntitull të dytë të emërtuar “Raport mbi Kërkesat e tjera Ligjore dhe Rregullatore”.

Baza për Refuzimin e Opinionit

Ne nuk kemi qene emëruar auditues të shoqërisë deri me datën 31 Dhjetor 20X1 dhe nuk mundëm të ishim të pranishëm në procesin e inventarizimit fizik në fillim dhe në fund të vitit. Ne nuk mund të krijojmë bindjen me mjete të tjera alternative në lidhje me sasitë e inventarit me datën 31 Dhjetor 20X0 dhe 20X1, të cilat janë paraqitur në pasqyrën e pozicionit financiar respektivisht në shumat xxx dhe xxx. Veç kësaj, vënia në zbatim e një sistemi të kompjuterizuar për trajtimin e llogarive të arkëtueshme në shtator 20X1, ka çuar në një numër gabimesh në llogaritë e arkëtueshme. Deri në datën e raportit tonë drejtimi po punonte për të rregulluar gabimet dhe për të korrigjuar sistemin kompjuterik. Ne nuk ishim në gjendje të konfirmojmë ose verifikojmë me mjete alternative llogaritë e arkëtueshme të përfshira në pasqyrën e pozicionit financiar për totalin xxx me datën 31 Dhjetor 20X1. Si rrjedhojë e këtyre çështjeve, ne nuk kemi qenë në gjendje të përcaktonim nëse duhet të bëhet ndonjë rregullim në lidhje me inventarët dhe llogaritë e arkëtueshme të regjistruara apo të paregjistruara, si edhe për elementet përbërës të të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrës së ndryshimeve në kapital dhe pasqyrës së flukseve të parasë.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të ngarkuar me Qeverisjen në lidhje me Pasqyrat Financiare²³

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare

Përgjegjësia jonë është të kryejmë një auditim të pasqyrave financiare shoqërisë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit dhe të lëshojmë një raport audituesi. Megjithatë, për shkak të çështjeve të përshkruara në seksion e Bazës për Refuzimin e Opinionit të raportit tonë, ne nuk ishim në gjendje të siguronim evidencën e nevojshme të auditimit që do të na jepte një bazë për opinionin tonë mbi këto pasqyra financiare të konsoliduara.

Ne jemi të pavarur nga shoqëria në pajtim me kërkesat etike që zbatohen për auditimin e pasqyrave financiare në (juridiksionin përkatës) dhe ne kemi përmbyllur të gjitha përgjegjësitë e tjera etike në pajtim me këto kërkesa.

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e audituesit]

[Data]

²³ Ose terma të tjera që janë të përshtatshme në kontekstin e kuadrit ligjor që zbatohet në një juridiksion të caktuar.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 706 (I RISHIKUAR)

PARAGRAFËT QË THEKSOJNË ÇËSHTJEN DHE PARAGRAFËT PËR ÇËSHTJE TË TJERA NË RAPORTIN E AUDITUESIT TË PAVARUR

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1-4
Hyrja në fuqi	5
Objektivi	6
Përkufizimet	7
Kërkesat	
Paragrafët në Raportin e Audituesit, të cilët Theksojnë Çështje	8-9
Paragrafët në Raportin e Audituesit, të cilët trajtojnë Çështje të Tjera	10-11
Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen	12
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Marrëdhëniet midis Paragrafëve që Theksojnë Çështje dhe Çështjeve Kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit,	A1-A3
Rrethanat kur mund të jete i nevojshëm një Paragraf që Thekson Çështje	A4-A6
Përfshirja në Raportin e Audituesit e një Paragrafi që Thekson Çështje	A7-A8
Paragrafët për çështje të tjera në Raportin e Audituesit	A9 – A15
Vendosja në Raportin e Audituesit e Paragrafëve që Theksojnë Çështje dhe Paragrafëve për Çështje të tjera	A16-A17
Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen	A 18
Shtojcë 1: Lista e SNA-ve që Përmblajnë Kërkesa për Paragrafët që Theksojnë Çështje	
Shtojcë 2: Lista e SNA-ve që Përmblajnë Kërkesa për Paragrafët për Çështje të Tjera	
Shtojcë 3: Ilustrimi i një Raporti të Audituesit që Përfshin një Seksion për Çështjet Kryesore të Auditimit, një Paragraf që Thekson Çështjen dhe një Paragraf për Çështje të Tjera	
Shtojca 4: Ilustrimi i një Raporti të Audituesit që Përmban një Opinion me Rezervë për shkak të një devijimi nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar dhe që përfshin një Paragraf që Thekson Çështje	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 706 (i rishikuar), *Paragrafët në Raportin e Audituesit të Pavarur që Theksojnë Çështjen dhe Paragrafët për Çështje të Tjera* duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton komunikimet shitesë në raportin e audituesit, kur audituesi konsideron të nevojshme:
 - (a) Të tërheqë vëmendjen e përdoruesve për një ose disa çështje të paraqitura ose shpjeguara në raportin e audituesit, të cilat janë të një rëndësie të atillë që është themelore për kuptimin nga përdoruesit të pasqyrave financiare; ose
 - (b) Të tërheqë vëmendjen për ndonjë çështje ose çështje të tjera përveç atyre të paraqitura ose të shpjeguara në pasqyrat financiare, që janë të rëndësishme për kuptimin nga përdoruesit, të auditimit, të përgjegjësisë të audituesit ose të raportit të audituesit.
2. SNA 701¹ vendos kërkesa dhe jep udhëzime kur audituesi përcakton çështjet kryesore të auditimit dhe i komunikon ato në raportin e tij. Kur audituesi përfshin në raportin e tij një seksion për Çështjet Kryesore të Auditimit, ky SNA trajton marrëdhënien midis çështjeve kryesore të auditimit dhe ndonjë komunikimi shitesë në raportin e audituesit në përputhje me këtë SNA (Ref: Para. A1-A3)
3. SNA 570² (i rishikuar) dhe SNA 720 (i rishikuar)³ përcakton kërkesa dhe jep udhëzime rreth komunikimit në lidhje me vijimësinë, në raportin e Audituesit.
4. Shtojcat 1 dhe 2 identifikojnë SNA-të që përmbajnë kërkesa të veçanta për audituesin për të përfshirë në raportin e audituesit, Paragrafë që Theksojnë Çështje ose Paragrafë për Çështje të Tjera. Në këto rrethana, në lidhje me formën dhe vendosjen e këtyre paragrafëve, do të zbatohen kërkesat e këtij SNA-je.

Hyrja në Fuqi

5. Ky SNA hyn në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që përfundojnë me datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date.

¹ SNA 701, *Komunikimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit të Pavarur*

² SNA 570 (i rishikuar), *Vijimësia*

³ SNA 720 (i rishikuar), *Përgjegjësitë e Audituesit në lidhje me informacionet e tjera*

Objektivi

6. Objektivi i audituesit, pasi ka formuar opinionin mbi pasqyrat financiare, është të tërheqë vëmendjen e përdoruesve, kur sipas gjykimit të audituesit kjo është e nevojshme të bëhet, nëpërmjet një komunikimi të qartë shtesë në raportin e audituesit për:
 - (a) Një çështje, e cila edhe pse paraqitet siç duhet në pasqyrat financiare ose në shënimet shpjeguese, është e një rëndësie të madhe për kuptimin e pasqyrave financiare nga përdoruesit; ose
 - (b) Sipas rastit, ndonjë çështje tjetër, e cila ka lidhje me kuptimin nga ana e përdoruesve, të auditimit, të përgjegjësive të audituesit ose të raportit të audituesit.

Përkufizimet

7. Për qëllime të SNA-ve termat në vijim kanë këto kuptime:
 - (a) Paragraf që Thekson Çështje – një paragraf që përfshihet në raportin e audituesit, i cili i referohet një çështjeje të paraqitur ose të shpjeguar në mënyrën e duhur në pasqyrat financiare, e cila sipas gjykimit të audituesit, është me shumë rëndësi, pasi është thelbësore për kuptimin e pasqyrave financiare nga ana e përdoruesve.
 - (b) Paragraf për Çështje të Tjera – një paragraf që përfshihet në raportin e audituesit, i cili shërben për të referuar një çështje tjetër, të ndryshme nga ato që janë paraqitur në pasqyrat financiare, dhe që, sipas gjykimit të audituesit, është e rëndësishme për kuptimin nga ana e përdoruesve, të auditimit, të përgjegjësive të audituesit ose të raportit të audituesit.

Kërkesat

Paragrafët në Raportin e Audituesit, të cilët Theksojnë Çështje

8. Nëse audituesi e konsideron të nevojshme të tërheqë vëmendjen e përdoruesve për një çështje të paraqitur ose të shpjeguar në pasqyrat financiare, e cila është e një rëndësie thelbësore për kuptimin e pasqyrave financiare nga përdoruesit, ai duhet të përfshijë në raportin e tij një Paragraf që Thekson Çështjen me kusht që: (Ref: Para. A5-A6)

- (a) si rrjedhojë e kësaj çështje, audituesi të mos kërkohet të modifikojë opinionin në përputhje me SNA 705⁴ (i rishikuar); dhe
 - (b) kur zbaton SNA 701, çështja nuk duhet të jetë përcaktuar si çështje kryesore e auditimit për t'u komunikuar në raportin e audituesit (Ref: Para. A1-A3)
9. Kur audituesi përfshin në raportin e tij një paragraf që thekson çështjen, audituesi duhet:
- (a) Të përfshijë paragrafin brenda një seksioni të veçantë të raportit të audituesit, me një titull të përshtatshëm që përmban fjalët “Theksim i Çështjes”;
 - (b) Të përfshijë në paragraf një referencë të qartë për çështjen që theksohet dhe për vendin ku mund të gjendet në pasqyrat financiare informacioni përkatës që përshkruan plotësisht çështjen. Paragrafi do t'i referohet vetëm informacionit të paraqitur ose të shpjeguar në pasqyrat financiare; dhe
 - (c) Të tregojë që opinionin e audituesit nuk është modifikuar për çështjen që theksohet (Ref: Para. A7-A8, A16-A17);

Paragrafët në Raportin e Audituesit, të cilët Trajtojnë Çështje të Tjera

10. Nëse audituesi e konsideron të nevojshme për të komunikuar një çështje tjetër, të ndryshme nga ato që janë paraqitur ose shpjeguar në pasqyrat financiare që, sipas gjykimit të audituesit është e rëndësishme për kuptimin nga ana e përdoruesve të auditimit, të përgjegjësive të audituesit ose të raportit të audituesit, audituesi do të përfshijë në raportin e tij një paragraf për çështje të tjera me kusht që:
- (a) Kjo nuk ndalohet nga ligji apo nga rregulli; dhe
 - (b) Kur zbatohet SNA 701 çështja nuk duhet të jetë përcaktuar si çështje kryesore e auditimit për t'u komunikuar në raportin e audituesit (Ref: Para. A9-A14)

⁴ SNA 705 (i rishikuar) *Modifikimet e opinionit në raportin e audituesit të pavarur*

11. Kur audituesi përfshin në raportin e tij një paragraf për çështje të tjera, ai do ta përfshijë këtë paragraf brenda një seksioni të veçantë të titulluar “Çështje të Tjera” ose me një titull tjetër të përshtatshëm (Ref: Para. A15-A17).

Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen

12. Nëse audituesi parashikon të përfshijë në raportin e tij një Paragraf që Thekson Çështje ose Paragrafë për Çështje të Tjera, ai duhet të komunikojë me personat e ngarkuar me qeverisjen lidhur me këtë parashikim dhe për formulimin e këtij paragrafi. (Ref: Para. A18)

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Marrëdhëniet midis Paragrafëve që Theksojnë Çështje dhe Çështjeve Kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit (Ref: Para. 2,8(b))

- A1. Çështjet kryesore të auditimit janë përkufizuar në SNA 701, si ato çështje që, në gjykimin profesional të audituesit, kanë qënë më të rëndësishmet në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale. Çështjet Kryesore të Auditimit zgjidhen nga çështjet e komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen, dhe përfshijnë gjetje të rëndësishme nga auditimi i pasqyrave financiare të periudhës aktuale⁵. Komunikimi i çështjeve kryesore të auditimit jep informacion shtesë për përdoruesit e synuar të pasqyrave financiare dhe i ndihmon ata të kuptojnë këto çështje, të cilat në gjykimin profesional të audituesit kanë qënë më të rëndësishme në auditim dhe mund t'i ndihmojnë ata që të njohin dhe të kuptojnë entitetin dhe zonat ku drejtimi i entitetit ka bërë gjykime të rëndësishme, efektet e të cilave janë përfshirë në pasqyrat financiare të audituara. Kur zbatohet SNA 701, përdorimi i paragrafëve për theksimin e çështjes nuk zëvendëson përshkrimin individual të çështjeve kryesore të auditimit.
- A2. Çështjet që sipas SNA 701 janë përcaktuar si çështje kryesore të auditimit, mundet që gjithashtu, në gjykimin e audituesit, të jenë thelbësore për përdoruesit që ata të kuptojnë pasqyrat financiare. Në këto raste, kur këto çështje komunikohen si çështje kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701, audituesi mund të ketë dëshirë të nxjerrë në pah ose të tërheqë më tej vëmendjen tek rëndësia e saj relative. Audituesi mund ta bëjë këtë gjë duke i

⁵ SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*, paragrafi 16

paraqitur çështjet sipas rëndësisë së tyre relative në mënyrë të dallueshme në seksionin e Çështjeve Kryesore të Auditimit (për shembull, sipas radhës, nisur nga rëndësia e tyre) ose duke përfshirë në përshkrimin e çështjes kryesore të auditimit, informacion shtesë që tregon për rëndësinë që ka kjo çështje për përdoruesit për të kuptuar pasqyrat financiare.

A3. Mund të ketë një çështje, që në përputhje me SNA 701, nuk është përcaktuar si çështje kryesore e auditimit (për shembull sepse kjo çështje nuk ka kërkuar vëmendje të madhe nga audituesi), por sipas gjykimit të audituesit ajo është thelbësore për përdoruesit për të kuptuar pasqyrat financiare (për shembull; një ngjarje e mëvonshme). Nëse audituesi e konsideron të nevojshme të tërheqë vëmendjen e përdoruesve për këtë çështje, atëherë në përputhje me këtë SNA, kjo çështje do të përfshihet në raportin e audituesit, në paragrafin që thekson çështje.

Rrethanat kur mund të jetë i nevojshëm një paragraf që thekson çështje (Ref: Para. 4,8)

A4. Shtojca 1 identifikon standardet që përmbajnë kërkesa specifike për audituesin, për të përfshirë në disa rrethana paragrafë të theksimit të çështjeve në raportin e tij. Këto rrethana përfshijnë rastet kur:

- Një kuadër i raportimit financiar i përshkruar nga ligji ose nga rregullat do të ishte i papranueshëm, por zbatohet për faktin që ai është përshkruar nga ligji ose rregullat.
- Duhet të vihen në dijeni përdoruesit se pasqyrat financiare janë përgatitur në pajtim me një kuadër raportimi për qëllime të veçanta.
- Për audituesin faktet bëhen të ditura pas datës së raportit të audituesit dhe audituesi jep një raport të ri ose të amenduar (d.m.th. ngjarjet e mëvonshme)⁶.

A5. Shembuj të rrethanave kur audituesi mund të konsiderojë të nevojshme të përfshijë një Paragraf që Thekson Çështje, janë:

- Një pasiguri në lidhje me rezultatin e ardhshëm të një çështje gjyqësore ose të një veprimi rregullator;

⁶ SNA 560, *Ngjarjet e mëvonshme*, paragrafët 12(b) dhe 16

- Një ngjarje e mëvonshme sinjifikative që ndodh midis datës së pasqyrave financiare dhe datës së raportit të audituesit⁷;
- Zbatimi i mëhershëm (kur lejohet) i një standardi të ri të kontabilitetit që ka efekt material në pasqyrat financiare;
- Një katastrofë e madhe që ka pasur ose vazhdon të ketë një efekt të rëndësishëm në pozicionin financiar të entitetit.

A6. Megjithatë, një përdorim i gjerë i Paragrafit që thekson çështjen mund të zvogëlojë efektivitetin e komunikimit të audituesit për këto çështje.

Përfshirja në Raportin e Audituesit e një Paragrafi që Thekson Çështje (Ref: Para. 9)

A7. Përfshirja në Raportin e Audituesit e një paragrafi që thekson çështje, nuk ndikon në opinionin e audituesit. Një paragraf që thekson çështje nuk zëvendëson:

- (a) Një opinion të modifikuar në pajtim me SNA 705 (i rishikuar) kur kërkohet nga rrethanat e një angazhimi auditimi të veçantë (specifik);
- (b) Dhënien e informacioneve shpjeguese në pasqyrat financiare që sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar kërkohet të bëhen nga drejtimi, apo që janë të nevojshme për të arritur paraqitjen e drejtë; ose
- (c) Raportimin në përputhje me SNA 570 (i rishikuar)⁸ kur ka një pasiguri materiale për ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha mbi aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë në vazhdimësi.

A8. Paragrafët A16-A17 japin udhëzime të mëtejshme për vendosjen e paragrafëve për theksim çështjesh në rrethana të caktuara.

Paragrafët për Çështje të Tjera në Raportin e Audituesit (Ref: Para.10-11)

Rrethanat kur mund të jetë i nevojshëm një paragraf për çështje të tjera

Rrethana që lidhen me kuptimin e auditimit nga përdoruesit

⁷ SNA 560, paragrafi 6

⁸ SNA 570 (i rishikuar) , paragrafët 22-23

A9. SNA 260 (i rishikuar) kërkon që audituesi të komunikojë me personat e

ngarkuar me qeverisjen në lidhje me objektin e planifikuar dhe afatet e auditimit, ku përfshihen komunikimet rreth rreziqeve të rëndësishëm të identifikuar nga audituesi⁹. Megjithatë, çështjet që lidhen me rreziqet e mëdha mund të përcaktohen si çështje kryesore të auditimit, çështje të tjera që kanë të bëjnë me planifikimin dhe objektin (për shembull, objekti i planifikuar i auditimit, ose zbatimi i materialitetit në kontekstin e auditimit) ka pak të ngjarë të jenë çështje kryesore të auditimit, për shkak të përkufizimit për çështjet kryesore të auditimit në SNA 701. Megjithatë, ligji ose rregullat mund të kërkojnë që audituesi të komunikojë në raportin e audituesit lidhur me çështjet e planifikimit dhe të objektit, ose ndryshe, audituesi mund të shikojë mundësinë që t'i komunikojë këto çështje në paragrafin për çështje të tjera.

A10. Në raste të rralla, kur audituesi nuk mund të tërhiqet nga një auditim edhe pse efekti i mundshëm i pamundësisë për të marrë evidencën e nevojshme të auditimit për shkak të kufizimit në fushën e veprimit të auditimit të vendosur nga drejtimi është shumë i përhapur¹⁰, audituesi mund të konsiderojë të nevojshme të përfshijë në raportin e tij një paragraf për çështje të tjera për të shpjeguar përse nuk është e mundur që ai të tërhiqet nga angazhimi.

Rrethana që lidhen me kuptimin nga përdoruesit të Përgjegjësive të Audituesit ose të Raportit të Audituesit

A11. Ligji, rregulloret ose praktikat e pranura gjerësisht në një juridiksion të caktuar, mund të kërkojnë ose lejojnë audituesin të japë hollësi për çështjet që japin shpjegim të mëtejshëm të përgjegjësive të audituesit në auditimin e pasqyrave financiare ose për raportin e audituesit mbi këto pasqyra. Kur seksioni për çështje të tjera përfshin më shumë se një çështje, që sipas gjyqimit të audituesit, lidhen me kuptimin nga përdoruesit të auditimit, të përgjegjësive të audituesit ose të raportit të audituesit, për çdo çështje mund të përdoren nëntituj të ndryshëm.

A12. Një paragraf për çështje të tjera nuk trajton rrethanat në të cilat audituesi ka përgjegjësi të tjera të raportimit, të cilat janë si shtesë e përgjegjësive të audituesit sipas SNA-ve për të raportuar mbi pasqyrat financiare (shiko seksionin “Përgjegjësi të Tjera të Raportimit” në SNA 700 (i rishikuar)¹¹), ose kur audituesit i është kërkuar për të kryer dhe raportuar mbi procedura të specifikuar shtesë, ose për të shprehur një opinion për çështje të veçanta.

⁹ SNA 260 (i rishikuar), paragrafi 15

¹⁰ Për trajtimin e këtij rasti, shiko paragrafin 13(b)(ii) të SNA 705.

¹¹ SNA 700 (i rishikuar), *Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*, paragrafët 42-44

Raportimi për më shumë se një Paketë të Pasqyrave Financiare

A13.Një entitet mund të përgatitë një paketë të pasqyrave financiare në përputhje

me kuadrin për qëllime të përgjithshme (për shembull, kuadrin kombëtar) dhe një paketë tjetër të pasqyrave financiare në përputhje me një kuadër tjetër për qëllime të përgjithshme (për shembull, Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar), dhe e angazhon audituesin për të raportuar për të dy paketat e pasqyrave financiare. Nëse audituesi ka përcaktuar se të dy kuadrot janë të pranueshëm në rrethanat përkatëse, audituesi mund të përfshijë në raportin e tij një Paragraf për Çështje të Tjera, duke ju referuar faktit që një paketë tjetër e pasqyrave financiare është përgatitur nga i njëjti entitet në përputhje me kuadrin për qëllime të përgjithshme dhe se audituesi ka lëshuar një raport mbi këto pasqyra financiare.

Kufizimi në Shpërndarjen apo Përdorimin e Raportit të Audituesit

A14.Pasqyrat financiare të përgatitura për qëllime të veçanta mund të jenë përgatitur në përputhje me një kuadër për qëllime të përgjithshme për arsye se përdoruesit e synuar kanë përcaktuar se pasqyrat financiare për qëllime të përgjithshme plotësojnë kërkesat e tyre për informacion financiar. Meqenëse raporti i audituesit është parashikuar për përdorues të veçantë, audituesi mund ta konsiderojë të nevojshme për rrethanat që të përfshijë një paragraf për çështje të tjera duke deklaruar që raporti i audituesit është destinuar vetëm për përdoruesit e synuar dhe nuk mund të shpërndahet ose të përdoret nga palët e tjera.

Përfshirja në Raportin e Audituesit e një Paragrafi për Çështje të Tjera

A15.Përmbajtja e një paragrafi për çështje të tjera, reflekton në mënyrë të qartë faktin se këto çështje të tjera nuk kërkohet të paraqiten ose të shpjegohen në pasqyrat financiare. Një paragraf për çështje të tjera nuk do të përfshijë atë informacion për të cilin audituesi është i ndaluar nga ligji, rregullat ose standardet profesionale, për shembull, standardet etike që lidhen me konfidencialitetin e informacionit. Gjithashtu, një paragraf për çështje të tjera nuk do të përfshijë informacionin që kërkohet të jepet nga Drejtimi.

Vendosja në raportin e audituesit e Paragrafëve që Theksojnë Çështje dhe e Paragrafëve për Çështje të Tjera (Ref: Para. 9,11)

A16.Vendosja në raportin e audituesit e një paragrafi që thekson çështje ose një paragrafi për çështje të tjera varet nga natyra e informacionit që do të komunikohet dhe gjykimi i audituesit në lidhje me rëndësinë relative të këtyre informacioneve për përdoruesit e synuar krahasuar me elementet e tjerë që kërkohet të raportohen në pajtim me SNA 700 (i rishikuar). Për shembull:

Paragrafët e Theksimit të Çështjes

- Kur një paragraf që thekson një çështje lidhet me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, përfshirë rrethanat kur audituesi përcakton se kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar i përshkruar me ligj ose nga rregullat do të ishte i papranueshëm¹², audituesi mund të konsiderojë vendosjen e paragrafit menjëherë pas seksionit të Bazës për Opinionin, për të dhënë kontekstin e duhur për opinionin e audituesit.
- Kur në raportin e audituesit është paraqitur një seksion për Çështjet Kryesore të Auditimit, një paragraf që thekson një çështje mund të paraqitet direkt para ose pas seksionit për Çështjet Kryesore të Auditimit, bazuar në gjykimin e audituesit lidhur me rëndësinë relative të informacionit të përfshirë në paragrafin për theksimin e çështjes. Gjithashtu, me qëllim që të diferencojë paragrafin për theksimin e çështjes nga çështjet e veçanta të përshkruara në seksionin për Çështjet Kryesore të Auditimit, audituesi mund të shtojë përshkrimin tek titulli “Theksimi i çështjes”, si për shembull “Theksimi i çështjes – Ngjarjet e mëvonshme”.

Paragrafët për Çështje të Tjera

- Kur në raportin e audituesit është paraqitur një seksion për Çështjet Kryesore të Auditimit, dhe gjithashtu është konsideruar i nevojshëm edhe një paragraf për çështje të tjera, me qëllim që të diferencojë paragrafin për çështje të tjera nga çështjet e veçanta të përshkruara në seksionin për Çështjet Kryesore të Auditimit, audituesi mund të shtojë përshkrimin tek titulli “çështje të tjera”, për shembull, “çështje të tjera – objekti i auditimit”.

¹² Për shembull, sikurse kërkohet nga SNA 210, *Rënia dakord me kushtet e angazhimit të auditimit, paragrafi 19, dhe SNA 800, Konsiderata të veçanta - Auditimet e pasqyrave financiare të përgatitura sipas kuadrove për qëllime specifike, paragrafi 14*

- Kur përfshihet një paragraf për çështje të tjera, me qëllim që të tërheqë vëmendjen e përdoruesve për një çështje që lidhet me Përgjegjësitë e tjera të raportimit të adresuar në raportin e audituesit, paragrafi mund të përfshihet në seksionin e Raportimit mbi Kërkesat e tjera Ligjore dhe Rregullatore.
- Kur paragrafi për çështjet e tjera lidhet me të gjitha aspektet që nga përgjegjësitë e audituesit ose kuptimin prej përdoruesve të raportit të audituesit, ky paragraf mund të përfshihet në raport si një seksion i veçantë pas Raportit mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare dhe Raportit mbi Kërkesa të Tjera Ligjore dhe Rregullatore.

A17. Shtojca 3 është një ilustrim i ndërveprimit midis seksionit për Çështjet Kryesore të Auditimit, paragrafit që thekson një çështje dhe paragrafit për çështje të tjera, kur të gjitha këto paraqiten në raportin e audituesit. Raporti ilustrues në shtojcën 4 përfshin një paragraf për theksimin e çështjes në raportin e audituesit të një entiteti që nuk është i listuar, i cili përmban një opinion me rezervë dhe për të cilin nuk janë komunikuar Çështjet Kryesore të Auditimit.

Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen (Ref: Para.12)

A18. Komunikimi i kërkuar nga paragrafi 12 ju mundëson personave të ngarkuar me qeverisjen të bëhen me dije për natyrën e ndonjë çështje të veçantë që audituesi ka për qëllim të nxjerrë në pah në raportin e audituesit, dhe i pajis ata me mundësinë për të marrë sqarime të mëtijshme nga audituesi kur është e nevojshme. Kur përfshirja në raportin e audituesit e një paragrafi për çështje të tjera përsëritet në çdo angazhim të mëpasshëm, audituesi mund të përcaktojë si të panevojshme të përsëritë komunikimin mbi çdo angazhim, përveç nëse ai detyrohet nga ligji ose rregullat për të komunikuar.

Shtojca 1

(Ref: Para. 4, A4)

Lista e SNA-ve që Përmbajnë Kërkesa për Paragrafët që Theksojnë Çështje

Kjo shtojcë identifikon paragrafët në SNA-të e tjera, të cilat kërkojnë që audituesi të përfshijë në raportin e tij, në disa rrethana të caktuara, një paragraf që thekson çështjen. Kjo listë nuk zëvendëson kërkesat, zbatimet përkatëse dhe materialet e tjera shpjeguese të dhëna në SNA-të.

- SNA 210, *Rënia Dakord me Kushtet e Angazhimit të Auditimit*– paragrafi 19(b)
- SNA 560, *Ngjarjet e Mëvonshme* – paragrafët 12(b) dhe 16
- SNA 800, *Konsiderata të Veçanta – Auditimi i Pasqyrave Financiare të Përgatitura në Pajtim me një Kuadër për Qëllime të Veçanta* – paragrafi 14

Shtojca 2

(Ref: Para. 4)

Lista e SNA-ve qe Përmbajnë Kërkesa për Paragrafët me Çështje të Tjera

Kjo shtojcë identifikon paragrafët në SNA-të e tjera, të cilat kërkojnë që audituesi të përfshijë në raportin e audituesit, në disa rrethana të caktuara, paragrafë për çështje të tjera. Kjo listë nuk zëvendëson kërkesat, zbatimet përkatëse dhe materialet e tjera shpjeguese të dhëna në SNA-të.

- SNA 560, *Ngjarjet e Mëvonshme* – paragrafët 12(b) dhe 16
- SNA 710, *Informacionet Krahasuese – Shifrat Korresponduese dhe Pasqyrat Financiare Krahasuese* – paragrafët 13-14, 16-17, dhe 19
- SNA 720, *Përgjegjësitë e Audituesit në Lidhje me Informacionet e Tjera në Dokumentet që Përmbajnë Pasqyrat Financiare të Audituar* – paragrafi 10(a)

Shtojca 3

(Ref: Para. A17)

Ilustrimi i një Raporti të Audituesit që përfshin një Seksion për Çështjet Kryesore të Auditimit, një Paragraf që Thekson Çështjen dhe një Paragraf për Çështje të Tjera

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- **Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një Grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600¹³).**
- **Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).**
- **Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.**
- **Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se duhet të jepet një opinion pa rezervë (i pastër).**
- **Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).**
- **Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka pasiguri materiale për ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë, në pajtim me SNA 570 (i rishikuar).**
- **Midis datës së pasqyrave financiare dhe datës së raportit të audituesit, në mjediset e prodhimit të entitetit ka rënë një zjarr, pasojat e të cilit janë shpjeguar nga entiteti si ngjarje të mëvonshme. Sipas gjykimit të audituesit, çështja ka një rëndësi të madhe për përdoruesit, që ata të kuptojnë pasqyrat financiare. Kësaj çështje nuk ju kushtua vëmendje e madhe nga audituesi gjatë auditimit të pasqyrave financiare të periudhës aktuale.**
- **Çështjet Kryesore të Auditimit janë komunikuar në pajtim me SNA 701.**

¹³ SNA 600, *Konsiderata të veçanta – Auditimi i pasqyrave financiare të grupit (duke përfshirë punën e Audituesit të Entitetit të Kontrolluar)*

- Pasqyrat financiare përmbajnë shifrat korresponduese; pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme kanë qenë audituar nga një auditues i mëparshëm. Audituesi nuk ndalohet nga ligji ose nga rregullat për të referuar në raportin e tij, raportin e audituesit të mëparshëm për shifrat korresponduese dhe audituesi aktual e ka bërë këtë gjë.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkojnë sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e shoqërisë tregtare ABC [ose një adresë tjetër e duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare¹⁴

Opinion

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të shoqërisë tregtare ABC (shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për) pozicionin financiar të shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare dhe flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për opinionin

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit të Përgjegjësisë të Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare. Ne jemi të pavarur nga shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare (të zbatueshme në juridiksionin përkatës) dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë.

¹⁴ Nëntitulli “Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare” nuk është i nevojshëm kur raporti nuk përmban një nëntitull të dytë të emërtuar “Raport mbi Kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore”.

Theksimi i çështjes¹⁵

Ne tërheqim vëmendjen për shënimin X të pasqyrave financiare, ku përshkruhen efektet e një zjarri që ka rënë në mjediset e prodhimit të shoqërisë. Opinioni ynë nuk është modifikuar për këtë çështje.

Çështjet Kryesore të Auditimit

Çështje Kryesore të Auditimit janë ato çështje që, në gjykimin tonë profesional, kanë qënë më të rëndësishmet në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale. Këto çështje kanë qënë adresuar në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare në tërësi dhe të formimit të opinionit tonë në lidhje me to, kështu që për këto çështje ne nuk japim opinion të veçantë.

[Përshkrimi për çdo çështje kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.]

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen në lidhje me Pasqyrat Financiare¹⁶

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)– shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Ortaku i angazhimit për auditimin përgjegjës për raportin e auditimit është [emri]

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e audituesit]

[Data]

¹⁵ Sikurse tregohet në paragrafin A16, një paragraf për theksimin e një çështje është i panevojshëm në rastet kur nuk zbatohet një nëntitull i dytë “Raport mbi kërkesat e tjera ligjore dhe Rregullatore”.

¹⁶ Në të gjitha këto raporte audituesi ilustruese, termat drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen mund të zëvendësohen me një term tjetër që është i përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor që zbatohet në një juridiksion të caktuar.

¹⁷ Nëntitulli “Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare” nuk është i nevojshëm kur raporti nuk përmban një nëntitull të dytë të emërtuar “Raport mbi Kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore”.

Shtojca 4

(Ref: Para. A8)

Ilustrimi i një Raporti të Audituesit që përmban një Opinion me Rezervë për shkak të një devijimi nga Kuadri i Zbatueshëm i Raportimit Financiar dhe që përfshin një Paragraf që Thekson Çështje.

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të pa listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një Grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Një devijim nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar ka çuar në dhënien e një opinionit me rezervë.
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka pasiguri materiale për ngjarjet ose kushtet të cilat mund të hedhin dyshime të mëdha lidhur me aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë, në pajtim me SNA 570 (i rishikuar).
- Midis datës së pasqyrave financiare dhe datës së raportit të audituesit, në mjediset e prodhimit të entitetit ka rënë një zjarr, pasojat e të cilit janë shpjeguar nga entiteti si ngjarje të mëvonshme. Sipas gjykimit të audituesit, çështja ka një rëndësi të madhe për përdoruesit që ata të kuptojnë pasqyrat financiare. Kësaj çështje nuk ju kushtua vëmendje e madhe nga audituesi gjatë auditimit të pasqyrave financiare të periudhës aktuale.
- Audituesi nuk kërkohet dhe ai nuk ka vendosur të komunikojë Çështjet Kryesore të Auditimit në pajtim me SNA 701.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkohen sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e shoqërisë tregtare ABC [ose një adresë tjetër e duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare¹⁷

Opinionit me rezervë

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të shoqërisë tregtare ABC (shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më tërëndësishme.

Sipas opinionit tonë, me përjashtim të efekteve të çështjes së përshkruar në seksionin e Bazës për Opinionin me rezervë të raportit, pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për) pozicionin financiar të shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare e flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për opinionin me rezervë

Letrat me vlerë të tregtueshme afatshkurtra të shoqërisë janë paraqitur në pasqyrën e pozicionit financiar në shumën xxx. Drejtimi nuk i ka tregtuar këto letra dhe i ka paraqitur me kosto, çka përbën një devijim nga SNRF-të. Regjistrimet e shoqërisë tregojnë se nëse drejtimi do t'i kishte paraqitur letrat me vlerë me vlerën e tregut, shoqëria duhet të kishte regjistruar një humbje të parealizuar në shumën xxx në pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse të vitit. Vlera kontabël e letrave me vlerë në pasqyrën e pozicionit financiar do të ishte zvogëluar për të njëjtën shumë me datën 31 Dhjetor 20X1 dhe tatimi mbi të ardhurat, e ardhura neto dhe kapitali i aksionarëve do të ishin zvogëluar respektivisht me xxx, xxx dhe xxx.

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit të Përgjegjësive të Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare. Ne jemi të pavarur nga shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare (të zbatueshme në juridiksionin përkatës) dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë me rezervë.

¹⁷ Nëntitulli "Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare" nuk është i nevojshëm kur raporti nuk përmban një nëntitull të dytë të emërtuar "Raport mbi Kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore".

Theksimi i çështjes - Pasojat e zjarrit

Ne tërheqim vëmendjen për shënimin X të pasqyrave financiare, ku përshkruhen efektet e një zjarri që ka rënë në mjediset e prodhimit të shoqërisë. Opinioni ynë nuk është modifikuar për këtë çështje.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen në lidhje me Pasqyrat Financiare¹⁸

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)– shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të Tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Ortaku i angazhimit për auditimin përgjegjës për raportin e auditimit është [emri]

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e audituesit]

[Data]

¹⁸ Në të gjitha këto raporte audituesi, ilustruese, termat drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen mund të zëvendësohen me një term tjetër që është i përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor që zbatohet në një juridiksion të caktuar.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 710

INFORMACIONET KRAHASUESE – SHIFRAT KORRESPONDUESE DHE PASQYRAT FINANCIARE KRAHASUESE

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Natyra e Informacionit Krahasues	2-3
Hyrja në fuqi	4
Objektivat	5
Përkufizimet	6
Kërkesat	
Procedurat e Auditimit	7-9
Raportimi i Auditimit	10-19
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Procedurat e Auditimit	A1
Raportimi i Auditimit	A2-A13
Shtojcë: Ilustrime të Raporteve të Audituesve	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 710, “Informacionet Krahasuese – Shifrat Korresponduese dhe Pasqyrat Financiare Krahasuese”, duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA), trajton përgjegjësitë që ka audituesi lidhur me informacionin krahasues në një auditim të pasqyrave financiare. Kur pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme kanë qenë audituar nga një auditues paraardhës ose kur ato nuk kanë qenë audituar, për tepricat e çeljes do të zbatohen edhe kërkesat dhe udhëzimet që jepen në SNA 510¹.

Natyrë e Informacionit Krahasues

2. Natyrë e informacionit krahasues që është paraqitur në pasqyrat financiare të një entiteti varet nga kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar. Ekzistojnë dy metoda të ndryshme, që përdoren gjerësisht, të cilat trajtojnë përgjegjësitë e raportimit të audituesit në lidhje me këto informacione krahasuese: shifrat korresponduese dhe pasqyrat financiare krahasuese. Metoda që duhet të përdoret, shpesh specifikohet nga ligji ose rregulli, por gjithashtu, ajo mund të specifikohet edhe në kushtet e angazhimit.
3. Diferencat thelbësore të raportimit të auditimit ndërmjet dy metodave janë:
 - (a) Për shifrat korresponduese, opinioni i audituesit mbi pasqyrat financiare i referohet vetëm periudhës aktuale, ndërsa
 - (b) Për pasqyrat financiare krahasuese, opinioni i audituesit i referohet secilës periudhë për të cilën janë paraqitur pasqyrat financiare.

Ky SNA trajton veçmas kërkesat e raportimit të audituesit për çdo metodë.

Hyrja në fuqi

4. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2009 ose pas kësaj date.

Objektivat

5. Objektivat e audituesit janë:
 - (a) Të sigurojë evidencën e nevojshme për faktin nëse informacion krahasues i përfshirë në pasqyrat financiare, është paraqitur, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me kërkesat për informacion krahasues që janë dhënë në kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, dhe

¹ SNA 510, *Angazhimet Fillestare të Auditimit – Tepricat e Çeljes*.

- (b) Për të raportuar në përputhje me përgjegjësitë që ka audituesi për të raportuar.

Përkufizimet

6. Për qëllime të SNA-ve, termat e mëposhtme kanë kuptimet e dhëna më poshtë:
- (a) Informacioni krahasues - shumat dhe informacionet shpjeguese të përfshira në pasqyrat financiare në lidhje me një ose më shumë periudha të mëparshme në pajtim me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.
 - (b) Shifrat Korresponduese – Informacioni krahasues, ku shumat dhe informacionet e tjera shpjeguese të periudhës së mëparshme janë përfshirë si një pjesë përbërëse e pasqyrave financiare të periudhës aktuale, dhe prashikohet të lexohen vetëm të lidhura me shumat dhe informacionet e tjera shpjeguese të dhëna të lidhura me periudhën aktuale (të referuara si “shifra të periudhës aktuale”). Niveli i detajeve që paraqiten në shumat korresponduese dhe në informacionet shpjeguese të dhëna, diktohet kryesisht nga përkatësia e tij për shifrat e periudhës aktuale.
 - (c) Pasqyrat financiare krahasuese - Informacioni krahasues, ku shumat dhe informacionet e tjera shpjeguese të dhëna për periudhën e mëparshme janë përfshirë për krahasimin me pasqyrat financiare të periudhës aktuale, por, në qoftë se janë të audituara, ato janë përmendur në opinionin e audituesit. Niveli i informacionit të përfshirë në këto pasqyra financiare krahasuese është i krahasueshëm me atë të pasqyrave financiare të periudhës aktuale.

Për qëllime të këtij SNA-je, referencat për “periudhën e mëparshme” duhet të lexohen si “periudhat e mëparshme” kur informacioni krahasues përfshin shumat dhe informacionet shpjeguese të dhëna për më shumë se një periudhë.

Kërkesat

Procedurat e Auditimit

7. Audituesi do të përcaktojë nëse pasqyrat financiare përfshijnë informacionin krahasues që kërkohet sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar dhe nëse ky informacion është klasifikuar në mënyrën e duhur. Për këtë qëllim, audituesi do të vlerësojë nëse:
- (a) Informacioni krahasues rakordon me shumat dhe informacionet e tjera shpjeguese të paraqitura në periudhën e mëparshme, ose, kur duhet, ai është riparaqitur; dhe
 - (b) Politikat kontabël që reflektohen në informacionin krahasues janë në koherencë me ato që janë zbatuar në periudhën aktuale ose, kur ka patur ndryshime në politikat kontabël, nëse këto ndryshime janë trajtuar nga pikëpamja kontabël në mënyrën e duhur dhe janë paraqitur e shpjeguar mjaftueshëm.

8. Në qoftë se gjatë kryerjes së auditimit të periudhës aktuale, audituesi vihet në dijeni të një anomalie materiale të mundshme në informacionin krahasues, ai duhet të kryejë ato procedura auditimi shtesë, të cilat janë të nevojshme për rrethanat për të marrë evidencën e nevojshme të auditimit për të përcaktuar nëse ekziston një anomali materiale. Në qoftë se audituesi i ka audituar pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme, ai duhet të zbatojë edhe kërkesat përkatëse të SNA 560². Nëse pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme janë ndryshuar, audituesi duhet të provojë që informacioni krahasues rakordon me pasqyrat financiare të ndryshuara.
9. Siç kërkohet nga SNA 580³, audituesi do të kërkojë deklarime me shkrim për të gjitha periudhat e referuara në opinionin e audituesit. Audituesi, duhet gjithashtu, të marrë një deklaram të veçantë me shkrim në lidhje me ndonjë riparaqitje të bërë për të korrigjuar një anomali materiale në pasqyrat financiare në periudhën e mëparshme, e cila ka ndikim në informacionin krahasues. (Ref: Para. A1)

Raportimi i Auditimit

Shifrat Korresponduese

10. Kur janë paraqitur shifrat korresponduese, opinionin e audituesit nuk do t'ju referohet shifrave korresponduese, përveçse në rrethanat e përshkruara në paragrafët 11, 12, dhe 14. (Ref: Para. A2)
11. Nëse në raportin e audituesit mbi periudhën e mëparshme, të lëshuar më parë, është përfshirë një opinion me rezervë, një refuzim për të dhënë opinion, ose një opinion kundër dhe çështja që ka çuar në modifikim është e pazgjidhur, audituesi duhet të modifikojë opinionin e tij mbi pasqyrat financiare të periudhës aktuale. Në paragrafin e Bazës për Modifikim, në raportin e audituesit, audituesi:
 - (a) Për të përshkruar çështjen që çon në modifikim, do t'i referohet si shifrave të periudhës aktuale ashtu edhe shifrave korresponduese, kur efektet apo efektet e mundshme të çështjes, mbi shifrat e periudhës aktuale janë materiale, ose
 - (b) Në raste të tjera, do të shpjegojë se opinionin e auditimit është modifikuar për shkak të efekteve ose efekteve të mundshme të çështjes së pazgjidhur në krahasueshmërinë e shifrave të periudhës aktuale dhe shifrave korresponduese. (Ref: Para. A3-A5)
12. Nëse audituesi merr evidencë auditimi që tregon se ekziston një gabim material në pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme për të cilën ka qënë lëshuar një opinion pa rezervë, dhe shifrat korresponduese nuk janë riparaqitur në mënyrën e duhur, ose nuk janë dhënë informacionet shpjeguese që kërkohen, audituesi do të shprehë një opinion me rezervë ose një opinion kundër në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare të periudhës aktuale, të modifikuar në lidhje me shifrat korresponduese të përfshira në to. (Ref: Para A6)

² SNA 560, *Ngjarjet e Mëvonshme*, paragrafët 14–17.

³ SNA 580, *Deklarimet me Shkrim*, paragrafi 14.

Pasqyrat Financiare të Periudhës së Mëparshme janë Audituar nga një Auditues Paraardhës (i mëparshëm)

13. Nëse pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme janë audituar nga një auditues paraardhës dhe audituesi nuk ndalohet nga ligji ose rregulli që t'i referohet raportit të audituesit të mëparshëm për shifrat korresponduese, dhe ai vendos të veprojë në këtë mënyrë, audituesi në një paragraf për Çështje të Tjera në raportin e audituesit do të tregojë:
- (a) Që pasqyrat financiare të periudhës paraardhëse kanë qënë audituar nga audituesi i mëparshëm;
 - (b) Llojin e opinionit të shprehur nga audituesi i mëparshëm dhe, në qoftë se opinionin ka qënë modifikuar, arsyet e këtij modifikimi; dhe
 - (c) Datën e këtij raporti. (Ref: Para A7)

Pasqyrat Financiare të Periudhës së Mëparshme nuk Kanë Qënë Audituar

14. Nëse pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme nuk kanë qënë audituar, audituesi, në raportin e audituesit, në një paragraf për Çështje të Tjera, do të tregojë se shifrat korresponduese nuk janë audituar. Megjithatë, kjo deklaratë nuke e çliron audituesin nga kërkesa për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit për faktin që tepricat e celjes nuk përmbajnë anomali që ndikojnë materialisht pasqyrat financiare të periudhës aktuale⁴. (Ref: Para. A8)

Pasqyrat Financiare Krahasuese

15. Kur janë paraqitur pasqyrat financiare krahasuese, opinionin e audituesit do të referojë çdo periudhë për të cilën janë paraqitur këto pasqyra dhe për të cilat është dhënë një opinion auditimi. (Ref: Para. A9-A10)
16. Kur në lidhje me auditimin e periudhës aktuale raportohet mbi pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme, në qoftë se opinionin e audituesit mbi këto pasqyra financiare të periudhave të mëparshme ndryshon nga opinionin e shprehur prej audituesit të mëparshëm, audituesi duhet të shpjegojë arsyet thelbësore për diferencat në opinion në një paragraf për Çështje të Tjera, në pajtim me SNA 706 (i rishikuar).⁵ (Ref: Para. A11)

⁴ SNA 510, paragrafi 6.

⁵ SNA 706 (i rishikuar), *Paragrafët që Theksojnë Çështjen dhe Paragrafët për Çështje të Tjera në Raportin e Audituesit të Pavarur*, paragrafi 8.

Pasqyrat Financiare të Periudhës së Mëparshme janë Audituar nga një Auditues Paraardhës

17. Nëse pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme janë audituar nga një auditues paraardhës, përveç shprehjes së një opinionit mbi pasqyrat financiare të periudhës së aktuale, audituesi do të deklarojë në një paragraf për Çështje të Tjera:

- (a) që pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme kanë qënë audituar nga një auditues i mëparshëm;
- (b) llojin e opinionit të shprehur nga ana e audituesit të mëparshëm dhe, nëse opinionit është i modifikuar, arsyet për këtë modifikim, dhe
- (c) datën e këtij raporti,

përveç nëse raporti i audituesit paraardhës për pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme është rilëshuar bashkë me pasqyrat financiare.

18. Nëse audituesi arrin në përfundimin se ekziston një anomali materiale, e cila ka ndikim në pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme për të cilat audituesi paraardhës ka raportuar pa modifikime, audituesi do të komunikojë për anomalinë me nivelin e duhur të drejtimit dhe, me përjashtim të rasteve kur të gjithë personat e ngarkuar me qeverisjen janë të përfshirë në drejtimin e entitetit⁶, me personat e ngarkuar me qeverisjen, dhe të kërkojë që të informohet audituesi paraardhës. Në qoftë se pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme janë ndryshuar dhe audituesi paraardhës pranon të lëshojë një raport audituesi të ri mbi këto pasqyra financiare të periudhës së mëparshme të ndryshuara, audituesi do të raportojë vetëm për periudhën aktuale. (Ref: Para. A12)

Pasqyrat Financiare të Periudhës së Mëparshme Nuk Janë Audituar

19. Nëse pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme nuk janë audituar, audituesi duhet të deklarojë në një paragraf për çështje të tjera, që pasqyrat financiare krahasuese nuk janë audituar. Megjithatë, kjo deklaratë nuk do ta çlirojë audituesin nga kërkesa për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit që tregon se tepërsisht e çeljes nuk përmbajnë anomali që ndikojnë materialisht në pasqyrat financiare të periudhës aktuale.⁷ (Ref: Para. A13)

⁶ SNA 260, *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*, paragrafi 13.

⁷ SNA 510, paragrafi 6.

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Procedurat e Auditimit

Deklarimet me shkrim (Ref: Para. 9)

A1. Në rastin e pasqyrave financiare krahasuese, deklaratimet me shkrim kërkohet të bëhen për të gjitha periudhat që referohen në raportin e audituesit, për shkak se drejtimi duhet të riafirmojë se deklaratimet me shkrim që ai ka bërë më parë në lidhje me periudhën e mëparshme mbeten të përshtatshme. Në rastin e shifrave korresponduese, deklaratimet me shkrim janë kërkuar për pasqyrat financiare të periudhës aktuale vetëm për shkak se opinioni i audituesit është për këto pasqyra financiare, të cilat përfshijnë shifrat korresponduese. Megjithatë, audituesi kërkon një deklaram të veçantë me shkrim në lidhje me ndonjë riparacitje të bërë për të korrigjuar një anomalie materiale në pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme, e cila ka ndikim në informacionin krahasues.

Raportimi i Auditimit

Shifrat Korresponduese

Asnjë Referencë nuk Është Bërë në Opinionin e Audituesit (Ref: Para. 10)

A2. Opini i audituesit nuk ka të bëjë me shifrat korresponduese për shkak se opinioni i audituesit është mbi pasqyrat financiare të periudhës aktuale të marra në tërësi, duke përfshirë shifrat korresponduese.

Modifikimi në Raportin e Audituesit për Periudhën e Mëparshme Është i Pazgjidhur (Ref: Para. 11)

A3. Kur raporti i audituesit për periudhën e mëparshme, i lëshuar më parë, ka përfshirë një opinion me rezervë, një refuzim për të dhënë opinion, ose një opinion kundër dhe çështja që ka çuar në modifikimin e opinionit është zgjidhur ose trajtuar në mënyrën e duhur nga pikëpamja kontabël apo shpjeguar në shënimet shpjeguese në pasqyrat financiare në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, opinioni i audituesit për periudhën aktuale nuk duhet t'i referohet modifikimit të mëparshëm.

A4. Kur opinioni i audituesit për periudhën e mëparshme, i shprehur më parë, ka qënë modifikuar, çështja e pazgjidhur që ka çuar në modifikim mund të mos jetë e përshtatshme për shifrat e periudhës aktuale. Megjithatë, për pasqyrat financiare të periudhës aktuale, mund të kërkohet të jepet një opinion me rezervë, një refuzim për dhënie të opinionit, ose një opinion kundër (sipas rastit) për shkak të efekteve ose efekteve të mundshme të çështjes së pazgjidhur në krahasueshmërinë e shifrave aktuale dhe atyre korresponduese

A5. Shembuj ilustrues të raportit të audituesit, kur në raportin e audituesit për periudhat e mëparshme përfshihet një opinion i modifikuar dhe çështja që ka çuar në modifikim ka mbetur e pazgjidhur, janë dhënë në Ilustrimet 1 dhe 2 të Shtojcës.

Anomali në pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme (Ref: Para. 12)

A6. Kur pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme, të cilat janë keqparaqitur, nuk kanë qenë modifikuar dhe raporti i një audituesit nuk ka qenë rilëshuar, por shifrat korresponduese, janë riparaqitur në mënyrën e duhur ose në pasqyrat financiare të periudhës aktuale janë dhënë shënimet e duhura shpjeguese, raporti i audituesit mund të përfshijë një paragraf që thekson një Çështje për të përshkruar rrethanat dhe për t'ju referuar informacioneve shpjeguese, kur kjo është e mundur, të cilat përshkruajnë plotësisht çështjen që mund të gjendet në pasqyrat financiare. (shiko SNA 706 (i rishikuar))

Pasqyrat Financiare të Periudhës së Mëparshme janë Audituar nga një Auditues i Mëparshëm (Ref: Para. 13)

A7. Një shembull ilustrues i raportit të audituesit, kur pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme nuk janë audituar nga një auditues paraardhës dhe audituesi nuk ndalohej nga ligji ose rregulli t'i referohet raportit të audituesit paraardhës mbi shifrat korresponduese, është dhënë në Ilustrimin 3 të shtojcës.

Pasqyrat financiare të Periudhës së Mëparshme nuk janë Audituar (Ref: Para. 14)

A8. Kur audituesi nuk është në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me tepricat e çeljes, sipas SNA 705 (i rishikuar)⁸, audituesi kërkohet të shprehë sipas rastit, një opinion me rezervë ose një opinion kundër mbi pasqyrat financiare në pajtim me SNA 705 (i rishikuar). Nëse audituesi ka hasur në një vështirësi të madhe në sigurimin e evidencës së nevojshme të auditimit që tregon se tepricat e çeljes nuk kanë anomali që ndikon në mënyrë materiale në pasqyrat financiare të periudhës aktuale, audituesi mund ta përcaktojë këtë çështje si një çështje kryesore e auditimit në pajtim me SNA 701 (i rishikuar).⁹

Pasqyrat Financiare Krahasuese

Referencë në Opinionin e Audituesit (Ref: Para. 15)

A9. Për shkak se raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare krahasuese zbatohet për pasqyrat financiare për secilën nga periudhat e paraqitura, audituesi mund të shprehë një opinion me rezervë, një opinion kundër, ose një refuzim për dhënie opinionin, apo të përfshijë një paragraf që thekson një çështje në lidhje me një ose më shumë periudha, ndërsa shpreh një opinion auditimi të ndryshëm mbi pasqyrat financiare të periudhës tjetër.

⁸ SNA 705 (i rishikuar), *Modifikimet e Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

⁹ SNA 701, *Komunikimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

A10. Një shembull ilustrues i raportit të audituesit, ku audituesi kërkohet të raportojë mbi pasqyrat financiare të periudhës aktuale dhe pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme në lidhje me auditimin e vitit aktual dhe, periudha e mëparshme përfshin një opinion të modifikuar dhe çështja që ka çuar në modifikim nuk është zgjidhur, jepet në Ilustrimin 4 të Shtojcës.

Opinioni mbi Pasqyrat Financiare të Periudhës së Mëparshme Ndryshon nga Opinioni i mëparshëm (Ref: Para. 16)

A11. Kur raportohet mbi pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme në lidhje me auditimin e periudhës aktuale, opinioni i shprehur mbi pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme mund të jetë i ndryshëm nga opinioni i shprehur më parë, në qoftë se audituesi bëhet i vetëdijshëm për rrethanat apo ngjarjet që ndikojnë materialisht në pasqyrat financiare të një periudhe të mëparshme gjatë auditimit të periudhës aktuale. Në disa juridiksione, audituesi mund të ketë përgjegjësi raportimi shtesë, që synojnë të parandalojnë mbështetjen në të ardhmen mbi raportin e audituesit të lëshuar më parë mbi pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme.

Pasqyrat financiare të Periudhës së Mëparshme janë Audituar nga një Auditues Paraardhës (Ref: Para. 18)

A12. Audituesi paraardhës mund të mos jetë në gjendje ose mund të mos ketë vullnetin të rilëshojë raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme. Një paragraf për çështje të tjera në raportin e audituesit mund të tregojë se audituesi paraardhës ka raportuar mbi pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme përpara ndryshimit. Përveç kësaj, nëse audituesi është angazhuar për të audituar dhe merr evidencën e nevojshme të auditimit për t'u bindur për përshtatshmërinë e ndryshimit, raporti i audituesit mund të përfshijë paragrafin e mëposhtëm:

Si pjesë e auditimit tonë të pasqyrave financiare të vitit 20X2, ne gjithashtu, audituam rregullimet e përshkruara në shënimin X që janë zbatuar për ndryshimin e pasqyrave financiare të vitit 20X1. Sipas opinionit tonë, këto rregullime janë të përshtatshme dhe janë zbatuar siç duhet. Ne nuk ishim të angazhuar për të audituar, rishikuar, ose zbatuar ndonjë procedurë për pasqyrat financiare të shoqërisë për vitin 20X1, përveçse ato që kanë lidhje me korrigjimet, dhe për këtë arsye, ne nuk shprehim një opinion apo ndonjë formë tjetër të sigurisë për pasqyrat financiare të vitit 20X1 të marra në tërësi.

Pasqyrat Financiare të Periudhës së Mëparshme nuk janë Audituar (Ref: Para. 19)

A13. Kur audituesi nuk është në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me tepricat e çeljes, sipas SNA 705 (i rishikuar), audituesi kërkohet të shprehë, sipas rastit, një opinion me rezervë ose një opinion kundër mbi pasqyrat financiare në pajtim me SNA 705 (i rishikuar). Nëse audituesi ka hasur vështirësi të madhe në sigurimin e evidencës së nevojshme të auditimit që tregojnë se tepricat e çeljes nuk kanë anomali që ndikon në mënyrë materiale në pasqyrat financiare të periudhës aktuale, audituesi mund ta përcaktojë këtë çështje si një çështje kryesore e auditimit në pajtim me SNA 701.

Ilustrime të Raporteve të Audituesve

Ilustrimi 1 - Shifrat Korresponduese

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të pa listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600)¹⁰
- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.¹¹
- Raporti i audituesit për periudhën e mëparshme, siç është lëshuar më parë, ka përfshirë një opinion me rezervë.
- Çështja që ka ndikuar në modifikim nuk është e zgjidhur.
- Efektet ose efektet e mundshme të çështjes në shifrat e periudhës aktuale janë materiale dhe kërkojnë një modifikim në opinionin e audituesit në lidhje me shifrat e periudhës aktuale.
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë sipas SNA 570 (i rishikuar).¹²
- Audituesi nuk kërkohet, dhe ai nuk ka vendosur të komunikojë Çështjet kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.
- Audituesi nuk ka siguruar informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit.

¹⁰ SNA 600, *Konsiderata të veçanta – Auditimi i pasqyrave financiare të grupit (duke përfshirë punën e audituesit të entitetit të kontrolluar)*

¹¹ SNA 210, *Rënia Dakort me Kushtet e Angazhimit të Auditimit.*

¹² SNA 570 (i rishikuar), *Vijimësia.*

- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka edhe përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkojnë sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).

RAPORTI I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e Shoqërisë tregtare ABC [ose një Adresë tjetër e duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare¹³

Opinionit me rezervë

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të Shoqërisë tregtare ABC (Shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, me përjashtim të efekteve të mundshme të çështjes së përshkruar në seksionin e Bazës për Opinionin me Rezervë të raportit tonë, pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për) pozicionin financiar të Shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare e flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për opinionin me rezervë

Sikurse trajtohet në shënimin X të pasqyrave financiare, në pasqyra nuk është përfshirë asnjë shumë për amortizimin, çka përbën një devijim nga SNRF-të. Një gjë e tillë është rrjedhojë e vendimit të drejtimit në fillim të vitit të mëparshëm financiar, dhe ka bërë që ne të japim rezervë në opinionin tonë mbi pasqyrat financiare të atij viti. Bazuar në metodën lineare të amortizimit dhe normën vjetore prej 5% për ndërtesat e 20% për makineritë e pajisjet, humbja për vitin duhet të ishte shtuar me xxx në 20X1 dhe xxx në 20X0, AAM-të duhet të ishin zvogëluar me amortizimin e akumuluar prej xxx në 20X1 dhe xxx në 20X0 dhe humbja e akumuluar duhet të ishte rritur me prej xxx në 20X1 dhe xxx në 20X0.

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNAtë). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare. Ne jemi të pavarur nga Shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare (të zbatueshme në juridiksionin përkatës) dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto

¹³ Nën-titulli "Raporti mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare" nuk është i nevojshëm të vendoset kur raporti nuk përmban një nëntitull të dytë të emërtuar "Raport mbi Kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore".

kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë me rezervë.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me pasqyrat financiare të konsoliduara¹⁴

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)¹⁵ – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)– shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i rishikuar).]

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit]

[Data]

¹⁴ Në këto raporte auditimi ilustruese, termat drejtimi ose personat e ngarkuar me qeverisjen mund të jetë e nevojshme të zëvendësohen me terma të tjerë që janë të përshtatshëm, në kontekstin e kuadrit ligjor që zbatohet në një juridiksion të caktuar.

¹⁵ SNA 700 (i rishikuar), *Formimi i Një Opinioni dhe Raportimi Mbi Pasqyrat Financiare*

Ilustrimi 2 - Shifrat Korresponduese

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- **Auditimi qe kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të pa listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600)**
- **Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).**
- **Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.**
- **Raporti i audituesit për periudhën e mëparshme, siç është lëshuar më parë, ka përfshirë një opinion me rezervë.**
- **Çështja që ka ndikuar në modifikim nuk është e zgjidhur.**
- **Efektet ose efektet e mundshme në shifrat e periudhës aktuale nuk janë materiale por kërkojnë një modifikim në opinionin e audituesit për shkak të efekteve ose efekteve të mundshme të çështjeve të pazgjidhura në krahasimin e shifrave të periudhës aktuale dhe shifrave korresponduese.**
- **Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).**
- **Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë sipas SNA 570 (i rishikuar).**
- **Audituesi nuk kërkohet, dhe ai nuk ka vendosur të komunikojë Çështjet kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.**
- **Audituesi nuk ka siguruar informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit.**
- **Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara.**
- **Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka edhe përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkohen sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).**

RAPORTI I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e Shoqërisë tregtare ABC [ose një Adresë tjetër e duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare¹⁶

Opinionin me rezervë

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të Shoqërisë tregtare ABC (Shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, me përjashtim të efekteve të mundshme të çështjes së përshkruar në seksionin e Bazës për Opinionin me Rezervë të raportit tonë, pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për) pozicionin financiar të shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare e flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për opinionin me rezervë

Për shkak se ne u emëruam auditues të Shoqërisë gjatë vitit 20X0, nuk mundëm të marrim pjesë dhe të vëzhgojmë inventarizimin fizik në fillim të periudhës ose të bindeshim me mjete alternative lidhur me sasitë e inventarit. Meqenëse çeljet e inventarit ndikojnë në përcaktimin e rezultateve të operacioneve, ne nuk ishim në gjendje të përcaktonim nëse do të kishin qenë të nevojshme të bëheshin axhustime në rezultatet e shfrytëzimit dhe në tepicën e çeljes të fitimeve të mbartura për 20X0. Për rrjedhojë opinionin ynë për pasqyrat financiare të periudhës që përfundon me 31 Dhjetor 2-X0 u modifikua. Opinionin ynë mbi pasqyrat financiare të periudhës aktuale gjithashtu është modifikuar, për shkak të efekteve të mundshme të kësaj çështje në krahasimin e shifrave të periudhës aktuale dhe shifrave korresponduese.

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNAtë). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare. Ne jemi të pavarur nga Shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare (të zbatueshme në juridiksionin përkatës) dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë me rezervë

¹⁶Nëntitulli "Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare" nuk është i nevojshëm të vendoset kur raporti nuk përmban një nëntitull të dytë të emërtuar "Raport mbi Kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me pasqyrat financiare të konsoliduara¹⁷

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)– shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit]

[Data]

¹⁷ Ose terma të tjera që janë të përshtatshme në kontekstin e kuadrit ligjor që zbatohet në një juridiksion të caktuar.

Ilustrimi 3 - Shifrat Korresponduese

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të pa listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se duhet të jepet një opinion pa rezervë (i pastër).
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë sipas SNA 570 (i rishikuar).
- Audituesi nuk kërkohet, dhe ai nuk ka vendosur të komunikojë Çështjet kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.
- Audituesi i ka siguruar të gjitha informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe nuk ka identifikuar ndonjë anomali materiale në këto informacione.
- Pasqyrat përmbajnë shifrat korresponduese dhe pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme janë audituar nga audituesi paraardhës.
- Audituesi nuk ndalohej nga ligji ose rregullat të referojë audituesin e mëparshëm në raportin e audituesit lidhur me shifrat korresponduese dhe ai ka vendosur të veprojë në këtë mënyrë.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka edhe përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkohen sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).

RAPORTI I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e Shoqërisë tregtare ABC [ose një Adresë tjetër e duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare¹⁸

Opinionin

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të Shoqërisë tregtare ABC (Shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për) pozicionin financiar të shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare e flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për opinionin

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNAtë). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare. Ne jemi të pavarur nga Shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare (të zbatueshme në juridiksionin përkatës) dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë me rezervë.

Çështje të tjera

Pasqyrat financiare të Shoqërisë për vitin që mbyllet me datën 31 Dhjetor 20X0, kanë qenë audituar nga një auditues tjetër i cili me datën 31 Mars 20X1 ka shprehur një opinion pa rezervë mbi këto pasqyra.

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga pasqyrat financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

[Raportimi në përputhje me kërkesat e raportimit në SNA 720 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në shtojcën 2 të SNA 720 (i rishikuar).]¹⁹

¹⁸ Nëntitulli “Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare” nuk është i nevojshëm të vendoset kur raporti nuk përmban një nëntitull të dytë të emërtuar “Raport mbi Kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore.

¹⁹ SNA 720 (i rishikuar), *Përgjegjësitë e Audituesit në Lidhje me Informacionet e Tjera*.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me pasqyrat financiare të konsoliduara²⁰

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)– shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit]

[Data]

²⁰ Ose terma të tjera që janë të përshtatshme në kontekstin e kuadrit ligjor që zbatohet në një juridiksion të caktuar.

Ilustrimi 4 – Pasqyrat Financiare Krahasuese

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të pa listuar, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Audituesi kërkohet të raportojë si për pasqyrat financiare të periudhës aktuale, ashtu edhe për pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme.
- Raporti i audituesit për periudhën e mëparshme ka përfshirë një opinion me rezervë.
- Çështja që ka çuar në opinion me rezervë ka mbetur e pazgjidhur.
- Efektet ose efektet e mundshme të çështjes në shifrat e periudhës aktuale janë materiale si për pasqyrat financiare të periudhës së mëparshme ashtu edhe të asaj aktuale dhe kërkojnë një modifikim në opinionin e audituesit.
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë sipas SNA 570 (i rishikuar).
- Audituesi nuk kërkohet, dhe ai nuk ka vendosur të komunikojë Çështjet kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.
- Audituesi nuk ka siguruar ndonjë informacion tjetër para datës së raportit të audituesit.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka edhe përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkohen sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).

RAPORTI I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e Shoqërisë tregtare ABC [ose një Adresë tjetër e duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare²¹

Opinionin me rezervë

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të Shoqërisë tregtare ABC (Shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, me përjashtim të efekteve të mundshme të çështjes së përshkruar në seksionin e Bazës për Opinionin me Rezervë të raportit tonë, pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për) pozicionin financiar të shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare e flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për opinionin me rezervë

Sikurse trajtohet në shënimin X të pasqyrave financiare, në pasqyra nuk është përfshirë asnjë shumë për amortizimin, çka përbën një devijim nga SNRF-të. Një gjë e tillë është rrjedhojë e vendimit të drejtimit në fillim të vitit të mëparshëm financiar, dhe ka bërë që ne të japim rezervë në opinionin tonë mbi pasqyrat financiare të atij viti. Bazuar në metodën lineare të amortizimit dhe normën vjetore prej 5% për ndërtesat e 20% për makineritë e pajisjet, humbja për vitin duhet të ishte shtuar me xxx në 20X1 dhe xxx në 20X0, AAM-të duhet të ishin zvogëluar me amortizimin e akumuluar prej xxx në 20X1 dhe xxx në 20X0 dhe humbja e akumuluar duhet të ishte rritur me prej xxx në 20X1 dhe xxx në 20X0.

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNAtë). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare. Ne jemi të pavarur nga Shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare (të zbatueshme në juridiksionin përkatës) dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë me rezervë.

²¹ Nëntitulli “Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare” nuk është i nevojshëm të vendoset kur raporti nuk përmban një nëntitull të dytë të emërtuar “Raport mbi Kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore”.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me pasqyrat financiare²²

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)– shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit]

[Data]

²² Ose terma të tjera që janë të përshtatshme në kontekstin e kuadrit ligjor që zbatohet në një juridiksion të caktuar

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 720 (I RISHIKUAR)

PËRGJEGJËSITË E AUDITUESIT NË LIDHJE ME INFORMACIONET E TJERA

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1-9
Hyrja në fuqi	10
Objektivat	11
Përkufizimet	12
Kërkesat	
Sigurimi i informacioneve të tjera	13
Leximi dhe vlerësimi i informacioneve të tjera	14-15
Reagimi kur duket se ekziston një inkoherencë (mospërputhje) materiale ose kur informacionet e tjera duket se kanë anomali materiale	16
Reagimi kur audituesi arrin në përfundimin se në informacionet e tjera ekziston një anomali materiale	17-19
Reagimi kur në pasqyrat financiare ekziston një anomali materiale ose kur duhet të aktualizohet njohja e audituesit për entitetin dhe mjedisin e tij	20
Raportimi	21-24
Dokumentimi	25
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Përkufizimet	A1- A10
Sigurimi (mbledhja) e/i informacioneve të tjera	A11-A22
Leximi dhe vlerësimi i informacioneve të tjera	A23-A38
Reagimi kur duket se ekziston një inkoherencë (mospërputhje) materiale ose kur informacionet e tjera duket se kanë anomali materiale	A39-A43
Reagimi kur audituesi arrin në përfundimin se në informacionet e tjera ekziston një anomali materiale	A44-A50
Reagimi kur ekziston një anomali materiale në pasqyrat financiare ose kur duhet të aktualizohet njohja e audituesit për entitetin dhe mjedisin e tij	A51
Raportimi	A52-A59
Shtojca 1 : Shembuj të shumave ose zërave të tjera që mund të jenë përfshirë në informacionet e tjera.	
Shtojca 2: Ilustrime të raporteve të audituesit lidhur me informacionet e tjera	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 720 (i rishikuar), *Përgjegjësitë e Audituesit Lidhur me Informacionet e Tjera*, duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësitë e audituesit në lidhje me informacionet e tjera, financiare ose jo financiare (që ndryshojnë nga pasqyrat financiare të audituara dhe raporti i audituesit mbi këto pasqyra), që përfshihen në raportin vjetor të një entiteti. Raporti vjetor i një entiteti mund të jete një dokument i vetëm, ose një kombinim i dokumenteve që i shërbejnë të njëjtit qëllim.
2. Ky SNA është shkruar në kontekstin e një auditimi të pasqyrave financiare nga një auditues i pavarur. Për rrjedhojë, objektivat në këtë SNA duhet të kuptohen në kontekstin e objektivave të përgjithshme të audituesit, të shpallura në paragrafin 11 të SNA 200¹. Kërkesat në këtë SNA synojnë t'i japin audituesit mundësinë që ai të arrijë objektivat e specifikuar në SNA-të dhe, përmes tyre, objektivat e përgjithshme të audituesit. Opinioni i audituesit mbi pasqyrat financiare nuk mbulon informacionet e tjera, dhe as ky SNA nuk kërkon që audituesi të sigurojë evidencë auditimi përtej asaj që kërkohet për të formuar një opinion mbi pasqyrat financiare.
3. Ky SNA kërkon që audituesi të lexojë dhe të vlerësojë informacionet e tjera, për arsye se informacionet e tjera që kanë inkoherenca (mospërputhje) materiale me pasqyrat financiare ose me njohjen e siguar nga audituesi gjatë auditimit, mund të tregojnë se ka një anomali materiale në pasqyrat financiare ose që ekziston një anomali materiale në informacionet e tjera, ku çdonjëra prej tyre mund të dëmtojë besueshmërinë e pasqyrave financiare dhe të raportit të audituesit mbi këto pasqyra. Këto anomali materiale mund të influencojnë në mënyrë të papërshtatshme vendimet e përdoruesve për të cilët është përgatitur raporti i audituesit.
4. Gjithashtu, ky SNA mund të ndihmojë audituesin për të qenë në pajtim me kërkesat përkatëse etike², të cilat kërkojnë që audituesi të shmangë lidhjen e tij, me dashje, me informacionet që audituesi beson se përmbajnë një deklaram fals ose çorientues, me deklaratat ose informacionet e marra nxitimthi, apo me mungesat ose fshehjet e informacioneve që duhet të përfshihen, kur këto mungesa apo fshehje do të ishin çorientuese.

¹ SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*

² Kodi i Etikës për Profesionistët Kontabël, i Bordit të Standardeve Ndërkombëtare të Etikës për Profesionistët Kontabël (IESBA Code), paragrafi 110.2.

5. Informacionet e tjera mund të përshijnë shuma ose elemente të tjera, që parashikohet të jenë të njëjta, në lidhje me përmbledhjen ose dhënien e më shumë detajeve rreth shumave dhe elementëve të tjerë në pasqyrat financiare, dhe shuma ose elementë të tjerë, me të cilët audituesi është njohur gjatë auditimit. Informacionet e tjera mund të përshijnë edhe çështje të tjera.
6. Përgjegjësitë e audituesit në lidhje me informacionet e tjera (që ndryshojnë nga përgjegjësitë e zbatueshme të raportimit) zbatohen pavarësisht faktit nëse informacionet e tjera janë siguruar nga audituesi para, apo pas datës së raportit të audituesit.
7. Ky SNA nuk zbatohet për:
 - (a) Shpalljen paraprake të informacioneve financiare, ose
 - (b) Dokumentet me të cilat ofrohen letrat me vlerë, përfshirë prospektet.
8. Përgjegjësitë e audituesit sipas këtij SNA-je nuk përbëjnë një angazhim të sigurisë mbi informacionet e tjera dhe as imponojnë një detyrim mbi audituesin që ai të japë siguri rreth këtyre informacioneve.
9. Ligji ose rregullat mund t'i imponojnë audituesit detyrime shtesë në lidhje me informacionet e tjera që janë përtej objektit të këtij SNA-je.

Hyrja në fuqi

10. Ky SNA hyn në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare të periudhave që përfundojnë me datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date.

Objektivat

11. Objektivat e audituesit, pasi ka lexuar informacionet e tjera, janë:
 - (a) Të vlerësojë nëse ka një inkoherencë materiale midis informacioneve të tjera dhe pasqyrave financiare;
 - (b) Të vlerësojë nëse ka një inkoherencë materiale midis informacioneve të tjera dhe njohurive që audituesi ka siguruar gjatë auditimit;
 - (c) Të reagojë në mënyrën e duhur, kur audituesi identifikon se duket se ekzistojnë këto inkoherenca materiale, ose kur audituesi përndryshe, bëhet i vetëdijshëm se informacionet e tjera duket se kanë anomali materiale.
 - (d) Të raportojë në përputhje me këtë SNA.

Përkufizimet

12. Për qëllime të SNA-ve, termat në vijim kanë kuptimet e mëposhtme:

- (a) Raporti vjetor - Një dokument i vetëm, ose kombinimi i dokumenteve, të përgatitur, si rregull çdo vit, nga drejtimi ose nga personat e ngarkuar me qeverisjen, bazuar në kërkesat ligjore, rregullatore ose të praktikës, qëllimi i të cilit është t'ju japë pronarëve (ose aksionarëve të ngjashëm) informacione mbi veprimtaritë e entitetit, rezultatin financiar të entitetit dhe për pozicionin financiar, sikurse është paraqitur në pasqyrat financiare. Një raport vjetor përmban ose përfshin pasqyrat financiare dhe raportin e audituesit mbi këto pasqyra dhe zakonisht, përfshin informacione mbi zhvillimet e entitetit, perspektivën e tij të ardhshme, rreziqet dhe pasiguritë, një deklaratë të organit qeverisës të entitetit dhe raportet që mbulojnë çështje të qeverisjes (Ref: Para. A1-A5)
- (b) Anomalia e informacioneve të tjera - Një anomali në informacionet e tjera ekziston kur informacionet e tjera janë paraqitur në mënyrë të pasaktë ose përndryshe, çorientuese (përfshirë mungesat apo fshehjen e informacioneve që nevojiten për një kuptim të përshtatshëm të një çështje të shpjeguar në informacionet e tjera) (Ref: Para. A6-A7)
- (c) Informacionet e tjera - informacionet financiare ose jo financiare (që ndryshojnë nga pasqyrat financiare të audituara dhe raporti i audituesit mbi këto pasqyra), të përfshira në raportin vjetor të një entiteti. (Ref: Para. A8-A10)

Kërkesat

Sigurimi i Informacioneve të tjera

13. Audituesi do të: (Ref: Para. A11-A22)

- (a) Përcaktojë, përmes diskutimeve me drejtimin, se cilat dokumente përfshihen në raportin vjetor, dhe mënyrën e planifikuar të entitetit dhe afatet e lëshimit të këtyre dokumenteve;
- (b) Bëjë marrëveshjet e duhura me drejtimin, për të siguruar në kohë, dhe nëse është e mundur, para datës së raportit të audituesit, versionin përfundimtar të dokumenteve që përfshihen në raportin vjetor, dhe
- (c) Kur disa ose të gjitha dokumentet e përcaktuar në shkronjën (a) nuk do të jenë disponibël deri pas datës së raportit të audituesit, ti kërkojë drejtimin të bëjë deklarime me shkrim se audituesit do ti jepen dokumentet përfundimtare, sapo ato të jenë gati, dhe para se ato të publikohen nga entiteti, kështu që audituesi mund të kryejë procedurat e kërkuara nga ky SNA (Ref: Para. A22)

Leximi dhe vlerësimi i Informacioneve të tjera

14. Audituesi do të lexojë informacionet e tjera dhe do të: (Ref: Para. A23-A24)

- (a) Vlerësojë nëse ka një inkoherencë (mospërputhje) materiale midis informacioneve të tjera dhe pasqyrave financiare të audituara. Për të bërë këtë vlerësim për koherencën e tyre, audituesi do të krahasojë shumat e zgjedhura ose elementet e tjera në informacionet e tjera (që parashikohet të jenë të njëjta, në lidhje me përmbledhjen ose dhënien e më shumë detajeve rreth shumave dhe elementëve të tjera në pasqyrat financiare) me këto shuma ose elementët e tjera në pasqyrat financiare; dhe (Ref: Para. A25-A29)
- (b) Vlerësojë nëse ka një inkoherencë materiale midis informacioneve të tjera dhe njohurive që audituesi ka marrë gjatë auditimit, në kontekstin e evidencës së auditimit të siguruar dhe konkluzioneve të arritura gjatë auditimit (Ref: Para. A30-A36).

15. Kur lexon informacionet e tjera, në pajtim me paragrafin 14 audituesi do të jetë vigjilent për indikacionet që tregojnë se informacionet e tjera, të cilat nuk lidhen me pasqyrat financiare ose me njohuritë që audituesi ka siguruar gjatë auditimit, kanë anomali materiale (Ref: Para. A24, A37-A38)

Reagimi kur duket se ekziston një inkoherencë (mospërputhje) materiale ose kur informacionet e tjera duket se kanë anomali materiale

16. Nëse audituesi identifikon shenja të ekzistencës se një inkoherence materiale (ose vihet në dijeni të faktit se informacionet e tjera duke se kanë anomali materiale) ai do të diskutojë për këtë çështje me drejtimin dhe, sipas nevojës, do të kryejë procedurat për të konkluduar nëse; (Ref: Para. A39-A43).

- (a) Ekziston një anomali materiale në informacionet e tjera;
- (b) Ekziston një anomali materiale në pasqyrat financiare; ose
- (c) Duhet të aktualizohet njohja e audituesit për entitetin dhe mjedisin e tij.

Reagimi kur audituesi arrin në përfundimin se në informacionet e tjera ekziston një anomali materiale

17. Nëse audituesi arrin në përfundimin se në informacionet e tjera ka një anomali materiale, ai do të kërkojë drejtimin të korrigjojë informacionet e tjera. Nëse drejtimi:

- (a) Pranon të bëjë korrigjimin, audituesi do ta konsiderojë korrigjimin të kryer, ose
- (b) Refuzon të bëjë korrigjimin, audituesi do të komunikojë për çështjen me personat e ngarkuar me qeverisjen duke ju kërkuar atyre që të bëhet korrigjimi.

18. Nëse audituesi arrin në përfundimin se ka një anomali materiale në informacionet e tjera të siguruar para datës së raportit të audituesit, dhe pas komunikimit me personat e ngarkuar me qeverisjen, informacionet e tjera nuk janë korrigjuar, audituesi do të ndërmarrë veprimet e duhura, duke përfshirë: (Ref: Para. A44)
- (a) Vlerësimin e ndikimeve në raportin e audituesit dhe komunikimin me personat e ngarkuar me qeverisjen për mënyrën se si audituesi planifikon të adresojë anomalinë materiale në raportin e audituesit (shiko paragrafin 22(e)(ii); ose (Ref: Para. A45)
 - (b) Tërheqjen nga angazhimi, kur një gjë e tillë lejohet, sipas ligjeve dhe rregullave që zbatohen. (Ref: Para. A46-A47)
19. Nëse audituesi arrin në përfundimin se ka një anomali materiale në informacionet e tjera të siguruar pas datës së raportit të audituesit, audituesi do të:
- (a) Kryejë procedurat e nevojshme për rrethanat, kur informacionet e tjera janë korrigjuar; ose (Ref: Para. A48)
 - (b) Ndërmarrë veprimet e duhura, përfshirë të drejtat dhe detyrimet e tij ligjore, kur edhe pas komunikimit me organet e ngarkuara me qeverisjen, informacionet e tjera nuk janë korrigjuar, duke kërkuar që anomalitë materiale të pakorrigjuara të sillen në vëmendjen e përdoruesve për të cilët përgatitet raporti i audituesit (Ref: Para. A49-A50)

Reagimi kur në pasqyrat financiare ekziston një anomali materiale ose kur duhet të aktualizohet njohja e audituesit për entitetin dhe mjedisin e tij

20. Nëse, si rrjedhojë e kryerjes së procedurave të paragrafëve 14-15, audituesi arrin në përfundimin se ka një anomali materiale në pasqyrat financiare, ose që duhet apo që ka nevojë të aktualizohet njohja e audituesit për entitetin dhe mjedisin e tij, audituesi do të reagojë në mënyrën e duhur në pajtim me SNA-të e tjera (Ref: Para. A51)

Raportimi

21. Raporti i audituesit do të përfshijë një seksion të veçantë të titulluar “Informacione të tjera”, ose një titull tjetër të përshtatshëm, kur në datën e raportit të audituesit:
- (a) Për një auditim të pasqyrave financiare të një entiteti të listuar, audituesi ka siguruar, apo pret të sigurojë, informacionet e tjera; ose
 - (b) Për një auditim të pasqyrave financiare të një entiteti të pa listuar, audituesi ka siguruar një pjesë ose të gjithë informacionet e tjera. (Ref: Para. A52)

22. Kur raporti i audituesit kërkohet të përfshijë një seksion për informacione të tjera në pajtim me paragrafin 21, ky seksion do të përfshijë: (Ref: Para. A 53)
- (a) Një deklaratë që drejtimi është përgjegjës për informacionet e tjera
 - (b) Një identifikim të:
 - (i) Informacioneve të tjera, nëse ka të tilla, që audituesi i ka siguruar para datës së raportit të audituesit; dhe
 - (ii) Për një auditim të pasqyrave financiare të një entiteti të listuar, të informacioneve të tjera, nëse ka të tilla, të parashikuara të sigurohen pas datës së raportit të audituesit;
 - (c) Një deklaratë që opinioni i audituesit nuk mbulon informacionet e tjera, dhe për rrjedhojë, audituesi nuk shpreh (ose nuk do të shprehë) një opinion auditimi ose ndonjë formë të konkluzioneve të sigurisë në lidhje me këto informacione.
 - (d) Një përshkrim të përgjegjësisë të audituesit në lidhje me leximin, vlerësimin dhe raportimin mbi informacionet e tjera siç kërkohet nga ky SNA; dhe
 - (e) Kur informacionet e tjera janë siguruar para datës së raportit të audituesit, ose:
 - (i) Një deklaratë që audituesi nuk ka asgjë për të raportuar, ose
 - (ii) Nëse audituesi ka arritur në përfundimin se ka një anomali materiale të pakorrigjuar në informacionet e tjera, një deklaratë që përshkruan anomalinë materiale të pakorrigjuar, të informacioneve të tjera.
23. Kur audituesi shpreh një opinion me rezerve ose opinion kundër në pajtim me SNA 705 (i rishikuar)³, audituesi do të vlerësojë pasojat e çështjes që ka çuar në modifikim të opinionit për deklaratën e kërkuar në paragrafin 22(e) (Ref: Para. A54-A58)

Raportimi i Përshkruar nga Ligji ose Rregullat

24. Nëse, nga ligji ose rregulli i një juridiksioni të caktuar, audituesi kërkohet të bëjë referim në raportin e tij të audituesit tek informacionet e tjera, duke përdorur një tekst ose një formulim të veçantë, raporti i audituesit do të referohet Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit (SNA) vetëm nëse raporti i audituesit përfshin, të paktën: (Ref: Para. A59)
- (a) Identifikimin e informacioneve të tjera të siguruara nga audituesi para datës së raportit të audituesit;

³ SNA 705 (i rishikuar), *Modifikimet e Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*

- (b) Një përshkrim të përgjegjësisë të audituesit në lidhje me informacionet e tjera; dhe
- (c) Një deklaratë të qartë, e cila adreson rezultatin e punës së audituesit për këtë qëllim.

Dokumentimi

25. Në adresimin e kërkesave të SNA 230⁴, kur ato zbatohen për këtë SNA, audituesi do të përfshijë në dokumentacionin e auditimit:

- (a) Dokumentacionin e procedurave të kryera sipas këtij SNA-je; dhe
- (b) Versionin përfundimtar të informacioneve të tjera, mbi të cilat audituesi ka kryer punën e kërkuar sipas këtij SNA-je.

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Përkufizimet

Raporti vjetor (Ref: Para. 12(a))

- A1. Për entitetet që veprojnë në një juridiksion të caktuar, përmbajtja e një raporti vjetor dhe emri, me të cilin ai duhet të referohet, mund të përcaktohen nga ligji, rregullat ose praktika; megjithatë, përmbajtja dhe emri mund të ndryshojnë si brenda për brenda juridiksionit ashtu edhe nga njëri juridiksion tek tjetri.
- A2. Një raport vjetor si rregull përgatitet mbi një bazë vjetore. Megjithatë, kur pasqyrat financiare që auditohen janë përgatitur për një periudhë më të shkurtër se një vit, gjithashtu mund të përgatitet një raport vjetor që mbulon të njëjtën periudhë që mbulojnë pasqyrat financiare.
- A3. Në disa raste, raporti vjetor i një entiteti mund të jetë një dokument i vetëm i referuar me titullin “raporti vjetor” ose me një titull tjetër. Në raste të tjera nga ligji, rregullat ose praktika mund të kërkohej që entiteti të raportojë për pronarët (ose për palë të interesuara të ngjashme) informacione mbi veprimtaritë e shfrytëzimit të entitetit, rezultatet financiare të entitetit dhe pozicionin e tij financiar, sikurse këto janë paraqitur në pasqyrat financiare (d.m.th. një raport vjetor) nëpërmjet një dokumenti të vetëm, ose nëpërmjet dy apo më shumë dokumenteve, të cilat të kombinuara i shërbejnë të njëjtit qëllim. Për shembull, në varësi të ligjit, rregullave ose praktikës që ndiqet në një juridiksion të caktuar, pjesë përbërëse të raportit vjetor do të ishin një ose disa nga dokumentet e mëposhtme:

⁴ SNA 230, *Dokumentimi i auditimit*, paragrafët 8-11

- Raporti i drejtimit, komentaret e drejtimit ose rishikimet financiare dhe të shfrytëzimit ose raporte të ngjashme nga personat e ngarkuar me qeverisjen (për shembull raporti i drejtorëve).
 - Raporti i kryetarit.
 - Raporti për qeverisjen e shoqërisë tregtare.
 - Raportet e vlerësimit të kontrollit të brendshëm dhe të rrezikut.
- A4. Një raport vjetor mund t'ju vihet në dispozicion përdoruesve në formë të printuar, ose në formë elektronike, përfshirë publikimin e tij në faqen e internetit të shoqërisë. Një dokument (ose një kombinim i dokumenteve) mund të përmbushë përkufizimin e një raporti vjetor, pavarësisht mënyrës që është përdorur për ta vënë në dispozicion të përdoruesve.
- A5. Një raport vjetor ndryshon nga raportet e tjera për shkak të natyrës, qëllimit dhe përmbajtjes së tij, siç mund të jetë një raport i përgatitur për të përmbushur nevojat për informacione të një grupi të palëve të interesuara (stakeholders) të caktuar ose një raport i përgatitur për të qenë në pajtim me një objektiv specifik të raportimit për qëllime rregullatore (madje edhe nëse kërkohet që këto raporte të bëhen publike). Shembuj të raporteve, të cilat kur publikohen si dokumente të veçantë, si rregull, nuk janë pjesë e kombinimit të dokumenteve që përfshihen në një raport vjetor (që kërkohen nga ligji, rregullat apo praktika) dhe që për këtë arsye, nuk janë informacione të tjera brenda objektit të këtij SNA-je, përfshijnë:
- Raportet e sektorëve të veçantë ose raportet për rregullatorët (për shembull, raportet për mjaftueshmërinë e kapitalit), siç janë ato që mund të përgatiten për bankat, shoqëritë e sigurimeve dhe industritë e pensioneve.
 - Raportet për përgjegjësinë sociale të shoqërive tregtare.
 - Raportet për qëndrueshmërinë.
 - Raportet për diversitetin dhe mundësitë e barabarta.
 - Raportet për produkte të përgjegjshme.
 - Raportet mbi praktikën e punës dhe kushtet e punës.
 - Raportet mbi të drejtat e njeriut.

Anomalia në informacionet e tjera (Ref: Para. 12(b))

- A6. Kur një çështje e veçantë shpjegohet në informacionet e tjera, këto informacione mund të lenë jashtë ose mund të mos zbulojnë ato informacione, të cilat janë të nevojshme për të kuptuar si duhet këtë çështje. Për shembull, në qofte se informacionet e tjera pretendojnë të adresojnë treguesit kryesorë të performancës, të përdorur nga drejtimi, atëherë lënia jashtë e një treguesi kryesor të performancës të përdorur nga drejtimi, mund të tregojë se informacionet e tjera janë çorientuese.
- A7. Koncepti i materialitetit për informacionet e tjera, mund të jetë trajtuar nga një kuadër i zbatueshëm, dhe nëse është kështu, ky kuadër mund të japë një bazë reference për audituesin, që ai të gjykojë në lidhje me materialitetin, sipas këtij SNA-je. Megjithatë, në shumë raste mund të mos ketë një kuadër të zbatueshëm që trajton konceptin e materialitetit për informacionet e tjera. Në këto rrethana, karakteristikat e mëposhtme i japin audituesit një bazë reference për të përcaktuar nëse një anomali në informacionet e tjera, është materiale:
- Materialiteti vlerësohet në kontekstin e nevojave për informacione të përbashkëta të përdoruesve të trajtuar si grup. Përdoruesit e informacioneve të tjera parashikohet të jenë të njëjtë me përdoruesit e pasqyrave financiare dhe këta përdorues mund të pritët të lexojnë informacionet e tjera për të patur një kontekst për pasqyrat financiare.
 - Gjykimet për materialitetin mbajnë parasysh rrethanat specifike të anomalisë, duke vlerësuar nëse do të influencohen përdoruesit nga efektet e anomalive të pakorrigjuara. Jo të gjitha anomali të do të influencojnë vendimet ekonomike të përdoruesve.
 - Gjykimet për materialitetin mbajnë parasysh aspektet sasiore dhe cilësore. Për rrjedhojë, këto gjykime mund të mbajnë parasysh natyrën ose madhësinë e elementeve që adresojnë informacionet e tjera në kontekstin e raportit vjetor.

Informacione të tjera (Ref: Para. 12(c))

- A8. Shtojca 1 përmban shembuj të shumave ose elementeve të tjera, të cilat mund të përfshihen në informacionet e tjera.
- A9. Në disa raste, kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar mund të kërkojë dhënien e informacioneve shpjeguese specifike, por lejon që këto informacione të vendosen jashtë pasqyrave financiare⁵. Meqenëse këto informacione kërkohen nga kuadri i

⁵ Për shembull, Standardi Ndërkombëtar i Raportimit Financiar (SNRF) 7, *Instrumentet financiare, Dhënia e informacioneve shpjeguese*, lejon që disa informacione shpjeguese të kërkuara nga SNRF-të, të jepen ose në pasqyrat financiare, ose të inkorporohen me referencë të kryqëzuar nga pasqyrat financiare tek disa raporte të tjera, siç janë një komentari i drejtimin ose një raport i rrezikut, i cili ju është vënë në dispozicion përdoruesve të pasqyrave financiare me kushte të njëjta, si edhe pasqyrat financiare dhe në të njëjtën kohë.

zbatueshëm i raportimit financiar, ato janë pjesë përbërëse e pasqyrave financiare. Kështu që, për qëllime të këtij SNA-je, ato nuk konsiderohen informacione të tjera.

A10. Sikurse përkufizohet në këtë SNA, etiketa e gjuhës së zgjeruar të raportimit të biznesit (XBRL) nuk përfaqëson informacione të tjera.

Sigurimi (mbledhja) e/i informacioneve të tjera (Ref: Para. 13)

A11. Përcaktimi i dokumenteve që janë pjesë apo përfshihen në raportin vjetor shpesh është e qartë, pasi buron nga ligji, rregullat ose praktika, në shumë raste drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen mund ta kenë praktikë të tyre, ose mund të jenë të angazhuar, të publikojnë një paketë të dokumenteve, të cilat së bashku përfshihen në raportin vjetor. Megjithatë, në disa raste të tjera mund të mos jetë e qartë se cilat dokumente janë pjesë përbërëse ose përfshihen në raportin vjetor. Në këto raste, afatet dhe qëllimi i dokumenteve (dhe për cilët ato janë adresuar) janë aspekte që mund të jenë të përshtatshme për audituesin për të përcaktuar se cili prej dokumenteve është pjesë ose do të përfshihet në raportin vjetor.

A12. Kur raporti vjetor, në zbatim të kërkesave ligjore ose rregullatore është përkthyer në gjuhë të tjera (siç është rasti kur në një juridiksion ka më shumë se një gjuhë zyrtare), ose kur janë përgatitur disa "raporte vjetore", që kërkohen nga ligje të ndryshme (për shembull, kur një entitet është listuar në më shumë se një juridiksion), duhet të mbahet parasysh nëse një, ose më shumë se një nga "raportet vjetore" janë pjesë e informacioneve të tjera. Ligjet ose rregullat lokale mund të japin udhëzime të mëtejshme në këtë drejtim.

A13. Përgjegjësia për përgatitjen e raportit vjetor është e drejtimit ose e personave të ngarkuar me qeverisjen. Audituesi mund të komunikojë me drejtimin ose me personat e ngarkuar me qeverisjen për:

- Pritshmëritë e audituesit në lidhje me marrjen e versionit përfundimtar të raportit vjetor (përfshirë një kombinim të dokumenteve, të cilat së bashku përbëjnë raportin vjetor) në kohën e duhur para datës së raportit të audituesit, në mënyrë që audituesi të mund të kryejë procedurat e kërkuara nga ky SNA para datës së raportit të audituesit, ose kur kjo nuk është e mundur, sa më shpejt të jetë e mundur dhe në çdo rast para se këto informacione të publikohen nga entiteti.
- Pasojat e mundshme, kur informacionet e tjera janë marrë pas datës së raportit të audituesit.

A14. Komunikimet e përmendura në paragrafin A13 mund të jenë veçanërisht të përshtatshme për shembull:

- Në një angazhim fillestar të auditimit.

- Kur ka pasur një ndryshim të drejtuesve ose të personave të ngarkuar me qeverisjen e entitetit.
 - Kur informacionet e tjera pritjet të merren pas datës së raportit të audituesit.
- A15. Kur personat e ngarkuar me qeverisjen duhet të miratojnë informacionet e tjera para se ato të publikohen nga entiteti, versioni final i informacioneve të tjera është ai që është miratuar për publikim nga personat e ngarkuar me qeverisjen.
- A16. Në disa raste, raporti vjetor i entitetit mund të jetë një dokument i vetëm, i cili sipas ligjit, rregullave ose praktikës së raportimit të entitetit, do të dalë (publikohet) menjëherë pas periudhës së raportimit financiar të entitetit, me qëllim që t'i vihet në dispozicion audituesit para datës së raportit të audituesit. Në raste të tjera, një dokument i tillë mund të mos kërkohet të publikohet deri në një datë të mëvonshme që përcaktohet nga entiteti. Mund të ketë raste kur raporti vjetor i entitetit të jetë një kombinim i disa dokumenteve, ku secili prej tyre i nënshtrohet kërkesave ose praktikave të ndryshme të raportimit, në lidhje me kohën e publikimit të tyre.
- A17. Mund të ketë raste kur në datën e raportit të audituesit, entiteti po shqyrton përgatitjen/zhvillimin e një dokumenti, i cili mund të jetë pjesë e raportit të tij vjetor (për shembull, një raport vullnetar për palët e interesit (stakeholderat)), por drejtimi i tij nuk është në gjendje për t'i konfirmuar audituesit qëllimin apo kohën e publikimit të këtij dokumenti. Nëse audituesi nuk është në gjendje të përcaktojë qëllimin apo kohën e këtij dokumenti, atëherë ky dokument nuk konsiderohet si pjesë e informacioneve të tjera për qëllime të këtij SNA-je.
- A18. Marrja e informacione të tjera në kohën e duhur, para datës së raportit të audituesit, bën të mundur kryerjen e rishikimeve të nevojshme në pasqyrat financiare, raportin e audituesit, ose informacionet tjera, përpara publikimit të tyre. Letra e angazhimit të auditimit⁶ mund të ketë një referencë për një marrëveshje të audituesit me drejtimin, sipas së cilës, ky i fundit do t'i japë audituesit informacionet e tjera në kohën e duhur dhe, kur është e mundur, para datës së raportit të audituesit.
- A19. Në rastet kur informacionet e tjera janë vënë në dispozicion të përdoruesve vetëm nëpërmjet faqes së internetit të entitetit, versioni i informacioneve të tjera të siguruar nga entiteti, dhe jo ato të marra drejtpërdrejt nga faqja e internetit e entitetit, është dokumenti i përshtatshëm, mbi të cilin audituesi do të kryejë procedurat në përputhje me këtë SNA. Sipas këtij SNA-je audituesi nuk ka përgjegjësi për të kërkuar për informacione të tjera, përfshirë informacionet e tjera që mund të kenë dalë në faqen e internetit të entitetit, dhe as për të kryer ndonjë procedurë për të konfirmuar që informacionet e tjera janë paraqitur në mënyrën e duhur në faqen e internetit të entitetit, ose përndryshe janë transmetuar dhe paraqitur si duhet në mënyrë elektronike.

⁶ SNA 210, *Rënia dakord me kushtet e angazhimit të auditimit*, paragrafi A23

A20. Mos marrja e një pjese ose e të gjithë informacioneve të tjera nuk e pengon audituesin të vendosë datën dhe të lëshojë raportin e audituesit.

A21. Kur informacionet e tjera janë marrë pas datës së raportit të audituesit, audituesi nuk kërkohet të aktualizojë procedurat e kryera në përputhje me paragrafët 6 dhe 7 të SNA 560⁷.

A22. SNA 580⁸ përcakton kërkesat dhe jep udhëzime për përdorimin e deklarimeve me shkrim. Deklarimet me shkrim, të cilat duhet të kërkohen sipas paragrafit 13(c), në lidhje me informacionet e tjera që do të jenë disponibël vetëm pas datës së raportit të audituesit, kanë për qëllim të mbështesin audituesin për të përfunduar procedurat e kërkuara nga ky SNA në lidhje me këto informacione. Përveç kësaj, audituesi mund ta shikojë të dobishme të kërkojë deklarime të tjera me shkrim, për shembull, që:

- Drejtimi e ka informuar audituesin për të gjitha dokumentet që pritet të publikojë, të cilat mund të përfshihen në informacionet e tjera;
- Pasqyrat financiare dhe çdo informacion tjetër, i marrë nga audituesi para datës së raportit të audituesit, janë në koherencë me njëri-tjetrin, dhe se informacionet e tjera nuk përmbajnë asnjë anomali materiale; dhe
- Në lidhje me informacionet e tjera, të cilat nuk janë marrë nga audituesi para datës së raportit të audituesit, se drejtimi parashikon t'i përgatitë dhe publikojë këto informacione të tjera dhe për kohën e pritshme të publikimit.

Leximi dhe vlerësimi i informacioneve të tjera (Ref: Para. 14-15)

A23. Sipas SNA 200⁹, audituesi kërkohet planifikojë dhe kryejë auditimin me skepticizëm profesional. Mbajtja e skepticizmit profesional, kur lexon dhe vlerëson informacionet e tjera, përfshin, për shembull, njohjen e faktit që drejtimi mund të jetë më tepër se duhet optimist në lidhje me suksesin e planeve të tij, vigjilencën ndaj informacioneve që mund të mos jenë në koherencë me:

(a) Pasqyrat financiare; ose

(b) Njohuritë që audituesi ka marrë gjatë auditimit.

A24. Në përputhje me SNA 220¹⁰, ortaku i angazhimit duhet të marrë përgjegjësinë për drejtimin, mbikëqyrjen dhe kryerjen e angazhimit të auditimit në pajtim me standardet profesionale dhe kërkesat e zbatueshme ligjore e rregullatore. Në kontekstin e këtij

⁷ SNA 560, *Ngjarjet e Mëvonshme*

⁸ SNA 580, *Deklarimet me shkrim*

⁹ SNA200, paragrafi 15

¹⁰ SNA 220, *Kontrolli i cilësisë për një auditim të pasqyrave financiare*, paragrafi 15 (a)

SNA-je, kur përcaktohen anëtarët e duhur të grupit të angazhimit, për të adresuar kërkesat e paragrafëve 14-15, mund të mbahen parasysh faktorët e mëposhtëm:

- Përvojat relative të anëtarëve të grupit të angazhimit
- Nëse anëtarët e grupit të angazhimit, të cilëve ju ngarkohen detyra për t'i kryer, zotërojnë njohuritë e duhura të marra gjatë auditimit, për të identifikuar inkoherencat midis informacioneve të tjera dhe njohurive të tyre.
- Nivelin e gjykimit që përdoret për trajtimin e kërkesave të paragrafëve 14-15. Për shembull, kryerja e procedurave për të vlerësuar koherencën e shumave në informacionet e tjera, që kanë për qëllim të provojnë se ato janë të njëjta me shumat në pasqyrat financiare, mund të kryhen nga anëtarët e grupit të angazhimit me më pak përvojë.
- Nëse, në rastin e një auditimi të grupit, është e nevojshme për të bërë kërkesa për informacione tek një auditues i komponentit, për të trajtuar informacionet e tjera që lidhen me këtë komponent.

Vlerësimi nëse ka një inkoherencë (mospërputhje) materiale midis Informacioneve të tjera dhe Pasqyrave Financiare (Ref: Para. 14 (a))

A25. Informacionet e tjera mund të përfshijnë shumat ose zërat e tjerë, që parashikohet të jenë të njëjtë, në trajtë të përmbledhur, ose më të detajuar, me shumat apo zërat e tjerë në pasqyrat financiare. Shembuj të këtyre shumave apo zërave (elementeve) janë:

- Tabelat, grafikët, ose skicat që përmbajnë ekstrakte të pasqyrave financiare.
- Një informacion shpjegues, i cili jep më shumë detaje për një tepricë ose llogari të paraqitur në pasqyrat financiare, si për shembull “Të ardhurat për 20X1 përfshijnë XXX milion nga produkti X dhe YYY milion nga produkti Y”.
- Përshkrimet e rezultateve financiare, si për shembull “Shpenzimet totale për kërkimin dhe zhvillimin në vitin 20X1 ishin XXX”.

A26. Për të vlerësuar koherencën e shumave të zgjedhura apo zërave të tjerë në informacionet e tjera me pasqyrat financiare, audituesi nuk kërkohet të krahasojë të gjitha shumat ose zërat e tjera në informacionet e tjera që parashikohet të jenë të njëjtë, për të përmbledhur, ose për të siguruar detaje më të mëdha në lidhje me shumat apo zërat e tjera në pasqyrat financiare, me shumat apo zëra të tillë në pasqyrat financiare.

A27. Përzgjedhja e shumave ose e zërave të tjerë që duhet të krahasohen është një çështje e gjykimit profesional. Për këtë gjykim duhet të mbahen parasysh faktorët e mëposhtëm:

- Rëndësia e shumës ose zërit tjetër në kontekstin në të cilin ajo/ai është paraqitur, e cila mund të ndikojë në rëndësinë që përdoruesit do t'i bashkëngjithnin shumës ose zërit tjetër (për shembull, një raport ose shumë, e rëndësishme).
- Nëse shumë është sasiore, madhësia relative e saj, krahasuar me llogaritë apo zërat në pasqyrat financiare ose informacionet e tjera, me të cilat ato lidhen.
- Ndjeshmëria e shumës së veçantë apo zërit tjetër në informacionet e tjera, për shembull, pagesat e bazuara në aksione për drejtuesit kryesorë.

A28. Përcaktimi i natyrës dhe shtrirjes së procedurave për të adresuar kërkesën në paragrafin 14(a) është një çështje e gjykimit profesional, që pranon se përgjegjësitë e audituesit sipas këtij SNA-je nuk nënkuptojnë kryerjen e një angazhimi të sigurisë për informacionet e tjera dhe as imponojnë një detyrim për të dhënë siguri për informacione të tjera. Shembuj të këtyre procedurave përfshijnë:

- Për informacionet që parashikohet të jenë të njëjta me të dhënat në pasqyrat financiare, bëhet krahasimi i informacioneve me pasqyrat financiare.
- Për informacionet që parashikohet të kenë kuptim të njëjtë me informacionet shpjeguese të dhëna në pasqyrat financiare, krahasohen fjalët e përdorura dhe vlerësohet shkalla e diferencave në formulimin e përdorur dhe nëse këto ndryshime nënkuptojnë kuptime të ndryshme.
- Sigurimi i një rakordimi që drejtimi ka bërë midis një shume brenda informacioneve të tjera me të dhënat në pasqyrat financiare, dhe:
 - Krahasimi zërave të rakorduar me pasqyrat financiare dhe informacionet e tjera; dhe
 - Kontrolli nëse llogaritjet brenda rakordimit janë aritmetikisht të sakta.

A29. Vlerësimi i qëndrueshmërisë së shumave të zgjedhura apo zërave të tjerë në informacionet e tjera me pasqyrat financiare përfshin, kur është e nevojshme duke pasur parasysh natyrën e informacioneve të tjera, mënyrën e paraqitjes së tyre krahasuar me pasqyrat financiare.

Vlerësimi nëse ka një mospërputhje materiale midis informacioneve të tjera dhe njohurive të audituesit të siguruar gjatë auditimit (Ref: Para. 14 (b))

A30. Informacionet e tjera mund të përfshijnë shumat ose zërat, të cilat janë të lidhura me njohuritë që audituesi ka marrë gjatë auditimit (të ndryshme nga ato në paragrafin 14(a)). Shembuj të këtyre shumave apo zërave janë:

- Një informacion për njësitë e prodhuara, apo një tabelë që përmbledh prodhimin sipas zonave gjeografike.

- Një deklaratë se “Shoqëria ka hedhur në prodhim gjate këtij viti produktet X dhe Y”.
- Një përmbledhje të vendndodhjeve kryesore të operacioneve të entitetit, si për shembull: Qendra kryesore e operacioneve të entitetit në vendin X dhe ka operacione edhe në vendet Y dhe Z.”

A31. Njohuritë që audituesi ka marrë gjatë auditimit përfshijnë njohjen dhe kuptimin që ai ka për entitetin dhe mjedisin e tij, duke përfshirë edhe kontrollin e brendshëm të entitetit, të marra në përputhje me SNA 315 (i rishikuar)¹¹. SNA 315 (i rishikuar) përcakton njohjen dhe kuptimin që duhet të ketë audituesi, e cila përfshin çështje të tilla si marrja e njohurive për:

- Faktorët që lidhen me sektorin përkatës të ekonomisë, faktorët rregullatorë dhe faktorë të tjerë të jashtëm;
- Naturën e entitetit;
- Përzgjedhjen dhe zbatimin e politikave kontabël të entitetit;
- Objektivat dhe strategjitë e entitetit;
- Matjen dhe rishikimin e performancës financiare të entitetit; dhe
- Kontrollin e brendshëm të entitetit.

A32. Njohuritë që audituesi merr gjatë auditimit mund të përfshijnë çështje, të cilat për nga natyra lidhen me periudha të ardhshme. Këto çështje mund të përfshijnë, për shembull, parashikimet e veprimtarisë së biznesit dhe të flukseve të ardhshme të parasë që audituesi ka mbajtur parasysh kur ka bërë vlerësimin e supozimeve të përdorura nga drejtimi në kryerjen e testeve të zhvlerësimit për aktivet jo-materiale, siç është emri i mirë, ose kur audituesi ka vlerësuar drejtimin për mënyrën se si ky i fundit ka përcaktuar aftësinë e entitetit për të vazhduar veprimtarinë në vijimësi.

A33. Kur vlerëson nëse ka një mospërputhje (inkoherencë) materiale midis informacioneve të tjera dhe njohurive që audituesi ka marrë gjatë auditimit, audituesi mund të fokusohet në ato çështje të informacioneve të tjera, të cilat paraqesin rëndësi të mjaftueshme për ta konsideruar materiale një anomali të informacioneve të tjera në lidhje me këtë çështje.

A34. Për shumë çështje në informacionet e tjera, mund të mjaftojë rishqyrtimi i evidencës së auditimit të siguruar dhe i përfundimeve të arritura gjatë auditimit, që audituesi të jetë

¹¹ SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe vlerësimi i rreziqeve të anomalisë materiale nëpërmjet njohjes së entitetit dhe mjedisit të tij*, paragrafët 11-12

në gjendje të vlerësojë nëse ka një mospërputhje materiale midis informacioneve të tjera dhe njohurive të audituesit të marra gjatë auditimit. Sa më shumë përvojë dhe sa më shumë i familjarizuar të jetë audituesi me aspektet kryesore të auditimit, aq më shumë ka të ngjarë që për çështjet përkatëse të mjaftojë rishqyrtimi i audituesit. Për shembull, audituesi mund të jetë në gjendje të vlerësojë nëse ka një mospërputhje materiale midis informacione të tjera dhe njohurive të tij të marra gjatë auditimit në dritën e rishqyrtimeve dhe diskutimeve që audituesi ka patur me drejtimin ose me personat e ngarkuar me qeverisjen, apo të gjetjeve nga procedurat e kryera gjatë auditimit siç janë leximi i procesverbaleve të mbledhjeve të bordit, pra pa qenë nevoja për të kryer veprime të tjera.

A35. Audituesi mund të arrijë në konkluzionin se bazë e përshtatshme për të vlerësuar nëse ekziston një mospërputhje materiale, do të ishte referimi tek dokumentacioni përkatës i auditimit, ose marrja e informacioneve prej anëtarëve të grupit të angazhimit apo audituesit përkatës të komponentit. Për shembull:

- Kur informacionet e tjera përshkruajnë ndërprerjen e planifikuar të një linje kryesore të produktit por, megjithëse audituesi është në dijeni të ndërprerjes së planifikuar, ai mund të bëjë kërkesa për të marrë informacione nga anëtari përkatës i grupit të angazhimit, i cili ka kryer procedurat e auditimit në këtë fushë për të mbështetur vlerësimin e audituesit nëse përshkrimi ka mospërputhje materiale me njohuritë që audituesi ka marrë gjatë auditimit.
- Kur informacionet e tjera përshkruajnë detaje të rëndësishme të një padie gjyqësore të trajtuar gjatë auditimit, por që audituesi nuk mund ta trajtojë në mënyrë të mjaftueshme, mund të jetë e nevojshme që ai t'i referohet dokumentacionit të auditimit, ku jepen detaje të përmbledhura për të mbështetur rishqyrtimin e audituesit.

A36. Nëse audituesi, dhe nëse po, në atë masë në të cilën, i referohet dokumentacionit përkatës të auditimit, ose ju kërkon informacione anëtarëve të grupit përkatës të angazhimit apo audituesve përkatës të komponentit, është një çështje e gjykimit profesional. Megjithatë, në lidhje me ndonjë çështje të përfshirë në informacionet e tjera, mund të mos jetë e nevojshme që audituesi t'i referohet dokumentacionit përkatës të auditimit, ose të kërkojë informacione nga anëtarët e grupit të angazhimit apo audituesit e komponentit.

Vigjilenca ndaj shenjave të tjera që tregojnë se informacionet e tjera duket se kanë anomali materiale (Ref: Para. 15)

A37. Informacionet e tjera mund të përfshijnë diskutimet për çështjet që nuk janë të lidhura me pasqyrat financiare dhe mund të shkojnë përtej njohurive që ka marrë audituesi gjatë auditimit. Për shembull, informacionet e tjera mund të përfshijnë deklaratat (pasqyrat) e entitetit për emetimet e gazrave serë.

A38. Vigjilenca ndaj indikacioneve të tjera që tregojnë se informacionet e tjera, të cilat nuk kanë lidhje me pasqyrat financiare apo me njohuritë e audituesit të marra gjatë auditimit, duket se kanë anomali materiale, e ndihmon audituesin për të qenë në pajtim me kërkesat përkatëse etike, të cilat kërkojnë që audituesi të shmangë një lidhje të vullnetshme me informacionet e tjera, për të cilat ai beson se përmbajnë një deklaratë materiale false ose mashtruese, një deklaratë çorientuese ose të bërë nga pakujdesia, ose mungesa apo fshehje të informacioneve të nevojshme, në një mënyrë të atillë që informacionet e tjera të çorientojnë (mashtrojnë)¹². Vigjilenca ndaj shenjave të tjera që tregojnë se informacionet e tjera duket se kanë anomali materiale, potencialisht mund të bejë që audituesi ti identifikojë këto çështje si:

- Diferenca midis informacioneve të tjera dhe njohurive të përgjithshme, përveç njohurive të marra gjatë auditimit, nga anëtarët e grupit të angazhimit gjatë leximit të informacioneve që e bëjnë audituesin të besojë se informacionet e tjera duket se kanë anomali materiale; ose
- Mospërputhje (inkoherenca) të brendshme në informacionet e tjera që e bëjnë audituesin të besojë se informacionet e tjera duket se kanë anomali materiale.

Reagimi kur duket se ekziston një inkoherencë (mospërputhje) materiale ose kur informacionet e tjera duket se kanë anomali materiale (Ref: Para. 16)

A39. Diskutimet që audituesi bën me drejtimin lidhur me një mospërputhje materiale (ose për informacionet e tjera që duket se janë me anomali materiale) mund të përfshijnë kërkesën për drejtimin, për të mbështetur bazën mbi të cilën janë bërë deklaratat e drejtimin në informacionet e tjera. Bazuar në informacionet e mëtejshme ose në shpjegimet e drejtimin, audituesi mund të krijojë bindjen se informacionet e tjera nuk përmbajnë anomali materiale. Për shembull, shpjegimet e drejtimin mund të tregojnë se ka baza të arsyeshme dhe të mjaftueshme që justifikojnë diferencat në gjykim.

A40. Nga ana tjetër, diskutimet me drejtimin mund të japin informacione të mëtejshme, të cilat mbështesin përfundimin e audituesit se në informacionet e tjera ekziston një anomali materiale.

A41. Për audituesin mund të jetë më e vështirë të sfidojë drejtimin për çështjet e gjykimit krahasuar me çështjet e tjera të natyrës së faktimit të të dhënave. Megjithatë, mund të ketë rrethana kur audituesi konkludon se informacionet e tjera përmbajnë një deklaratë, e cila nuk është në koherencë me pasqyrat financiare apo me njohuritë që audituesi ka marrë gjatë auditimit. Këto rrethana mund të ngrenë dyshime në lidhje me informacionet e tjera, pasqyrat financiare, ose njohuritë e audituesit të marra gjatë auditimit.

A42. Duke qenë se ekziston një gamë e gjerë e anomalive materiale të mundshme në informacionet e tjera, natyra dhe shtrirja e procedurave të tjera që audituesi mund të

¹² Kodi i Etikës i BSNEPK-së, paragrafi 110.2

kryejë për të konkluduar nëse në informacionet e tjera ekziston një anomali materiale, janë çështje të gjykimit profesional të audituesit sipas rrethanave të angazhimit.

A43. Kur një çështje nuk ka lidhje me pasqyrat financiare apo me njohuritë që audituesi ka marrë gjatë auditimit, audituesi mund të mos jetë plotësisht në gjendje të vlerësojë përgjigjet e drejtimit kundrejt kërkesave për informacione/pyetjeve të audituesit. Megjithatë, bazuar në informacionet apo shpjegimet e mëtejshme të drejtimit, ose duke parë ndryshimet që drejtimi ju ka bërë informacioneve të tjera, audituesi mund të krijojë bindjen se duket se nuk ka një mospërputhje (inkoherencë) materiale, ose që informacionet e tjera duket se nuk kanë më anomali materiale. Kur audituesi nuk është në gjendje të arrijë në përfundimin se duket se nuk ka më një inkoherencë (mospërputhje) materiale ose se informacioni tjetër nuk duket se ka më anomali materiale, audituesi mund t'i kërkojë drejtimit të konsultohet me një palë të tretë të kualifikuar (për shembull, një ekspert të drejtimit ose një këshilltar ligjor). Në disa raste, pas shqyrtimit të përgjigjeve nga konsultimi me drejtimin, audituesi mund të mos jetë në gjendje të konkludojë nëse ka ose jo një anomali materiale në informacionet e tjera. Veprimet e tjera që audituesi mund të ndërmarrë përfshijnë një ose më shumë nga sa më poshtë vijon:

- Marrja e këshillave nga këshilltarët ligjorë të audituesit;
- Shqyrtimi i ndikimeve në raportin e audituesit për shembull, nëse ai do të përshkruajë në raport rrethanat kur ka një kufizim të imponuar nga drejtimi; ose
- Heqja dorë nga auditimi, ku tërheqja është e mundur në bazë të ligjit ose rregullave të zbatueshme.

Reagimi kur audituesi arrin në përfundimin se në informacionet e tjera ekziston një anomali materiale

Reagimi kur audituesi arrin në përfundimin se ekziston një anomali materiale në informacionet e tjera, të siguruara para datës së raportit të audituesit (Ref: Para. 18)

A44. Veprimet që ndërmerr audituesi, nëse pas komunikimit me personat e ngarkuar me qeverisjen nuk janë korrigjuar informacionet e tjera, janë një çështje të gjykimit të tij profesional. Audituesi mund të marrë në konsideratë faktin nëse arsyetimet e dhëna nga drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen, ngrenë dyshime mbi integritetin apo ndershmërinë e drejtimit ose të personave të ngarkuar me qeverisjen, siç janë rastet kur audituesi dyshon për një shmangie/çorientim të qëllimshme. Gjithashtu audituesi mund ta shohë të përshtatshme të mbajë parasysh edhe nevojën për të kërkuar këshilla ligjore. Në disa raste, nga ligji ose rregullat apo nga standardet e tjera profesionale, mund të kërkohej që audituesi të komunikojë çështjen tek një autoritet rregullator ose tek organizmi profesional përkatës.

Ndikimet në raportim (Ref: Para. 18 (a))

A45. Në raste të rralla, kur refuzimi për të korrigjuar gabimet materiale të informacioneve të tjera ngre dyshime mbi integritetin e drejtimit dhe të personave të ngarkuar me qeverisjen, të atilla që vënë në dyshim besueshmërinë e evidencës së auditimit në përgjithësi, mund të jetë e përshtatshme të jepet një opinion kundër mbi pasqyrat financiare.

Tërheqja nga Angazhimi (Ref: Para. 18 (b))

A46. Kur rrethanat që lidhen me refuzimin për të korrigjuar anomalitë materiale të informacioneve të tjera hedhin dyshime mbi integritetin e drejtimit dhe të personave të ngarkuar me qeverisjen, që vënë në dyshim besueshmërinë e deklarimeve të marra prej tyre gjatë auditimit, do të ishte e përshtatshme që audituesi të tërhiqet nga angazhimi, kur kjo gjë është e mundur sipas ligjeve ose rregullave të zbatueshme.

Konsiderata të veçanta për entitetet e sektorit publik (Ref: Para. 18 (b))

A47. Tërheqja nga angazhimi mund të mos jetë e mundur në sektorin publik. Në këto raste, audituesi mund të lëshojë një raport për legjislativin (kuvendin) duke dhënë detaje për çështjen ose mund të ndërmarë veprime të tjera të përshtatshme.

Reagimet kur audituesi arrin në përfundimin se, në informacionet e tjera të siguruar pas datës së raportit të audituesit, ka një anomali materiale (Ref: Para. 19)

A48. Nëse audituesi arrin në përfundimin se në informacionet e tjera të marra pas datës së raportit të audituesit, ka një anomali materiale, dhe kjo anomali materiale është korrigjuar, procedurat e nevojshme për rrethanat, të cilat duhet të kryejë audituesi përfshijnë verifikimin nëse është bërë korrigjimi (në përputhje me paragrafin 17 (a)) dhe mund të përfshijnë edhe rishikimin e hapave të ndërmarra nga drejtimi për të komunikuar me marrësit e informacioneve të tjera, nëse ato janë publikuar më parë, për t'i informuar ata lidhur me rishikimin e bërë.

A49. Nëse personat e ngarkuar me qeverisjen nuk pranojnë të rishikojnë informacionet e tjera, ndërmarrja e masave të duhura për të kërkuar që anomalitë e pakorrigjuara në mënyrën e duhur, të sillen në vëmendjen e përdoruesve, për të cilët është përgatitur raporti i audituesit, kërkon ushtrimin e gjykimit profesional, dhe mund të ndikohet nga ligjet e rregullat e zbatueshme në juridiksionin përkatës. Për rrjedhojë, audituesi mund të gjykojë si të përshtatshme marrjen e këshillave ligjore lidhur me të drejtat dhe detyrimet e tij ligjore në një rast të tillë.

A50. Kur një anomali materiale në informacionet e tjera mbetet e pakorrigjuar, veprimet e duhura që audituesi mund të ndërmarë për të kërkuar që anomalitë e pakorrigjuara në mënyrën e duhur, të sillen në vëmendjen e përdoruesve, për të cilët është përgatitur raporti i audituesit, kur lejohen nga ligjet ose rregullat, përfshijnë, për shembull:

- Lëshimin për drejtimin të një raporti të audituesit të ri ose të modifikuar, i cili përfshin një seksion të modifikimit në përputhje me paragrafin 22, të shoqëruar me kërkesën për drejtimin që ky i fundit ta dërgojë tek përdoruesit për të cilët është përgatitur raporti i audituesit. Duke vepruar në këtë mënyrë, audituesi mund të ketë nevojë të marre në konsideratë efektin, nëse ka, mbi datën e raportit të audituesit të ri ose të modifikuar, të parë në dritën e kërkesave të SNA-ve ose ligjeve apo rregullave të zbatueshme. Gjithashtu, audituesi mund të rishikojë hapat që ka ndërmarrë drejtimi për dërgimin e raportit të audituesit të ri ose të modifikuar tek këta përdorues;
- Sjelljen në vëmendjen e përdoruesve, për të cilët është përgatitur raporti i audituesit, të anomalive materiale të informacioneve të tjera, (për shembull, duke e adresuar këtë çështje në një mbledhje të përgjithshme të aksionarëve);
- Komunikimin, në lidhje me anomalitë materiale të pakorrigjuara, me një rregullator ose me organizmin përkatës profesional; ose
- Marrjen në konsideratë të ndikimeve në vazhdimësinë e angazhimit (shih gjithashtu paragrafin A46).

Reagimi kur ekziston një anomali materiale në pasqyrat financiare ose kur duhet të aktualizohet njohja e audituesit për entitetin dhe mjedisin e tij. (Ref: Para. 20)

A51. Gjatë leximit të informacioneve të tjera, audituesi mund të vihet në dijeni të informacioneve të reja, që kane pasoja mbi:

- Të kuptuarit/njohjen e audituesit në lidhje me entitetin dhe mjedisin e tij dhe, rrjedhimisht, mund të jetë tregues i nevojës për të rishikuar vlerësimin e rrezikut të bërë nga audituesi¹³.
- Përgjegjësinë e audituesit për të vlerësuar efektin e anomalive të identifikuara në auditim dhe të anomalive të pakorrigjuara, nëse ka, në pasqyrat financiare¹⁴.
- Përgjegjësitë e audituesit në lidhje me ngjarjet e mëvonshme¹⁵.

Raportimi (Ref: Para. 21-24)

A52. Për një auditim të pasqyrave financiare të një entiteti të pa listuar, audituesi mund të vlerësojë se, identifikimi në raportin e audituesit, i informacioneve të tjera që ai parashikon të marrë pas datës së raportit të audituesit, do të ishte i përshtatshëm për të siguruar transparencë shtesë në lidhje me informacionet e tjera, që janë subjekt i përgjegjësiave të audituesit sipas këtij SNA-je. Audituesi mund ta konsiderojë të

¹³ SNA 315 (i rishikuar), paragrafët 11, 31 dhe A1

¹⁴ SNA 450, *Vlerësimi i anomalive të identifikuara gjatë auditimit* 15

¹⁵ SNA 560, paragrafët 10 dhe 14

përshtatshme për ta bërë këtë, për shembull, kur drejtimi mund t'i japë deklaratime audituesit se informacionet e tjera do të publikohen pas datës së raportit të audituesit.

Pasqyrat Ilustruese (Ref: Para. 21-22)

A53. Shembujt ilustrues të seksionit "Informacione të Tjera" të raportit të audituesit janë përfshirë në Shtojcën 2.'

Ndikimet në raportin e audituesit, kur opinioni i audituesit për pasqyrat financiare është me rezervë ose kundër (Ref: Para. 23)

A54. Një opinion audituesi mbi pasqyrat financiare me rezervë ose kundër mund të mos ketë një ndikim në deklaratën që kërkohej nga paragrafi 22 (e), në qoftë se çështja për të cilën është modifikuar opinioni i audituesit, nuk është përfshirë ose ndryshe trajtuar në informacionet e tjera dhe, çështja nuk ndikon në ndonjë pjesë të informacioneve të tjera. Për shembull, një opinion me rezervë në pasqyrat financiare për shkak të mosdhënies së informacioneve shpjeguese për shpërblimin e drejtorëve, siç kërkohej nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, mund të mos ketë asnjë ndikim në raportimin e kërkuar sipas këtij SNA-je. Në rrethana të tjera, për këtë raportim mund të ketë ndikim, siç përshkruhet në paragrafët A55-A58.

Opinion me rezervë për shkak të një anomalie materiale në pasqyrat financiare

A55. Në rrethanat kur opinioni i audituesit është me rezervë, konsideratë mund t'i jepet faktit nëse informacionet e tjera janë gjithashtu, me anomalie materiale për të njëjtën çështje, apo një çështje të lidhur me çështjen që ka çuar në një opinion me rezervë mbi pasqyrat financiare.

Opinion me rezervë për shkak të kufizimit të objektit/fushëveprimit

A56. Kur ka kufizim të objektit në lidhje me një zë material në pasqyrat financiare, audituesi nuk do të ketë marrë evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me këtë çështje. Në këto rrethana, audituesi mund të mos jetë në gjendje për të konkluduar nëse rezultojnë apo jo në një anomalie materiale në informacionet e tjera, shumat apo zërat e tjera në informacionet e tjera që lidhen me këtë çështje. Për këtë arsye, audituesi mund të ketë nevojë të modifikojë deklaratën e kërkuar nga paragrafi 22 (e) për t'iu referuar pamundësisë së tij për të marrë në shqyrtim përshkrimin e drejtimit për çështjen në informacionet e tjera, për të cilën është modifikuar opinioni i audituesit për pasqyrat financiare, siç shpjegohet në paragrafin e Bazës për opinionin me rezervë. Sidoqoftë, audituesi duhet të raportojë për ndonjë anomalie tëjetër materiale të pa korrigjuar të informacioneve të tjera të identifikuar.

Opinion i Kundër

A57 Një opinion kundër mbi pasqyrat financiare në lidhje me një çështje të veçantë të përshkruar në paragrafin e Bazës për opinionin kundër, nuk justifikon mos raportimin në raportin e audituesit të anomalive materiale të informacioneve të tjera që audituesi

ka identifikuar në përputhje me paragrafin 22 (e) (ii). Kur për pasqyrat financiare është shprehur një opinion kundër, audituesi mund të ketë nevojë të modifikojë në mënyrën e duhur deklaratën që kërkohej nga paragrafi 22 (e) për shembull, për të treguar se shumatat ose zërat në informacionet e tjera janë me anomalitë materiale për të njëjtën çështje si edhe/ ose për një çështje në lidhje me çështjen që ka çuar në opinion kundër mbi pasqyrat financiare.

Refuzimi i Opinionit

A58. Kur audituesi refuzon të japë një opinion mbi pasqyrat financiare, dhënia e detajeve të mëtejshme në lidhje me auditimin, përfshirë një seksion për të adresuar informacionet e tjera, mund të errësojë refuzimin e opinionit mbi pasqyrat financiare në tërësi. Prandaj, në këto rrethana, ashtu siç kërkohej nga SNA 705 (i rishikuar), raporti i audituesit nuk përfshin një seksion për të adresuar kërkesat e raportimit sipas këtij SNA - je.

Raportimi është përshkruar nga ligji ose rregullat (Ref: Para. 24)

A59.SNA 200 shpjegon se audituesi, përveç atyre që kërkohej në SNA-të, mund të kërkohej të jetë në pajtim edhe me kërkesat të tjera ligjore ose rregullatore. Në një rast të tillë audituesi mund të ketë detyrimin të përdorë një format ose një formulim të raportit të audituesit që ndryshon nga ai i përshkruar në këtë SNA. Kohëzotuesi në raportin e audituesit, kur auditimi është kryer sipas SNA-ve, nxit kredibilitetin në tregun global, pasi i bën më të gatshëm të identifikohen ato auditime që janë kryer në pajtim me standardet e njohura globalisht. Kur diferencat midis kërkesave ligjore ose rregullatore për të raportuar në lidhje me informacionet e tjera dhe këtij SNA-je lidhen vetëm me formatin dhe formulimin në raportin e audituesit, dhe të paktën, çdo element i identifikuar në paragrafin 24 është përfshirë në raportin e audituesit, raporti i audituesit mund të referohet Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit. Për këtë arsye, në këto rrethana, audituesi konsiderohet se ka qenë në pajtim me këtë SNA, madje edhe në rast se formati dhe formulimi i përdorur në raportin e audituesit janë specifikuar me kërkesat ligjore ose rregullatore të raportimit.

Shtojca 1

(Ref: Para. 14, A8)

Shembuj të shumave ose zërave të tjerë që mund të jenë përfshirë në informacionet e tjera.

Në vijim janë dhënë shembuj të shumave dhe zërave të tjerë që mund të jenë përfshirë në informacionet e tjera. Lista nuk parashikohet të jetë shteruese.

Shumat

- Zërat në një përmbledhje të rezultateve kryesore financiare, siç janë të ardhurat neto, të ardhurat për aksion, dividendët, të ardhurat nga shitjet dhe të ardhura të tjera të shfrytëzimit, dhe blerjet e shpenzimet e shfrytëzimit.
- Të dhëna të zgjedhura të shfrytëzimit, siç janë të ardhurat nga veprimtaritë e vijueshme, ose shitjet sipas segmenteve gjeografike apo linjës së prodhimit.
- Zërat e veçantë, siç janë aktivet e dala nga veprimtaria, provizionet për paditë gjyqësore, rëniet në vlerë të aktivitetit, korrigjimet tatimore, provizionet për mjedisin dhe rikuperimin e tij, dhe shpenzimet për ristrukturimin e organizimit.
- Informacione për burimet e likuiditeteve dhe të kapitalit, siç janë paratë, ekuivalentët e parasë dhe letrat me vlerë të tregtueshme; dividendët; dhe borxhet, detyrimet e qirasë kapitale dhe detyrimet e interesave të minorancës.
- Shpenzimet kapitale sipas segmenteve ose nënndarjeve.
- Shumat, dhe efektet financiare, të përfshira në marrëveshjet jashtë bilancit.
- Shumat e përfshira në garancitë, detyrimet kontraktuale, pretendimet ligjore ose të mjedisit dhe detyrime të tjera eventuale.
- Matësit ose raportet financiare, siç janë kufiri bruto i fitimeve, kthimi mbi mesataren e kapitalit të punësuar, kthimi mbi mesataren e kapitalit të aksionarëve, raporti afatshkurtër (korrent), niveli i mbulimit të interesit dhe niveli i borxhit. Disa prej këtyre mund të rakordohen direkt me pasqyrat financiare

Elementet/zërat e tjerë

- Shpjegimet për çmuarjet kritike kontabël dhe supozimet përkatëse.
- Identifikimi i palëve të lidhura dhe përshkrimi i transaksioneve me to.

- Artikulimi i politikave dhe metodave për menaxhimin e rrezikut të mallrave, kursit të këmbimit në monedhë të huaj ose të niveleve të interesit, si për shembull, duke përdorur kontratat e të ardhmes, kurset e këmbimit swap, ose instrumente të tjera financiare.
- Përshkrimet e natyrës së marrëveshjeve jashtë bilancit.
- Përshkrimi i garancive, primeve të sigurimit, detyrimeve kontraktuale, rastet e detyrimeve të padive gjyqësore ose të mjedisit dhe kontigjencave të tjera, përfshirë vlerësimin e cilësisë së drejtimit për ekspozimet përkatëse të entitetit.
- Përshkrimi i ndryshimeve në kërkesat ligjore dhe rregullatore, siç mund të jënë taksat e reja ose rregullat mjedisore, që ndikojnë në mënyrë materiale në veprimtaritë e entitetit ose pozicionin e tij financiar, ose që do të kenë një ndikim material në parashikimet e ardhshme financiare të entitetit.
- Vlerësimet cilësore të drejtimit për ndikimet e standardeve të reja të raportimit financiar, të cilat kanë hyrë në fuqi gjatë periudhës ose që do të hyjnë në fuqi në periudhën në vijim, mbi rezultatet financiare, pozicionin financiar dhe flukset e parasë të entitetit.
- Përshkrimi i përgjithshëm i mjedisit dhe i parashikimit të biznesit.
- Përshkrimi i strategjisë.
- Përshkrimi i prirjeve në çmimet e tregut të mallrave dhe të lëndëve të para kryesore.
- Kontratat e furnizimit, kërkesa dhe kërkesat rregullatore midis rajoneve gjeografike.
- Shpjegimi i faktorëve specifikë që influencojnë përfitueshmërinë e entitetit në segmentet specifike

Shtojca 2

(Ref: Para. 21-22, A53)

Ilustrime të Raporteve të Audituesit lidhur me Informacionet e Tjera

Ilustrimi 1 – Një raport i audituesit për një entitet, të listuar ose jo, që përmban një opinion të pamodifikuar, kur audituesi ka siguruar të gjithë informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe nuk ka identifikuar një anomali materiale në këto informacione.

Ilustrimi 2 – Një raport i audituesit për një entitet të listuar që përmban një opinion të pamodifikuar, kur audituesi ka siguruar një pjesë të informacioneve të tjera para datës së raportit të audituesit, nuk ka identifikuar një anomali materiale në informacionet e tjera, dhe parashikon të sigurojë pjesën tjetër të informacioneve të tjera pas datës së raportit të audituesit.

Ilustrimi 3 – Një raport i audituesit për një entitet të pa listuar që përmban një opinion të pamodifikuar, kur audituesi ka siguruar një pjesë të informacioneve të tjera para datës së raportit të audituesit, nuk ka identifikuar një anomali materiale në informacionet e tjera, dhe parashikon të sigurojë pjesën tjetër të informacioneve të tjera pas datës së raportit të audituesit.

Ilustrimi 4 – Një raport i audituesit për një entitet të listuar që përmban një opinion të pamodifikuar, kur audituesi nuk ka siguruar asnjë informacion tjetër para datës së raportit të audituesit, por parashikon që informacionet e tjera t'i sigurojë pas datës së raportit të audituesit.

Ilustrimi 5 – Një raport i audituesit për një entitet të listuar ose të pa listuar, që përmban një opinion të pamodifikuar, kur audituesi ka siguruar të gjitha informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe ka arritur në përfundimin se në informacionet e tjera ekziston një anomali materiale.

Ilustrimi 6 – Një raport i audituesit për një entitet të listuar ose të pa listuar, që përmban një opinion me rezervë, kur audituesi ka siguruar të gjitha informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe ka një kufizim në objekt në lidhje me një element material në pasqyrat financiare të konsoliduara, i cili ndikon edhe në informacionet e tjera.

Ilustrimi 7 – Një raport i audituesit për një entitet të listuar ose të pa listuar, që përmban një opinion kundër, kur audituesi ka siguruar të gjitha informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe opinioni kundër mbi pasqyrat financiare të konsoliduara ndikon edhe në informacionet e tjera.

Ilustrimi 1 – Një raport i audituesit për një entitet, të listuar ose jo, që përmban një opinion të pamodifikuar, kur audituesi ka siguruar të gjithë informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe nuk ka identifikuar një anomali materiale në këto informacione.

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të listuar ose jo, që përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600¹⁶).
- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se duhet të jepet një opinion i pamodifikuar (d.m.th. “i pastër”).
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të ngrejë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë, sipas SNA 570 (i rishikuar)¹⁷.
- Çështjet kryesore të auditimit janë komunikuar në pajtim me SNA 701¹⁸.
- Audituesi i ka siguruar të gjitha informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe nuk ka identifikuar ndonjë anomali materiale në këto informacione.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkohen sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).

¹⁶ SNA 600, *Konsiderata të veçanta – Auditimi i pasqyrave financiare të grupit (duke përfshirë punën e audituesit të entitetit të kontrolluar)*

¹⁷ SNA 570 (i rishikuar), *Vijimësia*

¹⁸ SA 701, *Komunikimi i Çështjeve kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit të pavarur*. Seksioni i çështjeve kryesore të auditimit është i detyrueshëm vetëm për entitetet e listuara.

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e shoqërisë tregtare ABC [ose një adresë tjetër e duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare¹⁹

Opinionin

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të shoqërisë tregtare ABC (shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për) pozicionin financiar të shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare e flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për opinionin

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit, ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare*. Ne jemi të pavarur nga shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare (të zbatueshme në juridiksionin përkatës) dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë.

[Çështjet Kryesore të Auditimit²⁰

Çështje Kryesore të Auditimit janë ato çështje që, në gjykimin tonë profesional, kanë qënë më të rëndësishmet në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale. Këto çështje kanë qënë adresuar në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare në tërësi dhe të formimit të opinionit tonë në lidhje me to, kështu që për këto çështje, ne nuk japim një opinion të veçantë.

[Përshkrimi për çdo çështje kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.]

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga pasqyrat financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

¹⁹ Nëntitulli “Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare” nuk është i nevojshëm të vendoset kur raporti nuk përmban një nëntitull të dytë të emërtuar “Raport mbi Kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore”.

²⁰ Seksioni për çështjet kryesore të auditimit kërket vetëm për entitetet e listuara.

Drejtimi²¹ është përgjegjës për informacionet e tjera. Informacionet e tjera përfshijnë [informacionin që jepet në raportin X²², por këto informacione nuk përfshijnë pasqyrat financiare dhe raportin tonë të audituesit mbi këto pasqyra.]

Opinionin ynë mbi pasqyrat financiare nuk mbulon informacionet e tjera dhe ne nuk shprehim ndonjë lloj konkluzioni që jep siguri në lidhje me këto informacione.

Në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare, ne kemi përgjegjësinë të lexojmë informacionet e tjera dhe të vlerësojmë nëse këto informacione kanë inkoherenca materiale me pasqyrat financiare apo me njohjen që ne kemi marrë gjatë auditimit ose përndryshe, nëse duket se janë me anomali materiale. Nëse, bazuar në punën e kryer, ne arrijmë në përfundimin se në këto informacione ka një anomali materiale, atëherë ne duhet të raportojmë për këtë fakt. Ne nuk kemi asgjë për të raportuar.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me pasqyrat financiare²³

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)²⁴ – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)– shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

[Ortaku i angazhimit për auditimin përgjegjës për raportin e audituesit të pavarur është [emri]²⁵

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e audituesit]

[Data]

21 Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor të juridiksionit përkatës.

22 Për të identifikuar informacionet e tjera mund të përdoret një përshkrim më specifik, si për shembull, “Raporti i drejtimit dhe deklarata e presidentit/kryetarit”.

23 Në të gjitha këto raporte audituesi ilustruese, termat drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen mund të zëvendësohen me një term tjetër që është i përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor që zbatohet në një juridiksion të caktuar.

24 SNA 700 (i rishikuar), *Formimi i një opinionit dhe raportimi mbi pasqyrat financiare*

25 Emri i ortakut/partnerit të angazhimit përfshihet në raportin e audituesit për auditimet e paketave të plota të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme të entiteteve të listuara, përveç rasteve, në rrethana të rralla, kur dhënia e këtyre informacioneve parashikohet të shkaktojë kërcënime të mëdha personale (shiko SNA 700 (i rishikuar), paragrafi 46).

Ilustrimi 2 – Një raport i audituesit për një entitet të listuar që përmban një opinion të pamodifikuar, kur audituesi ka siguruar një pjesë të informacioneve të tjera para datës së raportit të audituesit, nuk ka identifikuar një anomali materiale në informacionet e tjera dhe parashikon të sigurojë pjesën tjetër të informacioneve të tjera pas datës së raportit të audituesit.

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të listuar i cili përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se duhet të jepet një opinion i pamodifikuar (d.m.th. “i pastër”).
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë, sipas SNA 570 (i rishikuar).
- Çështjet kryesore të auditimit janë komunikuar në pajtim me SNA 701.
- Audituesi i ka siguruar një pjesë të informacioneve të tjera përpara datës së raportit të audituesit, nuk ka identifikuar një anomali materiale në informacionet e tjera dhe parashikon të sigurojë pjesën tjetër të informacioneve të tjera pas datës së raportit të audituesit.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkojnë sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e shoqërisë tregtare ABC [ose një adresë tjetër e duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare²⁶

Opinionin

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të shoqërisë tregtare ABC (shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për) pozicionin financiar të shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare e flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për opinionin

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit, ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare*. Ne jemi të pavarur nga shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare (të zbatueshme në juridiksionin përkatës) dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë.

Çështjet Kryesore të Auditimit

Çështje Kryesore të Auditimit janë ato çështje që, në gjykimin tonë profesional, kanë qënë më të rëndësishmet në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale. Këto çështje kanë qënë adresuar në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare në tërësi dhe të formimit të opinionit tonë në lidhje me to, kështu që për këto çështje, ne nuk japim opinionin të veçantë.

[Përshkrimi për çdo çështje kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.]

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga pasqyrat financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

²⁶ Nëntitulli “Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare” nuk është i nevojshëm të vendoset, kur raporti nuk përmban një nëntitull të dytë të emërtuar “Raport mbi Kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore”.

Drejtimi²⁷ është përgjegjës për informacionet e tjera. Informacionet e tjera përfshijnë raportin X²⁸, (por nuk përfshijnë pasqyrat financiare dhe raportin tonë të audituesit mbi këto pasqyra), të cilin ne e siguroam para datës së raportit të audituesit dhe raportin Y, i cili mendohet të na vihet në dispozicion pas kësaj date.

Opinionin ynë mbi pasqyrat financiare nuk mbulon informacionet e tjera dhe ne nuk shprehim ndonjë lloj konkluzioni që jep siguri në lidhje me këto informacione.

Në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare, ne kemi përgjegjësinë të lexojmë informacionet e tjera të identifikuar më lart, dhe të vlerësojmë nëse këto informacione kanë inkoherenca materiale me pasqyrat financiare apo me njohjen që ne kemi marrë gjatë auditimit ose përndryshe, nëse duket se janë me anomali materiale.

Nëse, bazuar në punën që kemi kryer mbi informacionet e tjera që kemi siguruar para datës së këtij raporti të audituesit, ne arrijmë në përfundimin se në këto informacione ka një anomali materiale, atëherë ne duhet të raportojmë për këtë fakt. Ne nuk kemi asgjë për të raportuar për këto informacione.

[Pasi të lexojmë raportin Y, nëse arrijmë në përfundimin se në këtë raport ka një anomali materiale, atëherë ne duhet të komunikojmë për këtë çështje me personat e ngarkuar me qeverisjen [përshekruhen veprimet që janë të zbatueshme në juridiksionin përkatës]]²⁹.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me pasqyrat financiare³⁰

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)– shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

²⁷ Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor të juridiksionit përkatës.

²⁸ Për të identifikuar informacionet e tjera mund të përdoret një përshkrim më specifik, si për shembull, “Raporti i drejtimit dhe deklarata e presidentit/kryetarit”.

²⁹ Mund të jete e dobishme të përfshihen paragrafë shtesë kur audituesi ka identifikuar një anomali materiale të pakorrigjuar për informacionet e tjera të siguruar pas datës së raportit të audituesit dhe ka një detyrim ligjor që si reagim të ndërmarrë një veprim të veçantë.

³⁰ Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor të juridiksionit përkatës.

[Ortaku i angazhimit për auditimin përgjegjës për raportin e audituesit të pavarur është
[emri]³¹

*[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë,
cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]*

[Adresa e audituesit]

[Data]

31 Emri i ortakut/partnerit të angazhimit përfshihet në raportin e audituesit për auditimet e paketave të plota të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme të entiteteve të listuara, përveç rasteve, në rrethana të rralla, kur dhënia e këtyre informacioneve parashikohet të shkaktojë kërcënime të mëdha personale (shiko SNA 700 (i rishikuar), paragrafi 46).

Ilustrimi 3 – Një raport i audituesit për një entitet të pa listuar që përmban një opinion të pamodifikuar, kur audituesi ka siguruar një pjesë të informacioneve të tjera para datës së raportit të audituesit, nuk ka identifikuar një anomali materiale në informacionet e tjera dhe parashikon të sigurojë pjesën tjetër të informacioneve të tjera pas datës së raportit të audituesit.

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të pa listuar i cili përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se duhet të jepet një opinion i pamodifikuar (d.m.th. “i pastër”).
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë, sipas SNA 570 (i rishikuar).
- Audituesi nuk kërkohet, dhe ai nuk ka vendosur të komunikojë Çështjet kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.
- Audituesi i ka siguruar një pjesë të informacioneve të tjera përpara datës së raportit të audituesit, nuk ka identifikuar një anomali materiale në informacionet e tjera dhe parashikon të sigurojë pjesën tjetër të informacioneve të tjera pas datës së raportit të audituesit.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Audituesi nuk ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkohen sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e shoqërisë tregtare ABC [ose një adresë tjetër e duhur]

Opinion

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të shoqërisë tregtare ABC (shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për) pozicionin financiar të shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare e flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për opinionin

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare*. Ne jemi të pavarur nga shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare (të zbatueshme në juridiksionin përkatës dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë.

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga pasqyrat financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

Drejtimi³² është përgjegjës për informacionet e tjera. Informacionet e tjera të siguruar në datën e këtij raporti të audituesit përfshijnë [informacionet që jepen në raportin X³³, por nuk përfshijnë pasqyrat financiare dhe raportin tonë të audituesit mbi këto pasqyra].

Opinionin ynë mbi pasqyrat financiare nuk mbulon informacionet e tjera dhe ne nuk shprehim ndonjë lloj konkluzioni që jep siguri në lidhje me këto informacione.

Në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare, ne kemi përgjegjësinë të lexojmë informacionet e tjera, të vlerësojmë nëse këto informacione kanë inkoherenca materiale me pasqyrat financiare apo me njohjen që ne kemi marrë gjatë auditimit ose përndryshe, nëse duket se ato janë me anomalitë materiale.

³² Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor të juridiksionit përkatës.

³³ Për të identifikuar informacionet e tjera mund të përdoret një përshkrim më specifik, si për shembull, “Raporti i drejtimit dhe deklarata e presidentit/kryetarit”.

Nëse, bazuar në punën që kemi kryer mbi informacionet e tjera të siguruar para datës së këtij raporti të audituesit, ne arrijmë në përfundimin se në këto informacione ka një anomali materiale, atëherë ne duhet të raportojmë për këtë fakt. Ne nuk kemi asgjë për të raportuar për këto informacione.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me pasqyrat financiare³⁴

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)– shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e audituesit]

[Data]

34 Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor të juridiksionit përkatës.

Ilustrimi 4 – Një raport i audituesit për një entitet të listuar që përmban një opinion të pamodifikuar, kur audituesi nuk ka siguruar asnjë informacion tjetër para datës së raportit të audituesit, por parashikon që informacionet e tjera ti sigurojë pas datës së raportit të audituesit.

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të listuar, i cili përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se duhet të jepet një opinion i pamodifikuar (d.m.th. “i pastër”).
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë, sipas SNA 570 (i rishikuar).
- Çështjet kryesore të auditimit janë komunikuar në pajtim me SNA 701.
- Audituesi nuk ka siguruar asnjë informacion tjetër përpara datës së raportit të audituesit, por parashikon që informacionet e tjera t'i sigurojë pas datës së raportit të audituesit.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Përveç auditimit të pasqyrave financiare, audituesi ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkohen sipas legjislacionit lokal (të vendit përkatës).

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e shoqërisë tregtare ABC [ose një adresë tjetër e duhur]

Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare³⁵

Opinionin

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të shoqërisë tregtare ABC (shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për) pozicionin financiar të shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare e flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për opinionin

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare*. Ne jemi të pavarur nga shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare (të zbatueshme në juridiksionin përkatës dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë.

Çështjet Kryesore të Auditimit

Çështje Kryesore të Auditimit janë ato çështje që, në gjykimin tonë profesional, kanë qënë më të rëndësishmet në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale. Këto çështje kanë qënë adresuar në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare në tërësi dhe të formimit të opinionit tonë në lidhje me to, kështu që për këto çështje, ne nuk japim opinion të veçantë.

[Përshkrimi për çdo çështje kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.]

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga pasqyrat financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

³⁵ Nëntitulli “Raport mbi Auditimin e Pasqyrave Financiare” nuk është i nevojshëm të vendoset, kur raporti nuk përmban një nëntitull të dytë të emërtuar “Raport mbi Kërkesat e Tjera Ligjore dhe Rregullatore”.

Drejtimi³⁶ është përgjegjës për informacionet e tjera. Informacionet e tjera përfshijnë [informacionet që jepen në raportin X³⁷, por nuk përfshijnë pasqyrat financiare dhe raportin tonë të audituesit mbi këto pasqyra]. Raporti X parashikohet të na vihet në dispozicion pas datës së këtij raporti të audituesit.

Opinionin ynë mbi pasqyrat financiare nuk mbulon informacionet e tjera dhe ne nuk shprehim ndonjë lloj konkluzioni që jep siguri në lidhje me këto informacione.

Në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare, ne kemi përgjegjësinë të lexojmë informacionet e tjera, të identifikuar më lart kur ato të na vihen në dispozicion dhe të vlerësojmë nëse këto informacione kanë inkoherenca materiale me pasqyrat financiare apo me njohjen që ne kemi marrë gjatë auditimit ose përndryshe, nëse duket se ato janë me anomali materiale.

[Pasi të lexojmë raportin X, nëse arrijmë në përfundimin se në këtë raport ka një anomali materiale, atëherë ne duhet të komunikojmë për këtë çështje me personat e ngarkuar me qeverisjen [përkrahur veprimet që janë të zbatueshme në juridiksionin përkatës]]³⁸.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me pasqyrat financiare³⁹

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)– shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

[Ortaku i angazhimit për auditimin përgjegjës për raportin e audituesit të pavarur është [emri]

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e audituesit]

[Data]

36 Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor të juridiksionit përkatës.

37 Për të identifikuar informacionet e tjera mund të përdoret një përshkrim më specifik, si për shembull, “Raporti i drejtimit dhe deklarata e presidentit/kryetarit”.

38 Ky paragraf shtese mund të jetë i dobishëm kur audituesi ka identifikuar një anomali materiale të pakorrigjuar për informacionet e tjera të siguruar pas datës së raportit të audituesit dhe ka një detyrim ligjor që si reagim të ndërmarrë një veprim të veçantë.

39 Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor të juridiksionit përkatës.

Ilustrimi 5 – Një raport i audituesit për një entitet të listuar ose të pa listuar, që përmban një opinion të pamodifikuar, kur audituesi ka siguruar të gjitha informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe ka arritur në përfundimin se në informacionet e tjera ka një anomali materiale.

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti të listuar ose të pa listuar, i cili përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi nuk është auditim i një grupi (d.m.th. nuk zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se duhet të jepet një opinion i pamodifikuar (d.m.th. “i pastër”).
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë, sipas SNA 570 (i rishikuar).
- Çështjet kryesore të auditimit janë komunikuar në pajtim me SNA 701.
- Audituesi i ka siguruar të gjitha informacionet e tjera përpara datës së raportit të audituesit dhe ka arritur në përfundimin se në informacionet e tjera ka një anomali materiale.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Audituesi nuk ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkohen sipas legjislacionit ose rregullave.

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e shoqërisë tregtare ABC [ose një adresë tjetër e duhur]

Opinionin

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të shoqërisë tregtare ABC (shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë pasqyrat financiare bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose *japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për*) pozicionin financiar të shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare e flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për opinionin

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare*. Ne jemi të pavarur nga shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare (të zbatueshme në juridiksionin përkatës) dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë.

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga pasqyrat financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

Drejtimi⁴⁰ është përgjegjës për informacionet e tjera. Informacionet e tjera përfshijnë [informacionet që jepen ne raportin X⁴¹, por nuk përfshijnë pasqyrat financiare dhe raportin tonë të audituesit mbi këto pasqyra].

Opinionin ynë mbi pasqyrat financiare nuk mbulon informacionet e tjera dhe ne nuk shprehim ndonjë lloj konkluzioni që jep siguri në lidhje me këto informacione.

Në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare, ne kemi përgjegjësinë të lexojmë informacionet e tjera, të identifikuar më lart, kur ato të na vihen në dispozicion dhe të vlerësojmë nëse këto informacione kanë inkoherenca materiale me pasqyrat financiare apo

40 Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor të juridiksionit përkatës.

41 Për të identifikuar informacionet e tjera mund të përdoret një përshkrim më specifik, si për shembull, “Raporti i drejtimit dhe deklarata e presidentit/kryetarit”.

me njohjen që ne kemi marrë gjatë auditimit ose përndryshe, nëse duket se ato janë me anomali materiale.

Nëse, bazuar në punën që kemi kryer, arrijmë në përfundimin se në informacionet e tjera ka një anomali materiale, atëherë ne duhet të raportojmë për këtë fakt. Siç përshkruhet më poshtë, ne kemi arritur në përfundimin se ka një anomali materiale në informacionet e tjera. *[Përshkrimi i anomalisë materiale në informacionet e tjera].*

[Çështjet Kryesore të Auditimit ⁴²

Çështje Kryesore të Auditimit janë ato çështje që, në gjykimin tonë profesional, kanë qënë më të rëndësishmet në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale. Këto çështje kanë qënë adresuar në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare në tërësi dhe të formimit të opinionit tonë në lidhje me to, kështu që për këto çështje, ne nuk japim opinion të veçantë.

[Përshkrimi për çdo çështje kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.]

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me pasqyrat financiare⁴³

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)– shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 1 në SNA 700 (i rishikuar).]

[Ortaku i angazhimit për auditimin përgjegjës për raportin e audituesit të pavarur është [emri]⁴⁴

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e audituesit]

[Data]

⁴² Seksioni për çështjet kryesore të auditimit kërkohet vetëm për entitetet e listuara.

⁴³ Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor të juridiksionit përkatës.

⁴⁴ Emri i ortakut/partnerit të angazhimit përfshihet në raportin e audituesit për auditimet e paketave të plota të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme të entiteteve të listuara, përveç rasteve, në rrethana të rralla, kur dhënia e këtyre informacioneve parashikohet të shkaktojë kërcënime të mëdha personale (shiko SNA 700 (i rishikuar), paragrafi 46).

Ilustrimi 6 – Një raport i audituesit për një entitet të listuar ose jo, që përmban një opinion me rezervë, kur audituesi ka siguruar të gjitha informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe ka një kufizim në objekt në lidhje me një element material në pasqyrat financiare të konsoliduara, i cili ndikon edhe në informacionet e tjera.

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të konsoliduara të një entiteti të listuar ose të pa listuar, i cili përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi është auditim i një grupi (d.m.th. zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare të konsoliduara janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Audituesi nuk ka qenë në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me investimin në një pjesëmarrje të huaj. Efektet e mundshme të pamundësisë për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit, gjykohet se janë materiale por jo të përhapura në pasqyrat financiare të konsoliduara (d.m.th. duhet të jepet një opinion i modifikuar).
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë, sipas SNA 570 (i rishikuar).
- Çështjet kryesore të auditimit janë komunikuar në pajtim me SNA 701.
- Audituesi i ka siguruar të gjitha informacionet e tjera përpara datës së raportit të audituesit dhe çështja që çon në opinionin me rezervë mbi pasqyrat financiare të konsoliduara, ndikon edhe në informacionet e tjera.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare të konsoliduara ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara.
- Audituesi nuk ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkohen sipas legjislacionit ose rregullave.

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e shoqërisë tregtare ABC [ose një adresë tjetër e duhur]

Opinionin me reserve

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të konsoliduara të shoqërisë tregtare ABC dhe filialeve të saj (Grupi), të cilat përfshijnë pasqyrën e konsoliduar të pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse të konsoliduara, pasqyrën e ndryshimeve në kapital të konsoliduar dhe pasqyrën e flukseve të parasë të konsoliduar për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare të konsoliduara, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, me përjashtim të efekteve të mundshme të çështjes së përshkruar në seksionin e *Bazës për Opinionin me Rezervë* të raportit tone, pasqyrat financiare të konsoliduara bashkëlidhur paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose *japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për*) pozicionin financiar të Grupit me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare të konsoliduar e flukset e parasë të konsoliduara për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për opinionin me reserve

Investimi i Grupit në shoqërinë tregtare XYZ, një pjesëmarrje e huaj e blerë gjatë vitit dhe e njohur me metodën e kapitalit, është paraqitur me shumën xxx në pasqyrën financiare të konsoliduar të pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1 dhe pjesa e shoqërisë ABC në të ardhurat neto të XYZ në shumën xxx është përfshirë në të ardhurat e shoqërisë ABC për vitin që mbyllet me këtë datë. Ne nuk ishim në gjendje të siguronim evidencën e nevojshme të auditimit për vlerën kontabël të investimit të shoqërisë ABC në pjesëmarrjen XYZ me datën 31 Dhjetor 20X1 dhe pjesën e ABC në të ardhurat neto të XYZ për vitin, për shkak se ne na u refuzua akses në informacionet financiare, kontakti me drejtuesit dhe audituesit e XYZ. Për pasojë ne nuk ishim në gjendje të përcaktonim nëse ishte i nevojshëm të bëhej ndonjë korrigjim në këto shuma.

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare të Konsoliduara*. Ne jemi të pavarur nga Grupi në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare të konsoliduara (të zbatueshme në juridiksionin përkatës) dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë me rezervë.

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga pasqyrat financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

Drejtimi⁴⁵ është përgjegjës për informacionet e tjera. Informacionet e tjera përfshijnë [informacionet që jepen në raportin X⁴⁶, por nuk përfshijnë pasqyrat financiare të konsoliduara dhe raportin tonë të audituesit mbi këto pasqyra].

Opinionin ynë mbi pasqyrat financiare të konsoliduara nuk mbulon informacionet e tjera dhe ne nuk shprehim ndonjë lloj konkluzioni që jep siguri në lidhje me këto informacione.

Në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare të konsoliduara, ne kemi përgjegjësinë të lexojmë informacionet e tjera dhe të vlerësojmë nëse këto informacione kanë inkoherenca materiale me pasqyrat financiare apo me njohjen që ne kemi marrë gjatë auditimit ose përndryshe, nëse duket se ato janë me anomali materiale.

Nëse, bazuar në punën që kemi kryer, arrijmë në përfundimin se në informacionet e tjera ka një anomali materiale, atëherë ne duhet të raportojmë për këtë fakt. Siç përshkruhet në seksionin e *Bazës për Opinionin me rezervë*, ne nuk ishim në gjendje të sigurojmë evidencën e nevojshme të auditimit për vlerën kontabël të investimit të ABC në XYZ me datën 31 Dhjetor 20X1 dhe pjesën e ABC në të ardhurat neto të XYZ për vitin. Për pasojë ne nuk ishim në gjendje të arrinim në përfundimin nëse ka ose jo anomali materiale në informacionet e tjera në lidhje me këtë çështje.

[Çështjet Kryesore të Auditimit ⁴⁷

Çështje Kryesore të Auditimit janë ato çështje që, në gjykimin tonë profesional, kanë qënë më të rëndësishmet në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale. Këto çështje kanë qënë adresuar në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare në tërësi dhe të formimit të opinionit tonë në lidhje me to, kështu që për këto çështje, ne nuk japim opinion të veçantë. Përveç çështjes së përshkruar në seksionin e *Bazës për Opinionin me rezervë*, ne kemi përcaktuar si çështje kryesore të auditimit, çështjet që përshkruhen me poshtë, të cilat do të komunikohen në raport.

[Përshkrimi për çdo çështje kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.]

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me pasqyrat financiare⁴⁸

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i rishikuar).]

⁴⁵ Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor të juridiksionit përkatës.

⁴⁶ Për të identifikuar informacionet e tjera mund të përdoret një përshkrim më specifik, si për shembull, “Raporti i drejtimit dhe deklarata e presidentit/kryetarit”.

⁴⁷ Seksioni për çështjet kryesore të auditimit kërkohet vetëm për entitetet e listuara.

⁴⁸ Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor të juridiksionit përkatës.

Përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i rishikuar).]

[Ortaku i angazhimit për auditimin përgjegjës për raportin e audituesit të pavarur është [emri]⁴⁹

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e audituesit]

[Data]

⁴⁹ Emri i ortakut/partnerit të angazhimit përfshihet në raportin e audituesit për auditimet e paketave të plota të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme të entiteteve të listuara, përveç rasteve, në rrethana të rralla, kur dhënia e këtyre informacioneve parashikohet të shkaktojë kërcënime të mëdha personale (shiko SNA 700 (i rishikuar), paragrafi 46).

Ilustrimi 7 – Një raport i audituesit për një entitet të listuar ose të pa listuar, që përmban një opinion kundër, kur audituesi ka siguruar të gjitha informacionet e tjera para datës së raportit të audituesit dhe opinionin kundër mbi pasqyrat financiare të konsoliduara ndikon edhe në informacionet e tjera.

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi që kryhet është për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të konsoliduara të një entiteti të listuar ose jo, i cili përdor një kuadër të paraqitjes së drejtë. Auditimi është auditim i një grupi (d.m.th. zbatohet SNA 600).
- Pasqyrat financiare të konsoliduara janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me SNRF-të (një kuadër për qëllime të përgjithshme).
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Pasqyrat financiare të konsoliduara kanë anomali materiale për shkak të mos konsolidimit të një filiali. Duket se anomalia në pasqyrat financiare të konsoliduara është e përhapur. Efektet e anomalisë në pasqyrat financiare të konsoliduara nuk janë përcaktuar, pasi nuk ishte e mundur të bëhej (d.m.th. duhet të jepet një opinion kundër).
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato që janë në fuqi në juridiksionin përkatës (vendin përkatës).
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë, sipas SNA 570 (i rishikuar).
- Çështjet kryesore të auditimit janë komunikuar në pajtim me SNA 701.
- Audituesi i ka siguruar të gjitha informacionet e tjera përpara datës së raportit të audituesit dhe çështja që çon në opinionin kundër mbi pasqyrat financiare të konsoliduara, ndikon edhe në informacionet e tjera.
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare të konsoliduara ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara.
- Audituesi nuk ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat kërkohen sipas legjislacionit ose rregullave.

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

Për aksionarët e shoqërisë tregtare ABC [ose një adresë tjetër e duhur]

Opinionin kundër

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të konsoliduara të shoqërisë tregtare ABC dhe të filialeve të saj (Grupi), të cilat përfshijnë pasqyrën e konsoliduar të pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse të konsoliduara, pasqyrën e ndryshimeve në kapital të konsoliduar dhe pasqyrën e flukseve të parasë të konsoliduar për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare të konsoliduara, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, për shkak të rëndësisë së çështjes të përshkruar në seksionin e *Bazës për Opinionin Kundër* të raportit tonë, pasqyrat financiare të konsoliduara bashkëlidhur nuk paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, (ose nuk *japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për*) pozicionin financiar të Grupit me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe performancën financiare të konsoliduar, dhe flukset e parasë të konsoliduara për vitin që mbyllet në këtë datë, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Baza për opinionin Kundër

Sikurse shpjegohet në shënimin X, Grupi nuk ka konsoliduar filialin e tij shoqërinë XYZ, një shoqëri që Grupi e ka blerë gjatë 20X1, për shkak se nuk ka qenë në gjendje të përcaktojë vlerat e drejta të disa aktiveve dhe detyrimeve materiale në datën e blerjes. Për këtë arsye, investimi është njohur mbi bazën e kostos. Sipas SNRF-ve Grupi duhet ta kishte konsoliduar këtë filial dhe ta kishte njohur për blerjen, bazuar në shumat provizore. Nëse shoqëria XYZ do të kishte qenë konsoliduar, shumë elemente në pasqyrat financiare të konsoliduara do të ndikoheshin materialisht. Efektet në pasqyrat financiare të konsoliduara të mos-konsolidimit nuk janë përcaktuar.

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare të Konsoliduara*. Ne jemi të pavarur nga Grupi në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare të konsoliduara (të zbatueshme në juridiksionin përkatës dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë kundër.

Informacione të tjera [ose një titull tjetër i përshtatshëm, si për shembull “Informacione të tjera të ndryshme nga pasqyrat financiare dhe Raporti i Audituesit mbi to”]

Drejtimi⁵⁰ është përgjegjës për informacionet e tjera. Informacionet e tjera përfshijnë [informacionet që jepen në raportin X⁵¹, por nuk përfshijnë pasqyrat financiare të konsoliduara dhe raportin tonë të audituesit mbi këto pasqyra].

Opinionin ynë mbi pasqyrat financiare të konsoliduara nuk mbulon informacionet e tjera dhe ne nuk shprehim ndonjë lloj konkluzioni që jep siguri në lidhje me këto informacione.

Në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare të konsoliduara, ne kemi përgjegjësinë të lexojmë informacionet e tjera, dhe të vlerësojmë nëse këto informacione kanë inkoherenca materiale me pasqyrat financiare apo me njohjen që ne kemi marrë gjatë auditimit ose përndryshe, nëse duket se janë me anomali materiale. Nëse, bazuar në punën që kemi kryer, ne arrijmë në përfundimin se në informacionet e tjera ka një anomali materiale, atëherë ne duhet të raportojmë për këtë fakt. Siç përshkruhet në seksionin e *Bazës për Opinionin kundër*, Grupi duhet të kishte konsoliduar shoqërinë XYZ dhe njohur blerjen bazuar në shumat provizore. Ne kemi arritur në përfundimin se për të njëjtat arsye edhe informacionet e tjera kanë anomali materiale në lidhje me shumat ose elementet e tjera në raportin X, të ndikuara nga mos konsolidimi i shoqërisë XYZ për vitin.

[Çështjet Kryesore të Auditimit ⁵²

Çështje Kryesore të Auditimit janë ato çështje që, në gjykimin tonë profesional, kanë qënë më të rëndësishmet në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale. Këto çështje kanë qënë adresuar në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare në tërësi dhe të formimit të opinionit tonë në lidhje me to, kështu që për këto çështje, ne nuk japim opinion të veçantë. Përveç çështjes së përshkruar në seksionin e *Bazës për Opinionin kundër*, ne kemi përcaktuar si çështje kryesore të auditimit, çështjet që përshkruhen më poshtë, të cilat komunikohen në raportin tone.

[Përshkrimi për çdo çështje kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.]

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të personave të ngarkuar me qeverisjen në lidhje me pasqyrat financiare⁵³

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i rishikuar).]

Përgjegjësitë e audituesit për auditimin e pasqyrave financiare

⁵⁰ Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor të juridiksionit përkatës.

⁵¹ Për të identifikuar informacionet e tjera mund të përdoret një përshkrim më specifik, si për shembull, “Raporti i drejtimit dhe deklarata e presidentit/kryetarit”.

⁵² Seksioni për çështjet kryesore të auditimit kërkohet vetëm për entitetet e listuara.

⁵³ Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor të juridiksionit përkatës.

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar)– shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i rishikuar).]

Raport mbi Kërkesa të tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Raportimi në përputhje me SNA 700 (i rishikuar) – shiko Ilustrimin 2 në SNA 700 (i rishikuar).]

[Ortaku i angazhimit për auditimin përgjegjës për raportin e audituesit të pavarur është [emri]⁵⁴

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e audituesit]

[Data]

⁵⁴ Emri i ortakut/partnerit të angazhimit përfshihet në raportin e audituesit për auditimet e paketave të plota të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme të entiteteve të listuara, përveç rasteve, në rrethana të rralla, kur dhënia e këtyre informacioneve parashikohet të shkaktojë kërcënime të mëdha personale (shiko SNA 700 (i rishikuar), paragrafi 46).

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 800 (I RISHIKUAR)

KONSIDERATA TË VEÇANTA—AUDITIMET E PASQYRAVE FINANCIARE TË PËRGATITURA NË PËRPUTHJE ME KUADROT PËR QËLLIME TË VEÇANTA

(Ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që kanë filluar me datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1–3
Hyrja në Fuqi	4
Objektivi	5
Përkufizimet	6–7
Kërkesat	
Konsiderata kur Pranohet Angazhimi	8
Konsiderata kur Planifikohet dhe Kryhet Auditimi	9–10
Konsiderata në lidhje me Formimin e një Opinioni dhe Raportimin.....	11–14
Zbatimi dhe Materiale të tjera Shpjeguese	
Përkufizimi i Kuadrit për Qëllime të Veçanta	A1–A4
Konsiderata kur Pranohet Angazhimi.....	A5–A8
Konsiderata kur Planifikohet dhe Kryhet Auditimi.....	A9–A12
Konsiderata në lidhje me Formimin e një Opinioni dhe Raportimin	A13–A21
Shtojcë: Ilustrime të Raporteve të Audituesit të Pavarur mbi Pasqyrat Financiare për Qëllime të Veçanta	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 800 (i rishikuar), *Konsiderata të Veçanta — Auditimet e Pasqyrave Financiare të Përgatitura në Përputhje me Kuadrot për Qëllime të Veçanta*, duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të) nga 100 deri në 700 zbatohen për një auditim të pasqyrave financiare. Ky SNA trajton vlerësimet e veçanta në zbatimin e atyre SNA-ve për një auditim të pasqyrave financiare të përgatitura në përputhje me një kuadër për qëllime të veçanta.
2. Ky SNA është shkruar në kontekstin e një pakete të plotë të pasqyrave financiare të përgatitura në përputhje me një kuadër për qëllime të veçanta. SNA 805 (i rishikuar)¹ trajton konsideratat e veçanta që lidhen me një auditim të një pasqyre financiare të vetme ose të një llogarie, elementi, apo një zëri specifik të një pasqyre financiare.
3. Ky SNA nuk tejkalon kërkesat e SNA-ve të tjera; as nuk synon të merret me të gjitha konsideratat e veçanta që mund të jenë të rëndësishme në rrethanat e angazhimit.

Hyrja në Fuqi

4. Ky SNA hyn në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare për periudhat që përfundojnë me datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date.

Objektivi

5. Objektivi i audituesit, kur ai zbaton SNA-të në një auditim të pasqyrave financiare të përgatitura në përputhje me një kuadër për qëllime të veçanta, është të adresojë në mënyrë të përshtatshme konsideratat e veçanta që kanë të bëjnë me:
 - (a) Pranimin e angazhimit;
 - (b) Planifikimin dhe kryerjen e angazhimit; dhe
 - (c) Formimin e një opinionit dhe raportimin mbi pasqyrat financiare.

Përkufizimet

6. Për qëllimet e SNA-ve, termat në vijim kanë kuptimet e mëposhtme:
 - (a) Pasqyra financiare për qëllime të veçanta – Pasqyrat financiare të përgatitura në përputhje me një kuadër për qëllime të veçanta. (Ref: Para. A4)
 - (b) Kuadër për qëllime të veçanta – Një kuadër i raportimit financiar që synon të plotësojë nevojat për informacion financiar të përdoruesve

¹ SNA 805 (i rishikuar), *Konsiderata të Veçanta – Auditimet e Pasqyrave Financiare të Veçanta dhe Elementëve Specifikë, Llogarive apo Zërave të një Pasqyre Financiare*.

specifikë. Kuadri i raportimit financiar mund të jetë një kuadër i paraqitjes së drejtë ose një kuadër i pajtueshmërisë.² (Ref: Para. A1–A4)

7. Referenca për –pasqyrat financiare në këtë SNA, nënkupton –një paketë të plotë të pasqyrave financiare për qëllime të veçanta. Kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar përcaktojnë formën dhe përmbajtjen e pasqyrave financiare si dhe atë çfarë është një paketë e plotë e pasqyrave financiare. Referenca për –pasqyrat financiare për qëllime të veçanta përfshin shënimet shpjeguese përkatëse.

Kërkesat

Konsiderata kur Pranohet Angazhimi

Pranueshmëria e Kuadrit të Raportimit Financiar

8. SNA 210 kërkon që audituesi të përcaktojë pranueshmërinë e kuadrit të raportimit financiar të zbatuar për përgatitjen e pasqyrave financiare. Në një auditim të pasqyrave financiare për qëllime të veçanta, audituesi do të sigurojë njohjen dhe kuptimin për: (Ref: Para. A5–A8)
 - (a) Qëllimin për të cilin janë përgatitur pasqyrat financiare;
 - (b) Përdoruesit e synuar; dhe
 - (c) Hapat e ndërmarrë nga drejtimi për të përcaktuar se kuadri i zbatuar i raportimit financiar është i pranueshëm për rrethanat.

Konsiderata kur Planifikohet dhe Kryhet Auditimi

9. SNA 200 kërkon që audituesi të veprojë në përputhje me të gjithë SNA-të që kanë të bëjnë me auditimin.³ Në planifikimin dhe kryerjen e auditimit të pasqyrave financiare për qëllime të veçanta, audituesi do të përcaktojë nëse zbatimi i SNA-ve kërkon vlerësime të veçanta në rrethanat e angazhimit. (Ref: Para. A9–A12)

SNA 315 (i rishikuar) kërkon që audituesi të kuptojë mënyrën sesi entiteti zgjedh dhe zbaton politikat kontabël.⁴ Në rastin e pasqyrave financiare të përgatitura në përputhje me parashikimet e një kontrate, audituesi do të sigurojë një kuptim në lidhje me çdo interpretim të rëndësishëm të kontratës, që ka bërë drejtimi për përgatitjen e këtyre pasqyrave financiare. Një interpretim është i rëndësishëm kur adoptimi i një interpretimi tjetër të arsyeshëm, do të kishte shkaktuar një diferencë materiale në informacionin e paraqitur në pasqyrat financiare.

² SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi 13(a)

³ SNA 200, paragrafi 18

⁴ SNA 315 (i rishikuar) *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rrethave të Anomalisë Materiale Nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të Tij*, paragrafi 11(c)

Konsiderata në lidhje me Formimin e një Opinioni dhe Raportimin

10. Kur formon një opinion dhe raporton mbi pasqyrat financiare për qëllime të veçanta, audituesi do të zbatojë kërkesat e SNA 700 (i rishikuar).⁵ (Ref: Para. A13–A19)

Përshkrimi i Kuadrit të Zbatueshëm të Raportimit Financiar

11. SNA 700 (i rishikuar) kërkon që audituesi të vlerësojë nëse pasqyrat financiare i referohen apo përshkruajnë si duhet kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.⁶ Në rastin e pasqyrave financiare të përgatitura në përputhje me parashikimet e një kontrate, audituesi do të sigurojë nëse pasqyrat financiare përshkruajnë siç duhet çdo interpretim të rëndësishëm të kontratës mbi të cilën bazohen pasqyrat financiare.
12. SNA 700 (i rishikuar) trajton formën dhe përmbajtjen e raportit të audituesit, përfshirë renditjen specifike për elementë të caktuar. Në rastin e raportit të një audituesi për pasqyrat financiare për qëllime të veçanta:
 - (a) Raporti i audituesit do të përshkruajë gjithashtu qëllimin për të cilin janë përgatitur pasqyrat financiare dhe, nëse është e nevojshme, përdoruesit e synuar, ose referimi i një shënimi në pasqyrat financiare për qëllime të veçanta që përmban atë informacion; dhe
 - (b) Nëse drejtimi ka një mundësi zgjedhje të kuadrove të raportimit financiar në përgatitjen e këtyre pasqyrave financiare, shpjegimi i përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare gjithashtu do t'i referohet përgjegjësisë së tij për përcaktimin se kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar është i pranueshëm për rrethanat.

Paralajmërimi i Lexuesve se Pasqyrat Financiare janë Përgatitur në Përputhje me një Kuadër për Qëllime të Veçanta

13. Raporti i audituesit për pasqyrat financiare për qëllime të veçanta do të përfshijë një paragraf që thekson Çështjen duke paralajmëruar përdoruesit e raportit të audituesit, se pasqyrat financiare janë përgatitur në përputhje me një kuadër për qëllime të veçanta dhe si rezultat i këtij fakti, pasqyrat financiare mund të mos jenë të përshtatshme për një qëllim tjetër. (Ref: Para. A20–A21)

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Përkufizimi i Kuadrit për Qëllime të Veçanta (Ref: Para. 6)

⁵ SNA 700 (i rishikuar), *Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*

⁶ SNA 700 (i rishikuar), paragrafi 15

A1. Shembuj të kuadrove për qëllime të veçanta janë:

- Një bazë tatimore kontabël për një paketë të pasqyrave financiare që shoqëron deklaratën tatimore të një entiteti;
- Baza kontabël e arkëtimeve dhe disbursimeve të parave për informacionin e flukseve të parasë që një entiteti mund t'i kërkojë të përgatisë për kreditorët;
- Dispozitat e raportimit financiar të vendosura nga një rregullator për të përmbushur kërkesat e këtij rregullatori; ose
- Dispozitat e raportimit financiar të një kontrate, të tilla si një kontratë bonosh, një marrëveshje kredie, ose një grant projekti.

A2. Mund të ketë rrethana kur një kuadër për qëllime të veçanta bazohet në një kuadër të raportimit financiar të vendosur nga një organizatë e autorizuar ose e njohur për hartimin e standardeve apo nga ligji ose rregullat, por që nuk është në pajtim me të gjitha kërkesat e këtij kuadri. Një shembull është një kontratë që kërkon që pasqyrat financiare të përgatiten në përputhje me shumicën, por jo të gjitha, të Standardeve të Raportimit Financiar të Juridiksionit X. Kur kjo është e pranueshme në rrethanat e angazhimit, do të ishte e papërshtatshme që përshkrimi i kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar në pasqyrat financiare për qëllime të veçanta të shprehej për pajtueshmëri të plotë me kuadrin e raportimit financiar të vendosur nga organizata e autorizuar ose e njohur për hartimin e standardeve ose nga ligji apo nga rregullat. Në shembullin e mësipërm të kontratës, përshkrimi i kuadrit të zbatueshëm për raportimin financiar mund t'i referohet dispozitave të raportimit financiar të kontratës, në vend që të bëjë ndonjë referencë në Standardet e Raportimit Financiar të Juridiksionit X.

A3. Në rrethanat e përshkruara në paragrafin A2, kuadri për qëllime të veçanta mund të mos jetë një kuadër i paraqitjes së drejtë edhe nëse kuadri i raportimit financiar në të cilin ai është bazuar është një kuadër i paraqitjes së drejtë. Kjo për shkak se kuadri për qëllime të veçanta mund të mos përputhet me të gjitha kërkesat e kuadrit të raportimit financiar të vendosura nga një organizatë e autorizuar ose e njohur për hartimin e standardeve, ose nga ligji apo nga rregullat që janë të nevojshme për të arritur paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare.

A4. Pasqyrat financiare të përgatitura në përputhje me një kuadër për qëllime të veçanta mund të jenë pasqyrat e vetme financiare që përgatit entiteti. Në rrethana të tilla, këto pasqyra financiare mund të përdoren nga përdorues të ndryshëm nga ata për të cilët është hartuar kuadri i raportimit financiar. Pavarësisht nga shpërndarja e gjerë e pasqyrave financiare në këto rrethana, ato ende konsiderohen si pasqyra financiare për qëllime të veçanta për qëllimet e SNA-ve. Kërkesat në paragrafët 13-14, synojnë të shmangin keqkuptimet në lidhje me qëllimin për të cilin përgatiten pasqyrat financiare.

Shënimet shpjeguese, përmbajnë informacione shpjeguese ose përshkruese, të përcaktuara siç kërkohet, shprehimisht të lejuara ose përndryshe të lejuara nga kuadri i raportimit financiar, në trupin e pasqyrave financiare, ose në shënimet shpjeguese, ose të përfshira përmes një reference të kryqëzuar.⁷

Konsiderata kur Pranohet Angazhimi

Pranueshmëria e Kuadrit të Raportimit Financiar (Ref: Para. 8)

- A5. Në rastin e pasqyrave financiare për qëllime të veçanta, nevojat për informacion financiar të përdoruesve të synuar janë një faktor kryesor në përcaktimin e pranueshmërisë së kuadrit të raportimit financiar që zbatohet për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- A6. Kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar mund të përfshijë standarde të raportimit financiar të vendosura nga një organizatë e autorizuar ose e njohur për të publikuar standardet për pasqyrat financiare për qëllime të veçanta. Në këtë rast, këto standarde do të supozohen të pranueshme për këtë qëllim nëse organizata ndjek një proces të paracaktuar dhe transparent që përfshin diskutimin dhe marrjen në konsideratë të pikëpamjeve të palëve të interesuara përkatëse. Në disa juridiksione, ligji ose rregullat mund të përcaktojnë kuadrin e raportimit financiar që do të përdoret nga drejtimi për përgatitjen e pasqyrave financiare për qëllime të veçanta për një lloj të caktuar të entiteteve. Për shembull, një rregullator mund të vendosë dispozita të raportimit financiar për të përmbushur kërkesat e këtij rregullatori. Në mungesë të treguesve për të kundërtën, një kuadër i tillë i raportimit financiar supozohet se është i pranueshëm për pasqyra financiare për qëllime të veçanta të përgatitura nga një entitet i tillë.
- A7. Kur standardet e raportimit financiar të referuara në paragrafin A6 plotësohen me kërkesa legjislative ose rregullatore, SNA 210 kërkon që audituesi të përcaktojë nëse ka konflikte midis standardeve të raportimit financiar dhe kërkesave shtesë, dhe përshkruan veprimet që duhet të ndërmerren nga audituesi nëse këto konflikte ekzistojnë.⁸
- A8. Kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar mund të përmbledhë dispozitat e raportimit financiar të një kontrate, ose burime të ndryshme nga ato të përshkruara në paragrafët A6 dhe A7. Në këtë rast, pranueshmëria e kuadrit të raportimit financiar në rrethanat e një angazhimi përcaktohet duke vlerësuar nëse kuadri përmban atributet e shfaqura normalisht nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar siç përshkruhet në Shtojcën 2 të SNA 210. Në rastin e kuadrit për qëllime të veçanta, rëndësia relative për një angazhim të veçantë të secilit prej attributeve të shfaqura nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar është një çështje e gjykimit profesional.

⁷ SNA 200, paragrafi 13(f)

⁸ SNA 210, paragrafi 18

Për shembull, për qëllime të përcaktimit të vlerës së aktiveve neto të një entiteti në datën e shitjes së tyre, shitësi dhe blerësi mund të kenë rënë dakort që çmuarjet shumë të kujdesshme të zbritjeve të llogarive të arkëtueshme të pambledhshme, janë të përshatshme për nevojat e tyre, edhe pse ky informacion financiar nuk është neutral kur krahasohet me informacionin financiar të përgatitur në përputhje me një kuadër për qëllime të përgjithshme.

Konsiderata kur Planifikohet dhe Kryhet Auditimi (Ref: Para. 9)

- A9. SNA 200 kërkon që audituesi të jetë në pajtim me (a) kërkesat etike përkatëse, përfshirë ato që i përkasin pavarësisë, në lidhje me angazhimet e auditimit të pasqyrave financiare, dhe (b) me të gjitha SNA-të që lidhen me auditimin. Ai kërkon gjithashtu, që audituesi të përmbushë çdo kërkesë të një SNA-je, përveç nëse, në rrethanat e auditimit, i gjithë SNA nuk është i rëndësishëm ose kërkesa nuk është e rëndësishme sepse është e kushtëzuar dhe kushti nuk ekziston. Në rrethana përjashtimore, audituesi mund të gjykojë të nevojshme të devijojë nga një kërkesë përkatëse në një SNA duke kryer procedura alternative të auditimit për të arritur qëllimin e kësaj kërkesë.⁹
- A10. Zbatimi i disa nga kërkesat e SNA-ve në një auditim të pasqyrave financiare për qëllime të veçanta mund të kërkojë vlerësime të veçanta nga audituesi. Për shembull, në SNA 320, gjykimet rreth çështjeve që janë materiale për përdoruesit e pasqyrave financiare janë të bazuara në një vlerësim të nevojave të zakonshme për informacione financiare të përdoruesve si një grup.¹⁰ Sidoqoftë, në rastin e një auditimi të pasqyrave financiare për qëllime të veçanta, këto gjykime janë bazuar në një vlerësim të nevojave për informacione financiare, përdoruesve të synuar.
- A11. Në rastin e pasqyrave financiare për qëllime të veçanta, të tilla si ato të përgatitura në përputhje me kërkesat e një kontrate, drejtimi mund të bierë dakort me përdoruesit e synuar për një kufi nën të cilin anomalitë e identifikuar gjatë auditimit nuk do të korrigjohen ose përndryshe të rregullohen. Ekzistenca e një kufiri të tillë nuk e çliron audituesin nga kërkesa për të përcaktuar materialitetin në përputhje me SNA 320 për qëllime të planifikimit dhe kryerjes së auditimit për pasqyrat financiare për qëllime të veçanta.
- A12. SNA 260 (i rishikuar) kërkon që audituesi të përcaktojë personin (personat) e duhur brenda strukturës qeverisëse të entitetit më të cilin ai do komunikojë.¹¹ SNA 260 (i rishikuar) vëren se, në disa raste, të gjithë

⁹ SNA 200, paragrafët 14, 18 dhe 22–23

¹⁰ SNA 320, *Materialiteti në Planifikimin dhe Kryerjen e një Auditimi*, paragrafi 2

¹¹ SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*

personat e ngarkuar me qeverisjen janë të përfshirë në drejtimin e entitetit, dhe zbatimi i kërkesave të komunikimit modifikohet për të njohur këtë pozicion.¹² Kur një paketë e plotë e pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme është përgatitur gjithashtu nga entiteti, ai (ata) persona (at) përgjegjës për mbikëqyrjen e përgatitjes së pasqyrave financiare për qëllime të veçanta nuk mund të jenë të njëjtët me ata të ngarkuar me qeverisjen përgjegjës për mbikëqyrjen e përgatitjes së pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme.

Konsiderata në lidhje me Formimin e një Opinioni dhe Raportimi (Ref: Para.11)

A13. Shtojca e këtij SNA-je përmban ilustrime për raportin e audituesit të pavarur për pasqyrat financiare për qëllime të veçanta. Ilustrime të tjera të raporteve të audituesit mund të jenë të rëndësishme për raportimin e pasqyrave financiare për qëllime të veçanta (shih për shembull, Shtojcat në SNA 700 (i rishikuar), SNA 705 (i rishikuar),¹³ SNA 570 (i rishikuar)¹⁴, SNA 720 (i rishikuar)¹⁵ dhe SNA 706 (i rishikuar)).¹⁶

Zbatimi i SNA 700 (i rishikuar) kur Raportohet për Pasqyrat Financiare për Qëllime të Veçanta

A14. Paragrafi 11 i këtij SNA-je shpjegon se audituesi është i detyruar të zbatojë SNA 700 (i rishikuar) kur formon një opinion dhe raportin për pasqyrat financiare për qëllime të veçanta. Duke vepruar kështu, audituesi është i detyruar të zbatojë kërkesat për raportim në SNA-të e tjera dhe gjithashtu ai mund t'i gjejë të dobishme konsideratat e veçanta të trajtuara në paragrafët A15-A19 më poshtë.

Vijueshmëria

A15. Pasqyrat financiare për qëllime të veçanta mundet ose nuk mundet të përgatiten në përputhje me një kuadër të raportimit financiar për të cilin zbatohet baza e kontabilitetit për vijueshmërinë (p.sh, baza e kontabilitetit për vijueshmërinë nuk është e përshtatshme për disa pasqyra financiare të përgatitura mbi bazën tatimore në juridiksione të veçanta).¹⁷ Në varësi të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar të përdorur në përgatitjen e pasqyrave financiare për qëllime të veçanta, përshkrimi në raportin e audituesit të përgjegjësive të drejtimit¹⁸ lidhur me vijueshmërinë do të

¹² SNA 260 (i rishikuar), paragrafi A8

¹³ SNA 705 (i rishikuar), *Modifikimet e Opinioneve në Raportin e Audituesit të Pavarur*

¹⁴ SNA 570 (i rishikuar), *Vijueshmëria*

¹⁵ SNA 720 (i rishikuar), *Përgjegjësitë e Audituesit në Lidhje me Informacionet e Tjera*

¹⁶ SNA 706 (i rishikuar), *Paragrafët që Theksojnë Çështjen dhe Paragrafët për Çështje të Tjera*

¹⁷ SNA 570 (i rishikuar), paragrafi 2

¹⁸ Shih SNA 700 (i rishikuar), paragrafët 34(b) dhe A48.

duhet të përshtatet sipas nevojës. Përshkrimi në raportin e audituesit të përgjegjësive të audituesit¹⁹ gjithashtu mund të ketë nevojë të përshtatet sipas rastit në varësi të mënyrës sesi SNA 570 (i rishikuar) zbatohet në rrethanat e angazhimit.

Çështjet Kryesore të Auditimit

- A16. SNA 700 (i rishikuar) kërkon që audituesi të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në përputhje me SNA 701²⁰ për auditimet e paketave të plota të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme të entiteteve të listuara. Për auditimet e pasqyrave financiare për qëllime të veçanta, SNA 701 zbatohet vetëm nëse komunikimi i çështjeve të rëndësishme të auditimit në raportin e audituesit për pasqyrat financiare për qëllime të veçanta kërkohej nga ligji apo rregullat ose përndryshe audituesi vendos për të komunikuar çështjet e rëndësishme të auditimit. Kur çështjet e rëndësishme të auditimit janë komunikuar në raportin e audituesit për pasqyrat financiare për qëllime të veçanta, SNA 701 zbatohet në tërësinë e tij.²¹

Informacione të Tjera

- A17. SNA 720 (i rishikuar) trajton përgjegjësitë e audituesit në lidhje me informacionet e tjera. Në kontekstin e këtij SNA-je, raportet që përmbajnë ose shoqërojnë pasqyrat financiare për qëllime të veçanta – qëllimi i të cilave është t'ju sigurojë pronarëve (ose palëve të interesuara të ngjashme) informacione mbi çështjet e paraqitura në pasqyrat financiare për qëllime të veçanta – konsiderohen se janë raporte vjetore për qëllime të SNA 720 (i rishikuar). Në rastin e pasqyrave financiare të përgatitura duke përdorur një kuadër për qëllime të veçanta, termi –palë të interesuara të ngjashme të përfshin përdoruesit specifike, nevojat për informacione financiare të të cilëve plotësohen nga hartimi i kuadrit për qëllime të veçanta, i përdorur për të përgatitur pasqyra financiare për qëllime të veçanta. Kur audituesi përcakton se entiteti planifikon të lëshojë një raport të tillë, për një auditim të pasqyrave financiare për qëllime të veçanta zbatohen kërkesat e SNA 720 (i rishikuar).

Emri i Ortakut të Angazhimit

- A18. Kërkesat e SNA 700 (i rishikuar) që audituesi të përfshijë emrin e ortakut të angazhimit në raportin e audituesit zbatohen gjithashtu në auditimin e pasqyrave financiare për qëllime të veçanta të entiteteve të listuara.²² Audituesit mund t'i kërkohej me ligj apo me rregullore të përfshijë emrin e

¹⁹ Shih SNA 700 (i rishikuar), paragrafi 39(b)(iv).

²⁰ SNA 701, *Komunikimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit të Pavarur*

²¹ SNA 700 (i rishikuar), paragrafi 31

²² Shih SNA 700 (i rishikuar), paragrafët 45 dhe A56–A58

ortakut të angazhimit në raportin e audituesit ose përndryshe, mund të vendosë ta bëjë këtë gjë kur raporton për pasqyrat financiare për qëllime të veçanta të entiteteve të ndryshme nga ato të listuara.

Përfshirja e një Reference në Raportin e Audituesit për Paketën e Plotë të Pasqyrave Financiare për Qëllime të Përgjithshme

A19. Audituesi mund ta gjykojë të përshtatshme të referojë, në një paragraf për Çështje të Tjera në raportin e audituesit për pasqyrat financiare për qëllime të veçanta, në raportin e audituesit për paketën e plotë të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme ose në çështjen (çështjet) e raportuara në të (shih SNA 706 (i rishikuar)).²³ Për shembull, audituesi mund të konsiderojë të përshtatshme të referojë në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare për qëllime të veçanta në një seksion të Pasigurisë Materiale të Lidhur me Vijueshmërinë të përfshirë në raportin e audituesit për paketën e plotë të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme.

Paralajmërimi i Lexuesve se Pasqyrat Financiare Janë Përgatitur në Pajtim me një Kuadër të Qëllimeve të Veçanta (Ref: Para. 14)

A20. Pasqyrat financiare për qëllime të veçanta mund të përdoren për qëllime të ndryshme nga ato për të cilat ishin menduar. Për shembull, një rregullator mund të kërkojë që disa entitete të bëjnë publike pasqyrat financiare për qëllime të veçanta. Për të shmangur keqkuptimet, audituesi paralajmëron përdoruesit e raportit të audituesit duke përfshirë një paragraf që Thekson një Çështje duke sqaruar se pasqyrat financiare janë përgatitur në përputhje me një kuadër për qëllime të veçanta dhe, për këtë arsye, mund të mos jenë të përshtatshme për ndonjë qëllim tjetër. SNA 706 (i rishikuar) kërkon që ky paragraf të përfshihet në një seksion të veçantë të raportit të audituesit me një titull të përshtatshëm që përfshin termin –Theksim i një Çështjeje.²⁴

Kufizimi i Shpërndarjes ose Përdorimit (Ref: Para. 14)

A21. Përveç paralajmërimit të kërkuar nga paragrafi 14, audituesi mund të konsiderojë të përshtatshme të tregojë se raporti i audituesit është parashikuar vetëm për përdorues specifikë. Në varësi të ligjit ose rregullave të një juridiksioni të veçantë, kjo mund të arrihet duke kufizuar shpërndarjen ose përdorimin e raportit të audituesit. Në rrethana të tilla, paragrafi i referuar në paragrafin 14 mund të zgjerohet për të përfshirë këto çështje, dhe titulli modifikohet në përputhje me rrethanat (shih ilustrimet në Shtojcën e këtij SNA-je).

²³ Shih SNA 706 (i rishikuar), paragrafët 10–11.

²⁴ Shih paragrafin 9(a) të SNA 706 (i rishikuar)

Ilustrime të Raporteve të Audituesit të Pavarur mbi Pasqyrat Financiare për Qëllime të Veçanta

- Ilustrimi 1: Një raport i audituesit për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti jo të listuar, të përgatitur në përputhje me dispozitat e raportimit financiar të një kontrate (për qëllime të këtij ilustrimi, një kuadër i pajtueshmërisë).
- Ilustrimi 2: Një raport i audituesit për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti jo të listuar, të përgatitur në përputhje me bazën kontabël tatimore në Juridiksionin X (për qëllime të këtij ilustrimi, një kuadër i pajtueshmërisë).
- Ilustrimi 3: Një raport i audituesit për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti jo të listuar, të përgatitur në përputhje me dispozitat e raportimit financiar të vendosura nga një rregullator (për qëllime të këtij ilustrimi, një kuadër të paraqitjes së drejtë).

Ilustrimi 1: Një raport i audituesit për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti jo të listuar, të përgatitur në përputhje me dispozitat e raportimit financiar të një kontrate (për qëllime të këtij ilustrimi, një kuadër i pajtueshmërisë).

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen rrethanat e mëposhtme:

- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me dispozitat e raportimit financiar të një kontrate (që është, një kuadër për qëllime të veçanta). Drejtimi nuk ka një zgjedhje të kuadrove të raportimit financiar.
- Kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar është një kuadër i pajtueshmërisë.
- Një raport i audituesit për një paketë të plotë të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme nuk është publikuar.
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se duhet të jepet një opinion i pamodifikuar (d.m.th. —i pastër!).
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato të juridiksionit.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimarinë sipas SNA 570 (i rishikuar).
- Shpërndarja dhe përdorimi i raportit të audituesit janë të kufizuara.
- Audituesit nuk i kërkohet, dhe përndryshe ai nuk ka vendosur të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.
- Audituesi ka përcaktuar se nuk ka asnjë informacion tjetër (p.sh., kërkesat e SNA 720 (i rishikuar) nuk zbatohen).
- Ata që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Audituesi nuk ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat të kërkohen nga ligji dhe rregullat lokale.

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

[Adresa e duhur]

Opinionin

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të Shoqërisë tregtare ABC (shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe pasqyrën e të ardhurave, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, pasqyrat financiare bashkëlidhur të Shoqërisë për vitin që mbyllet në datën 31 Dhjetor 20X1, janë përgatitur në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me dispozitat e raportimit financiar të seksionit Z të kontratës datë 1 Janar 20X1 midis Shoqërisë dhe Shoqërisë DEF (–kontrata)).

Baza për Opinionin

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Pasqyrat Financiare*. Ne jemi të pavarur nga Shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të zbatueshme për auditimin e pasqyrave financiare në [juridiksionin], dhe kemi përmbushur përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë.

Theksim i Çështjes – Baza Kontabël dhe Kufizimet në Shpërndarje dhe Përdorim

Ne tërheqim vëmendjen tek Shënimi X në pasqyrat financiare, i cili përshkruan bazën kontabël. Pasqyrat financiare janë përgatitur për të ndihmuar Shoqërinë në pajtueshmërinë me dizpozitat e raportimit financiar të kontratës së përmenduar më lartë. Si rezultat, pasqyrat financiare mund të mos jenë të përshtatshme për një qëllim tjetër. Raporti ynë ka për qëllim vetëm Shoqërinë dhe Shoqërinë DEF dhe nuk duhet të shpërndahet apo të përdoret nga palët përveç Shoqërisë ose Shoqërisë DEF. Opinionin ynë nuk është i modifikuar lidhur me këtë çështje.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen në lidhje me Pasqyrat Financiare²⁵

Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare në përputhje me dispozitat e raportimit financiar të Seksionit Z të kontratës dhe për ato kontrolle të brendshme që drejtimi i gjykon të nevojshme për të bërë të mundur përgatitjen e pasqyrave financiare që nuk përmbajnë anomali materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimit.

Në përgatitjen e pasqyrave financiare, drejtimi është përgjegjës për të vlerësuar aftësinë e Shoqërisë për të vazhduar në vijimësi, duke dhënë informacione, kur kjo është e

²⁵ Gjatë gjithë këtyre raporteve ilustruese të audituesit, termat drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen mund të jetë e nevojshme të zëvendësohen nga terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin e caktuar.

zbatueshme, për çështjet që kanë të bëjnë me vijimësinë dhe duke përdorur parimin kontabël të vijimësisë përveç nëse drejtimi synon ta likujdojë Shoqërinë ose të ndërpresë aktivitetet, ose nuk ka asnjë alternativë tjetër reale përveçse të veprojë në këtë mënyrë.

Personat që janë të ngarkuar me qeverisjen janë përgjegjës për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar të Shoqërisë.

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare

Objektivat tona janë që të arrijmë një siguri të arsyeshme lidhur me faktin nëse pasqyrat financiare në tërësi nuk kanë anomali materiale, për shkak mashtrimit apo gabimit, dhe të lëshojmë një raport auditimi që përfshin opinionin tonë. Siguria e arsyeshme është një siguri e nivelit të lartë, por nuk është një garanci që një auditim i kryer sipas SNA-ve do të identifikojë gjithmonë një anomali materiale kur ajo ekziston. Anomalitë mund të vijnë si rezultat i gabimit ose i mashtrimit dhe konsiderohen materiale nëse, individualisht ose të marra së bashku, pritet që në mënyrë të arsyeshme, të influencojnë vendimet ekonomike të përdoruesve, të marra bazuar në këto pasqyra financiare.

Paragrafi 41(b) i SNA 700 (i rishikuar) shpjegon se materiali i hijëzuar më poshtë mund të vendoset në një Shtojcë të raportit të audituesit. Paragrafi 41(c) shpjegon se referenca mund të bëhet tek faqja e internetit e autoritetit të përshtatshëm, që përmban përgjegjësitë e audituesit, kur ligji, rregullat ose standardet kombëtare të auditimit e lejojnë shprehimisht, në vend që ta përfshijmë këtë material në raportin e audituesit, duke u siguruar që përshkrimi në faqen e internetit trajton, dhe nuk është në kundërshtim me, përshkrimin e përgjegjësive të audituesit më poshtë.

Si pjesë e auditimit në përputhje me SNA-të, ne ushtrojmë gjykimin profesional dhe ruajmë skepticizmin profesional gjatë gjithë auditimit. Ne gjithashtu:

- Identifikojmë dhe vlerësojmë rreziqet e anomali të materiale në pasqyrat financiare, qoftë për shkak të mashtrimit ose gabimit, hartojmë dhe kryejmë procedurat e auditimit në përgjigje të këtyre rreziqeve, dhe marrim evidencë auditimi që është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të siguruar një bazë për opinionin tonë. Rreziku i moszbulimit të një anomalie materiale si rezultat i mashtrimit është më i lartë se rreziku si rezultat i gabimit, sepse mashtrimi mund të përfshijë marrëveshje të fshehta, falsifikime, përjashtime të qëllimshme, informacione të deformuara, ose anashkalime të kontrolleve të brendshme.
- Sigurojmë një njohje të kontrollit të brendshëm që ka të bëjë me auditimin me qëllim që të përcaktojmë procedurat e auditimit që janë të përshtatshme sipas rrethanave, por jo për qëllime të shprehjes së një opinion mbi efikasitetin e kontrollit të brendshëm të Shoqërisë.²⁶
- Vlerësojmë përshtatshmërinë e politikave kontabël të përdorura dhe arsyeshmërinë e çmuarjeve kontabël dhe të shpjegimeve përkatëse të bëra nga drejtimi.

²⁶ Kjo fjali do të modifikohet, sipas rastit, në rrethanat kur audituesi së bashku me auditimin e pasqyrave financiare ka përgjigjësi edhe për të lëshuar një opinion mbi efektivitetin e kontrollit të brendshëm.

- Nxjerrim konkluzion mbi përshtatshmërinë e përdorimit të bazës kontabël të vijimësisë, dhe bazuar në evidencën e auditimit të marrë, nëse ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e Shoqërisë për të vijuar veprimtarinë. Nëse arrijmë në përfundimin që ka një pasiguri, ne duhet të tërheqim vëmendjen në raportin e audituesit në lidhje me shpjegimet e dhëna në pasqyrat financiare, ose nëse këto shpjegime janë të papërshtatshme, duhet të modifikojmë opinionin tonë. Konkluzionet tona bazohen në evidencën e auditimit të marrë deri në datën e raportit tonë të auditimit. Megjithatë, ngjarje ose kushte të ardhshme mund të bëjnë që Shoqëria të ndërpresë veprimtarinë.

Ne komunikojmë me personat e ngarkuar me qeverisjen, përveç të tjerave, lidhur me qëllimin dhe kohën e auditimit dhe gjetjet e rëndësishme të auditimit, përfshirë ndonjë mangësi të rëndësishme në kontrollin e brendshëm që ne mund të identifikojmë gjatë auditimit.

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit] [Vendoset data dhe adresa]

[Data]

Ilustrimi 2: Një raport i audituesit për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti jo të listuar të përgatitur në përputhje me bazën kontabël tatimore në Juridiksionin X (për qëllime të këtij ilustrimi, një kuadër të pajtueshmërisë).

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen se ekzistojnë rrethanat e mëposhtme:

- Pasqyrat financiare janë përgatitur nga drejtimi i një partneriteti, në përputhje me bazën kontabël tatimore në Juridiksionin X (që është një kuadër për qëllime të veçanta), për të ndihmuar partnerët në përgatitjen e deklaratave tatimore individuale. Drejtimi nuk ka një zgjedhje të kuadrove të raportimit financiar.
- Kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar është një kuadër i pajtueshmërisë.
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se duhet të jepet një opinion i pamodifikuar (d.m.th. —i pastër!).
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato të juridiksionit.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimarinë sipas SNA 570 (i rishikuar).
- Shpërndarja e raportit të audituesit është e kufizuar.
- Audituesit nuk i kërkohet, dhe ai përndryshe nuk ka vendosur, të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.
- Audituesi ka përcaktuar se nuk ka asnjë informacion tjetër (dmth, nuk zbatohen kërkesat e SNA 720 (i rishikuar)).
- Personat që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.
- Audituesi nuk ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat të kërkojnë nga ligji dhe rregullat lokale.

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

[Adresa e duhur]

Opinionin

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të Partneritetit ABC (partneriteti), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe pasqyrën e të ardhurave për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, pasqyrat financiare bashkëlidhur të partneritetit për vitin që mbyllet në datën 31 Dhjetor 20X1 janë përgatitur në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me [përshkruaj ligjin e zbatueshëm për të ardhurat] të juridiksionit X.

Baza për Opinionin

Ne e kryem auditimin tonë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Pasqyrat Financiare*. Ne jemi të pavarur nga Partneriteti në përputhje me kërkesat etike që janë të zbatueshme për auditimin e pasqyrave financiare në [juridiksionin], dhe kemi përmbushur përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë.

Theksimi i Çështjes – Baza Kontabël dhe Kufizimet në Shpërndarje dhe Përdorim

Ne tërheqim vëmendjen tek Shënimi X në pasqyrat financiare, i cili përshkruan bazën kontabël. Pasqyrat financiare janë përgatitur për të ndihmuar partnerët në përgatitjen e deklaratave të tyre tatimore individuale. Si rezultat, pasqyrat financiare mund të mos jenë të përshtatshme për një qëllim tjetër. Raporti ynë është parashikuar vetëm për Partneritetin dhe partnerët e tij dhe nuk duhet të shpërndahet tek paët e tjera përveç Partneritetit ose partnerëve të tij. Opinionin ynë nuk është i modifikuar lidhur me këtë çështje.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen në lidhje me Pasqyrat Financiare²⁷

Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare në përputhje me bazën kontabël tatimore në Juridiksionit X dhe për ato kontrole të brendshme që drejtimi i gjykon të nevojshme për të bërë të mundur përgatitjen e pasqyrave financiare që nuk përmbajnë anomali materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimit.

Në përgatitjen e pasqyrave financiare, drejtimi është përgjegjës për të vlerësuar aftësinë e Shoqërisë për të vazhduar në vijimësi, duke dhënë informacion, sipas rastit, për çështjet që kanë të bëjnë me vijimësinë dhe duke përdorur parimin kontabël të vijimësisë përveç rastit kur drejtimi synon ta likujdojë Shoqërinë ose të ndërpresë aktivitetet, ose nëse nuk ka alternativë tjetër reale përveçse të veprojë në këtë mënyrë.

Personat që janë të ngarkuar me qeverisjen janë përgjegjës për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar të Partneritetit.

²⁷ Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin e caktuar.

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare

Objektivat tona janë që të arrijmë një siguri të arsyeshme lidhur me faktin nëse pasqyrat financiare në tërësi nuk kanë anomali materiale, për shkak mashtrimit apo gabimit, dhe të lëshojmë një raport auditimi që përfshin opinionin tonë. Siguria e arsyeshme është një siguri e nivelit të lartë, por nuk është garanci që një auditim i kryer sipas Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-ve) do të identifikojë gjithmonë një anomali materiale kur ajo ekziston. Anomalitë mund të vijnë si rezultat i gabimit ose i mashtrimit dhe konsiderohen materiale nëse, individualisht ose të marra së bashku, pritet që në mënyrë të arsyeshme të influencojnë vendimet ekonomike të përdoruesve, të marra bazuar në këto pasqyra financiare.

Paragrafi 41(b) i SNA 700 (i rishikuar) shpjegon se materiali i hijëzuar më poshtë mund të vendoset në një Shtojcë të raportit të audituesit. Paragrafi 41(c) shpjegon se referenca mund të bëhet tek faja e internetit e autoritetit të përshtatshëm e cila përmban përgjegjësitë e audituesit, kur ligji, rregullat ose standardet kombëtare të auditimit e lejojnë shprehimisht, në vend që ky material të përfshihet në raportin e audituesit, duke siguruar që përshkrimi në faqen e internetit trajton, dhe nuk është në kundërshtim me, përshkrimin e përgjegjësive të audituesit më poshtë.

Si pjesë e auditimit në përputhje me SNA-të, ne ushtrojmë gjykimin profesional dhe mbajme skepticizmin profesional gjatë gjithë auditimit. Ne gjithashtu:

- Identifikojmë dhe vlerësojmë rreziqet e anomalisë materiale në pasqyrat financiare, qoftë për shkak të mashtrimit ose gabimit, hartojmë dhe kryejmë procedurat e auditimit në përgjigje të këtyre rreziqeve, dhe marrim evidencë auditimi që është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të siguruar një bazë për opinionin tonë. Rreziku i moszbulimit të një anomalie materiale si rezultat i mashtrimit është më i lartë se rreziku si rezultat i gabimit, sepse mashtrimi mund të përfshijë marrëveshje të fshehta, falsifikime, përjashtime të qëllimshme, informacione të deformuara, anashkalime të kontroleve të brendshme.
- Sigurojmë një njohje të kontrollit të brendshëm që ka të bëjë me auditimin me qëllim që të përcaktojmë procedurat e auditimit që janë të përshtatshme sipas rrethanave, por jo për qëllime të shprehjes së një opinioni mbi efikasitetin e kontrollit të brendshëm të Partneritetit.²⁸
- Nxjerrim konkluzion në lidhje me përshtatshmërinë e përdorimit të bazës kontabël të vijimësisë, dhe bazuar në evidencën e auditimit të marrë, nëse ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, që mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e Shoqërisë për të vijuar veprimtarinë. Nëse arrijmë në përfundimin që ka një pasiguri ne duhet të tërheqim vëmendjen në raportin e audituesit në lidhje me shpjegimet e dhëna në pasqyrat financiare, ose nëse këto shpjegime janë të papërshtatshme, duhet të modifikojmë opinionin tonë. Konkluzionet tona bazohen në evidencën e auditimit të marrë deri në datën e raportit tonë të auditimit.

²⁸ Kjo fjali duhet të modifikohet, sipas rastit, në rrethanat kur audituesi së bashku me auditimin e pasqyrave financiare ka gjithashtu përgjegjësinë për të lëshuar një opinion mbi efektivitetin e kontrollit të brendshëm.

Megjithatë, ngjarje ose kushte të ardhshme mund të bëjnë që Shoqëria të ndërpresë veprimtarinë.

- Vlerësojmë përshtatshmërinë e politikave kontabël të përdorura dhe arsyeshmërinë e çmuarjeve kontabël dhe të shpjegimeve përkatëse të bëra nga drejtimi.

Ne komunikojmë me personat e ngarkuar me qeverisjen, përveç të tjerave, lidhur me qëllimin dhe kohën e auditimit dhe gjetjet e rëndësishme të auditimit, përfshirë ndonjë mangësi të rëndësishme në kontrollin e brendshëm që ne mund të identifikojmë gjatë auditimit.

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit] [Vendoset data dhe adresa]

[Data]

Ilustrimi 3: Një raport i audituesit për një paketë të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti jo të listuar të përgatitur në përputhje me dispozitat e raportimit financiar të një rregullatori (për qëllime të këtij ilustrimi, një kuadër i paraqitjes së drejtë).

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohet se ekzistojnë rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi i një pakete të plotë të pasqyrave financiare të një entiteti jo të listuar, të cilat janë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me dispozitat e raportimit financiar të një rregullatori (që është, një kuadër për qëllime të veçanta) për të përmbushur kërkesat e atij rregullatori. Drejtimi nuk ka një zgjedhje të kuadrit të raportimit financiar.
- Kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar është një kuadër i pajtueshmërisë.
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se duhet të jepet një opinion i pamodifikuar (d.m.th. —i pastërll).
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato të juridiksionit.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimtarinë sipas SNA 570 (i rishikuar). Paraqitja në pasqyrat financiare e pasigurisë materiale është e përshtatshme.
- Shpërndarja dhe përdorimi i raportit të audituesit nuk janë të kufizuara.
- Audituesit i kërkohet nga rregullatori të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701.
- Paragrafi për Çështjet e Tjera i referohet faktit që audituesi ka nënshkruar gjithashtu raportin e auditimit të pasqyrave financiare të përgatitur nga Shoqëria ABC për të njëjtën periudhë në përputhje me një kuadër të raportimit për qëllime të përgjithshme.
- Audituesi ka përcaktuar se nuk ka asnjë informacion tjetër (p.sh., kërkesat e SNA 720 (i rishikuar) nuk zbatohen).
- Personat që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.

- **Audituesi nuk ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të cilat të kërkojnë nga ligji dhe rregullat lokale.**

RAPORT I AUDITUESIT TË PAVARUR

[Drejtuar Aksionarëve të Shoqërisë ABC ose Adresa e duhur]

Opinionin

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të Shoqërisë tregtare ABC (shoqëria), të cilat përfshijnë pasqyrën e pozicionit financiar me datën 31 Dhjetor 20X1, dhe pasqyrën e të ardhurave, pasqyrën e ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e flukseve të parasë për vitin që mbyllet me këtë datë, si edhe shënimet për pasqyrat financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme.

Sipas opinionit tonë, pasqyrat financiare bashkëlidhur janë përgatitur në të gjitha aspektet materiale, (*ose japin pamjen e vërtetë dhe të drejtë për*) pozicionin financiar të Shoqërisë me datën 31 Dhjetor 20X1, performancën financiare dhe flukset e parasë për vitin që mbyllet në këtë datë, në përputhje me dispozitat e raportimit financiar të Seksionit Y të Rregullatorit Z.

Baza për Opinionin

Ne e kryem auditimin tonë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Pasqyrat Financiare*. Ne jemi të pavarur nga Shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të zbatueshme për auditimin e pasqyrave financiare në *[juridiksionin]*, dhe kemi përmbushur përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë.

Theksimi i Çështjes - Baza Kontabël

Ne tërheqim vëmendjen tek Shënimi X në pasqyrat financiare, i cili përshkruan bazën kontabël. Pasqyrat financiare janë përgatitur për të ndihmuar Shoqërinë të zbatojë kërkesat e Rregullatorit DEF. Si rezultat, pasqyrat financiare mund të mos jenë të përshtatshme për një qëllim tjetër. Opinionin ynë nuk është i modifikuar lidhur me këtë çështje.

Pasiguria Materiale në lidhje me Vijueshmërinë

Ne tërheqim vëmendjen tek Shënimi 6 në pasqyrat financiare, i cili tregon se kompania pati një humbje neto prej ZZZ gjatë vitit që përfundon me datë 31 Dhjetor 20X1 dhe nga ajo datë, detyrimet afatshkurtra të Shoqërisë tejkalojnë totalin e aktiveve me YYY. Siç është përshkruar në Shënimin 6, këto ngjarje ose rrethana, sëbashku me çështje të tjera të përcaktuara në Shënimin 6, tregojnë se ekziston një pasiguri materiale që mund të krijojë dyshime të mëdha lidhur me aftësinë e Shoqërisë për të vazhduar në vijimësi. Opinionin ynë nuk është i modifikuar lidhur me këtë çështje.

Çështjet Kryesore të Auditimit

Çështje kryesore të auditimit janë ato çështje që, në gjykimin tonë profesional, kanë qenë më të rëndësishmet në auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale. Këto çështje kanë qenë adresuar në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare në tërësi dhe të formimit të opinionit tonë në lidhje me to, kështu që për këto çështje ne nuk japim opinion

të veçantë. Përveç çështjes së përshkruar me lart në seksionin e Pasigurisë Materiale në lidhje me Vijueshmërinë, ne kemi përcaktuar çështjet më poshtë si çështje kryesore të auditimit që komunikohen në raportin tonë të auditimit.

[Përshkrimi për çdo çështje kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701, siç zbatohet në këtë auditim.]

Çështje të Tjera

Shoqëria ka përgatitur një paketë të pasqyrave financiare për vitin që përfundon me 31 Dhjetor, 20X1 në pajtueshmëri me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar për të cilat ne kemi lëshuar një raport të veçantë të audituesit për aksionerët e Shoqërisë të datës 31 Mars, 20X2.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen në lidhje me Pasqyrat Financiare ²⁹

Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen dhe paraqitjen e drejtë të pasqyrave financiare në përputhje me dispozitat e raportimit financiar të Seksionit Y të Rregullores Z³⁰ dhe për ato kontrole të brendshme që drejtimi i gjykon të nevojshme për të bërë të mundur përgatitjen e pasqyrave financiare që nuk përmbajnë anomali materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimit.

Në përgatitjen e pasqyrave financiare, drejtimi është përgjegjës për të vlerësuar aftësinë e Shoqërisë për të vazhduar në vijimësi, duke dhënë informacion, nëse është e zbatueshme, për çështjet që kanë të bëjnë me vijimësinë dhe duke përdorur parimin kontabël të vijimësisë përveç nëse drejtimi synon ta likujdojë Shoqërinë ose të ndërpresë aktivitetet, ose nëse nuk ka alternativë tjetër reale përveçse të veprojë në këtë mënyrë.

Personat që janë të ngarkuar me qeverisjen janë përgjegjës për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar të Shoqërisë.

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare

Objektivat tona janë që të arrijmë një siguri të arsyeshme lidhur me faktin nëse pasqyrat financiare në tërësi nuk kanë anomali materiale, për shkak të mashtrimit apo gabimit, dhe të lëshojmë një raport auditimi që përfshin opinionin tonë. Siguria e arsyeshme është një siguri e nivelit të lartë, por nuk është garanci që një auditim i kryer sipas SNA-ve do të identifikojë gjithmonë një anomali materiale kur ajo ekziston. Anomali mund të vijë si rezultat i gabimit ose i mashtrimit dhe konsiderohen materiale nëse, individualisht ose të marra së bashku, pritet që në mënyrë të arsyeshme të influencojnë vendimet ekonomike të përdoruesve, të marra bazuar në këto pasqyra financiare.

Paragrafi 41(b) i SNA 700 (i rishikuar) shpjegon se materiali i hijëzuar më poshtë mund të vendoset në një Shtojcë të raportit të audituesit. Paragrafi 41(c) i SNA 700 (i rishikuar) shpjegon se referenca mund të bëhet tek faqja e internetit e autoritetit të përshtatshëm e cila

²⁹ Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin e caktuar.

³⁰ Kur përgjegjësia e drejtimit është të përgatitë pasqyra financiare që japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë, kjo mund të lexohet: -Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare që japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë në përputhje me dispozitat e raportimit financiar të seksionit Y të Rregullores Z, dhe për të tilla...]

përmban përgjegjësitë e audituesit, kur ligji, rregullat ose standardet kombëtare të auditimit e lejojnë shprehimisht, në vend që ky material të përfshihet në raportin e audituesit, duke u siguruar që përshkrimi në faqen e internetit trajton, dhe nuk është në kundërshtim me, përshkrimin e përgjegjësive të audituesit më poshtë.

Si pjesë e auditimit në përputhje me SNA-të, ne ushtrojmë gjykimin profesional dhe mbajmë skepticizmin profesional gjatë gjithë auditimit. Ne gjithashtu:

- Identifikojmë dhe vlerësojmë rreziqet e anomalisë materiale në pasqyrat financiare, qoftë për shkak të mashtrimit ose gabimit, hartojmë dhe kryejmë procedurat e auditimit në përgjigje të këtyre rreziqeve, dhe marrim evidencë auditimi që është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të siguruar një bazë për opinionin tonë. Rreziku i moszbulimit të një anomalie materiale si rezultat i mashtrimit është më i lartë se rreziku si rezultat i gabimit, sepse mashtrimi mund të përfshijë marrëveshje të fshehta, falsifikime, përjashtime të qëllimshme, informacione të deformuara, anashkalime të kontroleve të brendshme.
- Sigurojmë një njohje të kontrollit të brendshëm që ka të bëjë me auditimin me qëllim që të përcaktojmë procedurat e auditimit që janë të përshtatshme sipas rrethanave, por jo për qëllime të shprehjes së një opinion mbi efikasitetin e kontrollit të brendshëm të Shoqërisë.³¹
- Vlerësojmë përshtatshmërinë e politikave kontabël të përdorura dhe arsyeshmërinë e çmuarjeve kontabël dhe të shpjegimeve përkatëse të bëra nga drejtimi.
- Nxjerrim konkluzion në lidhje me përshtatshmërinë e përdorimit të bazës kontabël të vijimësisë, dhe bazuar në evidencën e auditimit të marrë, nëse ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e Shoqërisë për të vijuar veprimtarinë. Nëse arrijmë në përfundimin që ka një pasiguri, ne duhet të tërheqim vëmendjen në raportin e audituesit në lidhje me shpjegimet e dhëna në pasqyrat financiare, ose nëse këto shpjegime janë të papërshtatshme, duhet të modifikojmë opinionin tonë. Konkluzionet tona bazohen në evidencën e auditimit të marrë deri në datën e raportit tonë të auditimit. Megjithatë, ngjarje ose kushte të ardhshme mund të bëjnë që Shoqëria të ndërpresë veprimtarinë.
- Vlerësojmë paraqitjen e përgjithshme, strukturën dhe përmbajtjen e pasqyrave financiare, përfshirë shënimet shpjeguese, dhe nëse pasqyrat financiare paraqesin transaksionet dhe ngjarjet themelore në një mënyrë që jep paraqitjen e drejtë.

Ne komunikojmë me personat e ngarkuar me qeverisjen, përveç të tjerave, lidhur me qëllimin dhe kohën e auditimit dhe gjetjet e rëndësishme të auditimit, përfshirë ndonjë mangësi të rëndësishme në kontrollin e brendshëm që ne mund të identifikojmë gjatë auditimit.

Ne gjithashtu, ju japim personave të ngarkuar me qeverisjen një deklaratë që ne jemi në pajtim me kërkesat përkatëse etike në lidhje me pavarësinë, dhe ju komunikojmë atyre të

³¹ Kjo fjalë duhet të modifikohet, sipas rastit, në rrethanat kur audituesi gjithashtu ka përgjigjësinë për të lëshuar një opinion mbi efektivitetin e kontrollit të brendshëm së bashku me auditimin e pasqyrave financiare.

gjitha lidhjet dhe çështjet e tjera që mundet në mënyrë të arsyeshme, të ndikojnë në pavarësinë tonë, dhe kur është e zbatueshme, masat mbrojtëse përkatëse.

Nga çështjet e komunikuar personave të ngarkuar me qeverisjen, ne përcaktojmë ato çështje që ishin më të rëndësishmet për auditimin e pasqyrave financiare të periudhës aktuale dhe për pasojë edhe çështje kryesore të auditimit. Ne i përshkruajmë këto çështje në raportin tonë të auditimit përveç nëse kur ligji ose rregullat e ndalojnë bërjen publike të çështjes ose kur, në raste jashtëzakonisht të rralla, ne vendosim që çështja të mos komunikohet në raportin tonë për arsye se pasojat negative nga një komunikim i tillë pritet në mënyrë të arsyeshme të tejkalojnë përfitimet në favor të interesit publik.

Parteri i angazhimit në auditim që rezulton në këtë raport të audituesit të pavarur është [emri].

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit] [Vendoset data dhe adresat]

[Data]

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 805
(I RISHIKUAR)

KONSIDERATA TË VEÇANTA—AUDITIMET E
PASQYRAVE FINANCIARE TË VETME,
ELEMENTËVE, LLOGARIVE OSE ZËRAVE TË
VEÇANTË TË NJË PASQYRE FINANCIARE

(Ka hyrë në fuqi për auditimet për periudhat
që janë mbyllur më datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTA

	Paragrafi
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1–3
Hyrja në Fuqi	4
Objektivi	5
Përkufizimet	6
Kërkesat	
Konsiderata Kur Pranohet Angazhimi	7–9
Konsiderata Gjatë Planifikimit dhe Kryerjes së Auditimit	10
Formimi i një Opinioni dhe Konsiderata për Raportimin	11–17
Zbatimi dhe Materiali Tjetër Shpjegues	
Objekti i këtij SNA-je	A1–A4
Konsiderata Kur Pranohet Angazhimi	A5–A9
Konsiderata Gjatë Planifikimit dhe Kryerjes së Auditimit	A10–A15
Formimi i një Opinioni dhe Konsiderata për Raportimin	A16–A28
Shtojcë 1: Shembuj të Elementëve, Llogarive ose Zërave të Veçantë të një Pasqyre Financiare	
Shtojcë 2: Ilustrime të Raportit të Audituesit të Pavarur mbi Pasqyrat Financiare të Vetme dhe mbi një Element të Veçantë të një Pasqyre Financiare.	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 805 (i rishikuar), *Konsiderata të Veçanta—Auditimet e Pasqyrave Financiare të Vetme, Elementëve, Llogarive ose Zërave të Veçantë të një Pasqyre Financiare*, duhet të lexohet së bashku me SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të një Audituesi të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA) seria nga 100 –700 zbatohen për një auditim të pasqyrave financiare dhe do të përshtaten sipas nevojës, në rrethanat kur ato zbatohen për auditimet e informacioneve të tjera historike financiare. Ky SNA trajton konsiderata të veçanta në zbatimin e këtyre SNA-ve në auditimin e një pasqyre financiare të vetme, ose elementëve, llogarive ose të zërave të veçantë të një pasqyre financiare. Një pasqyrë financiare e vetme, ose elementi, llogaria apo zëri i veçantë i një pasqyre financiare mund të përgatitet në përputhje me një kuadër për qëllime të përgjithshme ose për qëllime të veçanta. Nëse është përgatitur në përputhje me një kuadër për qëllime të veçanta, përsëri për auditimin do të zbatohet SNA 800 (i rishikuar)¹. (Ref: Para. A1–A4)
2. Ky standard nuk zbatohet për raportin e audituesit të një komponenti (entiteti të kontrolluar), të lëshuar si rezultat i punës së bërë mbi informacionin financiar të një komponenti, me kërkesë të grupit të angazhimit të grupit të entiteteve të kontrolluara për qëllime të një auditimi të pasqyrave financiare të grupit (të entiteteve të kontrolluara - për qartësim). (shih SNA 600).²
3. Ky SNA nuk i tejkalon kërkesat e SNA-ve të tjera; dhe as nuk ka për qëllim të merret me të gjithë konsideratat e veçanta, të cilat mund të jenë të rëndësishme në rrethanat e angazhimit.

Hyrja në fuqi

4. Ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e pasqyrave financiare të vetme ose të elementëve, llogarive apo zërave të veçantë, për periudhat që kanë filluar në ose pas datës 15 Dhjetor 2016. Në rastin e auditimeve të pasqyrave financiare të vetme ose të elementëve, llogarive apo zërave të veçantë të një pasqyre financiare në një datë të caktuar, ky SNA ka hyrë në fuqi për auditimet e këtyre informacioneve më datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date.

Objektivi

5. Objektivi i audituesit kur zbaton SNA-të në një auditim të një pasqyre financiare të vetme ose të një elementi, llogarie apo zëri të veçantë të një

¹ SNA 800 (i rishikuar), *Konsiderata të Veçanta —Auditimi i Pasqyrave Financiare të Përgatitura në Përputhje me Kuadrot për Qëllime të Veçanta*.

² SNA 600, *Konsiderata të Veçanta—Auditimi i Pasqyrave Financiare të Grupit (Përfshirë Punën e Audituesit të Entitetit të Kontrolluar)*

pasqyre financiare, është të adresojë në mënyrën e duhur konsideratat e veçanta që janë të përshtatshme për:

- (a) Pranimin e angazhimit;
- (b) Planifikimin dhe kryerjen e këtij angazhimi; dhe
- (c) Formimin e një opinioni dhe raportimin mbi pasqyrën financiare të vetme ose elementin, llogarinë apo zërin e veçantë të një pasqyre financiare.

Përkufizimet

- 6. Për qëllime të këtij SNA-je, termat e mëposhtëm kanë këto kuptime:
 - (a) “Element i një pasqyre financiare” ose “elementi” ka kuptimin një “element, llogari, ose zë i pasqyrave financiare;”
 - (b) “Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar” kanë kuptimin Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF-të) të publikuara nga Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit; dhe
 - (c) Një pasqyrë financiare e vetme ose një element i veçantë i një pasqyre financiare, përfshin informacionet shpjeguese. Informacionet shpjeguese zakonisht përmbajnë informacione shpjeguese ose informacione të tjera përshkruese, të cilat lidhen me pasqyrën financiare ose elementin. (Ref: Para. A2)

Kërkesat

Konsiderata Kur Pranohet Angazhimi

Zbatimi i SNA-ve

- 7. SNA 200 kërkon që audituesi të respektojë të gjitha SNA-të që kanë të bëjnë me auditimin.³ Në rastin e auditimit të një pasqyre financiare të vetme ose të një elementi të veçantë të një pasqyre financiare, kjo kërkesë zbatohet pavarësisht nëse audituesi është i angazhuar edhe për të audituar paketën e plotë të pasqyrave financiare të entitetit. Nëse audituesi nuk është i angazhuar në auditimin e paketës së plotë të pasqyrave financiare të entitetit, audituesi do të përcaktojë nëse auditimi i një pasqyre financiare të vetme ose i një elementi të veçantë të këtyre pasqyrave financiare është i mundur të bëhet në përputhje me SNA-të. (Ref: Para. A5–A6)

³ SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi 18

Pranueshmëria e Kuadrit të Raportimit Financiar

8. SNA 210 kërkon që audituesi të përcaktojë nëse kuadri i raportimit financiar që do të zbatohet në përgatitjen e pasqyrave financiare është i pranueshëm.⁴ Në rastin e auditimit të një pasqyre financiare të vetme ose të një elementi të veçantë të një pasqyre financiare, kjo do të përfshijë përcaktimin nëse zbatimi i kuadrit të raportimit financiar do të rezultojë në një paraqitje që jep informacionet e duhura shpjeguese, për t'u mundësuar përdoruesve të synuar të kuptojnë informacionin që përmban pasqyra financiare ose elementi, dhe efektin e transaksioneve materiale dhe ngjarjeve në informacionin e dhënë në pasqyrat financiare ose elementin. (Ref: Para. A7)

Formimi i Opinionit

9. SNA 210 kërkon që kushtet e pranura të angazhimit të auditimit të përfshijnë formën e parashikuar të çdo raporti që do të lëshohet nga audituesi.⁵ Në rastin e auditimit të një pasqyre financiare të vetme ose të një elementi të veçantë të një pasqyre financiare, audituesi do të marrë parasysh nëse forma e parashikuar e opinionit është e përshtatshme për rrethanat. (Ref: Para. A8–A9)

Konsiderata Gjatë Planifikimit dhe Kryerjes së Auditimit

10. SNA 200 deklaron që SNA-të janë hartuar në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare; ato duhet të përshtaten sipas nevojës në rrethanat kur zbatohen në auditimet e informacioneve të tjera financiare historike.^{6,7} Kur planifikon dhe kryen auditimin e një pasqyre financiare të vetme ose të një elementi të veçantë të një pasqyre financiare, audituesi do të përshtasë të gjitha SNA-të që lidhen me auditimin sipas nevojës në rrethanat e angazhimit. (Ref: Para. A10–A15)

Formimi i një Opinioni dhe Konsiderata për Raportimin

11. Kur formon opinionin dhe raporton mbi një pasqyrë financiare të vetme ose mbi një element të veçantë të një pasqyre financiare, audituesi do të zbatojë kërkesat e SNA 700 (i rishikuar),⁸ dhe, kur është e zbatueshme, SNA 800 (i

⁴ SNA 210, *Rënia Dakord me Kushtet e Angazhimit*, paragrafi 6(a)

⁵ SNA 210, paragrafi 10(e)

⁶ SNA 200, paragrafi 2

⁷ SNA 200, paragrafi 13(f), shpjegon që termi “pasqyrë financiare” zakonisht i referohet një pakete të plotë të pasqyrave financiare siç përcaktohet nga kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.

⁸ SNA 700 (i rishikuar), *Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*

rishikuar), të përshtatura sipas nevojës në rrethanat e angazhimit. (Ref: Para. A16–A22)

Raportimi mbi Paketën e Plotë të Pasqyrave Financiare të Entitetit dhe mbi një Pasqyrë të Vetme Financiare ose mbi një Element të Veçantë të Këtyre Pasqyrave Financiare.

12. Nëse audituesi merr përsipër një angazhim për të raportuar mbi një pasqyrë financiare të vetme ose mbi një element të veçantë të pasqyrave financiare, në lidhje me një angazhim për të audituar paketën e plotë të pasqyrave financiare të entitetit, ai për secilin angazhim do të shprehë një opinion të veçantë.
13. Pasqyra financiare e vetme e audituar ose elementi i veçantë i audituar i një pasqyre financiare mund të publikohen së bashku me paketën e plotë të pasqyrave financiare të audituara të entitetit. Nëse audituesi arrin në përfundimin që paraqitja e një pasqyre financiare të vetme ose elementi të veçantë të pasqyrave financiare, nuk e diferencon atë mjaftueshëm nga auditimi i paketës së plotë të pasqyrave financiare, audituesi do t'i kërkojë drejtimit të rregullojë situatën. Në varësi të paragrafeve 15 dhe 16, audituesi gjithashtu, do të diferencojë opinionin mbi pasqyrën e vetme financiare ose mbi elementin e veçantë të një pasqyre financiare, nga opinion mbi paketën e plotë të pasqyrave financiare. Audituesi nuk do të lëshojë raportin e audituesit të pavarur që përmban opinionin mbi pasqyrën financiare të vetme ose mbi një element të veçantë të një pasqyre financiare, derisa ai të bindet për diferencimin.

Marrja në Konsideratë e Ndikimit të Disa Çështjeve të Përfshira në Raportin e Audituesit të Pavarur mbi Paketën e Plotë të Pasqyrave Financiare të Entitetit për Auditimin e një Pasqyre Financiare të Vetme ose të një Elementi të Veçantë të një Pasqyre të Vetme Financiare dhe për Raportin e Audituesit mbi Ato.

14. Nëse raporti i audituesit mbi paketën e plotë të pasqyrave financiare të entitetit përfshin:
 - (a) Një opinion të modifikuar, në përputhje me SNA 705 (i rishikuar);⁹
 - (b) Një paragraf që thekson një çështje ose një paragraf për çështje të tjera në përputhje me SNA 706 (i rishikuar);¹⁰
 - (c) Një seksion të pasigurisë materiale që lidhet me vijimësinë, në përputhje me SNA 570 (i rishikuar);¹¹

⁹ SNA 705 (i rishikuar), *Modifikimet e Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*

¹⁰ SNA 706 (i rishikuar), *Paragrafi që Thekson Çështjen dhe Paragrafë të Tjerë në Raportin e Audituesit të Pavarur*

¹¹ SNA 570 (i rishikuar), *Vijimësia*, paragrafi 22

- (d) Komunikimin e çështjeve kryesore të auditimit, në përputhje me SNA 701;¹² ose
- (e) Një deklaratë që përshkruan një anomali materiale të pakorrigjuar të informacionit tjetër, në përputhje me SNA 720 (i rishikuar);¹³

audituesi do të marrë në konsideratë ndikimet, nëse ka, që këto çështje kanë për auditimin e një pasqyre financiare të vetme ose të një elementi të veçantë të një pasqyre financiare dhe për raportin e audituesit mbi ato. (Ref: Para. A23–A27)

Opinion Kundër ose Refuzim i Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur mbi Paketën e Plotë të Pasqyrave Financiare të Entitetit

15. Nëse audituesi arrin në përfundimin se duhet të shprehë një opinion kundër ose të refuzojë opinionin mbi paketën e plotë të pasqyrave financiare të entitetit në tërësi, SNA 705 (i rishikuar) nuk lejon që audituesi të përfshijë në të njëjtin raport të audituesit të pavarur, një opinion të pamodifikuar mbi një pasqyrë financiare të vetme, e cila është pjesë e këtyre pasqyrave financiare, ose mbi një element të veçantë të këtyre pasqyrave financiare.¹⁴ Kjo sepse një opinion i tillë, i pamodifikuar do të ishte në kundërshtim me opinionin kundër ose refuzimin e dhënies së opinionit mbi paketën e plotë të pasqyrave financiare të entitetit në tërësi. (Ref: Para. A28)
16. Nëse audituesi arrin në përfundimin se duhet të shprehë një opinion kundër ose të refuzojë opinionin mbi paketën e plotë të pasqyrave financiare të entitetit në tërësi, por në kontekstin e një auditimi të veçantë të elementit specifik të këtyre pasqyrave financiare, audituesi e konsideron gjithsesi, të përshtatshme të shprehë një opinion të pamodifikuar mbi atë element, audituesi do ta bëjë këtë vetëm nëse:
 - (a) Audituesi nuk ndalohet nga ligji ose rregullat për të vepruar në këtë mënyrë;
 - (b) Ky opinion është shprehur në raportin e audituesit, i cili nuk është publikuar së bashku me raportin e audituesit që përmban opinion kundër ose që refuzon opinionin; dhe
 - (c) Elementi nuk përbën një pjesë të madhe të paketës së plotë të pasqyrave financiare të entitetit në tërësi.

¹² SNA 701, (i rishikuar), *Komunikimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit të Pavarur*, paragrafi 13

¹³ SNA 720 (i rishikuar), *Përgjegjësitë e Audituesit në Lidhje me Informacionet e Tjera*, paragrafi 22(e)(ii)

¹⁴ SNA 705 (i rishikuar), paragrafi 15

17. Audituesi nuk do të shprehë një opinion të pamodifikuar mbi një pasqyrë financiare të vetme ose mbi paketën e plotë të pasqyrave financiare, nëse audituesi ka shprehur një opinion kundër ose ka refuzuar opinionin për paketën e plotë të pasqyrave financiare në tërësi. E njëjta gjë vlen edhe nëse raporti i audituesit për një pasqyrë financiare të vetme nuk publikohet së bashku me raportin e audituesit që përmban opinionin kundër ose refuzimin e opinionit. Kjo për arsye se një pasqyrë financiare e vetme konsiderohet se përbën një pjesë të rëndësishme të këtyre pasqyrave financiare.

Aplikimi dhe Materiali Tjetër Shpjegues

Qëllimi i këtij SNA*je (Ref: Para. 1, 6(c))

- A1. SNA 200 përkufizon termin “informacion financiar historik” si informacion i shprehur në terma financiare në lidhje me një entitet të veçantë, i nxjerrë kryesisht nga sistemi kontabël i entitetit, për ngjarjet ekonomike të ndodhura në periudhat e kaluara ose për kushtet apo rrethanat ekonomike në momentet kohore në të kaluarën.¹⁵
- A2. SNA 200 përkufizon termin “pasqyra financiare” si një paraqitje e strukturuar e informacionit financiar historik, përfshirë informacionet shpjeguese, të cilat synojnë të komunikojnë burimet ekonomike ose detyrimet e një entiteti në një moment kohe të caktuar apo ndryshimet e ndodhura në to gjatë një periudhe kohe në pajtim me një kuadër të caktuar të raportimit financiar. Termi “pasqyra financiare” zakonisht i referohet një pakete të plotë të pasqyrave financiare siç përcaktohet nga kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, por gjithashtu, mund t’i referohet edhe një pasqyre financiare të vetme. Informacionet shpjeguese përfshijnë informacionin shpjegues ose përshkrues, të shpallur siç kërkohet, shprehimisht i lejuar ose përndryshe, i lejuar nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, për t’u paraqitur në pasqyrat financiare, ose në shënimet apo i trupëzuar në to me referim të kryqëzuar.¹⁶ Siç u përmend në paragrafin 6(c), referimi tek një pasqyrë financiare e vetme ose element i veçantë të pasqyrave financiare, përfshin informacionet përkatëse shpjeguese.

¹⁵ SNA 200, paragrafi 13(g)

¹⁶ SNA 200, paragrafi 13(f)

A3 SNA-të janë shkruar në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare;¹⁷ ato

do të përshtaten sipas nevojës në rrethanat kur zbatohen në auditimin e informacioneve të tjera historike financiare, të tilla si një pasqyrë financiare e vetme ose një element i veçantë i pasqyrave financiare. Ky SNA ndihmon në këtë drejtim. (Shtojca 1 rendit shembuj të informacioneve financiare.

A4. Një angazhim i sigurisë së arsyeshme, që ndryshon nga auditimi i informacioneve financiare historike, kryhet në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Angazhimeve të Sigurisë (SNAS) 3000 (i rishikuar).¹⁸

Konsiderata Kur Pranohet Angazhimi

Zbatimi i SNA-ve (Ref: Para. 7)

A5. SNA 200 kërkon që audituesi të veprojë në pajtim me (a) kërkesat përkatëse etike, përfshirë ato që kanë të bëjnë me pavarësinë, në lidhje me angazhimet e auditimit të pasqyrave financiare, dhe (b) të gjitha SNA-të që lidhen me auditimin. Audituesit i kërkohej gjithashtu, të jetë në pajtim me çdo kërkesë të një SNA-je përveç nëse, në rrethanat e auditimit, i gjithë SNA nuk është i përshtatshëm ose kërkesa nuk është e përshtatshme, pasi ajo është e kushtëzuar dhe kushti nuk ekziston. Në rrethana përjashtimore, audituesi mund të gjykojë të nevojshme që të devijojë nga një kërkesë e zbatueshme e një SNA-je, duke kryer procedurat alternative të auditimit për të arritur qëllimin e kësaj kërkesë.¹⁹

A6. Pajtueshmëria me kërkesat e SNA-ve që lidhen me auditimin e një pasqyre financiare të vetme ose të një elementi të veçantë të një pasqyre financiare, mund të mos jetë e mundur kur audituesi nuk është i angazhuar në auditimin e paketës së plotë të pasqyrave financiare të entitetit. Në raste të tilla audituesi nuk ka të njëjtin kuptim për entitetin dhe mjedisin e tij, përfshirë kontrollin e brendshëm, siç do të ishte nëse ai do të ishte audituesi i cili auditon gjithashtu paketën e plotë të pasqyrave financiare të entitetit. Gjithashtu, audituesi mund të mos ketë evidencë auditimi për cilësinë e përgjithshme të regjistrimeve kontabël ose të informacioneve të tjera kontabël që duhej të siguroheshin në një auditim të paketës së plotë të pasqyrave financiare të entitetit. Për rrjedhojë, audituesit mund t'i nevojitet evidencë e mëtejshme për të vërtetuar evidencën e auditimit të marrë nga regjistrimet në kontabilitet. Në rastin e auditimit të elementit të veçantë të një pasqyre financiare, SNA të caktuara kërkojnë punë auditimi që mund të jetë në shpërpjestim me elementin që auditohet. Për shembull, megjithëse

¹⁷ SNA 200, paragrafi 2

¹⁸ SNAS 3000 (i rishikuar), *Angazhimet e Sigurisë të Ndryshme nga Auditimet ose Rishikimet e Informacionit Financiar Historik*

¹⁹ SNA 200, paragrafet 14, 18, dhe 22–23

kërkesat e SNA 570 (i rishikuar) ka të ngjarë të jenë të përshtatshme, në rrethanat e një auditimi të një liste (tabele) të llogarive të arkëtueshme, pajtueshmëria me këto kërkesa mund të mos jetë e mundur për shkak të përpjekjeve të kërkuara të auditimit. Nëse audituesi arrin në përfundimin që auditimi i pasqyre financiare të vetme ose i një zëri të veçantë të një pasqyre financiare në përputhje me SNA-të mund të mos jetë i mundur, audituesi mund të diskutojë me drejtimin faktin nëse do të ishte më i mundshëm një lloj tjetër angazhimi.

Pranueshmëria e Kuadrit të Raportimit Financiar (Ref: Para. 8)

A7. Një pasqyrë financiare e vetme ose një element i veçantë i një pasqyre financiare mund të jetë përgatitur në përputhje me një kuadër të zbatueshëm të raportimit financiar, i cili bazohet në një kuadër të raportimit financiar të vendosur nga një organizatë e autorizuar ose e njohur e hartimit të standardeve për përgatitjen e një pakete të plotë të pasqyrave financiare (për shembull, SNRF-të). Nëse është ky rast, përcaktimi i pranueshmërisë së kuadrit të zbatueshëm mund të përfshijë vlerësimin nëse ky kuadër përfshin të gjitha kërkesat e kuadrit në të cilin ai është bazuar dhe që janë të përshtatshme për paraqitjen e një pasqyre financiare të vetme ose të një elementi të veçantë të një pasqyre financiare, të cilat përfshijnë shënimet shpjeguese.

Forma e Opinionit (Ref: Para. 9)

A8. Forma e opinionit që duhet të shprehë audituesi varet nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar dhe ndonjë ligj apo rregull i zbatueshëm.²⁰ Në përputhje me SNA 700 (i rishikuar):²¹

- (a) Kur shpreh një opinion të pamodifikuar mbi një paketë të plotë të pasqyrave financiare të përgatitura në përputhje me një kuadër të paraqitjes së drejtë, opinionin e audituesit përveç nëse kërkohet ndryshe me ligj ose rregullore, përdor një nga frazat e mëposhtme:
 - (i) pasqyrat financiare paraqesin drejt, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me [kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar]; ose
 - (ii) pasqyrat financiare japin një pamje të vërtetë dhe të drejtë në përputhje me [kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar]; dhe
- (b) Kur shpreh një opinion të pamodifikuar mbi një paketë të plotë të pasqyrave financiare të përgatitura në përputhje me një kuadër të

²⁰ SNA 200, paragrafi 8

²¹ SNA 700 (i rishikuar), paragrafet 25–26

pajtueshmërisë, opinionin e audituesit shprehet se pasqyrat financiare janë përgatitur në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me [kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar].

A9. Në rastin e një pasqyre financiare të vetme ose të një elementi të veçantë të një pasqyre financiare, kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar mund të mos adresojë në mënyrë të shprehur qartë paraqitjen e pasqyrës financiare ose të elementit të veçantë të pasqyrës financiare. Ky mund të jetë rasti, kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar bazohet në një kuadër të raportimit financiar të hartuar nga një organizatë e autorizuar ose e njohur për hartimin e standardeve për përgatitjen e një pakete të plotë të pasqyrave financiare (p.sh. SNRF-të). Prandaj, audituesi vlerëson nëse forma e opinionit të shprehur është e përshtatshme në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar. Faktorët që mund të ndikojnë në vlerësimin e audituesit për faktin nëse përdorimi, në opinionin e audituesit, i shprehjeve “paraqet drejt në të gjitha aspektet materiale” ose “jep një pamje të vërtetë dhe të drejtë”, përfshijnë:

- Faktin nëse kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar është qartësisht ose plotësisht i kufizuar në përgatitjen e një pakete të plotë të pasqyrave financiare.
- Faktin nëse pasqyra financiare e vetme ose elementi i veçantë i një pasqyre financiare:
 - Do të jenë plotësisht në pajtim me secilën nga kërkesat e kuadrit të duhur, në veçanti për pasqyrën financiare ose elementin e veçantë, dhe paraqitja e pasqyrës financiare ose elementit të veçantë të një pasqyre financiare përfshijnë shënimet shpjeguese përkatëse.
 - Kur është nevoja për të arritur paraqitjen e drejtë, do të japin informacionet shpjeguese përtej atyre që specifikisht kërkohen nga kuadri ose, në rrethana përjashtimore, devijojnë nga një kërkesë e kuadrit.

Vendimi i audituesit për formën e opinionit të pritshëm është një çështje e gjyqimit profesional. Ai mund të ndikohet nga fakti nëse përdorimi i frazave “paraqet drejt, në të gjitha aspektet materiale”, ose “jep një pamje të vërtetë dhe të drejtë” në opinionin e audituesit mbi një pasqyrë financiare të vetme ose mbi një element të veçantë të një pasqyre financiare të përgatitur në përputhje me një kuadër të paraqitjes së drejtë, është pranuar gjerësisht në juridiksionin e veçantë.

Konsiderata Gjatë Planifikimit dhe Kryerjes së Auditimit (Ref: Para. 10)

- A10. Zbatueshmëria e secilës nga SNA-të kërkon gjykim të kujdesshëm. Edhe kur kryhet auditimi vetëm për një element të veçantë të një pasqyre financiare, SNA-të të tilla si, SNA 240,²² SNA 550²³ dhe SNA 570 (i rishikuar), në parim do të zbatohen. Kjo për faktin se elementi mund të jetë i keqparaqitur si rezultat i mashtrimit, efekt i transaksioneve me palët e lidhura, ose zbatim i gabuar i bazës kontabël të vijimësisë sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.
- A11. SNA 260 (i rishikuar) kërkon që audituesi të përcaktojë personin(at) e përshtatshëm brenda strukturës qeverisëse të entitetit, me të cilët ai duhet të komunikojë.²⁴ SNA 260 (i rishikuar) vëren se, në disa raste, të gjithë ata që janë të ngarkuar me qeverisjen janë të përfshirë në drejtimin e entitetit dhe, zbatimi i kërkesave të komunikimit modifikohet nisur nga ky fakt.²⁵ Kur entiteti ka përgatitur edhe një paketë të plotë të pasqyrave financiare, personat përgjegjës për mbikëqyrjen e përgatitjes së një pasqyre financiare të vetme ose të një elementi mund të mos jenë të njëjtë me personat e ngarkuar me qeverisjen, që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e përgatitjes së paketës së plotë të pasqyrave financiare.
- A12. Për më tepër, SNA-të janë shkruar në kontekstin e një auditimi të pasqyrave financiare; ato duhet të përshtaten sipas nevojës, në rrethanat kur aplikohen për auditimin e një pasqyre financiare të vetme²⁶ ose të një elementi të veçantë të një pasqyre financiare. Për shembull, deklaratimet me shkrim të drejtimit për paketën e plotë të pasqyrave financiare mund të zëvendësohen me deklaratimet me shkrim për pasqyrën financiare ose elementin në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.
- A13. Çështjet e përfshira në raportin e audituesit mbi paketën e plotë të pasqyrave financiare mund të kenë ndikim në auditimin e një pasqyre financiare të vetme ose një elementi të një pasqyre financiare. (shih paragrafin 14). Kur planifikohet dhe kryhet një auditim i një pasqyre financiare të vetme ose një elementi të veçantë të një pasqyre financiare i lidhur me auditimin e paketës së plotë të pasqyrave financiare të entitetit, audituesi mund të jetë në gjendje të përdorë evidencën e auditimit të siguruar si pjesë e auditimit të paketës së plotë të pasqyrave financiare të entitetit në auditimin e pasqyrës financiare të vetme ose të elementit. SNA-

²² SNA 240, *Përgjegjësitë e Audituesit Lidhur me Mashtrimin në një Auditim të Pasqyrave Financiare*

²³ SNA 550, *Palët e Lidhura*

²⁴ SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*, paragrafi 11

²⁵ SNA 260 (i rishikuar), paragrafi 10(b), 13, A1 (pika e tretë), A2 dhe A8.

²⁶ SNA 200, paragrafi 2

të, megjithatë, kërkojnë që audituesi të planifikojë dhe kryejë auditimin e pasqyrës financiare ose të elementit për të siguruar evidencën e auditimit të mjaftueshme dhe të përshtatshme mbi të cilën të bazojë opinionin mbi pasqyrën financiare ose elementin.

- A14. Pasqyrat financiare individuale që përfshijnë një paketë të plotë të pasqyrave financiare dhe, shumë elementë të veçantë të këtyre pasqyrave financiare, përfshirë dhe shënimet shpjeguese, janë të ndërlidhura. Prandaj gjatë auditimit të një pasqyre financiare të vetme ose një elementi të veçantë të një pasqyre financiare, audituesi mund të mos jetë në gjendje të vlerësojë pasqyrën financiare ose elementin në izolim. Për pasojë, për të përmbushur objektivin e auditimit, audituesit mund t'i nevojitet të kryejë procedura në lidhje me çështjet e ndërlidhura.
- A15. Për më tepër, materialiteti i përcaktuar për një pasqyrë financiare të vetme ose për një element të veçantë të një pasqyre financiare, mund të jetë më i ulët se materialiteti i përcaktuar për paketën e plotë të pasqyrave financiare të entitetit; kjo do të ndikojë natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave të auditimit dhe vlerësimin e anomalive të pakorrigjuara.

Formimi i një Opinioni dhe Konsiderata për Raportimin (Ref: Para. 11)

- A16. SNA 700 (i rishikuar) kërkon që, për formimin e një opinioni, audituesi të vlerësojë nëse pasqyrat financiare kanë informacione shpjeguese të përshtatshme, që ju mundësojnë përdoruesve të synuar të kuptojnë efektet e transaksioneve materiale dhe ngjarjeve në informacionin e përfshirë në pasqyrat financiare.²⁷ Në rastin e një pasqyre financiare të vetme ose të një elementi të veçantë të një pasqyre financiare, është e rëndësishme që pasqyra financiare ose elementi, duke patur parasysh kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, të kenë informacione shpjeguese të përshtatshme për t'ju mundësuar përdoruesve të synuar të kuptojnë informacionin e përfshirë në pasqyrën financiare ose elementin, dhe efektin e transaksioneve materiale dhe ngjarjeve në informacionin e përfshirë në pasqyrën financiare ose elementin.

²⁷ SNA 700 (i rishikuar), paragrafi 13(e)

A17. Shtojca 2 përmban ilustrime të raportit të audituesit të pavarur mbi një

pasqyrë financiare të vetme dhe mbi një element të veçantë të një pasqyre financiare. Ilustrime të tjera të raportit të audituesit mund të jenë të përshtatshme për raportimin mbi një pasqyrë financiare të vetme ose mbi një element të veçantë të një pasqyre financiare (shiko, për shembull, Shtojcat në SNA 700 (i rishikuar), SNA 705 (i rishikuar), SNA 570 (i rishikuar), SNA 720 (i rishikuar), dhe SNA 706 (i rishikuar)).

Zbatimi i SNA 700 (i rishikuar) Kur Raportohet mbi një Pasqyrë Financiare të Vetme ose mbi një Element të Veçantë të një Pasqyre Financiare

A18. Paragrafi 11 i këtij SNA-je shpjegon se audituesi është i detyruar të zbatojë kërkesat e SNA 700 (i rishikuar), të përshtatura sipas nevojës në rrethanat e angazhimit, kur formohet një opinion dhe raportohet mbi një pasqyrë financiare të vetme ose mbi një element të veçantë të një pasqyre financiare. Kur vepron kështu, audituesi kërkohet gjithashtu, të zbatojë kërkesat e raportimit në SNA-të e tjera, të përshtatura sipas nevojës në rrethanat e angazhimit, dhe mund t'i gjejë të dobishme konsideratat e adresuara në paragrafët A19–A21 më poshtë.

Vijimësia

A19. Në varësi të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar të përdorur në përgatitjen e një pasqyre financiare të vetme ose të një elementi të veçantë të një pasqyre financiare, përshkrimi, në raportin e audituesit, i përgjegjësive të drejtimit²⁸ lidhur me vijimësinë mund të ketë nevojë të përshtatet sipas nevojës. Përshkrimi në raportin e audituesit i përgjegjësive të audituesit ²⁹ gjithashtu, mund të përshtatet sipas nevojës në varësi të mënyrës sesi SNA 570 (i rishikuar) zbatohet në rrethanat e angazhimit.

Çështjet Kryesore të Auditimit

A20. SNA 700 (i rishikuar) kërkon që audituesi të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në përputhje me SNA 701 për auditimet e paketave të plota të pasqyrave financiare për qëllime të përgjithshme, të entiteteve të listuara.³⁰ Për auditimin e një pasqyre financiare të vetme ose të një elementi të veçantë të një pasqyre financiare, SNA 701 zbatohet vetëm kur komunikimi i çështjeve kryesore të auditimit në raportin e audituesit për pasqyrat financiare ose elementët është i kërkuar nga ligji ose rregullat, ose përndryshe, kur audituesi vendos vetë të komunikojë çështjet kryesore të auditimit. Kur çështjet kryesore të auditimit janë komunikuar në raportin e audituesit për një pasqyrë financiare ose një element të veçantë të një

²⁸ Shiko SNA 700 (i rishikuar), paragrafet 34(b) dhe A48.

²⁹ Shiko SNA 700 (i rishikuar), paragrafet 39(b)(iv).

³⁰ SNA 700 (i rishikuar), paragrafi 30

pasqyre financiare, SNA 701 zbatohet në tërësinë e tij.³¹

Informacione të Tjera

A21. SNA 720 (i rishikuar) trajton përgjegjësitë e audituesit në lidhje me informacionet e tjera. Në kontekstin e këtij SNA-je, raportet që përmbajnë ose shoqërojnë pasqyrën financiare të vetme ose elementin e veçantë të një pasqyre financiare - qëllimi i të cilës është të sigurojë për pronarët (ose palët e ngjashme të interesit) informacione mbi çështjet e paraqitura në pasqyrën financiare të vetme ose në elementin e veçantë të një pasqyre financiare — të cilat për qëllime të SNA 720 (i rishikuar) janë konsideruar raporte vjetore. Kur audituesi vlerëson se entiteti planifikon të nxjerrë një raport të tillë, për auditimin e pasqyrës së vetme financiare ose të elementit, do të zbatohen kërkesat e SNA 720 (i rishikuar).

Emri i Partnerit (Ortakut) të Angazhimit

A22. Kërkesa në SNA 700 (i rishikuar) që audituesi të përfshijë emrin e partnerit të angazhimit në raportin e audituesit zbatohet gjithashtu, në auditimet e një pasqyre financiare të vetme të entiteteve të listuara ose të elementëve të veçantë të pasqyrave financiare të entiteteve të listuara.³² Audituesit mund t'i kërkojë nga ligji ose rregullat, që të përfshijë emrin e partnerit të angazhimit në raportin e audituesit ose mund të vendosë ta bëjë këtë kur raportin mbi një pasqyrë financiare të vetme ose mbi një element të veçantë të një pasqyre financiare të vetme të entiteteve të tjera, të ndryshme nga entitetet e listuara.

Raportimi mbi Paketën e Plotë të Pasqyrave Financiare të Entitetit dhe mbi një Pasqyrë Financiare të Vetme ose mbi një Element të Veçantë të Pasqyrës Financiare
(Ref: Para. 14)

Vlerësimi i pasojave të disa çështjeve të përfshira në raportin e audituesit mbi paketën e plotë të pasqyrave financiare të entitetit për auditimin e pasqyrës financiare të vetme ose të elementit të veçantë të një pasqyre financiare dhe për raportin e audituesit mbi këto pasqyra.

A23. Paragrafi 14 kërkon që audituesi të vlerësojë pasojat, nëse ka, të disa çështjeve të përfshira në raportin e audituesit mbi paketën e plotë të pasqyrave financiare për auditimin e një pasqyre financiare të vetme ose të një elementi të veçantë të një pasqyre financiare dhe për raportin e audituesit mbi to. Vlerësimi se kur një çështje e përfshirë në raportin e audituesit mbi një paketë të plotë të pasqyrave financiare është e përshtatshme në kontekstin e një angazhimi për të raportuar mbi një pasqyrë

³¹ SNA 700 (i rishikuar), paragrafi 31

³² Shiko SNA 700 (i rishikuar), paragrafet 46 dhe A61–A63.

financiare të vetme ose një element të veçantë të një pasqyre financiare, përfshin gjykimin profesional.

A24. Faktorët që mund të jenë të përshtatshëm kur vlerësohen këto pasoja, përfshijnë:

- Natyrën e çështjes(ve) të trajtuara në raportin e audituesit mbi paketën e plotë të pasqyrave financiare dhe shkallën në të cilën ajo lidhet me atë që përfshihet në pasqyrën financiare të vetme ose në elementin e veçantë të një pasqyre financiare.
- Shkallën e përhapjes së çështjes(ve) të trajtuara në raportin e audituesit mbi paketën e plotë të pasqyrave financiare.
- Natyrën dhe shtrirjen e ndryshimeve midis kuadrove të zbatueshëm të raportimit financiar.
- Shkalla e diferencës midis periudhës(ve) të mbuluara nga paketa e plotë e pasqyrave financiare në krahasim me periudhën(at) ose datat e një pasqyre financiare të vetme ose të një elementi të një pasqyre financiare.
- Koha që ka kaluar nga data e raportit të audituesit mbi paketën e plotë të pasqyrave financiare.

A25. Për shembull, në rastet kur, në raportin e audituesit mbi paketën e plotë të pasqyrave financiare, ka një rezervë në opinionin e audituesit në lidhje me llogaritë e arkëtueshme, dhe pasqyra financiare e vetme përfshin llogaritë e arkëtueshme, ose elementi i veçantë i një pasqyre financiare lidhet me llogaritë e arkëtueshme, ka të ngjarë të ketë ndikime në auditim. Nga ana tjetër, nëse rezerva në opinionin e audituesit mbi paketën e plotë të pasqyrave financiare ka të bëjë me klasifikimin e detyrimeve afatgjata, atëherë ka më pak të ngjarë që nga kjo të ketë ndikim në auditimin e një pasqyre financiare të vetme siç është pasqyra e të ardhurave, ose nëse elementi i veçantë i pasqyrave financiare lidhet me llogaritë e arkëtueshme.

A26. Çështjet kryesore të auditimit që komunikohen në raportin e audituesit mbi paketën e plotë të pasqyrave financiare mund të kenë ndikime në auditimin e një pasqyre financiare të vetme ose të një elementi të veçantë të një pasqyre financiare. Informacioni i përfshirë në seksionin e Çështjeve Kryesore të Auditimit për mënyrën sesi çështja ka qenë adresuar në auditimin e paketës së plotë të pasqyrave financiare mund të jetë i dobishëm për përcaktimin nga audituesi të mënyrës së adresimit të çështjes kur ajo është e përshtatshme për auditimin e pasqyrës financiare të vetme ose të elementit të veçantë të pasqyrës financiare.

Përfshirja e një Referimi në Raportin e Audituesit mbi Paketën e Plotë të Pasqyrave Financiare

A27. Edhe kur disa çështje të paraqitura në raportin e audituesit mbi paketën e

plotë të pasqyrave financiare nuk kanë ndikime për auditimin ose për raportin e audituesit mbi pasqyrën financiare të vetme ose elementin e veçantë të pasqyrës financiare, audituesi mund të shikojë të përshtatshme t'i referohet çështjes(ve) në një paragraf për Çështje të Tjera në raportin e audituesit për një pasqyrë financiare të vetme ose për një element të veçantë të një pasqyre financiare (shiko SNA 706 (i rishikuar)).³³ Për shembull, në raportin e audituesit mbi një pasqyrë financiare të vetme ose mbi një element të veçantë të një pasqyre financiare, audituesi mund të vlerësojë si të përshtatshme t'i referohet seksionit të pasigurisë materiale që lidhet me vijimësinë, të përfshirë në raportin e audituesit mbi paketën e plotë të pasqyrave financiare.

Opinion Kundër ose Refuzim i Opinionit në Raportin e Audituesit për Paketën e Plotë të Pasqyrave Financiare të Entitetit (Ref: Para. 15)

A28. Në raportin e audituesit mbi paketën e plotë të pasqyrave financiare të një entiteti, shprehja e një refuzimi të opinionit lidhur me rezultatet e operacioneve të entitetit dhe flukseve të parasë, kur është e përshtatshme dhe e një opinionit të pamodifikuar lidhur me pozicionin financiar, është i lejuar meqenëse refuzimi i opinionit lidhet vetëm me rezultatet e operacioneve dhe flukset e parasë dhe jo me pasqyrat financiare në tërësi.³⁴

³³ Shiko SNA 706 (i rishikuar), paragrafet 10–11.

³⁴ SNA 510, *Angazhimet Fillestare të Auditimit—Tepricat e Çeljes*, Paragrafi A8, dhe SNA 705 (i rishikuar), paragrafi A16

Shtojcë 1

(Ref: Para. A3)

Shembuj të Elementëve, Llogarive, ose Zërave të Veçantë të një Pasqyre Financiare

- Llogaritë e arkëtueshme, provizionet për llogari të arkëtueshme të dyshimta, inventarët, detyrimi për përfitimet e llogaritura të një skeme private të pensioneve, vlera e regjistruar e aktiveve jomateriale të identifikuar, ose detyrimi për pretendimet “e ndodhura por jo të regjistruara” në një portofol të sigurimeve, përfshirë shënimet shpjeguese.
- Një tabelë e aktiveve të menaxhuara nga jashtë (nga të tretë) dhe të ardhurat e një skeme private të pensioneve, përfshirë shënimet shpjeguese.
- Një tabelë e aktiveve materiale neto, përfshirë shënimet shpjeguese.
- Një tabelë e pagesave në lidhje me një aktiv të dhënë me qira, përfshirë shënimet shpjeguese.
- Një tabelë e pjesëmarrjes në fitim ose e shpërblimit të punonjësve, përfshirë shënimet shpjeguese.

Shtojcë 2

(Ref: Para. A17)

Ilustrime të Raportit të Audituesit të Pavarur mbi një Pasqyrë Financiare të Vetme dhe mbi një Element të Veçantë të një Pasqyre Financiare

- Ilustrimi 1: Një raport i audituesit mbi një pasqyrë financiare të vetme të një entiteti të ndryshëm nga një entitet i listuar, i përgatitur në përputhje me një kuadër për qëllime të përgjithshme (për qëllime të këtij ilustrimi, një kuadër i paraqitjes së drejtë).
- Ilustrimi 2: Një raport i audituesit mbi një pasqyrë financiare të një entiteti të ndryshëm nga një entitet i listuar, i përgatitur në përputhje me një kuadër për qëllime të veçanta (për qëllime të këtij ilustrimi, një kuadër i paraqitjes së drejtë).
- Ilustrimi 3: Një raport i audituesit mbi një element të veçantë të një pasqyre financiare të një entiteti të listuar, i përgatitur në përputhje me një kuadër për qëllime të veçanta (për qëllime të këtij ilustrimi, një kuadër i pajtueshmërisë).

Ilustrimi 1: Një raport i audituesit mbi një pasqyrë financiare të një entiteti që nuk është një entitet i listuar, i përgatitur në përputhje me një kuadër për qëllime të përgjithshme (për qëllime të këtij ilustrimi një kuadër i paraqitjes së drejtë).

Për qëllime të këtij raporti ilustrues të audituesit, supozohen se ekzistojnë rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi i pasqyrës së pozicionit financiar (pra një pasqyrë financiare e vetme) të një entiteti që nuk është një entitet i listuar.
- Pasqyra e pozicionit financiar është përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me kërkesat e Kuadrit të Raportimit Financiar në Juridiksionin X që lidhet me përgatitjen e një bilanci.
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare, sipas SNA 210.
- Kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar është një kuadër i paraqitjes së drejtë, i hartuar për të plotësuar nevojat e zakonshme për informacion financiar të një game të gjerë përdoruesish.
- Audituesi ka përcaktuar se, është e përshtatshme që në opinionin e audituesit, të përdoret shprehja “paraqet drejt, në të gjitha aspektet materiale”.
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato të juridiksionit.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguar, audituesi ka arritur në përfundimin se ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vijuar veprimarinë në pajtim me SNA 570 (i rishikuar). Informacionet shpjeguese të pasigurisë materiale në një pasqyrë financiare të vetme, janë të mjaftueshme.
- Audituesit nuk i kërkohet, dhe ai përndryshe, nuk ka vendosur të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701 në kontekstin e auditimit të bilancit.
- Audituesi ka vlerësuar se nuk ka informacione të tjera (d.m.th., kërkesat e SNA 720 (i rishikuar) nuk zbatohen).
- Personat përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrave financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare.

Audituesi nuk ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të kërkuara nga legjislati ose rregullat lokale.

RAPORTI I AUDITUESIT TË PAVARUR

[Marrësi i Përshtatshëm]

Opinionit

Ne kemi audituar pasqyrat financiare të Shoqërisë tregtare ABC (Shoqëria), më datën 31 Dhjetor, 20X1 dhe shënimet e pasqyrës financiare, përfshirë një përmbledhje të politikave kontabël më të rëndësishme (së bashku me “pasqyrën financiare”).

Sipas opinionit tonë, pasqyra financiare bashkëlidhur paraqet drejt, në të gjitha aspektet materiale, pozicionin financiar të Shoqërisë më datën 31 Dhjetor 20X1 në përputhje me ato kërkesa të Kuadrit të Raportimit Financiar në Juridiksionin X që lidhen me përgatitjen e kësaj pasqyre financiare. [Seksioni i Opinionit është vendosur në fillim siç kërkohet nga SNA 700 (i rishikuar)]

Baza për Ppinionin

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Pasqyrat Financiare*. Ne jemi të pavarur nga Shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të zbatueshme për auditimin e pasqyrës financiare në [juridiksionin], dhe kemi përmbushur përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë. [Fjalitë e para dhe të fundit në këtë seksion më parë kanë qënë në Seksionin e Përgjegjësisë së Audituesit. Gjithashtu, seksioni Baza për Opinionin është vendosur menjëhere pas seksionit të Opinionit siç kërkohet nga SNA 700 (i rishikuar).]

Pasiguria Materiale Lidhur me Vijimësinë

Ne tërheqim vëmendjen për Shënimin 6 të pasqyrës financiare, e cila tregon se Shoqëria pësoi një humbje neto prej ZZZ, gjatë vitit që u mbyll më datën 31 Dhjetor, 20X1 dhe, në këtë datë, detyrimet aktuale të Shoqërisë tejkaluan totalin e aseteve të saj për shumën YYY. Siç shprehet në Shënimin 6, këto ngjarje ose kushte, së bashku me çështje të tjera të përcaktuara në Shënimin 6, tregojnë se ekziston një pasiguri materiale e cila mund të hedhë dyshime të mëdha në aftësinë e Shoqërisë për të vazhduar aktivitetin në vijimësi. Në lidhje me këtë çështje, nuk është modifikuar opinionit.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe të Personave të Ngarkuar me Qeverisjen për Pasqyrën Financiare ³⁵

Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen dhe paraqitjen e drejtë të pasqyres

³⁵ Ne të gjitha këto raporte të audituesit, ilustruese, termat drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen mund të ketë nevojë të zëvendësohen me një term tjetër që është i përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin e veçantë.

financiare në përputhje me kërkesat e Kuadrit të Raportimit Financiar të Juridiksionit X që lidhet me përgatitjen e kësaj pasqyre financiare, dhe për ato kontrole të brendshme, që drejtimi i gjykon të nevojshme për të bërë të mundur përgatitjen e një pasqyre financiare që nuk përmban anomali materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimit.

Në përgatitjen e pasqyrës financiare, drejtimi është përgjegjës për të vlerësuar aftësinë e Shoqërisë për të vazhduar aktivitetin në vijimësi, duke dhënë informacione, kur kjo është e zbatueshme, për çështjet që kanë të bëjnë me vijimësinë dhe përdorimin e bazës kontabël të vijimësisë përveç nëse, drejtimi synon ta likujdojë Shoqërinë ose të ndërpresë aktivitetet e saj, ose nëse nuk ka alternativë tjetër reale përveç sa më sipër.

Personat e ngarkuar me qeverisjen janë përgjegjës për mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar të Shoqërisë.

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrave Financiare

Objektivat tona janë që të arrijmë sigurinë e arsyeshme lidhur me faktin nëse pasqyrat financiare në tërësi nuk kanë anomali materiale, për shkak të mashtrimit apo gabimit, dhe të lëshojmë një raport auditimi që përfshin opinionin tonë. Siguria e arsyeshme është një siguri e nivelit të lartë, por nuk është një garanci që një auditim i kryer sipas SNA-ve, gjithnjë do të identifikojë një anomali materiale kur ajo ekziston. Anomalitë mund të vijnë nga gabimi ose mashtrimi dhe konsiderohen materiale nëse, individualisht ose të marra së bashku, ato pritet që në mënyrë të arsyeshme, të influencojnë vendimet ekonomike të përdoruesve, të marra mbi bazën e kësaj pasqyre financiare.

Paragrafi 41(b) i SNA 700 (i rishikuar) shpjegon se materiali i hijëzuar më poshtë mund të vendoset në një Shtojcë të Raportit të Audituesit. Paragrafi 41(c) i SNA 700 (i rishikuar) shpjegon se referimi mund të bëhet në faqen e internetit të një autoriteti të përshtatshëm, i cili përmban përgjegjësitë e audituesit, kur ligji, rregullat ose standardet kombëtare të auditimit e lejojnë shprehimisht, në vend të përfshirjes së këtij materiali në raportin e audituesit, duke u siguruar që përshkrimi në faqen e internetit trajton, dhe nuk është në kundërshtim me përshkrimin e përgjegjësive të audituesit si më poshtë.

Si pjesë e një auditimi në përputhje me SNA-të, ne ushtrojmë gjykimin profesional dhe mbajmë skepticizmin profesional gjatë gjithë auditimit. Ne gjithashtu:

- Identifikojmë dhe vlerësojmë rreziqet e anomalisë materiale të pasqyrës financiare, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimit, hartojmë dhe kryejmë procedurat e auditimit në përgjigje të këtyre rreziqeve, dhe sigurojmë evidencë auditimi që është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të patur një bazë për opinionin tonë. Rreziku i moszbulimit të një anomalie materiale që rezulton nga mashtrimi është më i lartë se rreziku që rrjedh nga gabimi, sepse mashtrimi mund të përfshijë marrëveshje të fshehta, falsifikime, përjashtime të qëllimshme, informacione të deformuara ose anashkalime të kontrollit të brendshëm.
- Sigurojmë një njohje dhe kuptim të kontrollit të brendshëm që ka të bëjë me

auditimin, me qëllim që të përcaktojmë procedurat e auditimit që janë të përshtatshme për rrethanat, por jo për qëllime të shprehjes së një opinioni mbi efektivitetin e kontrollit të brendshëm të Shoqërisë.³⁶

- Vlerësojmë përshtatshmërinë e politikave kontabël të përdorura dhe arsyeshmërinë e çmuarjeve kontabël të bëra, nëse ka të tilla, dhe të informacioneve shpjeguese përkatëse të bëra nga drejtimi.
- Nxjerrim një konkluzion në lidhje me përshtatshmërinë e përdorimit nga drejtimi të bazës kontabël të vijimësisë të përdorur dhe, bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, nëse ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e Shoqërisë për të vazhduar veprimtarinë në vijimësi. Nëse ne arrijmë në përfundimin se ka një pasiguri materiale, ne duhet të tërheqim vëmendjen në raportin e audituesit, për informacionet shpjeguese të dhëna në pasqyrën financiare, ose në rast se këto shpjegime janë të papërshtatshme, të modifikojmë opinionin tonë. Konkluzionet tona bazohen në evidencën e auditimit të marrë deri në datën e raportit tonë. Megjithatë, ngjarje ose kushte të ardhshme mund të bëjnë që Shoqëria të ndërpresë veprimtarinë dhe të mos ketë vijimësi.
- Vlerësojmë paraqitjen e përgjithshme, strukturën dhe përmbajtjen e pasqyrave financiare, duke përfshirë informacionet shpjeguese, dhe faktin nëse pasqyra financiare paraqet drejt transaksionet dhe ngjarjet bazë, në mënyrë që të arrihet paraqitja e drejtë.

Ne komunikojmë me personat e ngarkuar me qeverisjen, përveç çështjeve të tjera, edhe objektin dhe afatet e auditimit dhe gjetjet e rëndësishme të auditimit, përfshirë ndonjë mangësi të rëndësishme në kontrollin e brendshëm që ne identifikojmë gjatë auditimit.

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, në emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është më e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit] [Vendi dhe data dhe adresa]

[Data]

³⁶ Kjo fjali do të modifikohet, sipas rastit, në rrethanat kur audituesi së bashku me auditimin e pasqyrave financiare, ka edhe përgjegjësinë për të lëshuar një opinion mbi efektivitetin e kontrollit të brendshëm.

Ilustrimi 2: Një raport i audituesit mbi një pasqyrë financiare të një entiteti që nuk është një entitet i listuar, të përgatitur në përputhje me një kuadër për qëllime të veçanta

Për qëllime të këtij raporti të audituesit, ilustrues, supozohet se ekzistojnë rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi i një pasqyre të arkëtimeve të marra dhe disbursimeve (pagesave) të bëra (d.m.th. një pasqyrë financiare e vetme) të një entiteti që nuk është një entitet i listuar.
- Nuk është lëshuar një raport i audituesit për paketën e plotë të pasqyrave financiare.
- Pasqyrat financiare kanë qenë përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me bazën kontabël të arkëtim pagesave, për t'ju përgjigjur një kërkesë për informacionet lidhur me flukset e parasë të marra nga një kreditor. Drejtimi ka një mundësi zgjedhje të kuadrove të raportimit financiar.
- Kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar është një kuadër i paraqitjes së drejtë, i hartuar për të plotësuar nevojat për informacion financiar të përdoruesve specifike.³⁷
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se duhet të jepet një opinion i pamodifikuar (d.m.th., “i pastër”).
- Audituesi ka përcaktuar se, është e përshtatshme që në opinionin e audituesit, të përdoret shprehja “paraqet drejt, në të gjitha aspektet materiale”.
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato të juridiksionit.
- Shpërndarja ose përdorimi i raportit të audituesit nuk është i kufizuar.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vazhduar veprimarinë në vijimësi, në përputhje me SNA 570 (i rishikuar).
- Audituesit nuk i kërkohet, dhe përndryshe, ai nuk ka vendosur të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701 në kontekstin e auditimit të pasqyrës së arkëtimeve dhe pagesave.

³⁷ SNA 800 (i rishikuar) përmban kërkesa dhe udhëzime për formën dhe përmbajtjen e pasqyrave financiare të përgatitura në përputhje me një kuadër për qëllime të veçanta.

- Audituesi ka përcaktuar se nuk ka informacion tjetër (d.m.th., kërkesat e SNA 720 (i rishikuar) nuk zbatohen).
- Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen e pasqyrës financiare dhe mbikëqyrjen e procesit të raportimit financiar për përgatitjen e kësaj pasqyre financiare.
- Audituesi nuk ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të kërkuara nga legjislacioni ose rregullat lokale.

RAPORTI I AUDITUESIT TË PAVARUR

[Marrësi i Përshtatshëm]

Opinionit

Ne kemi audituar pasqyrën e arkëtimeve dhe pagesave të Shoqërisë ABC (Shoqëria) për vitin që mbyllet në 31 Dhjetor 20X1, dhe shënimet e pasqyrës së arkëtimeve dhe pagesave, përfshirë një përmbledhje të politikave të rëndësishme kontabël (së bashku “pasqyrën financiare”).

Sipas opinionit tonë, pasqyra financiare bashkëlidhur paraqet drejt, në të gjitha aspektet materiale, arkëtimet dhe pagesat e Shoqërisë për vitin që mbyllet në 31 Dhjetor, 20X1 në përputhje me bazën kontabël të arkëtimeve dhe pagesave të përshkruar në Shënimin X. [Seksioni i Opinionit është vendosur në fillim siç kërkohet nga SNA 700 (i rishikuar)]

Baza për Opinionin

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Pasqyrën Financiare*. Ne jemi të pavarur nga Shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrës financiare në [juridiksion], dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë tona të tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë. [Fjalitë e para dhe të fundit në këtë seksion kanë qenë në pjesën e Përgjegjësisë të Audituesit. Gjithashtu, seksioni Baza për Opinionin është vendosur menjëherë pas seksionit të Opinionit siç kërkohet në SNA 700 (i rishikuar).]

Theksimi i Çështjes – Baza Kontabël

Ne tërheqim vëmendjen në shënimin X të pasqyrave financiare, ku përshkruhet baza kontabël. Pasqyra financiare është hartuar për të dhënë informacione për Kreditorin XYZ. Si rezultat, pasqyra financiare mund të mos jetë e përshtatshme për qëllime të tjera. Opinionit ynë në lidhje me këtë çështje nuk është i modifikuar.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe Personave të Ngarkuar me Qeverisjen në Lidhje me Pasqyrat Financiare³⁸

Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen dhe paraqitjen e drejtë të pasqyrës financiare në përputhje me kërkesat e bazës kontabël të arkëtimit pagesave, të përshkruar në Shënimin X; dhe për kontrollet e brendshme që drejtimi i vlerëson të domosdoshme për të bërë të mundur përgatitjen e pasqyrës financiare pa anomali materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo të gabimit.

Për përgatitjen e pasqyrës financiare, drejtimi ka përgjegjësinë të vlerësojë aftësinë e Shoqërisë për të vazhduar veprimtarinë në vijimësi, duke dhënë informacione shpjeguese, nëse është rasti, për çështjet që kanë të bëjnë me vijimësinë dhe për përdorimin e bazës kontabël të vijimësisë, përveç rastit kur drejtimi synon ta likujdojë Shoqërinë ose të ndërpresë aktivitetet, apo nëse nuk ka alternativë tjetër reale përveç sa më sipër.

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Pasqyrës Financiare

Objektivat tona janë që të arrijmë sigurinë e arsyeshme lidhur me faktin nëse pasqyra financiare në tërësi nuk ka anomali materiale, për shkak të mashtrimit apo gabimit, dhe të lëshojmë një raport auditimi që përfshin opinionin tonë. Siguria e arsyeshme është një siguri e nivelit të lartë, por nuk është një garanci që një auditim i kryer sipas SNA-ve, gjithnjë do të identifikojë një anomali materiale kur ajo ekziston. Anomalitë mund të vijnë nga gabimi ose mashtrimi dhe konsiderohen materiale nëse, individualisht ose të marra së bashku, ato pritet që në mënyrë të arsyeshme të influencojnë vendimet ekonomike të përdoruesve, të marra mbi bazën e kësaj pasqyre financiare.

Paragrafi 41(b) i SNA 700 (i rishikuar) shpjegon se materiali i hijëzuar më poshtë mund të vendoset në një Shtojcë të raportit të audituesit. Paragrafi 41(c) i SNA 700 (i rishikuar) shpjegon se referimi mund të bëhet tek faja e internetit e një autoriteti të përshtatshëm, i cili përmban përgjegjësitë e audituesit, kur ligji, rregullat ose standardet kombëtare të auditimit e lejojnë shprehimisht, në vend të përfshirjes së këtij materiali në raportin e audituesit, duke u siguruar që përshkrimi në faqen e internetit trajton, dhe nuk është në kundërshtim me, përshkrimin e përgjegjësive të audituesit si më poshtë.

Si pjesë e një auditimi në përputhje me SNA-të, ne ushtrojmë gjykimin profesional dhe mbajmë skepticizmin profesional gjatë gjithë auditimit. Ne gjithashtu:

- Identifikojmë dhe vlerësojmë rreziqet e anomalisë materiale të pasqyrës financiare, qoftë për shkak të mashtrimit ose gabimit, hartojmë dhe kryejmë procedurat e auditimit në përgjigje të këtyre rreziqeve, dhe sigurojmë evidencë auditimi që është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të patur një bazë për opinionin tonë. Rreziku i moszbulimit të një anomalie materiale që rezulton nga mashtrimi është më i lartë se rreziku që rrjedh nga gabimi, sepse

³⁸ Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin e veçantë.

mashtimi mund të përfshijë marrëveshje të fshehta, falsifikime, përjashtime të qëllimshme, informacione të deformuara, anashkalime të kontrollit të brendshëm.

- Sigurojmë një njohje dhe kuptim të kontrollit të brendshëm që ka të bëjë me auditimin me qëllim që të përcaktojmë procedurat e auditimit që janë të përshtatshme për rrethanat, por jo për qëllime të shprehjes së një opinioni mbi efektivitetin e kontrollit të brendshëm të Shoqërisë.³⁹
- Nxjerrim një konkluzion në lidhje me përshtatshmërinë e përdorimit nga drejtimi të bazës kontabël të vijimësisë, dhe bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, nëse ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e Shoqërisë për të vazhduar veprimtarinë në vijimësi. Nëse ne arrijmë në përfundimin se ka një pasiguri materiale, ne duhet të tërheqim vëmendjen në raportin e audituesit, për informacionet shpjeguese të dhëna në pasqyrën financiare, ose nëse këto shpjegime janë të papërshtatshme, të modifikojmë opinionin tonë. Konkluzionet tona bazohen në evidencën e auditimit të marrë deri në datën e raportit tonë të auditimit. Megjithatë, ngjarje ose kushte të ardhshme mund të bëjnë që Shoqëria të ndërpresë veprimtarinë dhe të mos ketë vijimësi.
- Vlerësojmë përshtatshmërinë e politikave kontabël të përdorura dhe arsyeshmërinë e çmuarjeve kontabël të bëra, nëse ka të tilla, dhe të informacioneve shpjeguese përkatëse të dhëna nga drejtimi.
- Vlerësojmë paraqitjen e përgjithshme, strukturën dhe përmbajtjen e pasqyrës financiare, përfshirë informacionet shpjeguese të dhëna, dhe nëse pasqyra financiare paraqet transaksionet dhe ngjarjet bazë, në mënyrë që të arrihet paraqitjen e drejtë e tyre.

Ne komunikojmë me personat e ngarkuar me qeverisjen, përveç çështjeve të tjerave, edhe për objektin dhe afatet e auditimit dhe gjetjet e rëndësishme të auditimit, përfshirë ndonjë mangësi të rëndësishme në kontrollin e brendshëm që ne identifikojmë gjatë auditimit.

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, në emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit] [Vendi dhe data dhe adresa]

[Data]

³⁹ Kjo fjali do të modifikohet, sipas rastit, në rrethanat kur audituesi, së bashku me auditimin e pasqyrave financiare ka gjithashtu, përgjegjësinë për të lëshuar një opinion mbi efektivitetin e kontrollit të brendshëm.

Ilustrimi 3: Një raport i audituesit mbi një element të veçantë të një pasqyre financiare të një entiteti të listuar të përgatitur në përputhje me një kuadër për qëllime të veçanta.

Për qëllime të këtij raporti të audituesit, ilustrues, supozohen se ekzistojnë rrethanat e mëposhtme:

- Auditimi i një tablele të llogarive të arkëtueshme (që është, element, llogari ose zë i një pasqyre financiare).
- Informacioni financiar është përgatitur nga drejtimi i entitetit në përputhje me kërkesat e dispozitave të raportimit financiar të vendosura nga një rregullator për të përmbushur kërkesat e këtij rregullatori. Drejtimi nuk ka mundësi zgjedhje për sa i përket kuadrove të raportimit financiar.
- Kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar është hartuar për të plotësuar nevojat për informacion financiar të përdoruesve të veçantë.⁴⁰
- Kushtet e angazhimit të auditimit reflektojnë përshkrimin e përgjegjësisë së drejtimit për pasqyrat financiare sipas SNA 210.
- Audituesi ka arritur në përfundimin se bazuar në evidencën e auditimit të siguruar është i përshtatshëm të jepet një opinion i pamodifikuar (d.m.th., “i pastër”).
- Kërkesat përkatëse etike që zbatohen për auditimin janë ato të juridiksionit.
- Shpërndarja e raportit të audituesit është e kufizuar.
- Bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, audituesi ka arritur në përfundimin se nuk ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e entitetit për të vazhduar veprimtarinë në vijimësi në përputhje me SNA 570 (i rishikuar).
- Audituesit nuk i kërkohet, dhe përndryshe, ai nuk ka vendosur të komunikojë çështjet kryesore të auditimit në pajtim me SNA 701 në kontekstin e auditimit të tabelës së llogarive të pagueshme.
- Audituesi ka përcaktuar se nuk ka informacion tjetër (d.m.th., kërkesat e SNA 720 (i rishikuar) nuk zbatohen).
- Personat që janë përgjegjës për mbikëqyrjen e pasqyrës financiare ndryshojnë nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e pasqyrës financiare.
- Audituesi nuk ka përgjegjësi të tjera për të raportuar, të kërkuara nga legjislacioni ose rregullat lokale.

⁴⁰ SNA 800 (i rishikuar) përmban kërkesa dhe udhëzime mbi formën dhe përmbajtjen e pasqyrave financiare të përgatitura në pajtim me një kuadër për qëllime të veçanta.

RAPORTI I AUDITUESIT TË PAVARUR

[Për Aksionarët e Shoqërisë Tregtare ABC ose një Marrës Tjetër i Përshtatshëm]

Opinionit

Ne kemi audituar tabelën e llogarive të arkëtueshme të Shoqërisë ABC (Shoqëria) të datës 31 Dhjetor 20X1, (“tabela”).

Sipas opinionit tonë, informacioni financiar në tabelën e Shoqërisë më datën 31 Dhjetor 20X1, është përgatitur në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me [përkrahja e dispozitave të raportimit financiar të vendosura nga rregullatori]. [Seksioni i opinionit është vendosur në fillim siç kërkohet nga SNA 700 (i rishikuar)]

Baza për Opinionin

Ne e kryem auditimin në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit (SNA-të). Përgjegjësitë tona sipas këtyre standardeve janë përshkruar në mënyrë më të detajuar në seksionin e raportit ku jepen *Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Tabelës*. Ne jemi të pavarur nga Shoqëria në përputhje me kërkesat etike që janë të përshtatshme për auditimin e pasqyrave financiare në [juridiksionin], dhe kemi përmbushur edhe përgjegjësitë e tjera etike në përputhje me këto kërkesa. Ne besojmë se evidenca e auditimit që kemi siguruar është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të dhënë një bazë për opinionin tonë. Fjalitë e para dhe të fundit në këtë seksion kanë qenë në pjesën e Përgjegjësisë të Audituesit. Gjithashtu, seksioni Baza për Opinionin është vendosur menjëherë pas seksionit të Opinionit siç kërkohet në SNA 700 (i rishikuar).]

Theksimi i Çështjes – Baza Kontabël dhe Kufizimi në Shpërndarje

Ne tërheqim vëmendjen në Shënimin X të Tabelës, e cila përshkruan bazën kontabël. Tabela është përgatitur për të ndihmuar Shoqërinë për të plotësuar kërkesat e rregullatorit DEF. Si rezultat, tabela mund të mos jetë e përshtatshme për ndonjë qëllim tjetër. Raporti ynë është parashikuar vetëm për Shoqërinë dhe Rregullatorin DEF dhe nuk duhet t’ju shpërndahet palëve të tjera përveçse Shoqërisë ose Rregullatorit DEF. Opinioni ynë në lidhje me këtë çështje nuk është i modifikuar.

Përgjegjësitë e Drejtimit dhe Personave të Ngarkuar me Qeverisjen në lidhje me Pasqyrat Financiare ⁴¹

Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen e tabelës në përputhje me [përkrahja e dispozitave të raportimit financiar të vendosura nga rregullatori] dhe për kontrollet e brendshme që drejtimi i vlerëson të domosdoshme për të bërë të mundur përgatitjen e tabelës pa anomali materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo të gabimit.

⁴¹ Ose terma të tjerë që janë të përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin e veçantë

Për përgatitjen e tabelës, drejtimi ka përgjegjësinë për të vlerësuar aftësinë e Shoqërisë për të vazhduar veprimtarinë në vijimësi, duke dhënë informacione shpjeguese, nëse është rasti për çështjet që kanë të bëjnë me vijimësinë dhe për përdorimin e bazës kontabël të vijimësisë, përveç rastit kur drejtimi synon ta likujdojë Shoqërinë ose të ndërpresë aktivitetet, apo nëse nuk ka alternativë tjetër reale përveç sa më sipër.

Personat e ngarkuar me qeverisjen janë përgjegjës për mbikqyrjen e procesit të raportimit financiar të Shoqërisë.

Përgjegjësitë e Audituesit për Auditimin e Tabelës

Objektivat tona janë që të arrijmë sigurinë e arsyeshme lidhur me faktin nëse tabela në tërësi nuk ka anomali materiale, për shkak të mashtrimit apo gabimit, dhe të lëshojmë një raport auditimi që përfshin opinionin tonë. Siguria e arsyeshme është një siguri e nivelit të lartë, por nuk është një garanci që një auditim i kryer sipas SNA-ve, gjithnjë do të identifikojë një anomali materiale kur ajo ekziston. Anomalitë mund të vijnë nga gabimi ose mashtrimi dhe konsiderohen materiale nëse, individualisht ose të marra së bashku, ato pritet që në mënyrë të arsyeshme, të influencojnë vendimet ekonomike të përdoruesve, të marra bazuar në këtë tabelë.

Paragrafi 41(b) i SNA 700 (i rishikuar) shpjegon se materiali i hijëzuar më poshtë mund të vendoset në një Shtojcë të raportit të audituesit. Paragrafi 41(c) i SNA 700 (i rishikuar) shpjegon se referimi mund të bëhet tek faqja e internetit e një autoriteti të përshtatshëm, i cili përmban përgjegjësitë e audituesit, kur ligji, rregullat ose standardet kombëtare të auditimit e lejojnë shprehimisht, në vend të përfshirjes së këtij materiali në raportin e audituesit, duke u siguruar që përshkrimi në faqen e internetit trajton, dhe nuk është në kundërshtim me, përshkrimin e përgjegjësisë të audituesit si më poshtë.

Si pjesë e një auditimi në përputhje me SNA-të, ne ushtrojmë gjykimin profesional dhe mbajmë skepticizmin profesional gjatë gjithë auditimit. Ne gjithashtu:

- Identifikojmë dhe vlerësojmë rreziqet e anomali të materiale të tabelës, qoftë për shkak të mashtrimit ose gabimit, hartojmë dhe kryejmë procedurat e auditimit në përgjigje të këtyre rreziqeve, dhe sigurojmë evidencë auditimi që është e mjaftueshme dhe e përshtatshme për të patur një bazë për opinionin tonë. Rreziku i moszbulimit të një anomalie materiale që rezulton nga mashtrimi është më i lartë se rreziku që rrjedh nga gabimi, sepse mashtrimi mund të përfshijë marrëveshje të fshehta, falsifikime, përjashtime të qëllimshme, informacione të deformuara, anashkalime të kontrollit të brendshëm.
- Sigurojmë një njohje dhe kuptim të kontrollit të brendshëm që ka të bëjë me auditimin me qëllim që të përcaktojmë procedurat e auditimit që janë të

përshtatshme për rrethanat, por jo për qëllime të shprehjes së një opinioni mbi efektivitetin e kontrollit të brendshëm të Shoqërisë.⁴²

- Nxjerrim një konkluzion në lidhje me përshtatshmërinë e përdorimit nga drejtimi të bazës kontabël të vijimësisë, dhe bazuar në evidencën e auditimit të siguruar, nëse ka një pasiguri materiale në lidhje me ngjarjet ose kushtet, e cila mund të hedhë dyshime të mëdha për aftësinë e Shoqërisë për të vazhduar veprimtarinë në vijimësi. Nëse ne arrijmë në përfundimin që ka një pasiguri materiale, ne duhet të tërheqim vëmendjen në raportin e audituesit për informacionet shpjeguese të dhëna për tabelën, ose nëse këto shpjegime janë të papërshtatshme, të modifikojmë opinionin tonë. Konkluzionet tona bazohen në evidencën e auditimit të marrë deri në datën e raportit tonë të auditimit. Megjithatë, ngjarje ose kushte të ardhshme mund të bëjnë që Shoqëria të ndërpresë veprimtarinë dhe të mos ketë vijimësi.
- Vlerësojmë përshtatshmërinë e politikave kontabël të përdorura dhe arsyeshmërinë e çmuarjeve kontabël të bëra, nëse ka të tilla, dhe të informacioneve shpjeguese përkatëse të dhëna nga drejtimi.

Ne komunikojmë me personat e ngarkuar me qeverisjen, përveç çështjeve të tjerave, edhe për objektin lidhur dhe afatet e auditimit dhe gjetjet e rëndësishme të auditimit, përfshirë ndonjë mangësi të rëndësishme në kontrollin e brendshëm që ne identifikojmë gjatë auditimit.

Ne gjithashtu u japim personave të ngarkuar me qeverisjen, një deklaratë, ku shprehem se kemi qenë në pajtim me kërkesat përkatëse etike në lidhje me pavarësinë, dhe ju komunikojmë atyre të gjitha lidhjet dhe çështjet e tjera që në mënyrë të arsyeshme, mund të mendohet se ndikojnë në pavarësinë tonë, dhe kur është e zbatueshme, edhe masat mbrojtëse përkatëse.

Partneri i angazhimit të auditimit që rezulton në këtë raport të audituesit të pavarur është [emri].

[Nënshkrimi në emër të firmës së auditimit, në emrin personal të audituesit ose të dyja bashkë, cilado që është e përshtatshme në juridiksionin e caktuar]

[Adresa e Audituesit] [Vendi, data dhe adresa]

[Data]

⁴² Kjo fjali duhet të modifikohet, si të jetë e përshtatshme, në rrethanat kur audituesi ka gjithashtu përgjegjësinë për të lëshuar një opinion mbi efektivitetin e kontrollit të brendshëm së bashku me auditimin e tabelës.

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 810 (I RISHIKUAR)

ANGAZHIMET PËR RAPORTIMIN MBI PASQYRAT FINANCIARE TË PËRMBLEDHURA

(Ka hyrë në fuqinë angazhimet për raportimin mbi pasqyrat financiare të përmbledhura për periudhat që përfundojnë në datën 15 dhjetor 2016 ose pas kësaj date)

PËRMBAJTJET

	Paragrafi
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je.....	1
Data e Hyrjes në Fuqi.....	2
Objektivat	3
Përkufizimet	4
Kërkesat	
Pranimi i Angazhimit	5–7
Natyra e Procedurave	8
Formimi i Opinionit.....	9–11
Afatet e e Punës dhe Ngjarjet pas Datës së Raportimit të Audituesit mbi Pasqyrat Financiare të Audituar	12–13
Informacione në Dokumentet që Përbajnë Pasqyra Financiare të Përmbledhura	14–15
Raporti i Audituesit mbi Pasqyrat Financiare të Përmbledhura	16–21
Kufizimi i Shpërndarjes ose Përdorimit ose Njoftimi i Lexuesit për Bazën Kontabël	22
Të Dhënat Krahase.....	23–24
Informacione Plotësuese të Paaudituar të Paraqitura së bashku me Pasqyrat Financiare të Përmbledhura.....	25
Lidhja e Audituesit	26–27
Aplikimi dhe Materiali Tjetër Shpjegues	

Pranimi i Angazhimit	A1–A7
Vlerësimi i Disponibilitetit të Pasqyrave Financiare të Audituar.....	A8
Forma e Opinionit.....	A9
Afatet e Punës dhe Ngjarjet pas Datës së Raportit të Audituesit mbi Pasqyrat Financiare të Audituar	A10
Informacione në Dokumentet që Përmbajnë Pasqyra Financiare të Përmbledhura	A11–A16
Raporti i Audituesit mbi Pasqyrat Financiare të Përmbledhura	A17–A23
Të Dhënat Krahasuese.....	A24–A25
Informacione Plotësuese të Paaudituar të Paraqitura së bashku me Pasqyrat Financiare të Përmbledhura.....	A26
Lidhja e Audituesit	A27
Shtojcë: Ilustrime të Raporteve të Audituesve të Pavarur mbi Pasqyrat Financiare të Përmbledhura	

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 810 (i Rishikuar), *Angazhimet për Raportimin mbi Pasqyrat Financiare të Përmbledhura*, duhet të lexohet së bashku me SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*.

Hyrje

Objekti i këtij SNA

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësitë e audituesit në lidhje me një angazhim për raportimin mbi pasqyrat financiare të përmbledhura që rrjedhin nga pasqyrat financiare të audituara në përputhje me SNA-të nga i njëjti auditues.

Data e Hyrjes në Fuqi

2. Ky SNA hyn në fuqi për angazhimet për raportimin mbi pasqyrat financiare të përmbledhura për periodat që përfundojnë me datën 15 Dhjetor 2016 ose pas kësaj date.

Objektivat

3. Objektivat e audituesit janë:
 - (a) Të përcaktojë nëse është e përshtatshme të pranohet angazhimi për raportimin mbi pasqyrat financiare të përmbledhura; dhe
 - (b) Nëse angazhohet për të raportuar mbi pasqyrat financiare të përmbledhura:
 - (i) Të formojë një opinion mbi pasqyrat financiare të përmbledhura bazuar në një vlerësim të konkluzioneve të nxjerra nga evidenca e siguruar; dhe
 - (ii) Të shprehë qartë këtë opinion nëpërmjet një raporti me shkrim, që përshkuan gjithashtu, bazën për këtë opinion.

Përkufizimet

4. Për qëllimet e këtij SNA-je, termat e mëposhtem kanë kuptimet që vijojnë:
 - (a) Kriter i aplikuar – Kriteri i aplikuar nga drejtimi për përgatitjen e pasqyrave financiare të përmbledhura.
 - (b) Pasqyrat financiare të audituara – Pasqyrat financiare¹ të audituara nga audituesi në përputhje me SNA-të, nga të cilat rrjedhin pasqyrat financiare të përmbledhura.
 - (c) Pasqyrat financiare të përmbledhura – Informacion financiar historik që rrjedh nga pasqyrat financiare por që përmban më pak detaje sesa pasqyrat financiare, ndonëse ende jep një paraqitje të strukturuar në

¹ SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi 13(f), përkufizon termin “pasqyra financiare”.

përputhje me atë të dhënë nga pasqyrat financiare të burimeve ose detyrimeve ekonomike të entitetit në një datë të dhënë ose ndryshimeve në këto burime për një periudhë kohe.² Për të përshkruar një informacion të tillë financiar historik, juridiksione të ndryshme mund të përdorin terminologji të ndryshme.

Kërkesat

Pranimi i angazhimit

5. Audituesi do të pranojë një angazhim për të raportuar mbi pasqyrat financiare të përmbledhura në përputhje me këtë SNA vetëm atëherë kur audituesi ka qenë angazhuar për të kryer një auditim, në përputhje me SNA-të, të pasqyrave financiare nga të cilat rrjedhin pasqyrat financiare të përmbledhura. (Ref: Para. A1)
6. Perpara se të pranojë një angazhim për të raportuar mbi pasqyrat financiare të përmbledhura, audituesi do të: (Ref: Para. A2)
 - (a) Përcaktojë nëse kriteret e aplikuara janë të përshtatshme; (Ref: Para. A3–A7)
 - (b) Sigurojë marrëveshjen me drejtimin e cila tregon se ky i fundit, e pranon dhe kupton përgjegjësinë e tij:
 - (i) Për të përgatitur pasqyrat financiare të përmbledhura në përputhje me kriteret e aplikuara;
 - (ii) Për t'i vënë pasqyrat financiare të audituara në dispozicion të përdoruesve të synuar të pasqyrave financiare të përmbledhura, duke shmangur pengesat e panevojshme (ose, nëse ligji ose rregulloret përcaktojnë se pasqyrat financiare të audituara nuk duhet të vihen në dispozicion të përdoruesve të synuar të pasqyrave financiare të përmbledhura, dhe përcakton kriteret për përgatitjen e pasqyrave financiare të përmbledhura, drejtimi do të përshkruajë këtë ligj ose rregull në pasqyrat financiare të përmbledhura.); dhe
 - (iii) Për të përfshirë raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura në cilindo dokument që përmban pasqyrat financiare të përmbledhura dhe që tregon se audituesi ka raportuar mbi ato.
 - (c) Të bjerë dakord me drejtimin mbi formën e opinionit që do të shprehet mbi pasqyrat financiare të përmbledhura (shih paragrafet 9–11).
7. Nëse audituesi arrin në përfundimin se kriteret e aplikuara janë të

² SNA 200, paragrafi 13(f)

pa pranueshme ose ai nuk arrin marrëveshjen me drejtimin, siç përcaktohet në paragrafin 6(b), audituesi nuk do të pranojë angazhimin për të raportuar mbi pasqyrat financiare të përmbledhura, përveç nëse kjo kërkohej nga ligji ose rregullat. Një angazhim i kryer në përputhje me një ligj ose rregull të tillë, nuk është në pajtim me këtë SNA. Për rrejdhojë, raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura nuk do të tregojë se angazhimi është kryer në përputhje me këtë SNA. Audituesi do të përfshijë një referencë të përshtatshme ndaj këtij fakti në kushtet e angazhimit. Audituesi do të përcaktojë gjithashtu efektin që mund të ketë ky fakt mbi angazhimin për të audituar pasqyrat financiare nga të cilat rrjedhin pasqyrat financiare të përmbledhura.

Natyra e procedurave

8. Audituesi do të ndjekë procedurat e mëposhtme, si dhe çfarëdoj procedure tjetër që ai konsideron të nevojshme si bazë për opinionin e tij mbi pasqyrat financiare të përmbledhura:
 - (a) Të vlerësojë nëse pasqyrat financiare të përmbledhura shprehin në mënyrë të përshtatshme natyrën e tyre të përmbledhur dhe identifikojnë pasqyrat financiare të audituara.
 - (b) Kur pasqyrat financiare të përmbledhura nuk janë të shoqëruara nga pasqyrat financiare të audituara, të vlerësojë nëse ato përshkruajnë në mënyrë të qartë:
 - (i) Nga kush ose ku vihen në dispozicion pasqyrat financiare të audituara; ose
 - (ii) Ligjin ose rregulloren që specifikon se nuk është e nevojshme që pasqyrat financiare të audituara të vihen në dispozicion të përdoruesve të synuar të pasqyrave financiare të përmbledhura, dhe që përcakton kriteret për përgatitjen e pasqyrave financiare të përmbledhura.
 - (c) Të vlerësojë nëse pasqyrat financiare të përmbledhura informojnë në mënyrë të qartë mbi kriteret e aplikuara.
 - (d) Të krahasojë pasqyrat financiare të përmbledhura me informacionin përkates në pasqyrat financiare të audituara, për të përcaktuar nëse pasqyrat financiare të përmbledhura përputhen me, apo mund të rillogariten nisur nga informacioni përkatës në pasqyrat financiare të audituara.
 - (e) Të vlerësojë nëse pasqyrat financiare të përmbledhura janë përgatitur në përputhje me kriteret e aplikuara.
 - (f) Të vlerësojë, duke marrë parasysh qëllimin e pasqyrave financiare të përmbledhura, nëse këto të fundit përmbajnë informacionin e nevojshëm,

dhe janë në një nivel të përshtatshëm bashkimi, me qëllim që të mos çorientojnë për rrethanat.

- (g) Të vlerësojë nëse pasqyrat financiare të audituara janë në dispozicion të përdoruesve të synuar të pasqyrave financiare të përmbledhura, pa vështirësi të panevojshme, përveç nëse ligji ose rregullat përcaktojnë se nuk është e nevojshme që ato të vihen në dispozicion dhe përcaktojnë kriteret për përgatitjen e pasqyrave financiare të përmbledhura. (Ref: Para. A8)

Forma e Opinionit

- 9. Kur audituesi ka arritur në përfundimin se mbi pasqyrat financiare të përmbledhura do të jepet një opinion i pamodifikuar, opinion i audituesit, përveç nëse kërkohet ndryshe nga ligji ose rregullat, do të përdorë një nga frazat e mëposhtme: (Ref: Para. A9)
 - (a) Pasqyrat financiare të përmbledhura bashkëngjitur janë në koherencë, në të gjitha aspektet materiale, me pasqyrat financiare të audituara, sipas *[kriterëve të aplikuar]*; ose
 - (b) Pasqyrat financiare të përmbledhura bashkëngjitur janë një përmbledhje e drejtë e pasqyrave financiare të audituara, në përputhje me *[kriteret e aplikuar]*.
- 10. Nëse ligji ose rregullat përshkruajnë formulimin e opinionit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura me terma, që janë të ndryshme nga ato të përshkruara në paragrafin 9, audituesi do të:
 - (a) Aplikojë procedurat e përshkruara në paragrafin 8 si dhe çfarëdo procedure tjetër, të nevojshme, që i jep mundësi audituesit të shprehë opinionin e përshkruar; dhe
 - (b) Vlerësojë nëse përdoruesit e pasqyrave financiare të përmbledhura mund të keqkuptojnë opinionin e audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura, dhe nëse po, të vlerësojë faktin nëse shpjegimet e mëtejshme në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura, mund të zvogëlojnë keqkuptimet e mundshme.
- 11. Nëse, në rastin e paragrafit 10(b), audituesi arrin në konkluzionin që shpjegimet shitesë në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura, nuk mund të zvogëlojnë keqkuptimet e mundshme, audituesi nuk do të pranojë angazhimin, përveç nëse kjo i kërkohet nga ligji ose rregullat. Një angazhim i kryer në përputhje me një ligj ose rregullore të tillë nuk është në përputhje me këtë SNA. Për rrjedhojë, raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura nuk do të tregojë se angazhimi ka qënë kryer në përputhje me këtë SNA.

Afatet e Punës dhe Ngjarjet Pas Datës së Raportit të Audituesit mbi Pasqyrat Financiare të Audituar

12. Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura mund të datohet më vonë se data e raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara. Në raste të tilla, raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura, do të deklarojë se pasqyrat financiare të përmbledhura dhe pasqyrat financiare të audituara nuk pasqyrojnë efektet e ngjarjeve që kanë ndodhur pas datës së raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara. (Ref: Para.A10)
13. Audituesi mund të bëhet i vetëdijshëm për fakte që ekzistojnë në datën e raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara, por për të cilat audituesi nuk ishte në dijeni më parë. Në raste të tilla, audituesi nuk do të lëshojë raportin e tij mbi pasqyrat financiare të përmbledhura deri sa të ketë përfunduar vlerësimin e këtyre fakteve në lidhje me pasqyrat financiare të audituara në përputhje me SNA 560³.

Informacione në Dokumentet që Përmbajnë Pasqyra Financiare të Përmbledhura

14. Audituesi do të lexojë informacionin e përfshirë në një dokument që përmban pasqyrat financiare të përmbledhura dhe raportin e audituesit mbi këto pasqyra dhe vlerëson nëse ka një mospërputhje materiale midis këtij informacioni dhe pasqyrave financiare të përmbledhura.
15. Nëse audituesi identifikon një mospërputhje materiale, ai do të diskutojë çështjen me drejtimin dhe të përcaktojë nëse duhet të rishikohen pasqyrat financiare të përmbledhura ose informacioni i përfshirë në dokumentin që përmban pasqyrat financiare të përmbledhura dhe raportin e audituesit mbi to. Nëse audituesi vlerëson se informacioni duhet të rishikohet dhe drejtimi refuzon të rishikojë informacionin sipas nevojës, audituesi do të ndërmarrë veprimet e duhura për rrethanat, duke përfshirë vlerësimin e ndikimeve në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura. (Ref: Para.A11–A16)

Raporti i Audituesit mbi Pasqyrat Financiare të Përmbledhura

Opinion i Modifikuar mbi Pasqyrat Financiare të Përmbledhura

21. Nëse pasqyrat financiare të përmbledhura nuk janë në koherencë, në të gjitha aspektet materiale, me pasqyrat financiare të audituara ose nuk japin një përmbledhje të drejtë të këtyre të fundit, në përputhje me kriteret e aplikuara, dhe drejtimi nuk pranon të bëjë ndryshimet e nevojshme, audituesi do të shprehë një opinion kundër mbi pasqyrat financiare të përmbledhura. (Ref: Para. A23)

Elementet e Raportit të Audituesit

³ SNA 560, *Ngjarjet e mëvonshme*

16. Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura do të përfshijë elementët e mëposhtëm:⁴ (Ref: Para. A23)
- (a) Një titull që shpreh qartë se bëhet fjalë për raportin e një audituesi të pavarur. (Ref: Para. A17)
 - (b) Një marrës. (Ref: Para. A18)
 - (c) Identifikimin e pasqyrave financiare të përmbledhura mbi të cilat audituesi po raporton, përfshirë titullin e secilës pasqyrë të përfshirë në pasqyrat financiare të përmbledhura. (Ref: Para. A19)
 - (d) Identifikimin e pasqyrave financiare të audituara.
 - (e) Sipas paragrafit 20, shprehjen e qartë të një opinionit (shih paragrafët 9-11).
 - (f) Një deklaratë që shpreh se pasqyrat financiare të përmbledhura nuk përmbajnë të gjitha informacionet e kërkuara nga kuadri i raportimit financiar të aplikuar në përgatitjen e pasqyrave financiare të audituara, dhe se leximi i pasqyrave financiare të përmbledhura dhe i raportit të audituesit mbi këto pasqyra, nuk mund të zëvendësojë leximin e pasqyrave financiare të audituara dhe raportin e audituesit mbi to.
 - (g) Kur është e zbatueshme, deklaratën e kërkuar nga paragrafi 12.
 - (h) Një referencë në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara, të datës së këtij raporti, dhe, sipas paragrafeve 19-20, të faktit që në pasqyrat financiare të audituara është dhënë një opinion i pamodifikuar.
 - (i) Një përshkrim të përgjegjësisë së drejtimit⁵ për pasqyrat financiare të përmbledhura, që shpjegon se drejtimi⁶ është përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare të përmbledhura në përputhje me kriteret e aplikuar.
 - (j) Një deklaratë sipas së cilës, audituesi është përgjegjës për të shprehur një opinion, bazuar në procedurat e audituesit të kryera në përputhje me këtë SNA, për faktin nëse pasqyrat financiare të përmbledhura janë në të gjitha aspektet materiale, në koherencë [*ose japin një përmbledhje të drejtë të tyre*] me pasqyrat financiare të audituara.
 - (k) Firmën e audituesit.
 - (l) Adresën e audituesit.

⁴ Paragrafët 19–20, të cilat trajtojnë rrethanat ku raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara ka qënë modifikuar, kërkojnë elementë shtesë ndaj atyre të listuara në këtë paragraf.

⁵ Ose një term tjetër i përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin përkatës.

⁶ Ose një term tjetër i përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin përkatës.

- (m) Datën e raportit të audituesit. (Ref: Para. A20)
17. Nëse marrësi i pasqyrave financiare të përmbledhura nuk është i njëjtë me marrësin e raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara, audituesi do të vlerësojë nëse është e përshtatshme të përdoret një marrës tjetër. (Ref: Para. A18)
18. Audituesi do të datojë raportin e tij mbi pasqyrat financiare të përmbledhura jo më parë se: (Ref: Para. A20)
- (a) Data në të cilën audituesi ka siguruar evidencën e nevojshme (të njafueshme dhe të përshtatshme), mbi të cilën të bazojë opinionin, përfshirë evidencën që pasqyrat financiare të përmbledhura janë përgatitur dhe individët që kanë autoritetin, kanë pohuar se kanë marrë përgjegjësinë për këto pasqyra; dhe
- (b) Data e raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara.

Referenca në Raportin e Audituesit mbi Pasqyrat Financiare të Audituar (Ref: Para. A23)

19. Kur raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara përfshin:
- (a) Një opinion me rezervë në përputhje me SNA 705 (i rishikuar);⁷
- (b) Një paragraf që thekson një Çështje ose një paragraf për Çështje të tjera në përputhje me SNA 706 (i rishikuar);⁸
- (c) Një seksion të *Pasigurisë Materiale që Lidhet me vijimësinë*, në përputhje me SNA 570 (i rishikuar);⁹
- (d) Komunikimin e çështjeve kryesore të auditimit në përputhje me SNA 701;¹⁰ ose
- (e) Një deklaratë që përshkruan një anomali materiale të pakorrigjuar në informacionin tjetër, në përputhje me SNA 720 (i rishikuar);¹¹

dhe audituesi është i bindur se pasqyrat financiare të përmbledhura janë në koherencë, në të gjitha aspektet materiale, me pasqyrat financiare të audituara, ose ato japin një përmbledhje të drejtë të këtyre të fundit, në përputhje me kriteret e aplikuara, raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura, përveç elementeve në paragrafin 16:

⁷ SNA 705 (i rishikuar), *Modifikimet e Opinionit në Raportin e Audituesit të Pavarur*

⁸ SNA 706 (i rishikuar), *Paragrafët që theksojnë një çështje dhe paragrafet për çështje të tjera në Raportin e Audituesit të Pavarur*

⁹ SNA 570 (i rishikuar), *Vijimësia*, paragrafi 22

¹⁰ SNA 701, *Komunikimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit të Pavarur*

¹¹ SNA 720 (i rishikuar), *Përgjegjësitë e Audituesit Lidhur me Informacionet e Tjera*

- (i) Do të deklarojë se raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara përfshin një opinion me rezervë, një paragraf që thekson një Çështje ose një paragraf për Çështje të Tjera, një seksion të *Pasigurisë Materiale që Lidhet me Vijimësinë*, komunikimin e çështjeve kryesore të auditimit, ose një deklaratë që përshkruan një anomali materiale të pakorrigjuar në informacionin tjetër; dhe (Ref: Para. A21)
 - (ii) Do të përshkruajë: (Ref: Para. A22)
 - a. Bazën për opinionin me rezervë mbi pasqyrat financiare të audituara dhe efektin e tyre, nëse ka, në pasqyrat financiare të përmbledhura;
 - b. Çështjen e përmendur në paragrafin që thekson çështjen ose në paragrafin për çështje të tjera, ose në seksionin e *Pasigurisë Materiale që lidhet me vijimësinë*, në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara dhe efektin(et) e tyre, nëse ka, në pasqyrat financiare të përmbledhura; ose
 - c. Anomalinë materiale të pakorrigjuar në informacionin tjetër dhe efektin (et) e saj/tyre, nëse ka, në informacionin e përfshirë në një dokument që përmban pasqyrat financiare të përmbledhura dhe raportin e audituesit mbi to. (Ref: Para. A15)
20. Kur raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara përmban një opinion kundër ose një refuzim të dhënies së opinionit, përveç elementëve në paragrafin 16, raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura do të:
- (a) Deklarojë që raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara përmban një opinion kundër ose një refuzim të dhënies së opinionit;
 - (b) Përshkruajë bazën për këtë opinion kundër ose të refuzimit të dhënies së opinionit; dhe
 - (c) Deklarojë se, për shkak të opinionit kundër ose refuzimit të dhënies së opinionit mbi pasqyrat financiare të audituara, është e papërshtatshme shprehja e një opinionit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura. (Ref: Para. A23)

Kufizimi i Shpërndarjes ose Përdorimit, apo Njoftimi i Lexuesit mbi Bazën Kontabël

22. Kur shpërndarja ose përdorimi i raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara është i kufizuar, ose raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara njofton lexuesit se pasqyrat financiare të audituara janë përgatitur në përputhje me një kuadër për qëllime të veçanta, audituesi do të përfshijë një kufizim ose një njoftim të ngjashëm në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura.

Të Dhënat Krahasese

23. Nëse pasqyrat financiare të audituara përmbajnë të dhëna krahasuese, por pasqyrat financiare të përmbledhura nuk kanë të dhëna krahasuese, audituesi do të përcaktojë nëse kjo mungesë është e arsyeshme në rrethanat e angazhimit. Audituesi do të përcaktojë efektin e një mungese të paarsyeshme në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura. (Ref: Para. A24)
24. Nëse pasqyrat financiare të përmbledhura përmbajnë të dhëna krahasuese për të cilat ka raportuar një auditues tjetër, raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura do të përmbajë gjithashtu, çështjet që SNA 710 kërkon që audituesi të përfshijë në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara.¹² (Ref: Para. A25)

Informacione Plotësuese të Paaudituar të Paraqitura së bashku me Pasqyrat Financiare të Përmbledhura

25. Audituesi do të vlerësojë nëse ndonjë informacion plotësues i paaudituar, i paraqitur së bashku me pasqyrat financiare të përmbledhura, është qartësisht i diferencuar nga pasqyrat financiare të përmbledhura. Nëse audituesi arrin në konkluzionin se paraqitja e informacionit shtesë të paaudituar të entitetit nuk është qartësisht i diferencuar nga pasqyrat financiare të përmbledhura, audituesi do t'i kërkojë drejtimit të ndryshojë paraqitjen e informacionit plotësues të paaudituar. Nëse drejtimi refuzon, audituesi do të shpjegojë në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura faktin që ky informacion nuk mbulohet nga raporti. (Ref: Para. A26)

Lidhja e Audituesit

26. Nëse audituesi vihet në dijeni të faktit që entiteti planifikon që në një dokument që përmban pasqyrat financiare të përmbledhura, të deklarojë se audituesi ka raportuar mbi pasqyrat financiare të përmbledhura, por nuk planifikon të përfshijë raportin përkatës të audituesit, audituesi do t'i kërkojë drejtimit që të përfshijë raportin e audituesit në këtë dokument. Nëse drejtimi refuzon, audituesi do të përcaktojë dhe do të ndërmarrë veprime të tjera të përshtatshme me qëllim që të mos lejojë drejtimin të lidhë në mënyrë të papërshtatshme në atë dokument, audituesin me pasqyrat financiare të përmbledhura. (Ref: Para. A27)
27. Audituesi mund të angazhohet të raportojë mbi pasqyrat financiare të një entiteti, pa qënë i angazhuar për të raportuar mbi pasqyrat financiare të përmbledhura. Nëse, në këtë rast, audituesi vihet në dijeni të faktit që entiteti planifikon të bëjë një deklaratë në një dokument duke iu referuar audituesit

¹² SNA 710, *Informacionet Krahasese—Shifrat korresponduese dhe Pasqyrat Financiare Krahasese*

dhe faktit që pasqyrat financiare të përmbledhura rrjedhin nga pasqyrat financiare të audituara nga audituesi, ky i fundit duhet të sgurohet se:

- (a) Referenca ndaj audituesit bëhet në kontekstin e raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara; dhe
- (b) Deklarata nuk krijon përshtypjen që audituesi ka raportuar mbi pasqyrat financiare të përmbledhura.

Nëse (a) ose (b) nuk përmbushen, audituesi do të kërkojë që drejtimi të ndryshojë deklaratën për të përmbushur (a) dhe (b), ose të mos i referohet audituesit në atë dokument. Ose në mënyrë alternative, entiteti mund të angazhojë audituesin për të raportuar mbi pasqyrat financiare të përmbledhura dhe të përfshijë raportin e audituesit përkatës në dokumentin përkatës. Nëse drejtimi nuk e ndryshon deklaratën, fshin referencën ndaj audituesit, ose përfshin një raport të audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura në dokumentin që përmban pasqyrat financiare të përmbledhura, audituesi do të paralajmërojë drejtimin që audituesi nuk pajtohet me referencën ndaj tij, dhe do të përcaktojë dhe kryejë veprime të tjera të përshtatshme për të mos lejuar që drejtimi t'i referohet në mënyrë të papërshtatshme audituesit. (Ref: Para. A27)

Aplikimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Pranimi i Angazhimit (Ref: Para. 5–6)

- A1. Auditimi i pasqyrave financiare nga të cilat rrjedhin pasqyrat financiare të përmbledhura, i jep audituesit njohuritë e nevojshme për të përmbushur përgjegjësitë e tij në lidhje me pasqyrat financiare të përmbledhura në përputhje me këtë SNA. Zbatimi i këtij SNA-je nuk do të sigurojë evidencën e mjaftueshme dhe të përshtatshme mbi të cilën të bazojë opinionin mbi pasqyrat financiare të përmbledhura, nëse audituesi nuk ka audituar gjithashtu pasqyrat financiare, nga të cilat kanë rrjedhur pasqyrat financiare të përmbledhura.
- A2. Fakti se drejtimi bie dakord me çështjet e përshkruara në paragrafin 6 mund të dëshmohet me anë të pranimit me shkrim të kushteve të angazhimit.

Kriteri(et) (Ref: Para. 6(a))

- A3. Përgatitja e pasqyrave financiare të përmbledhura kërkon që drejtimi të përcaktojë informacionin që duhet të pasqyrohet në pasqyrat financiare të përmbledhura, në mënyrë që ato të jenë në koherencë, në të gjitha aspektet materiale, me pasqyrat financiare të audituara ose të paraqesin një përmbledhje të drejtë të këtyre të fundit. Për shkak se pasqyrat financiare të përmbledhura për nga natyra e tyre përmbajnë informacion të bashkuar dhe

informacione shpjeguese të kufizuara, ekziston një rrezik i lartë që ato të mos përmbajnë informacionin e nevojshëm në mënyrë që të mos jenë çorientuese për rrethanat. Ky rrezik rritet kur, për përgatitjen e pasqyrave financiare të përmbledhura, nuk ka kritere të përcaktuara

A4. Faktorët që mund të ndikojnë në vlerësimin nga audituesi të përshtatshmërisë së kritereve të aplikuara përfshijnë:

- Natyrën e entitetit;
- Qëllimin e pasqyrave financiare të përmbledhura;
- Nevojat për informacion të përdoruesve të synuar të pasqyrave financiare të përmbledhura; dhe
- Faktin nëse kriteret e aplikuara do të rezultojnë në pasqyra financiare të përmbledhura që nuk janë çorientuese për rrethanat.

A5. Kriteret për përgatitjen e pasqyrave financiare të përmbledhura mund të vendosen nga një organizatë e autorizuar ose e njohur për hartimin e standardeve, me ligj ose rregullore. Në mënyrë të ngjashme me rastin e pasqyrave financiare, siç shpjegohet në SNA 210,¹³ në shumë raste të tilla, audituesi mund të supozojë se këto kritere janë të pranueshme.

A6. Kur nuk ekzistojnë kritere të përcaktuara për përgatitjen e pasqyrave financiare të përmbledhura, kriteret mund të hartohen nga drejtimi, për shembull, duke u bazuar në praktikën në një sektor ekonomik të caktuar. Kriteret që janë të pranueshme në rrethanat do të rezultojnë në pasqyra financiare të përmbledhura që:

- (a) Tregojnë siç duhet natyrën e tyre të përmbledhur dhe identifikojnë pasqyrat financiare të audituara;
- (b) Përshkruajnë qartë se nga kush ose ku vihen në dispozicion pasqyrat financiare të audituara ose, nëse ligji ose rregulli përcakton që pasqyrat financiare të audituara nuk duhet të vihen në dispozicion të përdoruesve të synuar të pasqyrave financiare të përmbledhura si dhe përcakton kriteret për përgatitjen e pasqyrave financiare të përmbledhura;
- (c) Informojnë si duhet mbi kriteret e aplikuara;
- (d) Përputhen me, ose mund të rillogariten nisur nga informacioni përkatës në pasqyrat financiare të audituara; dhe
- (e) Në këndvështrimin e qëllimit të pasqyrave financiare të përmbledhura, përmbajnë informacionin e nevojshëm, dhe janë në një nivel të përshtatshëm të bashkimit për të mos qenë çorientuese për rrethanat.

¹³ SNA 210, *Përcaktimi i Kushteve të Angazhimit të Auditimit*, paragrafet A3 dhe A8–A9

- A7. Paraqitja e duhur e natyrës së përmbledhur të pasqyrave financiare të përmbledhura dhe identitetit të pasqyrave financiare të audituara, të përmendura në paragrafin A6 (a), mund të jepet për shembull, nëpërmjet një titulli të tillë si "Pasqyrat Financiare të Përmbledhura të Përgatitura nga Pasqyrat Financiare të Audituar për Vitin që mbyllet me datën 31 dhjetor 20X1."

Vlerësimi i Disponibilitetit të Pasqyrave Financiare të Audituar(Ref: Para. 8(g))

- A8. Vlerësimi i audituesit nëse pasqyrat financiare të audituara janë të disponueshme për përdoruesit e synuar të pasqyrave financiare të përmbledhura pa vështirësi të panevojshme, ndikohet nga faktorë të tillë si fakti nëse:

- pasqyrat financiare të përmbledhura përshkruajnë qartë se nga kush ose ku janë të disponueshme pasqyrat financiare të audituara;
- pasqyrat financiare të audituara janë të përfshira në regjistrë publik; ose
- drejtimi ka krijuar një proces me anë të të cilit përdoruesit e synuar të pasqyrave financiare të përmbledhura mund të kenë akses lehtësisht në pasqyrat financiare të audituara.

Forma e Opinionit(Ref: Para. 9)

- A9. Një konkluzion, bazuar në një vlerësim të evidencës së marrë nga kryerja e procedurave në paragrafin 8, se është i përshtatshëm të jepet një opinion i pamodifikuar mbi pasqyrat financiare të përmbledhura, i mundëson audituesit të shprehë një opinion që përmban një nga frazat e dhëna në paragrafin 9. Vendimi i audituesit se cilën nga frazat të përdorë mund të ndikohet nga praktika përgjithësisht e pranuar në juridiksionin në fjalë.

Afatet e Punës dhe Ngjarjet pas Datës së Raportit të Audituesit mbi Pasqyrat Financiare të Audituar (Ref: Para. 12)

- A10. Procedurat e përshkruara në paragrafin 8 shpesh kryhen gjatë ose menjëherë pas auditimit të pasqyrave financiare. Kur audituesi raporton mbi pasqyrat financiare të përmbledhura pas përfundimit të auditimit të pasqyrave financiare, audituesit nuk i kërkohet të marrë evidencë auditimi shtesë mbi pasqyrat financiare të audituara, ose të raportojë mbi efektet e ngjarjeve që kanë ndodhur pas datës së raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara, pasi pasqyrat financiare të përmbledhura rrjedhin nga pasqyrat financiare të audituara dhe nuk i përditësojnë ato.

Informacione në Dokumentet që Përmbajnë Pasqyra Financiare të Përmbledhura
(Ref: Para. 14–15)

- A11. SNA 720 (i rishikuar) trajton përgjegjësitë e audituesit në lidhje me informacionet e tjera në një auditim të pasqyrave financiare. Në kontekstin e SNA 720 (i rishikuar), informacioni tjetër është informacioni financiar ose jofinanciar (përveç pasqyrave financiare dhe raportit të audituesit mbi to), i përfshirë në raportin vjetor të një entiteti. Një raport vjetor përmban ose shoqëron pasqyrat financiare dhe raportin e audituesit mbi to.
- A12. Në të kundërt, paragrafët 14–15 merren me përgjegjësitë e audituesit në lidhje me informacionin e përfshirë në një dokument që gjithashtu, përmban pasqyrat financiare të përmbledhura dhe raportin e audituesit mbi to. Ky informacion mund të përfshijë:
- Disa ose të gjitha çështjet e njëjta me ato që trajtohen në informacionin tjetër të përfshirë në raportin vjetor (p.sh., kur pasqyrat financiare të përmbledhura dhe raporti i audituesit mbi to janë përfshirë në një raport vjetor përmbledhës); ose
 - Çështjet që nuk trajtohen në informacionin tjetër të përfshirë në raportin vjetor.
- A13. Gjatë leximit të informacionit të përfshirë në një dokument që përmban pasqyrat financiare të përmbledhura dhe raportin e audituesit mbi to, audituesi mund të vihet në dijeni të faktit se ky informacion është çorientues dhe ai mund të ketë nevojë të ndërmarrë veprime të përshtatshme. Kërkesat përkatëse etike ¹⁴ kërkojnë që audituesi të shmangë lidhjen e tij, në mënyrë të vetëdijshme, me informacionin që audituesi beson se përmban një deklaratë të gabuar materiale ose çorientues, deklarata ose informacione të marra në mënyrë të pakujdesshme, ose që lënë jashtë ose fshehin informacionin që duhet të përfshihet kur kjo lënie jashtë ose fshehje do të ishte çorientuese.

Informacionet në një Dokument që Përmban Pasqyrat Financiare të Përmbledhura që Trajton Disa ose të Gjitha Çështjet të njëjta me ato në Informacione të Tjera në Raportin Vjetor

- A14. Kur informacioni është përfshirë në një dokument që përmban pasqyrat financiare të përmbledhura dhe raportin e audituesit mbi to, dhe ky informacion trajton disa ose të gjitha çështjet që janë të njëjta me informacionin tjetër të përfshirë në raportin vjetor, puna e kryer mbi atë informacion tjetër në përputhje me SNA 720 (i rishikuar) mund të jetë e përshtatshme për qëllimet e paragrafëve 14-15 të këtij SNA-je.
- A15. Kur në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara është

¹⁴ Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Etikës për Profesionistët Kontabël, *Kodi i Etikës për Profesionistët Kontabël* (IESBA Kodi), paragrafi 110.2

identifikuar një anomali materiale e pakorrigjuar e informacionit tjetër dhe kjo anomali materiale e pakorrigjuar lidhet me një çështje që trajtohet në informacionin e përfshirë në një dokument që përmban pasqyrat financiare të përmbledhura dhe raportin e audituesit mbi to, mund të ekzistojë një mospërputhje materiale midis pasqyrave financiare të përmbledhura dhe informacionit ose informacioni mund të jetë çorientues.

Informacionet në një Dokument që Përmban Pasqyrat Financiare të Përmbledhura që Kanë të Bëjnë me Çështje që nuk lidhen me Informacionin Tjetër në Raportin Vjetor

- A16. SNA 720 (i rishikuar), i përshtatur në mënyrën e duhur sipas rrethanave, mund të jetë i dobishëm për audituesin në përcaktimin e veprimit të duhur për t'iu përgjigjur refuzimit të drejtimit për të bërë rishikimet e nevojshme të informacionit, duke përfshirë vlerësimin e ndikimeve për raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura.

Raporti i Audituesit mbi Pasqyrat Financiare të Përmbledhura

Elementët e Raportit të Audituesit

Titulli(Ref: Para. 16(a))

- A17. Një titull që tregon se bëhet fjalë për raportin e një audituesi të pavarur, për shembull, "Raporti i Audituesit të Pavarur", pohon se audituesi ka përmbushur të gjitha kërkesat etike në lidhje me pavarësinë. Kjo e dallon raportin e audituesit të pavarur nga raportet e lëshuara nga të tjerët.

Marrësi (Ref: Para. 16(b), 17)

- A18. Faktorët që mund të ndikojnë në vlerësimin e audituesit për përshtatshmërinë e marrësit të pasqyrave financiare të përmbledhura përfshijnë kushtet e angazhimit, natyrën e entitetit dhe qëllimin e pasqyrave financiare të përmbledhura.

Identifikimi i Pasqyrave Financiare të Përmbledhura (Ref: Para. 16(c))

- A19. Kur audituesi është i vetëdijshëm se pasqyrat financiare të përmbledhura do të përfshihen në një dokument që përmban informacion tjetër përveç pasqyrave financiare të përmbledhura dhe raportit të audituesit mbi to, audituesi mund të marrë parasysh, nëse forma e prezantimit e lejon, identifikimin e numrave të faqeve në të cilat paraqiten pasqyrat financiare të përmbledhura. Kjo ndihmon që lexuesit të identifikojnë pasqyrat financiare të përmbledhura me të cilat lidhet raporti i audituesit.

Data e Raportit të Audituesit (Ref: Para. 16(m), 18)

- A20. Përcaktimi i personit ose personave që kanë autoritetin të konkludojnë për përgatitjen e pasqyrave financiare të përmbledhura dhe që marrin

përgjegjësinë për këto pasqyra, varet nga kushtet e angazhimit, natyra e entitetit si dhe qëllimi i pasqyrave financiare të përmbledhura.

Referenca në Raportin e Audituesit mbi Pasqyrat Financiare të Audituar (Ref: Para. 19)

A21. Paragrafi 19 (i) i këtij SNA-je kërkon që audituesi të përfshijë një deklaratë në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura, kur raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara përfshin komunikimin e një ose më shumë çështjeve kryesore të auditimit të përshkruara në përputhje me SNA 701.¹⁵ Megjithatë, audituesi nuk kërkohet të përshkruajë çështjet individuale kryesore të auditimit në raportin e audituesit për pasqyrat financiare të përmbledhura.

A22. Deklarata(t) dhe përshkrimi(et) të kërkuara nga paragrafi 19 kanë për qëllim të tërheqin vëmendjen për këto çështje dhe nuk zëvendësojnë leximin e raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara. Përshkrimet e kërkuara kanë për qëllim të përcjellin natyrën e çështjes(eve) dhe nuk kanë nevojë të përsërisin tekstin korrespondues të raportit të audituesit për pasqyrat financiare të audituara në tërësinë e tij.

Ilustrimet(Ref: Para. 16, 19–21)

A23. Shtojca e këtij SNA-je përmban ilustrime të raporteve të audituesve mbi pasqyrat financiare të përmbledhura që në mënyra të ndryshme:

- (a) Përmbajnë opinione të pamodifikuara;
- (b) Rrjedhin nga pasqyrat financiare të audituara mbi të cilat audituesi ka shprehur opinione të modifikuara;
- (c) Përmbajnë një opinion të modifikuar;
- (d) Rrjedhin nga pasqyrat financiare të audituara kur raporti i audituesit përfshin një deklaratë që përshkruan një anomali materiale të pakorrigjuar të informacionit tjetër në përputhje me SNA 720 (i rishikuar); dhe
- (e) Rrjedhin nga pasqyrat financiare të audituara kur raporti i audituesit mbi to përfshin një seksion të *Pasigurisë Materiale në Lidhje me Vijimësinë* dhe komunikimin e çështjeve të tjera kryesore të auditimit.

Të Dhënat Krahase (Ref: Para. 23–24)

A24. Nëse pasqyrat financiare të audituara përmbajnë të dhëna krahasuese, ekziston supozimi se pasqyrat financiare të përmbledhura gjithashtu, do të përmbajnë të dhëna të tilla krahasuese. Të dhënat krahasuese në pasqyrat financiare të audituara mund të jenë në formën e shifrave korresponduese ose

¹⁵ SNA 701, paragraph 13

në formën e informacionit financiar krahasues. SNA 710 përshkruan sesi ky ndryshim ndikon në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare, duke përfshirë veçanërisht referencën për audituesit e tjerë që kanë audituar pasqyrat financiare për periudhën e mëparshme.

- A25. Rrethanat që mund të ndikojnë në vlerësimin e audituesit nëse një mungesë e të dhënave krahasuese është e arsyeshme, përfshijnë natyrën dhe objektivin e pasqyrave financiare të përmbledhura, kriteret e aplikuar dhe nevojat për informacion të përdoruesve të synuar të pasqyrave financiare të përmbledhura.

Informacione Plotësuese të Paaudituar të Paraqitura së bashku me Pasqyrat Financiare të Përmbledhura (Ref: Para. 25)

- A26. SNA 700 (i rishikuar)¹⁶ përmban kërkesa dhe jep udhëzime që duhet të zbatohen kur informacioni plotësues i paaudituar paraqitet së bashku me pasqyrat financiare të audituara të cilat, të përshtatura sipas nevojës për rrethanat, mund të jenë të dobishme në zbatimin e kërkesës në paragrafin 25.

Lidhja e Audituesit (Ref: Para. 26–27)

- A27. Të tjera veprime të përshtatshme që audituesi mund të ndërmarrë kur drejtimi nuk ndërmerr veprimet e kërkuara, mund të përfshijnë informimin e përdoruesve të synuar dhe përdoruesve të tjerë të njohur si palë të treta, lidhur me referencën e papërshtatshme të bërë ndaj audituesit. Rrjedha e veprimit të audituesit varet nga të drejtat dhe detyrimet ligjore të audituesit. Si pasojë, audituesi mund të konsiderojë të përshtatshme që të kërkojë këshillime ligjore.

¹⁶ SNA 700 (I Rishikuar), *Formimi i një Opinioni dhe Raporti mbi Pasqyrat Financiare*, paragrafët 53–54

Ilustrimet e Raporteve të Audituesit të Pavarur mbi Pasqyrat Financiare të Përmbledhura

- Ilustrimi 1: Një raport i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura të përgatitura në përputhje me kriteret e përcaktuara. Për pasqyrat financiare të audituara është dhënë një opinion i pamodifikuar. Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura daton më vonë se data e raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare, nga të cilat janë nxjerrë pasqyrat financiare të përmbledhura. Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara përfshin një seksion të *Pasigurisë Materiale të Lidhur me Vijmësinë* dhe komunikon çështjet e tjera kryesore të auditimit.
- Ilustrimi 2: Një raport i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura të përgatitura në përputhje me kriteret e krijuara nga drejtimi dhe të komunikuar siç duhet në pasqyrat financiare të përmbledhura. Audituesi ka përcaktuar që kriteret e aplikuar janë të pranueshme për rrethanat. Për pasqyrat financiare të audituara është dhënë një opinion i pamodifikuar. Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura është i datuar në të njëjtën datë me raportin e audituesit për pasqyrat financiare nga të cilat kanë rrjedhur pasqyrat financiare të përmbledhura. Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara përfshin një deklaratë që përshkruan një anomali materiale të pakorrigjuar në informacionet e tjera. Informacioni tjetër me të cilin lidhet kjo anomali materiale e pakorrigjuar është gjithashtu, informacion i përfshirë në një dokument që përmban pasqyrat financiare të përmbledhura dhe raportin e audituesit për to.
- Ilustrimi 3: Një raport i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura të përgatitura në përputhje me kriteret e përcaktuara nga drejtimi dhe të shpjeguara në mënyrë të përshtatshme në pasqyrat financiare të përmbledhura. Audituesi ka vlerësuar se kriteret e aplikuar janë të pranueshme për rrethanat. Për pasqyrat financiare të audituara është dhënë një opinion me rezervë. Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura është i datuar në të njëjtën datë me datën e raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare nga të cilat kanë rrjedhur pasqyrat financiare të përmbledhura.
- Ilustrimi 4: Një raport i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura të përgatitura në përputhje me kriteret e përcaktuara nga drejtimi dhe të shpjeguara në mënyrë të përshtatshme në pasqyrat financiare të përmbledhura. Audituesi ka vlerësuar se kriteret e aplikuar janë të pranueshme për rrethanat. Për pasqyrat financiare të audituara është dhënë një opinion kundër. Raporti i audituesit për pasqyrat financiare të përmbledhura është i datuar në të njëjtën datë me datën e

raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare nga të cilat kanë rrjedhur pasqyrat financiare të përmbledhura.

- Ilustrimi 5: Një raport i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura të përgatitura në përputhje me kriteret e përcaktuara. Për pasqyrat financiare të audituara është dhënë një opinion i pamodifikuar. Audituesi arrin në konkluzionin se nuk është e mundur të shprehet një opinion i pamodifikuar mbi pasqyrat financiare të përmbledhura. Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura është i datuar në të njëjtën datë me datën e raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare nga të cilat kanë rrjedhur pasqyrat financiare të përmbledhura.

Ilustrimi 1:

Rrethanat përfshijnë si më poshtë:

- Për pasqyrat financiare të audituara të një entiteti të listuar është dhënë një opinion i pamodifikuar.
- Ekzistojnë kritere të përcaktuara për përgatitjen e pasqyrave financiare të përmbledhura.
- Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura është i datuar më vonë se data e raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare nga të cilat kanë rrjedhur pasqyrat financiare të përmbledhura.
- Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara përfshin një seksion të *Pasigurisë Materiale të Lidhur me Vijimësinë*.
- Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara përfshin komunikimin e çështjeve të tjera kryesore të auditimit.¹⁷

RAPORTI I AUDITUESIT TË PAVARUR MBI PASQYRAT FINANCIARE TË PËRMbledhura

[Marrësi i përshtatshëm]

Opinion

Pasqyrat financiare të përmbledhura, të cilat përfshijnë bilancin e përmbledhur të datës 31 dhjetor 20X1, pasqyrën e përmbledhur të të ardhurave, pasqyrën e përmbledhur të ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e përmbledhur të flukseve të parave për vitin e mbyllur më këtë datë, si edhe shënimet shpjeguese përkatëse, rrjedhin nga pasqyrat financiare të audituara të kompanisë ABC për vitin e mbyllur më datën 31 Dhjetor 20X1.

Sipas opinionit tonë, pasqyrat financiare të përmbledhura bashkëngjitur janë në koherencë, (ose *janë një përmbledhje e drejtë e tyre*), në të gjitha aspektet materiale, me pasqyrat financiare të audituara, në përputhje me [përshkruani kriteret e përcaktuara].

Pasqyrat Financiare të Përmbledhura

Pasqyrat financiare të përmbledhura nuk përmbajnë të gjitha informacionet shpjeguese të kërkuara nga [përshkruani kuadrin e raportimit financiar të përdorur për përgatitjen e pasqyrave financiare të audituara të kompanisë ABC]. Prandaj, leximi i pasqyrave financiare të përmbledhura dhe i raportit të audituesit mbi to nuk zëvendëson leximin e pasqyrave financiare të audituara dhe raportin e audituesit mbi to. Pasqyrat financiare të përmbledhura dhe pasqyrat financiare të audituara nuk pasqyrojnë efektet e ngjarjeve të ndodhura pas datës së raportit tonë mbi pasqyrat financiare të audituara.

¹⁷ Siç shpjegohet në paragrafin 15 të SNA 701, një pasiguri materiale lidhur me vijimësinë, është për nga natyra, një çështje kryesore e auditimit, por kërkohet të raportohet në një seksion tjetër të raportit të audituesit në përputhje me paragrafin 22 të SNA 570 (i rishikuar).

Pasqyrat Financiare të Audituar dhe Raporti Ynë mbi to

Në raportin tonë të datës 15 shkurt 20X2 kemi shprehur një opinion auditimi të pamodifikuar mbi pasqyrat financiare të audituara. Ky raport gjithashtu përfshin:

- Një seksion të *Pasigurisë Materiale të Lidhur me Vijimësinë*, i cili tërheq vëmendjen mbi Shënimin 6 në pasqyrat financiare të audituara. Shënimi 6 i pasqyrave financiare të audituara tregon që kompania ABC pësoi humbje neto prej ZZZ gjatë vitit që u mbyll më datën 31 dhjetor 20X1 dhe, në këtë datë, detyrimet afatshkurtra të kompanisë ABC tejkaluan totalin e aktiveve me YYY. Këto ngjarje ose kushte, së bashku me çështje të tjera të paraqitura në Shënimin 6 të pasqyrave financiare të audituara, tregojnë se ekziston një pasiguri materiale që mund të hedhë dyshime të mëdha në aftësinë e kompanisë ABC për të vazhduar aktivitetin në vijimësi. Këto çështje janë adresuar në Shënimin 5 të pasqyrave financiare të përmbledhura.
- Komunikimi i çështjeve të tjera ¹⁸ kryesore të auditimit. [Çështjet kryesore të auditimit janë ato çështje që, sipas gjykit të tonë profesional, ishin të një rëndësie shumë të madhe në auditimin tonë të pasqyrave financiare të periudhës aktuale.]¹⁹

Përgjegjësia e drejtimit²⁰ për Pasqyrat Financiare të Përmbledhura

Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare në përputhje me [përkrahuesit e kriteret e përcaktuara].

Përgjegjësia e Audituesit

Përgjegjësia jonë është të japim një opinion mbi faktin nëse pasqyrat financiare të përmbledhura janë në të gjitha aspektet materiale, në koherencë (ose janë një përmbledhje e drejtë e tyre) me pasqyrat financiare të audituara bazuar në procedurat tona, të cilat janë kryer në përputhje me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 810 (i rishikuar), *Angazhimet për Raportimin e Pasqyrave Financiare të Përmbledhura*.

[Firma e audituesit]

[Adresa e audituesit]

[Data e raportit të audituesit]

¹⁸ Në rrethanat kur nuk ka pasiguri materiale lidhur me vijimësinë, përfshirja e fjalës "tjetër" në një deklaratë për komunikimin e çështjeve kryesore të auditimit nuk është e nevojshme.

¹⁹ Audituesi mund të përfshijë shpjegime shtesë mbi çështjet kryesore të auditimit, që konsiderohen të dobishme për përdoruesit e raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura.

²⁰ Ose një term tjetër që është i përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin përkatës.

Ilustrimi 2:

Rrethanat përfshijnë si më poshtë:

- Për pasqyrat financiare të audituara është dhënë një opinion i pamodifikuar
- Kriteret janë hartuar nga drejtimi dhe ato janë shpjeguar në mënyrë të përshtatshme në Shënimin X. Audituesi ka vlerësuar se kriteret janë të pranueshme për rrethanat.
- Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura ka të njëjtën datë me datën e raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare nga të cilat kanë rrjedhur pasqyrat financiare të përmbledhura.
- Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara përfshin një deklaratë që përshkruan një anomali materiale të pakorrigjuar të informacionit tjetër. Informacioni tjetër me të cilin lidhet kjo anomali materiale e pakorrigjuar është gjithashtu, informacion i përfshirë në një dokument që përmban pasqyrat financiare të përmbledhura dhe raportin e audituesit mbi to.

RAPORTI I AUDITUESIT TË PAVARUR MBI PASQYRAT FINANCIARE TË PËRMBLEDHURA

[Marrësi i përshtatshëm]

Opinionit

Pasqyrat financiare të përmbledhura, të cilat përfshijnë bilancin e përmbledhur më datën 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e përmbledhur të të ardhurave, pasqyrën e përmbledhur të ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e përmbledhur të flukseve të parave për vitin e mbyllur me këtë datë, si dhe shënimet përkatëse, rrjedhin nga pasqyrat financiare të audituara të kompanisë ABC për vitin që është mbyllur më datën 31 Dhjetor 20X1.

Sipas opinionit tonë, pasqyrat financiare të përmbledhura bashkëngjitur janë në koherencë (ose janë një përmbledhje e drejtë e tyre), në të gjitha aspektet materiale, me pasqyrat financiare të audituara, mbi bazën e përshkruar në Shënimin X.

Pasqyrat Financiare të Përmbledhura

Pasqyrat financiare të përmbledhura nuk përmbajnë të gjitha informacionet shpjeguese të kërkuara nga [përshkruani kuadrin e raportimit financiar të përdorur në përgatitjen e pasqyrave financiare të audituara të kompanisë ABC]. Prandaj, leximi i pasqyrave financiare të përmbledhura dhe raportit të audituesit mbi, to nuk zëvendëson leximin e pasqyrave financiare të audituara dhe raportin e audituesit mbi to.

Pasqyrat Financiare të Audituar dhe Raporti Ynë mbi to

Në raportin tonë të datës 15 shkurt 20X2 ne kemi shprehur një opinion auditimi të pamodifikuar mbi pasqyrat financiare të audituara. [Pasqyrat financiare të audituara janë përfshirë në Raportin Vjetor 20X1. Raporti i audituesit për pasqyrat financiare të audituara përfshin një deklaratë që përshkruan një anomali materiale të pakorrigjuar të informacioneve të tjera në Diskutimin dhe Analizën e Drejtimit të përfshirë në Raportin Vjetor 20X1. Diskutimi dhe Analiza e Drejtimit, dhe anomalia materiale e pakorrigjuar e informacionit tjetër në të, janë gjithashtu të përfshira në Raportin Vjetor të Përmbledhur 20X1.] [*Përshkruaj anomalinë materiale të pakorrigjuar të informacionit tjetër*].

Përgjegjësia e Drejtimit²¹ për Pasqyrat Financiare të Përmbledhura

Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare të përmbledhura mbi bazën e përshkruar në shënimin X.

Përgjegjësia e audituesit

Përgjegjësia jonë është të shprehim një opinion mbi faktin nëse pasqyrat financiare të përmbledhura janë, në të gjitha aspektet materiale, në koherencë, (*ose japin një përmbledhje të drejtë të tyre*) me pasqyrat financiare të audituara bazuar në procedurat tona, të cilat janë kryer në përputhje me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 810 (i rishikuar), *Angazhimet për Raportimin e Pasqyrave Financiare të Përmbledhura*.

[Firma e audituesit]

[Adresa e audituesit]

[Data e raportit të audituesit]

²¹ Ose një term tjetër i përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin përkatës

Ilustrimi 3:

Rrethanat përfshijnë si më poshtë:

- Për pasqyrat financiare të audituara është dhënë një opinion me rezervë.
- Kriteret janë hartuar nga drejtimi dhe janë shpjeguar në mënyrë të përshtatshme në Shënimin X. Audituesi ka vlerësuar se kriteret janë të pranueshme për rrethanat.
- Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura mban të njëjtën datë me datën e raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare nga të cilat kanë rrjedhur pasqyrat financiare të përmbledhura.

RAPORTI I AUDITUESIT TË PAVARUR MBI PASQYRAT FINANCIARE TË PËRMBLEDHURA

[Marrësi i përshtatshëm]

Opinion

Pasqyrat financiare të përmbledhura, të cilat përfshijnë pasqyrën e përmbledhur të pozicionit financiar më datën 31 dhjetor 20X1, pasqyrën e përmbledhur të të ardhurave gjithëpërfshirëse, pasqyrën e përmbledhur të ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e përmbledhur të flukseve të parase për vitin e mbyllur në këtë datë, dhe shënimet përkatëse, kanë rrjedhur nga pasqyrat financiare të audituara të kompanisë ABC (Kompania) për vitin që mbyllet më datën 31 Dhjetor 20X1. Ne kemi shprehur një opinion auditimi me rezerve për këto pasqyra financiare në raportin tonë të datës 15 shkurt 20X2.²²

Sipas opinionit tonë, pasqyrat financiare të përmbledhura bashkëngjitur janë, në të gjitha aspektet materiale, në koherencë, *(ose janë një përmbledhje e drejtë e tyre)*, me pasqyrat financiare të audituara mbi bazën e përshkruar në Shënimin X. Megjithatë, pasqyrat financiare të përmbledhura përmbajnë anomali materiale në të njëjtën masë si edhe pasqyrat financiare të audituara të kompanisë ABC për vitin e mbyllur më datën 31 dhjetor 20X1.

Pasqyrat Financiare të Përmbledhura

Pasqyrat financiare të përmbledhura nuk përmbajnë të gjitha informacionet shpjeguese të kërkuara nga [përshkruani kuadrin e raportimit financiar të përdorur në përgatitjen e pasqyrave financiare të audituara të kompanisë ABC]. Prandaj, leximi i pasqyrave financiare të përmbledhura dhe i raportit të audituesit mbi to nuk zëvendëson leximin e pasqyrave financiare të audituara dhe të raportit të audituesit mbi to.

²² Pozicionimi i kësaj reference në opinionin me rezervë në raportin e audituesit mbi pasqyrat financiare të audituara në paragrafin e Opinionit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura, ndihmon përdoruesit të kuptojnë se, megjithëse audituesi ka shprehur një opinion të pamodifikuar mbi pasqyrat financiare të përmbledhura, këto të fundit pasqyrojnë pasqyrat financiare të audituara të keqparaqitura materialisht.

Pasqyrat Financiare të Audituarra dhe Raporti Ynë mbi to

Ne kemi shprehur një opinion auditimi me rezervë mbi pasqyrat financiare të audituara në raportin tonë të datës 15 shkurt 20X2. Baza e opinionit tonë të auditimit me rezervë ishte [fakti që drejtimi nuk i ka paraqitur inventarët me vlerën më të ulët midis kostos dhe vlerës neto të realizueshme, por i ka paraqitur ato vetëm me koston, që përbën një devijim nga Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar]. Regjistrimet e Kompanisë tregojnë se nëse drejtimi do të kishte paraqitur inventarët me vlerën më të ulët midis kostos dhe vlerës neto të realizueshme, do të duhej që inventarët të uleshin në vlerë në shumën prej xxx të vlerës së tyre neto të realizueshme. Për rrjedhojë, kosto e shitjeve do të rritej me shumën prej xxx, dhe tatimi mbi të ardhurat, të ardhurat neto dhe kapitali i aksionerëve do të ishte ulur respektivisht në shumat xxx, xxx dhe xxx.

Përgjegjësia e drejtimit²³ për Pasqyrat Financiare të Përmbledhura

Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare të përmbledhura mbi bazën e përshkruar në shënimin X.

Përgjegjësia e audituesit

Përgjegjësia jonë është të shprehim një opinion mbi faktin nëse pasqyrat financiare të përmbledhura janë, në të gjitha aspektet materiale, në koherencë (*ose janë një përmbledhje e drejtë e tyre*) me pasqyrat financiare të audituara bazuar në procedurat tona, të cilat janë kryer në përputhje me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 810 (i rishikuar), *Angazhimet për Raportimin e Pasqyrave Financiare të Përmbledhura*.

[Firma e audituesit]

[Adresa e audituesit]

[Data e raportit të audituesit]

²³ Ose një term tjetër i përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin përkatës.

Ilustrimi 4:

Rrethanat përfshijnë si më poshtë:

- Për pasqyrat financiare të audituara është dhënë një opinion kundër.
- Kriteret janë hartuar nga drejtimi dhe janë shpjeguar në mënyrë të përshtatshme në Shënimin X. Audituesi ka vlerësuar se kriteret janë të pranueshme për rrethanat.
- Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura mban të njëjtën datë me datën e raportit të audituesit për pasqyrat financiare nga të cilat kanë rrjedhur pasqyrat financiare të përmbledhura.

RAPORTI I AUDITUESIT TË PAVARUR MBI PASQYRAT FINANCIARE TË PËRMBLEDHURA

[Marrësi i përshtatshëm]

Refuzimi i Dhënies së Opinionit

Pasqyrat financiare të përmbledhura, të cilat përfshijnë bilancin përmbledhës të datës 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e përmbledhur të të ardhurave, pasqyrën e përmbledhur të ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e përmbledhur të flukseve të parave për vitin e mbyllur në këtë datë, si dhe shënimet shpjeguese përkatëse, rrjedhin nga pasqyrat financiare të audituara të kompanisë ABC për vitin që është mbyllur më datën 31 Dhjetor 20X1.

Si rezultat i opinionit kundër mbi pasqyrat financiare të audituara të diskutuara në seksionin e raportit tonë për *Pasqyrat Financiare të Audituar dhe Raportin tonë mbi këto pasqyra*, është e papërshtatshme të jepet një opinion mbi pasqyrat financiare të përmbledhura.

Pasqyrat Financiare të Përmbledhura

Pasqyrat financiare të përmbledhura nuk përmbajnë të gjitha informacionet shpjeguese të kërkuara nga [përkrahja] kuadrin e raportimit financiar të aplikuar në përgatitjen e pasqyrave financiare të audituara të kompanisë ABC]. Prandaj, leximi i pasqyrave financiare të përmbledhura dhe e raportit të audituesit nuk zëvendëson leximin e pasqyrave financiare të audituara dhe raportin e audituesit për këto pasqyra.

Pasqyrat Financiare të Audituar dhe Raporti Ynë mbi to

Në raportin tonë të datës 15 shkurt 20X2, ne kemi shprehur një opinion kundër mbi pasqyrat financiare të audituara të kompanisë ABC për vitin që u mbyll më datën 31 Dhjetor 20X1. Baza për opinionin tonë kundër ishte [përkrahja] bazën për opinionin e auditimit kundër].

Përgjegjësia e drejtimit²⁴ për Pasqyrat Financiare të Përmbledhura

Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare mbi bazën e përshkruar në shënimin X.

Përgjegjësia e audituesit

Përgjegjësia jonë është të shprehim një opinion për faktin nëse pasqyrat financiare të përmbledhura janë në koherencë, në të gjitha aspektet materiale, *(ose janë një përmbledhje e drejtë e tyre)* me pasqyrat financiare të audituara, bazuar në procedurat tona, të cilat janë kryer në përputhje me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 810 (i rishikuar), *Angazhimet për Raportimin e Pasqyrave Financiare të Përmbledhura*.

[Firma e audituesit]

[Adresa e audituesit]

[Data e raportit të audituesit]

²⁴ Ose nje term tjetër i përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin përkatës

Ilustrimi 5:

Rrethanat përfshijnë si më poshtë:

- Për pasqyrat financiare të audituara është dhënë një opinion i pamodifikuar.
- Ekzistojnë kritere të përcaktuara për përgatitjen e pasqyrave financiare të përmbledhura.
- Audituesi arrin në konkluzionin se nuk është e mundur të jepet një opinion i pa modifikuar mbi pasqyrat financiare të përmbledhura.
- Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare të përmbledhura mban të njëjtën datë me datën e raportit të audituesit mbi pasqyrat financiare nga të cilat kanë rrjedhur pasqyrat financiare të përmbledhura.

RAPORTI I AUDITUESIT TË PAVARUR MBI PASQYRAT FINANCIARE TË PËRMBLEDHURA

[Marrësi i përshtatshëm]

Opinionit Kundër

Pasqyrat financiare të përmbledhura, të cilat përfshijnë bilancin përmbledhës të datës 31 Dhjetor 20X1, pasqyrën e përmbledhur të të ardhurave, pasqyrën e përmbledhur të ndryshimeve në kapital dhe pasqyrën e përmbledhur të flukseve të parave për vitin e mbyllur me këtë datë, si dhe shënimet përkatëse, rrjedhin nga pasqyrat financiare të audituara të kompanisë ABC për vitin që ka përfunduar më datën 31 Dhjetor 20X1.

Sipas opinionit tonë, për shkak të rëndësisë së çështjes së përshkruar në seksionin *Bazat për Opinionit Kundër*, pasqyrat financiare të përmbledhura bashkëlidhur, nuk janë në koherencë (*ose nuk japin një përmbledhje të drejtë të tyre*) me pasqyrat financiare të audituara të kompanisë ABC për vitin e mbyllur më datën 31 dhjetor, 20X1, në përputhje me [përshkruani kriteret e përcaktuara].

Baza për Opinionin Kundër

[Përshkruani çështjen që ka bërë që pasqyrat financiare të përmbledhura, të mos jenë, në të gjitha aspektet materiale, në koherencë, (*ose që nuk japin një përmbledhje të drejtë të tyre*), me pasqyrat financiare të audituara në përputhje me kriteret e aplikuar].

Pasqyrat Financiare të Përmbledhura

Pasqyrat financiare të përmbledhura nuk përmbajnë të gjitha informacionet shpjeguese të kërkuara nga [përshkruani kuadrin e raportimit financiar të përdorur për përgatitjen e pasqyrave financiare të audituara të kompanisë ABC]. Prandaj, leximi i pasqyrave financiare të përmbledhura dhe raportit të audituesit mbi këto pasqyra, nuk zëvendëson leximin e pasqyrave financiare të audituara dhe raportit të audituesit mbi to.

Pasqyrat Financiare të Audituarra dhe Raporti Ynë mbi to

Në raportin tonë të datës 15 shkurt 20X2 kemi shprehur një opinion auditimi të pamodifikuar mbi pasqyrat financiare të audituara.

Përgjegjësia e Drejtimit²⁵ për Pasqyrat Financiare të Përmbledhura të Audituarra

Drejtimi është përgjegjës për përgatitjen e pasqyrave financiare të përmbledhura në përputhje me [përshkruani kriteret e përcaktuara].

Përgjegjësia e audituesit

Përgjegjësia jonë është të shprehim një opinion për faktin nëse pasqyrat financiare të përmbledhura janë, në të gjitha aspektet materiale, në koherencë (*ose janë një përmbledhje e drejtë e tyre*), me pasqyrat financiare të audituara, bazuar në procedurat tona, të cilat janë kryer në përputhje me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 810 (i rishikuar), *Angazhimet për Raportimin e Pasqyrave Financiare të Përmbledhura*.

[Firma e audituesit]

[Adresa e audituesit]

[Data e raportit të audituesit]

²⁵ Ose një term tjetër i përshtatshëm në kontekstin e kuadrit ligjor në juridiksionin përkatës

	Formati 61x86/8
--	-----------------

Shtypshkronja e Qendrës së Botimeve Zyrtare
Tiranë, 2025

Adresa: Rr. "Nikolla Jorga", Tiranë
Tel./fax: +355 4 24 27 004 Tel.: +355 4 24 27 006

Çmimi 4272 lekë

