

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 opinioni 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).

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

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 shoqërore, 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*.

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

- 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”.

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

- (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 opinionin e 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

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

firmës. Atje ku një SNA përcakton qartë që një kërkesë ose një përgjegjësi duhet të përmbushet nga ortaku 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 të 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

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

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 përgjegjësiëve”

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

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

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 qenit 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, tepriçës 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, tepriçës 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 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)

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

- (a) Përcaktuar nëse ndonjë procedurë auditimi, përveç atyre të kërkua 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. Opinioni 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).

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

auditimet e pasqyrave financiare. Për këtë arsye, opinioni i audituesit nuk jep siguri, për shembull, për qëndrueshmërinë e ardhshme 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 përgjegjësive, 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:

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

- 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.
- Praktikrat e përgjithshme dhe të sektorit të ekonomisë, të pranuar gjerësisht dhe që prevalojnë, dhe

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

- 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:
 - Bilanci.

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

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

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

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 përshkuese 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 drejtimit ose raporti i rrezikut. "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 përshkuese 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*

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

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 të 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 siguar.
- 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 kërkohen 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:

- Mbivlerësimin të rrethanave të pazakonta.
- Mbi përgjithësimin, 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 pritët 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 pritet 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 parimeve 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.

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

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 gjyqimit 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 gjyqimit 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 identifikuara 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 kontrolleve 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 sasiorë, të tilla si në përqindje, ose në terma jo - sasiorë. 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.

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

- 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 vlerësuar. 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 pritet 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.

Natyra 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 paragjykimimit 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 sofistikuara 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 jene 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 dokumenteveve.
- 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.

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

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 anomalitë.

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 me²¹; 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 anomalitë

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 vijësi. 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*.

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

- 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 qënë në pajtim me kërkesat e SNA-ve.

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

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 kontrole të brendshme;
 - (v) Pak nivele drejtimi me përgjegjësi për një gamë të gjerë kontrollesh; ose
 - (vi) Pak personel, shumë prej të cilëve kanë një 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 objektiva, 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:

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

- 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 veprimtimit 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 përshtatshëm 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 objektivit²⁷ 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 identifikuar, 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 Opinioneve 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.

OBJEKTIVI DHE PARIMET E PËRGJITHSHME QË DREJTOJNË
NJË AUDITIM TË PASQYRAVE FINANCIARE

dhënien 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 kërkohet që të tërhiqet nga angazhimi i auditimit, *kur tërheqja është e mundur në bazë të ligjit ose rregullit të zbatueshëm, ose audituesi mund të kërkohet 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 osë 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 gjykimit 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 mëtejshme 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.