

# 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)
<b>Hyrje</b>	
Objekti i këtij SNA-je	1
Karakteristikat e Mashtrimit	2-3
Përgjegjësitë për Parandalimin dhe Zbulimin e Mashtrimit	4-9
Hyrja në fuqi	10
<b>Objektivat</b>	11
<b>Përkufizimet</b>	12
<b>Kërkesat</b>	
Skepticizmi Profesional	13-15
Diskutimi mes Anëtarëve të Grupit të Angazhimit	16
Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Veprimtaritë Përkatëse	17-25
Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale për Shkak të Mashtrimit	26-28
Reagimet ndaj Rreziqeve të Vlerësuar të Anomalisë Materiale për Shkak të Mashtrimit	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 Mashtrimit 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)<sup>1</sup> dhe 330<sup>2</sup> në lidhje me reziqet 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 drejtimit. 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

<sup>1</sup> SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të Tij*

<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup>
6. Siç parashikohet në SNA 200,<sup>4</sup> 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 sofistikuara 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 manipuluarra 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 kapërcëjë procedurat e kontrollit të cilat janë hartuar të parandalojnë mashtrime të ngjashme nga punonjësit e tjerë.

<sup>3</sup> SNA 200, *Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e Auditimit në Përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit*, paragrafi A53-A54.

<sup>4</sup> SNA 200, paragrafi A53.

8. Kur merr siguri të arsyeshme, audituesi mban një qëndrim skepticismi 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 anomali.
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,<sup>5</sup> 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)

---

<sup>5</sup> 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.<sup>6</sup> 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),<sup>7</sup> audituesi kryen procedurat sipas paragrafëve 18-25 për të marrë informacione për t'i përdorur në identifikimin e rrezeqeve 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)

---

<sup>6</sup> SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 10.

<sup>7</sup> 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,<sup>8</sup> 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*

---

<sup>8</sup> 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.<sup>9</sup>
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

<sup>9</sup> 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.<sup>10</sup> (Ref: Para. A34)
30. Në përcaktimin e reagimeve të përgjithshme në lidhje me rreziqet e anomalive 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.<sup>11</sup> (Ref: Para. A38-A41)

---

<sup>10</sup> SNA 330, paragrafi 5.

<sup>11</sup> 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 rregjistrimet 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 kapërcejë 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 rregjistrimeve në ditat të kontabilizimeve në librin e madh dhe saktësimet 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 rregjistrimeve në ditat dhe veprime të tjera;
    - (ii) Zgjedh rregjistrime në ditat dhe veprime të tjera të kaluara në fund të periudhës raportuese; dhe
    - (iii) Merr në konsideratë nevojën për të testuar rregjistrimet në ditat 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 kontrolleve, 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 pidentifikuar 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 rreziqeve 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 deklaramë 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 ndalohej nga ligji ose rregullat. (Ref: Para. A61, A63-A65)

43. Audituesi komunikon, me përjashtim të rastit kur ndalohej 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 dokumentimin<sup>12</sup> e njohurive të audituesit mbi entitetin dhe mjedisin e tij dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale siç kërkohet nga SNA 315 (i rishikuar):<sup>13</sup>
- 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

<sup>12</sup> SNA 230, *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafët 8-11 dhe paragrafi A6.

<sup>13</sup> 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:<sup>14</sup>
- 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 arsyetime 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 rezultatin

---

<sup>14</sup> 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.

- Përceptimi i mundësisë për të kryer mashtrim mund të ekzistojë kur individit 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 regjistromeve 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 shumat, 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 rezultatit 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 shumat e regjistruara në pasqyrat financiare.
- Përfshirja në transaksione komplekse që janë strukturuar për të keq-paraqitur gjendjen financiare ose rezultatit 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 fshehë 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, rryshfetet 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 identifikuara 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.<sup>15</sup>

*Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik*

<sup>15</sup> 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, përsa 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.<sup>16</sup> 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.

---

<sup>16</sup> 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 dijëni.

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 fshehtë 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 rrethiqet 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 përsa 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 kontroleve nga ana e drejtimit.

## **Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Veprimtaritë Përkatese**

### *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. Përkatesisht, 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 shpeshësia 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 shpeshësia 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.<sup>17</sup> 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)*

---

<sup>17</sup> 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. Meqë nëse 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.<sup>18</sup>

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 kontrolleve 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 entitetit 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 kryehet 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,

<sup>18</sup> SNA 260, paragrafët A1-A8, diskuton 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.<sup>19</sup> 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.

---

<sup>19</sup> 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:
  - 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.

- 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.
- Shtyrja e procedurave të auditimit që zbatohen pasqyrojnë 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 sasi të 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 sistemime në shumat e raportuara në pasqyrat financiare që nuk reflektohen në regjistrimet në ditar, të tilla si sistemime 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 mashtruese 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 kërkohen 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 vëre 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.<sup>20</sup> 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:

<sup>20</sup> 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.<sup>21</sup> 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 nevojë 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

---

<sup>21</sup> SNA 330, paragrafi 25.

transaksione të pazakonta; apo të ardhura që janë kontradiktore me tendencat e flukseve të parasë nga veprimtaritë operacionale.

*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 arsyetime 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, meqënëse 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 450<sup>22</sup> dhe SNA 700 (i rishikuar)<sup>23</sup> 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 testeve të auditimit tregojnë se ekziston një rrezik material dhe mbizotërues mashtrimi; ose

<sup>22</sup> SNA 450, *Vlerësimi i Anomalive të Identifikuara gjatë Auditimit*.

<sup>23</sup> 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.<sup>24</sup>

#### *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 580<sup>25</sup> 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 pranimit 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.

---

<sup>24</sup> Kodi i Etikës për Profesionistët Kontabël i BSNEK jep udhëzime për komunikimet me audituesin që zëvendëson audituesin ekzistues.

<sup>25</sup> 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 deklaramë 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 pasojë (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.<sup>26</sup> 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 shpeshhtësisë së vlerësimit të bërë nga drejtimi mbi kontrollat 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 identifikuar në kontrollin e brendshëm, ose për t'ju përgjigjur mashtrimit të zbuluar.

---

<sup>26</sup> 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)<sup>27</sup> 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 lloj 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.

<sup>27</sup> SNA 250 (I rishikuar), Mbajtja Parasyshe e Ligjeve dhe Rregullave në një Auditim të Pasqyrave Financiare A28-A34

## **Shtojca 1**

(Ref: Para. A26)

### **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 shpeshhtësinë 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;<sup>28</sup>
- 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 krijon 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 audituar 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 lirë tregtar.
- 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 shume qartë.

---

<sup>28</sup> 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 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 kontrolle 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 drejtimit, 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 paarrtishme.
- 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:

- Kundërshtime të shpeshta me audituesin ekzistues apo atë paraardhës në lidhje me kontabilitetin, auditimin apo probleme të raportimit.
- Kërkesa të paarsyeshme ndaj audituesit, si kufizime të paarsyeshme kohe lidhur me përfundimin e auditimit apo me lëshimin e raportit të audituesit.
- 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.
- 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.



- Mbjajtje 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.
- Kuadrimet 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.
- Kontrolltë 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.

## **Shtojca 2**

(Ref: Para. A41)

### **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 vlerësuara 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 Mashtgues**

Shembuj të përgjigjeve ndaj vlerësimit nga audituesi të rrezikut të anomalive materiale për shkak të raportimit financiar mashtgues, 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 kthyera 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.
- Krahasimi 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 parashkuara 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 adresa dhe numra telefoni të njëjta.

- Kryerja e një verifikimi të kompjuterizuar të borderosë për të identifikuar adresa, 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 ankimime 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 pakuadruara 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 pashpjeguara 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 çequet 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 testeve 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 kërcënimi 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.