

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 265

KOMUNIKIMI I MANGËSIVE NË KONTROLLIN E BRENDSHËM PERSONAVE TË NGARKUAR ME QEVERISJEN DHE DREJTIMIN

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

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1-3
Hyrja në Fuqi	4
Objektivi	5
Përkufizimet	6
Kërkesat	7-11
Zbatimi dhe Materiale të tjera Shpjeguese	
Përcaktimi Nëse janë Identifikuar Mangësitë në Kontrollin e Brendshëm	A1-A4
Mangësitë e Konsiderueshme në Kontrollin e Brendshëm	A5-A11
Komunikimi i Mangësive në Kontrollin e Brendshëm	A12-A30

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 265, “Komunikimi i Mangësive në Kontrollin e Brendshëm Personave që Janë të Ngarkuar me Qeverisjen dhe Drejtimin” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përgjegjësinë e audituesit për të komunikuar në mënyrën e duhur me personat e ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin lidhur me mangësitë në kontrollin e brendshëm¹ që audituesi ka identifikuar gjatë një auditimi të pasqyrave financiare. Ky SNA nuk vendos përgjegjësi të reja mbi audituesin për të kuptuar kontrollin e brendshëm dhe për të ndërtuar e kryer teste të kontrolleve shumë më tepër nga ç'kërkohet nga SNA 315 (i rishikuar) dhe SNA 330.² SNA 260 (i rishikuar)³ përcakton kërkesa të mëtejshme dhe jep udhëzime lidhur me përgjegjësinë e audituesit për të komunikuar me personat e ngarkuar me qeverisjen në lidhje me auditimin.
2. Audituesi duhet të ketë një njohje të kontrollit të brendshëm të përshtatshme për auditimin kur identifikon dhe vlerëson rreziqet e anomalisë materiale.⁴ Për kryerjen e vlerësimeve të rrezikut, audituesi merr parasysh kontrollin e brendshëm në mënyrë që të ndërtojë procedura auditimi të cilat janë të përshtatshme për rrethanat, por jo me qëllimin për të shprehur një opinion lidhur me efektivitetin e kontrollit të brendshëm. Audituesi mund të identifikojë mangësi në kontrollin e brendshëm jo vetëm gjatë procesit të vlerësimit të rrezikut, por edhe në çdo stad tjetër të auditimit. Ky SNA përcakton se cilat mangësi të identifikuara audituesit i kërkohet që t'i komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin.
3. Ky SNA nuk e ndalon audituesin që t'i komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin çështje të tjera të kontrollit të brendshëm që audituesi ka identifikuar gjatë auditimit.

Hyrja në Fuqi

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

Objektivi

5. Objektivi i audituesit është që t'i komunikojë në mënyrën e duhur personave të ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin mangësitë në kontrollin e brendshëm që audituesi ka identifikuar gjatë auditimit dhe që, sipas gjykimit profesional të audituesit, janë mjaftueshmërisht të rëndësishme për të marrë vëmendjen e tyre.

¹ SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të Tij*, paragrafët 4 dhe 12.

² SNA 330, *Përgjigjet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuara*.

³ SNA 260 (i rishikuar), *Komunikimi me Personat e Ngarkuar me Qeverisjen*.

⁴ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 12. Paragrafët A68-A73 japin udhëzime lidhur me kontrollet e përshtatshëm në lidhje me auditimin.

Përkufizimet

6. Për qëllime të SNA-ve, termat e mëposhtëm kanë kuptimet që ju janë dhënë në vijim:
- (a) Mangësi në kontrollin e brendshëm – Mangësia ekziston kur:
 - (i) Një kontroll është ndërtuar, zbatuar ose realizuar në një mënyrë të tillë që nuk është në gjendje të parandalojë, zbulojë dhe korrigjojë në kohë anomalitë në pasqyrat financiare; ose
 - (ii) Mungon një kontroll i nevojshëm për të parandaluar, zbuluar dhe korrigjuar në kohë anomalitë në pasqyrat financiare.
 - (b) Mangësi e konsiderueshme në kontrollin e brendshëm – Një mangësi ose kombinim mangësish në kontrollin e brendshëm, e cila sipas gjykimit profesional të audituesit, është mjaftueshmërisht e rëndësishme për të marrë vëmendjen e personave të ngarkuar me qeverisjen. (Ref: Para. A5)

Kërkesat

7. Audituesi duhet të përcaktojë nëse, bazuar në punën e auditimit të kryer, ai ka identifikuar një ose më shumë mangësi në kontrollin e brendshëm. (Ref: Para. A1-A4)
8. Nëse audituesi ka identifikuar një ose më shumë mangësi në kontrollin e brendshëm, ai duhet të vendosë bazuar në punën e auditimit të kryer, nëse më vete ose së bashku, ato përbëjnë mangësi të konsiderueshme. (Ref: Para. A5-A11)
9. Audituesi duhet t'i komunikojë në kohë dhe me shkrim mangësitë e konsiderueshme në kontrollin e brendshëm, të cilat janë identifikuar gjatë auditimit, personave të ngarkuar me qeverisjen. (Ref: Para. A12–A18, A27)
10. Audituesi duhet t'i komunikojë në kohë gjithashtu, drejtimit të një niveli të përshtatshëm përgjegjësie: (Ref: Para. A19, A27)
- (a) Me shkrim, mangësitë e konsiderueshme në kontrollin e brendshëm që audituesi i ka komunikuar ose synon t'ia komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen, vetëm në qoftë se nuk ka qenë e përshtatshme për t'ia komunikuar direkt drejtimit në rrethanat e dhëna; dhe (Ref: Para. A14, A20–A21)
 - (b) Mangësitë e tjera në kontrollin e brendshëm të gjetura gjatë auditimit që nuk i janë komunikuar drejtimit nga palë të tjera dhe që, sipas gjykimit profesional të audituesit janë mjaftueshmërisht të rëndësishme për të marrë vëmendjen e drejtimit. (Ref: Para. A22–A26)

11. Audituesi duhet të përfshijë në komunikimin me shkrim të mangësive të konsiderueshme në kontrollin e brendshëm:

- (a) Një përshkrim të mangësive dhe një shpjegim të efekteve të tyre të mundshme; dhe (Ref: Para. A28)
- (b) Informacion të mjaftueshëm për të bërë të mundur që personat e ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin të kuptojnë kontekstin e komunikimit. Në veçanti, audituesi duhet të shpjegojë që: (Ref: Para. A29–A30)
 - (i) Qëllimi i auditimit është që audituesi të japë një opinion mbi pasqyrat financiare;
 - (ii) Audituesi ka marrë parasysh kontrollin e brendshëm që ka të bëjë me përgatitjen e pasqyrave financiare me synimin për të ndërtuar procedura auditimi që janë të përshtatshme për rrethanat, por jo me synimin për të dhënë një opinion për efektivitetin e kontrollit të brendshëm; dhe
 - (iii) Çështjet e raportuara janë kufizuar në ato mangësi që audituesi ka identifikuar gjatë auditimit dhe që audituesi ka arritur në konkluzionin që janë mjaftueshmërisht të rëndësishme për të marrë vëmendjen e personave të ngarkuar me qeverisjen.

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Përcaktimi Nëse Janë Identifikuar Mangësitë në Kontrollin e Brendshëm (Ref: Para. 7)

- A1. Për të përcaktuar nëse audituesi ka identifikuar një ose më shumë mangësi në kontrollin e brendshëm, audituesi mund të diskutojë faktet dhe rrethanat përkatëse të gjetjeve me nivelin e përshtatshëm të drejtimit. Ky diskutim i krijon audituesit një mundësi që të paralajmërojë në kohë drejtimin lidhur me ekzistencën e mangësive për të cilat drejtimi mund të mos ketë qenë në dijeni më parë. Niveli i drejtimit me të cilin është e përshtatshme që të diskutohen gjetjet është ai nivel i cili është familjar me fushën e kontrollit të brendshëm që ka të bëjë me gjetjet dhe që ka autoritetin që të ndërmarrë veprime korrigjuese për mangësitë e identifikuara në kontrollin e brendshëm. Në disa rrethana, për audituesin mund të mos jetë e përshtatshme që të diskutojë gjetjet direkt me drejtimin, për shembull, nëse gjetjet ka mundësi të vënë në dyshim ndershmërinë dhe aftësitë e drejtimit (shiko paragrafin A20).

KOMUNIKIMI I MANGËSIVE NË KONTROLLIN E BRENDSHËM
PERSONAVE QË JANË TË NGARKUAR ME QEVERISJEN DHE DREJTIMIN

- A2. Gjatë diskutimit me drejtimin për faktet dhe rrethanat e gjetjeve të audituesit, ky i fundit mund të sigurojë informacion tjetër të përshtatshëm për tu konsideruar më tej, si për shembull për:
- Njohjen prej drejtimit të shkaqeve të tanishme dhe të atyre të dyshuara të mangësive.
 - Përjashtimet që rrjedhin nga mangësitë që drejtimi mund të ketë vënë re, për shembull, anomali që nuk ishin parashikuar nga kontrollet ekzistuese të teknologjisë dhe informacionit (TI).
 - Një të dhënë paraprake nga drejtimi lidhur me përgjigjen e tij ndaj gjetjeve.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet Shumë të Vogla

- A3. Ndërsa konceptet mbi të cilat mbështeten aktivitetet e kontrollit në entitetet shumë të vogla ka mundësi të jenë të ngjashme me ato në entitetet e mëdha, mënyra në të cilën ato veprojnë është e ndryshme. Për më tepër, entiteteve shumë të vogla mund t'ju duken të panevojshme disa lloje të caktuara të aktiviteteve të kontrollit për shkak të kontrollove të kryera nga drejtimi. Për shembull, e drejta vetëm e drejtimit për t'i dhënë kredi klientëve dhe për të miratuar blerje të konsiderueshme mund të përbëjë kontroll efektiv mbi gjendjet e llogarive dhe transkasionet e rëndësishme, duke pakësuar ose hequr nevojën për aktivitete kontrolli më të detajuara.
- A4. Gjithashtu, entitetet shumë të vogla kanë më pak punonjës, fakt i cili mund të kufizojë nivelin në të cilin delegimi i detyrave është i zbatueshëm. Megjithatë, në një entitet të vogël të drejtuar nga pronari, pronari-drejtor mund të jetë në gjendje që të ushtrojë një mbikqyrje më efektive se sa në një entitet të madh. Ky nivel i lartë i mbikqyrjes së drejtimit është i nevojshëm që të balancohet përkundrejt mundësisë së madhe që drejtimi ka për të anashkaluar kontrollet.

Mangësitë e Konsiderueshme në Kontrollin e Brendshëm (Ref: Para. 6(b), 8)

- A5. Rëndësia e një mangësie ose një kombinimi mangësish në kontrollin e brendshëm varet jo vetëm nga fakti nëse një anomali ka ndodhur tashmë, por edhe nga fakti se sa gjasa ka që kjo anomali të ndodhë, dhe nga madhësia e mundshme e anomalisë. Mangësitë e konsiderueshme si pasojë mund të ekzistojnë edhe pse audituesi nuk ka identifikuar mangësi gjatë auditimit.
- A6. Shembuj të çështjeve që audituesi mund të konsiderojë në përcaktimin nëse një mangësi ose kombinim mangësish në kontrollin e brendshëm përbën një mangësi të konsiderueshme përfshijnë:

KOMUNIKIMI I MANGËSIVE NË KONTROLLIN E BRENDSHËM
PERSONAVE QË JANË TË NGARKUAR ME QEVERISJEN DHE DREJTIMIN

- Mundësitë e ekzistencës së mangësive që çojnë në anomali materiale në pasqyrat financiare në të ardhmen.
 - Ndjeshmëria e aktivitetit ose detyrimit përkatës ndaj humbjes ose mashtrimit.
 - Subjektiviteti dhe kompleksiteti në përcaktimin e shumave të çmuara, si për shembull çmuarjet kontabël me vlerën e drejtë.
 - Shumat në pasqyrat financiare të ekspozuara ndaj mangësive.
 - Volumi i aktivitetit që ka ndodhur ose që mund të ndodhë në gjendjen e llogarisë ose klasën e transaksioneve të ekspozuar ndaj mangësisë ose ndaj mangësive.
 - Rëndësia e kontrolleve të procesit të raportimit financiar, për shembull:
 - Kontrollat e monitorimit të përgjithshëm (si për shembull mbikqyrja e drejtimit).
 - Kontrollat për parandalimin dhe gjetjen e mashtrimit.
 - Kontrollat për përzgjedhjen dhe zbatimin e politikave kontabël të rëndësishme.
 - Kontrollat mbi transaksionet e konsiderueshme me palët e lidhura.
 - Kontrollat mbi transaksionet e konsiderueshme jashtë rrjedhës normale të biznesit të entitetit.
 - Kontrollat mbi procesin e raportimit financiar të fundit të periudhës (si për shembull kontrollat mbi rregjistrimet kontabël jo-periodike).
 - Shkaku dhe frekuenca e përjashtimeve të gjetura si rezultat i mangësive në kontrolle.
 - Ndërveprimi i mangësisë me mangësi të tjera në kontrollin e brendshëm.
- A7. Tregues të mangësive të konsiderueshme në kontrollin e brendshëm përfshijnë, për shembull:
- Evidencën që flet për aspekte jo efektive të mjedisit të kontrollit, siç janë:

KOMUNIKIMI I MANGËSIVE NË KONTROLLIN E BRENDSHËM
PERSONAVE QË JANË TË NGARKUAR ME QEVERISJEN DHE DREJTIMIN

- Treguesit që transaksione të konsiderueshme për të cilat drejtimi është i interesuar financiarisht nuk po shqyrtohen siç duhet nga personat e ngarkuar me qeverisjen.
 - Identifikimi i mashtrimit të bërë nga drejtimi, material ose jo, që nuk është parandaluar nga kontrolli i brendshëm i entitetit.
 - Dështimi i drejtimit në zbatimin e veprimeve korrigjuese të nevojshme lidhur me mangësitë e konsiderueshme të komunikuar më parë.
- Mungesa e një procesi për vlerësimin e rrezikut brenda entitetit aty ku zakonisht pritet që të ishte vendosur.
 - Evidenca për një proces vlerësimi të rrezikut të entitetit jo efektiv, si për shembull dështimi i drejtimit në identifikimin e një rreziku anomalie materiale që audituesi priste që të ishte identifikuar nga procesi i vlerësimit të rrezikut të entitetit.
 - Evidenca për një përgjigje jo efektive ndaj rreziqeve të konsiderueshme të identifikuar (për shembull, mungesa e kontroleve ndaj një rreziku të tillë).
 - Anomali të identifikuar nga procedurat e audituesit që nuk ishin parandaluar, gjetur dhe korrigjuar, nga kontrolli i brendshëm i entitetit.
 - Rideklarimi i pasqyrave financiare të publikuara më parë për të reflektuar korrigjimin e një anomalie materiale si pasojë e gabimit ose mashtrimit.
 - Evidencë që tregon paaftësinë e drejtimit për të mbikqyruar përgatitjen e pasqyrave financiare.
- A8. Kontrollat mund të jenë ndërtuar për të vepruar më vete ose të kombinuar, për të parandaluar, zbuluar dhe korrigjuar anomalitë në mënyrë efektive.⁵ Për shembull, kontrollat për llogaritë e arkëtueshme (klientët) mund të konsistojnë si në kontrole automatikë ashtu edhe në kontrole manualë, të ndërtuar për të vepruar së bashku për të parandaluar, zbuluar dhe korrigjuar anomalitë në gjendjen e llogarisë. Një mangësi në kontrollin e brendshëm, më vete, mund të mos jetë e rëndësishme për të formuar një mangësi të konsiderueshme. Megjithatë, një kombinim mangësish që ndikojnë në të njëjtën gjendje llogarie ose informacion, pohim, ose përbërës të kontrollit të brendshëm, mund të rrisin rreziqet e anomalisë në një nivel të tillë që çon në krijimin e një mangësie të konsiderueshme.

⁵ SNA 315, paragrafi 74

- A9. Ligji ose rregulloret në disa juridiksione mund të vendosin një kërkesë (veçanërisht për auditimet e entiteteve të listuara) për audituesin që t'i komunikojë personave të ngarkuar me qeverisjen ose palëve të tjera të përshtatshme (si për shembull rregullatorëve) një ose më shumë lloje të caktuara mangësish në kontrollin e brendshëm që audituesi ka identifikuar gjatë auditimit. Në rastet kur ligji ose rregulloret kanë vendosur terma dhe përkufizime të caktuara për këto lloje mangësish dhe i kërkon audituesit që të përdorë këto terma dhe përkufizime për qëllime të komunikimit, audituesi duhet t'i përdorë këto terma dhe përkufizime gjatë komunikimit në përputhje me kërkesën ligjore ose rregullatore.
- A10. Në rastet kur juridiksioni ka vendosur terma specifikë për llojet e mangësive në kontrollin e brendshëm për t'u komunikuar, por nuk i ka përcaktuar këto terma, për audituesin mund të jetë e nevojshme që të përdorë gjykimin për të përcaktuar çështjet përtej kërkesave ligjore ose rregullatore që duhen komunikuar. Duke vepruar kështu, audituesi mund ta konsiderojë të përshtatshme që t'i referohet kërkesave dhe udhëzimeve në këtë SNA. Për shembull, nëse qëllimi i kërkesës ligjore ose rregullatore është që të sjellë në vëmendjen e personave të ngarkuar me qeverisjen disa çështje të lidhura me kontrollin e brendshëm për të cilat ata duhet të jenë në dijeni, mund të jetë e përshtatshme që këto çështje të konsiderohen përgjithësisht ekuivalente me mangësitë e konsiderueshme të kërkuara nga ky SNA për t'ju komunikuar personave të ngarkuar me qeverisjen.
- A11. Kërkesat e këtij SNA-je mbeten të zbatueshme pavarësisht se ligji ose rregulloret mund të kërkojnë që audituesi të përdorë terma ose përkufizime të caktuara.

Komunikimi i Mangësive në Kontrollin e Brendshëm

Komunikimi i Mangësive të Konsiderueshme në Kontrollin e Brendshëm Personave të Ngarkuar me Qeverisjen (Ref: Para. 9)

- A12. Komunikimi me shkrim i mangësive të konsiderueshme personave të ngarkuar me qeverisjen reflekton rëndësinë e këtyre çështjeve dhe i ndihmon ata në përmbushjen e përgjegjësive të tyre mbikqyrëse. SNA 260 (i rishikuar) vendos konsiderata të përshtatshme lidhur me komunikimin me personat e ngarkuar me qeverisjen kur të gjithë ata janë përfshirë në drejtimin e entitetit.⁶
- A13. Në përcaktimin se kur duhet të jepet komunikimi me shkrim, audituesi mund të konsiderojë nëse marrja e një komunikimi të tillë do të ishte një faktor i rëndësishëm në dhënien e mundësisë personave të ngarkuar me qeverisjen që të shkarkojnë përgjegjësitë e tyre lidhur me mbikqyrjen. Gjithashtu, për entitetet e listuara në disa juridiksione, personat e ngarkuar me qeverisjen mund ta kenë të nevojshme për qëllime rregullatore ose për qëllime të tjera, që të marrin komunikimin me shkrim të audituesit përpara datës së aprovimit të pasqyrave

⁶ SNA 260 (i rishikuar), paragrafi 13.

KOMUNIKIMI I MANGËSIVE NË KONTROLLIN E BRENDSHËM
PERSONAVE QË JANË TË NGARKUAR ME QEVERISJEN DHE DREJTIMIN

financiare në mënyrë që të shkarkojnë përgjegjësi të caktuara lidhur me kontrollin e brendshëm. Për entitetet e tjera, audituesi mund të japë komunikimin me shkrim në një datë të mëvonshme. Megjithatë, në rastin e dytë, duke qënë se komunikimi me shkrim i mangësive të konsiderueshme nga ana e audituesit është pjesë e dosjes përfundimtare të auditimit, komunikimi me shkrim është subjekt i kërkesës së detyrueshme⁷ për audituesin që të plotësojë dosjen përfundimtare të audituesit në kohë. SNA 230 citon që një periudhë kohore e përshtatshme, brenda të cilës të plotësohet dosja përfundimtare e auditimit, është zakonisht jo më shumë se 60 ditë pas datës së raportit të audituesit.⁸

- A14. Pavarësisht nga koha e komunikimit me shkrim të mangësive të konsiderueshme, audituesi mund t'ia komunikojë ato verbalisht drejtitimit në momentin e parë dhe, kur është e përshtatshme, personave të ngarkuar me qeverisjen, për t'i ndihmuar ata në marrjen e veprimeve korrigjuese në kohë për të minimizuar rreziqet e anomalisë materiale. Megjithatë, duke vepruar kështu, audituesi nuk çlirohet nga përgjegjësia për të komunikuar mangësitë e konsiderueshme me shkrim, siç kërkohet nga ky SNA.
- A15. Niveli i detajimit në të cilin duhen komunikuar mangësitë e konsiderueshme është çështje e gjykimit profesional të audituesit sipas rrethanave. Faktorët që audituesi duhet të konsiderojë në përcaktimin e një niveli të përshtatshëm detajimi për komunikimin, përfshijnë:
- Natyrën e entitetit. Për shembull, komunikimi i nevojshëm i kërkuar për një entitet me interes publik mund të jetë i ndryshëm nga ai i një entiteti me interes jo publik.
 - Madhësinë dhe kompleksitetin e aktivitetit të entitetit. Për shembull, komunikimi i nevojshëm për një entitet me aktivitete kompleks mund të jetë i ndryshëm nga ai i një entiteti që ushtron një aktivitet të thjeshtë.
 - Natyra e mangësive të konsiderueshme që audituesi ka gjetur.
 - Përbërja e qeverisjes të entitetit. Për shembull, më shumë detaje do të duheshin nëse personat e ngarkuar me qeverisjen përfshijnë anëtarë të cilët nuk kanë një eksperiencë të konsiderueshme në sektorin e ekonomisë ku zhvillon aktivitetin entiteti ose në fushat e ndikuara.
 - Kërkesat ligjore ose rregullatore në lidhje me komunikimin e llojeve të caktuara të mangësive në kontrollin e brendshëm.

⁷ SNA 230, *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafi 14.

⁸ SNA 230, paragrafi A21.

KOMUNIKIMI I MANGËSIVE NË KONTROLLIN E BRENDSHËM
PERSONAVE QË JANË TË NGARKUAR ME QEVERISJEN DHE DREJTIMIN

- A16. Drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen mund të jenë në dijeni për mangësitë e konsiderueshme që audituesi ka gjetur gjatë auditimit dhe mund të kenë zgjedhur që të mos i korrigjojnë ato për arsye të kostove ose për arsye të tjera. Përgjegjësia për të vlerësuar kostot dhe përfitimet e zbatimit të veprimeve korrigjuese i mbetet drejtimit dhe personave të ngarkuar me qeverisjen. Për rrjedhojë, kërkesa në paragrafin 9 zbatohet pavarësisht kostove ose arsyeve të tjera që drejtimi dhe personat e ngarkuar me qeverisjen mund t'i konsiderojnë si të arsyeshme në përcaktimin nëse duhen korrigjuar mangësi të tilla.
- A17. Fakti që audituesi i ka komunikuar një mangësi të konsiderueshme personave të ngarkuar me qeverisjen dhe drejtimin në një auditim të mëparshëm nuk përjashton nevojën që audituesi të përsërisë komunikimin nëse nuk janë marrë ende masa korrigjuese. Nëse një mangësi e konsiderueshme e komunikuar më parë vazhdon të ekzistojë, komunikimi i vitit aktual mund ta përsërisë përshkrimin nga komunikimi i mëparshëm ose thjesht t'i referohet atij. Audituesi mund ta pyesë drejtimin ose, kur është e përshtatshme personat e ngarkuar me qeverisjen, për arsyet pse mangësia e konsiderueshme nuk është korrigjuar ende. Një dështim për të vepruar, në mungesë të një shpjegimi racional, mundet në vetvete të përbëjë një mangësi të konsiderueshme.

Konsiderata të Veçanta për Entitete Shumë të Vogla

- A18. Në rastin e auditimit të entiteteve shumë të vogla, audituesi mund të komunikojë në një mënyrë më pak të strukturuar me personat e ngarkuar me qeverisjen sesa në rastin e entiteteve më të mëdha.

Komunikimi i Mangësive në Kontrollin e Brendshëm Personave të Ngarkuar me Drejtimin (Ref: Para. 10)

- A19. Zakonisht, niveli i përshtatshëm i drejtimit është ai që ka përgjegjësinë dhe autoritetin për të vlerësuar mangësitë në kontrollin e brendshëm dhe për të ndërmarrë veprimet korrigjuese të nevojshme. Për mangësitë e konsiderueshme, niveli i përshtatshëm ka mundësi të jetë drejtuesi më i lartë ekzekutiv ose drejtuesi më i lartë i financës (ose ekuivalenti) duke qenë se këto çështje kërkohet gjithashtu, që t'u komunikohen personave të ngarkuar me qeverisjen. Për mangësi të tjera në kontrollin e brendshëm, niveli i përshtatshëm mund të jetë drejtimi operacional me më shumë përfshirje në fushat e kontrollit të prekura dhe me autoritetin për të ndërmarrë veprimet e përshtatshme korrigjuese.

Komunikimi i Mangësive të Konsiderueshme në Kontrollin e Brendshëm Personave të Ngarkuar me Drejtimin (Ref: Para. 10)

- A20. Disa mangësi të konsiderueshme të gjetura në kontrollin e brendshëm mund të vënë në dyshim integritetin ose aftësitë e drejtimit. Për shembull, mund të ketë të dhëna për mashtrim ose mospajtueshmëri me ligjet dhe rregulloret nga ana e drejtimit ose drejtimi mund të shfaqë paaftësi për të mbikqyrur përgatitjen e pasqyrave financiare të duhura, fakt që mund të çojë në lindjen e dyshimeve për aftësitë e tij. Si pasojë, mund të mos jetë e përshtatshme që këto mangësi t'i komunikohen direkt drejtimit.
- A21. SNA 250 (i rishikuar) përcakton kërkesa dhe jep udhëzime për raportimin e mospajtueshmërive me ligjet ose rregulloret të identifikuar ose të dyshuara, përfshirë edhe rastet kur personat e ngarkuar me qeverisjen janë vetë të përfshirë.⁹ SNA 240 përcakton kërkesa dhe jep udhëzime lidhur me komunikimin me personat e ngarkuar me qeverisjen në rastet kur audituesi ka identifikuar ose ka dyshime për mashtrim i cili përfshin drejtimin.¹⁰

Komunikimi i Mangësive të Tjera në Kontrollin e Brendshëm Personave të Ngarkuar me Drejtimin (Ref: Para. 10(b))

- A22. Gjatë auditimit, audituesi mund të identifikojë mangësi të tjera në kontrollin e brendshëm që nuk janë mangësi të konsiderueshme por që mund të jenë mjaftueshëm rëndësishme për të marrë vëmendjen e drejtimit. Përcaktimi se cilat mangësi të tjera në kontrollin e brendshëm meritojnë të kenë vëmendjen e drejtimit është çështje e gjykimit profesional sipas rrethanave, duke marrë në konsideratë gjasat për të ndodhur dhe madhësinë e anomalive që mund të lindin në pasqyrat financiare si rezultat i këtyre mangësive.
- A23. Komunikimi i mangësive të tjera në kontrollin e brendshëm, që meritojnë vëmendjen e drejtimit nuk është e nevojshme të bëhet me shkrim por mund të bëhet në mënyrë verbale. Në rastet kur audituesi i ka diskutuar faktet dhe rrethanat e gjetjeve me drejtimin, ai mund të konsiderojë që t'i bëjë një komunikim verbal për mangësitë e tjera drejtimit në momentin e këtyre diskutimeve. Prandaj, nuk është e nevojshme që më pas të bëhet një komunikim formal.
- A24. Nëse audituesi ka komunikuar mangësi në kontrollin e brendshëm të ndryshme nga mangësitë e konsiderueshme dhe drejtimi ka zgjedhur që të mos i korrigjojë ato për arsye të kostove ose arsye të tjera, nuk është e nevojshme që audituesi të përsërisë komunikimin në periudhën aktuale. Gjithashtu, audituesit nuk i duhet që të përsërisë informacionin për mangësi të tilla nëse ky informacion i është

⁹ SNA 250 (i rishikuar), *Marrja në Konsideratë e Ligjeve dhe e Rregullave në një Auditim të Pasqyrave Financiare*, paragrafët 23–29.

¹⁰ SNA 240, *Përgjegjësia e Audituesit për të Marrë në Konsideratë Mashtrimin në një Auditim të Pasqyrave Financiare*, paragrafi 42.

KOMUNIKIMI I MANGËSIVE NË KONTROLLIN E BRENDSHËM
PERSONAVE QË JANË TË NGARKUAR ME QEVERISJEN DHE DREJTIMIN

komunikuar më parë drejtimit nga palë të tjera, si për shembull, audituesit e brendshëm ose rregullatorët. Megjithatë, mund të jetë e përshtatshme për audituesin që t'i rikomunikojë këto mangësi të tjera nëse ka patur ndryshime në drejtim, ose nëse ka informacion të ri, i cili ka tërhequr vëmendjen e audituesit dhe që ndryshon të kuptuarin e mëparshëm të audituesit dhe drejtimit lidhur me mangësitë. Sidoqoftë, dështimi i drejtimit për të korrigjuar mangësitë e tjera në kontrollin e brendshëm të cilat janë komunikuar më parë, mund të shndërrohet në një mangësi të konsiderueshme e cila kërkon komunikim me personat e ngarkuar me qeverisjen. Nëse është ky rasti, apo jo, kjo varet nga gjykimi i audituesit për rrethanat.

- A25. Në disa rrethana, personat e ngarkuar me qeverisjen mund të kenë dëshirën që të jenë në dijeni për detajet e mangësive të tjera të kontrollit të brendshëm që audituesi i ka komunikuar drejtimit, ose që të informohen shkurtimisht për natyrën e mangësive të tjera. Nga ana tjetër, audituesi mund ta konsiderojë të përshtatshme që të informojë personat e ngarkuar me qeverisjen për komunikimin që i ka bërë drejtimit lidhur me mangësitë e tjera. Në të dy rastet, audituesi mund t'i raportojë me shkrim ose verbalisht personave të ngarkuar me qeverisjen, në mënyrën që ai e konsideron më të përshtatshme.
- A26. SNA 260 (i rishikuar) vendos konsiderata të përshtatshme lidhur me komunikimin për personat e ngarkuar me qeverisjen, kur të gjithë këta persona janë të përfshirë në drejtimin e entitetit.¹¹

Konsiderata të Veçanta per Entitetet në Sektorin Publik (Ref: Para. 9–10)

- A27. Audituesit e sektorit publik mund të kenë përgjegjësi shtesë për komunikimin e mangësive në kontrollin e brendshëm që audituesi i ka identifikuar gjatë auditimit, në mënyra, me një nivel detajimi dhe për palë të cilat nuk janë parashikuar në këtë SNA. Për shembull, mangësitë e konsiderueshme mund të jetë e nevojshme që t'i komunikohen organit ligjvënës ose organit qeverisës. Ligji, rregulloret ose ndonjë autoritet tjetër mund të kërkojnë gjithashtu, që audituesit e sektorit publik të raportojnë mangësitë në kontrollin e brendshëm, pavarësisht rëndësisë së efekteve të mundshme të këtyre mangësive. Për më tepër, legjislati mund të kërkojë që audituesit e sektorit publik të raportojnë për çështje më të gjera lidhur me kontrollin e brendshëm sesa mangësitë në kontrollin e brendshëm të cilat duhet të komunikohen sipas këtij SNA-je, për shembull, kontrollet lidhur me pajtueshmërinë me autoritetet legjislative, rregulloret, ose provigjonet për kontratat ose marrëveshjet e granteve.

¹¹ SNA 260 (i rishikuar), paragrafi 13.

KOMUNIKIMI I MANGËSIVE NË KONTROLLIN E BRENDSHËM
PERSONAVE QË JANË TË NGARKUAR ME QEVERISJEN DHE DREJTIMIN

Përmbajtja e Komunikimeve me Shkrim lidhur me Mangësitë e Konsiderueshme në Kontrollin e Brendshëm (Ref: Para. 11)

- A28. Në shpjegimin e efekteve të mundshme të mangësive të konsiderueshme, nuk është e nevojshme që audituesi t'i vlerësojë nga pikëpamja sasiore këto efekte. Mangësitë e konsiderueshme mund të grupohen së bashku për qëllime të raportimit, në rastet kur një gjë të tillë është e përshtatshme. Gjithashtu, audituesi mund të përfshijë në komunikimin me shkrim, sugjerime për veprimet korrigjuese mbi mangësitë, përgjigjet aktuale ose të propozuara të drejtimit, dhe një deklaram për faktin nëse audituesi ka ndërmarrë ndonjë hap për të verifikuar nëse përgjigjet e drejtimit janë zbatuar.
- A29. Audituesi mund ta konsiderojë të përshtatshme përfshirjen e informacionit në vijim si një tekst shtesë për komunikimin:
- Një tregues që nëse audituesi ka kryer procedura më të zgjeruara mbi kontrollin e brendshëm, ky i fundit mund të ketë identifikuar më shumë mangësi për tu raportuar, ose ka arritur në konkluzionin që disa nga mangësitë e raportuara, në fakt nuk ka qënë e nevojshme që të raportoheshin.
 - Një tregues që një komunikim i tillë është bërë për qëllime të personave të ngarkuar me qeverisjen, dhe që mund të mos jetë i përshtatshëm për qëllime të tjera.
- A30. Ligji ose rregulli mund të kërkojnë që audituesi ose drejtimi të pajisë me një kopje të komunikimit me shkrim për mangësitë e konsiderueshme, autoritetet rregullatore përkatëse. Në raste të tilla, audituesi specifikon autoritetet rregullatore në komunikimin me shkrim.