

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 330

REAGIMET E AUDITUESIT NDAJ RREZIQEVE TË VLERËSUARA

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

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Hyrja në fuqi	2
	3
Objektivi	4
Përkufizimet	
Kërkesat	
Reagimet e Përgjithshme	5
Procedurat e Auditimit të Përcaktuara në Përgjigje të Rrezikut të Anomalisë Materiale të Vlerësuar në Nivel Pohimi	6-23
Mjaftueshmëria e Paraqitjes së Pasqyrave Financiare	24
Vlerësimi i Mjaftueshmërisë dhe Përshtatshmërisë së Evidencës së Auditimit	25-27
Dokumentimi	28-30
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Reagimet e Përgjithshme	A1-A3
Procedurat e Auditimit që i Përgjigjen Rreziqeve të Vlerësuara të Anomalive Materiale në Nivel Pohimi	A4 – A58
Mjaftueshmëria e Paraqitjes së Pasqyrave Financiare	A59
Vlerësimi i Mjaftueshmërisë dhe Përshtatshmërisë së Evidencës së Auditimit	A60-A62
Dokumentimi	A63

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 330 “Reagimet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuara” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. SNA 330 trajton përgjegjësinë që ka audituesi për të përcaktuar mënyrën e reagimit dhe për të reaguar ndaj rreziqeve të anomalisë materiale në pasqyrat financiare, të cilat kanë qënë identifikuar dhe vlerësuar prej tij, në pajtim me SNA 315 (i rishikuar)¹, në një auditim të pasqyrave financiare”.

Hyrja në fuqi

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

Objektivi

3. Objektivi i audituesit është të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit që konfirmon për rreziqet e vleresuara të anomalisë materiale, nëpërmjet përcaktimit të mënyrës së reagimit dhe reagimit të duhur ndaj këtyre rreziqeve.

Përkufizimet

4. Për qëllime të këtij SNA-je termat në vijim kanë këto kuptime:
 - (a) Procedura thelbësore – Një procedurë auditimi e projektuar për të zbuluar anomalitë materiale në nivel pohimi. Procedurat thelbësore përfshijnë:
 - (i) Testet e detajeve (të klasave të transaksioneve, tepricave në llogari, dhe të informacioneve shpjeguese të dhëna në shënime); dhe
 - (ii) Procedurat analitike thelbësore (substanciale).
 - (b) Testi i kontrolleve – Një procedurë auditimi e projektuar për të vlerësuar efektivitetin e funksionimit (operimit) të kontrolleve në parandalimin, ose zbulimin dhe korrigjimin e anomalive materiale në nivel pohimi.

Kërkesat

Reagimet e Përgjithëshme

5. Audituesi duhet të përcaktojë dhe të zbatojë reagimet e tij të përgjithshme që shërbejnë për të trajtuar rreziqet e vlerësuara të anomalisë materiale në nivel të pasqyrave financiare (Ref: Para. A1-A3)

¹ SNA 315 (i rishikuar) *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të tij.*

Procedurat e Auditimit të Përcaktuara në Përgjigje të Rrezikut të Anomalisë Materiale të Vlerësuar në Nivel Pohimi

6. Audituesi duhet të përcaktojë dhe të kryejë procedura të mëtejshme të auditimit, të cilat për nga natyra, afatet, dhe shkalla e shtrirjes, janë të bazuara dhe ju përgjigjen rreziqeve të vlerësuara të anomalisë materiale në nivel pohimi. (Ref: Para. A4-A8)
7. Në përcaktimin e procedurave të mëtejshme të auditimit që duhen kryer, audituesi duhet të:
 - (a) Mbajë parasysh arsyet e vlerësimit të rrezikut të anomalisë materiale në nivel pohimi për çdo klasë të transaksioneve, tepricë llogarie, dhe informacioni shpjegues të dhënë, duke përfshirë:
 - (i) Mundësinë që do të ekzistojnë anomali materiale për shkak të karakteristikave të veçanta të disa prej klasave të transaksioneve, tepricave të llogarive, ose të informacioneve shpjeguese të dhëna (rreziku i vetvetishëm); dhe
 - (ii) Faktin nëse vlerësimi i rrezikut merr parasysh kontrollet përkatëse (siç është, rreziku i kontrollit), çka kërkon që audituesi të sigurojë evidencë auditimi për të përcaktuar nëse kontrollet funksionojnë në mënyrë efektive (që do të thotë që audituesi parashikon të mbështetet në efektivitetin e funksionimit të kontrolleve në përcaktimin e natyrës, afateve dhe të shtrirjes së procedurave thelbësore) (Ref: Para. A9-A18); dhe
 - (b) Grumbullojë më shumë evidencë bindëse kur ai e vlerëson rrezikun në një nivel të lartë. (Ref: Para. A19)

Testet e Kontrolleve

8. Audituesi duhet të përcaktojë dhe të kryejë testet e kontrolleve për të siguruar evidencën e nevojshme të auditimit që tregon për efektivitetin e funksionimit të kontrolleve në qoftë se:
 - (a) Vlerësimi i audituesit për rreziqet e anomalisë materiale në nivel pohimi përfshin parashikimin që kontrollet do të funksionojnë në mënyrë efektive (që do të thotë se audituesi ka ndërmend të mbështetet në efektivitetin e funksionimit të kontrolleve në përcaktimin e natyrës, afateve dhe të shtrirjes së procedurave thelbësore); ose
 - (b) Procedurat thelbësore (substanciale) të vetme nuk mund të sigurojnë evidencën e nevojshme të auditimit në nivel pohimi. (Ref: Para. A20-A24)
9. Në përcaktimin dhe kryerjen e testeve të kontrolleve, audituesi duhet të niset nga fakti që sa më shumë ai bazohet në efektivitetin e një kontrolli, aq më shumë atij i duhet të sigurojë evidencë auditimi bindëse. (Ref: Para. A25)

Natyra dhe shtrirja e testeve të kontrolleve

10. Në përcaktimin dhe kryerjen e testeve të kontrollit, audituesi duhet të:

- (a) Kryejë procedura të tjera të auditimit të kombinuara me kërkesat për të marrë evidencë auditimi në lidhje me efektivitetin e funksionimit të kontrolleve, duke përfshirë evidencën që tregon:
 - (i) Për mënyrën se si kanë funksionuar kontrollet gjatë një periudhe kohe që është e ndryshme nga periudha nën auditim;
 - (ii) Se ka patur koherencë në aplikimin e kontrolleve; dhe
 - (iii) Se kush ose me çfarë mjetesh këto kontrolle janë vënë në funksionim. (Ref: Para. A26-A29)
- (b) Përcaktojë në se kontrollet që duhen testuar varen nga kontrolle të tjera (kontrollet indirekte) dhe, në qoftë se është kështu, nëse ka nevojë të sigurohet evidencë auditimi që mbështet funksionimin efektiv të kontrolleve indirekte. (Ref: Para. A30-A31)

Afatet e Testeve të Kontrolleve

11. Në mënyrë që të sigurojë një bazë të përshtatshme për mbështetjen e parashikuar, audituesi duhet të testojë kontrollet për një periudhë kohe të caktuar, për të cilën ai parashikon të mbështetet në këto kontrolle, periudhë e cila është trajtuar me detaje në paragrafet 12 dhe 15 më poshtë. (Ref: Para. A32)

Përdorimi i Evidencës së Auditimit të Siguruar gjatë një Periudhe të Ndërmjetme

12. Në qoftë se audituesi siguron evidencë auditimi në lidhje me efektivitetin e funksionimit të kontrolleve gjatë një periudhë të ndërmjetme, ai duhet të:

- (a) Sigurojë evidencë auditimi për ndryshimet që kanë ndodhur në këto kontrolle në periudhën që pason periudhën e ndërmjetme; dhe
- (b) Përcaktojë evidencën e auditimit shtesë që duhet të merret për periudhën e mbetur. (Ref: Para. A33-A34)

Përdorimi i Evidencës së Auditimit të Siguruar në Auditimet e Mëparshme

13. Për të përcaktuar nëse është e përshtatshme të përdoret evidenca e auditimit që tregon për efektivitetin e funksionimit të kontrolleve, e cila është siguruar në auditimet e mëparshme, dhe nëse ajo do të konsiderohet e tillë, për të përcaktuar periudhën kohore deri në ritestimin e kontrolleve, audituesi duhet të mbajë parasysh:

REAGIMET E AUDITUESIT NDAJ RREZIQEVE TË VLERËSUARA

- (a) Efektivitetin e elementeve të tjerë të kontrollit të brendshëm, duke përfshirë mjedisin e kontrollit, monitorimin e kontrolleve nga entiteti dhe procesin e vlerësimit të rrezikut që përdor entiteti;
 - (b) Rreziqet që lindin nga karakteristikat specifike të kontrollit, përfshirë faktin nëse kontrolli është manual ose i automatizuar;
 - (c) Efektivitetin e kontrolleve të përgjithshme të IT-së;
 - (d) Efektivitetin e kontrollit dhe të zbatimit të tij nga ana e entitetit, duke përfshirë natyrën dhe shtrirjen e devijimeve në zbatimin e kontrollit, të vëna re në auditimet e mëparshme, dhe faktin nëse ka patur ndryshime të konsiderueshme në personel, të cilat ndikojnë në zbatimin e kontrollit;
 - (e) Faktin nëse mosndryshimi në një kontroll të veçantë, për shkak të ndryshimit të rrethanave, përbën një rrezik; dhe
 - (f) Rreziqet e anomalisë materiale dhe shkallën e mbështetjes në kontroll. (Ref: Para. A35)
14. Në qoftë se audituesi ka në plan të përdorë evidencën e auditimit në lidhje me efektivitetin e funksionimit të kontrolleve të veçanta, të cilën e ka marrë nga një auditim i mëparshëm, ai duhet të përcaktojë përshtatshmërinë e saj në vazhdimësi, duke siguruar evidencë auditimi për faktin nëse pas periudhës së mëparshme të auditimit kanë ndodhur ose jo ndryshime të konsiderueshme në këto kontrolle. Audituesi duhet të marrë këtë evidencë duke kryer kërkimet për informacione, që kombinohen me vëzhgimin ose inspektimin, për të konfirmuar se ai i kupton këto kontrolle të veçanta, dhe:
- (a) Në se ka pasur ndryshime që ndikojnë në përshtatshmërinë në vazhdimësi të evidencës së auditimit të marrë nga auditimet e mëparshme, audituesi duhet t'i testojë kontrollet në auditimin aktual. (Ref: Para. A36)
 - (b) Në qoftë se nuk ka patur ndryshime të tilla, audituesi duhet të testojë kontrollet të paktën një herë në çdo tre auditime, dhe disa prej kontrolleve t'i testojë në çdo auditim, për të shmangur mundësinë e testimit të gjitha kontrolleve mbi të cilin audituesi parashikon të mbështetet në një periudhë të vetme të auditimit, pa qënë nevoja e testimit të kontrolleve në dy periudhat pasuese të auditimit. (Ref: Para. A37-A39)

Kontrollet mbi Rreziqet e Rëndësishme

15. Në qoftë se audituesi ka në plan të mbështetet në kontrollet që vendosen për të mbuluar një rrezik që audituesi e ka parashikuar të jetë një rrezik i lartë, ai duhet të testojë këto kontrolle në periudhën aktuale.

Vlerësimi i Efektivitetit të Funkcionimit (Operimit) të Kontrolleve

16. Kur vlerëson efektivitetin e funksionimit të kontrolleve përkatëse, audituesi duhet të vlerësojë nëse anomalitë që janë zbuluar nga procedurat thelbësore tregojnë se kontrollet nuk funksionojnë në mënyrë efektive. Megjithatë, mos zbulimi i anomalive nga procedurat substanciale, nuk jep evidencë auditimi që tregon se kontrollet në lidhje me pohimin që është testuar do të jenë patjetër efektive. (Ref: Para. A40)
17. Nëse janë zbuluar devijime nga ato kontrolle, ku audituesi ka parashikuar të mbështetet, ai duhet të bëjë kërkime të veçanta për të kuptuar shkaqet e devijimeve dhe pasojat potenciale të tyre, dhe të vlerësojë nëse: (Ref: Para. A41)
- (a) Testet e kontrolleve që janë kryer japin një bazë të përshtatshme për mbështetjen në kontrolle
 - (b) Ka nevojë të bëhen testime shtesë të kontrolleve; ose
 - (c) Duhet të trajtohen rreziqet e mundshme të anomalisë duke përdorur procedurat thelbësore.

Procedurat Thelbësore

18. Pavarësisht nga rreziqet e vlerësuara të anomalisë materiale, audituesi duhet të përcaktojë dhe kryejë procedurat substanciale për çdo klasë materiale të transaksioneve, tepcave në llogari dhe të informacioneve shpjeguese të dhëna. (Ref: Para. A42-A47)
19. Audituesi duhet të mbajë parasysh faktin nëse duhet, që procedurat e konfirmimeve me të tretët, të kryhen si procedura substanciale. (Ref: Para. A48-A51)

Procedurat Thelbësore që Lidhen me Procesin e Mbylljes së Pasqyrave Financiare

20. Në lidhje me procesin e mbylljes së pasqyrave financiare, procedurat thelbësore të auditimit duhet të përfshijnë:
- (a) Rakordimin e informacioneve të pasqyrave financiare me të dhënat e regjistrave të kontabilitetit, përfshirë, verifikimin dhe rakordimin e të dhënave në informacionet shpjeguese, pavarësisht nëse këto informacione janë marrë nga brenda apo jashtë librave kontabël të përgjithshëm dhe ndihmës; dhe
 - (b) Ekzaminimin e regjistrimeve materiale në ditar dhe të veprimeve rregulluese të tjera, të bëra gjatë përgatitjes së pasqyrave financiare. (Ref: Para. A52)

Procedurat Thelbësore që ju Përgjigjen Rreziqeve të Mëdha

21. Nëse audituesi ka përcaktuar se një rrezik i vlerësuar i anomalisë materiale në nivel pohimi është një rrezik i konsiderueshëm, ai duhet të kryejë ato procedura substanciale të cilat i përgjigjen posaçërisht atij rreziku. Kur një metodë e trajtimit të rreziqeve të rëndësishme konsiston vetëm në procedurat substanciale, këto procedura duhet të përfshijnë brenda tyre testet e detajeve. (Ref: Para. A53)

Afatat e Procedurave Thelbësore

22. Nëse procedurat substanciale janë kryer në një date të ndërmjetme, audituesi duhet të mbulojë periudhën e mbetur duke kryer:

- (a) procedurat substanciale, të kombinuara me testet e kontrolleve për periudhën në shqyrtim; ose
- (b) në qoftë se ai gjykon se është e mjaftueshme, vetëm procedurat e mëtejshme substanciale,

të cilat japin një bazë të arsyeshme për shtrirjen e konkluzioneve të auditimit nga data e ndërmjetme e deri në fund të periudhës. (Ref: Para. A54-A57)

23. Nëse në një datë të ndërmjetme janë zbuluar anomali, të cilat audituesi nuk i ka parashikuar gjatë vlerësimit të rreziqeve të anomalisë materiale, ky i fundit duhet të vlerësojë nëse ka nevojë të modifikohet vlerësimi i rrezikut dhe natyra, afatet ose shtrirja e planifikuar e procedurave thelbësore që mbulojnë periudhën e mbetur (Ref: Para. A58)

Mjaftueshmëria e Paraqitjes së Pasqyrave Financiare

24. Audituesi duhet të kryejë procedurat e auditimit për të vlerësuar nëse paraqitja e përgjithshme e pasqyrave financiare është në pajtim me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar. Kur bën një vlerësim të tillë, audituesi do të vlerësojë nëse pasqyrat financiare janë paraqitur në atë mënyrë, që reflekton si duhet:

- Klasifikimin dhe përshkrimin e informacionit financiar dhe të transaksioneve, ngjarjeve e kushteve bazë; dhe
- Paraqitjen, strukturën dhe përmbajtjen e pasqyrave financiare (Ref: Para. A59) (Ref: Para. A59)

Vlerësimi i Mjaftueshmërisë dhe Përshtatshmërisë së Evidencës së Auditimit

25. Bazuar në procedurat e auditimit të kryera dhe në evidencën e auditimit të siguruar, përpara konkluzioneve të auditimit, audituesi duhet të vlerësojë nëse vlerësimet për

rreziqet e anomalisë materiale në nivel pohimi mbeten të përshtatshme. (Ref: Para. A60-A61)

26. Audituesi duhet të arrijë në përfundimin se është siguruar evidencë e nevojshme e auditimit. Në formimin e një opinionit, audituesi duhet të marrë në konsideratë të gjithë evidencën përkatëse të auditimit, pavarësisht nëse ajo duket se konfirmon ose kundërshton pohimet e pasqyrave financiare. (Ref: Para. A62)
27. Në qoftë se audituesi nuk ka siguruar evidencën e nevojshme të auditimit në lidhje me një pohim material të pasqyrave financiare, ai duhet të përpiket të marrë evidencë auditimi të mëtjshme. Nëse audituesi nuk është në gjendje të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit, ai duhet të shprehë një opinion me rezervë ose të mos japë opinion mbi pasqyrat financiare.

Dokumentimi

28. Audituesi duhet të përfshijë në dokumentacionin e auditimit:²
- (a) Reagimet e përgjithshme, të cilat trajtojnë rreziqet e vlerësuara të anomalive materiale në nivel të pasqyrave financiare dhe natyrën, afatet e shtrirjes e procedurave të mëtjshme të auditimit të kryera;
 - (b) Lidhjen e këtyre procedurave me rreziqet e vlerësuara në nivel pohimi; dhe
 - (c) Rezultatet e procedurave të auditimit, duke përfshirë konkluzionet atje ku këto nuk janë të qarta. (Ref: Para. A63)
29. Nëse audituesi parashikon të përdorë evidencën e auditimit në lidhje me efektivitetin e funksionimit të kontrolleve, të siguruar nga auditimet e mëparshme, ai duhet të përfshijë në dokumentacionin e auditimit konkluzionet e arritura në lidhje me mbështetjen në këto kontrolle, të cilat kanë qënë testuar në një auditim të mëparshëm.
30. Dokumentacioni i audituesit duhet të demonstrojë se pasqyrat financiare pajtohen ose rakordojnë me regjistrat bazë të kontabilitetit, përfshirë verifikimin ose rakordimin e të dhënave në informacionet shpjeguese, pavarësisht nëse këto informacione janë siguruar nga brenda apo jashtë librave kontabël të përgjithshëm dhe ndihmës.

² SNA 230, *Dokumentimi i Auditimit*, paragrafët 8-11 dhe A6.

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Reagimet e Përgjithshme (Ref: Para. 5)

- A1. Reagimet e përgjithshme të audituesit, të cilat shërbejnë për të trajtuar rreziqet e vlerësuara të anomalisë materiale në nivel të pasqyrave financiare mund të përfshijnë:
- Vendosjen e theksit të grupit të auditimit tek skepticizmi profesional.
 - Caktimin në angazhim të personelit me më shumë eksperiencë, dhe të atyre me zotësi të veçanta apo edhe përdorimi i ekspertëve.
 - Më shumë mbikëqyrje.
 - Përfshirjen e elementeve shtesë dhe të paparashikueshëm për zgjedhjen e procedurave të mëtejshme të auditimit që duhet të kryhen.
 - Bërjen e ndryshimeve të përgjithshme në lidhje me natyrën, afatet ose shtrirjen e procedurave të auditimit, për shembull, kryerjen e procedurave thelbësore në fund të periudhës në vend të atyre që kryhen në një datë të ndërmjetme, ose modifikimin e procedurave të auditimit për të siguruar më shumë evidencë auditimi, që për nga natyra është bindëse.
- A2. Vlerësimi i rreziqeve të anomalive materiale në nivel të pasqyrave financiare, dhe për rrjedhojë, edhe reagimi i përgjithshëm i audituesit ndaj këtyre rreziqeve, ndikohet nga njohja dhe kuptimi që audituesi ka për mjedisin e kontrollit. Një mjedis kontrolli efektiv mund ta bëjë audituesin të ketë më shumë besim tek kontrolli i brendshëm dhe tek evidenca e auditimit që gjenerohet nga brenda entitetit, çka do ta lejonte atë të kryente disa prej procedurave të auditimit në një datë të ndërmjetme dhe jo në fund të periudhës. Mangësitë në mjedisin e kontrollit kanë efektin e kundërt, për shembull, audituesi mund të reagojë ndaj një mjedisi kontrolli jo efektiv nëpërmjet:
- Kryerjes të më shumë procedurave të auditimit në fund të periudhës krahasuar me procedurat e kryera në një datë të ndërmjetme.
 - Sigurimit të evidencës së auditimit më të zgjeruar nga procedurat thelbësore.
 - Shtimit të numrit të vendndodhjeve që duhet të përfshihen në objektivin dhe fushëveprimin e auditimit.
- A3. Është kjo arsyeja që këto konsiderata mbajnë shumë parasysh metodën e përgjithëshme të auditimit, për shembull, vendosjen e theksit në procedurat thelbësore (metoda thelbësore), ose përdorimin e një metode që përdor si testet e kontrolleve ashtu edhe procedurat thelbësore (një metode e kombinuar).

Procedurat e Auditimit që i Përgjigjen Rreziqeve të Vlerësuara të Anomalive Materiale në Nivel Pohimi

Natyra, afatet dhe shtrirja e mëtejshme e Procedurave të Auditimit (Ref: Para. 6)

- A4. Vlerësimi prej audituesit i rreziqeve të identifikuar në nivel pohimi, jep një bazë për përcaktimin e metodës së përshtatshme të auditimit dhe për përcaktimin dhe kryerjen e procedurave të auditimit të mëtejshme. Për shembull, audituesi mund të arrijë në përfundimin se:
- (a) Duke kryer vetëm testet e kontrolleve ai mund të reagojë në mënyrë efektive ndaj rrezikut të vlerësuar të anomalisë materiale për një pohim të veçantë;
 - (b) Kryerja vetëm e procedurave thelbësore është e përshtatshme për disa pohime të caktuara dhe, për këtë arsye, audituesi përjashton efektin e kontrolleve nga vlerësimi i rrezikut përkatës. Kjo, mund të ndodhë për shkak se procedurat e vlerësimit të rrezikut të përdorura nga audituesi nuk kanë identifikuar ndonjë kontroll efektiv që të lidhet me pohimin, ose për shkak se testimet e kontrolleve do të ishin joeficente dhe për këtë arsye, audituesi nuk ka parashikuar të mbështetet në efektivitetin e funksionimit të kontrolleve për të përcaktuar natyrën, afatet dhe shtrirjen e procedurave substanciale; ose
 - (c) Një metodë e kombinuar, e cila përdor të dy testet, si ato të kontrolleve ashtu edhe ato thelbësore do të ishte një metodë efektive.

Megjithatë, siç kërkohet nga paragrafi 18, pavarësisht nga metoda e zgjedhur, audituesi përcakton dhe kryen procedurat substanciale për çdo klasë materiale të transaksioneve, tepriçë llogarie, dhe informacion tjetër material të dhënë në shënimet shpeguese.

- A5. Natyra e një procedure të auditimit i referohet qëllimit të saj (që është, testimi i kontrolleve ose procedura substanciale) dhe llojit të saj (që është, inspektimi, vëzhgimi, kërkimi i informacioneve, konfirmimi, rillogaritja, rikryerja, ose procedura analitike). Në reagimin ndaj rreziqeve të vlerësuara, natyra e procedurave të auditimit është më e rëndësishmja.
- A6. Afati i një procedure të auditimit i referohet kohës kur ajo është kryer, ose periudhës apo datës për të cilat zbatohet evidenca e auditimit.
- A7. Shtrirja e një procedure të auditimit i referohet sasisë ku do të kryhet, për shembull, një madhësie kampioni ose një numri vëzhgimesh në lidhje me një aktivitet të kontrollit.
- A8. Përcaktimi dhe kryerja e procedurave të auditimit të mëtejshme, të tilla që natyra, afatet dhe shtrirja janë të bazuara dhe ju përgjigjen rreziqeve të vlerësuara të

anomalisë materiale në nivel pohimi, jep një lidhje të qartë ndërmjet procedurave të mëtejshme të auditimit të përdorura nga audituesi dhe vlerësimin të rrezikut.

Reagimi ndaj rreziqeve të vlerësuar në nivel pohimi (Ref: Para. 7 (a))

Natyra

- A9. Vlerësimi i rreziqeve nga audituesi mund të kenë ndikim tek të dyja llojet e procedurave të auditimit që duhen kryer dhe në kombinimin e tyre. Për shembull, kur një rrezik i vlerësuar është i lartë, audituesi përveç inspektimit të dokumentit mund të konfirmojë plotësimin e kushteve të një kontrate me palën tjetër. Për më tepër, disa procedura të auditimit, në lidhje me disa pohime, mund të jenë më të përshtatshme se disa procedura të tjera. Për shembull, në lidhje me të ardhurat, testet e kontrolleve mund të bëhen më shumë në përgjigje ndaj rreziqeve të vlerësuara të anomalisë materiale të pohimit të plotësisë, ndërsa procedurat substanciale mund të jenë më shumë reaguese ndaj rrezikut të vlerësuar të anomalisë për pohimin e ndodhjes.
- A10. Arsyet e vlerësimin të një rreziku të caktuar janë të rëndësishme në përcaktimin e natyrës së procedurave të auditimit. Për shembull, nëse një rrezik është vlerësuar i ulët për shkak të karakteristikave të veçanta të një klase të transaksioneve, pa mbajtur parasysh kontrollet përkatëse, atëherë audituesi mund të konkludojë se vetëm procedurat substanciale analitike do të japin evidencën e nevojshme të auditimit. Nga ana tjetër, nëse rreziku vlerësohet i ulët, për shkak të kontrolleve të brendshme, dhe audituesi parashikon të bazojë procedurat substanciale në këtë vlerësim të ulët, atëherë audituesi kryen teste të këtyre kontrolleve, siç kërkohet nga paragrafi 8 (a). Ky mund të jetë rasti, për shembull, për një klasë të transaksioneve të elementeve që janë pothuaj uniforme, jo-komplekse, karakteristikat të cilat janë përpunuar në mënyrë rutinë dhe kontrolluar nga sistemi i informacionit i entitetit.

Afati

- A11. Audituesi mund të kryejë testet e kontrolleve ose procedurat substanciale në një datë të ndërmjetme ose në fund të periudhës. Sa më i lartë të jetë rreziku i anomalisë materiale, aq më shumë të ngjarë ka që audituesi të mund të arrijë në përfundimin se do të ishte më e efektshme që procedurat substanciale të kryhen më afër, ose, në fund të periudhës, dhe jo në një datë më të hershme, ose për të kryer procedurat e auditimit në mënyrë të panjoftuar, apo në kohë të paparashikuar (për shembull, kryerja e procedurave të auditimit në vendndodhje të përzgjedhura duke mos u bërë më parë njoftimi). Kjo është veçanërisht e rëndësishme kur konsiderohen reagimet ndaj rreziqeve të mashtrimit. Për shembull, audituesi mund të arrijë në përfundimin se, kur janë identifikuar rreziqe të anomalive të qëllimshme ose të manipulimit, procedurat e auditimit që synojnë të shtrijnë

konkluzionet e auditimit nga data e ndërmjetme në periudhën në fund të vitit nuk do të ishin efektive.

- A12. Nga ana tjetër, kryerja e procedurave të auditimit përpara përfundimit të periudhës mund të ndihmojë audituesin për identifikimin e çështjeve të rëndësishme në një fazë më të hershme të auditimit, dhe si pasojë zgjidhjen e tyre me ndihmën e menaxhimit ose për zhvillimin e një metode efektive të auditimit për të trajtuar këto çështje.
- A13. Përveç kësaj, disa procedura të auditimit mund të kryhen vetëm në ose pas periudhës së fundit të vitit, për shembull:
- Verifikimi ose rakordimi i informacionit në pasqyrat financiare me të dhënat ku bazohen regjistrat kontabël, përfshirë verifikimin ose rakordimin e informacioneve shpjeguese, pavarësisht nëse ky informacion është marrë nga brenda ose nga jashtë librave kontabël të përgjithshëm ose ndihmës;
 - Ekzaminimin e rregullimeve të bëra gjatë përgatitjes së pasqyrave financiare; dhe
 - Procedurat që kryhen për t'ju përgjigjur një rreziku që në fund të periudhës, entiteti mund të ketë nënshkruar kontrata shitje të parregullta, apo transaksionet mund të mos jenë finalizuar.
- A14. Faktorë të tjerë të mëtejshëm, që ndikojnë në konsideratat e audituesit kur kryen procedurat e auditimit përfshijnë sa vijon:
- Mjedisin e kontrollit.
 - Kohën kur informacioni i duhur është disponibël (për shembull, dosjet elektronike mund të mbishkruhen, ose procedurat që duhet të vëzhgohen mund të ndodhin vetëm në momente kohore të caktuara).
 - Natyrën e rrezikut (për shembull, në qoftë se ka një rrezik për të paraqitur të ardhura të fryra për të përmbushur parashikimet e bëra për të ardhurat përmes hartimit të marrëveshjeve false të shitjes, audituesi mund të dëshirojë të ekzaminojë kontratat që janë në fuqi në datën e mbylljes së vitit).
 - Periudhën apo datën me të cilën lidhet evidenca e auditimit.
 - Afatet e përgatitjes së pasqyrave financiare, veçanërisht për ato informacione shpjeguese që japin shpjegime të mëtejshme rreth shumave të regjistruara në pasqyrën e pozicionit financiar, pasqyrën e të ardhurave gjithpërfshirëse, pasqyrën e ndryshimeve në kapital ose pasqyrën e flukseve të parasë

Shtrirja

- A15. Shkalla e shtrirjes së një procedure auditimi që gjykohet e nevojshme, përcaktohet pasi shqyrtohet materialiteti, rreziku i vlerësuar dhe shkalla e sigurisë që audituesi parashikon të arrijë. Kur një qëllim i vetëm plotësohet me një kombinim të procedurave, shkalla e shtrirjes së çdo procedure do të shqyrtohet (konsiderohet) veças. Në përgjithësi, shtrirja e procedurave të auditimit rritet krahas me rritjen e rrezikut të anomalisë materiale. Për shembull, në përgjigje të rrezikut të vlerësuar të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit, mund të jetë i përshtatshëm shtimi i madhësisë së kampionit apo edhe kryerja e procedurave substanciale analitike në një nivel më të detajuar. Sidoqoftë, rritja e shtrirjes së një procedure auditimi është efektive vetëm në qoftë se procedura e auditimit në vetvete lidhet me rrezikun e specifikuar.
- A16. Përdorimi i teknikave që ndihmohen nga kompjuteri (TANK) krijon mundësinë për një testim më të zgjeruar të transaksioneve elektronike dhe dosjeve të llogarive, të cilat mund të jenë të dobishme kur audituesi vendos të ndryshojë shkallën e testimit, për shembull, në përgjigje të rreziqeve të anomalisë materiale për shkak të mashtrimit. Teknika të tilla mund të përdoren për të zgjedhur kampionet e transaksioneve nga dosjet kryesore elektronike, për të renditur transaksionet me disa karakteristika specifike, apo për të testuar një popullatë të tërë në vend të një kampioni.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Sektorit Publik

- A17. Në rastin e auditimit të entiteteve të sektorit publik, mandati i auditimit ose edhe ndonjë kërkesë tjetër e veçantë e auditimit, mund të ndikojnë në vlerësimet e audituesit lidhur me përcaktimin e natyrës, afateve dhe shtrirjes së procedurave të mëtejshme të auditimit.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

- A18. Në rastin e entiteteve shumë të vogla, audituesi mund të mos identifikojë shumë aktivitete të kontrollit, ose ai mund të vërejë se dokumentacioni në lidhje me ekzistencën dhe funksionim e kontroleve të brendshëm të jetë i kufizuar. Në këto raste, për audituesin mund të jetë më e efektshme të kryejë procedura të mëtejshme të auditimit, që janë kryesisht procedura thelbësore. Megjithatë, në disa raste të rralla, mungesa e veprimtarive të kontrollit apo e komponentëve të kontrollit, e bëjnë të pamundur sigurimin e evidencës së nevojshme të auditimit.

Vlerësimet e Rrezikut në Nivele të Larta (Ref: Para 7 (b))

- A19. Kur, për shkak të një vlerësimi të rrezikut në një nivel të lartë, audituesit i kërkohet të sigurojë më shumë evidencë auditimi bindëse, ai mund të shtojë sasinë e evidencës që është më e besueshme ose më e lidhur, për shembull, duke vënë më

shumë theksin në marrjen e evidencës nga palët e treta ose marrjen e evidencës konfirmuese nga një numër burimesh të pavarura.

Testet e Kontrolleve

Përcaktimi dhe Kryerja e Testeve të Kontrolleve (Ref: Para. 8)

- A20. Testet e kontrolleve kryhen vetëm për ato kontrolle që audituesi i ka përcaktuar të hartuara në mënyrë të përshtatëshme për të parandaluar ose zbuluar dhe korigjuar një anomali materiale në një pohim. Nëse në kohë të ndryshme gjatë auditimit janë përdorur kontrolle që ndryshojnë shumë nga njëri tjetri, secili prej tyre duhet të shqyrtohet veças.
- A21. Testimi i efektivitetit të funksionimit të kontrolleve ndryshon nga sigurimi i njohjes dhe vlerësimit të mënyrës së hartimit dhe zbatimit të kontrolleve, megjithse, përdoren të njëjtat lloje të procedurave të auditimit. Për këtë arsye, audituesi mund gjykojë dhe të vendosë nëse është e efektshme të testojë efektivitetin e funksionimit të kontrolleve në të njëjtën kohë që ai vlerëson mënyrën e hartimit dhe funksionimin e tyre.
- A22. Për më tepër, edhe pse disa procedura të vlerësimit të rrezikut mund të mos kenë qenë përcaktuar posaçërisht si teste të kontrollit, prapëseprapë ato mund të ofrojnë evidencë auditimi rreth efektivitetit të funksionimit të kontrolleve dhe, rrjedhimisht, të shërbejnë si teste të kontrolleve. Për shembull procedurat e vlerësimit të rrezikut që përdor audituesi mund të kenë të përfshira brenda tyre:
- Kërkimet e informacioneve nga drejtimi lidhur përdorimin e buxheteve.
 - Vëzhgimin e krahasimeve që bën drejtimi midis shumave mujore të buxhetuara me shpenzimet aktuale.
 - Inspektimin e raporteve që kanë lidhje me investigimin e diferencave midis shumave të buxhetuara dhe shumave aktuale.

Këto procedura auditimi sigurojnë njohuri në lidhje me përcaktimin e politikave të buxhetimit të entitetit dhe në lidhje me zbatimin e tyre, por gjithashtu ato mund të japin edhe evidencë në lidhje me efektivitetin e funksionimit të politikave të buxhetimit në parandalimin ose zbulimin e anomalive materiale në klasifikimin e shpenzimeve.

- A23. Përveç kësaj, audituesi mund të përcaktojë që për të njëjtin transaksion të kryhet njëkohësisht një test i kontrolleve me një test të detajeve. Edhe pse qëllimi i një testi të kontrolleve është i ndryshëm nga qëllimi i një testi të detajeve, që të dy këto teste mund të kryhen njëkohësisht, duke kryer një test të kontrolleve dhe një test të detajeve për të njëjtin transaksion, i njohur gjithashtu, si një testim me qëllim të dyfishtë. Për shembull, audituesi mund të përcaktojë dhe vlerësojë

rezultatet e një testi që kryhet për të shqyrtuar një faturë për të përcaktuar nëse ajo është e miratuar dhe për të siguruar evidencë auditimi substanciale për një transaksion. Një test me qëllim të dyfishtë përcaktohet dhe vlerësohet duke shqyrtuar veças çdo qëllim të testit.

- A24. Në disa raste, audituesi mund ta ketë të pamundur që të përcaktojë procedura substanciale efektive që japin vetë evidencën e nevojshme të auditimit në nivelin e pohimit³. Kjo mund të ndodhë kur një entitet e zhvillon biznesin e tij duke përdorur sistemin e teknologjisë së informacionit (IT) dhe për këtë arsye nuk prodhon e as mban dokumentacion për transaksionet, përveçse vetëm përmes sistemit TI. Në raste të tilla, paragrafi 8(b) kërkon që audituesi të kryejë testet e kontrolleve përkatëse.

Evidenca e Auditimit dhe Mbështetja e Parashikuar (Ref: Para. 9)

- A25. Një nivel i lartë i sigurisë mund të kërkohe në lidhje me efektivitetin e funksionimit të kontrolleve, kur metoda e adoptuar konsiston kryesisht në testet e kontrolleve, veçanërisht, kur nuk është e mundur ose është e pamundur të sigurohet evidenca e nevojshme e auditimit vetëm nga procedurat substanciale.

Natyra dhe Shkalla e Shtrirjes së Testeve të Kontrolleve

Procedurat e tjera të auditimit në kombinim me kërkimin e informacioneve (Ref: Para. 10(a))

- A26. Vetëm kërkimi i informacionit nuk është i mjaftueshëm për të testuar efektivitetin e funksionimit të kontrolleve. Rrjedhimisht, procedurat e tjera të auditimit duhe të kryhen të kombinuara me kërkimin e informacioneve. Në këtë drejtim, kërkimi i informacionit, i cili kombinohet me inspektimin ose me rikryerjen, mund të japë më shumë siguri sesa kërkimi dhe vëzhgimi, pasi një vëzhgim është i lidhur me çështjen vetëm në kohën në të cilën ai është realizuar.
- A27. Natyra e kontrollit të veçantë ndikon në llojin e procedurës që kërkohe të kryhet për të marrë evidencë auditimi në lidhje me faktin nëse kontrolli ka funksionuar në mënyrë të efektshme. Për shembull, nëse efektiviteti i funksionimit është evidentuar me dokumentacion, audituesi mund të vendosë ta inspektojë atë dhe të marrë evidencë auditimi në lidhje me efektivitetin e funksionimit. Megjithatë, për kontrollet e tjera, dokumentacioni mund të mos jetë disponibël ose i përshtatshëm. Për shembull, dokumentacioni i funksionimit mund të mos ekzistojë për disa faktorë në mjedisin e kontrollit, siç janë caktimi i autoritetit dhe i përgjegjësisë, ose për disa lloje të veprimtarive të kontrollit, siç janë kontrolli i aktiviteteve të kryera në një kompjuter. Në rrethana të tilla, evidenca e auditimit në lidhje me efektivitetin e funksionimit të kontrollit mund të merret përmes kërkimit të

³ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 30.

informacioneve, e cila kombinohet me procedura të tjera të auditimit, të tilla si vëzhgimi apo përdorimi i TANK-ut.

Shtrirja e Testeve të Kontrolleve

A28. Në rast se për vlerësimin e efektivitetit të funksionimit të një kontrolli nevojitet më shumë evidencë bindëse, do të ishte më e përshtatshme të rritej shkalla e testimit të kontrollit. Krahas shkallës së mbështetjes në kontrolle, për të përcaktuar shtrirjen e testeve të kontrolleve, audituesi mund të konsiderojë edhe çështjet që jepen në vijim:

- Frekuenca e kryerjes së kontrollit nga ana e entitetit gjatë periudhës.
- Afati kohor gjatë periudhës së auditimit, që audituesi mbështetet në efektivitetin e funksionimit të kontrollit.
- Niveli i pritshëm i devijimit nga një kontroll.
- Përshtatshmëria dhe besueshmëria e evidencës së auditimit që duhet të merret në lidhje me efektivitetin e funksionimit të kontrollit në nivel pohimi.
- Shkalla në të cilën evidenca e auditimit është përftuar nga testet e kontrolleve të tjera që lidhen me pohimin.

SNA 530⁴ përmban udhëzime të mëtjshme që shërbejnë për të përcaktuar shtrirjen e testimit.

A29. Për shkak koherencës së vetvetishme në rastin e përpunimit përmes IT-së, mund të mos jetë e nevojshme të rritet shkalla e shtrirjes së testimit në një kontroll të automatizuar. Një kontroll i automatizuar mund të parashikohet të ketë koherencë në zbatim përveç rasteve kur ndryshohet programi (përfshirë tabelat, dosjet ose të dhëna të tjera të përherëshme të përdorura nga programi). Pasi audituesi ka përcaktuar se një kontroll i automatizuar ka funksionuar sipas parashikimit (që mund të bëhet në kohën kur kontrolli zbatohet fillimisht ose në një datë tjetër), audituesi mund të mbajë parasysh kryerjen e testeve për të përcaktuar që kontrolli vazhdon të funksionojë në mënyrë efektive. Këto teste mund të përfshijnë vlerësimin që:

- Ndryshimet në program nuk janë bërë pa kontrollin e duhur;
- Për përpunimin e transaksioneve është përdorur versioni i autorizuar i programit; dhe

⁴ SNA 530, *Zgjedhja në Auditim*.

- Kontrolle të tjera të përgjithshme janë efektive.

Këto teste mund të përfshijnë vlerësimin që tregon se nuk janë bërë ndryshime, pasi mund të jetë rasti kur entiteti përdor paketa të programeve aplikative pa i ndryshuar ose mirëmbajtur vetë. Për shembull, audituesi mund të inspektojë regjistrin e administrimit të sigurisë të sistemit të IT-së për të siguruar evidencë auditimi që tregon se gjatë periudhës nuk ka patur akses të paautorizuar.

Testimi i kontrolleve indirekte (Ref: Para. 10(b))

- A30. Në disa rrethana mund të jetë e nevojshme të merret evidencë auditimi që mbështet funksionimin efektiv të kontrolleve indirekte. Për shembull, kur audituesi vendos të testojë efektivitetin e një përdoruesi që rishikon raportet e parashikuara që detajojnë shitjet, të cilat tejkalojnë kufijtë e autorizuar të kreditimit, përdoruesi që rishikon dhe vijimi i mëtejshëm është i lidhur direkt me audituesin. Kontrollat për saktësinë e informacionit në raporte (për shembull kontrollet e përgjithëshme të IT-së) janë kontrole “indirekte”.
- A31. Për shkak të koherencës së natyrshme të përpunimit përmes sistemit të IT-së, evidenca e auditimit që lidhet me zbatimin e një kontrolli aplikativ të automatizuar, kur kombinohet me evidencën e auditimit që lidhet me efektivitetin e funksionimit të kontrolleve të përgjithshme të entitetit (veçanërisht, të ndryshimit në kontrole), mundet gjithashtu, të japë evidencë auditimi thelbësore në lidhje me efektivitetin e funksionimit të tij.

Afatet e Testeve të Kontrolleve

Periudha e parashikuar për t’u mbështetur (Ref: Para. 11)

- A32. Evidenca e auditimit që i përket vetëm një momenti kohor mund të jetë e mjaftueshme për qëllime të audituesit, për shembull, kur testohen kontrollet në lidhje me inventarizimin fizik të inventarit nga ana e entitetit në datën e mbylljes së periudhës. Nëse nga ana tjetër, audituesi parashikon të mbështetet në një kontroll gjatë një periudhe, testet që janë në gjendje të japin evidencë auditimi se kontrollet kanë funksionuar në mënyrë efektive në afatet përkatëse gjatë kësaj periudhe do të ishin të përshtatshme. Këtu mund të bëjnë pjesë testet për monitorimin e kontrolleve që përdor entiteti.

Përdorimi i evidencës së auditimit të siguruar gjatë një periudhe të ndërmjetme (Ref: Para. 12(b))

- A33. Faktorët që shërbejnë për të përcaktuar se çfarë evidence auditimi shtesë, që dëshmon se kontrollet, gjatë periudhës së mbetur pas periudhës të ndërmjetme, kanë funksionuar mirë, përfshijnë:

REAGIMET E AUDITUESIT NDAJ RREZIQEVE TË VLERËSUARA

- Rëndësinë e rreziqeve të vlerësuara të anomalisë materiale në nivel pohimi.
- Kontrollat specifike që kanë qënë testuar gjatë një periudhe të ndërmjetme, dhe ndryshimet e konsiderueshme që kanë ndodhur në to që nga koha kur janë testuar, përfshirë ndryshimet në sistemet e informacionit, proceset dhe në personel.
- Shkalla në të cilën ka qënë siguruar evidenca e auditimit rreth efektivitetit të funksionimit të këtyre kontrolleve.
- Gjatësia e periudhës së mbetur.
- Shkalla në të cilën audituesi parashikon të pakësojë procedurat e mëtejshme substanciale nisur nga mbështetja tek kontrollet.
- Mjedisi i kontrollit.

A34. Evidencë auditimi shtesë mund të merret për shembull, nga zgjerimi i testeve të kontrolleve për periudhën e mbetur ose nga testimi i monitorimit të kontrolleve që përdor entiteti.

Përdorimi i evidencës së auditimit të siguruar në auditimet e mëparshme (Ref: Para. 13)

A35. Në disa rrethana, evidenca e auditimit e siguruar nga auditimet e mëparshme mund të japë evidencë auditimi, kur audituesi kryen procedurat e auditimit për të përcaktuar përshtatshmërinë në vazhdimësi. Për shembull, gjatë kryerjes së auditimeve të mëparshme, audituesi mund të ketë përcaktuar se një kontroll i automatizuar ka funksionuar sipas parashikimit. Audituesi mund të sigurojë evidencën e auditimit për të përcaktuar nëse ka patur ndryshime në kontrollin e automatizuar, të cilat kanë ndikim në funksionimin efektiv në vazhdimësi, përmes, për shembull, kërkimit të informacioneve nga drejtimi dhe inspektimit të gjurmëve për të përcaktuar se cilët prej kontrolleve kanë qënë ndryshuar. Mbatja parasysh e evidencës së auditimit për këto ndryshime mund të mbështesë qoftë shtimin ashtu edhe pakësimin e evidencës së auditimit që parashikohet të merret në periudhën aktuale në lidhje me efektivitetin e funksionimit të kontrolleve.

Kontrollet të cilat kanë ndryshuar që nga auditimet e mëparshme (Ref: Para. 14(a))

A36. Ndryshimet në kontrolle mund të kenë efekt në përshtatshmërinë e evidencës së auditimit të siguruar nga auditimet e mëparshme, dhe për rrjedhojë, mund të mos ketë më bazë për mbështetje në vazhdimësi. Për shembull, ndryshimet në sistem që i japin mundësi entitetit të marrë një raport të ri nga sistemi, ndoshta nuk kanë efekt në përshtatshmërinë e evidencës së auditimit të marrë në një auditim të

REAGIMET E AUDITUESIT NDAJ RREZIQEVE TË VLERËSUARA

mëparshëm; megjithatë, një ndryshim, i cili kërkon që të dhënat të akumulohen ose të kalkuloen ndryshe, ka ndikim.

Kontrollet, të cilat nuk kanë ndryshuar nga auditimet e mëparshme (Ref: Para. 14(b))

A37. Vendimi i audituesit për t'u mbështetur ose jo në evidencën e auditimit të siguruar në auditimet e mëparshme për kontrollet që:

(a) nuk kanë ndryshuar që nga koha kur ato u testuan për herë të fundit; dhe

(b) nuk janë kontrolle që zbutin një rrezik të konsiderueshëm,

janë një çështje e gjykimit profesional. Veç kësaj, kohëzgjatja deri në ritestimin e këtyre kontrolleve është një çështje e gjykimit profesional, por nga paragrafi 14(b) ajo duhet të jetë të paktën një herë në tre vjet.

A38. Në përgjithësi, sa më i lartë të jetë rreziku i anomalisë materiale, ose sa më e madhe të jetë bazueshmëria tek kontrollet, aq më e shkurtër do të jetë koha deri në ritestimin e kontrolleve. Faktorët që mund të pakësojnë periudhën për ritestimin e kontrollit, ose që çojnë në mos mbështetjen tek evidenca e auditimit e siguruar në auditimet e mëparshme, në përgjithësi përfshijnë sa vijon:

- Në mjedisin e kontrollit ka mangësi.
- Ka mangësi në monitorimin e kontrolleve.
- Kontrollet kanë një element manual të konsiderueshëm.
- Ka ndryshime të personelit të cilat ndikojnë shumë në aplikimin e kontrolleve.
- Ndryshimi i rrethanave që tregojnë për nevojën e ndryshimeve në kontroll.
- Kontrolle të përgjithshme në IT janë të mangëta.

A39. Në rast se audituesi parashikon të mbështetet në një numër kontrollesh, për të cilat është siguruar evidencë auditi nga auditimet e mëparshme, testimi i disa prej këtyre kontrolleve në çdo auditim jep informacion që konfirmon për efektivitetin e funksionimit në vazhdimësi të mjedisit të kontrollit. Kjo i kontribuon vendimit të audituesit për të përcaktuar nëse është e përshtatëshme që ai të mbështetet tek evidenca e auditimit e siguruar në auditimet e mëparshme.

Vlerësimi i Efektivitetit të Funksionimit të Kontrolleve (Ref: Para. 16-17)

A40. Një anomali materiale e zbuluar nga procedurat e audituesit është një tregues i fortë i ekzistencës së një mangësie të konsiderueshme në kontrollin e brendshëm.

A41. Koncepti i efektivitetit të funksionimit të kontrolleve pranon se mund të ndodhin disa devijime në mënyrën në të cilën entiteti i zbaton kontrollet. Devijimet nga kontrollet e përshkruara mund të shkaktohen nga faktorë të tillë si ndryshimet në personelin kryesor, luhatje të mëdha sezonale në volumin e transaksioneve dhe gabimet njerëzore. Shkalla e devijimit e zbuluar, veçanërisht e krahasuar me nivelin e parashikuar, mund të tregojë që nuk mund të bazohemi tek kontrolli për të pakësuar rrezikun në nivel pohimi deri në nivelin e vlerësuar nga audituesi.

Procedurat Thelbësore (Ref: Para. 18)

A42. Paragrafi 18 kërkon që audituesi të përcaktojë dhe të kryejë procedurat thelbësore për cdo klasë materiale të transaksioneve, të tepricave në llogari dhe për cdo informacion shpjegues material të dhënë në shënime, pavarësisht nga rreziqet e vlerësuar të anomalisë materiale. Kjo kërkesë reflekton faktin që: (a) vlerësimi i audituesit për rrezikun është çështje e gjykimit, kështu që nuk është e mundur të identifikohen të gjithë rreziqet e anomalisë materiale; dhe (b) ka kufizime të vetvetishme të kontrollit të brendshëm, përfshirë shmangien e tyre nga ana e drejtimit.

Natyra dhe Shtrirja e Procedurave Thelbësore

A43. Në varësi të rrethanave, audituesi mund të arrijë në përfundimin se:

- Vetëm kryerja e procedurave thelbësore analitike do të ishte e mjaftueshme për të pakësuar rrezikun e auditimit deri në një nivel të ulët të pranueshëm. Për shembull, kur vlerësimi i audituesit për rrezikun mbështetet në evidencën e auditimit të marrë nga testet e kontrolleve.
- Vetëm testet e detajeve janë të përshtatëshme.
- Një kombinim midis procedurave thelbësore analitike me testet e detajeve janë më shumë reaguese ndaj rreziqeve të vlerësuar.

A44. Procedurat thelbësore analitike në përgjithësi janë më shumë të aplikueshme kur ka volume të mëdha të transaksioneve, që kanë prirjen të jenë të parashikueshme gjatë kohës. SNA 520⁵ përcakton kërkesat dhe jep udhëzime mbi zbatimin e procedurave thelbësore analitike gjatë një auditimi.

A45. Natyra e rrezikut dhe e pohimit përcaktojnë mënyrën e testeve të detajeve. Për shembull, testet e detajeve që lidhen me pohimet e ekzistencës ose të ndodhjes, mund të kërkojnë zgjedhjen nga elementet e përfshirë në një shumë të një pasqyre financiare dhe sigurimin e evidencës përkatëse të auditimit. Nga ana tjetër, testet e detajeve që lidhen me pohimin e plotësisë mund të kërkojnë zgjedhjen nga

⁵ SNA 520, *Procedurat Analitike*.

elementët që parashikohet të jenë të përfshirë në shumën përkatëse të pasqyrës financiare dhe investigimin nëse ato kanë qenë në të vërtetë të përfshirë.

- A46. Për shkak se vlerësimi i rrezikut të anomalisë materiale merr parasysh kontrollin e brendshëm, shtrirja e procedurave thelbësore mund të ketë nevojë të shtohet kur rezultatet e testeve të kontroleve janë të pakënaqshme. Megjithatë, rritja e shtrirjes së një procedure auditimi është e përshtatshme vetëm nëse procedura e auditimit në vetvete është e përshtatshme për rrezikun e specifikuar.
- A47. Në përcaktimin e testeve të detajeve, shtrirja e testimit, si rregull, mendohet në termat e madhësisë së kampionit. Megjithatë, çështje të tjera janë gjithashtu të përshtatshme, përfshirë faktin nëse është më efektive të përdoren mjete të tjera selektive të zgjedhjes së testimit: Shiko SNA 500⁶.

Marrja në Konsideratë e Faktit Nëse Duhet të Kryhen Procedurat e Konfirmimit me të Tretët (Ref: Para. 19)

A48. Procedurat e konfirmimit me të tretët shpesh janë të përshtatshme kur trajtohen pohimet që lidhen me tepricat në llogari dhe elementet e tyre, por nuk duhet të kufizohen në këto elemente. Për shembull, audituesi mund të kërkojë konfirmime nga të tretët për termat e angazhimit, kontratat ose transaksionet midis një entiteti dhe palëve të tjera. Procedurat e konfirmimit me të tretët mund të kryhen, gjithashtu, për të siguruar evidencën e auditimit në lidhje me mungesën e disa kushteve. Për shembull, një kërkesë për informacion mund të kërkojë specifikisht konfirmimin që tregon se nuk ekziston “asnjë marrëveshje anësore”, e cila të lidhet me pohimin e paraqitjes së të ardhurave të entitetit në periudhën e duhur (cut-off assertion). Situata të tjera që tregojnë se procedurat e konfirmimit me të tretët mund të japin evidencën e përshtatshme të auditimit në përgjigje ndaj rreziqeve të vlerësuara të anomalisë material përfshijnë:

- Gjendjet e llogarive në banka dhe informacione të tjera në lidhje me marrëdhëniet me bankat.
- Tepricat e llogarive të arkëtueshme dhe kushtet.
- Inventarët e mbajtur nga palët e treta në vende magazinimi, për përpunim ose në ngarkim.
- Tituj të pronësisë të mbajtur nga avokatët ose financierët për ruajtje të sigurtë ose si siguri.
- Investimet e mbajtur për ruajtje të sigurtë nga palët e treta, ose të blera nga ndërmjetësit financiarë, por të padorëzuar në datën e bilancit.

⁶ SNA 500, *Evidenca e Auditimit*, paragrafi 10.

- Shumat që entiteti ju detyrohet huadhënësve, përfshirë kushtet përkatëse të ripagesave dhe marrëveshjet kufizuese.
- Tepricat e llogarive të pagueshme dhe kushtet.

A49. Ndonëse konfirmimet me të tretët mund të japin evidencën e duhur të auditimit për disa pohime, ka disa pohime për të cilat konfirmimet me të tretët japin më pak evidencë auditimi të duhur. Për shembull, konfirmimet me të tretët japin më pak evidencë auditimi të përshtatëshme në lidhje me arkëtueshmërinë e tepricave të llogarive të arkëtueshme, krahasuar me evidencën që ato japin për ekzistencën.

A50. Audituesi mund të përcaktojë se procedurat e konfirmimit me të tretët të kryera për një qëllim janë të tilla që japin një mundësi të merret evidenca e auditimit edhe për çështje të tjera. Për shembull, kërkesat për konfirmim për tepricat në banka shpesh përfshijnë kërkesat për informacione që janë të përshtatshme për pohime të tjera të pasqyrave financiare. Këto konsiderata mund të influencojnë vendimin e audituesit në lidhje me faktin nëse ai duhet të kryejë ose jo procedurat e konfirmimit me të tretët.

A51. Faktorët që mund ta ndihmojnë audituesin për të përcaktuar nëse duhet të kryhen procedurat e konfirmimit me të tretët si procedura auditimi thelbësore përfshijnë:

- Konfirmimi i njohurisë së palës për çështjen në fjalë – përgjigjet mund të jenë më të besueshme nëse jepen nga një person në palën që konfirmon, i cili ka njohuritë e duhura rreth informacionit që konfirmohet.
- Aftësia ose vullneti i palës konfirmuese që parashikohet të përgjigjet –për shembull pala konfirmuese:
 - Mund të mos pranojë përgjegjësinë për t’ju përgjigjur një kërkesë për konfirmim;
 - Mund ta konsiderojë përgjigjen me shumë kosto ose që konsumon kohë;
 - Mund të shqetësohet rreth detyrimeve potenciale ligjore që lindin nga përgjigja;
 - Mund të mbajë llogaritë për transaksionet në monedha të ndryshme; ose
 - Mund të operojë në një mjedis ku përgjigja ndaj kërkesave për konfirmim nuk është një aspekt i rëndësishëm i operacioneve të përditëshme.

REAGIMET E AUDITUESIT NDAJ RREZIQEVE TË VLERËSUARA

Në këto situata, palët konfirmuese mund të mos përgjigjen, mund të përgjigjen në mënyrë të zakonit ose mund të përpiqen të kufizojnë bazueshmërinë tek përgjigja e dhënë.

- Objektiviteti i palës konfirmuese – nëse është e lidhur me entitetin, përgjigjet për kërkesat e konfirmimit mund të jenë më pak të besueshme.

Procedurat Thelbësore që Lidhen me Procesin e Mbylljes së Pasqyrave Finaciare (Ref: Para. 20)

A52. Natyra dhe gjithashtu, edhe shtrirja e procedurave thelbësore që lidhen me procesin e mbylljes së pasqyrave financiare varen nga natyra dhe kompleksiteti i procesit të raportimit financiar të entitetit dhe nga rreziqet përkatëse të anomalisë materiale.

Procedurat Thelbësore që ju Përgjigjen Rreziqeve të Konsiderueshme (Ref: Para. 21)

A53. Paragrafi 21 i këtij SNA-je kërkon që audituesi të kryejë procedurat thelbësore që ju përgjigjen në mënyrë specifike rreziqeve që audituesi ka përcaktuar si rreziqe të konsiderueshme. Evidenca e auditimit në formën e konfirmimeve të marra direkt nga audituesi nga palët konfirmuese të përshtatshme mund ta ndihmojë audituesin të sigurojë evidencë auditimi me një nivel të lartë besueshmërie, të cilën ai e kërkon në përgjigje ndaj rreziqeve të konsiderueshme të anomalisë materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimit. Për shembull, nëse audituesi identifikon se drejtimi ndodhet nën presionin për të plotësuar parashikimin për të ardhurat, mund të ketë rrezik që drejtimi t'i fryjë shitjet, duke njohur në mënyrë të padrejtë të ardhurat e lidhura me marrëveshjet e shitjes me terma që nuk janë në pajtim me kushtet e njohjes ose që nuk shoqërohen me fatura para shpërndarjes. Në këto rrethana, audituesi mundet për shembull të përcaktojë procedurat e konfirmimit me të tretët jo vetëm për të konfirmuar shumat e pashlyera, por gjithashtu për të konfirmuar detajet e marrëveshjeve të shitjeve, përfshirë datën dhe ndonjë të drejtë rikthimi të parashikuar në kushtet e shpërndarjes. Veç kësaj audituesi mund ta gjejë efektive të plotësojë këto procedura të konfirmimit me të tretët me kërkesat drejtuar personelit jo-financiar në entitet në lidhje me ndonjë ndryshim në marrëveshjet e shitjes dhe kushtet e shpërndarjes.

Afatet e Procedurave Thelbësore (Ref: Para. 22-23)

A54. Në shumicën e rasteve, evidenca e auditimit nga një procedurë thelbësore e mëparshme jep më pak ose asnjë evidencë auditimi për periudhën aktuale. Megjithatë, ka përjashtime, për shembull, një opinion ligjor, i dhënë në një auditim të mëparshëm në lidhje me strukturën e një investimi në letra me vlerë për të cilën kanë ndodhur ndryshime, mund të jetë e përshtatshme edhe në periudhën aktuale. Në këto raste, mund të jetë e përshtatshme të përdoret evidenca e auditimit nga procedurat thelbësore të auditimit të mëparshëm, në se kjo evidence dhe çështjet përkatëse në fjalë nuk kanë ndryshuar rrënjësisht, dhe për të përcaktuar

përshtatshmërinë në vazhdimësi janë kryer procedurat e auditimit gjatë periudhës aktuale.

Përdorimi i evidencës së auditimit të siguruar gjatë një periudhe të ndërmjetme (Ref: Para. 22)

A55. Në disa rrethana, audituesi mund të përcaktojë se është efektive të kryejë procedurat thelbësore në një datë të ndërmjetme dhe të krahasojë e rakordojë informacionin në lidhje me gjendjen në fund të periudhës me informacionin krahasues të datës së ndërmjetme për të:

- (a) Identifikuar shumat që duken të pazakonta;
- (b) Investiguar ndonjë nga këto shuma; dhe
- (c) Per të kryer procedurat thelbësore analitike ose testet e detajeve për të testuar periudhen që shqyrtohet.

A56. Kryerja e procedurave thelbësore në një datë të ndërmjetme pa ndërmarrë procedura shtesë në një datë të mëvonshme shton rrezikun që audituesi të mos zbulojë anomalitë që mund të ekzistojnë në fund të periudhës. Ky rrezik rritet pasi periudha e mbetur eshte e zgjatur. Faktoret e mëposhtëm mund të influencojnë nëse duhet te kryhen procedurat thelbësore një datë të ndërmjetme:

- Mjedisi i kontrollit dhe kontrollet e tjera të lidhura.
- Disponibiliteti në një datë të mëvonshme i informacionit të nevojshëm për procedurat e audituesit.
- Qëllimi i procedurës thelbësore.
- Rreziku i vlerësuar i anomalisë materiale.
- Natyra e klasës së transaksioneve ose tepricës të llogarisë dhe pohimet përkatëse.
- Aftësia e audituesit për të kryer procedurat e duhura thelbësore, ose procedurat thelbësore të kombinuara me testet e kontrolleve për të mbuluar periudhën e mbetur në mënyrë që të pakësojë rrezikun që anomalitë, të cilat mund të ekzistojnë në fund të periudhës të mos zbulohen.

A57. Faktorët e mëposhtëm mund të influencojnë në faktin nëse duhet të kryhen procedurat thelbësore analitike për periudhën midis datës së ndërmjetme dhe datës së mbylljes së ushtrimit:

REAGIMET E AUDITUESIT NDAJ RREZIQEVE TË VLERËSUARA

- A ka në tepricat e fundit të periudhës klasa të veçanta të transaksioneve ose teprica të llogarive që mund të parashikohen në mënyrë të arsyeshme në lidhje me shumat, rëndësinë relative dhe përbërjen e tyre.
- A ka entiteti procedura për analizimin dhe korigjimin e këtyre klasave të transaksioneve ose tepricave në llogari në datat e ndërmjetme dhe procedura për trajtimet e duhura kontabël për periudhën e ndarjes midis dy ushtrimeve.
- Sistemet e informacionit që lidhen me raportimin financiar a japin informacion në lidhje me tepricat në fund të periudhës dhe për transaksionet në periudhën e mbetur, të cilat janë të mjaftueshme për të lejuar investigimin e:
 - (a) Transaksioneve ose regjistrimeve të konsiderueshem të pazakonta (përfshirë ato në ose afër fundit të periudhës);
 - (b) Shkaqeve të tjera të luhatjeve, ose luhatjeve të parashikuara që nuk kanë ndodhur; dhe
 - (c) Ndryshimet në përbërjen e klasave të transaksioneve ose tepricave të llogarive.

Anomalitë e zbuluara në një datë të ndërmjetme (Ref: Para. 23)

A58. Kur audituesi arrin në përfundimin se natyra, afatet dhe shtrirja e planifikuar e procedurave thelbësore që mbulojnë periudhën e mbetur ka nevojë të modifikohet si rrjedhojë e anomalive të zbuluara në një datë të ndërmjetme, këto modifikime mund të përfshijnë zgjerimin ose përsëritjen e procedurave të kryera në një datë të ndërmjetme në fund të vitit.

Mjaftueshmëria e Paraqitjes së Pasqyrave Financiare (Ref: Para. 24)

A59. Vlerësimi i paraqitjes së duhur, marrëveshjeve dhe përmbajtjes të pasqyrave financiare, përfshirë, për shembull, vlerësimin e terminologjisë së përdorur, sikurse kërkohet nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, nivelin e detajeve të dhëna, bashkimin dhe ndarjen e shumave dhe bazën e shumave të shpallura.

Vlerësimi i Mjaftueshmërisë dhe Përshtatshmërisë se Evidencës së Auditimit (Ref: Para. 25-27)

A60. Një auditim i pasqyrave financiare është një proces kumulativ dhe përsëritës. Gjatë kryerjes së procedurave të planifikuara të auditimit, evidenca e auditimit e siguruar mund të bëjë që audituesi të modifikojë natyrën, afatet ose shtrirjen e procedurave të tjera të planifikuara të auditimit. Në vëmendje të audituesit mund të vijnë

informacione të cilat ndryshojnë shumë nga informacioni në të cilin ka qënë bazuar vlerësimi i rrezikut. Për shembull:

- Shkalla e anomalive që audituesi zbulon përmes kryerjes së procedurave thelbësore mund të ndryshojë gjykimin e audituesit rreth vlerësimeve të rrezikut dhe mund të tregojë për një mangësi të madhe në kontrollin e brendshëm.
- Audituesi mund të vihet në dijeni të diferencave në regjistrat kontabël, ose të evidencës kundërshtuese apo që mungon.
- Procedurat analitike të kryera në fazën e rishikimit të përgjithshëm mund të tregojnë për një rrezik të anomalisë materiale të panjohur më parë.

Në këto rrethana, audituesi mund të ketë nevojë të rivlerësojë procedurat e planifikuara të auditimit, bazuar në vlerësimin e rishikuar të rreziqeve të vlerësuara për të gjitha ose disa prej klasave të transaksioneve, tepricave në llogaritë e dhëna e pohimet përkatëse. SNA 315 (i rishikuar) përmban udhëzime të mëtejshme në lidhje me vlerësimin e rrezikut nga ana e audituesit⁷.

- A61. Audituesi nuk mund të supozojë që një rast mashtrimi ose gabimi është një ndodhi e izoluar. Për këtë arsye, vlerësimi se si zbulimi i një anomalie ndikon rrezikun e vlerësuar të anomalisë materiale është i rëndësishëm në përcaktimin e faktit nëse vlerësimi mbetet i përshtatshëm.
- A62. Gjykimi i audituesit përsa i përket asaj që konsiderohet e nevojshme e auditimit influencohet nga faktorët e mëposhtëm:
- Rëndësia e anomalisë materiale potenciale në nivel të pohimit dhe mundësia që ajo të ketë një ndikim material, qoftë individualisht ose duke u bashkuar me anomali të tjera potenciale në pasqyrat financiare.
 - Efektiviteti i përgjigjeve të drejtimit dhe i kontrolleve që trajtojnë këto rreziqe grumbulluar gjatë auditime të mëparshme lidhur me anomali potenciale të ngjashme.
 - Rezultatet e procedurave të auditimit të kryera, përfshirë nëse këto procedura të auditimit lidhen më identifikimin e rasteve specifike të mashtrimit ose gabimit.
 - Burimi dhe besueshmëria e informacionit disponibël.

⁷ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 31.

REAGIMET E AUDITUESIT NDAJ RREZIQEVE TË VLERËSUARA

- Karakteri bindës i evidencës së auditimit.
- Njohja e entitetit dhe e mjedisit të tij, përfshirë kontrollin e brendshëm të tij.

Dokumentimi (Ref: Para. 28)

A63. Forma dhe shtrirja e dokumentimit të auditimit është një çështje e gjykimit profesional dhe influencohet nga natyra, madhësia dhe kompleksiteti i entitetit dhe të kontrollit të brendshëm të tij, disponibiliteti i informacionit nga entiteti dhe metodologjia e auditimit dhe teknologjia e përdorur në auditim.