

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 520

PROCEDURAT ANALITIKE

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

PËRMBAJTJA

	Paragrafi (ët)
Hyrje	
Objekti i këtij SNA-je	1
Hyrja në fuqi	2
	3
Objektivat	
Përkufizimet	4
Kërkesat	
Procedurat Analitike Thelbësore	5
Procedurat Analitike që Ndihmojnë për Formimin e një Konkluzioni të Përgjithshëm	6
Investigimi i Rezultateve të Procedurave Analitike	7
Zbatimi dhe Materiale Të tjera Shpjeguese	
Përkufizimi i Procedurave Analitike	A1-A3
Procedurat Analitike Thelbësore	A4 – A16
Procedurat Analitike që Ndihmojnë në Formimin e një Konkluzioni të Përgjithshëm	A17-A19
Investigimi i Rezultateve të Procedurave Analitike	A20-A21

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 520, “Procedurat Analitike” duhet të lexohet i lidhur ngushtë me Standardin Ndërkombëtar të Auditimit (SNA) 200 “Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimi në Pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit”.

Hyrje

Objekti i këtij SNA-je

1. Ky Standard Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) trajton përdorimin prej audituesve të procedurave analitike si procedura thelbësore (procedura analitike thelbësore). Ky standard trajton gjithashtu, përgjegjësinë e audituesve lidhur me kryerjen e procedurave analitike në prag të përfundimit të auditimit, të cilat ndihmojnë audituesin gjatë formimit të një konkluzioni të përgjithshëm mbi pasqyrat financiare. SNA 315 (i rishikuar)¹ trajton përdorimin e procedurave analitike si procedura të vlerësimit të rrezikut. SNA 330 përfshin kërkesat dhe udhëzimet të cilat kanë të bëjnë me natyrën, kohën dhe shtrirjen e procedurave të auditimit si përgjigje ndaj rrezikut të vlerësuar; këto procedura auditimi mund të përfshijnë procedurat analitike thelbësore².

Hyrja në fuqi

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

Objektivat

3. Objektivat e audituesit janë:
 - (a) Të sigurojë evidencë auditimi të besueshme dhe të përshtatshme gjatë përdorimit të procedurave analitike thelbësore; dhe
 - (b) Të hartojë dhe të kryejë procedura analitike në prag të përfundimit të auditimit, të cilat ndihmojnë audituesin gjatë formimit të një konkluzioni të përgjithshëm për faktin nëse pasqyrat financiare janë në koherencë me njohjen e entitetit nga audituesi.

Përkufizimet

4. Për qëllime të SNA-ve, termi “procedurat analitike”, nënkupton vlerësimet e informacionit financiar nëpërmjet analizave të besueshme të marrëdhënieve ndërmjet informacionit financiar dhe jo financiar. Procedurat analitike përfshijnë gjithashtu investigime të atilla që janë të nevojshme për luhatjet ose marrëdhëniet që nuk janë në koherencë me informacionin tjetër të përshtatshëm ose që ndryshojnë nga vlerat e pritura me një shumë të konsiderueshme. (Ref: Para. A1-A3)

¹ SNA 315 (i rishikuar), *Identifikimi dhe Vlerësimi i Rreziqeve të Anomalisë Materiale nëpërmjet Njohjes së Entitetit dhe Mjedisit të tij*, paragrafi 6(b).

² SNA 330, *Përgjigja e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuar*, paragrafët 6 dhe 18.

Kërkesat

Procedurat Analitike Thelbësore

5. Kur harton dhe kryen procedura analitike thelbësore, më vete ose në kombinim me testet e detajeve, si pjesë e procedurave thelbësore në përputhje me SNA 330³, audituesi duhet: (Ref: Para. A4- A5)
 - (a) Të përcaktojë nëse një procedurë analitike thelbësore specifike është e përshatshme për pohimet e dhëna duke marrë në konsideratë rreziqet e vlerësuara të anomalisë materiale dhe testet e detajeve, nëse ka, për këto pohime; (Ref para. A6-A11)
 - (b) Të vlerësojë besueshmërinë e të dhënave prej të cilave është zhvilluar pritshmëria e audituesit për shumat e regjistruara ose raportet, duke marrë në konsideratë burimin, krahasueshmërinë, natyrën dhe përkatësinë e informacionit të disponueshëm si edhe kontrollet mbi përgatitjen e tij.(Ref: Para. A12-A14)
 - (c) Të zhvillojë një përllogaritje të pritshme mbi shumat e regjistruara ose raportet dhe të vlerësojë nëse kjo përllogaritje e pritshme është në atë nivel saktësie për të identifikuar një anomali e cila, më vete apo së bashku me anomali të tjera, mund të shkaktonte anomali materiale në pasqyrat financiare. (Ref: Para. A15)
 - (d) Të përcaktojë vlerën e çdo diference ndërmjet shumave të regjistruara dhe vlerave të pritshme, që është e pranueshme pa patur nevojë për investigime të mëtejshme si ato të kërkuara nga paragrafi 7. (Ref: Para. A16)

Procedurat Analitike që Ndihmojnë për Formimin e një Konkluzioni të Përgjithshëm

6. Audituesi duhet të hartojë dhe të kryejë procedura analitike në prag të përfundimit të auditimit, të cilat e ndihmojnë audituesin kur formon një konkluzion të përgjithshëm për faktin nëse pasqyrat financiare janë në koherencë me njohjen e entitetit nga ana e audituesit. (Ref: Para. A17-A19)

Investigimi i Rezultateve të Procedurave Analitike

7. Nëse procedurat analitike të kryera në përputhje me këtë SNA zbulojnë luhajtje ose marrdhënie jo koherente me informacionet e tjera të rëndësishme apo që ndryshojnë me një shumë të konsiderueshme nga vlerat e pritshme, audituesi duhet të investigojë mbi këto ndryshime nëpërmjet:

³ SNA 330, paragrafi 18.

- (a) Kërkimit të informacioneve nga drejtimi dhe marrjes së evidencës së përshtatshme të auditimit që lidhet me përgjigjet e drejtimit; dhe
- (b) Kryerjes së procedurave të tjera të auditimit në varësi të rrethanave (Ref: Para. A20-A21)

Zbatimi dhe Materiale të tjera Shpjeguese

Përkufizimi i Procedurave Analitike

A1. Procedurat analitike përfshijnë krahasimin midis informacionit financiar të entitetit dhe, për shembull:

- Informacionit krahasues të periudhave paraardhëse.
- Rezultateve të pritshme të entitetit, si për shembull buxheteve apo parashikimeve, ose pritshmërive të përlllogaritura nga audituesi, të tilla si çmuarja e amortizimit.
- Informacioneve nga sektorë të ngjashëm, si për shembull krahasimi i koeficientëve të tillë si shitjet ndaj llogarive të arkëtueshme me mesataret e sektorit ose me entitete të tjera të një madhësie të krahasueshme brenda të njëjtit sektor.

A2. Procedurat analitike përfshijnë gjithashtu vlerësimin e marrdhënieve, për shembull:

- Midis elementeve të informacionit financiar që do të pritej në përputhje me një model të parashikueshëm mbështetur në eksperiencën e entitetit, të tilla si përqindjet e marzheve bruto.
- Ndërmjet informacionit financiar dhe informacioneve jo financiare të rëndësishme të tilla si shpenzimet e pagave ndaj numrit të punonjësve.

A3. Për të kryer procedurat analitike, mund të përdoren metoda të ndryshme. Këto metoda variojnë që nga kryerja e krahasimeve të thjeshta, e deri në kryerjen e analizave të ndërlikuara duke përdorur teknika statistikore të avancuara. Procedurat analitike mund të përdoren mbi elementet përbërës dhe elementët individualë të informacionit të pasqyrave financiare të konsoliduara.

Procedurat Analitike Thelbësore (Ref: Para. 5)

A4. Procedura thelbësore të audituesit në nivel pohimi mund të jenë testet e detajeve, procedurat analitike thelbësore ose një kombinim i të dyjave. Vendimi lidhur me përcaktimin se cilën procedurë auditimi duhet të kryejë, duke përfshirë faktin nëse

PROCEDURAT ANALITIKE

do të përdorë procedurat analitike thelbësore, bazohet në gjykimin e audituesit rreth efektivitetit dhe efijencës së pritur të procedurave të auditimit disponibël për të zvogëluar rrezikun e auditimit në nivel pohimi, në një nivel të ulët të pranueshëm.

- A5. Audituesi mund të kërkojë nga drejtimi informacion rreth disponibilitetit dhe besueshmërisë së informacionit të nevojshëm për të kryer procedura analitike thelbësore, si dhe lidhur me rezultatet e ndonjë procedure analitike të kryer nga entiteti. Mund të jetë efektive të përdoren të dhëna analitike të cilat janë përgatitur nga drejtimi, nëse audituesi është i bindur që këto të dhëna janë përgatitur siç duhet.

Përshtatshmëria e Procedurave Analitike të Veçanta për Pohimet e Dhëna (Ref: Para. 5(a))

- A6. Në përgjithësi procedurat analitike thelbësore kryhen për volume të mëdha transaksionesh, të cilat pritet të jenë të parashikueshme në kohë. Kryerja e procedurave analitike të planifikuara mbështetet në parashikimin se marrëdhëniet midis të dhënave egzistojnë dhe vazhdojnë të egzistojnë, kur nuk ka informacion që tregon për të kundërtën. Sidoqoftë, përshtatshmëria e një procedure analitike të veçante do të varet nga vlerësimi i audituesit, se sa efektive do të jetë ajo në zbulimin e një anomalie, e cila individualisht ose së bashku me anomali të tjera, mund të shkaktojë anomali materiale në pasqyrat financiare.
- A7. Në disa raste, edhe një model parashikues i thjeshtë mund të jetë po aq efektiv sa një procedure analitike. Për shembull, kur një entitet ka një numër të caktuar punëtorësh të cilët paguhen me një normë fikse përgjatë periudhës, audituesi mundet të përdorë këto të dhëna për të vlerësuar shpenzimet në total të pagave për këtë periudhë, me një nivel të lartë saktësie, duke siguruar në këtë mënyrë, evidencë auditimi mbi një element të rëndësishëm në pasqyrat financiare dhe duke zvogëluar nevojën për kryerjen e testeve të detajeve mbi listëpagesat. Përdorimi i raporteve të tregut të njohur gjerësisht (të tillë si marzhi i fitimit për lloje të ndryshme të entiteteve të shitjes me pakicë) shpesh mund të jetë efektiv në procedurat analitike thelbësore, për të siguruar evidencën që mbështet arsyeshmërinë e shumave të regjistruara.
- A8. Lloje të ndryshme të procedurave analitike japin nivele të ndryshme sigurie. Procedurat analitike të cilat përfshijnë, për shembull, parashikimin e totalit të të ardhurave nga qeraja të një ndërtese të ndarë në apartamente, duke marrë në konsideratë normat e qerave, numrin e apartamenteve të lira, mund të sigurojnë evidencë bindëse dhe mund të eliminojnë nevojën për verifikime të mëtejshme nëpërmjet testeve të detajeve, po qe se elementët janë verifikuar në mënyrën e duhur. Në dallim nga kjo, llogaritja dhe krahasimi i përqindjes së marzhit bruto si një mënyrë për të konfirmuar një shifër të të ardhurave, mund të sjellë evidencë më pak bindëse, por mund të japë një pohim të dobishëm kur përdoret e kombinuar me procedura të tjera auditimi.
- A9. Përcaktimi i përshtatshmërisë së një procedure analitike thelbësore të veçantë ndikohet nga natyra e pohimit dhe nga vlerësimi i audituesit për rrezikun e anomalisë materiale nga ana e audituesit. Për shembull, nëse kontrollet mbi

përpunimin e urdhrave të shitjes janë të pamjaftueshëm, audituesi mund të bazohet më shumë në testet e detajeve se sa në procedurat analitike thelbësore për pohimet në lidhje me llogaritë e arkëtueshme (klientët).

- A10. Disa procedura analitike thelbësore mund të konsiderohen të përshtatshme kur testet e detajeve kryhen për të njëjtat pohime. Për shembull, nëpërmjet marrjes së evidencës së auditimit në lidhje me pohimin e vlerësimit të llogarive të arkëtueshme, audituesi mund të zbatojë procedurat analitike për një grup të llogarive të klientëve të vjetër krahas me kryerjen e testeve të detajeve mbi arkëtimet e mëvonshme të parasë për qëllime të përcaktimit të arkëtueshmërisë së llogarive të arkëtueshme (klientëve).

Konsiderata të Veçanta per Entitetet e Sektorit Publik

- A11. Marrëdhëniet ndërmjet elementëve individualë të pasqyrave financiare, që janë marrë parasysh (tradicionalisht) në auditimin e entiteteve të biznesit, mund të mos jenë të përshtatshëm në auditimin e entiteteve qeveritare ose entiteteve të tjera jobiznesi të sektorit publik; për shembull, në shumë entitete të sektorit publik mund të ketë pak marrëdhënie direkte midis të ardhurave dhe shpenzimeve. Për më tepër, duke qenë se shpenzimet mbi blerjen e aktiviteteve mund të mos kapitalizohen, atëherë mund të mos ketë marrëdhënie midis shpenzimeve, për shembull, për inventarët dhe aktivet e trupëzuara dhe shumave të këtyre aktiveve të raportuara në pasqyrat financiare. Gjithashtu, të dhënat e sektorit ose të dhënat statistikore për qëllime krahasuese në sektorin publik mund të mos jenë të disponueshme. Gjithsesi marrëdhëniet e tjera mund të jenë të përshtatshme, për shembull ndryshimet në çmimin për kilometër në ndërtimin e një rruge ose numri i automjeteve të blera krahasuar me numrin e automjeteve të dala nga përdorimi.

Besueshmeria e të Dhënave (Ref: Para. 5(b))

- A12. Besueshmëria e të dhënave ndikohet nga burimi dhe natyra e tyre dhe varet nga rrethanat në të cilat ato janë marrë. Prandaj pohimet e dhënë në vijim janë të rëndësishëm në përcaktimin nëse të dhënat janë të besueshme për përcaktimin e procedurave analitike thelbësore:
- (a) Burimi i informacionit të disponueshëm. Për shembull, informacioni mund të jetë më i besueshëm kur merret nga një burim i pavarur që ndodhet jashtë entitetit⁴;
 - (b) Krahasueshmëria e informacionit të disponueshëm. Për shembull, të dhënat e të gjithë sektorit mund të kenë nevojë që të plotësohen për të qenë të krahasueshme me ato të një entiteti i cili prodhon dhe shet produkte të specializuara;

⁴ SNA 500, *Evidenca e Auditimit*, paragrafi A31.

PROCEDURAT ANALITIKE

- (c) Natyra dhe përkatësia e informacionit të disponueshëm. Për shembull, nëse buxhetet janë hartuar si rezultate që priten dhe jo si qëllime që duhen arritur;
- (d) Kontrollat mbi përgatitjen e informacionit, të cilët janë vendosur për të siguruar plotësinë, sigurinë dhe vlefshmërinë. Për shembull, kontrollat mbi përgatitjen, shqyrtimin dhe realizimin e buxheteve.
- A13. Audituesi mund të mbajë parasysh që të testojë efikasitetin e kontrolleve, mbi përgatitjen e informacioneve nga entiteti, të cilët përdoren nga audituesi në kryerjen e procedurave analitike thelbësore si përgjigje ndaj rreziqeve të vlerësuara. Kur këto kontrolle janë efektive, audituesi përgjithësisht ka siguri më të madhe në besueshmërinë e informacionit dhe si rrjedhojë, edhe në rezultatet e procedurave analitike. Efektiviteti i funksionimit të kontrolleve mbi informacionin jo-financiar shpesh mund të testohet në bashkëpunim me teste të tjera të kontrolleve. Për shembull, kur përcaktohen kontrollat mbi përpunimin e faturave të shitjes, një entitet mund të përfshijë kontrolle mbi regjistrimin e njësisë të shitura. Në këto rrethana, audituesi mund të testojë efektivitetin e funksionimit të kontrolleve mbi regjistrimin e njësisë të shitura në bashkëveprim me testet e efektivitetit të funksionimit të kontrolleve mbi përpunimin e faturave të shitjeve. Në mënyrë alternative, audituesi mund të konsiderojë nëse informacioni i ka qënë nënshtruar auditimit. SNA 500 përcakton kritere dhe jep udhëzime për përcaktimin e procedurave të auditimit që duhet të kryhen mbi informacionin që duhet të përdoret për procedurat analitike thelbësore.⁵
- A14. Çështjet e trajtuara në paragrafët A12(a)-A12(d) janë të rëndësishme pavarësisht nëse audituesi kryen procedurat analitike thelbësore mbi pasqyrat financiare në fund të periudhës ose në një datë të ndërmjetme dhe planifikon të kryejë procedurat analitike thelbësore për periudhën e mbetur. SNA 330 vendos kritere dhe jep udhëzime mbi procedurat thelbësore që kryhen në një datë të ndërmjetme.⁶

Vlerësimi nëse Parashikimi është Mjaftueshmërisht i Saktë (Ref:Para. 5(c))

- A15. Çështjet që lidhen me vlerësimin e audituesit për faktin nëse parashikimi mund të zhvillohet mjaftueshmërisht saktë për të identifikuar një anomali e cila kur bashkohet me anomalitë e tjera mund të shkaktojë anomali materiale në pasqyrat financiare, përfshijnë:
- Saktësinë me të cilën mund të parashikohen rezultatet e pritshme të procedurave analitike thelbësore. Për shembull, audituesi mund të presë të ketë një koherencë më të madhe kur krahason marzhin e fitimit bruto nga njëra periudhë në tjetrën se sa kur krahason shpenzime të veçanta siç janë ato për kërkim apo reklamë.
 - Shkalla deri në të cilën informacioni mund të detajohet. Për shembull, procedurat analitike thelbësore mund të jenë më efektive kur zbatohen ndaj informacionit

⁵ SNA 500, paragrafi 10.

⁶ SNA 330, paragrafët 22-23.

financiar në seksione individuale të një operacioni ose në pasqyrat financiare të entiteteve të kontrolluara të një entiteti të diversifikuar, se sa kur zbatohen tek pasqyrat financiare të një entiteti si një i tërë.

- Disponueshmëria e informacionit, si të atij financiar ashtu edhe të atij jo financiar. Për shembull, audituesi mund të marrë në konsideratë faktin nëse informacioni financiar siç janë, buxhetet apo parashikimet dhe informacioni jo financiar siç janë numri i njësisve të prodhuara apo të shitura, është i disponueshëm për të përcaktuar procedurat analitike thelbësore. Nëse informacioni është i disponueshëm, audituesi gjithashtu mund të konsiderojë besueshmërinë e informacionit të diskutuar në paragrafët A12-A13 më sipër.

Vlera e Diferencës ndërmjet Shumës së Regjistruar dhe Vlerës së Pritshme që është e Pranueshme (Ref: Para. 5(d))

- A16. Përcaktimi nga audituesi i vlerës së diferencës ndërmjet shumës së regjistruar dhe vlerës së pritshme që mund të pranohet pa patur nevojë për investigime të mëtejshme ndikohet nga materialiteti⁷ dhe nga koherenca me nivelin e dëshiruar të sigurisë, duke llogaritur mundësinë që një anomali, më vete ose kur bashkohet me anomali të tjera, mund të shkaktojë anomali materiale në pasqyrat financiare. SNA 330 i kërkon audituesit që të sigurojë aq më shumë evidencë auditimi bindëse, sa më i lartë të jetë vlerësimi i rrezikut nga ana e audituesit.⁸ Prandaj, sa më shumë që rritet vlerësimi për rrezikun aq më e ulët bëhet vlera e diferencës që konsiderohet e pranueshme dhe që nuk ka nevojë për investigime të mëtejshme për arritjen e nivelit të dëshiruar të evidencës bindëse⁹.

Procedurat Analitike që Ndhimjnë në Formimin e një Konkluzioni të Përgjithshëm
(Ref: Para. 6)

- A17. Konkluzionet e nxjerra nga rezultatet e procedurave analitike të përcaktuara dhe kryera në pajtim me paragrafin 6 kanë si qëllim të konfirmojnë konkluzionet e formuara gjatë auditimit të komponentëve ose elementëve individualë të pasqyrave financiare. Kjo e ndihmon audituesin në nxjerrjen e konkluzioneve të arsyeshme mbi të cilat të bazojë opinionin e tij.
- A18. Rezultati i këtyre procedurave analitike mund të identifikojë një rrezik të panjohur më parë të një anomalie materiale. Në këto rrethana, SNA 315 (i rishikuar) kërkon që audituesi të rishikojë vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale dhe si pasojë të modifikojë procedurat e mëtejshme të planifikuara të auditimit.¹⁰
- A19. Procedurat analitike të kryera në pajtim me paragrafin 6 mund të jenë të ngjashme me procedurat të cilat mund të përdoren si procedura të vlerësimit të rrezikut.

⁷ SNA 320, *Materialiteti në Planifikimin dhe Kryerjen e Auditimit*, paragrafi A14.

⁸ SNA 330, paragrafi 7(b).

⁹ SNA 330, paragrafi A19.

¹⁰ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 31.

Investigimi i Rezultateve të Procedurave Analitike (Ref: Para. 7)

- A20. Evidenca e auditimit që ka të bëjë me përgjigjet e drejtimit mund të merret duke vlerësuar këto përgjigje, duke mbajtur parasysh njohjen e entitetit dhe mjedisit të tij nga ana e audituesit dhe nëpërmjet evidencës tjetër të marrë gjatë procesit të auditimit.
- A21. Nevoja për të kryer procedura të tjera auditimi mund të lindë kur, për shembull, drejtimi nuk është në gjendje të japë një shpjegim, ose shpjegimin, si edhe kur evidenca e auditimit e siguruar në lidhje me përgjigjen e drejtimit, nuk është konsideruar e përshtatshme.